



управляем  
предприятием

**«Красная Агидель»:  
блеск и нищета  
управленческого учета**



**3 Часть 1. «Достижения» традиционного управленческого учета**

Первая часть статьи описывает исходную ситуацию и вводит в стандартную для управленческого учета задачу выбора ассортимента. Также в первой части приведено одно из решений ассортиментной задачи, основанной на «котловом» методе распределения косвенных затрат (традиционный учет, обычный Absorption Costing).

**17 Часть 2. Нищета традиционного управленческого учета**

Во второй части статьи мы проведем критический анализ традиционного подхода к управленческому учету — «котлового» метода распределения косвенных затрат (традиционный учет, обычный Absorption Costing). Кроме того, поясним ключевые классификации затрат.

**27 Часть 3. Оценка прибыльности методом Direct Costing**

В этой части мы покажем, где коренные проблемы и ошибки метода «котлового» учета и расскажем о методе Direct Costing, который дает ключ к верному решению поставленной ассортиментной задачи.

**37 Часть 4. Скромное обаяние ABC-Costing, или Чудо консалтинга**

Без анализа косвенных затрат с помощью метода ABC-Costing вопросы об истинной прибыльности продуктов остаются. В этой части статьи мы расскажем, что такое учет по видам деятельности, или ABC-Costing.

**47 Часть 5. Анализ проблем применения ABC-Costing и их решение**

В этой части статьи мы проанализируем результаты применения метода ABC-Costing, его натяжки и проблемы. Кроме того, опишу метод, который я назвал ABC-Costing + Direct Costing, позволяющий сделать адекватный анализ как для стратегии, так и для тактики.

**57 Часть 6. Как использовать «котловой» учёт во благо?**

Обсуждаем важный вопрос: что делать, если по той или иной причине требуется использовать «котловой» учёт? Можно ли использовать его более-менее корректно и во благо.

Главный редактор Константин Зимин  
Редактор Михаил Глинников  
Литературное редактирование  
Татьяна Кодаченко

По всем вопросам и предложениям  
обращайтесь на почту [upr@1C.ru](mailto:upr@1C.ru)

Управляем предприятием © 2016  
Все права защищены.

Ни одна часть настоящего издания  
ни в каких целях не может быть  
воспроизведена в какой бы то ни было форме,  
если на это нет письменного разрешения



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Часть 1**

**«Достижения» традиционного  
управленческого учета**



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.

**1С**® КОНСАЛТИНГ  
ШКОЛА ДИРЕКТОРОВ

<sup>1</sup> Мицкевич А. А. «Красная Агидель»: Блеск и нищета традиционного управленческого учета и скромное обаяние функционально-стоимостного анализа. - М., «Экономические стратегии», №1, 2, 2004.

При подготовке статьи использованы старые материалы руководителя Консультационного бюро Гродненского университета Игоря Захарченко. Огромное спасибо ему за прекрасный пример и за его рекламное назначение. Не обижайтесь, Игорь, за «кейс в кейсе», в котором я критически использую ваш материал. Мы с вами не знакомы, но я очень благодарен вам. Если бы передо мной стояла ваша задача — продать ABC-Costing, то лучше вашего кейса мне не придумать. Но у меня была другая задача: не только научить слушателей, но и разоблачить ваш маркетинг. Впервые я опубликовал этот кейс в упрощенном виде еще в 2004 году под «историческим именем» «Красная Агидель», ставшем с тех пор широко известным в Интернете<sup>1</sup>. Но опубликовать новый и более ценный вариант все не было времени, желания и сил. Спасибо Татьяне Багмут, руководителю программы бизнес-образования для директоров фирм-франчайзи компании «1С», и Константину Зимину, главному редактору журнала «Управляем предприятием», которые все же убедили меня вернуться к старому материалу и переработать его на 70 % с учетом накопленных за эти годы знаний.



Кейс «Красная Агидель» в несколько гротескной форме показывает взаимодействие подразделений управления, финансов, производства и маркетинга при решении задачи управления ассортиментом. В нем описывается стандартная в управленческом учете задача выбора ассортимента (ассортиментная задача) и ставятся вопросы расчета себестоимости, финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. Цель — позволить менеджеру самому разобраться в том, как правильно показать прибыльность своего участка работы (бизнес-направления, подразделения, продукта).

Кейс должен помочь читателю освоить основные подходы управленческого учета к учету косвенных затрат в себестоимости продуктов: Absorption Costing (в его классическом «котловом» варианте), Direct Costing (в широком смысле — учет на основе неполных затрат: прямых, переменных и с частичным распределением косвенных затрат), ABC-Costing (учет по видам деятельности). При этом от читателя не требуется глубоких знаний в области управленческого учета. Более того, он сам сможет разобраться в их ограничениях и выйти на верные практические решения, ответив на вопросы, которые приведены в конце каждой из частей.

Первая часть статьи описывает исходную ситуацию и вводит в стандартную для управленческого учета задачу выбора ассортимента. Также в первой части приведено одно из решений ассортиментной задачи, основанной на «котловом» методе распределения косвенных затрат (традиционный учет, обычный Absorption Costing)<sup>2</sup>.

### Немного об истории создания кейса

Кейс создавался на протяжении нескольких лет. Его первый вариант был подготовлен для проведения семинара в Уфе для работников планово-экономических отделов (ПЭО) промышленных предприятий в ноябре 2003 года. Надо было убедить их в опасностях лобового применения методов управленческого учета, показать их ограниченность и дать рекомендации. К тому времени многие консультанты предлагали ABC-Costing (самый дорогой и, вроде бы, убедительный метод), но в его применении далеко не всегда возникает нужда, да и дров наломать можно (о чем, естественно, консультанты умалчивали, а некоторые участники семинара и не догадывались).

Когда я начал работать над этой задачей, то сразу обнаружил в Интернете замечательный кейс начала 2000-х годов. Игорь Захарченко, директор Консультационного бюро Гродненского университета, знакомил в этом кейсе с популярными методами расчета себестоимости и их ограничениями, а в конце предлагал в качестве альтернативы ABC-Costing. Зная к тому времени «секрет» управленческого учета, я предложил работникам ПЭО рассмотреть этот кейс на семинаре и попытаться найти «двойное дно», определив, в чем же заключаются опасности ABC-Costing. Поэтому кейс получился достаточно сложным и интересным для профессионалов (которые, кстати, не знали о его «двойном дне» и ошибках самого метода ABC-Costing).

Впоследствии мне десятки раз пришлось использовать кейс для обучения новичков. Сотни студентов и слушателей МВА разбирали его, решали задачки, а между тем кейс понемногу развивался. Он обогатился теоретическими дополнениями, рассказом о затратах,

<sup>2</sup> Первая часть кейса оставлена в варианте Игоря Захарченко. Добавлено лишь чуть больше комментариев для новичков.



об использовании учета в управлении. Так что перед вами «кейс в кейсе». Будет сложно, но вы получите ответы на все главные вопросы управленческого учета и будете готовы к встрече с «профессионалами от торговли методами».

## Совещание у директора предприятия «Красная Агидель», конец сентября

Иван Петрович Сидоров, директор предприятия «Красная Агидель», собрал у себя финансового директора и руководителей производственного, маркетингового и планово-экономического (ПЭО) отделов с целью выработать пути повышения прибыли и рентабельности производства с помощью управления ассортиментом производимой продукции.

**Директор:** Товарищи, наше предприятие достигло определенных успехов в обеспечении потребностей населения в пылесосах. Вместе с тем останавливаться на достигнутом нам не позволяют наши акционеры. Да и конкуренты подпирают. Я собрал вас для того, чтобы выработать пути повышения прибыли и рентабельности производства. Слово предоставляется финансовому директору.

**Финансовый директор:** Огромная работа финансового отдела позволила установить, что мы добились следующих экономических показателей (таблица 1.) Мы работаем с 5%-ной рентабельностью, и это правильно! Я уверен, что для достижения лучших результатов надо сократить расходы. Предлагаю всем подумать об этом.

**Таблица 1.** «Видение» финансиста: отчет о прибылях и убытках за сентябрь.

Показатели в целом по фирме	у. е.
Выручка от продаж	584 100
Прямые расходы (затраты), DC (Direct Costs) <sup>3</sup>	266 600
Косвенные (накладные) расходы (затраты), IDC (Indirect Costs), Overhead	288 000
Прибыль	29 500
Рентабельность	5 %

**Директор:** Все точно и конкретно. Согласен, надо сокращать расходы: например, снять телефон в бухгалтерии или уволить всех девочек из той же бухгалтерии... Ладно уж, это шутка, живите. Да, данные традиционного отчета о прибылях и убытках есть, но что делать для повышения рентабельности, исходя из них неясно. А что думает начальник отдела маркетинга?

**Начальник отдела маркетинга:** Товарищи, в этом году нам удалось расширить ассортимент нашей продукции и, помимо выпускаемой с 1905 года модели пылесоса «Коммунист», наладить выпуск трех новых моделей: «Комсомолец», «Пионер» и «Октябренок». Эти модели доказали свою популярность, причем наиболее ходовой является модель «Пионер». Меня буквально забрасывают заказами, да и директора розничных сетей и магазинов довольны — эти пылесосы буквально сметают

<sup>3</sup> Классификация затрат дается в части 2.



с прилавков. У «Пионера» очень хорошее соотношение «цена — качество», и при сложившихся условиях я гарантирую увеличение месячных продаж этой модели в три раза<sup>4</sup>.

Вместе с тем на нашу старую добрую модель «Коммунист» сохраняется устойчивый спрос, особенно на корпоративном рынке. По остальным моделям рынок еще не до конца изучен, но в целом мы обеспечиваем ежемесячные продажи примерно в тех же объемах, что и ранее (таблица 2).

**Таблица 2. «Видение» маркетолога: отчет о продажах за сентябрь.**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Продажи, шт.	1 500	1 500	800	800
Цена единицы, у. е.	135	136	97	125
Выручка от продаж, у. е.	202 500	204 000	77 600	100 000

**Директор:** Спасибо. Результаты продаж понятны, однако они также не дают ответа на вопрос, что нам делать для повышения прибыли и рентабельности. Данных все равно недостаточно. Что нам даст резкое увеличение выпуска и продаж «Пионера»? Что может сообщить начальник производственного отдела?

**Начальник производственного отдела:** Товарищи, с 1905 года мы производили одну и ту же модель пылесоса. Нам удалось максимально отработать технологию его производства. Люди привыкли к технологическим операциям. Процент брака низведен до нуля. В 1945 году мы внедрили прогрессивную автоматизированную сборочную линию, в результате чего эффективность нашей работы удвоилась. Я не очень хорошо отношусь ко всем этим маркетинговым штучкам, связанным с увеличением ассортимента продукции. Пылесос должен сосать пыль, наш «Коммунист» хорошо сосет пыль. А все эти «Пионеры» и «Октябрюта» — это лишняя головная боль — моя и моих инженеров. У нас только одна линия. Производство организовано так, что сборка каждой новой модели требует перенастройки всего технологического оборудования. А после каждой перенастройки необходим целый комплекс достаточно трудоемких и дорогостоящих мероприятий по контролю качества.

Покупайте мне еще три линии — и будем гнать вал. А так... Кто-нибудь считал, во что обходятся ежедневные перенастройки на выпуск очередной модели. А сколько связанного с этим брака? Да мои наладчики последние дни, когда пошли эти мелкие заказы на «Пионер», ночуют в цеху! Нет, товарищи, как хотите, а нам надо выбрать одну, ну в крайнем случае — две модели и штамповать их по максимуму<sup>5</sup>.

**Директор:** Да... Производственники у нас всегда отличались добрым и душевным отношением ко всему новому... Вот вы хотите новые линии, а вы считали, во что это обойдется? А если мощности будут простаивать? А они и будут простаивать! Вы эту линию загружаете не полностью. Так или иначе, нам необходимо узнать мнение плановиков. Поставим вопрос так: какова рентабельность каждой из выпускаемых моделей? Есть ли из них наиболее рентабельные, то есть те, на которых мы могли

<sup>4</sup> Особенность кейса: если эксперт говорит, значит, так и будет. Это сделано для того, чтобы выделить суть ассортиментной задачи, не залезая в факторный анализ всех возможных вариантов.

<sup>5</sup> Это мечта каждого производственника, не так ли?

бы сконцентрировать свои усилия? Какие модели убыточны? Может быть, их нужно снимать с производства? Что нам скажет начальник ПЭО?

**Начальник ПЭО:** О новых линиях даже речи не может идти. У нас нет свободных средств, а кредитование нынче дорого. Давайте лучше думать, как нам при имеющейся линии получать нормальную прибыль. Готовясь к этому совещанию, я рассчитал рентабельность по каждому виду нашей продукции. Обратился в бухгалтерию, получил данные и сделал некоторые несложные расчеты (таблица 3).

**Таблица 3. Традиционные данные бухгалтерии по продуктам.**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Продажи, шт.	1 500	1 500	800	800
Цена единицы, у. е.	135	136	97	125
Выручка от продаж, у. е.	202 500	204 000	77 600	100 000
Прямые расходы, всего, в т. ч.:	82 500	106 500	35 200	42 400
прямые затраты на материалы, у. е.	54 000	75 000	24 000	28 000
прямые затраты на труд, у. е.	28 500	31 500	11 200	14 400
Машино-часы, потраченные на проданное количество продукции по видам	750	450	160	240

С момента основания предприятия и до сих пор мы пользуемся прогрессивным методом калькулирования затрат. С прямыми затратами все более или менее ясно. Мы знаем, сколько материалов, машинного времени и труда уходит на изготовление каждой из существующих моделей пылесосов и по какой цене. Благодаря бухгалтерии мы также знаем общий объем наших косвенных (накладных) расходов — как производственных, так и непроизводственных:

- производственные накладные расходы, в основном, складываются из затрат на амортизацию и на перенастройку оборудования;
- непроизводственные накладные расходы состоят из расходов на отгрузку-погрузку, обработку заказов и т. д.

Накладные расходы всегда привязывают к какому-нибудь элементу производства, который доминирует в общем процессе. Поскольку производство у нас машиноёмкое, мы распределяем накладные расходы между моделями пропорционально количеству машино-часов, затраченных на их выпуск. Это делается всегда с помощью одной и той же математической операции вычисления пропорции. Сначала вычисляем долю машино-часов, идущих на изготовление всех пылесосов одной модели, путем деления количества машино-часов, затрачиваемого на изготовление каждого из пылесосов, на общее количество машино-часов (1600 часов). Бухгалтера



называют эту долю коэффициентом распределения косвенных (накладных) расходов, а показатель, пропорционально значению которого производится распределение, именуют базой распределения, или просто базой (таблица 4). Далее распределяем общую сумму накладных расходов (288 000 долл.) в соответствии с этими коэффициентами (например, для «Коммуниста»:  $135\ 000 = 288\ 000 \cdot 0,469$ ).

**Таблица 4. Традиционное распределение косвенных затрат: «котловой» учет косвенных (накладных) расходов с распределением по машино-часам.**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Количество машино-часов, <b>всего 1600</b>	750	450	160	240
Коэффициент распределения косвенных затрат	$0,469 = 750:1600$	0,281	0,100	0,150
Распределенные косвенные затраты	$135\ 000 = 288\ 000 \cdot 0,469$	81 000	28 800	43 200

Любая база работает как пропорция

Затем, суммировав прямые и накладные расходы по каждому из видов продукции и разделив их на количество единиц, мы можем ответить на столь важный вопрос: а какова же себестоимость каждой из модели пылесосов? Вычислив разницу между выручкой и себестоимостью на программу выпуска продукции в месяц, определим прибыль и рентабельность по выручке (прибыль в % к выручке) по каждому виду продуктов (таблица 5).

## 0 «котловом» методе учета полных затрат

Метод, которым пользовался начальник ПЭО, называется учетом полных затрат на основе разнесения косвенных затрат, или более просто «котловым» методом. Этот метод входит в группу методов учета полных затрат (Absorption Costing). Косвенные затраты разделяют между отдельными заказами, изделиями

или подразделениями методами, принятыми на данном предприятии или в данной отрасли. К сожалению, котловой метод доминирует в российских компаниях, да и во многих компаниях других стран. К каким проблемам приводит использование «котлового» метода, мы увидим ниже.



**Таблица 5. «Видение» экономиста: рентабельность продуктов на основании «котлового» учета косвенных (накладных) расходов с распределением их на продукты по машино-часам.**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Всего
Продажи	1500	1500	800	800	
Цена единицы (у.е.)	135	136	97	125	
Выручка от продаж	202 500	204 000	77 600	100 000	584 100
Прямые затраты	82 500	106 500	35 200	42 400	266 600
Удельные (средние) прямые затраты	55	71	44	53	
Косвенные затраты	135 000	81 000	28 800	43 200	288 000
Удельные (средние) косвенные затраты	90	54	36	54	
Количество машино-часов на весь выпуск	750	450	160	240	1600
Коэффициент распределения косвенных затрат	0,469	0,281	0,100	0,150	
Полные затраты (прямые + косвенные)	217 500	187 500	64 000	85 600	554 600
Себестоимость (средние полные затраты)	145	125	80	107	
Прибыль (выручка минус полные затраты)	-15 000	16 500	13 600	14 400	29 500
Рентабельность по выручке (отношение прибыли к выручке), %	-7,41	8,09	17,53	14,40	5,05



Таким образом, очевидно, что наш старый добрый «Коммунист», к сожалению, приносит нам одни убытки, а популярный «Пионер» не только самый ходовой, но и самый прибыльный. Так что, товарищи, я бы рекомендовал сконцентрировать основные усилия на «Октябренке» и «Пионере» и подумать о постепенном снятии «Коммуниста» с производства или, по крайней мере, повышения на него цены. Не можем же мы производить себе в убыток пусть даже популярную и привычную для всех модель.

**Директор:** М-да, интересные расчеты и неожиданные результаты, налицо проблема... Что вы по этому поводу думаете, товарищи?

**Начальник производственного отдела:** Конечно, не хотелось бы расставаться с «Коммунистом», очень уж у нас с ним все отработано. Но сокращать ассортимент все-таки нужно, так что если необходимо...

**Начальник маркетинга:** Не согласен. Сокращать ассортимент — это значит лишать меня возможности сегментировать. А конкуренты не дремлют, каждый год подбрасывают новые модели. Если мы уберем «Коммуниста», то потеряем рынок корпоративных клиентов. Я, конечно, могу попробовать поднять цену на эту модель, но большой рентабельности она, по всей видимости, не даст. Давайте сохраним «Коммуниста», но повысим цену на него на 10 %. После этого объем продаж, конечно, упадет — мы уже не сможем продавать 1500 штук в месяц, но 1000, я думаю, продадим. Давайте посчитаем, что нам это даст (таблица 6).

**Таблица 6. Предложения маркетолога по «Коммунисту»: изменение прибыли и рентабельности продуктов при уменьшении выпуска и увеличении цены на «Коммунист» (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 5).**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Всего
Продажи, шт.	1 000	1 500	800	800	4 100
Цена единицы, у. е.	148,5	136	97	125	
Себестоимость, у. е.	145	125	80	107	
Выручка, у. е.	148 500	204 000	77 600	100 000	530 100
Затрат всего, у. е.	145 000	187 500	64 000	85 600	482 100
Прибыль, у. е.	3 500	16 500	13 600	14 400	48 000
Рентабельность продаж, % к выручке	2,36	8,09	17,53	14,40	9



Видите, общая рентабельность вырастет до 9 %. А если нам еще удастся в три раза увеличить сбыт «Пионера»... У меня уже есть заказы на 2400 штук в месяц, то есть мы получим следующую картину (таблица 7). Это повысит рентабельность до 11 %. По-моему, идея подъема цен на «Коммунист» и увеличения продаж «Пионера» богатая.

**Таблица 7. Предложения маркетолога по «Пионеру»: изменение прибыли и рентабельности продуктов при увеличении продаж «Пионера» (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 5).**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Всего
Продажи, шт.	1 000	1 500	2 400	800	5 700
Цена единицы, у. е.	148,5	136	97	125	
Себестоимость, у. е.	145	125	80	107	
Выручка, у. е.	148 500	204 000	232 800	100 000	685 300
Затрат всего, у. е.	145 000	187 500	192 000	85 600	610 100
Прибыль, у. е.	3 500	16 500	40 800	14 400	75 200
Рентабельность продаж, % к выручке	2,36	8,09	17,53	14,40	11

**Начальник ПЭО:** Наконец наши маркетологи научились считать. В принципе, почти всё верно, только обратите внимание, что коэффициенты распределения мы высчитывали на общем объеме производства в 4600 штук, в конечном итоге планируем увеличить общий выпуск продукции до 5700 штук. Надо подумать, не сильно ли увеличатся наши полупостоянные затраты. Но, думаю, что нет. Линия у нас все равно недогружена, будет несколько увеличена нагрузка на отдел маркетинга, ну технологом придется поднапрячься. Короче говоря, 10 % рентабельности мы по всей вероятности достигнем.

**Директор:** Ну, если возражений не будет, так и поступим. Подготовьте приказ на увеличение цены на «Коммунист». Обещаю: если нам удастся более, чем в 2 раза увеличить прибыль, ваши портреты я помещу на Доску почета, да и премию в размере трехмесячного оклада выдам. Да, а наладчикам мы будем оплачивать сверхурочные, ну и санаторий-профилакторий. Короче, жду ваших предложений.



\*\*\*

Как вы уже, наверно, догадались, не все так просто. Решение было принято второпях, без серьезного анализа. И к чему оно привело, мы покажем в следующих частях статьи. А сейчас давайте подумаем над несколькими вопросами:

1. Что имел в виду финансовый директор, говоря: «Мы работаем с 5%-ной рентабельностью»?
2. Есть ли неточности (технические ошибки в расчетах) в таблицах 6 и 7? Если да, то в чем они заключаются и как их устранить?
3. Какие предположения заложены в расчеты начальником ПЭО?
4. Убыточен или прибылен «Коммунист» при сделанных начальником ПЭО предположениях?
5. Приведет ли решение о подъеме цен на «Коммунист» и снижение продаж на треть к увеличению прибыли предприятия «Красная Агидель»?



управляем  
предприятием

**«Управляем предприятием»  
– это журнал для тех,  
кто хочет изменить  
мышление руководителя**



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Часть 2

Нищета традиционного  
управленческого учета



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.



Мы продолжаем кейс «Красная Агидель», который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. Во второй части статьи мы проведем критический анализ традиционного подхода к управленческому учету — «котлового» метода распределения косвенных затрат (традиционный учет, обычный Absorption Costing). Кроме того, поясним ключевые классификации затрат.



## Разговор в курилке

Через некоторое время после совещания начальник ПЭО и маркетолог встретились в курилке и между ними произошел следующий разговор.

**Начальник ПЭО:** Мне кажется, ты сильно ошибся. Я пересчитал изменение прибыльности и рентабельности продуктов при подъеме цены на «Коммунист». При этом учел уменьшение выпуска «Коммуниста» и вызванное этим перераспределение косвенных затрат (таблица 8).

**Таблица 8. Предложения маркетолога по «Коммунисту»: технически точно применен котловой учет для подсчета прибыли и рентабельности видов продукции при распределении между ними косвенных (накладных) расходов по машино-часам (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 6).**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Всего
Продажи, шт.	1 000	1 500	800	800	4 100
Цена единицы, у. е.	148,5	136	97	125	
Выручка, у. е.	148 500	204 000	77 600	100 000	530 100
Прямые затраты, у. е.	55 000	106 500	35 200	42 400	239 100
Машино-часов	500	450	160	240	1 350
Косвенные затраты, у. е.	106 667	96 000	34 133	51 200	288 000
Расходов всего, у. е.	161 667	202 500	69 333	93 600	527 100
Прибыль, у. е.	−13 167	1 500	8 267	6 400	3 000
Рентабельность продаж, % к выручке	−8,87 %	0,74 %	10,65 %	6,40 %	0,57 %

**Маркетолог:** Ты уверен? Почему остался убыточным «Коммунист»?

**Начальник ПЭО:** Все очень просто. Мы ведь уже проводили распределение косвенных затрат (прим. автора: см. таблицу 5 в первой части статьи). С изменением объема выпуска «Коммуниста» изменилось значение базы распределения — машино-часов. Это и привело к перераспределению косвенных затрат.

**Маркетолог (растерянно):** Странные результаты. Почему поменялась рентабельность «Комсомольца», «Пионера» и «Октябренька»? Ведь мы их не трогали...

**Начальник ПЭО:** Привыкай, таков уж классический учет. Всё плывет, и ничему верить нельзя. В принципе, понятно, почему это происходит. Мы действительно не трогали другие модели, но ведь уменьшился объем машино-часов, которые приходятся

на «Коммунист» и, как следствие, снизилось общее количество машино-часов в месяц. А ведь именно на этой основе мы распределяли косвенные затраты. Соответственно, косвенные затраты и распределились по-другому. Причем косвенные затраты, отнесенные на «Коммунист», уменьшились, а на все другие модели — увеличились. Вот рентабельность «Комсомольца», «Пионера» и «Октябренок» и уменьшилась (таблица 9).

**Таблица 9. «Котловой» учет косвенных (накладных) расходов с распределением их на продукты по машино-часам. При уменьшении выпуска «Коммуниста» изменяется распределение косвенных затрат** (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 4).

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Количество машино-часов, всего 1350	500	450	160	240
Кэффициент распределения косвенных затрат	0,370 = 500 : 1350	0,333	0,118	0,178
Распределенные косвенные затраты	106 667 = 28 800 x 0,370	96 000 (было 81 000)	34 133 (было 28 800)	51 200 (было 43 200)

Ставки распределения изменились

Сумма косвенных затрат постоянна

**Маркетолог:** Да-а, а я полагал, что затраты по другим моделям не изменятся, ведь мы ничего не меняли в работе, связанной с другими моделями пылесосов... А мои предложения по «Пионеру» ты пересчитывал? Неужели мы в убытках?

**Начальник ПЭО:** Успокойся, пересчитывал. Всё в порядке, рентабельность растет, и даже на премию за перевыполнение хватит. Да и «Пионер» твой в ажуре (таблица 10).

Здесь самое время прервать разговор в курилке и проанализировать, что же произошло. Напомню, что в бизнесе компании еще ничего не изменилось, наши герои лишь анализировали возможные изменения, опираясь на данные за всё тот же месяц работы.

Давайте подумаем над несколькими вопросами:

1. так все-таки является ли прибыльным «Коммунист» или нет, исходя из использованных в расчетах предположениях? Говоря совсем простым языком, приносит ли он деньги компании или отбирает<sup>1</sup>?
2. правильно ли то, что изменения в производстве одного продукта влияют на результаты по другим продуктам? Какая теория менеджмента говорит, что вы должны отвечать за результаты работы соседа?

На эти вопросы мы ответим в конце этой статьи. А чтобы помочь вам найти правильные ответы, нам не обойтись без теории.

<sup>1</sup> Можно не знать различных терминов и формул и не отличать прибыль от денежного потока, но можно опираться на простую логику: чем больше прибыль, тем больше денег в «кармане» фирмы.



**Таблица 10.** Предложения маркетолога по «Пионеру»: технически корректно подсчитанная рентабельность на основе котлового учета с распределением косвенных (накладных) расходов по машино-часам (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 7).

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Всего
Продажи, шт.	1 000	1 500	2 400	800	5 700
Цена единицы, у. е.	148,5	136	97	125	—
Выручка, у. е.	148 500	204 000	232 800	100 000	685 300
Прямые затраты, у. е.	55 000	106 500	105 600	42 400	309 500
Машино-часы	500	450	480	240	1 670
Косвенные затраты, у. е.	86 228	77 605	82 778	41 389	288 000
Расходов всего, у. е.	141 228	184 105	188 378	83 789	597 100
Прибыль, у. е.	7 272	19 895	44 442	16 211	88 200
Рентабельность продаж, % к выручке	4,9 %	9,75 %	19,08 %	16,2 %	12,87 %

## Важнейшие классификации затрат

Для правильного понимания кейса необходимо определить базовые понятия. Затраты классифицируют по нескольким важнейшим для принятия решений признакам (рис. 1):

- по способу включения затрат в себестоимость продукции (или в затраты других объектов управления и учета) затраты делятся на **прямые и косвенные**;
- по зависимости от объема производства затраты бывают **фиксированными (или постоянными), переменными, полупостоянными (ступенчатыми) и полупеременными (смешанными)**.



**Рис. 1.** Способы классификации затрат.

1. **Переменные и фиксированные (постоянные, условно-постоянные) затраты** — самая простая для понимания и важнейшая для принятия решений классификация затрат.

**Переменные затраты** (Variable Cost, VC) — это затраты, которые изменяются при изменении объема производства.

**Фиксированные (или постоянные) затраты** (Fixed Cost, FC) — это такие затраты, которые не изменяются при изменении объема производства.

**Важное о фиксированных затратах.** Лучше использовать термин фиксированные затраты, ибо они не являются постоянными во времени, а только не меняются с ростом или падением объема выпуска продукции. Так принято в экономической теории, но на практике фиксированными называют также затраты, не зависящие от объема продаж (что в общем случае не одно и то же). Пример фиксированных затрат — стоимость эксплуатации зданий и оборудования (обычная прямолинейная амортизация), коммунальные платежи, плата за освещение и отопление, арендная плата.

**Важное о переменных затратах.** В управленческом учете считают, что переменные затраты, как правило, изменяются прямо пропорционально объему производства или объему продаж, и значит, затраты, рассчитанные на единицу продукции, представляют собой постоянную величину. Примерами таких затрат являются затраты сырья и основных материалов, сдельная заработная плата основных производственных рабочих, многие транспортные тарифы.

2. Традиционные определения **прямых и косвенных затрат** следующие:

**Прямые затраты** (Direct Cost, DC) связаны с производством определенного вида продукции и могут быть на основании данных первичных документов прямо и непосредственно отнесены на ее себестоимость.

**Косвенные затраты** (Indirect Cost, IDC) связаны с выпуском нескольких видов продукции и не могут быть непосредственно отнесены на ее себестоимость.

В производстве товаров материальные затраты составляют основу прямых затрат. Это расход материала, иногда брак и отходы. Для включения труда в прямые затраты необходимы нормативы трудовых затрат на выпуск изделия или на произведение операции. Поэтому часть затрат на операции может включаться в прямые затраты (прямые трудовые затраты), а остальные считаются косвенными трудовыми затратами. При производстве работ и услуг, наоборот, в состав прямых затрат не могут не включаться затраты на труд. Пример косвенных затрат — затраты на управление и обслуживание производства.

**Но оказывается, эти традиционные определения не обязательно являются верными.** Мой друг физик, взявшийся преподавать управленческий учет, моментально схватил суть переменных и фиксированных затрат. Для него важно и привычно было, что переменные затраты есть функция выпуска, а фиксированные — нет. В то же время он целый год не мог разобраться в «ненаучной» классификации затрат



на прямые и косвенные. Все дело в том, что одними традиционными определениями здесь не обойтись. Они не достаточно конкретны, это уже не строгая математика, а «живая» экономика. «Любое краткое экономическое высказывание неверно, за исключением, быть может, этого моего высказывания», — говаривал лет 115 назад Роберт Кларк, один из отцов экономической науки.

Разберемся с прямыми и косвенными затратами. Затраты, которые вообще не связаны с выпуском сегодняшней продукции (а такие затраты есть и немалые — например, НИОКР), точно относятся к косвенным. А теперь посмотрим на затраты, которые связаны с выпуском нескольких видов продукции и напрямую не могут быть разделены по разным видам продукции, но которые увеличиваются пропорционально выпуску этих видов продукции. Такие затраты уже не назовешь косвенными. Например, затраты молока для выпуска одновременно путем сепарации сливок и обезжиренного молока. Такие затраты получили название **комплексных**. Если уж все затраты надо делить на прямые и косвенные, то **комплексные затраты относятся к прямым, так как они увеличиваются пропорционально выпуску**, хотя распределением их нельзя разделить по разным видам продукции. Более того, их надо отнести к переменным, так как для расчета точки безубыточности они должны использоваться именно как переменные.

А что если одни и те же затраты бухгалтер одного завода отнес к косвенным, а другого — к прямым? Такое возможно? Еще как! Например расходы на упаковку. «Мелочь», — подумает один бухгалтер и отнесет их на косвенные, ибо не знает формулы, по которой их можно разнести по видам продукции, или просто считает, что на принятии решений такое упрощение не скажется (что, заметим, весьма вероятно). На другом заводе современный финансовый директор задал руководителям продуктовых бизнес-направлений (понятное дело, технарям) задачу: «Дайте нормы расходов на упаковку». Технарь справится с такой задачей легко, и в результате затраты на упаковку станут прямыми переменными!

**«И экономисты называют это наукой?» — удивится физик. Не спешите судить — смысл этого подхода не в строгости, а в практической целесообразности. Специально для «физиков» это можно назвать «принципом относительности» (хотя экономисты не пользуются таким термином).**

Ну что, запутались? Надеюсь, что нет. Но помните, что «любое краткое экономическое высказывание неверно...». Стремясь к упрощениям, часто попадают в лужу. Господа технари, вы ведь не будете упрощать техническую задачу так, чтобы изделие было простым, но не работало. Вот и мы, экономисты, стремимся к тому же. Беда только в плохом образовании и огромном количестве плохо образованных экономистов. «И, боже вас сохрани, не читайте до обеда советских газет», — как говаривал профессор Преображенский в бессмертной булгаковской повести.

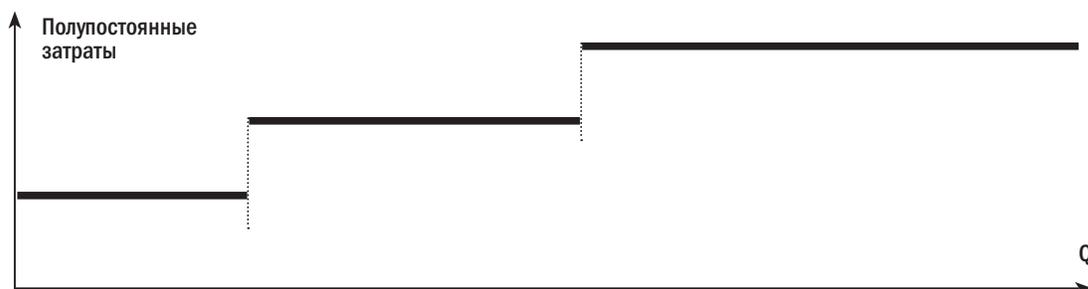
**3. Как взаимосвязаны прямые и косвенные затраты с одной стороны и постоянные и переменные с другой?** Большинство прямых затрат являются переменными, но в составе производственных и коммерческих расходов есть как переменные, так и постоянные составляющие. Однако прямые затраты не обязательно переменные. Пример прямых постоянных затрат — затраты на лицензию выпускаемого лекарства. Пример прямых переменных затрат — затраты на сырье и материалы. Полные прямые затраты — это их сумма.

С другой стороны, переменные затраты обязательно относятся к прямым (понятно, как их отнести на конкретную продукцию). Поэтому косвенные затраты чаще всего являются фиксированными. Прямые затраты не обязательно совпадают с переменными, то есть они в общем случае есть сумма прямых переменных и прямых постоянных затрат:

$$DC = DVC + DFC$$

**Сбалансированный учет** (так я называю хорошо поставленный управленческий учет, наиболее приспособленный для принятия решений) **должен обладать следующим свойством: в составе косвенных затрат должны быть только фиксированные затраты.**

4. **Ступенчатые, ступенчато возрастающие (полупостоянные, Stepped Fixed Costs) затраты** — это затраты, которые являются постоянными для определенного интервала выпуска продукции, но с ростом выпуска они возрастают скачком (как ступенька) на некоторую величину (рис. 2). Почему нельзя сказать «на определенную величину»? Да потому что для следующего интервала скачок может быть иным (как по длине интервала, так и по размеру скачка). Самый яркий и практически значимый пример ступенчатых затрат — затраты на оборудование (амортизация). Ясно, что с ростом выпуска настанет момент, когда надо будет приобретать новое оборудование или нанимать дополнительный персонал. Не рекомендуется использовать термин «**полупостоянные затраты**» в виду его невнятности. Но, если он встретится вам, знайте, что это то же самое, что и ступенчатые затраты.



**Рис. 2.** Ступенчатые (полупостоянные) затраты.

5. Понятие **полупеременных (или смешанных) затрат** принципиально иное. Оно относится к принятому у бухгалтеров и экономистов разделению затрат на статьи. Если в статье затрат только переменные или только фиксированные затраты — это удача на практике и мечта теоретика. Чаще же бывает так: в статье намешаны и фиксированные, и переменные затраты. Примером может служить статья «электроэнергия» на заводе. Ясно, что часть электроэнергии — величина переменная, так как зависит от выпуска энергоемкой продукции. Однако расходы на освещение офиса и многое другое — явно фиксированные. Что же делать? Поставить главному энергетiku задачу разделения статьи «электроэнергия» на две статьи «электроэнергия переменная» и «электроэнергия постоянная». Он ее обязательно решит, но, возможно, не сразу.



## Первые ответы на вопросы

Теперь мы можем грамотно ответить на некоторые из заданных ранее вопросов. В нашем кейсе прямые затраты совпадают с переменными — такое может быть. Для решения главного вопроса, как считать себестоимость и как решать ассортиментную задачу, разделение затрат на прямые и переменные — дело не самое важное. Гораздо более принципиальный вопрос, **какие предположения заложены в расчеты начальником ПЭО и обоснованы ли эти предположения?**

1. **Косвенные затраты совпадают с фиксированными** и к тому же являются неизменными во времени, то есть:  $IDC = FC = const$  (в предположениях действующих лиц, но не в «действительности кейса»). Это общий случай или частный, используемый в нашем кейсе? Косвенные затраты являются фиксированными только в идеальной ситуации, а на практике могут быть сюрпризы. Например, транспортные затраты часто относят к косвенным, но они не фиксированные. **В общем случае фиксированные затраты не являются постоянными во времени (они постоянны только по отношению к объему выпуска).** Если бы мы знали (планировали) изменения фиксированных затрат, то внесли бы их в наши расчеты. Модель же для разнесения косвенных затрат осталась бы по существу той же. А значит, это предположение нам нужно для того, чтобы разобраться в сути расчета.
2. **Средние прямые затраты совпадают со средними переменными и никак не зависят от объема выпуска продукции.** То есть начальник ПЭО полагал, что при уменьшении объема выпуска «Коммуниста» прямые затраты уменьшатся пропорционально. То есть все прямые затраты являются переменными:

$$ADC = AVC = const.$$

3. **Изменение продаж одного продукта не скажется на продажах других продуктов** — так полагал начальник ПЭО. Для любого человека, кто хоть немного имел дело с рынком, понятно, что это не всегда верно. Но для наших целей это предположение приемлемо, ибо надо «отделить зерна от плевел». Любая модель опирается на предположения и не соответствует реальности в чем-то несущественном. Для нас сейчас важно разобраться с косвенными затратами, а не изучать маркетинг.

Отмечу, что эти предположения вполне логичны и традиционны для упрощенной модели ассортиментной задачи.

Наконец важнейший вопрос (к нему-то мы и шли): **является ли убыточным или прибыльным «Коммунист» при использованных в расчетах предположениях?** Посмотрите внимательно на таблицу 8. Уменьшив выпуск «Коммуниста», мы уменьшили общую прибыль компании (при перечисленных выше предположениях). Значит, ответ может быть только один: «Коммунист» является прибыльным. И, соответственно, решение уменьшить его выпуск — неверное.

### Правильна ли вообще логика «котлового учета» с позиций управления?

Осталось ответить на последний вопрос, который задавал маркетолог начальнику ПЭО: **«Правильно ли то, что изменения в производстве одного продукта влияют на ре-**

зультаты по другим продуктам?». Представьте себе, что каждый вид пылесосов выпускается в отдельном цехе и что вы начальник цеха «Комсомолец». Цех «Коммунист» снизил выпуск на треть, и у вас прибыль упала почти до нуля. Хороша система учета...

Надо сказать, что начальник ПЭО считал так, как учат западные, а вслед за ними и отечественные учебники. Этот метод получил название учета полных затрат на основе разнесения косвенных затрат, или более просто «котлового метода». Напомним его суть. Чтобы распределить косвенные (накладные) затраты по различным видам продукции, надо выбрать базу распределения и, исходя из нее, получить коэффициенты распределения.

**База распределения** — это количественный показатель, пропорционально значению которого разносятся косвенные затраты.

Все учебники рекомендуют выбирать элемент производства, который доминирует в общем процессе. Начальник ПЭО выбрал машино-часы, по этим коэффициентам разнес косвенные затраты и свято верит в то, что показывают расчеты. Но, во-первых, почему именно такая база? В нашей стране машино-часы не очень распространены, гораздо чаще в качестве базы для разнесения «понятной» и «доминирующей» в сознании менеджеров используется выручка. Что ж, давайте посчитаем рентабельность с разнесением по выручке (таблица 11).

**Таблица 11. Рентабельность продуктов на основе «котлового» учета косвенных (накладных) расходов с распределением по выручке** (красным выделены изменения по сравнению с таблицей 5).

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Продажи, шт.	1 500	1 500	800	800
Цена единицы, у. е.	135	136	97	125
Выручка от продаж, у. е.	202 500	204 000	77 600	100 000
Прямые расходы, всего:	82 500	106 500	35 200	42 400
Косвенные расходы у. е.	99 850	100 590	38 260	49 300
Прибыль, у. е.	20 150	-3 090	4 140	8 300
Рентабельность по выручке (доля прибыли в % в выручке)	9,95 %	-1,52 %	5,34 %	8,30 %

Сюрприз: рентабельность всех продуктов кардинально изменилась, а убыточный ранее «Коммунист» стал и вовсе самым прибыльным продуктом. Тогда чему же верить? Почему теперь убыточным стал «Комсомолец»? Что-то неладно в королевстве традиционного управленческого учета. Основные данные все те же, в бизнесе компании еще ничего не изменилось. Значит, проблема в методе расчета. Но какой из них правильнее: распределение по машино-часам или по выручке? Это хороший вопрос, предлагаем вам над ним подумать.



Во-вторых, какая теория менеджмента говорит, что вы должны отвечать за результаты работы соседа? Коллективная ответственность за результат возможна, но это крайний случай. Главное же в современном менеджменте сформулировал Джон Хиггинс:

**Показатели деятельности могут оцениваться только на основании того, что могут контролировать менеджеры. Контролируемые затраты надо отделить от неконтролируемых.**

*Джон Хиггинс (середина XX века)*

Вернемся к нашему кейсу. А если выбрать другие базы распределения косвенных затрат? Расчеты показаны в таблице 12.

**Таблица 12. Сравнение рентабельности по выручке (доли прибыли в выручке) при разных базах разнесения косвенных затрат.**

База распределения	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Машино-часы	-7,41 %	8,09 %	17,53 %	14,40 %
Выручка	9,95 %	-1,52 %	5,34 %	8,30 %
Прямые затраты труда	11,91 %	-4,16 %	6,08 %	9,15 %
Прямые затраты	15,25 %	-8,60 %	5,64 %	11,80 %
Объем произведенной продукции, шт.	12,88 %	1,76 %	-9,91 %	7,51 %

Вот те на! Совсем всё запуталось. Оказывается, с помощью разных баз распределения можно достичь самых разнообразных результатов... Чему же верить? «Какую базу распределения выбрать?» — так до сих пор звучит самый популярный вопрос экономиста и бухгалтера (в России) или «бухгалтера-аналитика» в США (так в США называют специалиста по управленческому учету). И это после почти векового знакомства человечества с методом Direct Costing!

\*\*\*

Итак, очевидно, что в первой части статьи решение было принято «на коленке», без серьезного анализа. А во второй части статьи мы попробовали провести более серьезный анализ, но окончательно запутались. Исходные данные не изменились, значит, проблема в методе расчета. Но в чем конкретно? Объяснение и ответ на вопрос, чему же верить, дается в следующей части статьи. А сейчас предлагаю вам подумать над следующими вопросами:

1. Если в январе было бы принято решение о снятии с производства «Коммуниста», то как изменится прибыль ОАО при неизменных косвенных затратах?
2. Почему в старые добрые времена проблем с разнесением косвенных затрат было мало, а теперь стало больше?
3. Какую базу распределения надо выбрать для получения максимально адекватной картины рентабельности продуктов?



управляем  
предприятием

**Миссия – помочь тем,  
кто готов к серьезным  
переменам и системным  
решениям в управлении**



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Часть 3**

**Оценка прибыльности  
методом Direct Costing**



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.

Мы продолжаем кейс «Красная Агидель», который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. Во второй части статьи мы провели анализ традиционного подхода к управленческому учету, «котлового» метода распределения косвенных затрат. В этой части мы покажем, где коренные проблемы и ошибки метода «котлового» учета и расскажем о методе Direct Costing, который дает ключ к верному решению поставленной ассортиментной задачи.



## Совещание у директора предприятия «Красная Агидель» в конце октября

**Директор:** Товарищи, на сегодняшнем совещании нам необходимо проанализировать итоги деятельности нашего предприятия за прошлый месяц (таблица 13). Трудно говорить об экономических показателях, пользуясь культурными выражениями. Прибыль катастрофически падает, рентабельность... вместо того, чтобы вырасти в 2 раза, упала в 2,5 раза. Мы пока остаемся в плюсах, но необходимо срочно что-то предпринимать. Будет вам теперь и доска Почета, и премии, и кое-что еще получите. Будем разбираться детально, начнем со сбыта.

**Таблица 13. Отчет о прибылях и убытках за последние два месяца.**

Показатели	Сентябрь	Октябрь	Отклонение
Выручка от продаж, у. е.	584 100	685 300	101 200
Прямые расходы, у. е.	266 600	309 500	42 900
Накладные расходы, у. е.	288 000	359 650	71 650
Прибыль, у. е.	29 500	16 150	-13 350
Рентабельность	5 %	2 %	-3 %

**Начальник отдела маркетинга:** Как и предполагалось, нам удалось увеличить сбыт «Пионера» до 240 штук в месяц. Мы повысили цену на «Коммуниста» и, как и предполагалось, продали сотню единиц. Как видите, выручка выросла на 17 %. Сотрудники работали как проклятые. Мы обработали 20 заказов на продажу, обработали 60 заказов по закупке материалов для производства. Причину падения рентабельности ищите где угодно, только не в маркетинге. Мы выполнили поставленную задачу на 100 %. Да и премии я пообещал людям.

**Директор:** Какие премии?! Прибыль падает, чем я обосную эти премии? Давайте оправдывайтесь, анализируйте, но, если выход не найдете, уволю всех. Что с производством?

**Начальник ПО:** Мы работали как папы Карло. Как и планировалось, произвели все, что требовалось. Мы увеличили выпуск продукции на 24 %. Брак меньше нормы – здесь все чисто. Люди работали как на коммунистическом субботнике. Ума не приложу, в чем тут дело.

**Директор:** Что скажет плановик?

**Начальник ПЭО:** Раскладки вы уже видели. Прямые расходы увеличились, но как мы и ожидали. Однако накладные (косвенные) расходы по данным бухгалтерии превысили наши ожидания и «съели» практически всю прибыль. Даже не знаю, кого в этом винить, но цифры – упрямая вещь. Падает прибыль, и всё тут.

**Директор:** Мягко говоря, неубедительно. Вы расписались в том, что не понимаете, почему произошло падение прибыли. Если вы думаете, что всю вину за падение прибыли я возьму на себя, то вы ошибаетесь. Уволю всех и возьму грамотных пацанов.

*Начальник отдела маркетинга, начальник ПО и начальник ПЭО замирают в «немой» сцене...*

## Беда «котлового» метода учета

После того как мы выяснили, что с помощью разных баз распределения можно получить самую разнообразную рентабельность продуктов, такой поворот событий не удивителен. Начнем с ответа на вопрос, какой из двух методов «котлового» расчета правильнее: распределение по машино-часам или по выручке.

**Ответ неутешителен: оба неправильные. Проблема в том, что «котловой» метод нельзя считать даже приближенным расчетом, ибо он нарушает принцип Хиггинса.**

Ему не должно быть места в управленческом учете для расчета себестоимости продукции и прибыли подразделений. Он нарушает главный принцип управления: каждый отвечает за свое. В результате на вас ложатся проблемы работы «соседа». То есть это проблема самого подхода к расчету, а не выбора базы распределения.

**Традиционный «котловой» метод неоднозначен и, главное, неприемлем с точки зрения управленческого учета, так как за неудачи соседей придется расплачиваться другим менеджерам, поскольку на их участки ляжет больше косвенных затрат.**

В силу своей упрощенности «котловой» метод дает очень неточные результаты. Все непря- мые затраты суммируются, а затем распределяются на продукты или подразделения по какой-либо базе. Дешево и очень неточно. Получается не правильный подсчет, а простой. Сравнение «котлового» метода и более точных методов, основанных на учете неполной себестоимости, смотрите в таблице 15.

## Метод Direct Costing

Ключ к верному решению, как это часто бывает, заключается в выходе за рамки постановки задачи. Если мы не можем корректно разнести косвенные затраты, то надо вообще отказаться от их распределения (есть и другой метод решения проблемы, но мы не можем обсуждать все сразу (см. часть 5)). Именно это и делают методы учета неполной (частичной) себестоимости и прежде всего Direct Costing.

**Direct Costing** — это метод учета, в котором прямые затраты (которые можно напрямую отнести на продукт) учитываются в себестоимости продукции, а косвенные затраты (которые невозможно напрямую отнести на продукт) не учитываются при расчете прибыльности и рентабельности продукции. Готовая продукция и незавершённое производство оцениваются только по сумме прямых затрат, а косвенные затраты отчётного периода в общей сумме относятся на финансовый результат всей организации и не распределяются по видам продукции.



Отметим, что в управленческом учете Direct Costing понимается и несколько по-другому — как группа методов расчета неполной себестоимости. В эту группу, помимо собственно метода Direct Costing, также входят:

- **Variable Costing** — метод, который учитывает в себестоимости продукции только переменные затраты, а фиксированные относит на финансовый результат;
- **метод вкладов на покрытие**, пришедший к нам из Германии, в котором косвенные затраты привязываются только к тем продуктам, которые они обслуживают.

Методы учета неполной (частичной) себестоимости стали ответом на ошибки «котлового» метода учета полных затрат на основе разнесения косвенных затрат (Absorption Costing). На первых этапах применения Direct Costing в начале 1950-х годов в себестоимость включались только прямые затраты, а косвенные списывались на финансовый результат всей организации. Отсюда и происходит название метода.

Метод Direct Costing основан на предположении о том, что постоянные расходы присутствуют независимо от того, загружены ли мощности предприятия. Экономисты-теоретики доказывают этот тезис математически с помощью так называемой теоремы об отсечении, хорошо известной студентам-первокурсникам из курса микроэкономики (см. врезку).

Важнейший показатель в методе Direct Costing — маржинальный доход по каждому продукту.

**Маржинальный доход (мД)** – это разница между выручкой и прямыми затратами на производство продукта<sup>2</sup>.

## Теорема об отсечении

Фирма на рынке совершенной конкуренции производит один вид продукции и сразу может продать его по цене  $P$ . Никаких запасов нет. Известны фиксированные затраты ( $FC$ ) и функция переменных затрат  $VC(Q)$ , где  $Q$  — количество выпущенной продукции. При каких условиях производство выгодно (прибыльно)?

Де-факто требуется сравнить прибыль ( $\Pi$ ) при отсутствии выпуска  $\Pi(0)$  и прибыль при выпуске определенного количества продукции  $Q$ :  $\Pi(Q)$ . Производство прибыльно, если

$$\begin{aligned} \Pi(0) &= -FC < \Pi(Q) = TR - TC = \\ &= P \times Q - FC - VC, \end{aligned}$$

где:

$TR$  – выручка от продажи продукта;

$TC$  – затраты на производство продукта.

Фиксированные затраты  $FC$  сокращаются и потому **не влияют на принятие решения**.

Производить выгодно, если  $VC < P \times Q$  или при  $m\Pi = TR - VC > 0$ , или, что то же самое, при

$$AVC < P.$$

Показатель  $m\Pi = TR - VC$  (разница между выручкой и переменными затратами на производство продукта) получил в финансовой науке название **маржинальной прибыли**<sup>3</sup> по продукту. Это важнейший показатель в методе Variable Costing.

<sup>2</sup> В нашем кейсе маржинальный доход и маржинальная прибыль (см. врезку) совпадают, поскольку совпадают переменные и прямые затраты.

<sup>3</sup> Термин берет свое начало от англ. contribution margin.



Прибыльность продуктов компании, рассчитанная методом Direct Costing, показана в таблице 14. Как видите, все продукты компании прибыльны и наибольший вклад вносит именно «Коммунист». Неудивительно, что сокращение его выпуска резко ухудшило результаты компании.

**Таблица 14. Рентабельность продуктов, рассчитанная по методу Direct Costing на основе прямых затрат.**

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Итого
Продажи, шт	1 500	1 500	800	800	
Цена единицы, у. е.	135	136	97	125	
Выручка	202 500	204 000	77 600	100 000	584 100
Прямые расходы (они же в нашем случае переменные)	82 500	106 500	35 200	42 400	266 600
Маржинальный доход	120 000	97 500	42 400	57 600	317 500
Доля маржинального дохода в выручке	37,8 %	30,7 %	13,35 %	18,15 %	

Именно метод Direct Costing показывает вклад каждого продукта в прибыльность фирмы. Как это можно доказать, если теорема об отсечении не понятна?

Во-первых, при снятии с производства одного из товаров общая прибыль компании сократится как раз на размер маржинальной прибыли сокращенного товара. Например, если в начале сентября было бы принято решение о полном снятии с производства «Коммуниста», то при прочих равных условиях (из которых важнейшее – неизменность фиксированных затрат, совпадающих в нашем случае с косвенными) прибыль составит:

$$\begin{aligned} & \text{Прибыль компании после снятия с производства «Коммуниста»} = \\ & \text{Прибыль компании до снятия с производства «Коммуниста»} \\ & \text{минус Маржинальный доход от «Коммуниста»} = \\ & = 29\,500 - 120\,000 = -90\,500. \end{aligned}$$

В общем случае изменение прибыли:

- совпадает с изменением маржинальной прибыли по продукту;
- примерно совпадает с изменением маржинального дохода по продукту (отклонения возникают в силу наличия прямых постоянных затрат).

Опираясь на это, можно ответить на первый вопрос из предыдущей части статьи: прибыль уменьшится на величину маржинального дохода (совпадающего в нашем частном случае с маржинальной прибылью), то есть на 120 000 у. е.



Во-вторых, можно наглядно продемонстрировать, что маржинальная прибыль означает покрытие фиксированных затрат и создание прибыли. При нулевом объеме производства фирма несет убытки в размере фиксированных затрат:

$$\text{Прибыль (0)} = -FC$$

Это и есть истинный ноль, точка отсчета прибыльности. Весь интервал от  $\text{Прибыль (0)} = -FC$  до  $\text{Прибыль (Q)}$  закрывают все 4 продукта в пропорции своих маржинальных прибылей:

$$\begin{aligned} \text{Фиксированные затраты} + \text{Прибыль} &= \text{Маржинальная\_прибыль (1)} + \\ &\text{Маржинальная\_прибыль (2)} + \text{Маржинальная\_прибыль (3)} + \\ &\text{Маржинальная\_прибыль (4)} = \\ &= 288\,000 + 29\,500 = 120\,000 + 97\,500 + 42\,400 + 57\,600 = 317\,500. \end{aligned}$$

Итак, мы выяснили, что при заданных выше предположениях метод Direct Costing дает простой и верный анализ прибыльности. Сегодня все бухгалтеры знают, что такое Direct Costing или по крайней мере слышали об этом. Но практическое применение Direct Costing в нашей стране явно недостаточно. Основной причиной этого является его отсутствие в ПБУ (положениях о бухучете), доминирование в сознании бухгалтера метода Absorption Costing, отлично работающего для внешней отчетности (все данные хорошо аудиторуются, и при этом конкурентам неясны истинные прибыльности сегментов вашего бизнеса), приоритет налогового мышления над экономическим. Тем не менее Direct Costing используется и в России.

### «Котловой» метод с распределением косвенных затрат по маржинальной прибыли

Но учет только переменных затрат может не устроить директора – нередко он хочет видеть прибыль и прибыльность каждого продукта в «полном виде». Как в этом случае поступить? «Котловой» подход к распределению затрат практически с любыми базами распределения не дает даже приближенной картины прибыльности продуктов. Но может дать, если базой распределения сделать именно маржинальную прибыль.

Вот доказательство того приятного факта, что, распределяя между продуктами фиксированные затраты по маржинальной прибыли, мы получим ту же картину относительной прибыльности продуктов на фирме:

$$П(i) = TR_i - TC_i = TR_i - VC_i - FC_i = П_M(i) - FC_i ,$$

где разнесенная часть фиксированных затрат  $FC_i = \frac{П_M(i)}{\sum П_M(i)}$  .

$$\text{Следовательно } П(i) = П_M(i) \times \left[ 1 - \frac{FC}{\sum П_M(i)} \right] = П_M(i) \times \left[ 1 - \frac{FC}{TR - VC} \right] .$$

**Таблица 15.** Сравнительная характеристика методов учета неполных затрат и «котлового».

Учет неполной себестоимости (Direct Costing и Variable Costing)	«Котловой» метод (Absorption Costing)
<b>Основной подход</b>	
Основной принцип — учет конкретных производственных затрат. Постоянные или косвенные расходы относятся всей суммой на финансовый результат и не разносятся по видам продукции.	Основной принцип — учет всех затрат (в том числе и косвенных) и распределение их по видам продукции (расчет полной себестоимости продукции).
<b>Классификация затрат</b>	
Предполагает разбиение затрат на постоянные и переменные. Если этого сделать нельзя, то можно вести учет на основе прямых и косвенных затрат.	Предполагает разбиение затрат на прямые и косвенные.
<b>Оценка запасов продукции</b>	
Запасы готовой продукции оцениваются только по прямым затратам.	Запасы продукции на складе оцениваются по полной себестоимости с включением компонент постоянных производственных затрат. Это приводит к ошибкам.
<b>Анализ ценообразования продукции.</b>	
Дает возможность планировать цены и скидки на каждую продаваемую партию. Применяется для гибкого ценообразования, вследствие чего увеличивается конкурентоспособность	Не дает возможность планировать цены и скидки на каждую продаваемую партию. Способствует грубому ценообразованию и, соответственно, грубому планированию цены и скидки на определенный объем продаж.
<b>Анализ рентабельности продукции</b>	
Дает возможность определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции.	Вносит путаницу при изменении объемов выпускаемой продукции. Не дает возможности определить прибыль, которую приносит продажа каждой дополнительной единицы продукции.
<b>Использование</b>	
Используется для внутренней отчетности. Широко применяется за рубежом.	В основном используется для внешней отчетности. Широко применяется в российских компаниях.



$$\text{Поскольку } \left[ 1 - \frac{FC}{TR - VC} \right] = \text{const для всех } i,$$

то процентное соотношение  $\Pi(i)$  и  $\Pi_M(i)$  совпадают. Что и требовалось доказать.

## Директор предприятия приглашает консультанта

Продолжим наш пример, в котором начальник отдела маркетинга, начальник ПО и начальник ПЭО замерли в «немой» сцене.

**Директор:** Поскольку никто из вас, товарищи, не может проанализировать и объяснить плохие итоги деятельности нашего предприятия за прошлый месяц, я пригласил консультанта из компании «Пупкин бизнес консалтинг». Поработаете с ним три дня. От того, что у вас получится, зависит ваше будущее. Прошу любить и жаловать — Сан Саныч Пупкин, выпускник Талдыкурганской бизнес-школы. Большой специалист по реинжинирингу деловых процессов и управленческому учету. Сан Саныч, расскажите нам, что мы будем вместе с вами делать.

**Консультант:** Распределяя фиксированные затраты по маржинальной прибыли между продуктами, или между центрами прибыли, или между бизнес-направлениями, мы получаем верную с чисто финансовых позиций картину прибыльности. Казалось бы, блеск, но на самом деле это еще не всё. Быстро, дешево, но где гарантия, что точно? В рамках Direct Costing мы не вникаем в суть вопроса о том, что именно порождает затраты. С финансовой точки зрения мы не знаем, с чем на самом деле связаны косвенные или накладные расходы. Для более точного анализа нам, очевидно, нужна производственная составляющая, трудоемкость вспомогательных операций, наладок оборудования, контроля качества.

Попытки решить эту дилемму путем всё более точного разнесения элементов косвенных затрат при помощи многочисленных и многоуровневых баз распределения популярны. При таком подходе смешиваются два варианта: разнесение по продуктам и разнесение по функциям. Однако гарантированного приемлемого результата не получается, это предмет самостоятельного исследования. Приступим, господа.

\*\*\*

Как ответить на вопрос об истинной прибыльности продуктов, что сделал консультант и как спасти компанию «Красная Агидель», мы расскажем в следующей части статьи. А пока советуем вам подумать над несколькими вопросами:

1. Можно ли модифицировать «видение маркетолога» на основе распределения по маржинальной прибыли? Что это даст? В чем могут заключаться проблемы?
2. В чем заключается неполнота (неточность) метода Direct Costing и маржинального анализа и распределения косвенных затрат по маржинальной прибыли?
3. Проведите полный маржинальный анализ по методу Direct Costing по плановым изменениям на следующий месяц. Как на основе этих данных понять, выпуск какой продукции увеличивать, а какой — уменьшать?



управляем  
предприятием

От западных «лучших практик»  
и их модификации —  
к российским  
«лучшим практикам»



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

**Часть 4**

**Скромное обаяние ABC-Costing,  
или Чудо консалтинга**



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.

 **КОНСАЛТИНГ**  
**ШКОЛА ДИРЕКТОРОВ**

Мы продолжаем кейс, который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. В третьей части мы показали, в чём кроются коренные проблемы и ошибки метода «котлового» учета, и рассказали о методе Direct Costing, который дает ключ к верному решению поставленной ассортиментной задачи. Но без анализа косвенных затрат с помощью метода ABC-Costing вопросы об истинной прибыльности продуктов остаются. В этой части статьи мы расскажем, что такое учет по видам деятельности, или ABC-Costing<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Эта часть статьи почти полностью оставлена в редакции Игоря Захарченко, специально для того чтобы читатели при желании смогли самостоятельно обнаружить «натяжки» метода ABC-Costing.



## Совещание у директора предприятия «Красная Агидель» в конце ноября

**Директор:** Уважаемые товарищи, позвольте поздравить вас с достижением намеченных целей! Экономическая картина предприятия на сегодня выглядит следующим образом (таблица 16).

**Таблица 16.** Отчет о прибылях и убытках за последние три месяца.

Показатели	Сентябрь	Октябрь	Ноябрь
Выручка от продаж, у. е.	584 100	685 300	584 100
Прямые расходы, у. е.	266 600	309 500	266 600
Накладные расходы, у. е.	288 000	359 650	248 600
Прибыль, у. е.	29 500	16 150	68 900
Рентабельность, %	5	2	11,8

Как видите, мы достигли почти 12 % рентабельности, причем, к радости производственного отдела, мы возвратились к прошлому уровню производства. За счет чего это произошло? Исключительно за счет нескольких организационных изменений, связанных с сокращением косвенных затрат. Причем это в основном касалось управления потоками материалов и использования нового для нас учета по видам деятельности. Но подробнее об этом расскажет наш консультант. Сан Саныч, вам слово.

**Консультант:** Господа, мы собрались здесь для того, чтобы обсудить результаты нашей совместной работы. Как вы увидите, никакой серьезной реорганизации мы не проводили. Просто проанализировали в деталях наши рабочие процессы, обнаружили самые дорогие из них и внесли незначительные изменения. Логика анализа следующая.

1. Мы создали модель рабочих процессов «как есть» и, используя исторические бухгалтерские данные, узнали стоимость ресурсов на входе этих процессов: материалы (сумма затрат по соответствующим статьям), персонал (сумма среднегодовых расходов на каждого сотрудника), аренда, амортизация оборудования и прочие традиционные составляющие затрат.
2. Затем мы связали стоимость ресурсов (человеческих, оборудования и пр.) и стоимость процессов и отдельных операций:
  - затраты на «персонал» распределяются на выполняемые им задачи на основе затрачиваемого времени (обычно 70–80 % расходов в области косвенных затрат — это расходы на персонал);
  - затраты на ресурсы (материалы, оборудование, площади и т. д.) по возможности должны быть списаны на конкретную задачу или, если списать невозможно, поделены между операциями и процессами.

## Метод Activity Based Costing, или учет по видам деятельности

Activity Based Costing (ABC-Costing, учет по видам деятельности) берет свое начало в 1980-х годах. К тому времени уже многим давно стало ясно, что традиционный «учет не столько помогает, сколько мешает» (цитата Питера Друкера). Считается, что концепция ABC-Costing впервые была изложена в цикле статей Р. Купера и Р. Каплана (Гарвардская школа бизнеса) в 1988 году. Обратите внимание, что один из авторов — Роберт Каплан — в дальнейшем стал одним из создателей Balanced Scorecard (BSC) — концептуальной основы современной теории сбалансированных систем показателей. Авторы утверждают, что функциональные методы (именно к ним относится ABC-Costing) — это революция, так как эти методы позволяют решать новые (для управленческого учета) задачи, связанные с реинжинирингом.

**Activity Based Costing** — это модель учета затрат, которая рассчитывает затраты в соответствии с реальной или планируемой стоимостью каждой отдельной операции или процесса компании.

Отличие метода ABC-Costing от классических методов заключается в способе распределения косвенных затрат по

видам продукции. Система ABC-Costing основана на простой идее: источником косвенных затрат на предприятии являются операции и бизнес-процессы (activities), требующиеся для успешного производства продуктов. И потому стоимость продуктов связана со стоимостью процессов.

Данные, полученные из ABC-Costing, могут использоваться менеджментом для анализа прибыльности товаров, услуг и потребителей, эффективности распределительных каналов и наконец для реинжиниринга деятельности. Тогда как в традиционном отчете затраты показываются в целом и непонятно, на какой вид деятельности они идут и какие могут быть изменения, если вырастет/уменьшится количество и изменится ассортимент производимых продуктов.

Успех ABC-Costing породил и другие аналогичные методы, получившие название функциональных методов расчета затрат, объединенных в новое направление — «Кост-менеджмент». Эти методы объединяет то, что в первую очередь они связывают затраты на функции управления и бизнес-процессы с конкретными продуктами, подразделениями и потребителями. Редко ABC-Costing и другие функциональные методы используются для оценки затрат иных объектов учета.



Каждой из операций и каждому процессу был присвоен показатель, который характеризует его масштаб. Это позволило нам рассчитать стоимость единицы каждого показателя (таблица 17). В результате мы получили следующие усредненные данные:

- одна настройка оборудования стоит 3500 у. е.;
- один контроль качества после настройки оборудования — 2000 у. е.;
- обработка одного сбытового заказа — 1850 у. е.;
- обработка одного материального заказа — 500 у. е.;
- один машинный час (мехобработка) — 90 у. е.

Таким образом, мы получили рейтинг наших операций и процессов в соответствии с их экономической значимостью, чтобы в первую очередь обратить внимание на самые дорогие из них.

Базируясь на стоимости единицы каждого показателя, мы детально рассчитали, из чего состоят прямые и накладные (косвенные) расходы в модели «как есть» (таблица 18). Результат анализа: рентабельность, подсчитанная более точно, чем раньше, отрицательна именно по новым моделям. Самой проблемной моделью оказался «Пионер» (-24 %), также убыток компании приносит «Октябренок» (-3 %). А «Коммунист» показал рентабельность 11 %.

**Таблица 17. Показатели, характеризующие процессы и операций<sup>2</sup>.**

Процессы/ операции	Суммарные затраты ресурсов (в месяц), у. е.	База распределения	Количество	Стоимость единицы, у. е.
Мехобработка	144 000	машино-час	1 600	90
Настройка оборудования	49 000	прогон	14	3 500
Снабжение производства материалами	30 000	материальный заказ	60	500
Контроль качества после настройки оборудования	28 000	прогон	14	2 000
Сбыт продукции	37 000	заказ	20	1 850

Далее мы более внимательно проанализировали вторую по затратам операцию — настройку оборудования. Количество настроек оборудования измерялось количеством прогонов по изготовлению той или иной модели. Например, 1500 «Коммунистов» изготавливались за три прогона по 500 штук в каждом; 800 «Октябрят» — за четыре прогона по 200 штук каждый. Таким образом, общая стоимость настройки оборудования для «Коммуниста» составила (три прогона по 3500 у. е.) — 10 500 у. е., или по 7 у. е. на единицу. В то же время общая стоимость настройки оборудования для «Пионера» составила (четыре прогона по 3500 у. е.) — 14 000 у. е., или 17,5 у. е. на каждый.

<sup>2</sup> Формально это постатейный учет, и бухгалтер назовет это статьями расходов. Но статьи не бухгалтерские, а отталкивающиеся от операций и процессов. Я их называю для наглядности АВС-статьи.

**Таблица 18. Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как есть» (до изменений).**

	Итого	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Количество изделий		1 500		1 500		800		800	
<b>Выручка</b>									
		Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка
<b>Итого выручка</b>	<b>584 100</b>	<b>135</b>	<b>202 500</b>	<b>136</b>	<b>204 000</b>	<b>97</b>	<b>77 600</b>	<b>125</b>	<b>100 000</b>
<b>Прямые затраты</b>									
		Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего
Материалы		36	54 000	50	75 000	30	24 000	35	28 000
Труд		19	28 500	21	31 500	14	11 200	18	14 400
<b>Итого прямых затрат</b>	<b>266 600</b>		<b>82 500</b>		<b>106 500</b>		<b>35 200</b>		<b>42 400</b>
<b>Накладные затраты</b>									
	Стоимость единицы <sup>4</sup>	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего
Мехобработка	90	750	67 500	450	40 500	160	14 400	240	21 600
Настройка оборудования	3500	3	10 500	3	10 500	4	14 000	4	14 000
Обработка заявки на материал	500	10	5 000	10	5 000	20	10 000	20	10 000
Контроль качества	2 000	3	6 000	3	6 000	4	8 000	4	8 000
Обработка заказа на продажу	1 850	5	9 250	3	5 550	8	14 800	4	7 400
<b>Итого накладных затрат</b>	<b>288 000</b>		<b>98 250</b>		<b>67 550</b>		<b>61 200</b>		<b>61 000</b>
Итого накладных затрат на единицу продукции			65,50		45,03		76,50		76,25
<b>Рентабельность, %</b>			<b>11</b>		<b>15</b>		<b>-24</b>		<b>-3</b>

<sup>4</sup> Еще ее называют «ставкой носителя».



<sup>4</sup> Это называется укрупнение партий. Производственники понимают пользу от этого, но без конкретных расчетов их не всегда слушают, тем более что маркетологи советуют противоположное.

Закономерно возник вопрос, а нельзя ли уменьшить количество прогонов для «Пионера»? Поразмышляв на эту тему, мы пришли к выводу, что количество прогонов можно сократить вдвое, если прогонять не по 200 единиц «Октябрят» и «Пионеров», а по 400 за один раз<sup>4</sup>. На основе имеющихся данных мы рассчитали, что после этих изменений получим модель «как должно быть» (таблица 19). Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как должно быть» дан в таблице 20.

**Таблица 19. Модель выпуска продукции «как должно быть» (после изменений) (красным выделены изменения по сравнению с моделью «как есть»).**

Характеристики	Всего	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»
Стоимость материалов на единицу		36	50	30	35
Стоимость труда на единицу		19	21	14	18
Количество заказанных к продаже изделий	460	150	150	80	80
Количество заказов на продажу	16	5	3	4	4
Средний размер заказа (изделий)		30	50	20	20
Количество машинных часов всего	1 600	750	450	160	240
Количество машинных часов на изготовление одного изделия		5	3	2	3
Количество прогонов после настройки оборудования	10	3	3	2	2
Количество изделий за один прогон		50	50	40	40
Количество заказов на материал	40	10	10	10	10
Количество изделий на один матзаказ		15	15	8	8

Модель «как должно быть» показала, что, сократив вдвое количество прогонов, мы резко увеличим рентабельность за счет уменьшения накладных расходов. На основе этой модели мы провели ряд мероприятий:

- сократили четыре прогона (два у «Октябренька» и два у «Пионера»). Это позволило нам сэкономить 14 000 у. е. на настройке оборудования и 8000 у. е. на контролях качества, количество которых также сократилось вдвое;
- наши сбытовики, получив конкретное задание, достаточно легко сумели убедить розничников делать более крупные заказы на покупку «Пионеров». Если раньше средний заказ на модель «Пионер» составлял 10 штук, то теперь вырос до 20 штук. Таким образом, мы сократили количество обрабатываемых сбытовых заказов (каждый из которых стоил 1850 у. е.), на четыре заказа. Это дало нам экономию 7400 у. е.;

**Таблица 20. Детальный анализ прямых и накладных (косвенных) расходов в модели «как должно быть» (после изменений) (красным выделены изменения по сравнению с моделью «как есть» таблица 18).**

	Итого	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Количество изделий		1 500		1 500		800		800	
<b>Выручка</b>									
		Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка	Цена	Выручка
<b>Итого выручка</b>	<b>584 100</b>	<b>135</b>	<b>202 500</b>	<b>136</b>	<b>204 000</b>	<b>97</b>	<b>77 600</b>	<b>125</b>	<b>100 000</b>
<b>Прямые затраты</b>									
		Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего	Количество	Всего
Материалы		36	54 000	50	75 000	30	24 000	35	28 000
Труд		19	28 500	21	31 500	14	11 200	18	14 400
<b>Итого прямых затрат</b>	<b>266 600</b>		<b>82 500</b>		<b>106 500</b>		<b>35 200</b>		<b>42 400</b>
<b>Накладные затраты</b>									
	Стоимость единицы	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего	На продукт	Всего
Мехобработка	90	750	67 500	450	40 500	160	14 400	240	21 600
Настройка оборудования	3500	3	10 500	3	10 500	<b>2</b>	<b>7 000</b>	<b>2</b>	<b>7 000</b>
Обработка заявки на материал	500	10	5 000	10	5 000	<b>10</b>	<b>5 000</b>	<b>10</b>	<b>5 000</b>
Контроль качества	2 000	3	6 000	3	6 000	<b>2</b>	<b>4 000</b>	<b>2</b>	<b>4 000</b>
Обработка заказа на продажу	1 850	5	9 250	3	5 550	<b>4</b>	<b>7 400</b>	4	7 400
<b>Итого накладных затрат</b>	<b>248 600</b>		<b>98 250</b>		<b>67 550</b>		<b>37 800</b>		<b>45 000</b>
Итого накладных затрат на единицу продукции			65,50		45,03		<b>47,25</b>		<b>56</b>
<b>Рентабельность, %</b>			<b>11</b>		<b>15</b>		<b>6</b>		<b>13</b>



- раньше мы заказывали на складе количество материалов, достаточное для изготовления 40 «Октября» и 40 «Пионеров», то есть обрабатывали по 20 материальных заказов на эти модели. Теперь, сократив количество прогонов, мы автоматически сократили на 20 количество обрабатываемых материальных заказов (каждый из которых стоил 500 у. е). Это дало нам экономию в 10 000 у. е.

**Таким образом, в результате целенаправленной деятельности нам удалось добиться сокращения накладных расходов на 39 400 у. е., что в свою очередь повысило рентабельность до 11,8 %. И все это без изменений в выпуске продукции при старом плане производства и сбыта!**

И если раньше «Пионер» был самой проблемной моделью, а на втором месте шел «Октябренок», то отныне они рентабельны. Отмечу важнейший момент: сокращение производственных накладных расходов достигнуто за счет реинжиниринга бизнес-процессов. Однако направление изменений стало понятно только после анализа стоимости бизнес-процессов с помощью метода ABC-Costing.

В дальнейшем, я уверен, все вы как профессионалы сможете достичь гораздо большего экономического эффекта за счет принятия новых маркетинговых, производственных, финансовых и организационных решений. А методика моделирования и улучшения процессов и функционально-стоимостного анализа, которыми вы овладели за это время, помогут вам в этом.

**Директор:** Ура, товарищи! Мы все прекрасно поработали. Отдельная благодарность нашему консультанту.

\*\*\*

Вроде бы все хорошо, мы видим источники накладных затрат и везде надо использовать ABC-Costing. Но здравый смысл и опыт подсказывают, что не все так просто. В следующей части статьи мы проанализируем результаты применения метода ABC-Costing, его «натяжки» и проблемы. А пока предлагаю вам подумать над несколькими вопросами.

1. Почему раньше (до изменений, проведенных консультантом) «Пионер» был самой проблемной моделью, а на втором месте шел «Октябренок»?
2. Проанализируйте логику вычисления затрат на операции и бизнес-процессы, предложенную консультантом. Единственный ли это способ вычислить затраты на единицу операции? Возможны ли варианты?
3. Все ли косвенные затраты можно отнести к тем или иным операциям и процессам? Все ли накладные расходы можно распределить таким образом?



управляем  
предприятием

**«Управляем предприятием»  
– это журнал для тех,  
кто хочет изменить  
мышление руководителя**



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Часть 5

Анализ проблем применения ABC-Costing  
и их решение



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.



Мы продолжаем кейс, который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. В четвертой части мы рассказали, что такое учет по видам деятельности, или ABC-Costing. В этой части статьи мы проанализируем результаты применения метода ABC-Costing, его натяжки и проблемы. Кроме того, опишу метод, который я назвал ABC-Costing + Direct Costing, позволяющий сделать адекватный анализ как для стратегии, так и для тактики<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Эта часть полностью составлена автором статьи.



### «Стандартная ошибка» и ее причины

В предыдущей части мы наглядно убедились в силе метода ABC-Costing: он дает результаты, сильно отличающиеся от распространенных методов «котлового» учета.

«Стандартная ошибка» — так называют разницу в результатах ABC-Costing и «котлового» учета.

Давайте проанализируем причины разницы в результатах ABC-Costing и «котлового» учета.

1. **Старые и новые продукты.** Консультант Пупкин утверждает: «Рентабельность, подсчитанная более точно, чем раньше, отрицательна именно по новым моделям. Самой проблемной моделью является «Пионер» (-24 %), также приносит убыток компании «Октябренок» (-3 %). А «Коммунист» является прибыльной моделью с рентабельностью 11 %».

В этом нет ничего удивительного, причем это не особенность конкретной ситуации в кейсе, а принципиальное соотношение. Офисные затраты связаны в большей степени с новыми, или сложными, или выпускающимися мелкими партиями продуктами. Например, если новый продукт занимает в выручке 1 %, то при разнесении косвенных затрат по выручке на него и будет разнесен 1 % косвенных затрат. Но на самом деле, если опросить менеджмент и проанализировать процессы, связанные с выпуском продуктов, новый продукт влечет за собой гораздо больший процент затрат.

2. **Простые и сложные продукты.** Традиционные методы дают преувеличенные значения косвенных затрат на простые виды продукции, производимые в больших объемах, и в то же время недооценивают затраты на продукцию высокой степени изменчивости с малыми объемами производства (рис. 3). Действительно, более сложные виды продукции требуют к себе больших временных затрат и внимания со стороны менеджеров и административного персонала, что влечет увеличение косвенных расходов. Очевидно, что при производстве более сложных многокомпонентных товаров потребуется больше усилий по закупке, транспортировке и инспекции поставляемых

	ABC-Costing показывает более реальную и более высокую себестоимость, если	«Котловой» метод показывает более высокую себестоимость, если
..... объем продаж продукта .....	..... низкий .....	..... высокий .....
..... партия товара .....	..... небольшая .....	..... большая .....
..... необходимость в обслуживании продукции .....	..... высокая .....	..... низкая .....
..... сложность продукта .....	..... высокая .....	..... низкая .....
..... инвестиции в технологию производства .....	..... большие .....	..... минимальные .....

Рис. 3. Характеристики продукта, которые приводят к различиям в себестоимости, полученной по методу ABC-Costing и по традиционному «котловому» методу.

материалов, складских операций и пр. В действительности косвенные расходы предприятия за период потребляются разными видами продукции совсем не пропорционально прямым затратам на эти виды продукции. Соотношение прямых и косвенных затрат для каждого вида производимой продукции может значительно отличаться.

Поэтому прибыльность заказов/товаров/услуг, подсчитанная по ABC-Costing, как правило, отличается от прибыльности, полученной традиционными методами. Самое важное различие состоит в том, что калькуляция по методу ABC-Costing учитывает объем выпуска и объем продаж, степень сложности и инновационности, а также другие аспекты, тогда как традиционная система «котлового» учета их опускает.

## Натяжки и проблемы метода ABC-Costing, или Разоблачение консультанта Пупкина

Здравый смысл и опыт подсказывают, что методов и моделей без недостатков не бывает, и ABC-Costing от них тоже не защищен. Выделим несколько основных, разделив их на устранимые и неустраняемые ошибки.

1. **Устранимая ошибка (точнее, натяжка).** «Базируясь на исторических бухгалтерских данных» — так говорил Пупкин об источнике данных о стоимости бизнес-процессов. Но таких готовых данных в традиционной бухгалтерии нет! В обычной бухгалтерии ведется учет по статьям и элементам затрат (труд, материалы и т. п.) — это тоже «котловой» учет, только «котлы» поменьше. Конечно, Пупкин мог взять первичные документы и тем самым решить вопрос с данными. Но это не так просто и быстро. Более того, многих данных в бухгалтерии просто нет. Например, есть зарплата инженера, а вот какими процессами он занимался и сколько времени тратил — **НЕТ ДАННЫХ**. Да и не может быть в традиционной бухгалтерии — она не для того создана. Не говорю уже о трудоемкости сбора таких данных. Для более качественного распределения придется привлекать производственные данные, трудоемкость операций и т. д. Большинство данных собирается во время интервью с ключевыми работниками компании. При этом неизбежны интерпретации данных и экспертные оценки.

### Вывод:

- эти ошибки не принципиальны, они устранимы в рамках традиционного ABC-Costing, хотя и с относительно большими затратами, — для этого надо изменить весь контур учета;
- экспертные оценки при определении стоимости процессов неизбежны. Большинство из них представлены «листами учета рабочего времени» («таймшиты», как их называют во многих российских компаниях);

2. **Неустраняемые ошибки.** Большая часть косвенных затрат, разнесенная по статьям затрат, указанных Пупкиным (ABC-статьям или носителям затрат), на самом деле зависит от объема операций совсем не так, как это по умолчанию предполагал консультант. Это принципиальная ошибка, приводящая к неверным выводам при росте или падении объемов производства. А в этом и есть главное назначение управленческого учета — отвечать на вопрос: «Что будет, если...». Разберем эти погрешности метода подробнее.



<sup>2</sup> Недаром финансисты различают денежные и не денежные затраты.

- a. **Повременная оплата труда и отсутствие аутсорсинга в бизнес-процессах «настройка оборудования», «контроль качества», «обработка бытовых и материальных заказов» ведет к принципиально иным оценкам затрат.** В этом случае затраты не будут прямо пропорциональны количеству операций. Ведь о каких затратах идет речь? О денежных<sup>2</sup>!

Если наладчик оборудования трудится больше по реально затраченному времени, интенсивнее, то при повременной оплате труда он все равно получит столько же, сколько получил бы, если бы трудился менее интенсивно.

**ЗАТРАТ РЕСУРСОВ стало больше, а ЗАТРАТ ДЕНЕГ — нет.**

Обратите внимание, что именно повременная оплата труда доминирует для наладчиков, ремонтников, снабженцев. Причем не только в нашей стране, но и за рубежом. Причина проста. Представьте себе, что ремонтник получает сдельную зарплату. Тогда оборудование будет часто ремонтироваться, ремонтник оказывается незаинтересованным в бесперебойной работе оборудования. Да и бюджетировать, прогнозировать затраты легче при повременной оплате труда. Так что делайте выводы...

Поэтому при отсутствии аутсорсинга в указанных бизнес-процессах две наладки или три — это, как правило, не влияет на денежные затраты. Они практически одни и те же (конечно, не считая расходных материалов). А вот если «настройка оборудования» и «контроль качества» на аутсорсинге, тогда, конечно, затраты изменяются примерно пропорционально количеству так, как показал консультант (см. часть 4). Но встречается это не часто. Большинство консультантов, естественно, об этом молчат, ведь они продают ABC-Costing и не заинтересованы в том, чтобы вы разобрались во всем сами.

- b. **Как учитывались фиксированные производственные затраты?** Например, обычная амортизация (экономисты ее называют прямолинейной). Она относится к фиксированным затратам, так как начисляется обратно пропорционально сроку службы оборудования и не зависит от объема выпуска или продаж продукции.

Один машинный час по Пупкину стоит 90 у. е. В эти 90 у. е. входит и амортизация, причем ее, скорее всего, больше половины. А то и все 90 %. По Пупкину получается, что чем больше выпуск продукции, тем больше и амортизации. Что верно, только если амортизация начисляется другим методом — методом единицы продукции. А это случается нечасто и только для специфических видов оборудования, рассчитанных на определенное число операций за неопределенный срок службы. При традиционной прямолинейной амортизации, предложенный учет фиксированных производственных затрат неверен.

Есть и другие виды фиксированных затрат: аренда, значительная часть офисных затрат и др. Интересно, где они учитывались у Пупкина?

- c. **Есть существенные косвенные затраты, вообще не связанные с выпуском этих четырех видов пылесосов.** Например, НИОКР пятого вида пылесосов. Куда девать такие затраты? Не распределять же их на операции по выпуску наших четырех видов пылесосов? Ведь к их выпуску НИОКР пятого вида пылесосов никак не относится. Ответ на этот вопрос будет дан ниже.



## Решение: метод ABC-Costing + Direct Costing

У большинства практиков после подобного разбора кейса возникает только один вопрос: что же тогда делать?

**Обратите внимание: консультант Пупкин распределил по процессам, связанным с продуктами, ВСЕ КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ!**

Действительно, классический ABC-Costing — это метод учета полных затрат. Но более правильное решение, как это часто бывает, лежит посередине (в данном случае — методов) в области компромисса: надо использовать оба метода одновременно с соответствующими и абсолютно естественными и логичными поправками. А теперь более конкретно.

1. **Чего не надо делать: распределять косвенные постоянные затраты на продукты.** Если это сделать, то постоянные затраты превратятся в переменные со всеми неправильными прогнозами будущих затрат. Кстати, некоторые крупные западные компании на это «попались» и получили хорошо автоматизированный, неправильный, нелогичный учет (не «котловой», но тоже ошибочный). Все как в поговорке: «хотели как лучше...»

**Совет простой: не применять метод ABC-Costing, не разобравшись, как он работает и какие результаты дает.**

2. **Что надо делать: разделить косвенные затраты, связанные с процессами, на две группы: процессные переменные и процессные постоянные:**
  - косвенные затраты, которые зависят от количества выполненных бизнес-процессов и операций, назовем **процессными переменными затратами (Process Variable Cost, PVC<sup>3</sup>)**;
  - **процессные постоянные затраты** — это те, которые не зависят от объема выполненных бизнес-процессов и операций (Fixed Process Cost, FPC).

Соответственно, в нашем кейсе процессные затраты нужно разделить на переменные (зависящие от количества произведенных операций) и постоянные. Предлагаемый мною вариант разделения процессных затрат на переменные и постоянные приведен в таблице 21. Вы можете взять любой иной вариант разделения процессных затрат и убедиться, во-первых, в необходимости нашей классификации затрат на процессные переменные и процессные постоянные и, во-вторых, в зависимости эффекта применения метода ABC от соотношения процессных переменных и процессных постоянных затрат.

Кроме того, выделим **прямые переменные затраты** — затраты, которые действительно связаны с выпуском продукции, зависят от объема продукции и могут быть непосредственно отнесены на конкретные продукты.

Таким образом можно выделить **условно-переменные затраты, которые зависят и от объема операций, и от продуктов:**

**Условно-переменные затраты = прямые переменные затраты +**

<sup>3</sup> В современной теории управленческого учета отдельного и общепризнанного названия таких затрат нет.



**Таблица 21.** Возможный вариант разделения процессных затрат на переменные и постоянные для нашего кейса.

Процесс/операция	Процессные переменные затраты (PVC)		Процессные постоянные затраты (FPC) (остальные накладные затраты)	
	вспомогательные материалы + электроэнергия	7 200 + 8 800 = 16 000	аренда + амортизация + повременная зарплата + ...	124 000
Мехобработка	расходные материалы	7 000	зарплата	42 000
Настройка оборудования	нет		все затраты на снабжение	30 000
Обработка заявки на материал (снабжение)	расходные материалы	3 500	все остальные затраты на контроль качества	24 500
Контроль качества после перенастройки оборудования	нет		все затраты на сбыт	37 000
Обработка заказа на продажу (сбыт продукции)		<b>26 500</b>		<b>261 500</b> (= 288 000 – 26 500)
<b>Итого</b>				

**+ процессные переменные затраты.**

Тогда мы можем:

- распределить процессные переменные затраты на процессы и операции, а затем и на продукты (метод ABC-Costing);
- использовать метод Variable Costing для разнесения прямых переменных затрат по продуктам.

В результате получится метод управленческого учета, адекватный как для принятия стратегических решений, так и для тактических. Этот метод логично назвать **ABC-Costing + Direct Costing<sup>4</sup>**.

В возможном распределении процессных затрат, которое приведено в таблице 21, процессные переменные затраты невелики. В этом случае с помощью метода ABC-Costing + Direct Costing мы лишь немного уточнили бы структуру затрат на продукцию (таблица 22). Расчет маржинальной прибыли в модели «как есть» с учетом процессных переменных затрат показан в таблице 23. Видно, что показатели рентабельности мало отличаются от рассчитанных по методу Direct Costing на основе прямых затрат (таблица 14 часть 3). И применение нашего метода вряд ли изменило бы принятые с помощью Direct Costing решения.

**Вывод: при таких незначительных переменных процессных затратах овчинка выделки не стоит: применение ABC-Costing в нашем примере себя не оправдало, в этом случае можно использовать метод Direct Costing.**

Но зато теперь мы знаем, как наиболее точно считать затраты. Тем не менее, если процессные переменные затраты велики, то учет по видам деятельности (ABC-Costing) может существенно изменить общий результат расчетов и, соответствен-

<sup>4</sup> Термин Variable Costing менее знаком в России, потому в название он не включен.



**Таблица 22.** Расчеты модели «как есть» методом ABC-Costing: расчет процессных переменных затрат по продуктам в соответствии с количеством процессов для нашего примера.

Процесс/операция	На единицу	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Мехобработка	10	750	7 500	450	4 500	160	1 600	240	2 400
Настройка оборудования	500	3	1 500	3	1 500	4	2 000	4	2 000
Обработка заявки на материал	0	10	0	10	0	20	0	20	0
Контроль качества	250	3	750	3	750	4	1 000	4	1 000
Обработка заказа на продажу	0	5	0	3	0	8	0	4	0
<b>Процессные переменные затраты (26 500)</b>									
<b>Всего по видам продуктов</b>		<b>9 750</b>		<b>6 750</b>		<b>4 600</b>		<b>5 400</b>	
Количество продукции		1 500		1 500		800		800	
На единицу продукции		<b>6,50</b>		<b>4,50</b>		<b>5,75</b>		<b>6,75</b>	
<b>Процессные постоянные затраты = 288 000 – 26 500 = 261 500</b>									

**Таблица 23.** Расчет маржинальной прибыли в модели «как есть» с учетом процессных переменных затрат в соответствии с количеством процессов в нашем примере.

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Итого
Продажи, шт.	1 500	1 500	800	800	
Цена, у. е.	135	136	97	125	
Выручка, у. е.	202 500	204 000	77 600	100 000	584 100
Прямые затраты	82 500	106 500	35 200	42 400	266 600
<b>Процессные переменные затраты</b>	<b>9 750</b>	<b>6 750</b>	<b>4 600</b>	<b>5 400</b>	<b>26 500</b>
<b>Маржинальный доход</b>	<b>110 250</b>	<b>90 750</b>	<b>37 800</b>	<b>52 200</b>	<b>291 000</b> (=317 500 – 26 500)
Доля вклада маржинального дохода в прибыль	<b>37,88 %</b>	<b>31,18 %</b>	<b>12,99 %</b>	<b>17,94 %</b>	



но, принимаемые решения. Замечу, однако, что такие случаи мне пока не встречались.

\*\*\*

Мы практически закончили разбор нашего кейса. Нам остался последний важный вопрос: как можно распределять косвенные затраты при «котловом» учете, если, допустим, этого требует директор компании? Об этом мы поговорим в следующей части статьи. А пока не могу не задать несколько вопросов, уточняющих идеи метода ABC-Costing + Direct Costing.

1. Могут ли условно-переменные затраты (прямые переменные затраты + процессные переменные затраты) включать и ступенчатые затраты по отношению к количеству выпуска продукции на данном интервале релевантности?
2. Что делать со ступенчатыми затратами в стратегических расчетах? Ведь при длительном горизонте планирования мы можем увеличить выпуск в разы и, соответственно, «прошагать по нескольким ступенькам». Как это учитывать?

Поскольку в последней части статьи мы не будем возвращаться к методу ABC-Costing + Direct Costing, сразу же приведу ответы.

1. Нет, в нашем методе ABC-Costing + Direct Costing они относятся к процессным постоянным затратам. Ступенчатые затраты нужно учитывать отдельно.
2. Вариантов два: учитывать точным расчетом или аппроксимировать линейной функцией (например, если мы не знаем точных цен на оборудование в будущем). Последний метод груб и возможен только в стратегическом планировании крупными мазками.



управляем  
предприятием

**Миссия – помочь тем,  
кто готов к серьезным  
переменам и системным  
решениям в управлении**



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Часть 5

Анализ проблем применения ABC-Costing  
и их решение



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.



Мы продолжаем кейс, который описывает стандартную в управленческом учете задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. В четвертой части мы рассказали, что такое учет по видам деятельности, или ABC-Costing. В этой части статьи мы проанализируем результаты применения метода ABC-Costing, его натяжки и проблемы. Кроме того, опишу метод, который я назвал ABC-Costing + Direct Costing, позволяющий сделать адекватный анализ как для стратегии, так и для тактики<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Эта часть полностью составлена автором статьи.



материалов, складских операций и пр. В действительности косвенные расходы предприятия за период потребляются разными видами продукции совсем не пропорционально прямым затратам на эти виды продукции. Соотношение прямых и косвенных затрат для каждого вида производимой продукции может значительно отличаться.

Поэтому прибыльность заказов/товаров/услуг, подсчитанная по ABC-Costing, как правило, отличается от прибыльности, полученной традиционными методами. Самое важное различие состоит в том, что калькуляция по методу ABC-Costing учитывает объем выпуска и объем продаж, степень сложности и инновационности, а также другие аспекты, тогда как традиционная система «котлового» учета их опускает.

## Натяжки и проблемы метода ABC-Costing, или Разоблачение консультанта Пупкина

Здравый смысл и опыт подсказывают, что методов и моделей без недостатков не бывает, и ABC-Costing от них тоже не защищен. Выделим несколько основных, разделив их на устранимые и неустраняемые ошибки.

1. **Устранимая ошибка (точнее, натяжка).** «Базируясь на исторических бухгалтерских данных» — так говорил Пупкин об источнике данных о стоимости бизнес-процессов. Но таких готовых данных в традиционной бухгалтерии нет! В обычной бухгалтерии ведется учет по статьям и элементам затрат (труд, материалы и т. п.) — это тоже «котловой» учет, только «котлы» поменьше. Конечно, Пупкин мог взять первичные документы и тем самым решить вопрос с данными. Но это не так просто и быстро. Более того, многих данных в бухгалтерии просто нет. Например, есть зарплата инженера, а вот какими процессами он занимался и сколько времени тратил — НЕТ ДАННЫХ. Да и не может быть в традиционной бухгалтерии — она не для того создана. Не говорю уже о трудоемкости сбора таких данных. Для более качественного распределения придется привлекать производственные данные, трудоемкость операций и т. д. Большинство данных собирается во время интервью с ключевыми работниками компании. При этом неизбежны интерпретации данных и экспертные оценки.

### Вывод:

- эти ошибки не принципиальны, они устранимы в рамках традиционного ABC-Costing, хотя и с относительно большими затратами, — для этого надо изменить весь контур учета;
- экспертные оценки при определении стоимости процессов неизбежны. Большинство из них представлены «листами учета рабочего времени» («таймшиты», как их называют во многих российских компаниях);

2. **Неустраняемые ошибки.** Большая часть косвенных затрат, разнесенная по статьям затрат, указанных Пупкиным (ABC-статьям или носителям затрат), на самом деле зависит от объема операций совсем не так, как это по умолчанию предполагал консультант. Это принципиальная ошибка, приводящая к неверным выводам при росте или падении объемов производства. А в этом и есть главное назначение управленческого учета — отвечать на вопрос: «Что будет, если...». Разберем эти погрешности метода подробнее.



<sup>2</sup> Недаром финансисты различают денежные и не денежные затраты.

- a. **Повременная оплата труда и отсутствие аутсорсинга в бизнес-процессах «настройка оборудования», «контроль качества», «обработка бытовых и материальных заказов» ведет к принципиально иным оценкам затрат.** В этом случае затраты не будут прямо пропорциональны количеству операций. Ведь о каких затратах идет речь? О денежных<sup>2</sup>!

Если наладчик оборудования трудится больше по реально затраченному времени, интенсивнее, то при повременной оплате труда он все равно получит столько же, сколько получил бы, если бы трудился менее интенсивно.

**ЗАТРАТ РЕСУРСОВ стало больше, а ЗАТРАТ ДЕНЕГ — нет.**

Обратите внимание, что именно повременная оплата труда доминирует для наладчиков, ремонтников, снабженцев. Причем не только в нашей стране, но и за рубежом. Причина проста. Представьте себе, что ремонтник получает сдельную зарплату. Тогда оборудование будет часто ремонтироваться, ремонтник оказывается незаинтересованным в бесперебойной работе оборудования. Да и бюджетировать, прогнозировать затраты легче при повременной оплате труда. Так что делайте выводы...

Поэтому при отсутствии аутсорсинга в указанных бизнес-процессах две наладки или три — это, как правило, не влияет на денежные затраты. Они практически одни и те же (конечно, не считая расходных материалов). А вот если «настройка оборудования» и «контроль качества» на аутсорсинге, тогда, конечно, затраты изменяются примерно пропорционально количеству так, как показал консультант (см. часть 4). Но встречается это не часто. Большинство консультантов, естественно, об этом молчат, ведь они продают ABC-Costing и не заинтересованы в том, чтобы вы разобрались во всем сами.

- b. **Как учитывались фиксированные производственные затраты?** Например, обычная амортизация (экономисты ее называют прямолинейной). Она относится к фиксированным затратам, так как начисляется обратно пропорционально сроку службы оборудования и не зависит от объема выпуска или продаж продукции.

Один машинный час по Пупкину стоит 90 у. е. В эти 90 у. е. входит и амортизация, причем ее, скорее всего, больше половины. А то и все 90 %. По Пупкину получается, что чем больше выпуск продукции, тем больше и амортизации. Что верно, только если амортизация начисляется другим методом — методом единицы продукции. А это случается нечасто и только для специфических видов оборудования, рассчитанных на определенное число операций за неопределенный срок службы. При традиционной прямолинейной амортизации, предложенный учет фиксированных производственных затрат неверен.

Есть и другие виды фиксированных затрат: аренда, значительная часть офисных затрат и др. Интересно, где они учитывались у Пупкина?

- c. **Есть существенные косвенные затраты, вообще не связанные с выпуском этих четырех видов пылесосов.** Например, НИОКР пятого вида пылесосов. Куда девать такие затраты? Не распределять же их на операции по выпуску наших четырех видов пылесосов? Ведь к их выпуску НИОКР пятого вида пылесосов никак не относится. Ответ на этот вопрос будет дан ниже.



## Решение: метод ABC-Costing + Direct Costing

У большинства практиков после подобного разбора кейса возникает только один вопрос: что же тогда делать?

**Обратите внимание: консультант Пупкин распределил по процессам, связанным с продуктами, ВСЕ КОСВЕННЫЕ ЗАТРАТЫ!**

Действительно, классический ABC-Costing — это метод учета полных затрат. Но более правильное решение, как это часто бывает, лежит посередине (в данном случае — методов) в области компромисса: надо использовать оба метода одновременно с соответствующими и абсолютно естественными и логичными поправками. А теперь более конкретно.

1. **Чего не надо делать: распределять косвенные постоянные затраты на продукты.** Если это сделать, то постоянные затраты превратятся в переменные со всеми неправильными прогнозами будущих затрат. Кстати, некоторые крупные западные компании на это «попались» и получили хорошо автоматизированный, неправильный, нелогичный учет (не «котловой», но тоже ошибочный). Все как в поговорке: «хотели как лучше...»

**Совет простой: не применять метод ABC-Costing, не разобравшись, как он работает и какие результаты дает.**

2. **Что надо делать: разделить косвенные затраты, связанные с процессами, на две группы: процессные переменные и процессные постоянные:**
  - косвенные затраты, которые зависят от количества выполненных бизнес-процессов и операций, назовем **процессными переменными затратами (Process Variable Cost, PVC<sup>3</sup>)**;
  - **процессные постоянные затраты** — это те, которые не зависят от объема выполненных бизнес-процессов и операций (Fixed Process Cost, FPC).

Соответственно, в нашем кейсе процессные затраты нужно разделить на переменные (зависящие от количества произведенных операций) и постоянные. Предлагаемый мною вариант разделения процессных затрат на переменные и постоянные приведен в таблице 21. Вы можете взять любой иной вариант разделения процессных затрат и убедиться, во-первых, в необходимости нашей классификации затрат на процессные переменные и процессные постоянные и, во-вторых, в зависимости эффекта применения метода ABC от соотношения процессных переменных и процессных постоянных затрат.

Кроме того, выделим **прямые переменные затраты** — затраты, которые действительно связаны с выпуском продукции, зависят от объема продукции и могут быть непосредственно отнесены на конкретные продукты.

Таким образом можно выделить **условно-переменные затраты, которые зависят и от объема операций, и от продуктов:**

**Условно-переменные затраты = прямые переменные затраты +**

<sup>3</sup> В современной теории управленческого учета отдельного и общепризнанного названия таких затрат нет.



**Таблица 21. Возможный вариант разделения процессных затрат на переменные и постоянные для нашего кейса.**

Процесс/операция	Процессные переменные затраты (PVC)		Процессные постоянные затраты (FPC) (остальные накладные затраты)	
	вспомогательные материалы + электроэнергия	7 200 + 8 800 = 16 000	аренда + амортизация + повременная зарплата + ...	124 000
Мехобработка	расходные материалы	7 000	зарплата	42 000
Настройка оборудования	нет		все затраты на снабжение	30 000
Обработка заявки на материал (снабжение)	расходные материалы	3 500	все остальные затраты на контроль качества	24 500
Контроль качества после перенастройки оборудования	нет		все затраты на сбыт	37 000
Обработка заказа на продажу (сбыт продукции)		<b>26 500</b>		<b>261 500</b> (= 288 000 – 26 500)
<b>Итого</b>				

**+ процессные переменные затраты.**

Тогда мы можем:

- распределить процессные переменные затраты на процессы и операции, а затем и на продукты (метод ABC-Costing);
- использовать метод Variable Costing для разнесения прямых переменных затрат по продуктам.

В результате получится метод управленческого учета, адекватный как для принятия стратегических решений, так и для тактических. Этот метод логично назвать **ABC-Costing + Direct Costing<sup>4</sup>**.

В возможном распределении процессных затрат, которое приведено в таблице 21, процессные переменные затраты невелики. В этом случае с помощью метода ABC-Costing + Direct Costing мы лишь немного уточнили бы структуру затрат на продукцию (таблица 22). Расчет маржинальной прибыли в модели «как есть» с учетом процессных переменных затрат показан в таблице 23. Видно, что показатели рентабельности мало отличаются от рассчитанных по методу Direct Costing на основе прямых затрат (таблица 14 часть 3). И применение нашего метода вряд ли изменило бы принятые с помощью Direct Costing решения.

**Вывод: при таких незначительных переменных процессных затратах овчинка выделки не стоит: применение ABC-Costing в нашем примере себя не оправдало, в этом случае можно использовать метод Direct Costing.**

Но зато теперь мы знаем, как наиболее точно считать затраты. Тем не менее, если процессные переменные затраты велики, то учет по видам деятельности (ABC-Costing) может существенно изменить общий результат расчетов и, соответствен-

<sup>4</sup> Термин Variable Costing менее знаком в России, потому в название он не включен.

**Таблица 22.** Расчеты модели «как есть» методом ABC-Costing: расчет процессных переменных затрат по продуктам в соответствии с количеством процессов для нашего примера.

Процесс/операция	На единицу	«Коммунист»		«Комсомолец»		«Пионер»		«Октябренок»	
Мехобработка	10	750	7 500	450	4 500	160	1 600	240	2 400
Настройка оборудования	500	3	1 500	3	1 500	4	2 000	4	2 000
Обработка заявки на материал	0	10	0	10	0	20	0	20	0
Контроль качества	250	3	750	3	750	4	1 000	4	1 000
Обработка заказа на продажу	0	5	0	3	0	8	0	4	0
<b>Процессные переменные затраты (26 500)</b>									
<b>Всего по видам продуктов</b>		<b>9 750</b>		<b>6 750</b>		<b>4 600</b>		<b>5 400</b>	
Количество продукции		1 500		1 500		800		800	
На единицу продукции		<b>6,50</b>		<b>4,50</b>		<b>5,75</b>		<b>6,75</b>	
<b>Процессные постоянные затраты = 288 000 – 26 500 = 261 500</b>									

**Таблица 23.** Расчет маржинальной прибыли в модели «как есть» с учетом процессных переменных затрат в соответствии с количеством процессов в нашем примере.

Показатели	«Коммунист»	«Комсомолец»	«Пионер»	«Октябренок»	Итого
Продажи, шт.	1 500	1 500	800	800	
Цена, у. е.	135	136	97	125	
Выручка, у. е.	202 500	204 000	77 600	100 000	584 100
Прямые затраты	82 500	106 500	35 200	42 400	266 600
<b>Процессные переменные затраты</b>	<b>9 750</b>	<b>6 750</b>	<b>4 600</b>	<b>5 400</b>	<b>26 500</b>
<b>Маржинальный доход</b>	<b>110 250</b>	<b>90 750</b>	<b>37 800</b>	<b>52 200</b>	<b>291 000</b> (=317 500 – 26 500)
Доля вклада маржинального дохода в прибыль	<b>37,88 %</b>	<b>31,18 %</b>	<b>12,99 %</b>	<b>17,94 %</b>	



но, принимаемые решения. Замечу, однако, что такие случаи мне пока не встречались.

\*\*\*

Мы практически закончили разбор нашего кейса. Нам остался последний важный вопрос: как можно распределять косвенные затраты при «котловом» учете, если, допустим, этого требует директор компании? Об этом мы поговорим в следующей части статьи. А пока не могу не задать несколько вопросов, уточняющих идеи метода ABC-Costing + Direct Costing.

1. Могут ли условно-переменные затраты (прямые переменные затраты + процессные переменные затраты) включать и ступенчатые затраты по отношению к количеству выпуска продукции на данном интервале релевантности?
2. Что делать со ступенчатыми затратами в стратегических расчетах? Ведь при длительном горизонте планирования мы можем увеличить выпуск в разы и, соответственно, «прошагать по нескольким ступенькам». Как это учитывать?

Поскольку в последней части статьи мы не будем возвращаться к методу ABC-Costing + Direct Costing, сразу же приведу ответы.

1. Нет, в нашем методе ABC-Costing + Direct Costing они относятся к процессным постоянным затратам. Ступенчатые затраты нужно учитывать отдельно.
2. Вариантов два: учитывать точным расчетом или аппроксимировать линейной функцией (например, если мы не знаем точных цен на оборудование в будущем). Последний метод груб и возможен только в стратегическом планировании крупными мазками.



управляем  
предприятием

От западных «лучших практик»  
и их модификации —  
к российским  
«лучшим практикам»



управляем  
предприятием



# **«КРАСНАЯ АГИДЕЛЬ»: БЛЕСК И НИЩЕТА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Часть 6

Как использовать «котловой» учёт во благо?



## Андрей Мицкевич

К.э.н., доцент Высшей школы финансов и менеджмента Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ (РАНХиГС) и Научно-исследовательского университета «Высшая школа экономики» (НИУ ВШЭ). Руководитель консультационного бюро

Института экономических стратегий. Известный консультант, автор четырех книг и более чем 80-и статей по контроллингу, мотивации, управленческому учету и сбалансированной системе показателей. Консалтинг и преподавательская работа позволили автору разработать десятки примеров постановки и совершенствования управленческого учета, сбалансированной системы показателей, бизнес-планов и инвестиционных проектов, мотивации и бюджетирования.



Этой частью мы заканчиваем кейс «Красная Агидель», который описывает стандартную в управленческом учёте задачу выбора ассортимента и ставит вопросы финансового планирования и бюджетирования (в части прогнозирования затрат и выручки), а также управления стоимостью бизнес-процессов. Во второй части статьи мы провели критический анализ традиционного подхода к управленческому учёту – «котлового» метода распределения косвенных затрат (традиционный учёт, обычный Absorption Costing). Тем не менее, возникает важный вопрос: что делать, если по той или иной причине требуется использовать «котловой» учёт? Можно ли использовать его более-менее корректно и во благо<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Эта часть полностью составлена автором статьи.

Как максимально корректно использовать «котловой» метод учёта и распределять косвенные затраты, если это все же «нужно» для менеджмента? Допустим, директор не поверил нашим доводам о проблемах «котлового» учёта. Он верит в котловой учёт — это просто, понятно, привычно, аудитор не будет задавать лишних вопросов, да и акционеры тоже. Весомые доводы, однако. Да и многие из моих слушателей сразу не сдаются: сомневаются, ищут варианты модификации привычного «котлового» метода. Кроме того, напомним высказывание Роберта Кларка — одного из отцов экономической науки: «Любое краткое экономическое высказывание неверно...». А высказывание: «Котловой» учёт никуда не годится» — весьма кратко.

Если при оценке деятельности по направлениям компания учитывает прямые затраты, а не переменные, применяйте распределение косвенных затрат по маргинальному доходу.

Можно ли что-то придумать? Оказывается, да! С помощью «котлового» учёта можно решать некоторые задачи управления: напряжённое планирование, стимулирование определенных видов деятельности, развитие бизнес-направлений. Это удивительно: вроде бы плохой метод, но и он может быть полезен. Рассмотрим корректные способы применения «котлового» метода подробнее.

## Распределение косвенных затрат по маргинальной прибыли или маргинальному доходу

Мы уже знаем один прием, реабилитирующий «котловой» учёт. Это метод распределения косвенных затрат по маргинальной прибыли (см. часть 3). Я назвал этот метод сбалансированным по прибыли сегментов (прежде всего по продуктовым сегментам и подразделениям). Как вы помните, доля маргинальной прибыли продукта или подразделения совпадает с его долей в прибыли после распределения косвенных затрат (а в сбалансированном учёте они включают только постоянные затраты). Значит, все решения будут приниматься так же, как и при использовании Variable Costing. Тем самым и волк (директор) сыт, и овцы (решения) целы. Но это еще не всё.

А что если при оценке деятельности по направлениям компания учитывает прямые затраты, а не переменные? Как это и происходит в 99 % случаев в России. Здесь ситуация аналогичная: смело применяйте распределение косвенных затрат по маргинальному доходу. Это значит, что все решения будут приниматься так же, как и при использовании Direct Costing. Если нет возможности применения лучшего учётного решения — Variable Costing, что ж, и на том спасибо.

## Распределение косвенных затрат в виде фиксированной пропорции

Как-то, лет 20 назад, я с любопытством проглядывал переводную книгу по ABC-Costing. Тогда я еще не преподавал управленческий учёт, а как консультант «по всем вопросам» изучал науки. Недостатки ABC-Costing: некорректный учёт фиксированных затрат

на процессы и операции, отсутствие деления затрат на денежные и просто затрат ресурсов без денежных трат — уже проглядывались. Потому читал я не очень внимательно. И попался! На 331 странице<sup>2</sup> было написано:

**«...а неколичественные затраты надо распределить процентно».**

«Смех, да и только!» — подумал я тогда. «Неколичественные затраты» — наверно, плохой перевод, каковых в 1990-е хватало. «Процентно» — еще смешнее, ведь любое распределение приводит к тому, что сколько-то процентов косвенных затрат ляжет на каждый продукт... Эту цитату я использовал несколько лет, как пример маразма. Но однажды понял, что, мягко говоря, сам был неправ.

**Если зафиксировать процент косвенных затрат заранее, то исчезает главный недостаток «котлового» метода: влияние успехов или провалов одних подразделений на результаты других.**

«Неколичественные затраты» — это косноязычно, но точно. Это затраты, не относящиеся к процессам производства (в широком смысле) существующих продуктов, которые нельзя учесть количественным образом при расчете прибыльности продукта. К тому моменту я давно писал о таких затратах, называя их не менее косноязычно «неразделимыми косвенными затратами». К ним, например, относятся НИОКР новой продукции, новый и уже пятый «Мерседес» директора и прочие правильные и неправильные затраты, даже косвенно

не связанные с выпуском нынешней продукции. Это те самые 261 500 у. е. в таблице 21 из части 5. Ибо их, скорее всего, нельзя связать с выпуском разных видов продуктов. Хотя и здесь есть над чем подумать...

«Процентно» — это не смешно, а поучительно. Ведь если зафиксировать процент косвенных затрат заранее, например, на весь год, то исчезает главный (и малоизвестный) недостаток «котлового» метода: влияние успехов или провалов одних подразделений на результаты других<sup>3</sup>.

Напомню принцип Хиггинса:

**Показатели деятельности могут оцениваться только на основании того, что могут контролировать менеджеры. Контролируемые затраты надо отделить от неконтролируемых.**

Хуже нарушения принципа Хиггинса трудно что-либо представить в качестве «подарка» от традиционной бухгалтерии. Недаром главный гуру американского менеджмента Питер Друкер еще в начале 1970-х говорил: «Стало ясно, что данные учёта не столько помогают, сколько мешают...».

**Что значит «фиксированная пропорция косвенных затрат»?** Эта пропорция, которая не зависит от текущих результатов работы данных подразделений (например, 60:40 для двух подразделений). И потому ухудшение результатов одного подразделения не приведет к увеличению нагрузки на второе в виде большей доли косвенных затрат. А следовательно, исчезает главный недостаток «котлового» метода (с управленческой точки зрения), связанный с неконтролируемостью суммы косвенных затрат, ложащихся на подразде-

<sup>2</sup> Номер страницы запомнил на всю жизнь, а название книги забыл, ибо не собирался преподавать, защищать диссертацию и потому записывать источники цитат не стал.

<sup>3</sup> Попутно отмечу еще одно: авторы книги четко понимали, что ABC-Costing не решает всех проблем, а именно этого просит заказчик. И потому правду сказали только на 331-й странице... Знают ведь, но молчат. Вот вам пример «маркетинга в науке».

ления, когда за неудачи соседа расплачиваются другие менеджеры. Именно поэтому к оценке деятельности подразделений применение подхода фиксированных пропорций косвенных затрат наиболее актуально.

**Какие методы формирования этих фиксированных пропорций распределения косвенных затрат следует использовать?** Существует множество разных формул и методов вычисления этих пропорций. Неизменно главное: они определяют фиксированную в процентах «нагрузку» косвенных затрат на подразделения и на продукцию. Общая рекомендация такова: методы определения фиксированных пропорций распределения косвенных затрат могут быть разными, лишь бы они были оправданы с позиции управления. Логика тут проста: методы определения фиксированных пропорций распределения косвенных затрат используются только в управлении, а не для оценки «истинных затрат».

Методы определения фиксированных пропорций распределения косвенных затрат могут быть разными, лишь бы они были оправданы с позиции управления.

**Как работают методы распределения косвенных затрат по фиксированной пропорции?** Здесь возможны два варианта: эти методы могут полностью соответствовать принципу Хиггинса или лишь частично (скажем, соответствовать в основном).

1. **Частичное соответствие принципу Хиггинса.** Это ситуация, при которой по фиксированной пропорции распределяются все фактически понесенные косвенные затраты. Тогда всё же прибыль подразделения зависит от того, «купил ли директор «Мерседес». От этой ошибки никуда не деться. Если же все подобные «побочные» затраты из расчета удалены, то оценка уже лучше. На бухгалтерском языке это формулируется так: косвенные затраты, которые мы распределяем на подразделения, должны включать не все затраты, а только оправданные с позиций производства, управления и коммерции. Тем не менее, и в этом случае оценка прибыли подразделения всё ещё зависит от других подразделений и работников, например, от эффективности работы центрального офиса.
2. **Полное соответствие принципу Хиггинса.** Чтобы не было влияния других подразделений и работников на прибыль рассматриваемого подразделения, проще всего распределять в фиксированной пропорции не фактически понесенные затраты, а некоторую фиксированную сумму, например, плановые косвенные затраты. Главное — зафиксировать сам «котел». В этом случае распределение косвенных затрат не будет влиять на относительную прибыльность различных подразделений.

Разберем подробнее один метод, основанный на фиксированных пропорциях распределения косвенных затрат на подразделения, — распределение по плановой маржинальной прибыли.

**Пример использования фиксированной пропорции: распределение косвенных затрат по плановой маржинальной прибыли.** Как ставить плановое задание подразделениям (или фирмам) — центрам прибыли по общей (полной, обычной) прибыли, которая вычисляется с распределением косвенных затрат? Если руководитель хочет видеть полную прибыль, включая покрытие косвенных затрат, лежащих на подразделение, как это корректно сделать с позиций управления? Один из возможных ответов сводится к составлению плана продаж.



<sup>4</sup> Если подразделение имеет свое оборудование.

- a) **Если есть план по количествам и ценам**, то можно подсчитать плановую маржинальную прибыль и пропорционально ей распределить косвенные затраты между подразделениями (фирмами). Причем распределить жестко — фактические продажи не будут влиять на это распределение. Каждому подразделению надо будет покрыть свою, зафиксированную на плановый период, долю общих косвенных затрат. База распределения: маржинальная прибыль (выручка минус переменные затраты)<sup>4</sup> или маржинальный доход (выручка минус прямые затраты) для распределения и плана, и факта соответственно фиксированных или косвенных затрат. То есть фактические косвенные затраты распределяются в плановой пропорции. Эта пропорция фиксирована, и потому вы не отвечаете за результаты работы соседа.
- b) **Если есть план по количеству продаж**, но нет плана по ценам, то решение сводится к предыдущему, надо только задать цены. Как именно? Лучше всего поставить на уровне рыночных цен: приближенных цен (вами оцененных без серьезного анализа), или минимальных, или средних — всё это допустимые варианты.
- c) **Если нет плана по количеству продаж**, то в качестве базы распределения можно использовать маржинальную прибыль прошлого периода. Получится тоже фиксированная пропорция. Все возможные варианты нам рассматривать не нужно, практика их использования невелика. Но главное — вы знаете, что данный подход более приемлем, чем обычные базы распределения.

## Заповеди управленческого учёта

В конце статьи приведу те заповеди управленческого учёта, которые вы должны запомнить на всю жизнь. Отмечу, что это только те заповеди, которые стали ясны после разбора нашего кейса.

1. «Главное, чтобы главное было главным». А главное в управленческом учёте — это маржа. Для учёта по продуктам главная маржа — это маржинальный доход.
2. Полагаться ли на «котловой» учёт? Ни в коем случае! Откажемся от «котлового» учёта. Да здравствует **Direct Costing!**
3. Какую базу распределения при «котловом» учёте выбрать? (К со-

жалению, такой вопрос возникает очень часто.) **Никакую, «обе хуже».**

4. Если, несмотря на все доводы, используется «котловой» метод, то используйте метод распределения косвенных затрат по маржинальной прибыли или распределение по фиксированной пропорции.
5. Используйте **ABC-Costing**, но осторожно: не делите фиксированные процессные затраты, не трогайте затраты, которые невозможно однозначно разделить по процессам. Используйте метод **ABC-Costing + Direct Costing!**

## Нормативный метод распределения косвенных затрат

Существует еще один метод распределения косвенных затрат — нормативный. В народном хозяйстве нормативный метод распределения косвенных затрат используется массово. Причины несколько: финансисты привыкли к методу ценообразования «затраты плюс», также играют роль удобство использования и скорость принятия решений.

Нормативный метод распределения косвенных затрат прост. К вам на предприятие приходит заказ «изготовить изделие номер...». Сколько будет стоить это самое изделие, если учесть, что речь идёт о производстве уникального продукта? С прямыми затратами

Если, несмотря на все доводы, используется «котловой» метод, то используйте метод распределения косвенных затрат по маржинальной прибыли или распределение по фиксированной пропорции.

понятно: включаем их в карточку заказа, и дело с концом. А косвенные? В большинстве случаев есть план на период, и в нем учтён объём прямых затрат. Смотрим, сколько процентов прямых затрат берёт наш заказ. Допустим, 5 %. Тогда и косвенных затрат отнесем на него тоже 5 %.

А можно чуть иначе прийти к тому же результату. Допустим, что доля косвенных затрат в общих плановых затратах составляет 20 % или, что то же самое, 25 % от прямых затрат. Поэтому, когда поступает наш заказ, считаем прямые плановые затраты. Допустим, что они равны 800 тыс. руб., затем прибавляем 25 %, или 200 тыс. руб., и получаем себестоимость равную 1000 тыс. руб.

Формула нормативного метода распределения косвенных затрат:

**Себестоимость заказа = Прямые затраты + Косвенные затраты, которые вычисляются в виде нормативного процента от прямых затрат**

Какие плюсы у такого метода? С позиций принципа Хиггинса, он неплох, ибо нет «эффекта соседа» — оценка прибыли подразделения не зависит от других подразделений и работников. С позиций скорости принятия решений, он замечателен, ибо затраты времени на него минимальны, ценообразование по методу «затраты плюс» — легче легкого.

Но в нем таятся две опасности:

1. план заказов по сумме выручки (или прямых затрат) может оказаться больше фактически полученных предприятием заказов. Тогда есть опасность того, что не все косвенные затраты будут покрыты. Убыток, однако. Но, с другой стороны, этот убыток экономически понятен, учёт отражает реальное положение дел. Та же опасность убытков возникает и при превышении фактических косвенных затрат над плановыми. Опять в этом случае будет убыток и опять экономически понятный: учёт будет адекватно отражать действительность;
2. первый недостаток влечет второй: финансовые менеджеры стремятся избежать неполного покрытия косвенных затрат и потому нередко завышают нормативный процент от прямых затрат. А это уже не очень хорошо и для фирмы, и для рынка. К тому же в случае превышения суммы фактических заказов над планом косвенные затраты окажутся покрытыми с избытком.

## Целевые базы распределения косвенных затрат

В редких случаях недостатки «котлового» метода можно обратить на пользу в деле управления затратами. Как известно, то, что облагается налогом, сокращается. Аналогично и с распределением косвенных затрат: показатель, выбранный в качестве базы распределения косвенных затрат, при рациональном ведении дел, как правило, уменьшается.

Соответственно, для стимулирования изменений в структуре затрат и для мотивации экономии затрат можно использовать базы распределения, выбранные специально для достижения определенной цели. Например, на некоторых японских заводах косвенные затраты еще в 1970-х распределяли пропорционально оплате труда с целью стимулирования автоматизации. Автоматизации не на бумаге или для показательной демонстрации, а на деле: если вы автоматизируете, то будьте любезны сократить численность работающих. Отмечу, что это только один из способов повышения эффективности; конечно, такой учёт не дает представления о реальном образовании издержек, но служит делу повышения эффективности. Такие базы распределения косвенных затрат называются целевыми. Примеры целевых баз распределения косвенных затрат показаны в таблице 24.

**Таблица 24.** Примеры целевых баз распределения косвенных затрат.

Базы распределения	Цели использования
Оплата труда	Используется при управлении затратами в целях: <ul style="list-style-type: none"> <li>• стимулирования автоматизации;</li> <li>• стимулирования экономии трудовых затрат;</li> <li>• борьбы с бюрократизацией и раздутыми штатами.</li> </ul>
Стоимость основных средств (амортизация)	Используется в капиталоемких отраслях с целью экономии основных средств.
Выручка	Используется для стимулирования выпуска новой продукции.
Электроэнергия	Используется в энергоемких производствах с целью экономии электроэнергии.

При грамотном использовании целевые базы распределения косвенных затрат — полезный инструмент, однако он практически незнаком нашим бухгалтерам. Они свято верят, что считают себестоимость «как надо» и используют для любых задач одно и то же распределение косвенных затрат.

**Целевые базы распределения косвенных затрат можно использовать для показа фиктивной, а не реальной себестоимости. Приведу два примера.**

1. **Завышение себестоимости.** Одна небольшая фирма использовала нормативный метод начисления косвенных затрат, когда на заказы начисляют косвенные затраты в виде определенного процента от прямых затрат. Она име-

ла единственный контракт, но намечался еще один. Надо посчитать себестоимость, но по принятым правилам косвенные затраты фирмы уже покрыты первым заказом. Возникает соблазн двойного счета косвенных затрат. Если использовать «правильный» нормативный метод, можно и два, и три раза окупить косвенные затраты. Не это ли одна из причин проблем с затратами в ВПК? Ведь даже при нормативе 1 % прибыли в выручке неясно, сколько раз покрыты выручкой косвенные затраты. Кроме того, длинные цепочки ценности «мешают» контролировать себестоимость: ведь то, что для одного есть прямые затраты, для другого — выручка...

Для стимулирования изменений в структуре затрат и для мотивации экономии затрат можно использовать базы распределения, выбранные специально для достижения определенной цели.

2. **Занижение себестоимости.** Крупная алкогольная компания, владеющая уникальным водочным брендом, использует производственный аутсорсинг, то есть производит продукцию на чужих заводах. Чем ниже себестоимость продукции, тем лучше. Компания является хозяином цепочки ценности: «Не хочешь поставлять продукцию на наших условиях? Найдем другой ликеро-водочный завод». Поэтому производственники вынуждены открывать свои затраты и возникает торг о том, как считать себестоимость продукции. На небольших заводах, как пра-

вило, производится несколько видов продукции; на одном производился коньяк и водка. При этом владелец бренда коньяка настаивал на базе распределения «отпускная цена», тем самым стимулируя производственную компанию завышать себестоимость коньяка и опускать себестоимость водки.

Особенно обидно было специалистам: они знали про ABC-Costing. Этот самый сложный вид учёта довольно прост в данном случае: розлив, этикетка, упаковка и транспортировка — всё это привязано к количеству бутылок или, в крайнем случае, к литражу. Специалистам был очевиден и подвох. Но победу в цепочке ценности всегда одержит сильный, а не правый.

\*\*\*

Вот мы и закончили наш кейс. Последняя часть показала, что, несмотря на врожденные проблемы «котлового» учёта, не всё так просто. Есть и доводы учёта в пользу «котла». Потребителю трудно проверить данные ABC-Costing, тогда как приблизительно проверить расчет себестоимости «котловым» методом можно даже по финансовой отчетности (лучше в формате МСФО). Поэтому тонкие методы (ABC-Costing) часто используются для собственного, внутреннего управленческого учёта, а грубые (Absorption Costing) — для внешнего использования. Это еще один довод в пользу того, чтобы профессионалу в совершенстве владеть базами распределения и прочей техникой управленческого учёта. Тем более, что дело это нехитрое.