



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 непрямые 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 незавершенное производство оцениваются только по сумме прямых затрат, а косвенные затраты отчетного 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 продукта².

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 (Π) 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**³ по продукту. Это важнейший показатель в методе Variable Costing.

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

³ 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 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 аудированы, 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)
Основной подход	
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).
Классификация затрат	
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.
Оценка запасов продукции	
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.
Анализ ценообразования продукции.	
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.
Анализ рентабельности продукции	
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.
Использование	
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?