



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 благо¹.

¹ 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 странице² 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 других³.

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-

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

³ 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.



⁴ 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)⁴ 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">• стимулирования автоматизации;• стимулирования экономии трудовых затрат;• борьбы с бюрократизацией и раздутыми штатами. |
| 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.