

2.5. ОБ ОСНОВАХ ДИРЕКТ-КОСТИНГА КАК МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЙ АЛЬТЕРНАТИВЫ КАЛЬКУЛИРОВАНИЮ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Нечитайло И.А., к.э.н., доцент кафедры аудита и налогообложения

Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет

В статье рассматриваются методологические особенности директ-костинга как исторически наиболее ранней альтернативы калькулированию полной себестоимости. Проводится исследование фундаментальных предпосылок калькулирования полной себестоимости и на основании теории ограничений систем показывается их несостоятельность в современных условиях. Критически рассматриваются некоторые распространенные стереотипы восприятия систем учета и анализа финансовых результатов на основе директ-костинга.

В настоящее время сложно представить книгу по управленческому учету, в которой не рассматривались бы различные учетные и аналитические аспекты директ-костинга. В то же время некоторые методологические особенности директ-костинга до сих пор не находят понимания у многих экономистов, о чем свидетельствует широкое применение альтернативной и исторически предшествующей директ-костингу методологии учета и анализа затрат, которая, в противном случае, давно стала бы прошлым бухгалтерского учета.

Как учетно-аналитическая методология директ-костинг обычно справедливо противопоставляется абзорпшен-костингу в его самых разных модификациях, объединенных идеей исчисления величин производственной и полной себестоимости продукции. Проблема возникает в оценке концептуальной значимости такого противопоставления, возможности и необходимости их совместного применения в одной системе управления, а также в обосновании выбора одной из этих двух альтернатив. Поэтому естественно, что разные специалисты по-разному оценивают как масштаб концептуальных различий, так и предпочтительность применения той или иной альтернативы в учете и управлении хозяйственной деятельностью организаций.

Весьма показательна в этом отношении позиция Ч. Хорнгрена и Дж. Фостера, которые ограничиваются констатацией формальных различий абзорпшен-костинга и директ-костинга, т.е. различий в методиках распределения косвенных условно-постоянных расходов по отчетным периодам и явно демонстрируют скепсис относительно наличия фундаментальных расхождений в этих позициях. Однако признавая узость и несерьезность этой проблемы в концептуальном плане, эти авторы заявляют, что «эта проблема так узка, что не может служить основанием для исключения компонента постоянных расходов из запасов» [10, с. 181].

Таким образом, сводя проблему к получению наиболее подходящей оценки производственных запасов, которая, по их мнению, должна включать производственные условно-постоянные косвенные расходы, эти авторы подводят нас к мысли о калькулировании про-

изводственной себестоимости продуктов как к некоей очевидности, не имеющей серьезной методологической альтернативы. Формальный контраргумент о важности разграничения переменных и постоянных затрат эти авторы обоснованно отвергают, допуская использование этой классификации затрат и в условиях калькулирования производственной себестоимости, что при необходимости действительно возможно (хотя и неудобно) технически. Иными словами, данные авторы допускают использование отдельных очевидных аналитических достоинств директ-костинга, не отказываясь при этом от калькулирования производственной и полной себестоимости.

Такая позиция хорошо показывает бессмысленность прямого обоснования предпочтительности директ-костинга как принципиально отличной от абзорпшен-костинга методологической позиции отсылкой к его более широкому аналитическим возможностям. Проблема в том, что создающий эти возможности инструментарий, вытекающий из более гибкой математической формы и действительно создавая основу для принятия широкого круга управленческих решений, не может быть воспринят многими специалистами как полноценная и самодостаточная методологическая позиция конструирования учетно-аналитических систем. Это связано с тем, что любые попытки осмысления семантики показателей, исчисляемых в этих системах, неизбежно приводят к отрицанию некоторых фундаментальных паттернов мышления многих экономистов, которым в то же время хорошо соответствует калькулирование полной себестоимости, несмотря на губительные последствия его применения при принятии ряда управленческих решений.

В связи с этим для осознания предпочтительности директ-костинга как целостной методологической позиции по исчислению и анализу финансовых результатов, несводимой к простой совокупности учетно-аналитических приемов, необходимо решить две задачи.

- Во-первых, необходимо выявить фундаментальные предпосылки калькулирования полной себестоимости и показать их несостоятельность.
- Во-вторых, необходимо показать, что директ-костинг построен на отрицании этих предпосылок и, таким образом, является антитезой по отношению к калькулированию полной себестоимости.

Представляется, что исходная предпосылка калькулирования полной себестоимости заключается в стремлении людей оперировать упрощенными представлениями о действительности, наделая их при этом некими качественными интерпретациями, т.е. мысля их отражением неких сущностей. Задаваясь вопросом о многочисленности сторонников бухгалтерской калькуляции при всех ее методологических недостатках, выдающийся российский экономист Я.В. Соколов в качестве первой из причин отмечал «кажущуюся убедительность чисел себестоимости, их практическую «очевидность» [9, с. 231], не без основания сводя все остальные причины к корыстной мотивации счетных работников. Иными словами, речь идет о восприятии себестоимости как некоей реально существующей финансовой субстанции товаров, составляющей в сумме с нормальной прибылью их экономически обоснованную цену.

В значительной мере представления о себестоимости как финансовой субстанции товаров являются не-

явной проекцией в бухгалтерский учет положений классической политической экономии о стоимости благ.

Представители этого направления экономической мысли считали стоимость ключевой категорией экономической науки и рассматривали ее в качестве объективно существующей субстанции цены товаров, создаваемой в сфере производства. Иными словами, предполагалось, что в отличие от цены, стоимость не подвержена влиянию рыночной конъюнктуры и остается стабильной при заданном технологическом укладе общества.

В трудовой теории стоимости Д. Рикардо она определялась количеством затраченного труда. В теории трех факторов производства Ж.Б. Сея она складывалась из факторных доходов основных участников производственных отношений. Тем не менее, несмотря на различия в интерпретации этой категории, всем классикам экономической мысли был свойственен затратный принцип определения стоимости безотносительно потребительских предпочтений, т.е. специфики рыночного спроса.

Однако А. Маршалл и ряд других представителей неоклассического направления экономической мысли, используя математические методы анализа предельных величин полезности и издержек, дали исчерпывающее описание функционирования идеального рыночного механизма. В частности, они показали, что в условиях свободного обмена товарами рыночная цена устанавливается уравниванием цены спроса, определяемой предельной полезностью потребителей, и цены предложения, определяемой предельными издержками продавцов. В этих условиях по инерции используемое понятие стоимости могло обозначать лишь соизмеритель разных благ, изменяющийся под влиянием рыночной конъюнктуры и в сущности тождественный цене. В результате понятие стоимости оказалось избыточным и ему просто не осталось места в экономической науке, которая начиная со второй половины XIX в. все более тяготела к абстрактным математическим построениям и избеганию содержательных интерпретаций и качественных оценок.¹

При подобных эпистемологических установках любые возможные контраргументы, апеллирующие к случаям несовершенства рынков, вследствие которого используется затратный принцип ценообразования,

¹ Эта тенденция была характерна не только для теоретических разработок в области экономики, но и для всей науки последнего столетия, что констатировали самые разные мыслители от позитивистски ориентированных философов до философотрадиционалистов. Так, выдающийся философ-традиционалист Ю. Эвола, характеризуя состояние современной науки, указывал на то, что «само понятие «истины» в традиционном понимании чуждо современной науке – она озабочена исключительно выдвиганием гипотез и выведением формул, позволяющих с максимальной возможной точностью предсказать ход процессов и найти нечто их объединяющее» [12, с. 260]. Поэтому, как отмечал мыслитель, «научная система представляет собой не более чем сеть, всё теснее стягивающуюся вокруг *quid*, каковая остается непознаваемой в себе, так что единственной задачей становится умение приспособить её для использования в практических целях» [12, с. 260-261]. В связи с этим, так же как и современная физика, существующая ныне экономическая наука не рассчитана ни на что другое, кроме как на построение формальных моделей, позволяющих количественно описывать и гибко управлять хозяйственными процессами, ничего не говоря об их сущности как о чем-то качественном.

ничего не говорят о познавательной ценности категории стоимости. Отсутствие или затруднение свободно-возможным способом распределения благ остается их административное, т.е. внеэкономическое распределение, которое может принимать как форму централизованного назначения цен на основе неких затратных оценок, так и форму явного натурального хозяйства с административным механизмом регулирования материальных потоков. В таких условиях назначение цен может рассматриваться лишь как средство оформления целевых установок субъекта принятия решений, что делает в этих случаях использование категории стоимости не более актуальным, чем в исследованиях рыночного механизма.

В конечном счете, основным аргументом в пользу объективного существования некой экономической субстанции товаров и необходимости ее научного исследования остается отсылка к существованию у участников экономических отношений неких априорных интуиций относительно справедливости цены. Очевидно, что именно распространенную веру в такие априорные интуиции и имел в виду Я.В. Соколов, констатируя кажущуюся убедительность и практическую очевидность чисел себестоимости, которые обычно принимаются за ее основу. Так, рассматривая существование представлений о справедливой цене как аргумент в пользу теории стоимости, Д.Г. Егоров задается риторическим вопросом: «если бы у человека не было априорной интуиции того, что цена (явление субъективное) есть проявление какого-то объективного свойства вещей (т.е. стоимости), то откуда взяться суждению о степени справедливости цен?» [1, с. 8] Однако такого рода аргумент весьма напоминает онтологические аргументы в пользу существования Бога с той лишь разницей, что в данном случае по схожей схеме доказывается существование стоимости как одной из фундаментальных основ человеческого поведения.

Конечно, можно утверждать, что из субъективизма оценки еще не следует также субъективности ее предмета. В подтверждение этого тезиса Д.Г. Егоров приводит кажущийся убедительным пример с температурой и термометром. В частности, утверждается, что «до изобретения термометров оценка тепло-холодно тоже была субъективна, однако из этого не следует, что понятие температуры физической системы было тогда ненаучным (просто не было еще способа получить количественную оценку этого физического явления)» [1, с. 8]. Тем не менее, по нашему мнению, проблема стоимости благ не может рассматриваться по аналогии с этим примером.

Для ситуаций функционирования рынка по аналогии с температурой правильнее было бы рассматривать среднерыночную цену: и температура, и среднерыночная цена являются принципиально эмпирически воспринимаемыми величинами, лишенными какой-либо оценочной, «метафизической» нагрузки. В случае же отсутствия рынка в условиях административного распределения благ в некой иерархически организованной хозяйственной системе все экономические категории, в том числе и цена, становятся лишь внешним оформлением целевых установок и воздействий центра принятия решений.

Однако предположим, что предложенная Д.Г. Егоровым аналогия температуры и стоимости верна и, сле-

довательно, потенциально должен существовать инструментальный измерения величины последней в рамках определенного общества с заданными его культурой массовыми потребительскими предпочтениями и технологическим укладом.² А поскольку одним из факторов стоимости неизбежно окажется нормальный уровень затрат на производство благ (что отмечает и Д.Г. Егоров [1, с. 10]), то одним из таких инструментов измерения этой величины следует признать инструментальный бухгалтерского учета по исчислению себестоимости.³ В связи с этим попытаемся выяснить, при каких методологических установках в калькулировании себестоимости могут быть реализованы представления о справедливой цене и стоимости товаров, а также каковы последствия их практической реализации.

Как известно, состав затрат неоднороден и разные затраты имеют различное отношение к реализуемым объектам калькулирования (далее продуктам), которыми в промышленности в зависимости от особенностей деятельности могут быть как массово производимые типовые продукты, так и отдельные относительно уникальные заказы.

По этому основанию затраты разделяют на прямые и косвенные. Затраты следует называть прямыми по отношению к продуктам, если сам факт их возникновения в хозяйственной деятельности непосредственно связан с производством и продажей конкретных продуктов. В наиболее простых случаях данные затраты изменяются прямо пропорционально объемам выпуска и продаж соответствующих продуктов и квалифицируются как строго переменные. Такие затраты относятся на продукт на основании первичных документов или по нормам расхода в силу очевидного характера их связи с объектом-носителем.

Остальные затраты, прямо не связанные с производством и продажами отдельных продуктов можно определить как косвенные. Такие затраты обычно не изменяются линейно в зависимости от объемов продаж отдельных продуктов и моделируются как условно-постоянные расходы. Включение именно этой категории затрат в учетные оценки стоимости продуктов и является предметом многочисленных споров. Поскольку такого рода затраты не могут быть непосредственно увязаны с отдельными продуктами, в традиционных системах учета и их современных модифика-

циях эти затраты распределяются между ними пропорционально определенным основаниям (базам распределения). В результате по каждому продукту исчисляются оценки производственной и полной себестоимости, которые включают в себя как прямые, так и косвенные затраты. Причем эти оценки могут значительно варьироваться в зависимости от используемой модификации системы калькулирования себестоимости, которые различаются методами распределения косвенных расходов по объектам калькулирования.⁴

Рассмотрим методологическую основу распределения косвенных затрат на примере высокомеханизированного производственного участка **Z** в основном производстве промышленного предприятия. Применительно к таким затратам в качестве базы распределения, в идеале, выбирается экстенсивный показатель, характеризующий объем затрат ключевых производственных ресурсов на создание продуктов. А поскольку в высокомеханизированном производстве таким ресурсом является технологическое оборудование, в нашем случае в качестве базы распределения косвенных затрат участка следует использовать время работы его технологического оборудования, потраченное на производство определенных продуктов за период. Эта величина определяется на основании норм времени выполнения операций по изготовлению продуктов на участке **Z** следующим образом:

$$m_{jz} = q_j \cdot r_{jz} \tag{1}$$

где q_j – объем выпуска валовой продукции j -ого вида;

r_{jz} – норма затрат времени работы оборудования на участке **Z** на изготовление единицы j -го продукта.

Однако последующие учетные действия по решению задачи распределения косвенных расходов неизбежно представляют собой ее формальную редукцию к задаче использования элементарных моделей прямых переменных затрат:

$$FC_{jz} = m_{jz} \cdot c_z = q_j \cdot r_{jz} \cdot c_z \tag{2}$$

где FC_{jz} – нормативные косвенные условно-постоянные расходы участка **Z**, относимые на j -й продукт за период;

c_z – стоимость одного машино-часа работы технологического оборудования на участке **Z**.

Иными словами, чтобы провести распределение косвенных расходов пропорционально некоторой базе между объектами калькулирования, необходимо определить ставку затрат на единицу измерения показателя-базы. В нашем случае эта ставка представляет собой стоимость одного машино-часа, в которой аккумулируется информация о затратах на повременную оплату труда основных рабочих, на эксплуатацию, содержание и ремонт оборудования и т.п. Однако для того, чтобы эта величина соответствовала вышеопис-

² Примечательно, что Д.Г. Егоров, рассматривая стоимость как информационную меру ценности объекта, указывает на полезность как на один из ее факторов [1, с. 10]. При этом, поскольку потребительские предпочтения варьируются от индивида к индивиду, в качестве такого фактора им рассматривается средняя «типичная» полезность, которая обусловлена культурой общества, меняющейся в ходе истории. Поэтому справедливо констатируется историчность этого фактора (как и технологического уклада). Однако при современном уровне управляемости массовыми социальными процессами со стороны небольших групп людей скорость изменения и вариативность потребительских предпочтений могут достигать такого уровня, что говорить об устойчивости этого фактора, и, следовательно, о существовании стоимости представляется излишним, поскольку в противном случае стоимость неизбежно сведется к рыночному цену. Самым простым доказательством этого служит маркетинг, нацеленный не столько на изучение, сколько на создание стереотипов поведения потребителей.

³ Поскольку в дискуссиях о стоимости имеют значение только нормальные (стандартные) для определенного периода затраты, а фактические затраты обычно в точности не совпадают со стандартными затратами, далее по умолчанию мы будем иметь в виду их стандартные значения.

⁴ Наиболее логически завершенным вариантом системы калькулирования полной себестоимости является хорошо известный специалистам *activity based costing (ABC)*. Подобная учетная система предусматривает использование разных баз для распределения косвенных затрат, возникающих в разных хозяйственных процессах. Однако такая система методологически не представляет собой ничего нового и является лишь модификацией традиционного учета затрат и калькулирования себестоимости, что было убедительно показано С.А. Николаевой и С.В. Шебеком [4], а также Т. Корбеттом [2].

санним «априорным представлениям» о стоимости и справедливой цене и имела прагматическое значение при принятии решений, она должна отвечать двум требованиям. Во-первых, она должна быть устойчивой во времени в рамках заданного технологического уклада и других качественных особенностей деятельности предприятия на данном этапе его развития. Во-вторых, она должна аккумулировать в себе всю информацию о нормативных косвенных расходах за интересующий период, что означает выполнение следующего равенства:

$$FC_z = \sum_j FC_{jz} = \sum_j m_{jz} \cdot c_z, \quad (3)$$

где FC_z – общие нормативные косвенные условно-постоянные расходы участка Z за анализируемый период.

Проанализируем выполнимость этих требований для различных вариантов расчета этой величины. Технически ее можно исчислить двумя принципиально различными способами. Первый способ основан на делении нормативных косвенных затрат участка на фактически используемый объем производственного ресурса:

$$c_z = \frac{FC_z}{m_z^\phi}, \quad (4)$$

$$m_z^\phi = \sum_j m_{jz}, \quad (5)$$

$$m_z^{max} \geq m_z^\phi. \quad (6)$$

В этом случае равенство (3) выполняется автоматически, а полученная таким путем ставка строится на основе всей прагматически значимой информации о величине косвенных условно-постоянных расходов участка. Однако величина m_z^ϕ может существенно варьироваться в рамках заданной производственной мощности m_z^{max} , а показатель FC_z не изменяется линейно в зависимости от величины m_z^ϕ . Поэтому при таком подходе стоимость одного машино-часа c_z может испытывать существенные колебания от периода к периоду. А это делает бессмысленной полученную на ее основе величину себестоимости для обоснования как ценовых, так и любых других управленческих решений, противореча при этом априорным представлениям о стоимости товаров как о чем-то устойчивом. В связи с этим такой способ расчета ставок косвенных условно-постоянных расходов лишен серьезной семантической и прагматической основы и представляет собой явную игру в числа.

Второй способ представляет значительно больший интерес и в нашем случае с участком Z заключается в том, что стоимость машино-часа исчисляется делением нормативных косвенных условно-постоянных расходов участка на его производственную мощность, выраженную в машино-часах:

$$c_z = \frac{FC_z}{m_z^{max}}. \quad (7)$$

Такой подход означает уже не просто формальное, но и содержательное уподобление косвенных условно-постоянных расходов прямым переменным затратам. В этом случае экономист получает возможность оперировать устойчивой стоимостью машино-часа и действительно может получить устойчивую величину се-

бестоимости. Однако для выполнения равенства (3) необходимо, чтобы в интересующем аналитика периоде было справедливо равенство $m_z^{max} = m_z^\phi$, которое выполняется только при полном использовании производственной мощности участка. Для всех остальных случаев справедливо неравенство:

$$FC_z > \sum_j FC_{jz}. \quad (8)$$

Иными словами, если рассматриваемый производственный участок не загружен на полную производственную мощность, то на продукты, производимые в определенном периоде, относится только часть его косвенных условно-постоянных расходов, которая соответствует проценту использования его производственной мощности за этот период. Сторонники такого подхода называют эти затраты полезными. При этом затраты ресурса, которые соответствуют его неиспользованным возможностям, но которые предприятие все-таки понесло в отчетном периоде в связи с неделимостью ресурса, эти экономисты называют холостыми [5, с. 56].

В рамках данного подхода холостые затраты не могут интерпретироваться иначе как своеобразные потери. А поскольку потери интуитивно воспринимаются как нечто негативное и как некое нарушение нормальной логики хозяйственной деятельности, естественным следствием из этого является стремление к их минимизации вплоть до полного устранения. Очевидно, что это можно сделать только при эксплуатации рассматриваемого участка на полную мощность, в результате чего будет достигаться равенство (3). Однако поскольку на остальных участках и в других звеньях хозяйственной системы ситуация аналогична, условие, выраженное в равенстве (3), может выполняться для каждого звена системы только в случае переменности возникающих в них затрат относительно объема продаж, что возможно только в условиях синхронной и сбалансированной работы всех ее звеньев.

В то же время в действительности большинство организаций не являются перманентно сбалансированными системами и, следовательно, холостые затраты являются обычным и постоянным явлением, а не неким отклонением, что очевидно при рассмотрении их деятельности на ограниченных и хорошо обозримых временных интервалах. Тогда необходимо признать, что на этих временных интервалах ставки стоимости нормо-часов работы ресурсов на производственных участках и другие подобные показатели не отражают всю информацию о нормальном уровне затрат для данной хозяйственной деятельности, поскольку при их умножении на потребность в ресурсе мы никогда не получим абсолютной величины затрат.

В связи с этим единственным выходом из этого очевидного несоответствия для сторонников калькулирования полной себестоимости остается неявное постулирование способности коммерческих организаций достигать сбалансированного состояния в некой долгосрочной перспективе, а не на коротких временных интервалах. Так, рассматривая возможности **ABC** как инструмента калькулирования, С.А. Николаева и С.В. Шебек прямо говорят о том, что такое калькулирование имеет смысл только как процедура планирования, причем только на среднесрочную и долгосрочную перспективу [4, с. 236]. Это же наблюдение, но с противоположных позиций, подтверждает Т. Корбетт при рассмотрении критики теории ограничений систем со сто-

роны сторонников калькулирования полной себестоимости [2, с.153-155].

Исходя из вышесказанного можно заключить, что фундаментальным неявным основанием всех современных модификаций традиционного калькулирования полной себестоимости является представление о наличии у продуктов справедливой цены и стоимости как некой устойчивой финансовой субстанции, которое методологически несостоятельно без постулирования принципиальной сбалансированности коммерческих организаций по крайней мере в стратегической перспективе. Однако обратной стороной и следствием такой методологической установки является иллюзия, что максимизация результатов и улучшение работы каждого элемента системы автоматически означает максимизацию результатов и улучшение работы целого, т.е. что глобальный оптимум всей системы сводится к сумме локальных оптимумов, а сама система сводится к простой совокупности ее элементов. Поэтому при такой установке совершенно обычным делом является анализ показателей работы определенного звена организации вне контекста ее стратегических целевых установок и рассмотрение определенного продукта в отрыве от всего ассортимента продаваемой продукции предприятия.

Бесперспективность такой методологической установки была убедительно показана сторонниками теории ограничений систем (ТОС), в частности, Т. Корбеттом [2]. В частности, этими авторами было показано, что целенаправленные попытки приведения организации в подобие сбалансированного состояния обычно лишь приводят к росту затрат и инвестиций в производственные запасы, а также к потере управляемости системы. Уподобляя организацию цепи или системе из нескольких цепей, сторонники ТОС показали, что любая организация представляет собой принципиально несбалансированную систему, сдерживаемую в движении к цели лишь небольшим количеством звеньев-ограничений, подобно тому как простая цепь имеет только одно слабое звено. Утверждать обратное, как отмечает Т. Корбетт, «равносильно допущению, что все элементы системы одинаково влияют на ее финансовый результат, что все они – ограничения» [2, с. 128].

Исходя из вышесказанного основным отличием учетно-аналитических систем, в действительности представляющих методологическую альтернативу традиционному учету затрат и калькулированию полной себестоимости, является отказ от представлений о стоимости как финансовой субстанции товаров и от постулирования сбалансированности организаций. В этом отношении классический директ-костинг можно по праву считать исторически наиболее ранним проявлением методологической альтернативы традиционному учету и калькулированию полной себестоимости, что проявляется в его нижеследующих фундаментальных особенностях.

Первое. В директ-костинге модель финансовых результатов строится на предпосылке перманентной несбалансированности потребности в ресурсах и их доступных для потребления объемов, поддержание которых и порождает косвенные условно-постоянные расходы. Об этом можно судить по тому, как в директ-костинге интерпретируются косвенные условно-постоянные расходы. В отличие от концепции калькулирования полной себестоимости в директ-костинге

эти затраты квалифицируются как нагрузка на бизнес, имеющая относительно устойчивый характер в силу неделимости соответствующих факторов производства и наличия долгосрочных контрактов у организации, т.е. как затраты на поддержание ее заданной пропускной способности в условиях перманентно изменяющегося спроса и продаж. Таким образом, эта система изначально построена исходя из предпосылки, что изменение потребности во всех производственных ресурсах, зависящей от спроса и продаж, носит непрерывный характер, в то время как доступный объем многих производственных ресурсов и затраты на их содержание и эксплуатацию относительно устойчивы. Причем на этой предпосылке строится моделирование хозяйственных процессов не только в оперативной, но и в стратегической перспективе, подтверждением чему служит применение анализа предельных величин при оценке эффективности инвестиций в капитальные активы.

В результате отсутствия очевидной функциональной связи между частью операционных расходов и продажами финансовый результат от продаж в директ-костинге моделируется как разность сумм покрытия, которые в отечественной экономической литературе обычно называются маржинальной прибылью (маржинальным доходом), и косвенных условно-постоянных расходов.⁵ Первая величина, исчисляемая как разность выручки и прямых затрат, подвержена непрерывным изменениям при изменении продаж, в то время как вторая имеет относительно устойчивый характер. Например, на предприятии с простейшим однопродуктовым производством модель прибыли от продаж в системе директ-костинг будет иметь вид:

$$OP = MP - FC = q \cdot (p - vc) - FC, \quad (9)$$

где *MP* и *FC* – маржинальная прибыль и условно-постоянные расходы соответственно;

q – объем продаж в натуральных или условно-натуральных единицах измерения;

p и *vc* – продажная цена и переменные затраты на единицу продукции соответственно.

Тем не менее, было бы ошибкой утверждать, что директ-костинг исходит из неизменности затрат, ранее названных условно-постоянными, и линейности изменения маржинальной прибыли относительно объема продаж, подобно тому, как это показано на (рис. 1А). Действительно, директ-костинг как прикладной инструмент планирования и принятия решений не приспособлен для того, чтобы оперировать непрерывными нелинейными функциями выручки и затрат подобными тем, которые обычно показываются графически в учебниках по микроэкономике для иллюстрации положений неоклассической экономической теории. Однако из этого вовсе не следует, что директ-костинг методологически противоречит этим положениям. Как справедливо замечал один из основоположников ки-

⁵ Учитывая значение английского слова *marginal*, при использовании термина «маржинальная прибыль» для обозначения общей величины покрытия условно-постоянных расходов за период формально мы имеем противоречие в понятии. Первоначально в экономических исследованиях данная величина обозначала предельную прибыль с дополнительной единицы продукции. Однако в силу традиции, сложившейся в отечественном управленческом учете, мы вынуждены использовать данный термин вне его первоначального контекста, т.е. для обозначения как предельных, так и общих величин покрытия условно-постоянных расходов.

бернетики У. Росс Эшби, «действительная истина заключается в том, что естественная система наблюдается в дискретных точках» [7, с. 49]. При принятии решений и планировании деятельности организации, выделив зоны устойчивости условно-постоянных расходов, цен и удельных переменных затрат, ничто не мешает моделировать маржинальную прибыль и условно-постоянные затраты как кусочно-ломанные функции. Тогда изменение этих величин можно просчитывать с помощью элементарных методов экономического анализа как при переходе от одной зоны устойчивости к другой в результате значительного изменения продаж (рис. 1В), так и при изменении качественных условий в рамках одной зоны (рис. 1С).

Руководствуясь таким подходом, можно просчитывать изменение прибыли при увеличении продаж в результате снижения цен на продукт при разной эластичности спроса по цене. Или оценить финансовый эффект от снижения норм переменных затрат в связи с предоставлением скидок поставщиками сырья при увеличении объемов закупок и сокращением уровня технологических потерь при увеличении выпуска. Или спрогнозировать изменение финансового результата вследствие модернизации производственных мощностей и т.п.

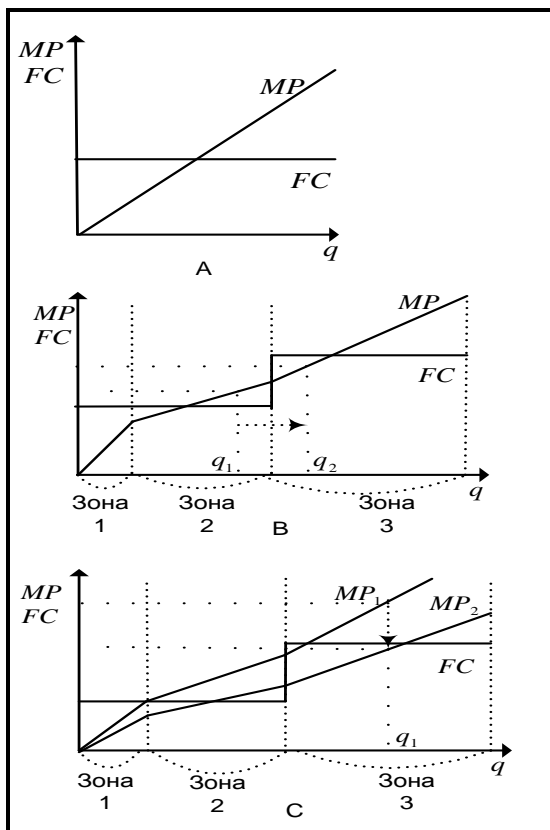


Рис. 1. Взаимосвязь маржинального покрытия, условно-постоянных расходов и объема продаж организации с однопродуктовым производством

При таком подходе оценки любых показателей носят ситуативный характер, что дает возможность говорить, например, о существовании множества точек безубыточности даже в условиях простейшего однопродуктового производства (что видно на рис. 1В). Поэтому при принятии решений на основе директ-костинга необхо-

димо оценивать изменение маржинальной прибыли и условно-постоянных расходов в каждом конкретном случае. В связи с этим попытки использования для описания методологии директ-костинга понятий вроде усеченной себестоимости как некоей устойчивой величины переменных затрат на единицу продукции можно рассматривать как концептуальный атавизм.

Второе. Директ-костинг предусматривает рассмотрение финансовых последствий, порождаемых продажами определенного продукта, только в контексте всего ассортимента продукции организации. Необходимость рассмотрения в директ-костинге какого-либо продукта только в контексте продаж других продуктов организации прямо следует из его предыдущей методологической особенности. В этом легко убедиться на примере модели прибыли от продаж предприятия с массовым многопродуктовым производством в системе директ-костинг:

$$OP = \sum_j MP_j - FC = \sum_j q_j \cdot (p_j - vc_j) - FC, \quad (10)$$

где q_j – объем продаж продукции j -го вида в натуральных единицах измерения;

p_j и vc_j – продажная цена и прямые переменные затраты на единицу продукта j -го вида соответственно;

FC – косвенные условно-постоянные расходы.

Действительно, поскольку в директ-костинге косвенные условно-постоянные расходы не увязываются с отдельными продуктами и в простейших случаях рассматриваются как относительно устойчивая нагрузка на бизнес, они автоматически приобретают общесистемный характер. В связи с этим в директ-костинге вклад в конечный финансовый результат от продаж конкретного продукта может определяться только посредством исчисления по каждому продукту показателя маржинальной прибыли. Общая величина этого показателя, получаемая от реализации всех продуктов организации, рассматривается в этой системе как сумма покрытия всех остальных операционных расходов, которые не квалифицируются как прямые затраты. А поскольку целью является максимизация конечного финансового результата, а не сумм покрытия, то такой подход к моделированию прибыли от продаж исключает систематическое изолированное рассмотрение отдельных продуктов вне контекста всего ассортимента продукции организации при принятии ценовых и иных решений.

Несмотря на то, что модели вида (9) и (10) являются лишь наиболее простыми частными случаями применения директ-костинга, сказанное выше справедливо также для более сложных хозяйственных структур, хотя и имеет менее очевидную техническую реализацию. Так, модель (10) строилась, исходя из предпосылки, что предприятие имеет ограниченную номенклатуру типовых продуктов и все прямые по отношению к продуктам затраты являются переменными относительно объемов их продаж, а общим источником покрытия всех косвенных расходов, квалифицируемых при этом как условно-постоянные расходы, является маржинальная прибыль от продаж каждого из продуктов. Однако не во всех видах деятельности организации имеют такой очевидный состав реализуемых объектов и их экстенсивных характеристик с такой очевидной зависимостью от последних тех или иных затрат.

С одной стороны, в некоторых видах деятельности помимо прямых переменных затрат возникают затраты, прямые по отношению к продукту или их группе, но постоянные по отношению к объему их продаж. Например, на некоторых предприятиях с позаказной организацией деятельности, в частности, на полиграфических предприятиях, только часть затрат, прямо связанных с выполнением заказа, может моделироваться как переменные по отношению к экстенсивному фактору, характеризующему объем заказа. А поскольку таких факторов при анализе разных аспектов заказа может быть выделено несколько, то даже при рассмотрении одного заказа можно будет выделить несколько видов прямых затрат. При этом остальные прямые затраты, не изменяющиеся линейно по отношению ни к одному из этих факторов, можно квалифицировать как прямые постоянные затраты на заказ.⁶ Кроме того, в крупных промышленных компаниях часть условно-постоянных расходов, косвенных по отношению к отдельным продуктам и заказам, может быть прямо соотнесена с маржинальным покрытием, генерируемым отдельными продуктовыми, территориальными и прочими сегментами деятельности, которые в свою очередь, могут различаться по уровню в корпоративной иерархии.

С другой стороны, в литературе по управленческому учету достаточно подробно описаны так называемые комплексные производства, в которых в одном технологическом процессе из одного материального субстрата может вырабатываться несколько разных продуктов, реализуемых другим организациям или проходящих дальнейшую обработку на самом предприятии. Поскольку в таких видах деятельности производство одного продукта невозможно без производства других совместных продуктов, все производственные затраты, включая затраты сырья, являются косвенными, а ключевым экстенсивным фактором для такого производства становится объем переработки этого субстрата.

В результате директ-костинг как учетно-аналитическая методология сводится к построению моделей многоступенчатого и многомерного маржинального покрытия расходов, которые нельзя квалифицировать как прямые переменные затраты и которые могут зависеть от сколь угодно сложной системы факторов. В связи с этим можно утверждать, что проблема разделения в директ-костинге затрат на постоянные и переменные имеет вторичный характер по отношению к проблеме корректного описания системы объектов, порождающих маргинальное покрытие и затраты на его генерацию. Поэтому сложно согласиться с утверждением Ч. Хорнгрена и Дж. Фостера, что «термин верибл-костинг более точно отражает суть метода» [10, с. 50].

Наиболее распространенным возражением экономистов-практиков против такого подхода к учету и анализу финансовых результатов без исчисления показателей полной себестоимости, с которым неоднократно сталкивался автор данной статьи, является потребность оперативного определения цены по нестандарт-

ным, т.е. не имеющим аналогов заказам в ходе отчетного периода. В частности, может утверждаться, что раз рыночная цена неизвестна и ее нужно назначать самостоятельно (хотя иногда и не без учета представлений заказчиков о справедливой цене), то было бы желательно, если бы эта цена покрывала не только прямые, но и косвенные условно-постоянные затраты, принося организации прибыль в рамках имеющихся производственных возможностей. Однако в действительности для оперативного определения цены на заказ даже на затратной основе не нужно иметь величину полной себестоимости. Для этого достаточно иметь данные о прямых затратах на этот заказ и среднюю величину маржинальной рентабельности (т.е. выхода маржинальной прибыли с рубля прямых затрат), которая должна быть определена заранее на этот период в ходе планового анализа исходя ожидаемого общего объема продаж, общих косвенных условно-постоянных расходов и других факторов. Такой подход является более предпочтительным, поскольку позволяет более гибко оценивать вклад заказа в покрытие условно-постоянных расходов периода и не игнорирует особенно значимый в оперативном управлении эффект операционного рычага, чего лишен подход, основанный на применении полной себестоимости.

Третье. Центральным учетным объектом в директ-костинге являются продажи и общий финансовый результат, а не затраты в разных звеньях организации. Эта особенность прямо связана с ориентацией директ-костинга на максимизацию общего результата хозяйственной деятельности, которая является закономерным следствием его предыдущей особенности. Данная особенность принципиально отличает директ-костинг от систем учета, основанных на калькулировании полной себестоимости, в которых приоритетность объектов определяется их затратоемкостью. Естественно, что при последнем подходе ключевыми объектами могут быть любые звенья хозяйственной системы, порождающие основную массу затрат. На промышленных предприятиях такими звеньями традиционно являлись участки основного производства.

Поэтому в то время как основной задачей в традиционных системах учета было как можно более точное определение себестоимости продукции, в директ-костинге ей обычно становится оценка покрытия получаемой от продаж маржинальной прибылью всех затрат, прямо не связанных с производством отдельных продуктов и квалифицируемых как расходы на период. Причем квалифицируются они так не столько потому, что они интерпретируются в директ-костинге как расходы на поддержание пропускной способности организации, сколько в силу отсутствия прагматического основания для их увязки с отдельными продуктами и, соответственно, бессмысленности их капитализации в запасах незавершенного производства и готовой продукции.

Возможно, именно эта особенность директ-костинга вызывает у сторонников классического калькулирования наибольшее неприятие, поскольку может входить в противоречие с господствующим в бухгалтерском учете пониманием временной определенности фактов хозяйственной деятельности, на котором построено исчисление финансового результата в концепции динамического баланса, подробно описанной в трудах ряда ученых, в частности, Ж. Ришара [6].

⁶ В отличие от остальных категорий условно-постоянных расходов прямые постоянные затраты на заказ в системе директ-костинг следует капитализировать в незавершенном производстве по несданным заказам так же, как и прямые переменные затраты. В дальнейшем в целях упрощения мы абстрагируемся от этой категории постоянных расходов и будем считать, что все условно-постоянные расходы являются расходами на период, поскольку это не влияет на корректность общих выводов.

В концепции динамического баланса актив интерпретируется как совокупность ресурсов, вложенных в организацию с целью приращения их массы в результате хозяйственной деятельности. Данное приращение представляет собой финансовый результат, который исчисляется посредством соотнесения доходов отчетного периода с ранее понесенными для их получения затратами ресурсов. Если понимать под нахождением такого соответствия установление реальных исторических причинно-следственных связей между входящими в организацию и исходящими из нее материальными потоками, то задача исчисления финансового результата определенных отчетных периодов может иметь решение только при наличии оценок стоимости отдельных единиц ресурсов, израсходованных для получения выручки в этих периодах.

Однако далеко не все ресурсы имеют делимый характер и могут прямо перенести свою стоимость на создаваемые с их помощью объекты. Часть ресурсов (оборудование, работники с повременной оплатой труда и т.п.) создают условия для продаж не одного, а нескольких продуктов, и не в одном, а в ряде отчетных периодов. Поэтому такое представление о соответствии доходов и расходов неизбежно должно основываться на предположении о корректности умозрительной делимости всех ресурсов, при котором часть можно рассматривать изолированно от целого, а целое – как сумму этих частей. Различные методики калькулирования полной себестоимости, в сущности, и являются инструментом реализации этого предположения.

В случае отказа от допущения делимости следует признать, что динамический баланс является не более чем формальной оболочкой, в которой может быть реализована любая прагматически оправданная технология исчисления финансового результата. В самом простом случае его исчисление может строиться на основе механического соотнесения общей маржинальной прибыли и условно-постоянных расходов соответствующего периода. Тем не менее, следует обратить внимание, что такой подход предполагает установление неких каузальных связей только между выручкой этого периода и прямыми затратами на создание проданных в этом периоде продуктов, абстрагируясь от причинно-следственных связей между условно-постоянными расходами и самой маржинальной прибылью.

Если организация имеет непродолжительный операционный цикл и стабильные продажи, то временной разрыв между операциями и событиями в производстве (порождающими производственные условно-постоянные расходы) и следующими за ними сбытовыми операциями не имеет большого значения для содержательного осмысления такого финансового результата. Однако если ситуация противоположна, то возможны возражения по содержанию полученной оценки результата: получается, что она строится на основе соотнесения маржинальной прибыли, которая была заработана в этом периоде, с производственными условно-постоянными расходами, создававшими условия для генерации доходов как в этом, так и в последующих периодах.

Очевидно, именно это свойство директ-костинга и воспринимают в качестве его недостатка такие авторы как Ч. Хорнгрен и Дж. Фостер, которые, рассматривая возможные подходы к установлению временной определенности условно-постоянных расходов, в конечном счете утверждают, что «фокус должен быть смещен к привязке

постоянных общепроизводственных расходов к активам» [10, с. 181].

Тем не менее, на замечания в отношении директ-костинга как системы, допускающей искаженную оценку финансовых результатов в связи с потерей каузальной связи между показателями маржинального покрытия и условно-постоянных расходов, могут быть выдвинуты два возражения.

- Во-первых, пользователей учетной информации может интересовать не столько сама каузально обусловленная прибыль, сколько оценка запаса финансовой устойчивости организации в определенном периоде, получаемая соотнесением этих показателей за определенный период вне зависимости от наличия между ними тесных причинно-следственных связей в операционном цикле.
- Во-вторых, если управляющего все же интересует каузально обусловленная оценка прибыли, то она может быть получена на основе умозрительного соотнесения маржинальной прибыли этого периода и того уровня условно-постоянных расходов, который требовался бы для производства фактически проданной в этом периоде продукции и учитывал бы пусть не действительные, но возможные каузальные связи между этими показателями в текущих ценах.

При необходимости такую умозрительную операцию можно выполнять непосредственно в модели динамического баланса, введя на основе нормирования условно-постоянных расходов в систему директ-костинг два счета финансовых результатов от продаж: один для оценки уровня покрытия текущих условно-постоянных расходов, другой – для получения каузально осмысленного финансового результата от основной деятельности. Формально структура этих счетов представлена нижеследующими первыми двумя уравнениями:

$$FC + OP = MP, \tag{11}$$

$$OP_A = OP + \Delta FC_A, \tag{12}$$

$$\Delta FC_A = FC - FC_A, \tag{13}$$

где FC – стандартные условно-постоянные расходы отчетного периода;

FC_A – стандартные условно-постоянные расходы, которые требовались бы для обеспечения продаж отчетного периода необходимым объемом производственных ресурсов;

ΔFC_A – корректировка прибыли от продаж на соответствие стандартных производственных условно-постоянных расходов продажам отчетного периода;

OP_A – прибыль от продаж, скорректированная на соответствие расходов отчетным продажам.

При такой постановке задачи указанная корректировка условно-постоянных расходов ΔFC_A проводится по счету «Скорректированная прибыль от фактических продаж» (12) в корреспонденции со специальным регулирующим счетом, на котором от периода к периоду аккумулируется информация о подобных корректировках. Структура такого счета формально имеет следующий вид:

$$SFC_{A0} + \Delta FC_A = SFC_{A1}, \tag{14}$$

где SFC_{A0} и SFC_{A1} – накопленные суммы корректировок на соответствие уровню продаж производственных условно-постоянных расходов на начало и конец отчетного периода соответственно.

При использовании счета корректировок стандартных условно-постоянных расходов (14) финансовый результат может формироваться в системе счетов, схематично показанной на рис. 2.⁷ В отчетном периоде, в котором выпуск валовой продукции существенно превышает уровень продаж и, таким образом, создаются предпосылки для расширения продаж в будущем, корректировка стандартных условно-постоянных расходов на соответствие отчетным продажам должна быть неотрицательна и отражаться по дебету счета (14) и по кредиту счета (12) (на рис.2 запись 5). В обратном случае эта корректировка должна иметь противоположный знак или должна проводиться противоположной записью.

Поскольку объем продаж постоянно испытывает колебания, положительные корректировки условно-постоянных расходов одних периодов должны полностью или частично компенсироваться отрицательными корректировками других периодов. А поскольку изменение объема производства и, как следствие, изменение условно-постоянных расходов, всегда предшествует изменению продаж, при неизменности функции условно-постоянных расходов, определяемой качественными условиями деятельности, подобный счет корректировок может иметь только дебетовое сальдо, семантически представляющее собой результат активной капитализации избыточных по отношению к текущим продажам стандартных производственных условно-постоянных расходов. Иными словами, если организация в первом периоде произвела значительный объем продукции, а большую его часть реализовала в следующем периоде и закончила в нем свою деятельность, то на конец первого периода такой регулирующий счет будет иметь дебетовый остаток, а во втором периоде он должен закрыться противоположной записью.

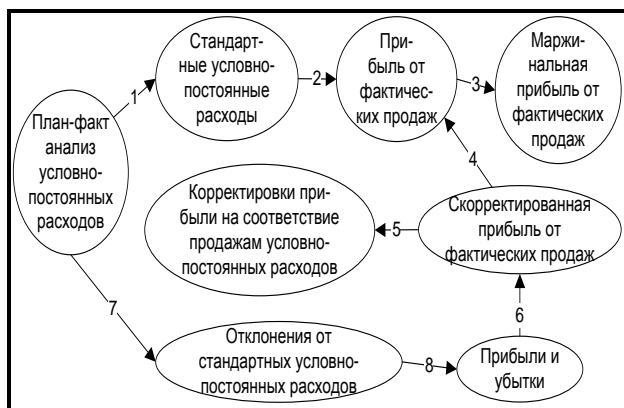


Рис. 2. Система счетов финансовых результатов, основанная на директ-костинге и использовании корректировок прибыли на соответствие уровню продаж стандартных производственных условно-постоянных расходов

Однако в общем случае величина условно-постоянных расходов зависит не только от уровня выпуска, но и от качественных условий деятельности, определяющих функцию этого показателя (см., например, рис. 1В). Поэтому при существенном изменении этих условий (например, при резком повышении заработной платы) на фоне роста продаж за счет ранее созданных запасов

⁷ Эти корректирующие показатели легко ввести в систему директ-стандарт, подробное описание которой для предприятий с массовым производством было предложено нами ранее [3].

продукции возможны ситуации, в которых величина корректировок по кредиту рассматриваемого регулирующего счета в этом периоде может превысить величину входящего дебетового сальдо, что приведет к появлению у него кредитового исходящего сальдо. По своему существу последняя величина будет следствием наложения эффекта от переоценки стандартных условно-постоянных расходов на ранее зафиксированный в учете эффект от активной капитализации. Таким образом, поскольку остатки по этому счету аналитически представляют собой результат действия двух принципиально разных факторов, в общем случае они не могут иметь однозначной содержательной интерпретации. В связи с этим введение такого регулирующего счета в систему счетов следует рассматривать как технический прием, опосредующий разрыв материально-вещественного и финансового слоев формирования результата хозяйственной деятельности.

Рассмотрим использование этих счетов на примере организации, занимающейся изготовлением и продажами одного продукта в течение двух отчетных периодов и имеющей продолжительный производственно-сбытовой цикл. Интересующие нас показатели за эти периоды приведены в табл. 1. В обоих отчетных периодах финансовый результат от продаж формируется под влиянием идентичных качественных условий деятельности (цен, норм расхода и т.п.), но различных объемов продаж.

Таблица 1

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ С КОРРЕКТИРОВКОЙ ПРИБЫЛИ НА СООТВЕТСТВИЕ УСЛОВНО-ПОСТОЯННЫХ РАСХОДОВ ТЕКУЩИМ ПРОДАЖАМ

№	Наименование показателя	Период 1	Период 2	Всего
1	Продажи, т	800	1100	1900
2	Выпуск валовой продукции, т	1100	800	1900
3	Маржинальная прибыль, тыс. руб.	4000	5500	9500
4	Условно-постоянные расходы, тыс. руб.	4500	3500	8000
5	Условно-постоянные расходы, скорректированные на соответствие текущим продажам, тыс. руб.	3500	4500	8000
6	Прибыль от продаж, тыс. руб. (стр. 3 – стр. 4)	-500	2000	1500
7	Скорректированная прибыль от продаж, тыс. руб. (стр. 3 – стр. 5)	500	1000	1500

При этом часть продукции, реализованной во втором периоде, была произведена в первом периоде, что следует из соотношения показателей продаж и выпуска валовой продукции в табл. 1. Причем существенное сокращение выпуска валовой продукции во втором периоде позволило снизить некоторые производственные условно-постоянные расходы (например, заработную плату за счет уменьшения сменности по некоторым категориям рабочих и т.п.) по сравнению с первым периодом.

Из этого следует, что уровень условно-постоянных расходов первого периода в сумме 4500 тыс. руб. создавал условия для продаж не только в этом, но и в следующем периоде. В результате величина убытка от продаж в сумме 500 тыс. руб., полученная посред-

ством механического соотношения маржинальной прибыли от продаж (4000 тыс. руб.) и условно-постоянных расходов первого периода (4500 тыс. руб.) может быть использована скорее для оценки общей финансовой устойчивости, чем экономической эффективности. Для оценки последней необходимо соотношение маржинальной прибыли этого периода с той величиной условно-постоянных расходов, которая бы требовалась для обеспечения условий производства 800, а не 1100 т. А поскольку эти величины в рассматриваемом примере находятся в разных зонах устойчивости, эта величина меньше текущих условно-постоянных расходов первого периода и составляет только 3500 тыс. рублей. В результате было бы более правильно говорить о прибыли от продаж в первом периоде в сумме 500 тыс. руб., в то время как во втором – только 1000 тыс. руб., а не 2000 тыс. руб. Получение этих величин непосредственно на счетах финансовых результатов

становится возможным посредством введения в систему корректировок условно-постоянных расходов, как это показано на рис. 3.

Из данного примера видно, что представленная на (рис. 2) система счетов дает возможность исключить при применении директ-костинга потерю каузальной связи между показателями производственных условно-постоянных расходов и продаж и оперировать при этом любыми сколь угодно сложными нелинейными функциями, описывающими связь этих показателей. Причем скорректированные на соответствие отчетным продажам величины условно-постоянных расходов следует использовать для анализа экономической эффективности деятельности, в то время как данные об условно-постоянных расходах отчетного периода необходимы для решения контрольных задач и анализа запаса финансовой устойчивости организации.



Рис. 3. Записи на счетах финансовых результатов от продаж и корректировок прибыли на соответствие отчетным продажам условно-постоянных расходов

На основании проведенного нами рассмотрения методологических особенностей директ-костинга можно заключить, что директ-костинг представляет собой исторически наиболее раннее проявление учетно-аналитической методологии, построенной на отрицании фундаментальных предпосылок традиционного учета затрат и калькулирования полной себестоимости (а также их современных модификаций, подобных **ABC**). Тем не менее, давая гибкий формальный аппарат, директ-костинг не предлагал общего концептуального объяснения несбалансированности организаций как их естественного состояния и строился исходя из частного случая несбалансированности спроса и производственных возможностей как из данности. Подобная концептуализация принципиальной несбалансированности хозяйственных систем была проведена лишь в теории ограничений систем спустя много лет после появления директ-костинга. Поэтому в настоящее время директ-костинг заслуживает внимания лишь как формальный аппарат конструирования и анализа показателей финансовых результатов, который может принести максимальную отдачу и получить законченное осмысление только в контексте теории ограниченной систем.

Литература

1. Егоров Д.Г. Трактовка категории «стоимость» и синтез классического и неоклассического подходов [Текст] /

Д.Г. Егоров // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – №7. – С. 2-12.
 2. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС [Текст] / Т. Корбетт ; пер. с англ. Д. Капранова. – Киев : НІД, 2009. – 240 с.
 3. Нечитайло И.А. Методика учета и анализа финансовых результатов в системе директ-стандарт на промышленных предприятиях [Текст] / И.А. Нечитайло // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №3. – С. 29-38.
 4. Николаева С.А. Управленческий учет. Легенды и мифы [Текст] / С.А. Николаева, С.В. Шебек. – М. : Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004. – 288 с.
 5. Рассказова-Николаева С.А. «Директ-костинг». Правдивая себестоимость [Текст] / С.А. Рассказова-Николаева. – 2-е изд., доп. и перераб. – М. : Книжный мир, 2009. – 256 с.
 6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Ж. Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
 7. Росс Эшби У. Введение в кибернетику [Текст] / У. Росс Эшби; пер. с англ. – М. : Изд-во иностр. лит-ры, 1959. – 432 с.
 8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. : ил.
 9. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
 10. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).

11. Ядгаров Я.С. История экономических учений [Текст] : учеб. для вузов / Я.С. Ядгаров и др. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 480 с.
12. Эвола Ю. Оседлать тигра [Текст] / Ю. Эвола ; пер. с итал. – СПб. : Владимир Даль, 2005. – 512 с.

Ключевые слова

Управленческий учет; директ-костинг; директ-стандарт; калькулирование себестоимости продукции; учет затрат по видам деятельности; распределение косвенных затрат; учет финансовых результатов; анализ финансовых результатов; теория ограничений систем; теория стоимости; справедливая цена; маргинальная прибыль.

Нечитайло Игорь Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

В рецензируемой статье отражены результаты решения актуальной методологической задачи управленческого учета, заключающейся в экспликации методологической основы директ-костинга на базе его противопоставления концепциям калькулирования полной себестоимости. В целях решения этой задачи первая часть статьи посвящена рассмотрению фундаментальных предпосылок калькулирования полной себестоимости, в качестве которых выделяется предпосылка наличия у товаров справедливой цены и логически обеспечивающая ее предпосылка сбалансированности хозяйственных систем. На основании теории ограничений систем показывается их методологическая несостоятельность и условность оценок финансовых результатов, исчисляемых на основе традиционного учета затрат и его современных модификаций, включая учет затрат по видам деятельности. Во второй части статьи выделяются методологические особенности директ-костинга, построенные на отрицании ранее рассмотренных фундаментальных предпосылок калькулирования полной себестоимости. В процессе исследования этих особенностей рассматривается возможная критика директ-костинга и показывается ее безосновательность.

Особого внимания заслуживает изложенное в статье решение проблемы потери в директ-костинге каузальной связи между продажами и условно-постоянными расходами отчетного периода, заключающееся во введении в систему директ-костинг двух счетов продаж, один из которых отражал бы величину покрытия маргинальной прибылью отчетных условно-постоянных расходов, а второй показывал бы финансовый результат после корректировки условно-постоянных расходов на их соответствие отчетным продажам.

Изложенные в статье выводы автора последовательны и хорошо аргументированы, отличаются научной новизной и имеют практическую значимость. В связи с вышесказанным рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Пронина А.М. д.э.н, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО «Сургутский государственный университет».