

2.3. ОБ ОГРАНИЧЕНИЯХ ДИРЕКТ-КОСТИНГА КАК МЕТОДОЛОГИИ ОЦЕНКИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ОРГАНИЗАЦИИ

Нечитайло И.А., к.э.н., доцент, кафедра бухгалтерского учета и налогового моделирования

Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, г. Санкт-Петербург

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)

В статье исследуется предел возможностей получения при помощи директ-костинга значимой для принятия решений информации о финансовых результатах и затратах. В качестве способа расширения возможностей этой методологии предлагается модель директ-костинга с трансфертным ценообразованием и исследуются границы ее применения.

Теория оценки – это ключ к пониманию счетоведения и счетоводства, этим ключом легко открыть все двери сложных проблем, но часто это оказываются двери, за которыми нет ничего

Я.В. Соколов

Понимание условности стоимостных оценок, используемых в бухгалтерском учете, уже давно стало, пожалуй, главной отличительной особенностью подлинного профессионала в области счетоведения. Такая условность следует как из многообразия целей и интересов различных субъектов, так и из ограниченности методологии решения учетных задач. И если субъективность практических целей учетного процесса, подробно исследованная в трудах Я.В. Соколова [6], Ж. Ришара [4] и ряда других экономистов, вряд ли требует подробных комментариев, то ограниченность, стало быть, и условность имеющихся методологических подходов к решению некоторых учетно-аналитических задач требует самого пристального внимания и дальнейшего изучения. Ключевым классом задач такого рода является исчисление и анализ финансового результата хозяйственной деятельности организации.

Несмотря на то, что на сегодняшний день в литературе по управленческому учету представлено множество различных концепций и моделей этой процедуры, все они могут быть сведены к двум основным подходам, базирующимся на взаимоисключающих методологических предпосылках. Исторически первый подход основан на калькулировании полной себестоимости продуктов, получение которой достигается распределением косвенных затрат между ними и позволяет рассматривать результат от основной деятельности как простую сумму оценок прибылей и убытков от реализации отдельных продуктов. Этот подход подкупает своей простотой, но предельно упрощает картину хозяйственной деятельности, поскольку не учитывает общесистемный характер косвенных затрат и может претендовать

на логическую корректность только в случае динамической сбалансированности всех звеньев хозяйственной системы [2]. В связи с этим применение данной методологии может приводить к значительному искажению картины деятельности организации и принятию ошибочных решений, что наглядно показано рядом экономистов [1; 3].

Второй подход, наиболее ранним представителем которого является классический директ-костинг, строится на отказе от распределения косвенных затрат по продуктам. Обычно такие расходы (за исключением случаев комплексных производств и структурно схожих с ними случаев) могут быть квалифицированы как условно-постоянные расходы и интерпретированы как общесистемные расходы на поддержание пропускной способности звеньев хозяйственной системы в самом широком смысле. Данная методология исчисления финансового результата позволяет рассматривать организацию как принципиально несбалансированную систему (а сбалансированность – лишь как ее частное и притом исключительное состояние), что нашло развитие в теории ограничений систем [2].

Эти достоинства директ-костинга и ограничения калькулирования полной себестоимости как учетных методологий очевидны в условиях промышленных предприятий с элементарной линейной схемой движения материальных потоков в производстве, для учета которых может быть использован бесплодифабрикатный вариант попроцессного учета. Обычно такие предприятия массово выпускают несколько продуктов, а оборудование и персонал на любой технологической операции могут рассматриваться как необходимые условия для производства и продаж каждого из них. Поэтому все условно-постоянные расходы, сопряженные с использованием этих ресурсов, можно рассматривать как общесистемные и, соответственно, покрываемые маржинальной прибылью от продаж каждого из продуктов.

В подобных простых случаях директ-костинг, акцентируя внимание на системном рассмотрении хозяйственной деятельности организации, действительно снимает все методологические ограничения первого подхода и в силу гибкой математической формы конструирования показателей финансовых результатов не имеет явных недостатков. В то же время закономерно возникает вопрос: существуют ли предприятия с такой структурой хозяйственной деятельности, в условиях которой на основе директ-костинга сложно или невозможно получить прагматически значимые (т.е. пригодные для принятия управленческих решений) показатели финансовых результатов? Иными словами, существуют ли методологические ограничения, присущие самому директ-костингу в более сложных случаях?

Поскольку методологических альтернатив учета и анализа финансовых результатов существует всего две, эти ограничения следует искать в тех хозяйственных ситуациях, где наиболее очевидно проявляется основное достоинство калькулирования полной себестоимости, которым является простота разложения общего финансового результата на составные элементы. А поскольку эта простота достигается за счет распределения косвенных затрат,

необходимо найти ситуации, в которых сложно или невозможно полностью отказаться от распределения косвенных затрат, не отказавшись при этом от

использования стоимостного измерителя для оценки результатов деятельности организации в управленческом учете.

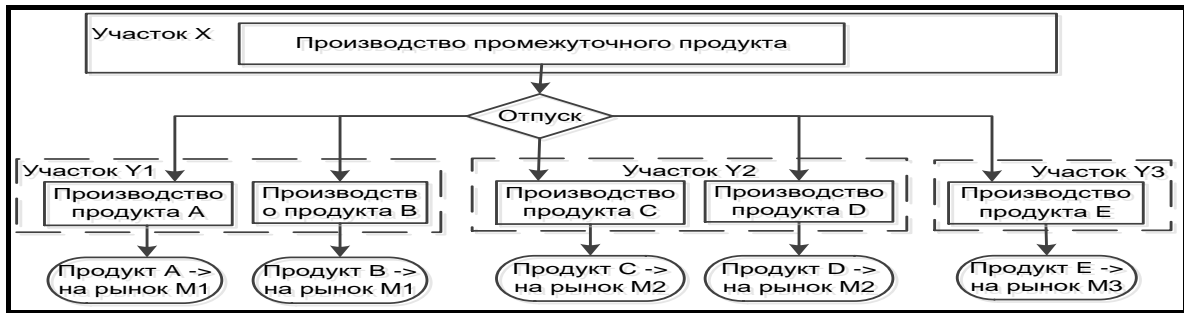


Рис.1. Деятельность промышленного предприятия с полуфабрикатным вариантом попроцессной системы учета и двухступенчатым маргинальным покрытием условно-постоянных расходов

Представляется, что такого рода ситуации могут быть свойственны некоторым промышленным предприятиям со сложной нелинейной схемой движения материальных потоков в производстве, на которых требуется учет затрат по полуфабрикатному варианту с исчислением в системе директ-костинг показателей многоступенчатого маргинального покрытия условно-постоянных расходов. На подобном предприятии мощности некоторых участков могут использоваться при изготовлении продуктов не для всех, а лишь для некоторых его рыночных сегментов. Поэтому источником покрытия условно-постоянных расходов этих участков можно считать маргинальную прибыль, получаемую только по обслуживаемым ими сегментам.

Например, систему показателей многоступенчатого маргинального покрытия следует использовать на предприятии, на котором один и тот же промежуточный продукт собственного производства далее может использоваться для изготовления в нескольких узкоспециализированных подразделениях разных конечных продуктов, реализу-

емых на разных рынках, как это показано на рис. 1. На таком предприятии условно-постоянные расходы участков второй стадии производства являются прямыми по отношению к отдельным группам продуктов или даже отдельным продуктам, выделяемым в продуктовые сегменты.

Так, на схеме, показанной на рис. 1, прямыми расходами по отношению к сегменту **M2**, включающему в себя продажи продуктов **C** и **D**, являются расходы участка **Y2** (хотя по отношению к каждому продукту по отдельности они косвенные). По таким продуктовым сегментам для оценки их вклада в общий финансовый результат организации целесообразно исчислять промежуточные показатели финансовых результатов, подобные тем, что показаны на рис. 2. Если маргинальная прибыль, получаемая от продаж продуктов по продуктовому сегменту, стабильно не покрывает прямых по отношению к нему условно-постоянных расходов, то поддержание такого сегмента в структуре бизнеса следует считать нецелесообразным с финансовой точки зрения.

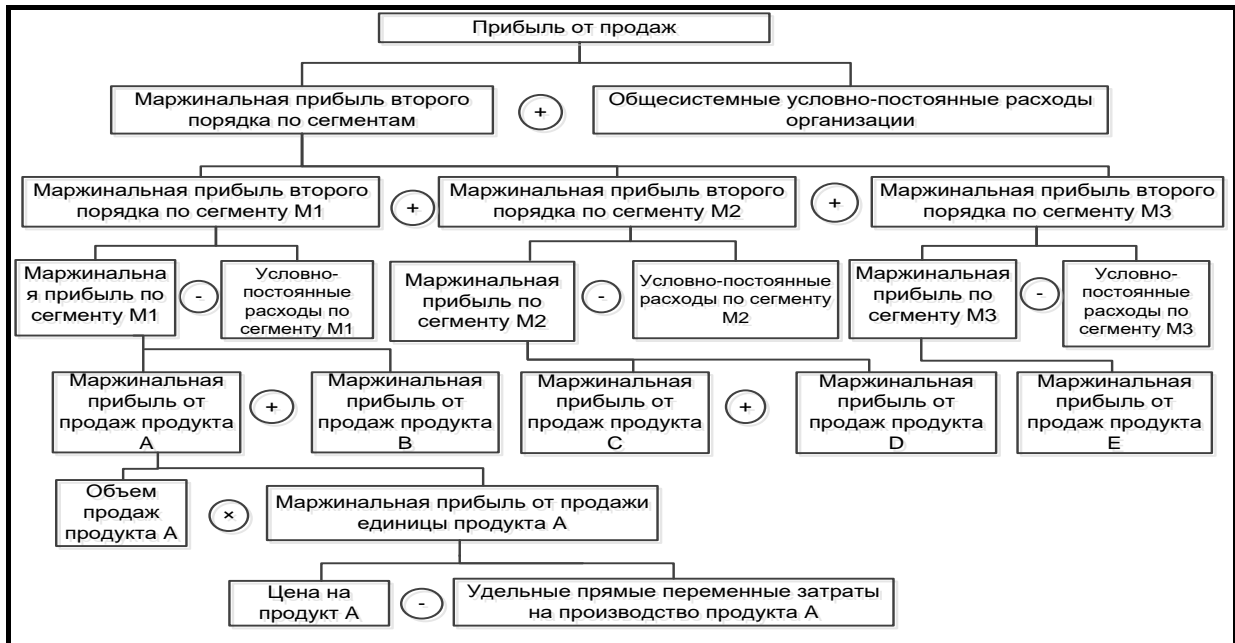


Рис. 2. Дефрагментация финансового результата предприятия в системе директ-костинг с двухступенчатым маржинальным покрытием условно-постоянных расходов

Как следует из рис. 2, наличие разветвленной структуры хозяйственных процессов предприятия не является препятствием для применения директ-костинга, если существует возможность построения и использования в учете и анализе иерархически организованной многоуровневой системы показателей финансовых результатов. Проблема возникает тогда, когда у предприятий с большой номенклатурой продукции и сложной производственной структурой теряется возможность установить иерархическую соподчиненность покрытия условно-постоянных расходов тех или иных участков маржинальной прибылью от продаж продуктов. Это происходит тогда, когда вместо линейной или древообразной ветвящейся структуры хозяйственная деятельность представляет собой клубок взаимопересекающихся процессов, в котором выпуск каждого из конечных продуктов на последней стадии обеспечивается работой нескольких участков на более ранних стадиях обработки. При этом каждый из этих участков в свою очередь является частью цепочки создания

конечных продуктов нескольких сегментов. Наглядный пример структуры с подобными особенностями изображен на рис. 3.

Производство предприятия, изображенного на рис. 3, состоит из двух стадий. Каждая стадия представлена тремя параллельно работающими высокоспециализированными участками. На участках первой стадии X производятся различные комплектующие, из которых на участках второй стадии Y собирается конечная продукция. Участки второй стадии производства Y1, Y2 и Y3 имеют узкую продуктовую специализацию, т.е. каждый из них выпускает определенную группу продуктов, представляющую собой особый продуктовый сегмент продаж. Например, продукты A и B, продаваемые на рынке M1, выпускаются на участке Y1. Следовательно, в системе директ-костинг условно-постоянные расходы участка Y1 должны покрываться маржинальной прибылью от продаж только продуктов A и B, т.е. маржинальной прибылью по сегменту продаж M1.

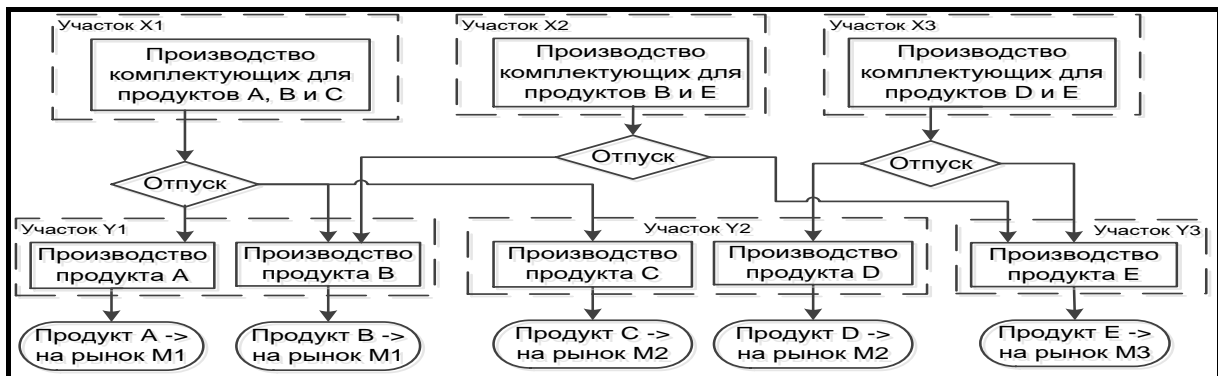


Рис. 3. Деятельность промышленного предприятия, на котором невозможно установить иерархическую соподчиненность покрытия условно-постоянных расходов участков маржинальной прибылью от продаж конечных продуктов по сегментам деятельности

Особенность хозяйственной структуры на рис. 3 заключается в том, что конечные продукты по каждому сегменту продаж производятся из комплектующих, изготавливаемых на двух из трех участков первой стадии, а каждый из этих участков включен в цепочку создания конечных продуктов только двух из трех продуктовых сегментов. Поэтому, с одной стороны, условно-постоянные расходы этих участков нельзя считать общесистемными, с другой стороны, невозможно установить однозначное соответствие между этими расходами и маржинальной прибылью по продуктовым сегментам, остающейся после покрытия условно-постоянных расходов участков второй стадии. В частности, комплектующие, из которых изготавливается конечный продукт **В**, производятся на участках **X1** и **X2**, а комплектующие, требуемые для выпуска продукта **Е**, изготавливаются на участках **X2** и **X3**. По логике многоступенчатого директ-костинга, условно-постоянные расходы участков каждого из этих подмножеств должны были бы покрываться маржинальной прибылью от продаж тех продуктов, в производстве которых они принимали (или, хотя бы, могли принимать) участие. Однако поскольку участок **X2** присутствует в обоих подмножествах, технически невозможно представить финансовый результат как сумму маржинальных прибылей, остающихся после покрытия условно-постоянных расходов сегментов **M1** и **M3**, не прибегая при этом к косвенному распределению условно-постоянных расходов участков первой стадии по производимым ими комплектующим.

Таким образом, в подобных случаях общий финансовый результат от продаж за отчетный период не может быть дефрагментирован по схеме многоступенчатого маржинального покрытия так, как это показано на рис. 2. Поэтому в таких случаях обыч-

ный многоступенчатый директ-костинг оказывается неприменимым.

Естественным решением, позволяющим в подобных случаях максимально соединить в одной учетной модели преимущества калькулирования производственной себестоимости и директ-костинга, представляется использование трансфертных цен. Оно заключается в оценке материальных потоков между участками разных стадий производства не по прямым переменным затратам, как в простейших моделях директ-костинга, а по ценам, по которым эти комплектующие могли бы быть проданы и куплены на открытом рынке, с выявлением финансовых результатов по трансфертным операциям. Такой подход уподобляет работу отдельных участков на разных стадиях производства деятельности узкоспециализированных предприятий с одной стадией производства, финансовые результаты которых могут быть оценены и проанализированы при помощи простейших моделей директ-костинга с одноступенчатым маржинальным покрытием. В этом случае общий финансовый результат организации до покрытия общесистемных управленческих расходов будет складываться из финансовых результатов от продаж конечной продукции по ее сегментам и из финансовых результатов по трансфертным операциям между участками разных стадий производства.

Учетная модель, позволяющая реализовать предложенный подход к формированию и дефрагментации финансового результата в условиях предприятия, изображенного на рис. 3, показана на рис. 4. Овал на схеме символизирует счет, используемый в учетной модели. Стрелки символизируют корреспонденции счетов. Начало стрелки показывает кредитуемый счет, конец – дебетуемый.

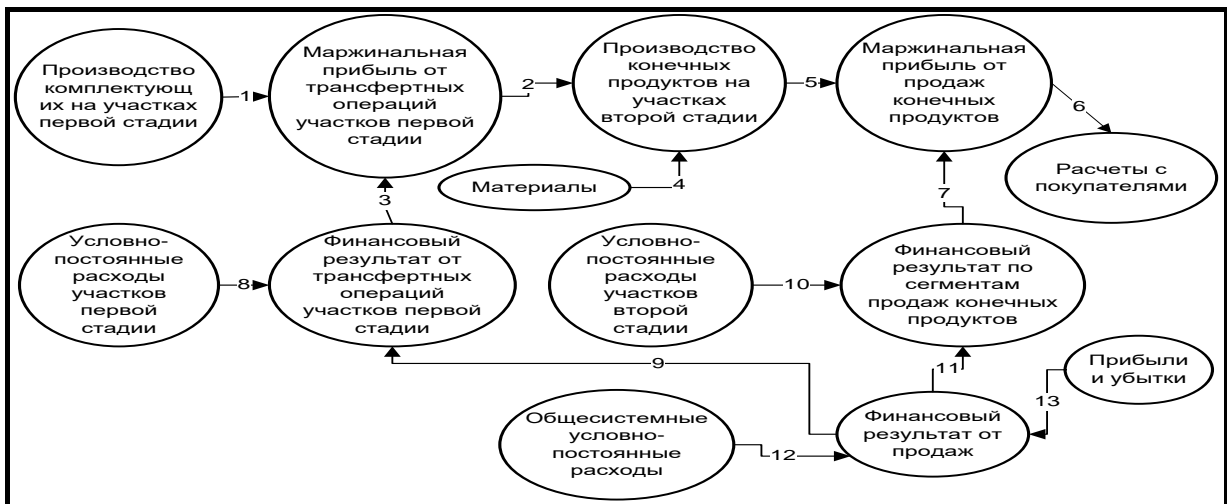


Рис.4. Система счетов директ-костинга с двухступенчатым маржинальным покрытием и трансфертным ценообразованием

В отличие от обычного многоступенчатого директ-костинга, предлагаемый его вариант предусматривает применение нескольких дополнительных счетов и учетных процедур. На счете «Маржинальная прибыль от трансфертных операций участков первой стадии» выявляется маржинальная прибыль в

разрезе видов комплектующих и производственных участков первой стадии. Для этого в течение отчетного периода по дебету этого счета в корреспонденции с кредитом счета «Производство комплектующих на участках первой стадии» отражаются потоки выпускаемых комплектующих в оценке по

прямым переменным затратам (запись 1), а по его кредиту в корреспонденции с дебетом счета «Производство конечных продуктов на участках второй стадии» – те же потоки в оценке по ценам, по которым аналогичные комплектующие могли бы быть куплены или проданы на открытом рынке (запись 2)¹. Результат сопоставления этих величин (запись 3) представляет собой маржинальную прибыль, которую могла бы получить организация при продаже комплектующих сторонним покупателям.

В предложенной модели все комплектующие собственного производства наряду с приобретаемыми материалами в течение отчетного периода списываются на затраты участков второй стадии в оценке по рыночным ценам (записи 2 и 4 соответственно). Поскольку в данной ситуации мы исходим из того, что прямые переменные затраты состоят только из материальных затрат, на основании этих данных с учетом изменения заделов незавершенного производства формируется затратная оценка реализуемой готовой продукции (запись 5). Данная величина сопоставляется с выручкой от ее продажи (запись 6) с последующим выявлением маржинальной прибыли на счете «Маржинальная прибыль от продаж конечных продуктов» (запись 7).

По окончании отчетного периода маржинальная прибыль от трансфертных операций сопоставляется с условно-постоянными расходами по каждому из участков первой стадии (запись 8) для определения финансового результата от трансфертных операций участков первой стадии (запись 9). Экономическое содержание показателя, отражаемого записью 9, имеет двоякий характер. С одной стороны, эту величину можно понимать как ту прибыль, которую получило бы предприятие при продаже сторонним покупателям по рыночным ценам комплектующих, производимых участками первой стадии. С другой стороны, эта величина может восприниматься как разница между теми затратами, которые понесло бы предприятие при приобретении соответствующих комплектующих на стороне, и фактически понесенными затратами для их производства (включая условно-постоянные расходы участков первой стадии). При этом положительное значение этого показателя может квалифицироваться как экономия, которую получает предприятие, самостоятельно производя комплектующие и отклоняя альтернативу их закупок на стороне; отрицательное значение – как упущенную выгоду при отклонении альтернативы закупок.

Схожим образом на счетах отражается покрытие условно-постоянных расходов участков второй стадии (которые отражаются записью 10) и выявляются финансовые результаты по сегментам продаж конечных продуктов (запись 11). При этом отражае-

мый записью 11 показатель представляет собой ту прибыль, которую приносили бы продажи конечных продуктов по каждому сегменту деятельности в случае их производства на участках второй стадии из покупных комплектующих.

Информация о финансовых результатах по сегментам деятельности, которые можно рассматривать как показатели маржинальной прибыли или маржинального убытка второго порядка, обобщается на счете «Финансовый результат от продаж». В случае получения маржинальной прибыли второго порядка по сегментам деятельности она отражается записями 9 и 11 по кредиту этого счета и сопоставляется с условно-постоянными расходами общесистемного характера (запись 12) с последующим выявлением конечного финансового результата от продаж продукции по предприятию в целом (запись 13).

В итоге модель оценки и дефрагментации общего финансового результата от продаж по предприятию, полученная в рамках предложенного подхода, напоминает обычную модель финансового результата в системе директ-костинг с двухступенчатым маржинальным покрытием, показанную на рис. 2. Внешне разница состоит лишь в том, что в этой модели выделяется не три, а шесть сегментов продаж: три сегмента продаж конечных продуктов и еще три сегмента трансфертных операций.

Рассмотрим особенности применения этой модели на следующем примере деятельности предприятия, показанного на рис.3. В табл. 1 приведены данные об объемах продаж конечных продуктов, их ценах и прямых переменных затратах на производство единицы конечного продукта за рассматриваемый отчетный период. Двумя отдельными блоками в табл. 1 приведены данные о стоимости комплектующих собственного производства, необходимых для изготовления единицы конечного продукта определенного вида на сборочных участках, в оценке по прямым переменным затратам участков первой стадии и по рыночным ценам, по которым они бы закупались на стороне.

¹ В целях упрощения нашего рассмотрения и увеличения наглядности последующего расчетного примера мы исходим из предположения, что все выпущенные на участках первой стадии комплектующие сразу же потребляются на участках второй стадии, а выпущенная конечная продукция сразу продается покупателям. В связи с этим на рис. 4 опущены счета «Комплектующие и полуфабрикаты собственного производства» и «Готовая продукция», которые в действительности были бы необходимы при применении рассматриваемой модели.

Таблица 1

ПОКАЗАТЕЛИ ОБЪЕМОВ ПРОДАЖ КОНЕЧНЫХ ПРОДУКТОВ, ИХ ПРОДАЖНЫХ ЦЕН И УДЕЛЬНЫХ ПРЯМЫХ ПЕРЕМЕННЫХ ЗАТРАТ, ВКЛЮЧАЯ УДЕЛЬНЫЙ РАСХОД КОМПЛЕКТУЮЩИХ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

Вид конечного продукта	Объем продаж, шт.	Продажная цена, руб./шт.	Удельные первичные переменные затраты сборочных участков, руб./шт.	Удельный расход комплектующих в оценке по прямым переменным затратам, производимых на участке				Удельный расход комплектующих в оценке по рыночным ценам, производимых на участке			
				X1	X2	X3	итого	X1	X2	X3	итого
A	1 200	172	12	80	–	–	80	125	–	–	125
B	450	165	15	30	45	–	75	58	62	–	120
C	720	155	10	95	–	–	95	122	–	–	122
D	2 300	185	20	–	–	90	90	–	–	128	128
E	3 100	210	25	–	50	80	130	–	57	112	169

Данные о потоках комплектующих собственного производства, передаваемых на сборочные участки для изготовления конечных продуктов, в оценках по прямым переменным затратам и рыночным ценам (записи 1 и 2 на рис. 4 соответственно), а также о маржинальной прибыли, выявляемой по этим трансфертным опе-

рациям (запись 3), представлены в табл. 2. Данные о первичных и вторичных прямых переменных затратах на производство конечных продуктов на сборочных участках (записи 2 и 4 соответственно), а также о выручке и маржинальной прибыли от их продаж (записи 6 и 7 соответственно), приведены в табл. 3.

Таблица 2

ПОКАЗАТЕЛИ ТРАНСФЕРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ С КОМПЛЕКТУЮЩИМИ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА, РАСХОДУЕМЫХ НА ВЫПУСК КОНЕЧНОЙ ПРОДУКЦИИ НА СБОРОЧНЫХ УЧАСТКАХ

Руб.

Вид конечного продукта	Потоки комплектующих в оценке по переменным затратам, с участков			Потоки комплектующих в оценке по рыночным ценам, с участков			Маржинальная прибыль по трансфертным операциям участков:		
	X1	X2	X3	X1	X2	X3	X1	X2	X3
A	96 000	0	0	150 000	0	0	54 000	0	0
B	13 500	20 250	0	26 100	27 900	0	12 600	7 650	0
C	68 400	0	0	87 840	0	0	19 440	0	0
D	0	0	207 000	0	0	294 400	0	0	87 400
E	0	155 000	248 000	0	176 700	347 200	0	21 700	99 200
Итого	177 900	175 250	455 000	263 940	204 600	641 600	86 040	29 350	186 600

Таблица 3

ПОКАЗАТЕЛИ СОСТАВЛЯЮЩИХ МАРЖИНАЛЬНОЙ ПРИБЫЛИ ОТ ПРОДАЖ КОНЕЧНЫХ ПРОДУКТОВ, ВЫПУСКАЕМЫХ СБОРОЧНЫМИ УЧАСТКАМИ

Руб.

Вид конечного продукта	Выручка	Прямые переменные затраты			Маржинальная прибыль
		первичные затраты сборочных участков	затраты комплектующих собственного производства по рыночным ценам	итого	
1	2	3	4	5	6
A	206 400	14 400	150 000	164 400	42 000
B	74 250	6 750	54 000	60 750	13 500
C	111 600	7 200	87 840	95 040	16 560
D	425 500	46 000	294 400	340 400	85 100
E	651 000	77 500	523 900	601 400	49 600
Итого	1 468 750	151 850	1 110 140	1 261 990	206 760

Схематично движение потоков стоимости, из которой формируются прямые переменные затраты и маржинальная прибыль по сегментам на разных ста-

диях деятельности предприятия в рассматриваемом примере, показано на рис. 5.

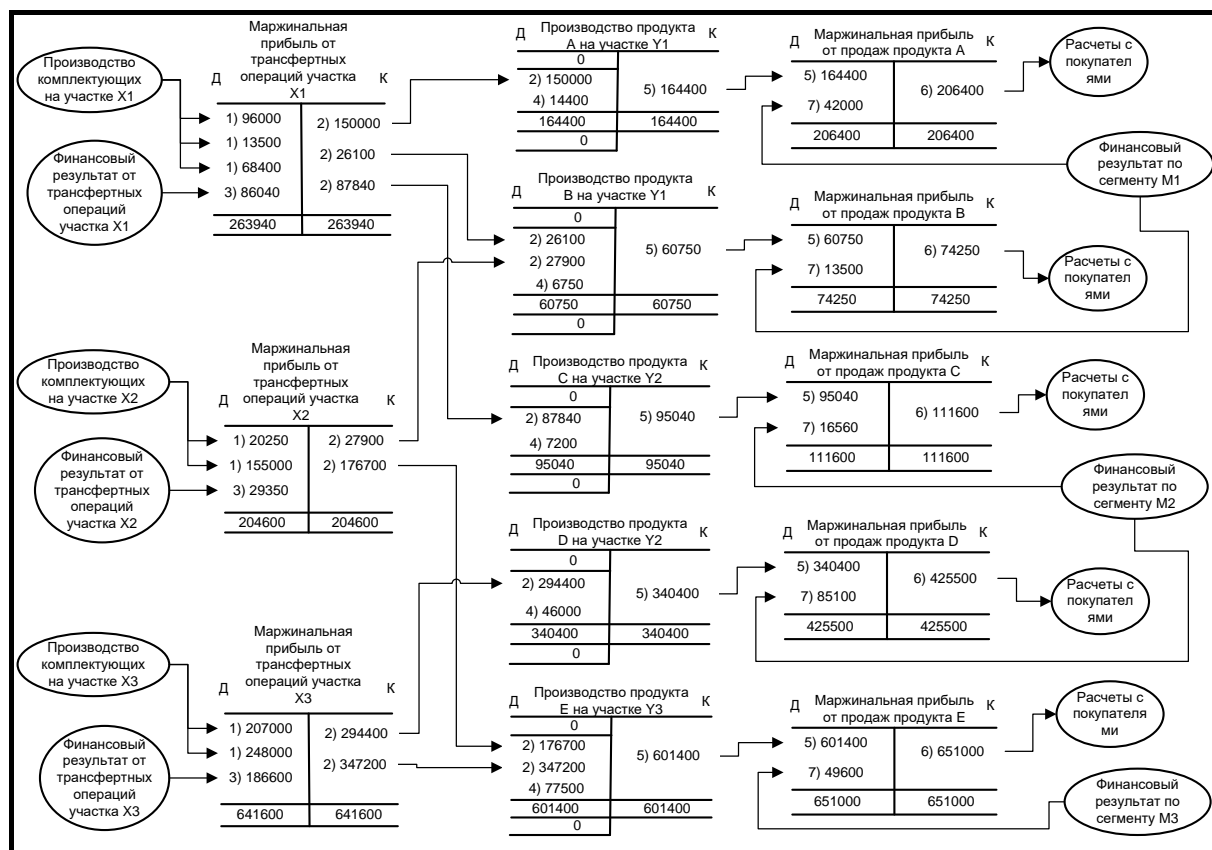


Рис. 5. Формирование маржинальной прибыли по сегментам на счетах системы директ-костинг с трансфертным ценообразованием

Показатели счетов финансовых результатов, формируемых по сегментам трансфертных операций на основе информации о маргинальном покрытии и об условно-постоянных расходах участков первой стадии производства, сведены в табл. 4. Результаты покрытия маргинальной прибылью по сегментам продаж конечных продуктов соответствующих условно-постоянных расходов сборочных участков показаны в табл. 5.

На основании приведенных в табл. 4 и 5 данных счетов финансовых результатов по сегментам деятельности видно, что в отчетном периоде общая прибыль по сегментам продаж конечных продуктов после покрытия прямых по отношению к этим сег-

ментам условно-постоянных расходов составляет 68 760 руб., а по сегментам трансфертных операций 145 990 руб. Исходя из этого, общая величина покрытия общесистемных условно-постоянных расходов (т.е. расходов, связанных с деятельностью предприятия в целом) равна 214 750 руб. Принимая во внимание, что величина этих общесистемных условно-постоянных расходов, составляет в рассматриваемом отчетном периоде 52 000 рублей (запись 12 на рис. 4), конечный финансовый результат от продаж после покрытия всех операционных условно-постоянных расходов по предприятию равен 162 750 руб.

Таблица 4

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО СЕГМЕНТАМ ТРАНСФЕРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Руб.

Участок первой стадии - сегмент трансфертных операций	Трансфертная выручка (запись 2)	Первичные прямые переменные затраты (запись 1)	Маргинальная прибыль (запись 3)	Прямые условно-постоянные расходы по сегменту (запись 8)	Прибыль по сегменту трансфертных операций (запись 9)
X1	263 940	177 900	86 040	49 000	37 040
X2	204 600	175 250	29 350	32 000	-2 650
X3	641 600	455 000	186 600	75 000	111 600
Всего	1 110 140	808 150	301 990	156 000	145 990

Таблица 5

ПОКАЗАТЕЛИ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ПО СЕГМЕНТАМ ПРОДАЖ КОНЕЧНЫХ ПРОДУКТОВ

Руб.

Сегмент продаж конечных продуктов	Выручка (запись 6)	Первичные прямые переменные затраты (запись 4)	Затраты комплектующих собственного производства (запись 2)	Маржинальная прибыль (запись 7)	Прямые условно-постоянные расходы по сегменту (запись 10)	Прибыль по сегменту продаж конечных продуктов (запись 11)
<i>M1</i>	280 650	21 150	204 000	55 500	37 000	18 500
<i>M2</i>	537 100	53 200	382 240	101 660	46 000	55 660
<i>M3</i>	651 000	77 500	523 900	49 600	55 000	-5 400
Всего	1 468 750	151 850	1 110 140	206 760	138 000	68 760

В обобщенном виде информация о финансовых результатах, формируемых в рассматриваемой модели управленческого учета, может быть представлена в отчете о прибылях и убытках по форме, показанной в табл. 6.

Как видно из табл. 6, в рассматриваемом примере выручка от продаж конечных продуктов (стр. 11) может быть представлена как сумма первичных прямых переменных затрат на участках первой и второй стадии (стр. 21 и 22 соответственно) и маржинальных прибылей от продаж конечных продуктов участков второй стадии (стр. 31) и трансфертных операций с комплектующими участков первой стадии (стр. 32). Очевидно, что это равенство может выполняться только при условии, что выпуск комплектующих и соответствующие ему продажи конечных продуктов имели место в одном и том же отчетном периоде, т.е. при отсутствии переходящих запасов полуфабрикатов собственного производства, незавершенного производства на участках второй стадии и запасов готовой продукции. В общем же виде, т.е. при нарушении данного условия, для выполнения этого равенства показатели первичных прямых переменных затрат и маржинальной прибыли (показатели по стр. 21, 22, 31, 32) необходимо уменьшить на прирост вышеуказанных производственных запасов (стр. 80), опосредующих временной разрыв между потоками комплектующих и соответствующими им потоками продаваемых конечных продуктов².

Таблица 6

ПОКАЗАТЕЛИ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ПО СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ С ДВУХСТУПЕНЧАТЫМ МАРЖИНАЛЬНЫМ ПОКРЫТИЕМ И ТРАНСФЕРТНЫМ ЦЕНООБРАЗОВАНИЕМ

Руб.

Код стр.	Показатель	Значение
11	Выручка от продаж конечных продуктов	1 468 750
21	Первичные прямые переменные расходы сборочных участков (второй стадии)	151 850
22	Первичные прямые переменные расходы участков изготовления комплектующих (первой стадии)	808 150
31	Маржинальная прибыль от продаж конечных продуктов	206 760
32	Маржинальная прибыль по трансфертным операциям с комплектующими	301 990
41	Условно-постоянные расходы сборочных	138 000

² В рассматриваемой учетной модели эти виды производственных запасов отражаются в оценках по прямым переменным затратам, исчисленным на основе трансфертных цен на комплектующие.

Код стр.	Показатель	Значение
	участков (второй стадии)	
42	Условно-постоянные расходы участков изготовления комплектующих (первой стадии)	156 000
51	Прибыль по сегментам продаж конечных продуктов	68 760
52	Прибыль по сегментам трансфертных операций	145 990
60	Общесистемные условно-постоянные расходы	52 000
70	Прибыль от продаж по предприятию	162 750
Справочно:		
80	Изменение запасов полуфабрикатов, незавершенного производства на участках второй стадии и готовой продукции за отчетный период	0

В связи с этим в общем виде данной учетной модели финансовые результаты от трансфертных операций с комплектующими и от соответствующих им продаж конечных продуктов могут выявляться в разных отчетных периодах. В этом отношении предлагаемая модель учета с трансфертным ценообразованием попутно решает еще одну методологическую проблему директ-костинга, возникающую на предприятиях с несколькими стадиями производства при значительной продолжительности последних стадий операционного цикла и высокой изменчивости продаж, приводящей к изменению условно-постоянных расходов участков первых стадий производства. Она заключается в том, что для отражения в учете каузальных связей выручки и условно-постоянных расходов, финансовый результат за отчетный период следовало бы оценивать на основе умозрительно соотношения маржинальной прибыли не с фактическими производственными условно-постоянными расходами данного отчетного периода, но с тем их уровнем, который требовался бы для производства фактически проданной в этом периоде продукции³. Выполнение таких умозрительных оценочных процедур в системе счетов директ-костинга на предприятиях с простейшим одностадийным производством не составляет большой проблемы. Однако для предприятий с разветвленной схемой производственных операций приведение уровня производственных условно-постоянных расходов в соответствие с продажами отчетного периода становится крайне слож-

³ Более подробно содержание этой проблемы и методика, позволяющая отражать такие показатели в системе счетов управленческого учета на предприятиях с однопродуктовым производством, были рассмотрены нами ранее [2]. Подобная методика с незначительными изменениями может быть использована для решения этой проблемы на предприятиях с многопродуктовым массовым производством, состоящим из одной стадии или из нескольких стадий, движение продуктов между которыми учитывается по бесполуфабрикатному варианту.

ной или вообще не решаемой задачей. Поэтому сегментация такого сложного бизнеса на элементарные квазибизнесы, по каждому из которых на основе трансфертного ценообразования определяется маржинальная прибыль, существенно упрощает решение этой задачи.

Несмотря на то, что предлагаемая модель директ-костинга с трансфертным ценообразованием технически позволяет исчислить и анализировать финансовый результат по сегментам в организации с любой, самой запутанной структурой хозяйственной деятельности, существует одно условие, значительно ограничивающее ее возможности. Дело в том, что сама по себе техническая возможность исчисления неких показателей финансовых результатов еще ничего не говорит об их прагматическом значении, т.е. о возможности их использования в оценке целесообразности соответствующих операций и принятии решений. Предусматриваемые данной моделью показатели финансовых результатов могут иметь прагматическое значение только при наличии возможности существования такого альтернативного варианта хозяйственной деятельности, в котором эти сегменты могли бы функционировать как самостоятельные бизнесы и который бы поддавался стойкой оценке. Это возможно при наличии конкурентных рынков аналогичных полуфабрикатов и комплектующих и доступной информации о ценах, по которым эти ресурсы могли бы быть проданы на сторону или куплены на стороне отдельными подразделениями предприятия, если бы они функционировали как самостоятельные бизнесы. При наличии такой информации показатели финансовых результатов по сегментам продаж конечных продуктов в рассматриваемой модели действительно могут показывать прирост стоимости, который мог бы быть получен при их изготовлении из покупных комплектующих. А показатели финансовых результатов по трансфертным операциям могут рассматриваться как величины экономии (в случае превышения оценки комплектующих по рыночным ценам над величиной затрат на их собственное производство) или упущенных выгод (при обратном их соотношении).

Особого внимания заслуживает применение модели директ-костинга с трансфертным ценообразованием в условиях, в которых подразделения, производящие промежуточные и конечные продукты, функционируют как полноценные центры прибыли. В этих случаях при отсутствии рыночных аналогов в качестве трансфертных цен могли бы использоваться договорные цены, по которым полуфабрикаты и комплектующие передаются из одного подразделения в другие, а исчисленные на их основе финансовые результаты имели бы прагматическое значение при оценке работы их руководителей. Однако в связи с тем, что смысл статуса центра прибыли заключается в возможности выбора его руководителем покупателей (причем не только из других подразделений, но и из сторонних организаций), в условиях отсутствия внешнего рынка целесообразность самого придания

подразделениям этого статуса в управленческом учете представляется спорной⁴.

При отсутствии данных о рыночных ценах, в которых могла бы быть выражена стоимость трансфертных потоков, при применении этой модели вместо них, скорее всего, будут использоваться произвольные величины, методологически представляющие собой учетные цены, назначаемые управляющими на основе калькулирования производственной себестоимости или на основе прямых переменных затрат. Поскольку такие цены назначаются без учета реалий рынка, они не могут с необходимостью быть мерой стоимости полуфабрикатов или комплектующих при альтернативных вариантах их заготовления или использования просто по причине отсутствия таковых вариантов как базы сравнения. В связи с этим исчисляемые на основе таких учетных цен показатели финансовых результатов не могут отражать целесообразность трансфертных операций, т.е. будут лишены прагматического значения, а проблема построения системы показателей многоступенчатого маржинального покрытия по методологии директ-костинг в этих ситуациях не будет иметь прагматически приемлемого решения.

Было бы ошибкой приуменьшать значение рассмотренного ограничения директ-костинга и полагать, что рассматриваемая проблема касается только отдельных промышленных предприятий и носит экзотический характер. При ближайшем рассмотрении в организациях с самыми разными видами деятельности можно обнаружить множество ситуаций, структурно аналогичных рассмотренной проблеме.

Возьмем, на первый взгляд, очевидную задачу учета транспортно-заготовительных расходов при приобретении материалов. Предположим, в отчетном периоде на склад организации поступила партия материалов трех видов, используемых в качестве комплектующих при производстве некоторых видов продукции. Данные о количестве и покупной стоимости этих материалов приведены в стр. 1-3 табл. 7. Прямые расходы на доставку этой партии

⁴ По нашему мнению, не следует отождествлять вопрос применения трансфертных цен и вопрос создания в корпоративной структуре центров прибыли и инвестиций как подразделений с высокой степенью независимости, поскольку такое отождествление привело бы к путанице этих статусов по сути и по форме. Во-первых, трансфертные цены могут применяться для оценки целесообразности внутрифирменных операций по сравнению с их рыночными аналогами и без наделяния руководителей соответствующих подразделений полномочиями выбора покупателей и заключения сделок. Во-вторых, при использовании трансфертного ценообразования для минимизации налоговых выплат по группе связанных лиц, использующих разные налоговые режимы и (или) находящихся в разных юрисдикциях, организационным единицам этой группы также не обязательно придавать статус полноценных центров прибыли. Более того, использование трансфертных цен может дать необходимый «налоговый эффект» только при их регулировании из одного центра планирования, что противоречит самой сути центров прибыли. В подобных случаях эти подразделения должны быть независимыми только формально, но не по сути, т.е. являться управляемыми из одного центра юридическими лицами.

материалов силами сторонней транспортной организации составили 486 руб.

Наиболее простым и наиболее распространенным вариантом учета затрат на приобретение материалов в такой ситуации является расчет удельных транспортных расходов, приходящихся на рубль покупной стоимости материалов (стр. 4 табл. 7), с последующим распределением этих косвенных расходов по видам материалов (стр. 5) и определением их полной стоимости (стр. 6). Методологически подобная процедура аналогична калькулированию производственной себестоимости продукции со всеми присущими ей недостатками⁵. В связи с этим методологически единственным способом преодоления этих недостатков является отказ от распределения косвенных расходов и их рассмотрение как общих по отношению к процессу приобретения этой партии аналогично косвенным условно-постоянным расходам участков, производящих комплектующие для сборочных участков в предыдущей ситуации. А поскольку в предыдущей ситуации проблема учета материальных потоков решалась посредством введения в модель директ-костинга трансфертного ценообразования, в ситуации с партией материалов возникает вопрос об аналоге трансфертной выручки, отражаемой в учете при передаче комплектующих между подразделениями.

**Таблица 7
ПОКАЗАТЕЛИ ЗАТРАТ НА ПРИОБРЕТЕНИЕ
ПАРТИИ МАТЕРИАЛОВ В СИСТЕМЕ
КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ ПОЛНОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ
И В СИСТЕМЕ ДИРЕКТ-КОСТИНГ**

№ п/п	Показатели	М1	М2	М3	Ито-го
1	Количество, шт.	100	20	40	–
2	Цена без ТЗР, руб.	32,00	125,0	60,00	–
3	Покупная стоимость без ТЗР, руб. (стр. 1* * стр. 2)	3 200	2 500	2 400	8 100
Показатели в системе калькулирования полной себестоимости					
4	ТЗР, % к покупной стоимости	6	6	6	–
5	ТЗР, руб. (стр. 3 * *стр. 4 / 100)	192	150	144	486
6	Покупная стоимость с ТЗР, руб. (стр. 3 + *стр. 5)	3 392	2 650	2 544	8 586
Показатели в системе директ-костинг					
7	Рыночная цена с ТЗР, руб.	33,60	135,0	63,90	–
8	Покупная стоимость с ТЗР, руб. (стр. 1 * *стр. 7)	3 360	2 700	2 556	8 616

⁵ В данной процедуре, выполняемой в таких современных модификациях систем калькулирования, как **ABC**, могут использоваться и другие базы распределения, например, тоннаж. Однако принимая во внимание фактор мертвого груза, который может быть особенно существенным в морских перевозках, а также другие обстоятельства, искажающие линейный характер зависимости транспортных расходов от выбранной базы, использование подобных баз может лишь усложнить процедуру распределения транспортно-заготовительных расходов (ТЗР), но не устранить ее методологических недостатков.

№ п/п	Показатели	М1	М2	М3	Ито-го
9	Покрытие ТЗР, руб. (стр. 8 – стр. 3)	160	200	156	516

В данной ситуации таким аналогом могла бы быть стоимость материалов, исчисленная исходя из рыночных цен, по которым эти материалы могли бы быть получены при условии перехода права собственности на них на складе покупателя (стр. 7 табл. 7). Поскольку при таком условии бремя доставки покупателю лежит на поставщике, по этим рыночным ценам можно оценить стоимость материалов при альтернативном варианте их приобретения, при котором все затраты в этой операции становятся прямыми переменными по отношению к закупкам отдельных материалов. В связи с этим положительная разница между стоимостью материалов по таким рыночным ценам (стр. 8 табл. 7) и фактической стоимостью материалов (стр. 3) может рассматриваться как своеобразная величина покрытия транспортно-заготовительных расходов по каждой партии материалов (стр. 9). В свою очередь положительную разницу между этой величиной покрытия и фактическими транспортными расходами можно рассматривать как экономию, получаемую при существующей схеме заготовительной логистики и отклонении альтернативы с доставкой до склада, отрицательную разницу – как упущенную выгоду. В рассматриваемом примере при существующей схеме поставок с данной партией была получена несущественная экономия (30 руб.), что говорит об отсутствии явной разницы между двумя альтернативами.

Возможная схема отражения рассматриваемой операции на счетах при использовании данного подхода к ведению учета показана на рис. 6. Так, материалы в стоимостной оценке, показанной по стр. 8 табл. 7, следует отражать в момент их поступления на склад по кредиту счета «Заготовление и приобретение материалов» в корреспонденции с дебетом счета «Материалы» (запись 2). Информация же об их фактической покупной стоимости по стр. 3 табл. 7 (запись 1) и прямо связанных с партией ТЗР (запись 3) должна аккумулироваться по дебету счета «Заготовление и приобретение материалов» с последующим выявлением на этом счете экономии или упущенной выгоды, относимых на финансовые результаты данного отчетного периода (запись 4)⁶.

⁶ При необходимости вместо счета «Заготовление и приобретение материалов» можно было бы использовать два счета, на одном из которых выявлялась бы величина, аналогичная маржиальному покрытию, а на другом оценивался бы результат покрытия косвенных расходов по рассматриваемому процессу, как это было сделано в модели к предыдущей ситуации (см. рис. 5). Но поскольку подобные показатели покрытия вряд ли будут выделяться отдельно при составлении корпоративной управленческой отчетности, такое усложнение вряд ли имеет смысл.

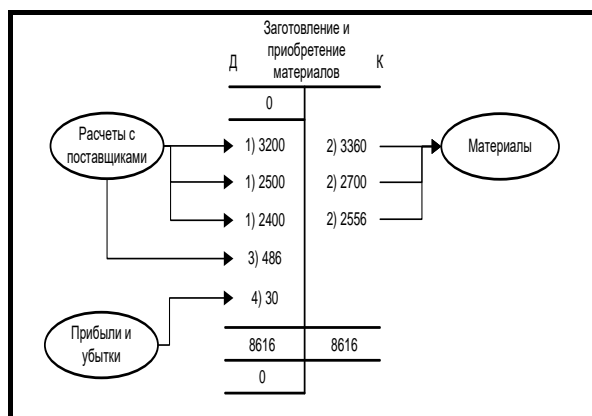


Рис. 6. Отражение поступления партии материалов на счета бухгалтерского учета в системе директ-костинг

Основная проблема использования этого подхода в подобных ситуациях, как и в ситуациях производства комплектующих, заключается в том, что информация о рыночных аналогах может быть получена далеко не всегда. В одних случаях это может быть связано с отсутствием самих аналогов, в других – со сложностью и трудоемкостью сбора первичной информации приемлемой точности. В таких случаях стоимостные оценки, позволяющие формировать результатные показатели по интересующим производственным и заготовительным операциям, скорее всего, не будут отражать ничего, кроме взглядов бухгалтеров на косвенное распределение затрат по их носителям. Как видно из сопоставления стр. 6 и 8 табл. 7, в некоторых случаях такие калькуляционные оценки могут представлять собой довольно точное приближение к действительности, а косвенные расходы рассматриваться по аналогии с прямыми переменными. В первую очередь это справедливо для хозяйственных процессов, незначительно обремененных косвенными расходами. Однако в случае их существенности нельзя сказать заранее, насколько велико будет различие между рыночными и калькуляционными оценками. Поэтому считать последний вид оценок адекватной заменой первым было бы ошибкой.

Как видно из проведенного исследования, в ряде ситуаций ни одна из двух возможных методологий оценки финансовых результатов не может обеспечить получения прагматически значимой информации о хозяйственной деятельности в силу существующих им ограничений. В подобных ситуациях разница между ними состоит лишь в том, что если классическое калькулирование себестоимости и его позднейшие модификации при формировании финансового результата позволяют рассматривать организацию как простую совокупность, т.е. сумму ресурсов, то директ-костинг - как сумму элементарных бизнесов и отдельных операций. Таким образом, несмотря на свои ранее отмеченные сильные стороны, директ-костинг имеет определенный предел системного обобщения информации о процессах в организации, после которого обобщение

приобретает характер суммирования данных о финансовых результатах по группе связанных процессов и квазибизнесов, а сама организация начинает мыслиться не как их система, но как их сумма. При достижении этого предела проблема может иметь решение только тогда, когда существуют такие прагматически значимые оценки ресурсов на выходе процессов (а это, как правило, рыночные цены), которые позволяют моделировать исходящие потоки этих ресурсов как потоки прямых переменных затрат. А поскольку такие оценки могут быть получены далеко не во всех ситуациях, единственный способ сохранения подобия полноценного стоимостного учета заключается в применении в директ-костинге различных калькуляционных оценок, т.е. в использовании гибридов директ-костинга и калькулирования полной себестоимости. В связи с этим можно констатировать, что до тех пор, пока для оценки результатов деятельности организаций будут использоваться стоимостные показатели, методология калькулирования полной себестоимости вряд ли будет окончательно вытеснена из управленческого учета.

Сложно сказать наверняка, имел ли в виду именно эти обстоятельства Я.В. Соколов, когда с присущей ему образностью говорил о бухгалтерском учете как о сумме фактов хозяйственной жизни [5], но в свете вышесказанного это утверждение следует понимать буквально. Именно оно наиболее четко выражает основное ограничение всех методологий управленческого учета, предусматривающих применение стоимостных показателей для оценки результатов деятельности организации за отдельные отчетные периоды: так или иначе все они подменяют сложную систему фактов их суммой, а результат работы организации – суммой оценок.

Литература

1. Корбетт Т. Управленческий учет по ТОС [Текст] / Т. Корбетт ; пер. с англ. Д. Капранова. – Киев : НІД, 2009. – 240 с.
2. Нечитайло И.А. Об основах директ-костинга как методологической альтернативы калькулированию полной себестоимости [Текст] / И.А. Нечитайло // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №5. – С. 58-68.
3. 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.
4. 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.
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] : учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М. : Магистр ; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
7. 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).

Ключевые слова

Управленческий учет; директ-костинг; калькулирование себестоимости; учет финансовых результатов; учет материалов; анализ финансовых результатов; теория ограничений систем; маргинальная прибыль; трансфертные цены; центры прибыли.

Нечитайло Игорь Алексеевич

РЕЦЕНЗИЯ

История науки показывает, что одним из наиболее губительных для нее явлений может быть абсолютизация той или иной концепции и отсутствие попыток ее критического осмысления. В полной мере это относится и к основополагающим концепциям управленческого учета. В связи с этим актуальность представленного в рецензируемой статье исследования ограничений директ-костинга не вызывает сомнений.

В статье исследуется ряд хозяйственных ситуаций, в которых общеизвестные модели директ-костинга не позволяют получать информацию о затратах и финансовых результатах, пригодную для управленческого анализа деятельности организации. Выявлено ограничение применимости принципов директ-костинга при построении системы показателей многоступенчатого маргинального покрытия косвенных условно-постоянных расходов на промышленных предприятиях с полуфабрикатным вариантом процессного учета затрат, а также при отражении в учете различных организаций транспортно-заготовительных расходов. Для частичного решения проблемы выявленного методологического ограничения автором статьи предлагается оригинальный подход введения в модели директ-костинга с многоступенчатым маргинальным покрытием элементов трансфертного ценообразования, что дает возможность оценивать хозяйственную деятельность сложной системы как совокупность элементарных квазибизнесов и бизнес-процессов. В качестве границы применимости этого подхода отмечается возможность получения информации о рыночных аналогах ресурсов, производимых этими элементарными квазибизнесами.

Все выводы автора последовательны и хорошо аргументированы, а их практическое применение показано на наглядных примерах. В связи с вышесказанным рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к опубликованию.

Глазов М.М., Д.э.н., профессор кафедры экономики и менеджмента, декан экономического и социально-гуманитарного факультета Российского государственного гидрометеорологического университета, г. Санкт-Петербург.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)