

Елена Наумова

УЧЕТ ЗАТРАТ И ЦЕНООБРАЗОВАНИЕ

(О ПРИМЕНЕНИИ DIRECT COSTING В УЧЕТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ)

1. Грустная история о вреде непонимания, что такое *Direct costing*

Жил-был завод. Не большой, не маленький — обычный. Производил он разные детальки. И каждый год получал план, сколько каких деталей должен произвести. И были на заводе специалисты: технологи, снабженцы, бухгалтера — хорошие, кстати, специалисты: грамотные, опытные, умные. Им не сложно было посчитать, сколько на план нужно какого сырья и материалов. Где эти самые сырье и материалы купить и по чем — известно. Сколько уйдет на ППР, на зарплату — вот они, нормы, всё это можно учесть. Потому и понятно было заводу, во что каждая деталька, которую он производит, ему обходится. То есть, какая у нее, у детальки, себестоимость.

Так и жил завод. Покупал сырье и материалы, амортизировал оборудование, начислял зарплату. Считал себестоимость. И, исходя из этого расчета, согласовывал «наверху» цены на свою продукцию.

Но тут грянуло время перемен. И сказали заводу те, кто до этого «спускал» ему план: хватит, мол, не маленький уже. Теперь сам решай, где покупать, что производить, почему продавать.

Ну а что тут думать-то? Что производили — то и будем, другое ведь все равно не умеем. Где покупали — там и будем покупать, а где ещё? А вот цены отпускные — те поднимем. Прибыль-то — наша отныне! Коли рынок теперь вокруг — так будем же ее, эту самую прибыль, зарабатывать!

Но не все покупатели оказались сознательными. Ведь раньше-то попробуй они не купи нужные детальки у завода — план бы свой не выполнили, были бы наказаны сурово. А теперь, понимаешь ли, стали у других покупать — где подешевле. Или вовсе бросили свое производство, что по плану положено было — и, понимаешь ли, перефи-... перере-... э-э-э... пере-профилировались, вот!

... А Директор у того завода был умный, «продвинутый». «Зачем это», — подумал он, — «мы будем работать «на склад»? Мы хитрые, мы снизим объемы производства. И пускай не выполним по объемам контракты на поставку сырья, но лишнего покупать не будем! Мы будем по-современному: производить только то, что сможем продать! Вот!»

И как решил он — так и сделали. И все было попервоначалу нормально и даже местами хорошо.

Но как-то раз приходит к Директору Главный Бухгалтер и говорит: «А Вы знаете, товарищ Директор, что вот ту самую номенклатуру, по которой от нас покупатели злостные ушли, мы теперь продаем ниже себестоимости? Вот — я сделала расчет!» «Как это так ниже себестоимости?» — забеспокоился Директор — «В убыток себе? Не бывает этому! Мы должны работать с прибылью! Начальника сбыта сюда! Поднять цены!».

И как решил он — так и сделали: подняли цены. И опять было все нормально. Даже хорошо. Попервоначалу.

Но прошел год, и вновь пришла Главный Бухгалтер к Директору. «А Вы знаете, господин Директор, что себестоимость-то взяла да поднялась ещё выше, и мы опять в убыток продаем? Вот — я посчитала!» — «Это почему?» — «Так ведь цены-то мы подняли — и объемы продаж упали, а затраты почти те же.» — «Что ж, значит, сократим затраты. Главного инженера сюда! Ремонты — сократить! Ремонтников — сократить! И, кстати, основных рабочих тоже...»

История достаточно типичная, не правда ли?

Так в чем же здесь дело? Ведь вроде бы Директор действовал логично и, главное, решительно. Главный бухгалтер тоже правильно всё считала, грамотно. Но прокралась-таки где-то какая-то нелепость, в чём-то оказалась ущербной логика. Где, в чём?

Если «зреть в корень» — источником ошибок является искаженное, неточное, неполное понимание того, что есть «рынок», что такое «свободные цены». Но рассуждать об этом — значит, удалиться в абстрактно-философские выси. А можно найти конкретную ошибку — как проявление той самой «недорыночности». Ошибка эта заключается в том, что для ценообразования в рыночных условиях применялся бухгалтер в его нынешних формах, и прежде всего — бухгалтерское понятие «себестоимость».

Обвинять во всех смертных грехах нашу систему бухгалтерского учета не стоит, хотя недостатков у нее, бесспорно, много. (И переход на МСФО, кстати, исправит далеко не все.) Это не бухучет «неправильный». Неправильно применять его для решения тех вопросов, где он не работает. В нашем бухучете применяется система Standard costing (еще говорят Absorption Costing). При плановом («затратном») ценообразовании это очень удобная система. Доныне ее можно с успехом применять на тех предприятиях, которые работают под долгосрочный заказ, тем более с предоплатой. Но если продаешь свою продукцию на рынке — применять эту систему для ценообразования нельзя! А вот этого-то многие директора не понимали. И хорошо если не напрочь губили свои заводы.

2. Что такое *Direct costing*?

А что же делать? Бухучет-то регламентирован законом до каждой запятой, тут ничего не изменишь, не поправишь! Ответ прост: ничего и не надо «менять», нужно создавать еще одну, параллельную учетную систему — так называемый «управленческий учет». Иногда слышишь на это: «Как?! Дополнительно нанимать учетных работников?! Да у нас и так бухгалтеров больше, чем рабочих основного производства!» Остается только развести руками. Да, специалисты по учету, увы, нужны, причем толковые, к тому же смыслящие в экономике. Но речь не идет о том, чтобы создавать вторую бухгалтерию. Первичные данные обеих систем учета — одни и те же, расхождения начинаются на этапе их обработки, систематизации, анализа. Так что на небольших и средних предприятиях с задачей ведения управленческого учета справится один хороший специалист и одна хорошая компьютерная программа. На практике куда сложнее бывает наладить систему получения первичной информации из цехов и участков так, чтобы она была полной и своевременной. Ох как непросто навести порядок там, где от него давно все отвыкли! А без этого — вообще никакой учет смысла не имеет.

«Классическая» себестоимость считается либо по итогам уже прошедшего периода, либо «на план». План — он был, есть и будет. Производство не может работать без планирования. Но в рыночных условиях изменился смысл, вкладываемый в это слово, другим стало само понятие «план». Теперь это не обязательство перед государством произвести определенный объем — который известно, кто и почему заберет (и в

целом известно к тому же, где и почему будет куплено сырье и материалы). Это — «волевое решение» руководства завода, основанное на прогнозе объемов сбыта. А точно спрогнозировать никогда ничего нельзя. Поэтому «себестоимость» неминуемо либо «отстает от жизни», либо является весьма примерной и неудобной оценкой.

А если сделать модель учета так, чтобы ее ключевые показатели не зависели от фактических объемов производства и продаж? Чтобы можно было получать достоверные данные «здесь и сейчас», каждый день? Direct costing как раз для этого и служит. Сам по себе Direct costing — это не жестко регламентированная учетная система, подобно системе бухучета — это скорее идеология построения управленческого учета, комплекс понятий, на базе которого каждый может создать управленческий учет так, чтобы было удобно принимать оперативные решения, и не только о ценообразовании. Подробное описание методологии Direct costing можно найти в литературе. Мы здесь постараемся объяснить по существу, что это такое и как это применять.

Сущность Direct costing в том, чтобы сконцентрировать внимание на затратах, непосредственно относящихся на выпуск продукции — то есть, на прямых издержках. Лишь они включаются в «себестоимость» в том ее понимании, которое применяется в Direct costing (мы далее будем ее называть «D-себестоимость», чтобы отличать от «классической»), а остальные — относятся на экономический или финансовый результат. По каждому виду продукции можно вычислить (с помощью норм расхода ресурсов и цен на них) переменные издержки на одно изделие — это и будет его D-себестоимость. Умножая ее на объемы продаж, получим «D-затраты» для данного вида продукции.

Разница между ценой и D-себестоимостью называется **маржой**. Маржу можно рассчитывать для всего объема продаж (это называется **маржинальный доход**, он равен разности между выручкой и «D-затратами»), и для продаж отдельного вида продукции. Собственно, маржинальный доход и складывается из маржи по каждому проданному изделию.

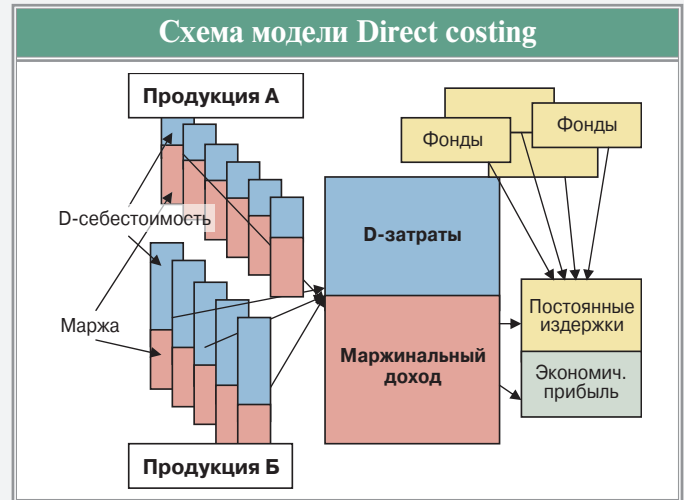
Отношение маржи к цене продукции называется **маржинальным коэффициентом**. Этот коэффициент не зависит от объемов продаж, а зависит лишь от технологии (норм расхода), цен на ресурсы и отпускной цены. Маржинальный коэффициент является важнейшей характеристикой каждого вида (типоразмера) продукции в системе Direct costing! Для чего и как он применяется — будет рассказано ниже.

Экономический результат деятельности предприятия можно вычислить за тот период, к которому отнесены постоянные издержки. У нас, как правило, таким «отчетным» периодом является месяц, поскольку именно за месяц начисляется зарплата. В развитых странах часто «закрывают» финансовый баланс за неделю (в этом случае все постоянные затраты, включая зарплату, нужно начислять еженедельно). Экономический результат равен разности маржинального дохода и постоянных издержек. Чтобы получить финансовый результат — нужно дополнительно вычесть расходы финансового характера (например, проценты по кредитам).

Наглядно смысл модели Direct costing показан на схеме.

Важный вопрос: какие виды издержек включать в D-себестоимость? Ведь почти все затраты (кроме платежей рентного характера) так или иначе зависят от объемов. Например, затраты на ремонт тем больше, чем больше нагрузка на оборудование. Понятно, что прямые материальные затраты окажутся в D-себестоимости неминуемо. Но и из большинства других видов издержек можно выделить переменную

¹ Сырье и материалы, труд (зарплата), капитал (амортизация)



часть, причем некоторые виды издержек связаны с объемами нелинейно.

Математически выделение из всех издержек переменной части выглядит так. Любой вид издержек можно описать некоей функцией параметров производства:

$C_i = F_i(V, P, T)$, где V — объем производства, P — цены закупки сырья и материалов, T — комплекс организационных и технологических факторов, в частности, выражаемых в учете в виде норм расхода сырья и материалов.

Полагая технологические факторы неизменными в рамках модели, а цены закупки ресурсов — контролируруемыми параметрами модели, разложим данную функцию в ряд Тейлора по V с точностью до второго члена:

$$C_i = F_i(0) + \partial F_i / \partial V(0) \cdot V + o(V^2)$$

Остаточный член $o(V^2)$ равен нулю, когда функция затрат линейна по V . Конечно, на практике такого не бывает. Ошибка при отбрасывании остаточного члена тем больше, чем выше нелинейность функции. Именно она придает известный произвол модели. Кроме того, следует помнить о неточности норм расходов и о дисперсии значений самих расходов: чем «ниже» технология, тем выше случайные их отклонения; и чем хуже организация дела, тем выше, скажем так, «не совсем случайные» отклонения расходов от нормативных.

С учетом вышесказанного, издержки каждого вида можно представить в виде линейной функции $C_i = A_i + B_i \cdot V$, где A_i — это постоянная их часть, а B_i — переменные издержки на единицу продукции. У некоторых видов издержек постоянная часть равна нулю. Но есть и такие, где можно выделить и постоянную часть, и переменную. В этом случае лишь последняя включается в расчет D-себестоимости. Остаточный же член можно занести в бюджетную графу «непредвиденные расходы».

На самом деле, на практике в ответе на заданный выше вопрос возможен известный произвол. Какие статьи затрат включать в расчетно-переменные, а какие нет — зависит от целей учета и конкретной ситуации на предприятии. На «САЗе», например, мы не включали зарплату в состав расчетно-переменных издержек, даже сделную. К такому шагу нас подтолкнули следующие наблюдения и соображения. Во-первых, оказалось, что зарплату удобнее фондировать отдельно от остальных затрат — ведь это инструмент мотивации персонала. Можно сказать, что не только объем производства влияет на ФЗП, но и ФЗП — на объем производства. Во-вторых, практика показала, что зависимость зарплаты от объема производства далеко не линейная. При его сокращении начинает вмешиваться КЗоТ, «откуда-то» возникают перекрестные и дополнительные наряды, и т.п. И зарплата как бы «не желает» снижаться вслед за объемом производства. Из разговоров с руководителями других предприятий мы выяснили, что так происходит всюду, где уровень зарпла-

² Так мы называли те издержки, которые учитывались в составе D-себестоимости.

ты ниже какой-то величины: для российской глубинки это порядка 3 тыс. руб. на человека.

3. О пользе понимания, что такое Direct costing

3.1. Удобство управления затратами

Прежде всего заметим, что переменные и постоянные затраты принципиально различны с точки зрения управления ими. Direct costing хорошо отражает это различие.

Переменные затраты можно сократить, лишь изменив технологию (т.е., сократив нормы расхода) или закупив дешевле сырье и материалы. Маржа зависит также от отпускных цен. Таким образом, оптимизация данной группы затрат связана: в долгосрочном плане — с инвестициями в улучшение технологии, в краткосрочном — с вопросами коммерческой деятельности.

Постоянные затраты подлежат фондированию. Заранее, до начала отчетного периода, утверждаются ремонтный фонд, фонд заработной платы, и другие фонды. Оптимизация затрат этой группы — вопрос организационный, связанный прежде всего с управлением персоналом. Рынок здесь ни при чем, кроме рынка труда. Это — внутреннее дело каждого предприятия.

Таким образом, Direct costing по-отдельности проецирует в плоскость учета два основных умения, необходимых менеджеру современного предприятия: умение работать на рынке и умение управлять организацией.

3.2. Ценообразование

Важнейшая область применения Direct costing — оперативное ценообразование в тех ситуациях, когда цена в значительной степени определяется рынком. Что значит «в значительной степени»? Это значит, что в известных пределах отпускную цену варьировать можно даже на самом «плотном» рынке — просто это повлияет на объемы продаж. Для измерения такого влияния служит коэффициент эластичности, который определяется как отношение изменения объемов к изменению отпускной цены — если первое произошло в результате второго. Допустим, мы подняли цену на 1%, а объемы из-за этого упали на 2% — тогда коэффициент эластичности равен двум. Если этот коэффициент высокий — говорят, что рынок «эластичен по цене», если же коэффициент меньше 1, рынок считается неэластичным.

Конечно, эластичность рынка — понятие весьма условное. Существует множество других факторов, влияющих и на цену, и на объем продаж. И самое главное — объем продаж никогда не реагирует на изменения цен мгновенно и однозначно. Всё это понятно, но все-таки примерно оценить коэффициент эластичности можно. И очень полезно! Потому что существует простейшая формула, определяющая основной принцип ценовой политики, вот она: $\mu \cdot \varepsilon \cdot V_s \cdot I$, где μ — это маржинальный коэффициент по определенному виду продукции, ε — коэффициент эластичности рынка этой продукции, а V_s означает versus — «сравнить».

Докажем приведенную формулу математически. Пусть: V — текущие объемы продаж данного вида продукции, P — текущая отпускная цена данного вида продукции (за единицу),

m — маржа на одно изделие данного вида,

M — маржинальный доход по данному виду продукции.

Тогда $M = V \cdot m$, а $m = P \cdot \varepsilon$, где μ — маржинальный коэффициент для данной продукции. То есть,

$$M = V \cdot P \cdot \mu \quad (1)$$

Коэффициент эластичности описывается формулой: $\varepsilon = - (P \cdot \partial V) / (\partial P \cdot V)$ Знак «минус» указывает, что движения цены и объемов противоположны: при росте цены объемы падают и наоборот.

Чтобы выяснить, как меняется маржинальный доход в зависимости от отпускной цены, нужно изучить знак выражения $\partial M / \partial P$. Если знак положительный — значит, с ростом цены растет и маржинальный доход. Если получится минус — маржинальный доход падает с ростом цены и, наоборот, растет с ее уменьшением. Для этого продифференцируем выражение (1) для M , учитывая, что $\partial V / \partial P = -\varepsilon \cdot V / P$:

$$\partial M / \partial P = V \cdot \mu + P \cdot \mu \cdot \partial V / \partial P + V \cdot P \cdot \partial \mu / \partial P =$$

$$= V \cdot \mu + P \cdot \mu \cdot (-\varepsilon \cdot V / P) + V \cdot P \cdot \partial \mu / \partial P =$$

$$= V \cdot \mu - \mu \cdot \varepsilon \cdot V + V \cdot P \cdot \partial \mu / \partial P$$
 — и, вынося V за скобки, получаем:

$$\partial M / \partial P = V \cdot (\mu - \mu \cdot \varepsilon + P \cdot \partial \mu / \partial P) \quad (2)$$

Теперь изучим входящее в состав (2) выражение $\partial \mu / \partial P$.

Если обозначить переменные издержки на единицу продукции как C , имеем: $m = P - C$, $\mu = m / P$. Отсюда $\mu = (P - C) / P = 1 - C / P$. При этом (что очень важно!) переменные издержки от объемов продаж не зависят, что есть $\partial C / \partial P = 0$.

$$\text{Тогда } \partial \mu / \partial P = \partial (1 - C / P) / \partial P = C / P^2$$

Учитывая, что $C = P - m$, а $m = \mu \cdot P$, имеем:

$$\partial \mu / \partial P = (P - m) / P^2 = (1 - \varepsilon) / \partial P$$

Подставляя полученное выражение в формулу (2) для $\partial M / \partial P$, получаем:

$$\partial M / \partial P = V \cdot (\mu - \mu \cdot \varepsilon + P \cdot (1 - \mu) / P) = V \cdot (\mu - \mu \cdot \varepsilon + (1 - \mu)),$$

раскрывая скобки и сокращая:

$$\partial M / \partial P = V \cdot (1 - \mu \cdot \varepsilon)$$

Отсюда видно, что если $\mu \cdot \varepsilon < 1$, то $\partial M / \partial P > 0$, а если $\mu \cdot \varepsilon > 1$, то $\partial M / \partial P < 0$, что и требовалось доказать!

Итак, при высокоэластичном рынке (когда $\mu \cdot \varepsilon > 1$) для того чтобы увеличить маржинальный доход и (при сохранении неизменными постоянных издержек) прибыль предприятия — нужно **снижать**, а не повышать цену.

Если произведение двух коэффициентов оказалось меньше единицы — а так всегда бывает, когда рынок неэластичен, — то, поднимая цену, мы увеличим объем маржинального дохода и, значит, при неизменности цен на сырье и постоянных издержек — размер прибыли. В этом случае поднимать цену выгодно — и такое решение будет экономически оправданным. Но если это произведение больше единицы — цену можно и нужно снижать! Да, да, в этом случае именно снижение цены приводит к росту прибыли, поскольку уменьшение размера маржи на каждое отдельное изделие компенсируется ростом объемов продаж. Этого «странного» эффекта ну никак не уловить с помощью обычного бухучета. Именно здесь источник ошибки Директора и Бухгалтера из первой части нашей статьи.

До какого момента выгодно снижать цену? Это тоже не сложно посчитать, если известен коэффициент эластичности. Ведь при снижении цены уменьшается маржа на единицу продукции, и коэффициент μ — падает, а вслед за ним падает и $\mu \cdot \varepsilon$. Вот как раз до того момента, пока не наступит равенство $\mu \cdot \varepsilon = 1$, цену и можно снижать. А дальше — уже невыгодно.

3.3. Расчет точки безубыточности

Предположим, что предприятие выпускает единственный вид продукции.

Тогда маржинальный доход равен $\mu \cdot V$. В точке безубыточности по определению весь маржинальный доход уходит на покрытие постоянных фондируемых издержек (точнее, тех издержек, которые не включены в расчет Д-себестоимости). Поделив суммарный размер всех этих фондов на маржинальный коэффициент μ — мы и получим объем продаж в точке безубыточности. Вот так всё элементарно в Direct costing.

Если предприятие выпускает много (N) видов продукции, постоянные издержки нужно сравнивать с суммой $\sum_{i=1}^N (\mu_i \cdot V_i)$ по всем видам продукции. Эту сумму можно изучать при различных предположениях. Например, зафиксировать объемы всех изделий, кроме одного — и для этого из-

³ μ ведь всегда меньше единицы, а произведение двух чисел, меньших 1 — тоже меньше 1.

деляя найти точку безубыточности. Можно сделать чуть сложнее: оставить переменными объемы по двум видам продукции и смотреть, как можно один из них замещать другим, не попадая в убытки. Ну а если говорить строго математически — данная сумма определяет «сферу безубыточности» в N-мерном пространстве объемов продаж всех видов продукции.

3.4. Соотношение цен ряда типоразмеров

Существует правило, которое мы не будем здесь доказывать строго. Заключается оно в том, что маржинальный коэффициент вдоль типоразмерного ряда должен меняться плавно. Допустим, при выпуске однотипных задвижек DN 50, 80, 100, 125, 150 соответствующий ряд маржинальных коэффициентов должен выглядеть примерно так: 0,6-0,55-0,51-0,47-0,44. Если же, например, задвижка на DN 80 выбивается из ряда: 0,6-0,7-0,51-0,47-0,44, то стоит подправить (в данном случае — снизить) ее цену или все цены с тем, чтобы «выровнять» маржинальные коэффициенты.

3.5. Определение оптимальной структуры производства

В идеологии Direct costing такая оптимизационная задача может быть, например, сформулирована так: варьируя объемы выпуска разных видов продукции, достичь максимального маржинального дохода, сохраняя неизменными постоянные издержки. Общий принцип ее решения вроде бы ясен: если мы заменим продукцию с более низким маржинальным коэффициентом на продукцию с более высоким — то при сохранении объемов продаж в рублях маржа вырастет. Но не так все просто.

Структура производственных мощностей любого крупного предприятия требует наличия определенного ассортимента выпускаемых изделий. То или иное оборудование можно задействовать для одних видов продукции, но оно не подходит для других. Поэтому даже если обнаружится, что, судя по более высокому маржинальному коэффициенту, тот или иной вид продукции более выгоден, нежели все остальные — завод не сможет производить только его. Более того, и рынок тоже требует определенного ассортимента. Существует к тому же фактор ограниченной емкости рынка, увеличение объемов продаж продукции может негативно повлиять на ее цену.

Для выбора «более выгодной» продукции следует наряду с маржинальными коэффициентами применять другие удельные по отношению к выручке величины (например, расход металла на рубль выручки). Еще удобнее применять обратные им величины, имеющие смысл «пропускной способности» того или иного участка. Например, исходя из мощности данного участка, можно посчитать, сколько маржи мы получим за день, если будем вести на нем операции по обработке того или другого вида продукции — и сравнить полученные данные. Потом учесть затраты времени на переналадку оборудования с одного вида продукции на другой; нарисовать схему производственного цикла, найти в ней «узкие места»...

В общем, задача очень непростая, и разрабатывать конкретные методы ее решения возможно лишь в приложении к конкретному производству. Но — уж поверьте — идеология Direct costing здорово помогает в формулировке и решении оптимизационной задачи.

3.6. Освоение новых видов продукции

Если на предприятии имеются незагруженные производственные мощности — возможно, стоит освоить новый вид продукции. Это потребует определенного увеличения фондов постоянных издержек. Всегда возникает вопрос: выгодно ли осваивать новую продукцию? Этот вопрос удобно рассматривать в модели Direct costing.

Посчитайте переменные издержки на изделие, планируемое к освоению (его D-себестоимость в управленческом уче-

те вашего предприятия). Определите рыночную или предполагаемую отпускную цену нового изделия. Если она окажется меньше D-себестоимости — осваивать новое изделие нельзя. Если больше — то вопрос остается открытым.

Посчитайте маржу на новое изделие (напомним: отпускная цена минус D-себестоимость). Каков предполагаемый объем выпуска? Оцените, насколько увеличатся постоянные издержки и сравните с маржинальным доходом (маржа умножить на объем выпуска). Если маржинальный доход окажется больше — можно осваивать изделие в производстве, если меньше — этого делать не стоит.

Посчитайте точку безубыточности в зависимости от опускной цены — вы будете знать, сколько вы должны продать нового изделия по той или иной цене, чтобы окупить его производство. Не следует забывать и о компенсации инвестиционных затрат на освоение — источником их покрытия также является маржа, при возможности их следует заложить в цену.

Вообще, принципиальной минимальной ценой продажи изделия является вот именно его D-себестоимость (а вовсе не «обычная» себестоимость, как иногда полагают). При цене продажи выше D-себестоимости каждое проданное изделие вносит свою «персональную» маржу в «общий котел». И если постоянные издержки при этом не изменяются — продажа выгодна, даже если цена ниже «обычной» себестоимости.

4. В заключение

По экономическому смыслу маржа очень похожа на «добавленную стоимость». D-себестоимость — это лишь те издержки, которые неминуемы при данной технологии, без которых изделие не изготовить, которые относятся непосредственно к нему, к этому изделию, а не к работе предприятия в целом. Поэтому Direct costing — очень естественная модель, хорошо отражающая экономику предприятия. А бухгалтер — он лучше служит для контрольных и фискальных целей.

В принципе, Direct costing применим не только к производству, но и к торговле, и к сфере услуг. Но именно в производстве он работает лучше всего, именно экономике производственного предприятия он наиболее адекватен. Повторимся, однако, что в тех случаях, когда завод работает под заказ, то есть в условиях определенности по цене и объемам — более удобен обычный Standard costing.

Типичный маржинальный коэффициент у производственного предприятия — это 30-50%. Если применить Direct costing в торговле, то D-себестоимость, в основном, будет включать в себя закупочную стоимость товаров. Поэтому маржинальный коэффициент у продукции торговой компании приблизительно равен (чуть меньше) торговой наценке. Это — порядка 10%. Ну а в сфере услуг переменных затрат почти нет. Там маржинальный коэффициент близок к 100%. Вообще, значение маржинального коэффициента по основным видам продукции весьма неплохо характеризует экономику предприятия, наряду с показателями выручки на одного работника, коэффициентом капиталоемкости и рядом других показателей. Но это уже предмет отдельного разговора.

Пользуясь понятиями Direct costing, удобнее решать практически любые вопросы оперативного управления предприятием, работающим в условиях свободного рынка. Для этого руководителю не нужно вдаваться в частности ведения учета, запоминать номера счетов и формы учетных документов (хотя кто-то это должен делать, конечно). Главное — уяснить суть.

⁴ Коэффициент, обратный оборачиваемости основного капитала (прим ред.)