



Елена
МЕЛКИХ
Экономист

Традиционно как плановые, так и фактические результаты деятельности предприятия за период отражаются в отчете о прибылях и убытках. Особое внимание данному отчету уделяется в управленческом учете, т.к. на основе рассчитанной прибыли впоследствии принимаются различные управленческие решения. Принцип управленческого учета «разные затраты для разных целей» призывает менеджеров рассматривать всевозможные варианты расчета прибыли.

КАК ВЛИЯЮТ ЗАТРАТЫ НА ВЕЛИЧИНУ ПРИБЫЛИ?

Приложение к бухгалтерскому балансу «Отчет о прибылях и убытках» имеет строгую стандартную форму, предназначенную для внешней финансовой отчетности. Расчет прибыли здесь ориентирован на учет затрат по обороту и систему калькулирования себестоимости с полным распределением затрат. Однако во внутреннем управленческом учете возможны отступление от официального стандарта и использование различных методов при расчете прибыли с помощью систем калькулирования себестоимости.

Широко известны в управленческом учете такие системы калькулирования, как «директ-костинг» и «абсорпшен-костинг».

Система калькулирования «директ-костинг» (учет по переменным затратам) характеризуется тем, что все переменные производственные затраты относятся к затратам на продукт, а все постоянные производственные затраты рассматриваются как затраты отчетного периода (т.е. являются периодическими).

При методе полного распределения затрат («абсорпшен-костинг») к затратам на продукт относятся как все

переменные, так и все постоянные производственные затраты, т.е. на основе нормативного коэффициента распределения постоянных производственных затрат эти затраты включаются в производственную себестоимость и переносятся на себестоимость продаж только по факту реализации продукции.

Система калькулирования «директ-костинг» и система калькулирования с полным распределением затрат различаются только по одному обстоятельству: являются ли постоянные производственные затраты (как прямые так и косвенные) затратами на продукт. Все непроизводственные затраты в цепочке ценностей независимо от того, являются ли они постоянными или переменными, относятся на уменьшение прибыли того отчетного периода, когда они были понесены как в одной, так и в другой системе.

Пример

Предприятие производит и продает один вид продукта – одеяла стеганные. Показатели по выпуску, реализации продукции и затратам за

два года представлены в таблице 1. Исходные данные в части затрат упрощены посредством следующих допущений:

- отсутствуют отклонения плановых данных от фактических в части закупочных цен на материалы, норм расхода, а также в части постоянных затрат;
- в расчетах участвуют отклонения в выпуске продукции за 2008 год (план по выпуску 400 шт., а факт – 300 шт.);
- все отклонения списываются на себестоимость проданной продукции в периоде их возникновения;
- по учетной политике предприятия оценка готовой продукции в течение отчетного периода осуществляется по нормативной про-

изводственной себестоимости (т.е. сумме технологических, общепроизводственных и общехозяйственных затрат). Базой распределения косвенных постоянных производственных затрат являются прямые производственные затраты.

Для создания отчетов о результатах, в свою очередь, используются два способа: учет затрат по обороту и учет общих затрат. Отчет, сформированный на основе учета затрат по обороту содержит информацию о выручке и затратах, приходящихся на объем продаж. Отчет, сформированный по методу учета общих затрат отражает возникшие за определенный период выручку, а также изменения уровня стоимости запасов и незавершенного производства.

Таблица 1. Показатели по выпуску и реализации продукции за 2007-2008 годы

Показатель	2007 г.	2008 г.	Расчет/обозначение
Цена реализации, тыс. руб.	120	120	p
Объем продаж, шт.	350	200	Vs
Объем выпуска, шт.	400	400 / 300 (план/факт)	Vp
Запасы готовой продукции на начало года, шт.	0	50	Z ₀
Запасы готовой продукции на конец года, шт.	50	150	Z ₁
Материальные затраты (ткань, нить) на единицу изделия, тыс. руб.	10	10	mc
Затраты на оплату труда сдельщиков, тыс. руб.	5	5	ac
Косвенные общепроизводственные затраты (переменная часть затрат на электроэнергию на технологические цели, амортизационные отчисления) на единицу продукции, тыс. руб.	6	6	ocv
Итого переменные производственные затраты на единицу продукции	21	21	vcp = mc + ac + ocv
Переменные коммерческие затраты (транспортировка продукции) на единицу продукции, тыс. руб.	4	4	vt
Итого переменные затраты на единицу продукции	25	25	vc = vcp + vt
Постоянные затраты, в т.ч.:	21 000	21 000	OC = OC1 + OC2 + OC3
общепроизводственные затраты (цеховые, на содержание склада, постоянная часть затрат на электроэнергию на технологические цели, амортизационные отчисления), тыс. руб.	7 000	7 000	OC1
общехозяйственные затраты (на управление предприятием), тыс. руб.	12 000	12 000	OC2
коммерческие затраты (стоимость рекламных объявлений в периодической печати), тыс. руб.	2 000	2 000	OC3
Нормативный коэффициент распределения постоянных производственных затрат, тыс. руб. на единицу продукции. (постоянные производственные затраты, приходящиеся на единицу продукции)	47,5	47,5	$k_p = (OC1 + OC2)(mc + ac) / Vp \cdot (mc + ac),$ при расчете используются плановые значения показателей. $k_p = (7\,000 + 12\,000)(10 + 5) / 400(10 + 5) = 47,5$

Можно сформировать два альтернативных варианта отчета по прибыли и убыткам (табл. 2 и 3), принимая во внимание положения:

- формы отчетов отражают информацию в разрезе учета общих затрат;
- в форме отчета о прибылях и убытках, составленного в системе калькулирования «директ-костинг», используется показатель «маржинальная прибыль». В форме отчета о прибылях и убытках, составленного в системе калькулирования «абсорпшн-костинг», используется показатель «валовая прибыль»;
- в системе калькулирования «директ-костинг» на величину прибыли влияет объем проданной продукции. В системе калькулирования с

полным распределением затрат на величину прибыли влияет не только объем продаж, но и объем производства;

- в системе калькулирования «директ-костинг» оценка запасов готовой продукции производится по переменным затратам. В системе калькулирования «абсорпшн-костинг» оценка запасов готовой продукции производится по производственной себестоимости.

При расчете прибыли на основе учета затрат с полным распределением определяется полная производственная себестоимость единицы продукции:

$$s = v_{ср} + k_p = 21 + 47,5 = 68,5 \text{ тыс. руб.}$$

Таблица 2. Отчет по прибылям и убыткам за 2007-2008 годы при учете затрат по методу «директ-костинг»

Показатель	2007 г.		2008 г.	
	Значение, тыс. руб.	Комментарии	Значение, тыс. руб.	Комментарии
Выручка $P = V_s \cdot p$	42 000	350 шт. · 120 тыс. руб.	24 000	200 шт. · 120 тыс. руб.
Запасы на начало года (в оценке по переменным производственным затратам) $Z_0 \cdot v_{ср}$	0	0 шт. · 21 тыс. руб.	1 050	50 шт. · 21 тыс. руб.
Производственная себестоимость объема выпуска готовой продукции (состоит только из переменных производственных затрат) $V_p \cdot v_{ср}$	840	40 шт. · 21 тыс. руб.	630	30 шт. · 21 тыс. руб.
Запасы на конец года (в оценке по переменным производственным затратам) $Z_1 \cdot v_{ср}$	1 050	50 шт. · 21 тыс. руб.	3 150	150 шт. · 21 тыс. руб.
Производственная себестоимость объема продаж (в оценке по переменным производственным затратам) $V_s \cdot v_{ср}$	7 350	350 шт. · 21 тыс. руб.	4 200	200 шт. · 21 тыс. руб.
Переменные коммерческие затраты на объем продаж $V_s \cdot v_t$	1 400	350 шт. · 4 тыс. руб.	800	200 шт. · 4 тыс. руб.
С учетом отклонения в части переменных затрат	0	Отсутствуют вследствие допущений	0	Отсутствуют вследствие допущений
Итого переменные затраты на объем продаж VC	8 750	7 350 тыс. руб. + 1 400 тыс. руб.	5 000	4 200 тыс. руб. + 800 тыс. руб.
Маржинальный доход $MP = P - VC$	33 250	42 000 тыс. руб. – 8 750 тыс. руб.	19 000	24 000 тыс. руб. – 5 000 тыс. руб.
Постоянные затраты $OC = OC1 + OC2 + OC3$, в т.ч.:	21 000	7 000 тыс. руб. + 12 000 тыс. руб. + 2 000 тыс. руб.	21 000	7 000 тыс. руб. + 12 000 тыс. руб. + 2 000 тыс. руб.
производственные $OC1 + OC2$	19 000	7 000 тыс. руб. + 12 000 тыс. руб.	19 000	7 000 тыс. руб. + 12 000 тыс. руб.
коммерческие $OC3$	2 000	2 000 тыс. руб.	2 000	2 000 тыс. руб.
Прибыль $Pr = MP - OC$	12 250	33 250 тыс. руб. – 21 000 тыс. руб.	-2 000	19 000 тыс. руб. – 21 000 тыс. руб.

Как видно из отчетов, величина прибыли, рассчитанная по методу «директ-костинг», отличается от величины прибыли, рассчитанной на основе полного распределения затрат. Явное различие проявляется при анализе результатов деятельности за 2008 год: убыток 2 000 тыс. руб. в учете по переменным затратам и прибыль 2 750 тыс. руб. в учете по полной производственной себестоимости. Метод полного распределения затрат позволяет менеджерам показать прибыль в отдельном периоде за счет объемов производства, даже если не будет спроса на произведенную продукцию. Именно возможность влияния менеджеров на величину прибыли путем увеличения объемов производства является главным негативным аргументом критиков систе-

мы калькулирования с полным распределением затрат. Нежелательное накопление запасов можно отследить, параллельно составляя два описанных выше варианта отчетов.

Следует добавить, что в последнее время все чаще в материалоемких отраслях стал применяться радикальный вариант системы «директ-костинг» – метод «жесткий директ-костинг». В системе калькулирования «жесткий директ-костинг» только переменные материальные затраты включаются в производственную себестоимость продукции. В принципе, развитие систем учета затрат и доходов направлено на представление информации о деятельности предприятия с различных точек зрения.

Таблица 3. Отчет по прибылям и убыткам за 2007-2008 годы при учете затрат по методу полного распределения затрат

Показатель	2007 г.		2008 г.	
	Значение, тыс. руб.	Комментарии	Значение, тыс. руб.	Комментарии
Выручка $P = V_s \cdot p$	42 000	350 шт. · 120 тыс. руб.	24 000	200 шт. · 120 тыс. руб.
Запасы на начало года (в оценке по полным производственным затратам) $SZ_0 = Z_0 \cdot s$	0	0 шт. · 68,5 тыс. руб.	3 425	50 шт. · 68,5 тыс. руб.
Переменные производственные затраты $VCp = Vp \cdot v_{cp}$	8 400	400 шт. · 21 тыс. руб.	6 300	300 шт. · 21 тыс. руб.
Постоянные производственные затраты $OCp = Vp \cdot k_p$	19 000	400 шт. · 47,5 тыс. руб.	14 250	300 шт. · 47,5 тыс. руб.
Итого производственная себестоимость объема выпуска (состоит из полных производственных затрат) $Sp = VCp + OCp$	27 400	8 400 тыс. руб. + 19 000 тыс. руб.	20 550	6 300 тыс. руб. + 14 250 тыс. руб.
Запасы на конец (в оценке по полным производственным затратам) $SZ_1 = Z_1 \cdot s$	3 425	50 шт. · 68,5 тыс. руб.	10 275	150 шт. · 68,5 тыс. руб.
С учетом отклонений в части производственных затрат $\Delta = (Vp_{факт} - Vp_{план}) \cdot k_p$	0	(400 – 400) шт. · 47,5 тыс. руб.	-4 750	(300 – 400) шт. · 47,5 тыс. руб. Неблагоприятное отклонение
Производственная себестоимость объема продаж $Ss = Sp + SZ_0 - SZ_1 \pm \Delta$	23 975	27 400 тыс. руб. + 0 – 3 425 тыс. руб. ± 0	18 450	20 550 тыс. руб. + 3 425 тыс. руб. – 10 275 тыс. руб. + 4 750 тыс. руб.
Валовая прибыль $VPr = P - Ss$	18 025	42 000 тыс. руб. – 23 975 тыс. руб.	5 550	20 550 тыс. руб. + 3 425 тыс. руб. – 10 275 тыс. руб. + 4 750 тыс. руб.
Переменные коммерческие затраты $VCcs = Vs \cdot vt$	1 400	350 шт. · 4 тыс. руб.	800	20 шт. · 4 тыс. руб.
Постоянные коммерческие затраты $OC3$	2 000	–	2 000	–
Итого коммерческие затраты $CC = VCcs + OC3$	3 400	1 400 тыс. руб. + 2 000 тыс. руб.	2 800	800 тыс. руб. + 2 000 тыс. руб.
Прибыль $Pr = VPr - CC$	14 625	18 025 тыс. руб. – 3 400 тыс. руб.	2 750	5 550 тыс. руб. – 2 800 тыс. руб.