**1.2. Отчет о прибылях и убытках**

Настоящая заметка написана в рамках подготовки курса для магистров [«Современный управленческий учет»](http://baguzin.ru/wp/?page_id=1425) и продолжает серию публикаций отдельных тем. Ранее были опубликованы:

[1.1. Баланс, его структура и основные понятия](http://baguzin.ru/wp/?p=1674)

[2.1. Поведение затрат при изменении объемов деятельности](http://baguzin.ru/wp/?p=1428)

[2.2. Анализ безубыточности](http://baguzin.ru/wp/?p=1462)

[2.3. Использование анализа затрат для принятия управленческих решений](http://baguzin.ru/wp/?p=1492)

[2.4. Калькулирование себестоимости продукции](http://baguzin.ru/wp/?p=1658)

Обсуждение отчета о прибылях и убытках (ОПУ) я начну с прояснения терминов *расходы, затраты и издержки*. К сожалению, современная экономическая литература[[1]](#footnote-1) не делает различий в этих понятиях.[[2]](#footnote-2) А жаль… Потому что отсутствие четкой понятийной базы приводит к тому, что *содержание* понятий проявляется только в контексте, то есть в связи с тем, о чем идет речь. Для профессионалов это не так страшно (хотя и они иногда путаются), а для начинающих – близко к катастрофе. ☹

Итак, начнем. Первый контекст для *расходов* и *доходов* связан с отчетом о движении денежных средств (ОДДС). Поступили деньги в компанию – *доход*, заплатили мы кому-то – *расход*. Проще некуда! Я думаю, что российский бизнес начала 90-х воспользовался ОДДС именно в силу его простоты и удобства ведения. В принципе, для управления бизнесом на начальном этапе можно использовать этот отчет в качестве единственного. Профессионалы *расходы* и *доходы* в ОДДС, называют *притоками* и *оттоками* денежных средств.

Второй контекст для *расходов* и *доходов* возникает в связи с ОПУ. Легче осознать экономическую сущность этих понятий, если начать с *доходов*. *Доход* в ОПУ возникает в связи с *реализацией* на сторону. Отгрузили клиенту продукцию, оказали услугу, выполнили работу, оформили операцию первичными документами – вот вам и реализация. При этом *расходами* признаются только те расходы (затраты, издержки), которые были сделаны для получения упомянутых доходов. Если вы приобрели товары на склад (и пока их не реализовали), то это не расходы в терминах ОПУ. Это инвестиции в товарно-материальные запасы, которые повлияют на соответствующую строчку [баланса](http://baguzin.ru/wp/?p=1674). Вот почему, баланс и ОПУ следует анализировать вместе.

Надо иметь в виду, что *оттоки* почти всегда не совпадают с *расходами* текущего периода. Подчеркну еще раз, *расходы* возникают тогда, когда товары (услуги, работы, ресурсы) используются в процессе создания *дохода*. Чтобы закрепить понимание доходов и расходов в ОПУ, приведу несколько примеров:

* Компания получила оплату за отгрузку, сделанную в прошлом квартале. Это **не** доход текущего периода.
* Компания заплатила за приобретение станка. Это **не** расход текущего периода. Только часть стоимости станка будет отнесена на расходы текущего периода в виде амортизации, начисляемой по определенным правилам.
* Компания заплатила за материалы, которые пока не были использованы и хранятся на складе. Это **не** расходы текущего периода.
* Компания реализовала (отгрузила) продукцию клиенту, но пока не получила оплату. Это доход компании. А вот материалы, которые использовались при производстве отгруженной продукции, – это расходы текущего периода.

Поскольку разность доходов и расходов образуют прибыль, а прибыль облагается налогом, государство зорко следит за соблюдением правил отнесения тех или иных затрат к расходам. Именно в этом месте идет основная битва между бизнесом и налоговиками[[3]](#footnote-3).

Расходы (в ОПУ) подразделяют на:

* расходы, имеющие непосредственное отношение к выручке, например прямые затраты на материалы, комплектующие, упаковку *реализованной* продукции;
* расходы, относящиеся к учетному периоду, например, аренда помещения, техники, заработная плата, рекламные расходы.

Вид бухгалтерского[[4]](#footnote-4) ОПУ (форма 2) представлен на рис. 1.



Рис. 1. Пример отчета о прибылях и убытках оптовой торговой компании

Во-первых (строка 010), в ОПУ собраны все доходы от основной деятельности[[5]](#footnote-5). Далее (020) собраны расходы, понесенные для получения именно этих доходов. Разница между доходами и расходами образует валовую прибыль (029). Отнесение расходов на себестоимость продукции, коммерческие или административные расходы – вопрос не однозначный (в бухучете он регулируется ПБУ) и будет подробнее рассмотрен позднее.[[6]](#footnote-6) В первом приближении, на себестоимость относят расходы, которые можно распределить по конкретным единицам реализованной продукции; к коммерческим – расходы на реализацию и продвижение продукции; к административным – расходы на функционирование компании. Если из валовой прибыли (029) вычесть коммерческие (030) и административные (040) расходы получим прибыль от продаж (050). Отдельно показываются доходы (090) и расходы (100), не относящиеся к текущей деятельности. Это сделано, чтобы нетипичные сделки не искажали ситуацию с основным бизнесом. К этим статьям может относиться, например, доход от продажи части активов или расходы на ликвидацию чрезвычайного происшествия.

Одна из задач ОПУ – показать, как распределяется (присваивается) прибыль заинтересованными лицами (рис. 2).

*Операционная прибыль (она же, прибыль до выплаты процентов и налогов, 140) =
= совокупные доходы – совокупные расходы*

Это прибыль на суммарные активы всех тех, кто внес вклад в эти активы. Следовательно, эта прибыль принадлежит тем, кто предоставил активы, и должна распределяться между ними. Существует строгая очередность распределения прибыли: кредиторам, государству, акционерам[[7]](#footnote-7). Нераспределенная прибыль (190) остается в распоряжении менеджеров компании и увеличивает собственный капитал акционеров.



Рис. 2. Распределение (присвоение) прибыли [стейкхолдерами](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D1%82%D0%B5%D0%B9%D0%BA%D1%85%D0%BE%D0%BB%D0%B4%D0%B5%D1%80)

1. См., например [Современный экономический словарь](http://slovari.yandex.ru/~%D0%BA%D0%BD%D0%B8%D0%B3%D0%B8/%D0%AD%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9%20%D1%81%D0%BB%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%80%D1%8C/%D0%98%D0%B7%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%BA%D0%B8/). [↑](#footnote-ref-1)
2. Хотя нельзя не отметить, что отдельные попытки всё же присутствуют; см. например, «[Затраты и расходы: почему важно не путать эти понятия»](http://mrybakov.ru/library/ca/ca_149/). [↑](#footnote-ref-2)
3. При создании управленческого ОПУ, вы, конечно же, можете не соблюдать НК РФ, и добавить больше здравого смысла, чем позволяют ПБУ (правила бухучета); на прибыль, анализируемую в управленческом контуре, государство не посягает, эта прибыль больше интересует собственника и менеджмент. [↑](#footnote-ref-3)
4. В управленческом контуре вы вправе внести изменения в структуру ОПУ. Но принципы формирования отчета не изменятся, поэтому бухгалтерская форма вполне подходит для целей обучения. С 2011-го года бухгалтерские формы изменились, но, на мой взгляд, для целей обучения лучше подходят прежние формы. [↑](#footnote-ref-4)
5. Все показатели, как в балансе, так и в ОПУ очищены от НДС и аналогичных обязательных платежей. [↑](#footnote-ref-5)
6. См. [2.4. Калькулирование себестоимости продукции](http://baguzin.ru/wp/?p=1658) [↑](#footnote-ref-6)
7. Эта же очередность выплат соблюдается и при банкротстве компании… ☹ [↑](#footnote-ref-7)