

2.6. НЕРАЗРЫВНОСТЬ ПОНЯТИЙ ПРИБЫЛИ И РАСХОДОВ В УПРАВЛЕНИИ КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

Шутова А.А., аспирант кафедры бухгалтерского учета

Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье рассмотрена взаимосвязь категорий прибыли и расходов коммерческих организаций. Найденные взаимосвязи описываются с точки зрения влияния на величину прибыли за счет управления расходами предприятия в процессе управления. В статье приведена взаимосвязь всех понятий прибыли и расходов, используемых в бухгалтерском учете и отчетности в настоящее время. Исследовано отражение прибыли и расходов хозяйствующих субъектов в формах бухгалтерской финансовой отчетности с поправкой на взаимосвязь данных категорий.

Прибыль на данный момент является, безусловно, наиболее популярным и распространенным понятием в современном мире. Особую важность прибыль получила в рыночных моделях экономики, к которым с недавних пор можно отнести и современную российскую экономику, но только с оговоркой про переходную ее форму. В условиях рыночных отношений прибыль является основной движущей силой экономики, одновременно обеспечивая интересы государства, собственников и персонала предприятий. Государственный интерес в высоких показателях прибыли хозяйствующих субъектов обуславливается пополнением за их счет государственного бюджета, развитием инвестиционной и общеэкономической привлекательности страны на международном рынке. Собственники бизнеса в свою очередь получают за счет высоких показателей прибыли экономическую самостоятельность и возможность зарабатывать за счет предпринимательской деятельности. Наемные работники благодаря высоким показателям прибыли могут пользоваться результатами социально-экономического развития хозяйствующих субъектов и увеличением фонда оплаты труда.

Таким образом, достижение высоких показателей величины прибыли одна из первоочередных целей хозяйствующих субъектов в условиях рынка, но этот факт возможен только при рациональном ведении предпринимательской деятельности. Также показатели прибыли напрямую говорят об эффективности управления предприятием. Фактически прибыль является целью и конечным результатом производственно-хозяйственного цикла предприятия, одновременно с этим также оставаясь важнейшим фактором для управления коммерческой организацией.

Элементарное представление прибыли (англ. profit, gain, return) выражается в разнице между выручкой и затратами, выраженными в денежном выражении. На практике в учете появляются и другие, более разнообразные варианты прибыли. Так, валовая прибыль (англ. gross profit, sales profit) – это разница между выручкой и себестоимостью реализованной продукции, работ, услуг. Прибыль от продаж или операционная прибыль (англ. operating income, **EBIT** по версии международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)) – это ве-

личина прибыли от основной деятельности предприятия до момента уплаты налогов, пеней и штрафов, процентов по кредитам и займам. Прибыль от продаж (операционная) получается за счет вычитания из валовой прибыли операционных расходов, к которым относятся коммерческие и управленческие расходы предприятия, связанные с его обычным видом деятельности. Далее следует прибыль до налогообложения (англ. net profit before taxation), отличающаяся от величины прибыли от продаж тем, что из нее исключены прочие расходы. Конечным вариантом бухгалтерской прибыли коммерческой организации является чистая прибыль (англ. net profit, bottom line, net income, net earnings) – часть прибыли, остающаяся в распоряжении хозяйствующего субъекта после уплаты текущего налога на прибыль с учетом постоянных и временных разниц, и используемая для формирования различных фондов, резервов и реинвестирования.

Обособленно от всех вариантов бухгалтерской прибыли рассматривается управленческая, или экономическая, прибыль, включающая в себя, помимо бухгалтерских расходов и доходов, величины альтернативных и скрытых издержек, выручки и вложенного капитала. Факт наличия данной разновидности прибыли обусловлен реалиями современного ведения бизнеса. Доказать теорию экономической прибыли смогли американские ученые, продемонстрировавшие, «что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности». В рамках данной теории прибыль порождается капиталом, который в свою очередь представляет собой актив, способный приносить прибыль [9, с. 397].

Также следует отдельно выделять фискальную сущность категории прибыли, т.е. налогооблагаемую прибыль как основную часть налоговой теории бухгалтерского учета. Суть этой теории основывается на тезисе о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и является прибылью предприятия. Тем самым эта теория трактует бухгалтерский учет как частный случай налогового права. Такая учетная модель в первую очередь ориентирована на налоговые интересы государства. Данная учетная модель получила название южноамериканской, она применяется в ряде стран: Аргентина, Бразилия, Боливия, Гвиана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чили, Эквадор.

К этой группе стран можно отнести и РФ после вступления в законную силу 25 главы Налогового кодекса РФ (НК РФ) «Налог на прибыль организаций» [6].

При этом следует отметить, что налоговый учет ведется только для одного налога – налога на прибыль, ставка которого меняется с течением времени и на данный момент составляет 20% от налогооблагаемой базы. Исчисление всех остальных налогов ведется по данным бухгалтерского учета. Налогооблагаемая прибыль имеет малое влияние на систему управления предприятием, обладая вспомогательным характером, так как только бухгалтерская и управленческая прибыль является полным отражением всех аспектов хозяйственной жизни и финансового состояния предприятия.

В разрезе учета налогооблагаемой прибыли налоговый учет имеет ряд принципиальных различий с действующими методологическими принципами бухгалтерского учета, в частности, принимает для формирования налогооблагаемой базы не все расходы предприятия,

учитываемые в бухгалтерском учете. Информация о величине прибыли предприятия пользуется большим спросом среди различных ее внешних и внутренних пользователей и обязательно берется во внимание при принятии управленческих решений.

Таким образом, концепция исчисления финансовых результатов необходима для трех основных целей:

- исчисления налогооблагаемой базы и величины налога на прибыль;
- защиты интересов кредиторов и третьих лиц;
- выбора инвестиционной политики и направления развития предприятия.

Каждой из этих целей соответствует определенная подсистема бухгалтерского учета: налоговый, финансовый и управленческий. В любой из вариаций прибыли коммерческой организации прослеживается четкая связь между его прибылью и расходами. Прибыль не может формироваться без такого важного показателя как расходы предприятия.

Основываясь на природе прибыли, т.е. формировании ее величины на разнице доходов и расходов, процесс управления прибылью в самой простой его форме включает в себя воздействия на факторы, повышающие доходы и снижающие расходы. Основой для любой производственной деятельности является то, что без расходов не возможно существование хозяйствующего субъекта, ведение производственной деятельности и получение доходов. Также в свою очередь многогранность хозяйственной жизни современных предприятий, ее динамичность в условиях рыночной экономики, влияние экономической среды, приближенной к кризисному состоянию, обуславливает необходимость определения именно расходов как одного из важнейших факторов, влияющих на процесс формирования прибыли и убытков предприятий.

На изменение величины прибыли могут повлиять следующие факторы:

- количественные – это объем производства выпускаемой продукции (работ, услуг) и связанные с этим уровень расходов и доходов;
- качественные – это конкурентоспособность производимых для рынка продукции (работ, услуг) и предприятия в целом;
- оценочные – это использование специальных резервов и оценок в учете при расчете финансового результата.

Варьирование объемов производства продукции, выпуска товаров, реализации услуг позволяет регулировать и показатели конечного результата всей деятельности предприятия. Самый простой способ для этого – нахождение точки безубыточности производства.

В настоящее время в период постепенного насыщения товарных рынков и обострения конкурентной борьбы многие предприятия стараются повысить конкурентоспособность своей деятельности, что в свою очередь влечет максимизацию прибыли. Поиск новых источников конкурентных преимуществ невозможен без использования внутренних резервов, рационального использования ресурсов, совершенствования методов учета и хозяйствования, повышения качества продукции, снижения себестоимости продукции (работ, услуг). Все эти факторы непосредственно влияют на снижение расходов предприятия.

При исчислении величины валовой прибыли используются расходы по обычным видам деятельности, в частности, расходы на производство (себестоимость, производственные издержки). Себестоимость – это искусственная величина, затраты на производство и

реализацию продукции (работ, услуг), выраженные в денежной форме. Себестоимость продукции является многогранным, синтетическим и качественным показателем, в котором концентрированно отражаются результаты хозяйственной деятельности предприятия. Чем ниже себестоимость продукции, тем выше эффективность использования и экономия ресурсов, тем дешевле производство обходится как отдельному предприятию, так и всему обществу. Таким образом, чем ниже себестоимость, тем больше вероятность увеличения прибыли.

Следует отметить, что категория себестоимости имела большее значение в период плано-централизованной экономики, где центральным местом в учетной системе были учет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Ранее жестко регламентировался состава затрат, включаемых в себестоимость продукции, а также был определен перечень расходов, которые сразу и непосредственно относятся на финансовые результаты предприятия или специальные фонды. Например, за счет специальных источников финансировались расходы непромышленных хозяйств (жилищно-коммунального отдела, детских садов, яслей и лагерей, баз отдыха сотрудников и т.п.), выплачивались премии сотрудникам, расширялось производство. Поэтому показателем себестоимости продукции отводилось главное место среди качественных показателей деятельности предприятия.

По действующему законодательству, помимо традиционной для отечественной учета полной себестоимости, также может формироваться сокращенная себестоимость за счет применения метода учета затрат директ-костинг (от англ. direct costing). Применение в учете системы директ-костинг подразумевает под собой включение постоянных расходов напрямую в финансовый результат отчетного периода, без отражения их в себестоимости. Как правило, сумма этих расходов равна сумме общехозяйственных расходов. В себестоимость в свою очередь включаются переменные прямые и переменные косвенные затраты, которые непосредственной меняются от объема производства. Тем самым формируется неполная сокращенная себестоимость. За счет выбора метода учета затрат можно регулировать величину отражаемых в отчетном периоде расходов предприятия, в свою очередь регулируя величину прибыли. При этом не следует забывать о том, что при системе учета затрат по принципам директ-костинг изменяется и оценка запасов предприятия (незавершенного производства (НЗП), готовой продукции), непосредственно влияя на бухгалтерскую финансовую отчетность в сторону занижения активов хозяйствующего субъекта.

Еще одним весомым преимуществом применения системы директ-костинг является то, что с 1 января 2002 г. налоговое законодательство предписывает всем организациям использовать в налоговом учете метод прямых затрат (директ-костинг). Именно этим методом необходимо производить оценку НЗП на конец каждого месяца [4].

Отечественная учетная практика в целом привыкла к полной капитализации затрат с применением метода абсорпшен-костинг (от англ. absorption costing), что вытекает из принципа соответствия расходов доходам и, следовательно, требованиям прежде всего бухгалтерского финансового учета, в то время как для целей

управленческого учета может больше подходить маржинальный подход (директ-костинг).

Таким образом, применяя полную или сокращенную себестоимость продукции, т.е. учитывая расходы предприятия одним из регламентированных методов, предприятие вправе само варьировать величину своих активов и прибыли. Мотивацией для принятия того или иного решения в данной области могут служить следующие факторы:

- специфика деятельности хозяйствующего субъекта;
- необходимый уровень финансовых результатов;
- внутренние указания собственников.

На величину прибыли прямым или косвенным способом влияют создаваемые в бухгалтерском учете резервы. Впервые «А. Замбелли предложил счета для резервирования, т.е. сознательного преумножения доходов» [9, с. 73]. В настоящее время применяется широкий спектр категорий для выполнения процедуры резервирования. Нечитайло А.И. и Панковой Л.В. в статье «Бухгалтерские резервы в управлении коммерческой организацией» предложена классификация резервов, согласно цели их создания:

- резервы, создаваемые для формирования экономически обоснованного исчисления прибыли;
- резервы, создаваемые для уточнения оценки отдельных активов (оценочные резервы);
- резервы, создаваемые для покрытия убытков [8].

Еще одним видом расходов, которые могут повлиять на процесс формирования величины прибыли является часть, оставшаяся от расходов по обычным видам деятельности и не включенная в себестоимость – операционные расходы. Согласно действующей редакции положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходами, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг. Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений. Все расходы, отвечающие данным требованиям ПБУ 10/99 и не включенные в себестоимость, образуют величину операционных расходов, которые группируются в коммерческие и управленческие расходы.

До 2006 г. в бухгалтерском учете существовала отдельная категория «операционных расходов», регламентируемая уже не действующей редакцией ПБУ 10/99. К операционным расходам относились:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по со-

мнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- прочие операционные расходы.

Операционные расходы были подвидом прочих расходов. В настоящее время операционными расходами все чаще называют расходы, учитываемые при расчете финансового результата от продаж (операционной прибыли, убытков), которые по своей природе больше близки к расходам по обычным видам деятельности, а не прочим расходам. В меньшей степени на величину прибыли влияют прочие расходы из-за уровня своей незначительности относительно общего объема расходов и выручки. Но расчет их величины все же важен в процессе исчисления конечного финансового результата от производственно-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Все вышеперечисленные категории и их связь можно увидеть в одной из форм бухгалтерской финансовой отчетности – отчете о финансовых результатах. До последней редакции приказа Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 4 декабря 2012 г. №66н данная форма отчета называлась «отчет о прибылях и убытках», но по сути несла в себе ту же информацию и расшифровки. Новое название документа используется, начиная с бухгалтерской отчетности за 2012 г. В ходе нормативного регулирования данный отчет претерпевал изменения, при этом с каждой редакционной формой снижалась общая информативность формы. Факт объединения отчетных данных о расходах и прибыли в один общий документ еще раз подтверждает неразрывность понятий расходов и прибыли хозяйствующего субъекта. Данная отчетная форма предназначена для демонстрации результатов хозяйственной деятельности предприятия за отчетный период и аналогичный период прошлых лет. В ней выделяются следующие виды расходов и прибыли (убытка):

- себестоимость продаж и валовая прибыль (убыток);
- коммерческие расходы, управленческие расходы и прибыль (убыток) от продаж;
- проценты к уплате, прочие расходы и прибыль (убыток) до налогообложения;
- текущий налог на прибыль;
- изменения отложенных налоговых активов;
- изменения отложенных налоговых обязательств и чистая прибыль (убыток).

Отдельно к каждому показателю расходов могут вводиться расшифровки. Таким образом, в ходе ведения предпринимательской деятельности организации сталкиваются с различными вариантами расходов, и формирующейся на их основе прибыли.

Теория бухгалтерского учета изучается многими выдающимися учеными различных эпох и стран уже на протяжении нескольких столетий, начиная от «отца современного учета» – Л. Пачоли (1445-1517) и заканчивая современными авторами XXI в. Представление бухгалтерского учета как методологии исчисления финансового результата было заложено еще в трактатах Л. Пачоли. Сейчас уже каждый объект бухгалтерского учета рассматривается с точки зрения его влияния на прибыль, либо убыток предприятия. Согласно точке зрения, изложенной в труде Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней», «в двойной бухгалтерии происходит сближение между объектами учета и его методологическим отражением... Так учет

превращается из орудия наблюдения фактов хозяйственной жизни в инструмент управления предприятием» [9, с. 573]. Используя бухгалтерский объект «расходы», становится возможным напрямую влиять на финансовый результат производственно-хозяйственной деятельности, что в настоящее время является приоритетной задачей в ходе управления предприятиями. Влиять на прибыль за счет расходов представляется возможным из-за следующих учетных, расчетных и методологических возможностей:

- управление расходами при нахождении маржинальной прибыли;
- использование полной или сокращенной себестоимости;
- использование в учете резервов.

В настоящее время методология бухгалтерского учета в РФ проходит этап своего развития, в котором все больше сближается с нормами МСФО. Учет в МСФО предполагает интерпретацию каждого факта хозяйственной жизни предприятия как расхода или дохода. Поэтому более четкая взаимосвязь расходов и прибыли прослеживается именно в условиях рыночной системы экономики, так как и сама категория прибыли характерна исключительно для данной экономической модели. Изучая элементы, связывающие категории «расходов» и «прибыли», можно находить и внедрять более эффективные системы управления предприятием, тем самым выполняя ставящиеся перед хозяйствующим субъектом цели.

Литература

1. Расходы организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 мая 1999 г. №33н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Бухгалтерская финансовая отчетность [Текст] / А.И. Нечитайло [и др.] ; под ред. А.И. Нечитайло и Л.Ф. Фоминой. – Ростов н/Д : Феникс, 2012. – 633, [1] с. – (Высшее образование).
4. Митин Б.М. Налоговый и бухгалтерский учет незавершенного производства: основные отличия [Электронный ресурс] / Б.М. Митин // Российский налоговый курьер. – 2003. – №5. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / А.И. Нечитайло. – М. : Проспект, КНОРУС, 2010. – 272 с.
6. Нечитайло А.И. и др. Теории бухгалтерского учета, их сущность и информационная направленность [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №2.
7. Нечитайло А.И. и др. Понятие, сущность и принципы разработки концепций бухгалтерского учета и отчетности [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова, И.А. Нечитайло // Аудит и финансовый анализ. – 2012. – №4. – С. 28-33.
8. Нечитайло А.И. Бухгалтерские резервы в управлении коммерческой организацией [Текст] / А.И. Нечитайло, Л.В. Панкова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №1.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [Текст] : учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с. : ил.

Шутова Анна Анатольевна

Ключевые слова

Прибыль; расходы; валовая прибыль; прибыль от продаж; операционная прибыль; прибыль до налогообложения, чистая прибыль; себестоимость, операционные расходы; расходы по обычным видам деятельности; прочие расходы; операционные расходы; резервы.

РЕЦЕНЗИЯ

В статье продемонстрированы основные связи между такими ключевыми понятиями бухгалтерского учета, как «прибыль» и «расходы», рассмотренными в рамках процесса управления коммерческой организацией. Для этих целей автором произведено сопоставление используемых в учете различных видов прибыли и соответствующих им видов расходов. На основании описанного сопоставления категорий выведены взаимосвязи, позволяющие управлять величиной прибыли за счет вариативного использования методов учета расходов, затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Тема данной статьи является актуальной в современных условиях развития российской экономики, поскольку понимание процессов формирования величины прибыли является неотъемлемой частью процесса управления коммерческими организациями. Описанные возможности влияния на процесс формирования прибыли в значительной степени могут упростить процесс управления финансовыми результатами предприятий. В статье подчеркнута значимость прибыли как приоритетного варианта финансового результата коммерческих предприятий, на основе которого строится экономика на микро- и макроуровнях.

В рамках рассматриваемой темы изучены и взаимосвязи описываемых категорий в бухгалтерской финансовой отчетности. Таким образом, прослеживается комплексный подход автора к научному исследованию и изложению материала. Все предложенные взаимосвязи между прибылью и расходами аргументированы и трактуются с точки зрения принятия управленческих решений.

Представленная к рецензии статья отвечает актуальности темы исследования, имеет научную новизну и выводы, отличающиеся последовательностью изложения и теоретическим обоснованием. Статье соответствует исследовательская направленность, согласно пунктам научной новизны 1.3. «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.11. «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции» паспорта научной специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». В целом рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным работам, и рекомендуется к публикации в научном журнале.

Глазов М.М., д.э.н., проф., декан экономического и социально-гуманитарного факультета ФГБОУ ВПО «Российский государственный гидрометеорологический университет»

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)