

ЭКОНОМИКА И ПРАВО

А. И. Нечитайло

# БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ПРИБЫЛИ

ЮРИДИЧЕСКИЙ  
ЦЕНТР

Экономика и право (Юридический центр)

Алексей Нечитайло

**Бухгалтерский и  
налоговый учет прибыли**

«Юридический центр»

2003

## **Нечитайло А. И.**

Бухгалтерский и налоговый учет прибыли / А. И. Нечитайло —  
«Юридический центр», 2003 — (Экономика и право  
(Юридический центр))

В издании рассмотрены сущность, функции и роль финансовых результатов и распределения прибыли в деятельности коммерческих организаций. Особое внимание уделяется методологическим и методическим аспектам ведения бухгалтерского учета финансовых результатов и распределения прибыли, эволюции его теории в Российской Федерации. Предложена классификация объектов бухгалтерского учета финансовых результатов. Обоснованы факторы, оказывающие влияние на организацию их учета. Выделены модели учета формирования и распределения прибыли в зависимости от объектов и субъектов управления. Рассмотрены проблемы отражения в бухгалтерской отчетности показателей финансовых результатов и распределения, а также необходимость и способы дополнительного раскрытия информации о них в интересах различных пользователей информации. Большое внимание уделено проблемам налогообложения прибыли. Рассмотрены системы и модели формирования облагаемой базы по налогу на прибыль, а также их взаимосвязь с бухгалтерским учетом финансовых результатов. Рассматриваемые вопросы относятся к коммерческим организациям всех форм собственности и видов деятельности за исключением бюджетных, банковских, страховых организаций и бирж. Рассчитана на студентов, преподавателей, научных работников и практиков бухгалтерского учета.

© Нечитайло А. И., 2003  
© Юридический центр, 2003

# Содержание

Введение	7
Глава 1	9
1.1. Сущность, функции и принципы формирования и распределения прибыли в деятельности коммерческих организаций	9
1.2. Факторы, определяющие величину предпринимательской прибыли	13
1.3. Предпринимательская прибыль и бухгалтерский учет	16
1.4. Концепции формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете	19
Глава 2	23
2.1. Анализ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов	23
Конец ознакомительного фрагмента.	29

# **Алексей Нечитайло**

## **Бухгалтерский и налоговый учет прибыли**

**Редакционная коллегия серии «Экономика и право»**

*М. Т. Агаммедов (отв. ред.), В. А. Ерофеева, А. Е. Карлик, Э. И. Крылов, А. Д. Ларионов (отв. ред.), К. К. Лебедев (отв. ред.), В. Е. Леонтьев, Ж. Г. Леонтьева, А. И. Нечитайло, К. Х. Нинчиев, Н. В. Подольская, В. Ф. Попондопуло, А. С. Селищев, Я. В. Соколов*

**Рецензенты:**

*А. Д. Ларионов, доктор экономических наук, профессор СПбГУЭФ;*

*В. Е. Леонтьев, доктор экономических наук, профессор СПбГУЭФ*

© А. И. Нечитайло, 2003

© Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003

## Введение

Управление финансово-хозяйственной деятельностью организации требует соответствующего информационного обеспечения. Данные о финансовом положении организации являются его важнейшей составной частью. Такая информация пользуется наибольшим спросом среди различных ее пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений. Поэтому достоверность информации о финансовом положении организаций, а также возможность ее получения в любой необходимый момент являются обязательными условиями в практике принятия управленческих решений в процессе их финансово-хозяйственной деятельности.

Важнейшей составной частью информации о финансовом положении организации являются данные о формировании финансовых результатов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности коммерческих организаций. При этом в современных условиях хозяйствования в число важнейших объектов учетного наблюдения выдвигается собственный капитал, образующийся в результате получения организацией прибыли.

Пристальный интерес к проблемам формирования различных показателей финансовых результатов в бухгалтерском учете появился только в последнее десятилетие. До этого вопросам учета финансовых результатов не уделялось должного внимания, поскольку категория прибыли и ее производные являлись проблемами в большей степени техническими, а не экономическими. Поэтому происходило сознательное ретуширование роли прибыли как долгосрочного источника финансового обеспечения деятельности, а развивалась функция прибыли как одного из многих оценочных показателей эффективности деятельности организаций в отчетном периоде. Тем не менее именно в тот период были разработаны качественные методики учета формирования различных финансовых результатов отчетного периода, а в развитие их и соответствующие учетные модели.

Переход от планово-централизованных методов управления деятельностью организаций к рыночным резко усилил значимость информации о финансовых результатах, выдвинув их из числа одних из некоторых в самые важные и самые необходимые оценочные показатели, при этом значительно расширив их круг. Появилась целая совокупность взаимосвязанных показателей финансовых результатов, формирование каждого из которых преследует свои цели и задачи, но которые так или иначе, связаны с воздействием на величину прибыли.

Изменение подходов к пониманию категорий доходов и расходов, возникающих в деятельности организаций, а также признание роли прибыли как главенствующей составной части собственного капитала, порождают появление дефиниций финансовых результатов, принципиально новых для отечественной теории и практики. Кроме того, решение вопросов, связанных с предоставлением в бухгалтерской отчетности полной, достоверной и нейтральной, по отношению к различным группам пользователей, информации о финансовых результатах ставит свои проблемы.

Прибыль, как основная категория предпринимательства, всегда порождала различные взаимоотношения по поводу ее распределения между предпринимательством и властью – государством. Поэтому мощнейшее воздействие на механизм формирования информации о финансовых результатах оказывает налогообложение прибыли. За время действия налога на прибыль, почти совпадающего со временем реформ в стране, произошел переход от подчиненности всей системы бухгалтерского учета налогообложению прибыли к выделению его в самостоятельную функцию. Таким образом, в современной практике деятельности хозяйствующих субъектов налицо существование двух систем учета, основная функция которых – определение финансового результата – в значительной степени дублируется. При этом взаимосвязь между бухгалтерской и налоговой системами формирования финансовых результатов носит весьма

условный характер. Это порождает свои проблемы в организации учета финансовых результатов, выражающиеся, в первую очередь, в отсутствии централизованного механизма сдерживания в формировании информации, необходимой узким группам пользователей.

Поэтому можно утверждать, что методологическое, а зачастую и методическое обеспечение учета и отчетности о финансовых результатах значительно отстает от теоретических и практических потребностей. По существу отсутствует фундаментальная теория учета всей совокупности финансовых результатов. Теоретическое обоснование важнейших категорий финансовых результатов сводится к механической рецепции западных теорий формирования такой информации без учета достижений национальной школы.

Таким образом, актуальность выработки методологических подходов к становлению бухгалтерской подсистемы формирования информации о совокупности финансовых результатов связана не только с их резко возросшей ролью в экономическом развитии организаций, но и неразрешенностью многих проблем общеэкономического плана.



# **Глава 1**

## **Предпринимательская прибыль и ее значение**

### **1.1. Сущность, функции и принципы формирования и распределения прибыли в деятельности коммерческих организаций**

В реальной жизни прибыль – конечная цель и движущий мотив производства и рыночной экономики. Это главная надежда и основной показатель эффективности любой организации. Стимул получения большей прибыли заставляют капитал собственников мигрировать из одной отрасли в другую. А в современных условиях интернационализации хозяйственной жизни капитал собственников, а вслед за ним и рабочая сила свободно перемещаются из одной страны в другую, перестраивая структуру интернациональной экономики.

Для экономики Российской Федерации проблема утечки капитала является самой актуальной в последние десять лет. В этом случае проблема перемещений капитала, а также доходов и прибыли, связанных с ним, становится еще более актуальной и привлекает к себе внимание не только практиков, но и теоретиков. Поэтому центральным пунктом этой проблемы становится загадка природы прибыли, ее источник и механизм формирования.

На практике все очевидно. Прибыль рассчитывается как остаток после вычета расходов производства из объема продаж. Но, тем не менее, не совсем понятен механизм ее формирования. Как до начала любой формы предпринимательской деятельности определить величину прибыли и найти, где скрывается ее источник? Как в процессе деятельности отработать так, чтобы покрыть все производственные затраты и обязательно получить некоторую прибыль?

В экономической теории нет единого ответа на эти вопросы. У одних авторов под термином «прибыль» объединены все формы дохода – процент, заработная плата, предпринимательский доход, рента. У других – это только процент на капитал. В марксистской литературе прибыль представляется как превращенная форма прибавочной стоимости, порожденная только наемным трудом. В США и других развитых западных странах широко распространена концепция, видящая в прибыли плату, которую несет общество за риск предпринимательства.

При этом, по мнению большинства авторов, главным источником прибыли является капитал. Они же отмечают и тот факт, что рост капитала зависит от инвестированных средств, от инвестирования прибыли. Следовательно, между прибылью и капиталом существует прямая и обратная взаимозависимость. Нельзя понять прибыль, не раскрыв сущность капитала, и наоборот, капитал не будет изучен досконально без анализа прибыли и ее роли в движении капитала.

В условиях рыночной экономики прибыль отдельно взятой организации является важнейшим оценочным показателем деятельности конкретной организации в области предпринимательства и бизнеса. Прибыль является источником благосостояния любой организации и ее социального и производственного развития. Поэтому каждый предприниматель, каждая организация будет стремиться к ее получению. Получение прибыли позволяет не только поддерживать производственную деятельность коммерческой организации, но и удовлетворять ее различные социальные интересы. Поэтому организации стремятся к увеличению получаемой прибыли. Таким образом, стремление получить прибыль и увеличить ее является мощным фактором развития производственной деятельности коммерческой организации. Этот стимул и определяет экономическую и социальную сущность категории прибыли.

В свою очередь сама сущность прибыли порождает сложные экономические взаимоотношения по поводу ее объемов и границ распределения, складывающиеся между коммерческой организацией как хозяйствующим субъектом, с одной стороны, и рядом других субъектов, с другой стороны (например, взаимоотношения организации с работниками по поводу оплаты труда, государством по поводу взаимоотношений с бюджетом и др.).

Такие взаимоотношения носят ярко выраженный расчетный характер, так как могут принимать множество различных форм. Очевидно, что в хозяйственной деятельности организаций прибыль в технологическом смысле не участвует. Однако в экономическом смысле прибыль опосредствует хозяйственную деятельность на всех ее стадиях и одновременно является важнейшим ее результатом.

В настоящее время взаимоотношения коммерческой организации как хозяйствующего субъекта по поводу ее прибыли в большей части не формируются государством, а регулируются экономической деятельностью самой организации. В этом проявляется основная специфическая черта прибыли коммерческих организаций, которая в то же время порождает определенную систему отношений по поводу ее.

Качественная определенность таких отношений характеризуется выполнением прибылью важных экономических, социальных, политических потребностей организации. Посредством своей прибыли организации участвуют в формировании государственных бюджетов различных уровней, в социальных программах своих регионов, а также оказывают реальное воздействие на формирование политических реалий. Внутри самой организации в прибыли отражаются все экономические процессы, а также находят свое конкретное выражение все основные финансовые инструменты (налоги, отчисления, нормы и нормативы, денежные потоки и т. д.).

Создание и распределение прибыли организации определяется двумя ее важнейшими функциями: как измерителя эффективности хозяйственной деятельности организации и как средства стимулирования. При этом в рыночных условиях прибыль является основным источником накоплений и расширения хозяйственной деятельности, стимулом и источником стимулирования, целью и источником бюджета организации.

Анализ функций прибыли и их влияния на хозяйственную деятельность организации детально рассмотрен в работах российского финансиста В. Е. Леонтьева. В соответствии с проведенным им анализом, недостаточно полное использование функций прибыли в наших условиях привело «к тому, что законодательные акты Российской Федерации направлены в регламентации одних сторон хозяйственной деятельности предприятий, а результат от их исполнения имеет совершенно другой характер и приводит к грубым противоречиям» (1.36, с. 19). В полной мере это выражается в противоречиях между нормативным регулированием бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательством по налогообложению прибыли.

Роль прибыли в хозяйственной деятельности организаций предопределяется ее функциональным назначением, а проявляется в использовании производных от нее расчетных категорий, таких, как начисление доходов участникам организации, различных резервов и др.

Процесс распределения прибыли можно разделить на две основные части: во-первых, распределение между государством и коммерческими организациями, и, во-вторых, распределение остающейся в распоряжении организации части прибыли только между собственниками, между собственниками и трудовым коллективом.

Распределение прибыли между государством и коммерческими организациями осуществляется через систему государственного регулирования, где определяются критерии и условия работы всех субъектов отношений. Такое распределение, как правило, всегда сопровождается прямым изъятием части прибыли в виде налогов и сборов в бюджет государства.

В свою очередь, распределение прибыли, остающейся в распоряжении организаций, зависит от конкретной социально-политической обстановки и регулируется государством. Такое регулирование может осуществляться в жесткой или мягкой (косвенной) форме, а может вообще не регулироваться в зависимости от сфер деятельности, организационных форм и форм собственности организаций.

Методы распределения прибыли могут быть административные и экономические, а также сочетаться между собой. При помощи распределения прибыли государство в конкретных социально-политических условиях применяет специфические методы, свои способы и приемы.

Так, например, в 80-х годах полученную прибыль распределяли в плановом порядке по трем основным направлениям. В первую очередь, на основании баланса доходов и расходов организации вносили в бюджет государства установленные платежи. После внесения установленных платежей прибыль направлялась на удовлетворение потребностей организации, в том числе на создание фондов экономического стимулирования и на покрытие убытков от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства в пределах жестких нормативов.

Третьим направлением распределения прибыли считалось перечисление части прибыли по соответствующим нормативам вышестоящему органу. После этого исчислялся свободный остаток прибыли в виде разницы между общей суммой прибыли и вышеперечисленными платежами и отчислениями, который направлялся в доход бюджета.

Такая система распределения прибыли носила чрезвычайно жесткий характер и, безусловно, лишала организации многих стимулов в хозяйственной деятельности. Это наглядно иллюстрирует третье направление рассмотренной системы распределения прибыли.

В настоящее время распределение прибыли осуществляется по четырем основным направлениям. В первую очередь организации отчисляют прибыль (доход) на платежи налогов и сборов в бюджет. При этом следует принимать во внимание, что с точки зрения организации и ее собственников, такие платежи являются по существу одним из видов расходов. Вторым направлением можно считать обязательные отчисления в соответствии с законодательством в резервный или другие аналогичные по назначению фонды. Разница между прибылью и вышеперечисленными платежами в бюджет и резервами представляет собой прибыль, оставшуюся в распоряжении организации. Ее распределение на выплату доходов участникам организации является третьим направлением. В качестве четвертого направления можно считать направление прибыли в качестве финансового обеспечения роста объемов финансово-хозяйственной деятельности.

Такая система распределения прибыли носит либеральный характер и в теоретическом аспекте является стимулирующей для хозяйственной деятельности организации. Тем не менее считать такую систему распределения прибыли, решившей все стоящие перед государством и предпринимательскими структурами, проблемы было бы преждевременно.

В связи с этим в распределении прибыли должны разумно сочетаться два разных подхода: использование прибыли с точки зрения государства и использование прибыли с точки зрения коммерческих организаций.

Распределение прибыли через систему государственного регулирования должно контролировать правильность и полноту информации, влияющей на величину платежей в бюджет за счет прибыли, с сочетанием стимулирующего воздействия самого регулирования на деятельность организаций. Эта задача, как правило, решается при помощи правильного и обоснованного применения на практике законодательных и нормативных актов, регулирующих деятельность коммерческих организаций. В полной мере это относится и к нормативному регулированию системы бухгалтерского учета распределения прибыли, а также законодательству по налогообложению прибыли.

При этом распределение прибыли внутри коммерческих структур осуществляется в зависимости от множества факторов. Прежде всего, оно зависит от планов самой коммерческой организации по соответствующим направлениям: развитие производства, стимулирование персонала, личное потребление собственников организации и т. д.

Контроль за распределением прибыли на практике осуществляется посредством предоставления соответствующей отчетности. Однако следует иметь в виду, что существующая бухгалтерская отчетность (календарный год) является лишь частью периода общей направленности развития коммерческих организаций. Поэтому внешнее проявление показателей может искажать реальную картину деятельности. Кроме того, в бухгалтерской отчетности в обязательном порядке находят отражение только показатели распределения прибыли, связанные с интересами государства. Показатели, отражающие интересы собственников, в основном формируются бухгалтерским аппаратом организации.

Анализ экономической и нормативной литературы по рассматриваемым проблемам показывает, что до настоящего времени вопросы формирования и распределения прибыли находят недостаточно обоснованное отражение в бухгалтерском учете и отчетности. А поскольку эти показатели являются важнейшими в оценке финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, то бухгалтерский учет финансовых результатов и распределения прибыли должен занимать одно из ведущих мест в методологии всего бухгалтерского учета и его нормативного регулирования.

## **1.2. Факторы, определяющие величину предпринимательской прибыли**

Множество организаций ежегодно решают одни и те же задачи – как работать, что надо сделать, какую продукцию выпускать, в каком объеме, по какой цене продавать и т. д., чтобы покрыть все производственные расходы и получить прибыль. Эффективность работы любой организации характеризуется прежде всего тем, насколько ее деятельность способна обеспечить получение прибыли. Чем больше прибыль, приходящаяся на единицу потребленных или примененных средств, тем эффективнее их вложение и, следовательно, рентабельнее деятельность такой организации.

Для решения этих задач применяется внутрифирменное планирование прибыли. Но рынок – сложная хозяйственная система, где действуют совместно множество факторов. Их направленность неоднозначна. Поэтому будущее каждой организации характеризуется высокой степенью неопределенности.

Вместе с тем знание факторов воздействия на механизм формирования прибыли позволяет снизить эту неопределенность. Поэтому управлению организацией необходимо четко представлять себе, во-первых, – какие основные факторы и параметры оказывают свое влияние на конечный результат их финансово-хозяйственной деятельности, во-вторых, – каково количественное влияние каждого из них, и, в-третьих, – как получить достоверную информацию о таких результатах.

Существуют различные подходы к классификации факторов, влияющих на формирование величины прибыли. Большинство ученых сходятся в том, что можно выделить факторы как внутреннего, так и внешнего воздействия.

Проведенный анализ факторов внутреннего воздействия позволяет выделить среди них следующие группы: технологические, управленческие и социальные. В свою очередь, каждая группа имеет дальнейшее подразделение. Знание этих факторов позволяет сознательно и целенаправленно принимать организационно-технические и хозяйственно-управленческие решения, создавать благоприятные условия для реализации программ увеличения прибыли.

К факторам внешнего воздействия относятся: рыночно-конъюнктурные, хозяйственно-правовые и административно-командные. Таким образом, формирование прибыли организации корректируется воздействием государства через налоговый механизм, ценовую государственную политику и рядом других факторов.

Подразделение факторов, влияющих на создание прибыли, только на внешние и внутренние для управления деятельностью организации явно недостаточно. Необходимо выделение резервов увеличения прибыли и определение влияния каждого из них на конечный результат деятельности. Таким образом, возникает необходимость в определении основных резервов дополнительного получения прибыли и соответствующих путей воздействия для этого.

Традиционно к таким резервам относят: увеличение объема производства, повышение цены продажи, снижение затрат на производство, структурные сдвиги в ассортименте производимой продукции. Эти резервы могут быть связаны как со всеми факторами, так и с каким-либо одним, и выражены различными математическими моделями.

Использование факторов внутреннего воздействия на повышение прибыли связано с тем, что практически ни одно производство не остается таким, каким оно было создано изначально. Каждое из них с течением времени постоянно находится в движении и развитии, совершенствуется и технически, и организационно. Для этого существуют многочисленные формы, методы и способы. К ним можно отнести такие, например, направления по совершенствованию производства, как рационализация и модернизация, техническое перевооружение и реконструкция предприятия, переоснащение производства и его простое расширение.

Выбор конкретного направления развития организации обуславливается теми конкретными задачами, которые стоят в ее стратегическом и тактическом планах. Однако независимо от того, какое из указанных направлений будет взято организацией на вооружение, реализация любого из них потребует осуществления дополнительных прямых затрат. Поэтому использование факторов внутреннего воздействия обязательно должно найти отражение в моделях формирования прибыли управленческого учета.

Использование факторов внутреннего воздействия на повышение прибыли целиком и полностью является прерогативой управления организации и, соответственно, объектом управленческого учета.

Вместе с тем их использование даже в незначительной временной перспективе для всех организаций носит вероятностный характер. Учесть их совокупное действие с абсолютной точностью – задача нереальная. Это связано с тем, что на величину этих показателей очень сильно влияют многочисленные внешние факторы.

Факторы внешнего воздействия связаны с рыночной конъюнктурой, законодательными и властными структурами. По своей сути это регуляторы производства, действие которых может быть направлено как на увеличение прибыли организаций, так и на ее снижение. Поэтому их значение в формировании предпринимательской прибыли исключительно велико. Особенно это касается хозяйственно-правового регулирования прибыли.

Хозяйственно-правовое регулирование прибыли осуществляется во всех странах различными методами, поэтому взаимосвязь такого регулирования и его влияние на границы использования прибыли как экономической категории в странах мира различно.

Российская Федерация как независимое государство в историческом Plane развивалась по своим специфическим направлениям, имеет теоретический и практический опыт хозяйственно-правового регулирования прибыли. Поэтому применять ту или иную модель системы регулирования надо с осторожностью (имеются в виду модели других стран).

Влияние на величину прибыли рыночно-конъюнктурных факторов особенно четко проявляется в экстремальных ситуациях развития общества. Оно связано с величиной меновой стоимости продукции, работ и услуг, развитием инфляционных процессов и гиперинфляции, сращиванием государственных и предпринимательских структур, а также с формированием транснациональных и других форм предпринимательства. Все это сопровождается преимущественным развитием торговли, посредничества, спекуляции и т. п. Величина колебаний суммы прибыли в таких условиях может многократно изменить факторы, ее определяющие в нормальных условиях развития экономики.

Административно-командный фактор влияния на величину прибыли может иметь множество проявлений. В условиях рынка он наиболее часто проявляется в создании органами государственного управления для одной и ряда организации преимущественных условий для хозяйственной деятельности в виде госзаказа на выпуск продукции, дотирования производства или регулирования ценообразования и т. д.

Каждое принятое под воздействием указанных выше факторов, а впоследствии и реализованное управленческое решение приводит к вполне определенным экономическим результатам, из которых наиважнейшим является показатель прибыли. Ни одна организация не останется равнодушной к вопросу о том, какая у нее будет прибыль. Она может быть такой же или больше той, что была в предшествующем периоде. Прибыль может снизиться. Наконец, реальным может быть и неприятное для каждой производственно-структурной единицы состояние, при котором прибыль отсутствует и производство становится убыточным.

Следовательно, можно четко выделить четыре основные зоны экономического состояния любой организации: 1) когда прибыль есть и растет; 2) когда прибыль есть и стабильная; 3) когда прибыль есть, но при этом уменьшается; 4) когда прибыли нет, а появляются убытки.

Для определения зоны экономического состояния организации необходим налаженный процесс прогнозирования. «Основным инструментом прогнозирования социально-экономических процессов выступают имитационные модели» (1.57, с. 226). Построение различных имитационных моделей на базе резервов повышения прибыли путем использования соответствующего фактора позволяет обеспечить руководство организации соответствующими данными. При этом такое моделирование производится в том числе и по данным бухгалтерского учета. В качестве базового показателя для информационного обеспечения управленческих решений, как правило, принимается предпринимательская прибыль до ее налогообложения как в краткосрочном, так и долгосрочном периодах.

### 1.3. Предпринимательская прибыль и бухгалтерский учет

В период формирования рыночных отношений предпринимательство в России столкнулось с массой проблем. Решить их все разом большинству предпринимателей оказалось не под силу. Такое положение привело к сильнейшему спаду производства, экономическому, финансовому и управленческому кризису.

Проблема: как работать в условиях рынка, как управлять организацией и принимать решения, останется актуальной еще долгое время. Все дело в том, что отечественные предприниматели не имеют практически никакого опыта работы в рыночной экономике. Они не имеют необходимой в условиях рыночного хозяйствования информации. И даже не знают, какая информация им необходима, как ею пользоваться, как накапливать и обрабатывать, как использовать полученную информацию для принятия управленческих решений. Все это в полной мере касается информации о прибыли коммерческих организаций, сформированной по данным бухгалтерского учета.

Предпринимательская прибыль – сложнейшая экономическая категория. Исследованию порядка ее формирования и отражения в бухгалтерском учете были посвящены многие научные работы. Однако эти проблемы зачастую рассматриваются без связи с предпринимательством. Замечательным представляется высказывание по этому поводу Я. В. Соколова: «...кому нужна прибыль: бухгалтеру или его работодателю, какова ее структура и как она (прибыль) исчисляется – проблема проблем» (1.84, с. 441). Таинство и противоречия этого магического для предпринимателей и бухгалтеров показателя наиболее ярко проявляются при формировании и отражении прибыли в бухгалтерском учете. Апофеозом этого является ситуация, когда предприниматель считает, что его организация понесла расходы, приведшие к убыткам, а бухгалтер формирует расходы так, что в учете отражается прибыль. Причиной данного противоречия являются специфические приемы бухгалтерского учета: амортизация и капитализация расходов.

Для предпринимателя приобретение основных средств и арендная плата, выплаченная вперед – это расходы, осуществленные его организацией, и изъятие денежных средств из оборота.

Для бухгалтера эти хозяйственные операции в первую очередь означают всего лишь смену формы активов организации. Поэтому включение в расходы стоимости приобретенных основных средств он осуществляет посредством амортизации, т. е. не сразу, а постепенно. В свою очередь, расходы по аренде, оплаченные вперед, бухгалтер капитализирует и включает в расходы в той части, которая имеет отношение к данному отчетному периоду.

Существуют и другие противоречия между логикой предпринимательства и формированием и отражением прибыли в бухгалтерском учете. Наиболее типичной является ситуация, когда в учете отражена прибыль, в то время как отсутствуют денежные средства, эквивалентные ей. Особенно показательными ее проявлениями являются случаи, возникающие в результате:

- направления организацией денежных средств, полученных от продажи, на приобретение активов;

- продажи товаров, которые в соответствии с договором оплачиваются впоследствии.

В этих случаях прибыль сформирована и отражена в бухгалтерском учете. При этом реального денежного воплощения она не имеет. Эквивалентом ей является увеличение различных видов активов организации.

Следующим типовым примером является ситуация, связанная с отсутствием в учете показателей прибыли, но при наличии денежных средств. Наиболее показательными являются случаи, возникающие в результате:



получения кредитов, займов и безвозмездного поступления денежных средств; поступлений в виде авансов и предоплаты.

В указанных случаях налицо наличие денежных средств, которые не связаны с формированием прибыли организации в данном отчетном периоде.

Также к противоречивым ситуациям, связанным с формированием и отражением предпринимательской прибыли в бухгалтерском учете можно отнести ситуацию, отражающую изменения (увеличение, уменьшение) показателей активов организации без изменения показателей прибыли. Экономическая природа таких изменений в предпринимательстве напрямую связана с величиной прибыли. Однако в бухгалтерском учете возникновение кредиторской задолженности сопровождается, как правило, увеличением активов без изменения прибыли. И наоборот, погашение кредиторской задолженности уменьшает активы организации, не затрагивая величину прибыли.

Кроме того, необходимость соотнесения доходов и расходов с периодом, к которому они имеют непосредственное отношение, порождают варианты отражения в бухгалтерском учете ситуаций, связанных с изменением величины прибыли без изменения величины активов. При этом изменение происходит всегда в одну сторону – увеличения прибыли. Например, списание соответствующей части доходов будущих периодов влечет за собой увеличение прибыли без изменения величины активов. Другим примером является осуществление расходов будущих периодов, вследствие которых расходы в целом отражены в бухгалтерском учете, но при исчислении прибыли в расчет берется только их часть, эквивалентная данному отчетному периоду. Соответственно величина прибыли данного отчетного периода увеличивается, а общая величина активов не изменяется.

Достаточно противоречивыми для предпринимательства являются вопросы формирования и отражения в бухгалтерском учете производных от прибыли величин: налога на прибыль, резервов организации и доходов собственников.

Наибольший резонанс в среде предпринимательства вызывают проблемы налогообложения прибыли. В последние десять лет зачастую возникали ситуации, когда предприниматель твердо знал, что его организация несет убытки, и находил подтверждение этому в бухгалтерском учете. Однако особенности формирования налогооблагаемой базы для расчета налога на прибыль приводили и могут привести в будущем к парадоксальной для предпринимательства ситуации: в бухгалтерском учете отражены убытки, которые сосуществуют в данном периоде с начисленной суммой налога на прибыль.

Хотим мы того или нет, но бухгалтерский учет обслуживает прежде всего запросы государства. Поэтому порядок формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете тесно связан с государственными запросами определенного времени. Имея на вооружении целый арсенал методологических и методических правил формирования доходов и расходов, отражения активов и обязательств организации возможно представление в бухгалтерском учете разнообразных показателей прибыли и ее взаимосвязей с активами.

В советские времена бухгалтерский учет финансовых результатов и распределения прибыли имел одностороннюю направленность – предоставление информации органам государственного управления. При этом игнорировались интересы предпринимательства. Выделялись три объекта учета финансовых результатов, которые обособлялись на уровне синтетического учета: финансовый результат до его налогообложения, текущее использование прибыли с выделением специальной позиции для платежей в бюджет из прибыли и прибыль (убыток) прошлых лет. При этом конечным финансовым результатом отчетного периода считался финансовый результат до его налогообложения.

За исключением показателя прибыли (убытка) прошлых лет, который отражает капитал организации, остальные показатели, конечно, представляли интерес для предпринимателей, но не в первую очередь. Самый значимый для предпринимателя показатель – показатель

прибыли, оставшейся в его распоряжении, в течение отчетного года определялся вне системы учета, путем сопоставления финансового результата до его налогообложения с показателем текущего использования прибыли. И только по окончании отчетного года этот показатель вводился в систему учета, будучи вторичным.

Кроме того, вызывало непонимание в предпринимательских кругах отражение в учете показателей текущего использования прибыли, которое регламентировалось государством. Здесь необходимо отступление.

Долгое время в отечественной практике бухгалтерского учета прочные позиции занимало такое понятие, как «расходы, которые в соответствии с установленным порядком нельзя относить на затраты организации». Со временем это понятие стало почти полным синонимом определения «расходы, осуществляемые за счет чистой прибыли организации». Поэтому данная категория расходов учитывалась на счете использования прибыли и при формировании конечного финансового результата в расчет не принималась. Таким образом, конечный финансовый результат данного периода, исчисленный в прежней системе счетов, всегда был завышен и не отражал реального положения дел с точки зрения предпринимателя.

Однако отражение указанных расходов на счете использования прибыли в значительной степени соответствует планово-централизованной экономике, где государство в своих целях могло вносить ограничения по составу расходов. В новых условиях хозяйствования такую функцию выполняет налоговый учет. Поэтому не учитывать такие расходы в системе формирования конечного финансового результата данного периода является порядком неестественным и несовместимым с развитием предпринимательства.

Меняются подходы и к отражению в учете предпринимательской прибыли прошлых лет. По своей сути этот показатель и в предшествующие годы отражал накопленный капитал организации. Однако его сумма была неинформативной для предпринимателя. Это связано с тем, что отражение расходования прибыли прошлых лет в учете базировалось на принципе увязки записей расходов с источником их погашения. Допускалось распределение прибыли в фонды специального назначения: фонд накопления, фонд социальной сферы и фонд потребления. Эти фонды выступали не только в качестве источника финансового обеспечения целевых программ организации, но и списывались с учета. Кроме того, такая категория, как фонд потребления, за счет которого осуществлялось экономическое стимулирование трудового коллектива, в современных условиях полностью утратила свой экономический смысл, являясь для предпринимателей прямыми расходами, не имеющими ничего общего с распределением прибыли, при этом дублируя статьи расходов, включаемых в себестоимость. То же самое касалось нераспределенной прибыли. Поэтому предприниматель при обращении к данным своего учета не мог получить информацию о сумме накопленного капитала с начала деятельности.

С точки зрения собственника уменьшение его прибыли прошлых лет может быть вызвано прямым ее изъятием из оборота организации. Таким может считаться только расход прибыли прошлых лет на выплату доходов самому себе. Все, что осталось после таких выплат и задействовано в деятельности организации, является ее финансовым обеспечением. Следовательно, и должно находить отражение в учете в виде соответствующих накоплений, прирост (уменьшение) которых напрямую связан с такими же изменениями в активе.

Понимание органами государственного управления необходимости изменения понятий о расходах и приближения этой экономической категории к интересам предпринимательства привело к появлению системы учета финансовых результатов и распределения прибыли, принципиально отличной от прежней системы. Именно рассмотрению базовых принципов учета формирования финансовых результатов и распределения прибыли, а также представлению указанных показателей и посвящена остальная часть данной работы.

## **1.4. Концепции формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете**

Формирование информации о финансовых результатах строится на совокупности условностей, многие из которых не имеют ничего общего с окружающей нас действительностью. В бухгалтерском учете эти условности получили название методологических принципов и методических правил. Такие понятия, как временная определенность фактов хозяйственной деятельности, разграничение доходов и расходов по отношению к отчетному периоду, соответствие полученных доходов осуществленным расходам и ряд других прочно вошли в повседневную практику бухгалтерского аппарата. Между тем за пределами бухгалтерского учета эти понятия не имеют никакого значения.

Использование ряда методологических принципов и методических правил формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете с целью создания информационных массивов, действительно необходимых пользователям, возможно только тогда, когда раскрыта их экономическая сущность, определены емкие понятия базовых категорий. При этом понятия финансовых результатов должны нести однозначное смысловое соответствие между информационным запросом пользователей и получаемым ими сообщением, т. е. должны быть релевантными.

Неоднозначность понятий финансовых результатов и возможность использовать те методологические принципы и методические правила формирования информации, которые необходимы аппарату управления организации в определенный момент времени, приводят впоследствии к искажению информации и, как следствие, громким финансовым скандалам. Примером может служить ситуация, сложившаяся в июне 2002 г. в США – лидере мировой экономики. Финансовая отчетность ряда высокотехнологичных компаний содержала информацию о их высокой доходности и привлекательности для инвесторов фондового рынка при наличии громадных расходов, выведенных за рамки системы учета формирования финансовых результатов. При этом в ряде случаев речь идет не о банальном искажении информации о финансовых результатах с помощью приписок, а именно о возможности с помощью нужного алгоритма принципов и правил достигать необходимых аппарату управления организации определенных показателей финансовых результатов, и в первую очередь конечного финансового результата отчетного периода.

Первые решения высшего руководства США о сглаживании сложившейся ситуации, такие, как приведение руководителей крупнейших компаний к присяге о чистоте финансовой отчетности, пока не касаются бухгалтерского учета. Однако, на наш взгляд, другого пути, кроме как ужесточение правил формирования информации о финансовых результатах, нет.

Теория и практика бухгалтерского учета в нашей стране позволяет выделить две основные концепции формирования и отражения прибыли.

Первая концепция связана с формированием показателя прибыли как показателя эффективности деятельности организации в отчетном периоде. Основным содержанием финансовых результатов при таком подходе является релевантность показателя прибыли отдаче средств на вложенные в деятельность организации ресурсы.

Вторая концепция, сформированная в последние годы, связана с формированием в бухгалтерском учете прибыли, направленной на поддержание собственного капитала организации и, как следствие, отражение в нем показателя релевантного для моделей принятия решений собственниками, инвесторами и кредиторами.

Каждая из концепций соответствует целям времени своего применения и несет определенную информационную нагрузку. В отечественной экономической литературе концепциям формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете практически не уделяется внима-

ния. За исключением работ Я. В. Соколова, все остальные носят механистический характер, в лучшем случае вытекающий из действующих правил нормативного регулирования бухгалтерского учета или налогового законодательства.

В зарубежной экономической литературе рассматриваемому аспекту уделялось значительно больше внимания, так как учетные финансовые результаты и механизмы рыночной экономики жестко взаимосвязаны. При этом из всей совокупности доступной нам зарубежной литературы концепциям отражения прибыли в бухгалтерском учете значительное внимание уделили только Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда. Указанные авторы рассматривают бухгалтерский учет как научную теорию, изучающую различные свойства информационной системы, направленной на формирование и отражение прибыли. Такой подход позволяет утверждать, что Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда подходят к бухгалтерскому учету с позиций семиотики – комплекса научных теорий, изучающих различные свойства знаковых систем. Основными аспектами семиотики, основоположником которой является американский философ и математик Ч. Пирс (1.74), являются: синтактика, семантика и прагматика. Исходя из этого, Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда выделяют три концепции отражения прибыли в бухгалтерском учете: синтаксическую, семантическую и прагматическую (1.93, с. 203–230).

«Синтаксический подход к прибыли предполагает ее рассмотрение с точки зрения правил ее определения» (1.93, с. 203). Однако такое определение синтаксической концепции отражения прибыли в бухгалтерском учете носит самый общий характер. Анализ приведенного указанными авторами материала позволяет нам утверждать, что они под синтаксической концепцией понимают механизм формирования прибыли по ее составляющим в зависимости от целей аппарата управления организацией, выделяя операционный подход к исчислению прибыли или ее оценку по видам деятельности фирмы в самостоятельные информационные подсистемы.

Под семантической концепцией прибыли понимается максимизация прибыли в определенных условиях рыночной структуры, спроса на продукцию, себестоимости затрат (1.93, с. 207). При этом максимизация прибыли рассматривается во взаимосвязи с прибылью как показателем эффективности, который «...влияет как на текущие размеры дивидендов, так и на направленное использование капитала в целях обеспечения получения дивидендов в будущем» (1.93, с. 207). Таким образом, хотя показатель эффективности носит относительный характер, в семантической концепции прибыли толкуется однозначно.

Прагматическая концепция прибыли, по мнению авторов, «...связана с процессами принятия решений инвесторами и кредиторами, реакцией курса ценных бумаг на отчетную информацию, решениями администрации о долгосрочных финансовых вложениях и обратной реакцией аппарата управления и бухгалтерской службы» (1.93, с. 211). Следовательно, прагматическая концепция прибыли связана с решениями инвесторов, которые используют значения финансовых результатов в своих целях.

Подобное выделение трех концепций отражения прибыли в бухгалтерском учете представляет собой несомненный вклад в науку о бухгалтерском учете как об одном из разделов семиотики. Однако на практике необходимо их соединение в единое целое. Использование в бухгалтерском учете только одной концепции неизбежно приведет к его ущербности. Так, например, невозможно предоставить полноценную информацию пользователям без раскрытия механизма формирования прибыли в разрезе операционной деятельности хозяйствующего субъекта. В свою очередь, финансовые результаты по видам операционной деятельности служат показателем их эффективности, в том числе и через направленное использование капитала в целях обеспечения получения дивидендов в будущем. И, наконец, бухгалтерская прибыль исторически служила основой для прогнозирования различных аспектов деятельности организации. Таким образом, на первый План в современных условиях выходит концепция многофункциональных финансовых результатов, позволяющая решать сразу целый комплекс

задач, стоящих перед информационной подсистемой учета финансовых результатов. При этом все равно будет сохраняться определенная информационная асимметричность, так как финансовые результаты становятся функцией только тогда, когда это надо пользователю. Кроме того, информационные интересы различных пользователей разные. Поэтому бухгалтерский учет должен сформировать и представить такие показатели финансовых результатов, которые бы послужили информационной базой для различных групп пользователей, использующих в своих целях самые различные подходы к релевантности таких показателей.

В нашей стране в условиях планово-централизованных методов управления традиционно предпочтение отдавалось синтаксической концепции отражения прибыли в бухгалтерском учете. Применению семантической концепции мешало отсутствие учетной категории «капитал» и механизмов формирования прибыли как составляющей собственного капитала. Прагматическая концепция находила свое выражение в эффективности использования ресурсов в целях получения прибыли. При этом оценкой такой эффективности являлось сравнение с плановыми показателями, определяемыми вышестоящей организацией.

В переходный период сложившееся положение практически не изменилось. По-прежнему отдавалось предпочтение синтаксической концепции отражения прибыли, хотя семантическая концепция вытекала из целого ряда нормативных документов бухгалтерского учета. Однако предложенный нормативным регулированием бухгалтерского учета механизм формирования прибыли в составе собственного капитала по существу не работал. Прагматическая концепция потеряла свое первоначальное значение, соответствующее планово-централизованным способам управления. При этом значения прибыли в прагматической концепции, присущие рыночной экономике, подверглись налоговому давлению, которое привело к тому, что аппарат управления организации пытался снизить сумму прибыли всеми доступными способами.

В современных условиях нормативные акты по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности, принятые в 1999–2002 гг., создают условия для применения на практике концепции многофункциональных финансовых результатов. При этом полноценное использование семантической и прагматической составляющих в составе многофункциональных финансовых результатов, возможно только через прозрачный и понятный механизм формирования прибыли по ее составляющим. Таким образом, независимо от релевантности показателя прибыли важнейшим фактором для пользователей бухгалтерской информации является синтаксическая составляющая многофункциональных финансовых результатов.

В первую очередь, при построении механизма формирования финансовых результатов по их составляющим необходимо четко определить необходимые пользователям составляющие прибыли, вытекающие из однородных хозяйственных операций.

В принципе, бухгалтерскому учету как науке давно известны все необходимые пользователям составляющие прибыли. Так, принято выделять валовую прибыль, прибыль (убыток) от продаж, финансовый результат деятельности до налогообложения, чистую прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода и нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) в составе собственного капитала организации. Однако до сих пор существует неоднозначность этих понятий. Так, например, под валовой прибылью понимается разница между выручкой и себестоимостью проданных продукции, товаров, работ и услуг. Между тем понятие себестоимости в практическом бухгалтерском учете отсутствует. Следовательно, величина валовой прибыли в зависимости от действующей трактовки себестоимости подвержена значительным колебаниям.

Кроме того, на практике используются различные механизмы определения различных составляющих финансовых результатов. Так, например, прибыль (убыток) от продаж, а также чистая прибыль (непокрытый убыток) формируются непосредственно в системном бухгалтерском учете с помощью определенных элементов информационной подсистемы учета финансо-

вых результатов. В свою очередь, валовая прибыль и финансовый результат деятельности до налогообложения формируются с помощью алгоритмизации данных, представляемых только в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Между тем валовая прибыль является важнейшим показателем деятельности организации. Именно такая прибыль служит основным источником повышения благосостояния организации и ее собственников и, следовательно, обеспечивает семантическую и прагматическую составляющие многофункциональных финансовых результатов. Поэтому этот показатель следует отражать в системном бухгалтерском учете по жестким правилам его формирования.

## **Глава 2**

### **Методологические основы информационной подсистемы формирования финансовых результатов**

#### **2.1. Анализ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов**

В настоящее время действует обширный перечень нормативных актов, оказывающих влияние на учет и состав финансовых результатов. Степень их значимости по влиянию на организацию учета финансовых результатов определяется уровнем соответствующего документа.

Законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете в целом состоит из Федерального закона «О бухгалтерском учете», устанавливающего единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, других федеральных законов, указов Президента Российской Федерации, постановлений Правительства Российской Федерации, Положений по бухгалтерскому учету, утверждаемых Министерством финансов.

В самом Законе нет прямых упоминаний о финансовых результатах и системе их учета. Исключение составляет статья 12 «Инвентаризация имущества и обязательств», в которой финансовые результаты выступают объектом, с помощью которого регулируются расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета. При этом статьей 5 Закона устанавливается система нормативного регулирования бухгалтерского учета, важнейшим элементом которой являются Положения по бухгалтерскому учету (второй уровень нормативного регулирования). В этих нормативных документах устанавливаются принципы, правила и способы ведения бухгалтерского учета. Все Положения по их направленности можно подразделить на три группы:

- общие принципы раскрытия информации;
- активы и обязательства организации;
- финансовые результаты деятельности организации.

К моменту написания этой работы к Положениям, устанавливающим принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета и формирования состава финансовых результатов организации относятся Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Развитие принципов, правил и способов ведения учета финансовых результатов, закрепленных вышеуказанными документами, нашло свое отражение в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению, утвержденных приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000.

Кроме этих указанных нормативных документов прямое отношение к бухгалтерскому учету финансовых результатов имеет Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). С помощью правил, установленных этим актом, формируется локальная, но весьма важная информация о расчетах по налогу на прибыль, интегрированная в подсистему учета финансовых результатов.

При этом практически во всех Положениях, регламентирующих принципы, правила, способы ведения бухгалтерского учета активов и обязательств имеется пункт или их ряд, определяющий взаимосвязь рассматриваемого объекта с организацией учета финансовых результатов. Также регламентация учета финансовых результатов может осуществляться через

рассмотрение принципов учета активов и обязательств определенной хозяйственной ситуации в деятельности организации, информация о которой формируется в подсистеме учета финансовых результатов, как, например, в случае с прекращением деятельности. К таким Положениям относятся:

Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01);

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ (17/02);

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ (19/02).

Кроме того, в Положениях, определяющих общие принципы раскрытия информации, также значительное место уделено вопросам организации учета финансовых результатов и представлению их в бухгалтерской отчетности. К Положениям, регулирующим общие принципы бухгалтерского учета финансовых результатов, относятся:

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98);

Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01).

В свою очередь, к Положениям, определяющим представление в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей финансовых результатов относятся:

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98);

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99);

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000).

Кроме того, базовые правила и принципы представления в бухгалтерской отчетности показателей финансовых результатов, регламентируемых вышеуказанными Положениями, нашли свое развитие в документах третьего уровня нормативного регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Самыми значительными из них являются «Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» и «Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию».

В целом нормативная база, регулирующая базовые правила системы учета финансовых результатов и распределения прибыли коммерческих организаций может быть представлена в следующем виде (табл. 2.1).

*Таблица 2.1*

**Нормативные акты бухгалтерского учета, прямо или косвенно регулирующие учет финансовых результатов**



Номер, год принятия	Дата принятия	Номер приказа	Наименование нормативного акта	Раздел, пункт, абзац
1998	29.07.1998	№ 34н	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	Пункты 25, 28, 32, 40, 54, 56, 66, 69, 70, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83
ПБУ 1/98	09.12.1998	№ 60н	Учетная политика организации	Весь акт
ПБУ 2/ 94	20.12.1994	№ 167	Учет договоров (контрактов на капитальное строительство)	Раздел 6
ПБУ 3/2000	10.01.2000	№ 2н	Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	Пункты 13, 18, 19, 22
ПБУ 4/99	6.07.1999	№ 43н	Бухгалтерская отчетность организации	Разделы 3, 5

ПБУ 5/01	09.06.2001	№ 44н	Учет материально-производственных запасов	Пункт 25
ПБУ 6/01	30.03.2001	№ 26н	Учет основных средств	Пункты 15, 31
ПБУ 7/98	25.11.1998	№ 56н	События после отчетной даты	Пункт 9
ПБУ 8/01	28.11.2001	№ 96н	Условные факты хозяйственной деятельности	Пункты 8, 9, 10, 11
ПБУ 9/99	6.05.1999	№ 32н	Доходы организации	Весь акт
ПБУ 10/99	6.05.1999	№ 33н	Расходы организации	Весь акт
ПБУ 11/2000	27.01.2000	№ 11н	Информация по сегментам	Пункты 4, 5, 21
ПБУ 13/2000	16.10.2000	№ 92н	Учет государственной помощи	Пункты 8, 9, 10, 13, 14
ПБУ 14/2000	16.10.2000	№ 91н	Учет нематериальных активов	Пункты 21, 23, 27, 29
ПБУ 15/2001	02.08.2001	№ 60н	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	Раздел 3
ПБУ 16/02	02.07.2002	№ 66н	Информация по прекращаемой деятельности	Весь акт
ПБУ 17/02	19.11.2002	№ 115н	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	Пункты 10, 15
ПБУ 18/02	19.11.2002	№ 114н	Учет расчетов по налогу на прибыль	Весь акт
ПБУ 19/02	10.12.2002	№ 126н	Учет финансовых вложений	Пункты 20, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 42

Анализ системы нормативного регулирования финансовых результатов начнем с Положений, определяющих общие принципы раскрытия информации.

Краеугольным камнем всей системы учета финансовых результатов является методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленный в Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98). В соответствии с ним «факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами» (2.41, с. 46). Исходя из этого, расходы включаются в систему учета финансовых результатов в том отчетном периоде, в котором получены доходы (а не выплата или поступление денежных средств), ставшие возможными благодаря этим расходам.

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организация учета финансовых результатов определяется пунктами 25, 28, 32, 40, 54, 56, 66, 69, 70, 77, 78, 79, 80, 81, 82 и 83. При этом часть из указанных норм носит косвенный

характер по отношению к финансовым результатам. Другая часть – является определяющей в системе учета финансовых результатов. Рассмотрим их.

В пункте 79 дается единственное во всей системе нормативного регулирования определение финансового результата. В соответствии с ним «бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат (прибыль или убыток), выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по правилам, принятым в соответствии с настоящим Положением» (2.48, с. 102). По своей сути это определение является техническим средством ведения бухгалтерского учета и не раскрывает суть рассматриваемого понятия. Если трансформировать эту формулировку на правила ведения бухгалтерского учета в соответствии с Планом счетов, то конечным финансовым результатом является чистая прибыль (убыток) организации.

В пункте 80 дается понятие прибылей и убытков прошлых лет.

В важнейший объект учетного наблюдения финансовых результатов организации выделяются доходы будущих периодов. Это обстоятельство закрепляется пунктом 81 Положения.

При этом определения указанных выше категорий являются традиционными для ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Аналогичные подходы к отражению в учете указанных показателей использовались еще в Плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций и инструкции по его применению, утвержденных Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 30.05.1968 г. № 130.

В пункте 82 указывается, что «в случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т. п.) убыток или доход по этим операциям относится на финансовые результаты у коммерческой организации...» (2.48, с. 102). Приведенная трактовка значительно отличается от аналогичных понятий, приведенных в других нормативных актах, регламентирующих выбытие конкретных объектов учета. В них указывается, что в учете финансовых результатов отражается не сальдо по указанной операции, а доходы и расходы по ней развернуто.

Остальные из указанных выше норм в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации по отношению к нормативному регулированию финансовых результатов носят косвенный характер.

Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) и Положение «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01) регламентируют порядок отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, которые:

- оказали или могут оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, и которые произошли между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год (события после отчетной даты);

- имели место на отчетную дату, возникновение последствий которых зависит от того, произойдет или нет в будущем одно или несколько определенных событий (условные факты хозяйственной деятельности).

Одной из основных целей разработки указанных нормативных актов является обеспечение пользователей бухгалтерской отчетности как можно более полной информацией для принятия ими обоснованных решений при распределении чистой прибыли организации.

Последствия события после отчетной даты могут быть отражены в бухгалтерской отчетности путем уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации либо раскрыты путем включения в пояснительную записку к балансу соответствующей информации. Применение того или иного пути зависит от характера события.

Планировалось, что порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности событий после отчетной даты будут установлены отдельным положением по бухгалтерскому учету. Впоследствии было решено отказаться от этого. Поэтому порядок отражения в учете событий после отчетной даты регулируется пунктом 9 ПБУ 7/98. В соответствии с ним все записи по указанным событиям осуществляются через систему учета финансовых результатов и по своей сути представляют исправительные записи.

Последствия условных фактов хозяйственной деятельности могут быть как благоприятными для организации, так и неблагоприятными. В первом случае экономические выгоды организации в результате возникновения условного факта увеличиваются, во втором – уменьшаются. Соответственно, такие факты хозяйственной деятельности порождают два вида последствий: условные активы и условные обязательства.

Условные активы в бухгалтерском учете не отражаются. Информация о них раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. При этом не указываются степень вероятности и величина денежной оценки условного актива.

В свою очередь, Положение делит условные обязательства по способу отражения в бухгалтерской отчетности на две группы:

- условные обязательства, существующие на отчетную дату;
- возможные обязательства (их существование на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем).

Информация о возможных обязательствах, так же как и об условных активах, раскрывается только в пояснительной записке. При этом записи в бухгалтерском учете отчетного периода не осуществляются. И только тогда, когда последствиями условного факта являются существующие на отчетную дату условные обязательства, в отчетном периоде необходимо выполнить бухгалтерские записи, связанные с созданием резервов под такие обязательства. Это обстоятельство регламентируется пунктом 8 ПБУ 8/01.

Создание резервов осуществляется однократно в конце отчетного периода путем отнесения соответствующих сумм на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы (пункт 9 ПБУ 8/01).

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.