



Алексей Игоревич Нечитайло
Бухгалтерский и налоговый учет прибыли
Серия «Экономика и право (Юридический центр)»

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=10941905

А.И. Нечитайло. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли: Юридический центр Пресс; Санкт-Петербург; 2003
ISBN 5-94201-186-9

Аннотация

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.

Содержание

Введение	5
Глава 1	7
1.1. Сущность, функции и принципы формирования и распределения прибыли в деятельности коммерческих организаций	7
1.2. Факторы, определяющие величину предпринимательской прибыли	11
1.3. Предпринимательская прибыль и бухгалтерский учет	14
1.4. Концепции формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете	18
Глава 2	22
2.1. Анализ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов	22
2.2. Принципы формирования информации о финансовых результатах и распределении прибыли	38
2.3. Состав и классификация объектов учета, формирующих финансовые результаты и распределение прибыли	47
Конец ознакомительного фрагмента.	54

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 долговременного 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 резуль-

татов 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, регулирую-

щих 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 совер-

шенствованию производства, как рационализация и модернизация, техническое перевооружение и реконструкция предприятия, переоснащение производства и его простое расширение.

Выбор конкретного направления развития организации обусловливается 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 концеп-

циям формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете практически не уделяется внимания. 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 деятель-

ности 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 финансовых 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).

Создание резервов всегда сопровождается проведением их инвентаризации. Как результат инвентаризации сумма резервов может быть увеличена или уменьшена. Увеличение резерва, как и при его создании, осуществляется путем отнесения сумм на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы. В свою очередь, уменьшение резерва корректируется путем его списания на внереализационные доходы организации. Порядок формирования информации указанным образом регламентируется пунктами 10 и 11 ПБУ 8/01.

Таким образом, формирование информации об условных обязательствах организации в бухгалтерском учете осуществляется через систему учета финансовых результатов.

Самую большую роль в организации учета финансовых результатов играют Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Этими документами были установлены базовые правила и процедуры формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о доходах и расходах организации.

Доходы и расходы представляют собой основные элементы финансовой отчетности, базовые категории бухгалтерского учета. Отсутствие этих понятий в системе нормативного регулирования отечественного бухгалтерского учета в условиях административной экономики не ощущалось, так как многие факты и события хозяйственной практики поддавались прямой жесткой регламентации. Многообразие хозяйственной жизни, ее динамика в рыноч-

ной экономике обусловили необходимость определения доходов и расходов как важнейших факторов, влияющих на достоверность отражения в учете и отчетности финансовых результатов, достижение которых является главной целью предпринимательской деятельности, с одной стороны, и достоверность которых является основной задачей бухгалтерского учета, с другой стороны.

В соответствии с ПБУ 9/99 под доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

В свою очередь, в соответствии с ПБУ 10/99 под расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Указанные выше определения доходов и расходов являются интерпретацией соответствующих определений, данных в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО). В Российской Федерации и до вступления этих нормативных актов порядок определения доходов и расходов строился на тех же базовых принципах. В то же время использование указанного выше понятия расходов в целях ведения бухгалтерского учета вызывает ряд вопросов. В первую очередь это касается того, что одна и та же по своей экономической природе операция квалифицируется по-разному. Так, например, в пункте 3 ПБУ 10/99 указывается, что не признается расходами организации выбытие активов в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т. п.). В свою очередь, в пункте 7 ПБУ 10/99 к расходам организации относятся расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов.

Здесь налицо явное противоречие приведенному выше определению расходов. Этим операциям в одинаковой мере соответствует перераспределение активов организации, в результате которого уменьшаются денежные средства и одновременно приходятся внеоборотные и оборотные активы. Следовательно, собственный капитал организации в результате таких операций не изменяется. В случае, если приобретение внеоборотных и оборотных активов было сопряжено с увеличением обязательств организации, то происходит одновременное увеличение активов организации и ее обязательств. При этом увеличение пассивов происходит только в результате увеличения обязательств без изменения суммы собственного капитала. Таким образом, операции, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов нельзя квалифицировать как расходы в соответствии с указанным выше их определением.

В то же время следует отметить, что понятия доходов и расходов квалифицируются через определение капитала организации. Вместе с тем понятие капитала в системе нормативного регулирования в настоящее время отсутствует.

В зависимости от характера доходов и расходов, а также от условий их получения и направлений деятельности они подразделяются на:

- доходы и расходы от обычных видов деятельности;
- доходы и расходы от прочих поступлений.

В свою очередь, доходы и расходы от прочих поступлений подразделяются на операционные; внеоперационные и чрезвычайные доходы и расходы.

В связи с этим важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является то обстоятельство, которое позволит определить, какие группы операций относятся к обычной деятельности, а какие – к прочей.

Для целей бухгалтерского учета организация самостоятельно признает свою деятельность обычной или прочей в зависимости от ее характера, видов доходов и расходов по ней, а также условиям их получения и возникновения. Таким образом, появляется необходимость в определении видов деятельности, которые будут определяться организацией как обычные.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 и Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 выделяются четыре предмета деятельности, которые могут быть признаны организацией как обычные.

К таким предметам деятельности относятся:

- производство и продажа продукции и товаров;
- предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды;
- предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленных образцов и других видов интеллектуальной собственности;
- участие в уставных капиталах других организаций.

Следовательно, в зависимости от предмета деятельности организации состав расходов и доходов в пределах указанных выше групп может принципиально отличаться. Таким образом, возникает необходимость уточнения состава как обычных доходов и расходов, так и прочих в зависимости от предмета деятельности организации.

При этом необходимо учитывать, что в настоящее время большинство организаций являются многопрофильными, деятельность которых связана не только с производством продукции (работ, услуг), но и с торговлей, финансовыми вложениями и другими видами деятельности. Поэтому в практике ведения бухгалтерского учета возможны ситуации, когда сразу ряд предметов деятельности будут определяться организацией как обычные.

Критерием такого определения при ведении бухгалтерского учета является правило существенности, закрепленное в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. В соответствии с ним «...существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов» (2.3, с. 3).

Таким образом, для коммерческих организаций (если отсутствует соответствующая информация в учредительных документах) предметом деятельности могут считаться работы, услуги, производство продукции и т. п., составляющие в стоимостном выражении пять и более процентов от объема продаж этой организации. Для некоммерческих организаций и унитарных предприятий предмет их деятельности определяется в учредительных документах.

В связи с этим формирование состава финансовых результатов может осуществляться по самым различным направлениям. Поэтому требуется выработка базовых правил формирования финансовых результатов и построения на их основе соответствующих учетных моделей.

Также необходимо отметить, что над рассматриваемыми Положениями постоянно ведется работа по их совершенствованию. В настоящее время ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 применяются в их третьей редакции. При этом положительным моментом является уточнение и расширение номенклатуры расходов и доходов.

Вехой в организации учета финансовых результатов стало вступление в законную силу Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02). Необходимость в его разработке возникла из-за применения в практической деятельности организаций норм главы 25 Налогового кодекса «Налог на прибыль организаций». В соответствии с этим доходы и расходы в бухгалтерском учете и в целях налогообложения прибыли стали учитываться отдельно. Поэтому в бухгалтерском учете определялась одна при-

быль, а в налоговом – другая. Таким образом, указанные показатели не имели связи между собой.

Для того, чтобы устранить эти недостатки и сблизить бухгалтерский учет финансовых результатов и учет прибыли в целях налогообложения, был разработан рассматриваемый нормативный акт. В соответствии с ним в бухгалтерском учете формируется информация о суммах, из-за которых бухгалтерская прибыль до налогообложения отличается от налогооблагаемой, и наоборот. Причем отражаются не только суммы, которые влияют на прибыль текущего периода, но и те, которые могут изменить ее в будущем. Кроме того, вступление в законную силу указанного Положения порождает ряд специфических процедур ведения бухгалтерского учета расчетов по налогу на прибыль, выделение в Плане счетов специальных синтетических счетов и субсчетов, а также значительно расширяет терминологический аппарат учета финансовых результатов.

Как уже указывалось, практически во всех Положениях, регламентирующих ведение бухгалтерского учета активов и обязательств, имеются ссылки, определяющие взаимосвязь рассматриваемого объекта с организацией учета финансовых результатов.

Так, в Положении по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94) организации учета финансовых результатов посвящен раздел 6 «Определение дохода и финансового результата по договорам на строительство».

Этот раздел Положения предусматривает применение двух методов определения финансового результата у подрядчика в зависимости от принятых форм определения дохода. Доход может определяться по отдельным выполненным работам (с применением или без применения счета «Выполненные этапы по незавершенным работам» по новому Плану счетов) – метод «Доход по стоимости работ по мере их готовности», а также по объекту строительства – метод «Доход по стоимости объекта строительства».

Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3 /2000) содержит пункты 13, 19, 22 касающиеся организации учета финансовых результатов. В соответствии с этими пунктами Положения курсовая разница, а также разница, возникающая в результате пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами Российской Федерации, подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы. При этом в Положении указывается, что в бухгалтерской отчетности обязательно раскрывается величина курсовых разниц, отнесенных на счета учета финансовых результатов организации.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) в пункте 25 определяется порядок учета резервов под снижение стоимости материальных ценностей, создаваемых за счет финансовых результатов. Речь идет об учете отклонений, вызванных моральным старением, полной (частичной) потерей первоначального качества, а также снижением текущей рыночной стоимости или стоимости продаж материально-производственных запасов. Согласно пункту 25 Положения в любом из указанных случаев материально-производственные запасы должны отражаться в годовом бухгалтерском балансе по фактической себестоимости за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Величина резерва определяется как разница между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов при условии, что фактическая себестоимость выше текущей рыночной стоимости.

Этим же пунктом Положения регламентируется порядок восстановления сумм указанных резервов. Таким образом, любое снижение стоимости средств в обороте на конец отчетного года порождает необходимость создания соответствующих резервов за счет

уменьшения финансовых результатов и их восстановления путем увеличения финансовых результатов в году, следующем за отчетным.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) в пункте 15 регламентируется порядок включения в состав финансовых результатов показателей, возникающих в результате переоценки объектов основных средств. Так, сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме уценки его, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет финансовых результатов в качестве операционных расходов, относится на этот же счет в отчетном периоде в качестве дохода. В свою очередь, сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет финансовых результатов в качестве внереализационных расходов. При этом превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет финансовых результатов в качестве операционного расхода. Кроме того, при выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

По своей сути действующая редакция ПБУ 6/01 сформировала новую систему учета показателей финансовых результатов, возникающих в результате переоценки объектов основных средств. При этом в Плане счетов рассматриваемая ситуация детального отражения не находит.

В свою очередь, в пункте 31 Положения находит подтверждение норма о том, что доходы и расходы, связанные с выбытием основных средств, отражаются в системе учета финансовых результатов развернуто: в качестве операционных доходов и расходов организации.

Значительное воздействие на организацию учета финансовых результатов сыграло вступление в законную силу Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000). Основной методологической предпосылкой, вытекающей из ПБУ 13/2000, является то обстоятельство, что бюджетные средства при выполнении условий целевого финансирования учитываются в качестве доходов будущих периодов.

При этом указанное Положение пунктами 8, 9, 10 устанавливает порядок отнесения бюджетных средств, включенных в состав доходов будущих периодов, на увеличение финансовых результатов организации. В свою очередь, пунктами 13 и 14 устанавливается порядок исправительных записей в системе учета финансовых результатов при невыполнении организацией условий предоставления государственной помощи.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000) в пунктах 27 и 29 приведено понятие и порядок организации учета принципиально новой для Российской Федерации категории финансовых результатов – «отрицательная деловая репутация».

Кроме того, при рассмотрении вопросов амортизации нематериальных активов в пункте 21 указывается, что при условии отражения в бухгалтерском учете объекта нематериальных активов в условной оценке сумма такой оценки подлежит отнесению на финансовые результаты.

В свою очередь, в пункте 23 Положения находит подтверждение общепринятая норма о том, что доходы и расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, отражаются в системе учета финансовых результатов развернуто: в качестве операционных доходов и расходов организации.

В положении по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01) регламентируется состав и порядок расходов, связанных с заемными обязательствами. Правила учета расходов по заемным обязательствам, предусмотренные Положением, распространяются на банковский, товарный и коммерческий кредиты, а также

на заемные средства, привлеченные путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций юридическим лицам. Состав затрат по кредитам и займам, а также порядок их признания в учете и отнесения на объект учета определены в разделе 3 Положения. Им же вводится понятие «текущие расходы», которые подлежат включению в состав финансовых результатов как операционные. По существу в этом разделе развиваются и уточняются нормы, определенные Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Развитие рыночных отношений связано с движением капитала из одной сферы деятельности организации в другую. Это порождает необходимость регламентации учета хозяйственных операций, связанных с прекращением деятельности. Нормативным документом, регламентирующим такие хозяйственные операции, является Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02). Им устанавливается порядок формирования информации о доходах и расходах организации, которые прямо относятся к прекращаемой деятельности. Поэтому указанное Положение можно считать нормативным актом, регламентирующим учет финансовых результатов, а также порядок их представления в бухгалтерской отчетности. Этот документ разработан на основе международного стандарта финансовой отчетности – МСФО 35 «Прекращаемая деятельность».

В первом разделе «Общие положения» определяется сфера применения документа. Во втором разделе «Прекращаемая деятельность, ее признание и оценка» приводятся базовые нормы, связанные с учетом прекращаемой деятельности. Рассматриваемый нормативный акт понимает под прекращаемой деятельностью принятие решения организацией о прекращении деятельности части, одного или нескольких своих сегментов. Таким образом, формирование информации о прекращаемой деятельности осуществляется в рамках норм, регламентируемых Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000).

Согласно требованию осмотрительности особое внимание в Положении уделяется признанию расходов организации, относящихся к прекращаемой деятельности. В соответствии с этим для урегулирования последствий обязательств, в отношении величины или срока исполнения которых существует неопределенность, организация образует резерв. Таким образом, создание и использование резерва для погашения обязательств возможно, если программа прекращения деятельности рассчитана на два и более отчетных периодов. При этом применяются правила создания и использования резерва, а также его оценки, установленные Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01). Создание таких резервов признается в бухгалтерском учете расходами и в зависимости от вида обязательства относится на расходы по обычным видам деятельности или прочие расходы.

Положение устанавливает, что подобные резервы создаются по состоянию на конец отчетного года. В течение следующего отчетного года суммы резервов, как правило, должны быть использованы. При этом сумм созданного резерва может оказаться недостаточно для покрытия реально производимых расходов, под которые он создавался. В этом случае не перекрытые резервом расходы организации отражаются в бухгалтерском учете организации в общем порядке. При избыточности зарезервированных сумм неиспользованная сумма резерва признается внереализационным доходом организации.

В свою очередь, прекращаемая деятельность влечет за собой необходимость уточнения стоимости активов, отражаемых в бухгалтерской отчетности и относящихся к этой деятельности, так как их стоимость может оказаться завышенной по сравнению с рыночной. Для оценки возможного снижения стоимости и связанного с ним убытка применяются правила, которые установлены для оценки активов соответствующими Положениями по бухгалтерскому учету.

Наряду с этим особенности уточнения стоимости активов зависят и от способа прекращения деятельности. Как правило, в этих случаях формирование доходов, расходов и финансовых результатов от прекращения деятельности отражается в учете стандартным образом.

Формирование информации о доходах и расходах, связанных с прекращаемой деятельностью, рекомендуется отражать в Отчете о прибылях и убытках. В то же время пункт 11 рассматриваемого Положения разрешает представлять эту же информацию в Пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. Указанная информация должна отражаться в бухгалтерской отчетности каждого периода, начиная с того момента, когда часть деятельности организации будет признана прекращаемой, и до того момента, когда прекращение деятельности будет завершено.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (17/02) применяется только теми организациями, которые являются заказчиками НИОКР или ведут их своими силами. При этом если в результате работ получен патент на изобретение или другой документ, организация квалифицирует его как нематериальный актив. И только в случае, если документы на результаты работ не оформлены или эти результаты вовсе не подлежат правовой охране – используется указанное Положение.

Рассматриваемые расходы включаются в подсистему учета финансовых результатов в виде расходов по обычным видам деятельности путем соответствующего расчета. Это обстоятельство регламентируется пунктом 10 Положения. В случае непризнания расходов, при невыполнении указанных Положением условий или отсутствия положительного результата от произведенных расходов, они учитываются как внереализационные (пункт 15).

Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) регламентирует ведение учета финансовых вложений. Взаимосвязь отдельных аспектов учета финансовых вложений с подсистемой учета финансовых результатов регламентируется соответствующими пунктами Положения. При этом повышенное внимание уделяется вопросам оценки.

Так, пункт 20 определяет порядок оценки финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость. Она формируется путем корректировки предшествующей оценки финансовых вложений. Возникающая при этом разница квалифицируется как операционные доходы (расходы).

В свою очередь, пунктами 38, 39 и 40 регулируется порядок учета финансовых вложений в случае их обесценения. Для этого при наличии условий, определенных Положением, создается резерв под обесценение финансовых вложений. Его создание и восстановление осуществляется за счет уменьшения (увеличения) операционных доходов (расходов). При этом в бухгалтерской отчетности раскрывается информация о движении резервов в разрезе видов финансовых вложений (пункт 42).

Раздел 5 Положения (пункты 34, 35 и 36) целиком посвящен учету доходов и расходов по финансовым вложениям. В части учета доходов в этом разделе дублируются нормы Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). В свою очередь, в отношении учета расходов этот раздел развивает нормы Положения по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01).

Отдельную составляющую нормативного регулирования представляют собой Положения, касающиеся только представления в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателей финансовых результатов. Так, Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) раскрывает базовые правила и процедуры представления показателей финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. При этом пятый раздел «Содержание отчета о прибылях и убытках», являющийся конечной целью всей системы

бухгалтерского учета о финансовых результатах, приведен в Положении в принципиальном Plane.

Указанный отчет должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Основными составляющими отчета являются показатели доходов и расходов как от обычных видов деятельности, так и от прочих в разрезе их номенклатуры. Изложенная в Положении схема отчета о финансовых результатах закрепляет нормы ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Наряду с этим в учетную практику введены понятия: «валовая прибыль», «прибыль/убыток до налогообложения», «чистая прибыль (нераспределенная прибыль (непокрытый убыток))».

Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) применяется при составлении сводной бухгалтерской отчетности. Согласно пункту 4 ПБУ 12/2000, его применение должно обеспечивать заинтересованных пользователей информацией, позволяющей лучше оценивать деятельность организации, перспективы ее развития, подверженность рискам и вероятность получения прибыли.

Состав показателей первичной информации по сегментам приведен в пункте 21 ПБУ 12/2000. В числе трех важнейших показателей выделен финансовый результат (прибыль или убыток).

Необходимость представления информации о финансовом результате по сегментам вызвана процессами интеграции производства и капитала. Расширение сфер и географии предпринимательской деятельности обуславливает необходимость агрегирования отчетных данных, часто неоднородных. Проблема агрегирования информации о финансовых результатах приобрела еще более острый характер в связи с развитием крупных фирм-конгломератов, образовавшихся путем поглощения или покупки большого числа предприятий, осуществляющих самые разнообразные виды деятельности. Объединение фирм приводит к потере информации о финансовых результатах для внешних пользователей, чьи интересы являются преобладающими при составлении финансовой отчетности, поскольку если до объединения каждая фирма представляла собственные отчеты, то объединенная фирма – только один. Кроме того, доступность только агрегированных данных о финансовых результатах усложняет оценку фирм-конгломератов и прогнозирование их будущей деятельности.

Пунктом 33 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлено требование, согласно которому бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы (аналогичная норма предусмотрена пунктом 8 ПБУ 4/99). Выполнение данного требования для многих организаций означало сведение воедино показателей бухгалтерской отчетности филиалов, которые не являлись по законодательству юридическими лицами, но имели обособленные балансы и свои расчетные счета.

Вместе с тем на основании только агрегированных данных «Отчета о прибылях и убытках» практически невозможно получить адекватные оценки риска, тенденций роста, разнообразия видов деятельности многоотраслевых фирм и фирм с географическими или потребительскими сегментированными рынками. Это обуславливает необходимость раскрытия условий формирования финансового результата по основным сегментам организации.

ПБУ 12/2000 требует выделения в рамках единой бухгалтерской отчетности информации о финансовых результатах по сегментам. Таким образом, внешние пользователи бухгалтерской отчетности, равно как и внутренние, получают возможность проведения анализа формирования финансовых результатов как в целом по организации, так и в разрезе отдельных видов деятельности или в части обособленных подразделений организации, находящихся в различных географических зонах.

Раскрытие информации о финансовых результатах по сегментам в бухгалтерской отчетности позволит заинтересованным пользователям оценить перспективы развития организации, ее подверженность рискам для целей принятия обоснованных решений.

Проведенный анализ системы нормативного регулирования учета финансовых результатов позволяет утверждать, что только через определение доходов и расходов, а также способов их признания можно выйти на квалификацию финансовых результатов. Место же самих финансовых результатов в системе нормативного регулирования пока не определено, и этот вопрос является дискуссионным. Таким образом, возникает проблема в нормативном документе: какого уровня давать понятие и определения базовых, фундаментальных категорий учета и отчетности финансовых результатов.

Рассмотренные Положения по бухгалтерскому учету содержат только концептуальные нормы бухгалтерского учета финансовых результатов. В их тексте нет упоминания о конкретных счетах бухгалтерского учета, которые должны применяться в том или ином случае для организации учета финансовых результатов. Планировалось, что для описания способов ведения бухгалтерского учета в развитие конкретных Положений по бухгалтерскому учету будут разрабатываться документы третьего уровня нормативного регулирования – методические указания или методические рекомендации. Однако разработка таких документов хотя и осуществляется, но с большим временным отрывом от соответствующего Положения. В настоящий момент только ПБУ 4/99, ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01 нашли развитие в соответствующих методических рекомендациях. Также к ним относятся Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные приказом МФ РФ № 60н от 28.06.2000. В этом нормативном документе формированию показателей Отчета о прибылях и убытках посвящен целый раздел.

Увеличение дополнительных форм раскрытия информации о финансовых результатах в бухгалтерской отчетности привело к возникновению новых для Российской Федерации показателей и, соответственно, понятий прибыли. Начиная с бухгалтерской отчетности за 2000 год, все акционерные общества должны включать в нее информацию о базовой и разведенной прибыли (убытке) на акцию. Порядок формирования информации по указанным показателям определяется Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом МФ РФ № 29н от 28.03.2000.

При этом нельзя не обратить внимание на разночтение указанных нормативных документов по поводу отчетной формы, в которой подлежат отражению рассматриваемые показатели. Так, в соответствии с пунктом 27 ПБУ 4/99 информация о прибыли (убытке), приходящейся на одну акцию, подлежит раскрытию в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. В свою очередь, в пункте 83 Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации указывается, что такая информация подлежит отражению по соответствующим строкам отчета о прибылях и убытках. В самих же Методических рекомендациях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, также неточно определена отчетная форма для отражения показателей и раскрытия условий их формирования.

Единственным нормативным документом третьего уровня нормативного регулирования, в котором сделана попытка системно развить базовые нормы и процедуры Положений, является План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению, утвержденные приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000.

Перечень счетов учета финансовых результатов представлен в разделе VII «Финансовые результаты» Плана счетов. Основными из них, концентрирующими информацию о финансовых результатах, являются: «Продажи», «Прочие доходы и расходы» и «Прибыли и

убытки». Первые два – предназначены для формирования доходов и расходов по определенным видам деятельности и выявления финансового результата по ним. Выявленные финансовые результаты списываются на счет «Прибыли и убытки», где в сопоставлении с суммами платежей в бюджет по налогу на прибыль выявляется конечный финансовый результат – чистая прибыль (убыток) организации. При этом учет формирования указанных финансовых результатов ведется кумулятивным способом, т. е. нарастающим итогом с начала года.

В свою очередь, записи по распределению прибыли на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могут возникать только при наличии чистой прибыли.

Эти счета в их взаимосвязи представляют собой довольно стройную систему, направленную на выявление с достаточной степенью достоверности конечного финансового результата (чистой прибыли (убытка) – важнейшего оценочного показателя финансово-хозяйственной деятельности организации.

Следующим положительным моментом в принятии нового Плана счетов является то обстоятельство, что он в значительно большей степени, чем прежний План счетов ориентирован на получение показателей действующей бухгалтерской (финансовой) отчетности о показателях финансовых результатов. Так, при составлении промежуточной отчетности заполнение строк «нераспределенная прибыль отчетного года» или «непокрытый убыток отчетного года» бухгалтерского баланса осуществляется при первом обращении к конечным данным счета «Прибыли и убытки». В свою очередь, показатели «Отчета о прибылях и убытках» целиком и полностью формируются на основании счетов учета финансовых результатов.

Таким образом, в целом новый План счетов в части бухгалтерского учета финансовых результатов позволяет обеспечить руководство организацией полной информацией о конечном финансовом результате и условиях его возникновения. В свою очередь, именно этот показатель является важнейшим для информационного обеспечения управленческих решений собственников.

Проведенный анализ системы нормативного регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов показывает, что рассмотренная система нуждается в существенной корректировке. Краеугольным камнем всей системы нормативного регулирования учета финансовых результатов должно выступать Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В его разделе «Прибыль (убыток) организации» необходимо привести все основные понятия системы учета финансовых результатов, которые будут проецироваться на остальные Положения по бухгалтерскому учету и находить развитие в методических рекомендациях или методических указаниях. В первую очередь в нем должно найти отражение экономическое понятие финансового результата организации. Кроме того, в дополнение к уже изложенным в рассматриваемом разделе Положения понятиям включить нормы, определяющие базовые правила и процедуры ведения учета расходов будущих периодов, резервов предстоящих платежей и оценочных резервов.

По нашему мнению, разработка отдельного Положения по учету финансовых результатов вряд ли необходима. Его функцию в целом выполняют ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», через которые прямо или косвенно определяется финансовый результат, а также способы и аспекты учета финансовых результатов, являющиеся предметом других Положений. А вот разработка методических рекомендаций по выявлению и учету финансовых результатов крайне необходима.

На наш взгляд, структура таких методических рекомендаций должна быть построена в развитие предложенных базовых норм Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и может иметь следующий вид.

1. «Общие положения». В этом разделе раскрывается сфера применения методических рекомендаций, понятия прибыли, используемые в бухгалтерском учете и структура финансового результата.

2. «Состав финансовых результатов организации». Этот раздел рассматривает взаимосвязанную между собой систему показателей финансовых результатов, вытекающую из базовых правил и процедур ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99. Дается подробный перечень показателей, определяемый нормативным регулированием как финансовые результаты.

3. «Формирование и учет финансовых результатов». Развиваются правила ведения бухгалтерского учета, изложенные в инструкции к новому Плану счетов бухгалтерского учета. Кроме того, в нем необходимо рассмотреть типовые ситуации формирования финансовых результатов как от обычных видов деятельности, так и от прочих, с применением конкретных счетов бухгалтерского учета.

4. «Формирование и учет оценочных резервов». В нем дается понятие оценочных резервов, представляется их номенклатура, раскрывается порядок формирования. При этом приводятся типовые хозяйственные операции с применением конкретных счетов бухгалтерского учета.

5. «Формирование и учет доходов будущих периодов». Дается понятие доходов будущих периодов, раскрывается их номенклатура и порядок формирования. Отдельно рассматривается порядок включения доходов будущих периодов в состав финансовых результатов отчетного периода. Приводятся типовые ситуации с применением конкретных счетов бухгалтерского учета.

6. «Формирование и учет финансовых результатов при проведении переоценки активов и инвентаризации». Рассматриваются ситуации, возникающие при переоценке как оборотных, так и внеоборотных активов в части их влияния на формирование финансовых результатов. Отдельно развиваются нормы статьи 12 Федерального закона «О бухгалтерском учете», касающиеся порядка формирования и отражения в учете показателей финансовых результатов при проведении инвентаризации.

7. «Исправительные записи в системе учета финансовых результатов». Раскрывается сущность исправительных записей, дается их классификация. Отдельно приводятся типовые ситуации с применением конкретных счетов бухгалтерского учета.

8. «Раскрытие информации о финансовых результатах в бухгалтерской отчетности». Дается ссылка на нормативные документы, регламентирующие порядок представления показателей финансовых результатов в бухгалтерской отчетности. При этом основное внимание уделяется раскрытию информации о финансовых результатах, не нашедших отражение в формах бухгалтерской отчетности.

В заключение хотелось бы отметить следующее. Законодательство о бухгалтерском учете в настоящее время представляет собой самостоятельную отрасль права. При этом состав нормативных актов неуклонно расширяется. Вместе с тем в российской системе нормативного регулирования бухгалтерского учета не решены, на наш взгляд, многие концептуальные вопросы, касающиеся, прежде всего, принципов взаимодействия нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового законодательства. Указанный пробел становится еще более очевидным в связи с процессом реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, поскольку параллельно приходится решать проблемы, касающиеся различной терминологии, и многие другие вопросы стыковки указанных отраслей права. Например, в бухгалтерском учете используется термин «продажи», в налоговом – «реализация».

2.2. Принципы формирования информации о финансовых результатах и распределении прибыли

Учет финансовых результатов и распределения прибыли является центральным и одним из наиболее важных вопросов во всей системе бухгалтерского учета. При этом главной функцией бухгалтерского учета является определение и отражение в отчетности финансовых результатов организации за отчетный период. Как уже указывалось, в бухгалтерском учете Российской Федерации понятие прибыли имеет множество значений. С профессиональной точки зрения бухгалтера базовым значением является разница между доходами и расходами организации. В свою очередь, если расходы превышают доходы, то говорят о понесенном убытке.

Как уже указывалось, исчисление финансового результата организации строится на основном методологическом принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности, закрепленном в ПБУ 1/98. В экономической литературе указанный методологический принцип получил широкое толкование. В зарубежной экономической литературе принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности чаще всего обозначается термином «соответствие».

Так, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл в своей книге «Принципы бухгалтерского учета» дают следующее определение: «...Расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат (а не выплаты денег), связанных с получением доходов, которые, в свою очередь, должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получения денег)» (1.66, с. 48).

М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера, ссылаясь на определение Американской бухгалтерской ассоциации (ААА), для обозначения временной определенности фактов хозяйственной деятельности также используют термин «соответствие», под которым понимается «...соотнесение затрат с доходами, реализовавшимися в течение конкретного периода, на основе определенной связи затрат с признанными доходами» (1.58, с. 322).

В свою очередь, Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда, ярчайшие представители американской школы, для которой теория бухгалтерского учета представляет собой методологический анализ процедур по исчислению финансовых результатов, раскрывают принцип «соответствия» исключительно для этих целей. По мнению указанных авторов, «оценка чистой прибыли должна представлять собой превышение доходов отчетного периода над расходами, связанными с этими доходами и отраженными в течение того же периода. Соответствие имеет место только тогда, когда установлена связь между доходами и расходами» (1.93, с. 249).

Я. В. Соколов в своей книге «Основы теории бухгалтерского учета» для обозначения временной определенности фактов хозяйственной деятельности вводит в теорию бухгалтерского учета понятие принципа «идентификации». В соответствии с ним факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с определенными отчетными периодами, а это предполагает выбор момента, к которому относится и с которым идентифицируется определенный факт хозяйственной жизни (1.84, с. 34).

Применение приведенного выше методологического принципа потребовало разработки специальных правил признания и определения величины доходов и расходов.

Под признанием доходов понимается определение организацией права на получение выручки, ее суммы, уверенности в увеличении экономических выгод, перехода права собственности к покупателю, а также в том, что расходы, относящиеся к этой выручке, могут быть определены. При невозможности определения хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность.

Под признанием расходов понимается определение суммы расхода, уверенности в уменьшении экономических выгод, а также в том, что расход производится в соответствии с требованиями законодательства. При неисполнении хотя бы одного из условий в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Следует отметить, что теоретическому обоснованию правила признания доходов и расходов в экономической литературе уделяется недостаточно внимания. При этом практически все авторы при изложении материала используют этот или аналогичные по содержанию термины. Так, М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера при рассмотрении правила признания используют термин «констатация». По мнению указанных авторов, констатация – это признание доходов в момент их получения и расходов в момент их возникновения (1.58, с. 48). При этом принципы признания доходов и расходов авторами не раскрываются.

Одними из немногих авторов, которыми сделана попытка теоретического обоснования рассматриваемой процедуры, являются Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда. При этом термин «признание» применяется этими авторами только применительно к понятию «доходы». Под процедурой признания Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда понимают определение объекта дохода, если он является частью продукта организации, его измерение и оценку, которая может быть надежно подтверждена (1.93, с. 236). Кроме того, авторами доход организации рассматривается в неразрывной связи с формированием финансовых результатов. «Поскольку величина дохода предопределяет величину прибыли, правила признания дохода являются частью правил признания прибыли. Следовательно, и прибыль должна быть признана лишь тогда, когда она заработана и реализована» (1.93, с. 236).

Процедура признания доходов неразрывно связана с принципом реализации (продажи). Принцип реализации трактуется различными экономистами по-разному. Так, М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера считают, что принцип реализации необходим для регулирования определения прибыли. «Термин “реализованный” означает, кратко говоря, превращенный в деньги или денежные требования» (1.58, с. 317). Условиями принципа реализации авторы считают те же условия, которые рассматриваются в нашей работе как условия признания доходов.

Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда указывают, что «существует единое мнение, что реализация представляет собой отражение дохода, когда произошли обмен или выбытие продукта» (1.93, с. 238). Рассматривая это определение реализации, следует указать, что сам факт отражения в учете дохода возможен только на принципах его признания. Поэтому, на наш взгляд, правило признания доходов и принцип реализации (продажи) в системе учета финансовых результатов – это одна и та же процедура его ведения.

Рассмотрение вопросов признания расходов в западной экономической литературе практически отсутствует. Это объясняется тем, что в соответствии с концепцией Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) все расходы коммерческой организации направляются на извлечение доходов. Поэтому вопросы признания расходов для западного пользователя бухгалтерской информации не являются актуальными.

Недостаточно внимания уделяется правилу признания расходов и в экономической литературе Российской Федерации. Однако причины здесь совершенно другие. Хотя в нашей стране традиционно вопросам методологии и методике учета расходов уделяется повышенное внимание, признание расходов является принципиально новой категорией для ведения бухгалтерского учета, требующей времени для осмысления и практической апробации. Одним из немногих авторов, который сделал попытку теоретического обоснования правила признания, является С. А. Николаева. По определению С. А. Николаевой, «...все основные расходы организация осуществляет с целью извлечения дохода, но согласно требованию полноты – одному из важнейших принципов формирования достоверной информации – в

бухгалтерском учете признаются все расходы вне зависимости от намерения их осуществления» (1.28, с. 73).

Важнейшим моментом в организации учета финансовых результатов является правило определения величины доходов и расходов. Определение величины дохода – это измерение стоимости тех объектов учета, которые организация квалифицирует как свои доходы. Термин «стоимость» имеет множество значений. В бухгалтерской литературе имеется в виду цена обмена продукции, товаров и услуг, определенная соответствующим договором, т. е. речь идет об определении стоимости доходов по обычным видам деятельности. При этом оценке прочих доходов внимания по существу не уделяется. Только Н. Н. Карзаева с позиции практических потребностей учета экстраполировала разрешенные действующим нормативным регулированием различные способы определения величины доходов на прочие доходы (1.19, с. 90–98).

До сих пор в нормативном регулировании бухгалтерского учета в Российской Федерации нет понятия определения величины расходов. Также не уделяется должного внимания этому обстоятельству и в экономической литературе. Как правило, рассмотрение проблемы ограничивается определением величины какой-либо составляющей в совокупности осуществляемых организацией расходов. При этом «расходы» организации является понятием, которое часто используется в нормативных документах, работах ведущих экономистов, но не имеет однозначного толкования. Неясно, какие расходы имеются в виду, в какой сумме.

Одной из причин сложившегося положения является то, что до сих пор в нормативном регулировании нет четкого разделения между понятиями «затраты» и «расходы». Также нет единого мнения в среде ведущих экономистов-бухгалтеров. Так, М. Р. Мэтьюс и М. Х. Б. Перера, ссылаясь на определения западных стандартов, считают, что «термин “затраты” относится ко всякому использованию ресурсов, в том числе на приобретение активов, в то время как термин “расходы” касается использования лишь тех ресурсов, которые при определении прибыли хозяйствующего субъекта за данный период времени ставятся в соответствие доходам» (1.58, с. 314).

Практически на такой же позиции стоит С. А. Николаева, один из разработчиков отечественных Положений о доходах и расходах. По ее мнению «затраты» – это операции по использованию в хозяйственной деятельности организации за отчетный период материальных, трудовых, финансовых и иных ресурсов (1.28, с. 81). При этом автор указывает, что хозяйственные операции продолжают числиться в составе затрат до тех пор, пока не наступит момент признания дохода. И только в момент признания дохода затраты признаются в качестве расходов (1.28, с. 81). С определением С. А. Николаевой трудно согласиться. Исходя из сущности ее определения, термин «затраты» шире термина «расходы». А это точно не так. Например, есть расходы будущих отчетных периодов, которые только потом станут затратами. При этом С. А. Николаева в своей работе не раскрывает принципов определения величины доходов и расходов.

Я. В. Соколов считает, что «затраты – это та часть расходов, которые станут таковыми в следующие отчетные периоды» (1.84, с. 447).

Таким образом, приведенные точки зрения принципиально отличаются друг от друга. По мнению М. Р. Мэтьюса и М. Х. Б. Перера, а также С. А. Николаевой, термин «затраты» более емкий, чем понятие «расходы». Я. В. Соколов считает, что термин «затраты» более узкий, чем «расходы».

На наш взгляд, определение, приведенное Я. В. Соколовым, вытекает из традиций бухгалтерского учета в Российской Федерации и более точно отражают суть рассматриваемых понятий.

Возвращаясь к правилу определению величины расходов, следует указать, что при выполнении этой процедуры необходимо их подразделять на расходы по обычным видам деятельности (затраты) и прочие расходы. Величина расходов по обычным видам деятельности зависит как от способов группировки затрат, так и от способов их оценки выбранных в отчетном периоде.

Величина прочих расходов признается в бухгалтерском учете в их фактических суммах.

Развитие правил определения величины доходов и расходов нашло отражение в указанной выше работе Я. В. Соколова. Им вводится в теорию бухгалтерского учета понятие принципа «квантифицируемости». По мнению Я. В. Соколова, принцип «квантифицируемости» предполагает, что любой зарегистрированный и идентифицированный по времени факт хозяйственной жизни требует количественного измерения и исчисления (1.84, с. 37).

В полной мере это касается и конечного финансового результата деятельности организации. В указанном контексте можно говорить о правилах его оценки, применение которых самым прямым образом связано с величиной финансового результата. Между тем в экономической литературе отсутствует целостная картина оценки финансовых результатов, так как проблема ограничивается рассмотрением отдельных ее аспектов. Поэтому необходимо уточнить все действующие правила определения величины доходов и расходов с позиции подсистемы учета финансовых результатов (см. параграф 2.4).

Таким образом, соотнесение расходов и доходов на основе рассмотренных выше принципов и правил позволяет выявить финансовый результат отчетного периода. Следовательно, методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности позволяет правильно определить финансовый результат отчетного периода, а правила признания и определения доходов и расходов способствуют наиболее точному исчислению искомой величины.

Методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности порождает необходимость в применении принципа разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам. В зависимости от своей экономической природы в теории бухгалтерского учета выделяются две учетные категории, связанные с указанным разграничением. Это «расходы будущих периодов» и «доходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов представляют собой расходы, осуществленные в данном отчетном периоде, но оказывающие влияние на финансовые результаты в двух и более отчетных периодах. Такие расходы исключаются из расходов данного отчетного периода и включаются в состав активов организации. Исключение расходов будущих периодов из состава расходов данного отчетного периода увеличивает прибыль этого периода, создавая возможность управлению организацией использовать эту учетную категорию в своих целях.

Доходы будущих периодов, так же как и аналогичные расходы, могут возникать еще до того, как они заработаны по существу. Поэтому в бухгалтерском учете финансовых результатов возникает необходимость в определении доли рассматриваемых доходов, включаемых в состав финансовых результатов отчетного периода. Следует отметить, что в экономической литературе нет детальных теоретических разработок рассматриваемой категории. Как правило, исследование доходов будущих периодов как учетной категории ограничивается рассмотрением их в составе различных классификаций доходов организации в целом.

Так, Я. В. Соколов при рассмотрении классификации доходов по отношению к отчетному периоду выделяет будущие доходы. В соответствии с мнением автора «будущие доходы – это поступления ценностей в текущем отчетном периоде, но прибыль от этих поступлений будет отражена в будущих отчетных периодах» (1.84, с. 459). При этом устанавливается взаимосвязь между прибылью будущих периодов и прибылью предшествующих отчетных

периодов: «...в будущие периоды реально полученная прибыль увеличится за счет прибыли прошлых периодов» (1.84, с. 459).

С. А. Николаева при рассмотрении классификации доходов по тому же признаку считает, что «доходы будущих периодов (отложенные доходы) – доходы, обусловленные фактами хозяйственной деятельности и событиями текущего отчетного периода, но признаваемые в отчете о прибылях и убытках в будущих отчетных периодах (1.28, с. 78).

Дальнейшего теоретического развития учетная категория «доходы будущих периодов» в работах указанных авторов не получила. Между тем в современных условиях хозяйствования значительно расширился перечень операций, порождающих доходы будущих периодов. Поэтому требуется разработка методологических и методических принципов ведения учета рассматриваемой категории (см. параграф 4.3).

Таким образом, принцип разграничения доходов и расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам, является обязательным для правильного исчисления финансовых результатов отчетного периода и рассмотрения условий их возникновения.

Значительное влияние на формирование финансовых результатов оказывает методологический прием резервирования предстоящих платежей.

Резервы предстоящих платежей – это зеркальное отражение категории «расходы будущих периодов». Такие резервы создаются за счет равномерного включения расходов в затраты организации. Целью создания подобных резервов является покрытие расходов, которые неизбежно появятся в будущих отчетных периодах. «Если бухгалтеры приняли правило, согласно которому расходы должны относиться к тому отчетному периоду, в котором благодаря им были получены доходы, и соответственно доходы должны быть показаны в том периоде, когда были понесены связанные с ними расходы, то резервирование становится неизбежным» (1.84, с. 465).

В то же время резервирование расходов предстоящих платежей целиком и полностью зависит от воли управления конкретной организации, т. е. является элементом учетной политики. Организация может создавать указанные резервы, а может и отказаться от этого.

Создание резервов предстоящих платежей снижает прибыль отчетного периода. Искусственный характер этой учетной категории и ее влияние на величину прибыли в каждом отчетном месяце позволяет управлению организации манипулировать указанным показателем. При этом резервы предстоящих платежей не оказывают влияние на налогообложение прибыли по итогам хозяйственной деятельности за год.

Теоретическим и практическим проблемам учета резервов предстоящих платежей как категории, влияющей на организацию учета финансовых результатов, в экономической литературе не уделяется должного внимания. Только Я. В. Соколов при рассмотрении базовых правил резервирования и его влияния на величину финансовых результатов выделил рассматриваемые резервы в самостоятельный объект учетного наблюдения. По его мнению, создание именно таких резервов преследует целью регулирование финансовых результатов (1.84, с. 468). С этим утверждением можно не согласиться. По нашему мнению, любые резервы, создаваемые организацией как путем включения части расходов в затраты, так и за счет прибыли организации так или иначе влияют на величину финансовых результатов. При этом мы не оспариваем постулат, что создание резервов предстоящих платежей в первую очередь позволяет избежать резких колебаний себестоимости отчетного периода и, следовательно, таких же колебаний финансовых результатов.

В практическом Plane представляет интерес работа В. И. Ткач, С. В. Романовой, А. С. Чешева «Учет резервов предприятия», где делается попытка рассмотреть систему нормативных актов, регулирующих учет резервов предстоящих платежей, а также правил ведения такого учета (1.87, с. 43–58).

Следующей методологической предпосылкой построения системы учета финансовых результатов в Российской Федерации является принцип кумулятивности информации. В соответствии с ним показатели финансовых результатов формируются в бухгалтерском учете нарастающим итогом с начала года, т. е. накопительно.

Применение этого принципа диктуется в первую очередь интересами пользователей бухгалтерской информации. При первом обращении к данным бухгалтерского учета в любой момент отчетного периода пользователь получает всю необходимую информацию о формировании финансовых результатов и условиях их возникновения. Кроме того, применение принципа кумулятивности информации в учете финансовых результатов диктуется правилами составления бухгалтерской отчетности о финансовых результатах. «В отчете о прибылях и убытках данные о доходах, расходах и финансовых результатах представляются в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты» (2.3, с. 13). Поэтому если бы принцип кумулятивности информации не был учтен в организации учета финансовых результатов, то составление отчета о прибылях и убытках превратилось бы в весьма трудоемкую процедуру.

Развитие принципа кумулятивности информации нашло отражение в новом Плане счетов бухгалтерского учета. Во-первых, увеличилась номенклатура счетов, строящихся на принципах кумулятивности, во-вторых, впервые в практике бухгалтерского учета в Российской Федерации к главным счетам предусмотрены специальные кумулятивные субсчета, предназначение для отражения доходов, расходов и финансовых результатов как по обычным видам деятельности, так по прочим операциям.

Принцип кумулятивности информации порождает необходимость разработки правил закрытия счетов учета финансовых результатов. При этом закрытие счетов преследует две цели. Первая цель связана с тем, что необходимо создать основу для ведения учета финансовых результатов в следующем отчетном периоде, т. е. соблюсти принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Как известно, отчетный период заканчивается 31 декабря. На этот день на счетах учета финансовых результатов числятся показатели доходов, расходов и финансовых результатов за отчетный период, заканчивающийся в этот же день. Поскольку эти показатели имеют отношение только к данному отчетному периоду, то необходима процедура закрытия счетов. Таким образом, в периоде, который следует за отчетным, счета учета финансовых результатов не имеют остатков.

Вторая цель реформирования счетов связана с определением чистой прибыли/убытка отчетного периода и включением этого показателя в состав собственного капитала организации.

Закрытие счетов оформляется соответствующими записями на указанных счетах. Так, на счетах, предназначенных для отражения доходов, расходов и финансовых результатов как по обычным видам деятельности, так и по прочим операциям реформация осуществляется внутренними записями. В свою очередь, на счете, предназначенном для выявления конечного финансового результата (чистая прибыль/убыток отчетного года), искомый показатель списывается заключительной записью декабря и включается в состав собственного капитала организации.

Таким образом, принцип кумулятивности финансовых результатов обеспечивает пользователей всей необходимой информацией, в том числе и об условиях их формирования, а правило закрытия счетов учета финансовых результатов обеспечивает выделение каждого отчетного периода в самостоятельный объект учетного наблюдения и обеспечивает контроль за формированием собственного капитала организации.

Следовательно, методологической основой построения системы учета финансовых результатов в Российской Федерации является принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, результатом применения которого является принцип разгра-

ничения доходов и расходов по сопредельным отчетным периодам, а также принцип кумулятивности информации о финансовых результатах.

В свою очередь, методологические принципы учета финансовых результатов обеспечиваются правилами признания и определения величины доходов и расходов, а также правилом закрытия счетов финансовых результатов.

Формирование финансовых результатов порождает конечный финансовый результат отчетного периода – чистую прибыль/убыток, показатель, включаемый в состав собственного капитала организации. Влияние рассматриваемого показателя на величину собственного капитала организации определяется взаимосвязью показателей финансовых результатов отчетного периода с показателями финансово-хозяйственной деятельности в предшествующие отчетные периоды. При этом принципиальным для величины собственного капитала является наличие остатка чистой прибыли, числящегося в его составе, и непокрытого убытка.

В нормативном регулировании бухгалтерского учета в Российской Федерации остаток чистой прибыли, числящийся в составе собственного капитала, обозначается термином «нераспределенная прибыль». Такая прибыль организации представляет собой сумму прибыли с начала функционирования организации за вычетом выплат по дивидендам и прибыли, направленной по решению собственников на покрытие различных расходов. Наличие нераспределенной прибыли означает, что активы организации увеличены за счет операций предшествующих отчетных периодов, финансовым результатом которых является прибыль.

Непокрытый убыток представляет собой суммы убытков предшествующих отчетных периодов, непокрытые прибылью от финансово-хозяйственной деятельности организации в тех же отчетных периодах. В этом случае непокрытый убыток направляется в уменьшение собственного капитала организации.

Методологической предпосылкой организации учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) является допущение имущественной обособленности организации, сформулированной в пункте 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. В соответствии с ним предполагается, что «активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций» (2.41, с. 46). Таким образом, разница между активами и обязательствами организации, представляющая собой собственный капитал организации, является собственностью участников этой организации. В Гражданском кодексе Российской Федерации эта категория получила название чистых активов организации.

Вопросы формирования нераспределенной прибыли/непокрытого убытка в составе собственного капитала организации нельзя ограничивать только рамками включения в него чистой прибыли/убытка отчетного периода. Само наличие прибыли предполагает ее распределение по различным направлениям. В свою очередь, наличие непокрытого убытка порождает правила его покрытия.

Принципы ведения бухгалтерского учета распределения прибыли (покрытия убытка) определяются позицией собственников организации. При этом методические приемы ведения такого учета могут быть разными (см. параграф 3.4).

В экономической литературе для обозначения нераспределенной прибыли могут использоваться и другие термины. Наиболее распространенным термином в Российской Федерации, адекватным термину «нераспределенная прибыль», является «прибыль, оставшаяся в распоряжении организации». Зарубежные авторы чаще используют термин «реинвестируемая прибыль».

При этом нельзя не отметить, что в отечественной экономической литературе последних лет принципам учета нераспределенной прибыли уделяется недостаточно внимания.

Такое положение связано в первую очередь с тем, что в нашей стране в условиях планово-централизованной экономики данные о прибыли прошлых лет конкретной организации изымались из информационного оборота. Соответственно, не было необходимости создавать и развивать теоретические аспекты учета прибыли как составной части капитала (фондов) организации.

Другим негативным моментом можно назвать то, что нераспределенная прибыль является составной частью капитала организации, понятие и место которого в законодательстве и в нормативном регулировании бухгалтерского учета в настоящее время отсутствует. Поэтому теоретические работы по указанным аспектам бухгалтерского учета в Российской Федерации практически отсутствуют и принципиальные вопросы учета нераспределенной прибыли являются дискуссионными.

Одной из основных целей функционирования коммерческих организаций является извлечение прибыли с последующим ее перераспределением между собственниками в зависимости от суммы вкладов. Поэтому формирование информации о направлении прибыли на выплату дивидендов учредителям (участникам) организации является приоритетным в организации такого учета.

Однако применение в организации бухгалтерского учета методологического принципа непрерывности деятельности, который определяет, что «организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности...» (2.41, с. 46), позволяет утверждать о выделении второго главного направления распределения прибыли. Это – осуществление расходов, связанных с производственным развитием организации. Длительное функционирование организации в условиях рыночной экономики невозможно без направления части капитала, предназначенного на поддержание положения организации, на расширение производства.

Таким образом, принципиальными в организации учета распределения прибыли являются два направления – начисление и выплата дивидендов учредителям (участникам) организации и осуществление расходов, связанных с производственным развитием организации.

При этом само распределение прибыли как экономической категории возможно только при ее наличии в составе собственного капитала организации. Поэтому, на наш взгляд, основным методологическим принципом организации учета нераспределенной прибыли должен быть принцип ограничения в распределении прибыли, который может быть сформулирован следующим образом. Принцип ограничения предполагает, что материальное расходование нераспределенной прибыли возможно только при ее наличии в составе капитала организации.

Методические принципы начисления дивидендов учредителям (участникам) организации базируются на экономической природе этой операции, в соответствии с которой происходит уменьшение капитала организации. Поэтому бухгалтерские записи по начислению дивидендов показывают уменьшение нераспределенной прибыли и, как следствие, уменьшение собственного капитала организации.

Методика отражения в учете направления части капитала на производственное развитие организации в настоящее время отсутствует. Это объясняется различными причинами. Основной причиной является отсутствие в нормативном регулировании бухгалтерского учета понятия «расходы, связанные с производственным развитием организации».

С другой стороны, разработке методики отражения в учете направления части капитала на производственное развитие организации, как ни парадоксально, препятствует двойственная природа категорий бухгалтерского учета. По своей сути направление части нераспределенной прибыли на производственное развитие организации представляет собой капитализацию прибыли в активы организации. Отражение в учете капитализации прибыли

осуществляется записями на счетах активов организации. Поэтому сумма собственного капитала организации не изменяется.

Единственным выходом в сложившейся ситуации наряду с записями на счетах активов является отражение капитализации части нераспределенной прибыли внутренними записями на счете, предназначенном для учета рассматриваемого показателя. Появление внутренних записей на указанном счете означает, что часть остатка нераспределенной прибыли инвестирована в производственное развитие организации.

Таким образом, учет распределения прибыли базируется на методологическом принципе ограничения, а методические принципы вытекают из экономической природы учитываемого объекта.

2.3. Состав и классификация объектов учета, формирующих финансовые результаты и распределение прибыли

В экономической литературе рассматривались самые различные аспекты финансовых результатов, предлагались их разнообразные классификации, преследующие самые различные цели. Так, Ю. В. Богатыным и В. А. Швандаром для определения прибылеобразующих факторов разработана классификация резервов повышения прибыли предприятия, а также факторов и путей реализации этих резервов (1.6, с. 3–5).

Среди учетных классификаций финансовых результатов выделяются классификации Я. В. Соколова и С. А. Николаевой. Так, Я. В. Соколовым разработана всеобъемлющая по самым различным основаниям классификация расходов и доходов, преследующая конечную цель – исчисление финансового результата организации (1.84, с. 446–462). В свою очередь, С. А. Николаева разработала классификацию доходов и расходов по двум основаниям с той же целью: по признаку принадлежности к отчетным периодам и по признаку регулярности (1.53, с. 632–659).

Все указанные классификации обогащают теорию и практику и направлены на повышение информированности различных пользователей экономической информации.

В то же время формирование информации о финансовых результатах и распределении прибыли регламентируется целым перечнем нормативных актов бухгалтерского учета. Динамика появления новых положений по бухгалтерскому учету, а также изменения в действующих положениях предельно высока, что порождает отсутствие понимания взаимосвязей между различными показателями финансовых результатов и необходимостью их формирования.

Проведенный выше анализ нормативной базы бухгалтерского учета показывает, что порядок ее применения формирует самые различные показатели сущности финансовых результатов и распределения прибыли. Многообразие указанных показателей в бухгалтерском учете диктует необходимость разработки научно обоснованной классификации объектов учета финансовых результатов и распределения прибыли, вытекающей только из правил формирования информации в соответствии с действующим нормативным регулированием.

Как и любая дефиниция, определение финансовых результатов не может дать полную характеристику всему многообразию ситуаций, связанных с исчислением финансовых результатов организации в процессе ее коммерческой деятельности. Основным в понимании определения «финансовый результат» должна быть цель, которую реализует данная категория. В данном случае такой целью является возможность исчисления финансового результата как разницы между доходами и расходами по однородным группам операций, осуществляемых организацией, за определенный период.

Используя указанный классификационный признак и проецируя нормы ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» с целью формирования информации о финансовых результатах, следует выделять среди них три основные группы:

- финансовые результаты от обычных видов деятельности;
- финансовые результаты от прочей деятельности;
- финансовые результаты от чрезвычайных обстоятельств хозяйствования.

Под финансовым результатом от обычных видов деятельности нами понимается прибыль (убыток) от операций, являющихся предметом основной деятельности данной организации.

Прибыль (убыток) от обычных видов деятельности продукции исчисляется как разница между доходами (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и расходами от этих видов деятельности. Соответственно, разница превышения доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения расходов над доходами – как убыток.

Под финансовым результатом от прочей деятельности следует понимать результат по всем операциям организации, отличный от операций по обычным видам деятельности, т. е. по тем операциям, которые не являются предметом деятельности. В свою очередь, указанный финансовый результат, в зависимости от характера операций, по которым он был получен, подразделяется на две основные подгруппы.

1. Прибыль (убыток) от прочих операций, которые не являются предметом основной деятельности предприятия, но связаны с ведением финансово-хозяйственной деятельности организации и периодически повторяются. Эти финансовые результаты определяются как разница между прочими операционными доходами над операционными расходами. Соответственно, разница превышения операционных доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения операционных расходов над доходами – как убыток.

2. Прибыль (убыток) от внереализационных операций, т. е. от операций, непосредственно не связанных с процессами производства и обращения. Эти финансовые результаты определяются как разница между внереализационными доходами над внереализационными расходами. Соответственно, разница превышения внереализационных доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения внереализационных расходов над доходами – как убыток.

Под финансовым результатом от чрезвычайных обстоятельств хозяйствования понимается прибыль (убыток) от операций, возникающих как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Эти финансовые результаты определяются как разница между чрезвычайными доходами над такими же расходами. Соответственно, разница превышения чрезвычайных доходов над расходами определяется как прибыль, а разница превышения чрезвычайных расходов над доходами – как убыток.

Таким образом, финансовый результат (прибыль или убыток) хозяйствования коммерческой организации складывается из финансового результата от операций, являющихся предметом ее основной деятельности, прочей операционной и внереализационной деятельности, а также от операций, возникающих как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйствования.

Самостоятельную группу показателей, тесно связанных с финансовыми результатами, в деятельности организации представляют начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций. Указанным выше Планом счетов платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций по своей сути приравниваются к расходам организации и вводятся в систему исчисления конечного финансового результата.

Таким образом, конечный финансовый результат деятельности организации представляет собой финансовый результат хозяйствования, уменьшенный на сумму начисленных платежей налога на прибыль, а также на суммы причитающихся налоговых санкций.

Соответственно принципиальная классификация финансовых результатов любой организации независимо от предмета ее деятельности будет иметь следующий вид (табл. 2.2).

Таблица 2.2

Принципиальная классификация финансовых результатов

Конечный финансовый результат деятельности организации	
Прибыль от обычных видов деятельности Доходы от прочей деятельности: — доходы от прочих операций; — доходы от внереализационных операций. Чрезвычайные доходы	Убыток от обычных видов деятельности Расходы, связанные с прочей деятельностью: — расходы по прочим операциям; — расходы по внереализационным операциям. Чрезвычайные расходы Платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций

Таким образом, формирование информации о финансовых результатах в бухгалтерском учете осуществляется на базе классификационного признака экономической однородности хозяйственных операций. Однако представление такой информации внешним пользователям осуществляется при помощи алгоритмизации данных о процессах деятельности, направленной в том числе и на раскрытие элементов структуры конечного финансового результата.

Приведенный в ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» алгоритм расчета конечного финансового результата в Отчете о прибылях и убытках выделяет следующие его элементы:

- валовая прибыль
- прибыль/убыток от продаж
- прибыль/убыток до налогообложения
- прибыль/убыток от обычной деятельности
- чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток)

Построение приведенной структуры финансового результата диктуется практическими требованиями хозяйствования. При этом анализ формирования конечного финансового результата по его элементам показывает, что в целом в основе такого алгоритма расчета положена группировка расходов и доходов, приведенная в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Так, валовая прибыль представляет собой разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее. В свою очередь, прибыль (убыток) от продаж представляет собой разность между доходами от обычной деятельности и всеми расходами, связанными с этой деятельностью, т. е. по существу этот показатель отражает финансовый результат от обычных видов деятельности.

Прибыль/убыток до налогообложения представляет собой финансовый результат, сформированный только по обычным и прочим операциям организации.

В самостоятельный элемент структуры финансового результата нормативным регулированием выделяется прибыль (убыток) от обычных видов деятельности. Между тем применение такого понятия в отношении сущности формируемого показателя противоречит базовым нормам бухгалтерского учета, закрепленным в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». В соответствии с указанными нормативными документами операционные и внереализационные доходы и расходы формируют финансовые результаты от прочей деятельности. По своей сути это финансовый результат деятельности организации без учета чрезвычайных обстоятельств хозяйствования.

Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток) представляет собой конечный финансовый результат деятельности организации за определенный период.

Рассмотрение структуры элементов финансового результата показывает, что хотя в основе формирования его элементов и лежат нормы основных нормативных документов, регулирующих ведение бухгалтерского учета, алгоритмизация таких данных порождает принципиально новые показатели. При этом часть из них не находит отражения в системном бухгалтерском учете. К таким показателям относятся: валовая прибыль, прибыль/убыток до налогообложения, а также финансовый результат деятельности организации без учета чрезвычайных обстоятельств хозяйствования.

Таким образом, формирование конечного финансового результата в бухгалтерском учете осуществляется в разрезе однородных групп операций, а его представление в отчетности – в разрезе элементов его структуры.

Важнейшее значение для пользователей бухгалтерской информации имеет отчетный период формирования показателей финансовых результатов. По этому признаку в бухгалтерском учете выделяется информация о финансовых результатах прошлых лет, прибылях и убытках отчетного периода, а также доходах будущих периодов. Элементами информационной системы, на которых формируются указанные данные, являются соответствующие счета бухгалтерского учета.

Так, в соответствии с Планом счетов и инструкцией по его применению информация о финансовых результатах прошлых лет аккумулируется на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Данные о финансовом результате отчетного периода формируются на счете «Прибыли и убытки». В свою очередь, показатели доходов будущих периодов представляются на счете «Доходы будущих периодов».

Конечно, полнота информации о финансовых результатах различных отчетных периодов, поставляемая с помощью указанных элементов информационной системы бухгалтерского учета, совершенно различная.

Наиболее полной, достоверной и нейтральной информацией о финансовых результатах являются такие данные, сформированные в отчетном периоде. Эти показатели, за исключением случаев гиперинфляции, не могут быть подвержены серьезной деформации.

Показатели финансовых результатов прошлых отчетных периодов могут быть уменьшены на суммы выплат доходов собственникам организации, подвергнуты инфляции. Поэтому обращение к данным счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» не обеспечивает пользователя всей необходимой информацией. Для получения полных данных о таких финансовых результатах требуется их выборка из информационных массивов прошлого и соответствующая корректировка.

Действующий порядок формирования отдельных видов доходов будущих периодов допускает возможность возникновения соответствующих расходов. Поэтому всю сумму доходов будущих периодов нельзя идентифицировать с прибылью будущих лет.

Тем не менее само наличие информации о финансовых результатах различных отчетных периодов и ее интеграция позволяет пользователям наиболее полно оценить результаты финансово-хозяйственной деятельности организации в долгосрочной перспективе.

Следующим важнейшим классификационным признаком, вытекающим из базовых норм и правил нормативного регулирования, является характер распределения прибыли. По этому признаку выделяются два направления учета формирования информации о распределении прибыли: выплата за счет прибыли доходов собственникам организации и капитализация прибыли.

Информация о размере капитализированной прибыли отражается на счете «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Действующие правила формирования этого показателя однозначно определяют остаток по указанному счету как показатель капитализации

прибыли нарастающим итогом с начала деятельности организации. При этом необходимо иметь в виду, что такая однозначность характерна только для информационной подсистемы учета финансовых результатов и распределения прибыли, сложившейся в результате введения в действие Плана счетов и инструкции по его применению, утвержденных приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000.

В свою очередь, информация о выплатах за счет прибыли доходов собственникам организации формируется только в году начисления таких доходов. При этом сумма капитализированной прибыли ежегодно уменьшается на сумму доходов собственников. Величина прибыли, потребленная собственниками в личных целях, на основе правила кумулятивности информации в бухгалтерском учете отсутствует. Тем самым ретушируется как величина прибыли организации, изъятой из оборота, так и ее полной суммы нарастающим итогом с начала деятельности организации. Между тем указанная информация имеет важнейшее значение для оценки деятельности организации в долгосрочной перспективе. Таким образом, нельзя говорить о полноте формирования информации, связанной с величиной прибыли, созданной организацией за период ее функционирования.

В то же время вся информационная подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли строится на безусловном подчинении правилу сохранения в учете информации о показателях различных финансовых результатов. В полной мере это должно относиться и к формированию информации об изъятии прибыли из оборота, тем самым сохраняя данные о совокупной величине прибыли, созданной организацией. Создание массива такой информации достигается путем введения в информационную подсистему соответствующего ее элемента в виде регулирующего счета к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Информация о показателях финансово-хозяйственной деятельности, сформированная посредством бухгалтерского учета, в ряде случаев, определяемых его нормативным регулированием, требует дополнительного раскрытия. При этом факт хозяйственной деятельности, требующий такого раскрытия, как правило, сопровождается специфическим финансовым результатом. В связи с этим в зависимости от способов дополнительного раскрытия информации могут формироваться различные финансовые результаты.

Так, события после отчетной даты в зависимости от их характера могут иметь специфические прибыли и убытки. В свою очередь, условный факт хозяйственной деятельности сопровождается условной прибылью или условным убытком. При этом представление информации по сегментам требует выделять его финансовый результат. И, наконец, в соответствующих случаях для оценки времени, вероятности и объемов причитающихся пользователям выплат от деятельности организации необходимо формировать информацию о прибыли (убытке) на одну акцию.

Создание подобного информационного массива финансовых результатов предоставляет пользователям аналитическую базу, с целью уточнения самых разнообразных результатных показателей финансово-хозяйственной деятельности для принятия ими экономических решений.

Появление главы 25 Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций», действующей с 1 января 2002 г., окончательно разделило бухгалтерский учет финансовых результатов и учет таких же результатов для целей налогообложения прибыли. Правомерность такого подразделения представляет собой крупнейшую научную и практическую проблему. Тем не менее рассмотрение важнейших классификационных признаков финансовых результатов, позволяющих уточнить их сущность, было бы неполным без выделения таких признаков в целях налогообложения прибыли.

Так же как и в нормативном регулировании бухгалтерского учета в действующем налоговом законодательстве выделяются определенные группы операций, формирующих нало-

гооблагаемую прибыль. По этому признаку в самостоятельные объекты налогового наблюдения выделяются: операции, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг) и имущественных прав, внереализационные операции и операции, не учитываемые при определении налоговой базы. Соответственно, сопоставление доходов и расходов по однородным группам операций формирует элементы налогооблагаемой прибыли, в качестве которых выступают прибыль (убыток) от реализации и прибыль (убыток) от внереализационных операций.

Выделение этих операций в самостоятельный объект учетного наблюдения привело к значительному увеличению технических и методологических ошибок при ведении бухгалтерского учета финансовых результатов. Возникла необходимость в сближении налогового и бухгалтерского учета прибыли. Это выразилось в разработке специфических значений бухгалтерского налога на прибыль, позволяющих системным путем установить взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов. К таким значениям относятся: условный доход (расход), постоянное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство, алгебраическое выражение которых позволяет получить сумму текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) в подсистеме учета финансовых результатов.

Таблица 2.3

Классификация финансовых результатов, базирующаяся на основных правилах нормативного регулирования бухгалтерского учета и налогового законодательства по налогообложению прибыли

Классификационный признак	Вид финансовых результатов
Нормативное регулирование бухгалтерского учета	
По однородности хозяйственных операций, формирующих конечный финансовый результат	Прибыль/убыток от обычных видов деятельности Прибыль/убыток от прочей деятельности Прибыль/убыток от чрезвычайных обстоятельств хозяйствования Налог на прибыль и другие аналогичные платежи Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток)
По составу элементов, формирующих конечный финансовый результат	Валовая прибыль Прибыль/убыток от продаж Прибыль/убыток до налогообложения Прибыль/убыток хозяйствования Чистая прибыль (нераспределенная прибыль) (непокрытый убыток)
По периоду формирования показателей финансовых результатов	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет Прибыль/убыток отчетного периода Доходы будущих отчетных периодов
По характеру распределения прибыли	Капитализированная прибыль Прибыль, изъятая из оборота
По способам раскрытия дополнительной информации	Прибыль/убыток как результат события после отчетной даты Условная прибыль/условный убыток Прибыль/убыток информационного сегмента Прибыль/убыток на акцию
По составу элементов, формирующих взаимосвязь между бухгалтерским и налоговым учетом финансовых результатов	Условный доход (расход) Постоянное налоговое обязательство Отложенный налоговый актив Отложенное налоговое обязательство Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)
Налоговое законодательство по налогообложению прибыли	
По однородности хозяйственных операций, формирующих налогооблагаемую прибыль	Прибыль (убыток) от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав Прибыль (убыток) от внереализационных операций
По характеру налогообложения прибыли	Налогооблагаемая прибыль Льготированная прибыль
По отношению к отчетному периоду формирования налогооблагаемой базы	Фактическая прибыль для расчета фактического налога на прибыль Авансовая прибыль для расчета авансовых платежей по налогу на прибыль

Кроме того, действующий порядок налогообложения прибыли допускает теоретическую возможность применения льгот в отношении налогообложения прибыли, выявляемой по определенному перечню операций. Это порождает различный характер налогообложения прибыли. Исходя из этого, прибыль можно подразделить на налогооблагаемую и льготированную.

В процессе налогообложения прибыли важнейшее значение имеет отчетный период, в котором осуществляется указанная процедура. В зависимости от отчетного периода формируются различные базы налогообложения прибыли. По этому признаку в налоговом законодательстве выделяется фактическая прибыль, служащая базой для расчета фактического налога на прибыль, и авансовая, формирующая авансовые платежи по налогу на прибыль.

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.