

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И АУДИТ: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

*Вестник Омского университета. Серия «Экономика». 2014. № 1. С. 230–234.*

УДК 338.001.36

## К ВОПРОСУ О ПРИНЦИПАХ ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ПРИБЫЛИ THE QUESTION OF ACCOUNTING PRINCIPLES OF THE PROFITS FORMATION

**И.А. Брюханенко**  
**I.A. Bryukhanenko**

*Омский филиал Финансового университета при Правительстве Российской Федерации*

Дается анализ вопросов признания доходов и формирования бухгалтерской прибыли исходя из основных обеспечивающих их принципов, осмысление которых становится важным в процессе развития национальной учетной системы.

The article analyses the issues of revenue recognition and accounting profits formation based on the main principles of their providing. Understanding these principles is important in development of the national accounting system.

*Ключевые слова:* бухгалтерский учет, бухгалтерская прибыль, доходы, прибыль, принципы формирования бухгалтерской прибыли, признание доходов.

*Keywords:* accounting, accounting profit, revenue, profit, principles of accounting profit, revenue recognition.

Вся история развития бухгалтерского учета – это анализ методов исчисления прибыли.

В отечественной специальной литературе понятиям «доход» и «прибыль», а также вопросу их формирования уделяют большое внимание, в частности, П.С. Безруких, В.Д. Новодворский, В.В. Патров, Я.В. Соколов, а также другие российские авторы, осмысливая проблемы развития бухгалтерского учета прибыли на соответствующих этапах экономического развития общества. По справедливому замечанию Я.В. Соколова, «финансовый результат – сложнейшая категория бухгалтерского учета, и ее исследованию посвящены усилия многочисленных счетных работников» [1, с. 441].

Наиболее общий подход к определению прибыли можно найти у Дж.М. Кейнса, который исходил из того, что капитал, в сущности – актив, и о капитале лучше говорить, что он приносит в течение периода его существования выгоду сверх его первоначальной стоимости [2]. Эта выгода и есть прибыль.

В работе Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреды [3] изложены идеи понимания теории и сущности бухгалтерского учета, которую представители американской школы трактуют как методологический анализ процедур исчисления финансовых результатов. Данные авторы классифицируют теории учета, выделяя следующие:

1. Налоговая теория, суть которой составляет тезис о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и есть прибыль организации. Таким образом, данная теория трактует бухгалтерский учет как частный случай налогового права. В настоящее время возникают большие расхождения между величинами бухгалтерских и налоговых доходов и расходов, что приводит к абсолютной непривлекательности показателя налоговой прибыли для оценки финансового положения организации.

2. Юридическая теория, которая связывает бухгалтерский учет с гражданским правом, и рассматривающая прибыль как право на получение средств. Следует заметить, что данная теория оказала большое влияние на развитие бухгалтерского учета.

3. Этическая теория, сторонники которой полагают, что в основе учета лежат не просто правовые нормы, а справедливость между участниками хозяйственного процесса.

Проблема толкования терминов «доход», «расход», «прибыль» характерна как для отечественной, так и для зарубежной учетной практики.

Следуя Положению по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), в бухгалтерском учете доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных

средств, иного имущества) и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) [4]. С точки зрения гражданско-правовых отношений доход – это деньги или материальные ценности, полученные от производственной, коммерческой, посреднической или иной деятельности. Таким образом, понятие «доходы» в бухгалтерском учете совпадает с аналогичным понятием в гражданском законодательстве. Вместе с тем в учете возникают доходы, которые в гражданско-правовом смысле не могут быть признаны таковыми, а носят только экономическую нагрузку. Например, только в экономическом смысле признаются доходами переоценка внеоборотных активов, поступление средств в виде бюджетного финансирования или получение средств безвозмездно. В этой связи важно различать понятия дохода, применяемые для целей бухгалтерского учета и в гражданско-правовом смысле.

Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда в своей посвященной учету работе, анализируя значительное число конфликтных ситуаций из судебной практики США, пришли к выводу, что большинство разногласий возникало в отношении толкования сущности дохода. Основанием для признания дохода в бухгалтерском учете является то, что доход обязательно подразумевает его отделение и реализацию.

Рассуждая о принципах бухгалтерского учета, Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [5] подчеркивают, что при исчислении прибыли следует исходить из двух основных методологических допущений – непрерывности и соответствия. Допущение непрерывности предполагает, что до тех пор, пока нет никаких признаков прекращения деятельности фирмы (ее ликвидации), следует исходить из того, что фирма будет существовать в течение неопределенного периода – вечно. Если ожидается, что фирма вскоре прекратит функционирование, то стоимость его активов, как правило, окажется ниже, чем в случае, когда активы относились к функционирующему предприятию. Допущение соответствия означает, что расходы должны быть отнесены к отчетному периоду возникновения затрат, связанных с получением доходов, которые в свою очередь должны быть отнесены к отчетному периоду продажи товаров и оказания услуг (а не получения денег). Применение допущения соответствия потребовало разработки специального метода начислений в учете доходов и расходов, который и позволил отразить финансовые последствия

возникающих фактов хозяйственной жизни в те периоды, когда эти факты имели место, независимо от получения или выплаты денег.

Развитие понятий в отражении доходов и расходов по моменту начисления в рамках юридической теории бухгалтерского учета приводит к отражению не прибыли как реально полученных средств, а отражение прибыли – как право на ее получение.

В Положении по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) данное методологическое допущение также нашло отражение как допущение непрерывности деятельности [6].

Очень точно отражены принципы формирования бухгалтерской прибыли в работе М.Р. Мэтьюса и М.Х.Б. Перера [7]. К ним относятся:

- принцип реализации, при котором доход, как правило, признается полученным в момент продажи;

- принцип соответствия, применение которого требует, чтобы все возникающие за отчетный год финансовые выигрыши, независимо от того, реализованы они или не реализованы, при отражении в учете сопоставлялись с потерями, понесенными в течение отчетного периода;

- принцип поддержания капитала, следуя которому в целях защиты интересов инвесторов, кредиторов величина капитала экономического субъекта до распределения дивидендов должна сохраняться на неизменном уровне.

С точки зрения развития теории и практики учета прибыли эти принципы имеют очень важное значение.

Следуя американским принципам бухгалтерского учета GAAP, доход и, как следствие, прибыль должны признаваться в бухгалтерском учете и отражаться в бухгалтерской (финансовой) отчетности при выполнении ряда условий:

- стоимость продукции увеличена;
- величина дохода измерима;
- оценка достоверна и относительно свободна от предвзятости;
- оценка соответствующих доходов выполнена с разумной степенью точности [8].

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом улучшается, если доход отражается в допустимо ранний момент времени после того, как можно оценить увеличение стоимости. В практике международного учета по признаку «время отражения» можно выделить четыре момента реализации:

- в течение процесса производства;

- на момент завершения производства;
- на момент продажи;
- на момент получения денег.

Признание в учете доходов по первому варианту происходит там, где доход определяется на временной основе. Например, при учете доходов и расходов по аренде, процентным и комиссионным платежам, по долгосрочным договорам, в сфере оказания услуг, в результате естественного роста или процесса старения. Соответствующие расходы обычно определяются одновременно с доходом. Законное право на доход возникает по отношению к заказчику, арендатору, клиенту в случае даже если сумма не предъявлена в счете и оплата не предусматривается до наступления более поздней даты. В случае признания доходов по долгосрочным договорам может применяться метод попроцентного завершения, который предполагает определение соотношения затрат, понесенных в отчетном периоде, с оценкой общих затрат по проекту. Ожидаемый по договору доход при этом распределяется на каждый отчетный период на основе так называемых промежуточных актов-процентовок. Доходы или прибыль, обусловленные приростом, могут быть отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности только в результате проведения инвентаризации (например, естественный прирост молодняка животных). Таким образом, случаев признания доходов в процессе производства немало.

Если продукция завершена производством, ее себестоимость может быть исчислена с достаточной степенью точности. Коммерческие расходы могут оставаться неопределенными, но если они достаточно точно оценены, отражение дохода в этот момент оправдано. Основная проблема все-таки состоит в получении достоверных оценок доходов и дополнительных затрат, а потому применение второго метода затруднительно. Например, для значительной части товаров по причине отсутствия стабильной рыночной цены применение данного метода становится неприемлемым.

Общепринятым моментом признания доходов является момент перехода права собственности. В случае применения метода отражения дохода на момент продажи неопределенность окончательной оценки доходов на момент перехода права собственности минимизируется, хотя и не устраняется абсолютно. Так, практика ведения бизнеса может предполагать возврат всех или части товаров и аннулирование таким образом договора продажи. Сохраняется вероятность неполучения реали-

зационной стоимости по причине неплатежеспособности покупателя, возникновения дополнительных непредусмотренных расходов. Все эти факторы следует учитывать при определении принципов формирования дохода.

Отражение дохода после продажи может быть актуально, когда возникает обоснованная претензия к покупателям и выполненная основная работа по продаже товаров, оказанию услуг, может быть оправданным, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- невозможно с достаточной степенью точности оценить активы, полученные в обмен;
- не могут быть оценены с достаточной степенью точности дополнительные существенные расходы, связанные со сделкой.

К ситуациям, в которых признание дохода может быть отложено на некоторый момент времени после продажи, относятся продажа с правом возврата и продажа в рассрочку.

Что касается правового обеспечения принципов отражения доходов, то следует заметить, что в российской системе регулирования бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности пока нашел отражение лишь принцип отражения дохода на момент продажи. Остальные принципы отсутствуют в нормативном регулировании бухгалтерского учета, что влечет за собой искажение финансового результата деятельности экономического субъекта.

Признание дохода в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) имеет экономическую нагрузку, что все-таки позволяет в определенной степени использовать другие принципы начисления доходов. Согласно ПБУ 9/99, доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов и/или погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества). Таким образом, доход представляет собой увеличение экономических выгод именно этой организации. В зависимости от их характера, условий получения и направлений деятельности, доходы организации подразделяются на доходы от обычных видов деятельности и прочие доходы, которыми считаются все поступления, отличные от доходов от обычных видов деятельности.

Доход представляет собой увеличение экономических выгод именно данной организации. Суммы, взимаемые от имени третьих лиц, поступающие в организацию (например, налог на добавленную стоимость или суммы в пользу

комитента), не являются экономической выгодой и, следовательно, доходом не являются.

Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

– организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

– сумма выручки может быть определена;

– имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации (имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива);

– право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

– расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Следуя Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению, при отсутствии хотя бы одного из условий признания выручки в момент отгрузки продукция отражается как отгруженная [9].

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяет бухгалтерскую прибыль (убыток) как 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 данным Положением [10]. В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов и иных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

В настоящее время мы уже не можем не признать, как сильно на учетное сознание повлияло все более усиливающееся различие между учетным и налоговым правом. В США и Великобритании учетное и налоговое право разделены. В таких странах, как Германия и Франция, бухгалтерский расчет прибыли является основой для расчета прибыли налогооблагаемой. Наиболее точно основа взаимоотношения налогового и учетного права может быть вы-

ражена на основе французской концепции, которая исходит из того, что база определения налога и результат, рассчитанный бухгалтерией, должны основываться на идентичных концепциях, поскольку результат выражает права собственников и третьих лиц на создание экономическим субъектом богатств в течение определенного периода. Такое действие входит в рамки бухгалтерского учета, который имеет целью констатацию и измерение прав, так же как и оценку финансовых результатов деятельности хозяйствующего субъекта.

Ж. Ришар так излагает подход к формированию финансового результата при динамическом подходе: «Финансовый результат в динамической концепции – это изменение за определенный период величины вложенного в предприятие капитала. Такое изменение может быть вызвано только хозяйственной деятельностью предприятия. Результат определяется как разница между выручкой (доходами) и затратами (расходами). Таким образом, чистый результат равен изменению собственного капитала, вложенного в предприятие его собственниками» [11, с. 71].

Налогооблагаемая прибыль не может быть меньше прибыли, формируемой в целях бухгалтерского учета. Для верного понимания точности показателя прибыли следует рассуждать только с точки зрения пользователей. Основными пользователями информации о бухгалтерской прибыли являются собственники организаций, а в показателе налогооблагаемой прибыли заинтересовано государство.

В российском законодательстве нет нормы, которая бы устанавливала взаимоотношения между бухгалтерской и налоговой прибылью. Основным противоречием до сих пор остается то, что нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет, определяют понятие дохода, отождествляя при этом момент признания дохода и момент признания прибыли.

1. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

2. Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. – М. : Гелиос АРБ, 2002. – 352 с.

3. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : приказ Минфина Российской Федера-

ции от 6 мая 1999 г. № 32н (ред. от 27 апреля 2012 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

6. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») : приказ Минфина России от 6 октября 2008 г. № 106н (ред. от 18 декабря 2012 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. *Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б.* Теория бухгалтерского учёта : учебник : пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

8. *Wiley GAAP: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, 2003.

9. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению : приказ Минфина Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н (ред. от 8 ноября 2010 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

10. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н (ред. от 24 декабря 2010 г.). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

11. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика : пер. с фр. / под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.