

А.И. Нечитайло

РЕГУЛЯТИВЫ
ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ
В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*Альбу Нечитайло с уважением
и признательностью за все то,
что Вы сделали для АВРА.*



Санкт-Петербург
2007

4.09.07
Нечитайло

УДК 657.01

ISBN 978-5-86813-186-8

Нечитайло А.И. Регулятивы финансовых результатов в системе бухгалтерского учета. Монография. – СПб., изд. РГГМУ, 2007. – 167 с.

Рецензенты: А.Д. Ларионов, заслуженный деятель науки РФ,
д-р экон. наук, проф. СПбГУЭФ
М.М. Глазов, д-р экон. наук, проф. РГГМУ

Рассмотрены проблемы бухгалтерского учета регулятивов финансовых результатов. Особое внимание уделяется методологическим принципам и методическим правилам, применение которых порождает показатели регулятивов финансовых результатов. Выделены регулятивы финансовых результатов. Проведен комплексный анализ экономического содержания таких показателей регуляторов и предложены рекомендации по усилению их информативных возможностей.

Рассматриваемые вопросы относятся к коммерческим организациям всех форм собственности и видов деятельности, за исключением банковских, страховых организаций и бирж.

Рассчитано на научных работников и практиков бухгалтерского учета, а также может быть использовано при обучении по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Nechitaylo A.I. Regulatives of financial results in the accountant system. – St. Petersburg, RSHMU Publishers, 2007. – 167 pp.

The book deals with problems in accounting for regulatives of financial results in bookkeeping. Much attention is paid to methodological principles and method rules whose application leads to indices of regulatives for financial results. The regulatives of financial results are identified. An integral analysis of the economic content of these parameters is performed, and basic recommendations to strengthen their information potential are suggested.

The problems under study concern commercial organizations of all property forms and forms of activities, exclusive of banks, insurance organizations and stock exchanges.

The monograph is designed for research and practical workers in bookkeeping; it can also be used in teaching students specializing in Accounting, Financial Analysis and Auditing.

ISBN 978-5-86813-186-8

- © Нечитайло А.И., 2007
- © Российский государственный гидрометеорологический университет (РГГМУ), 2007

Введение

Данные о финансовом положении организации являются важнейшей составной частью управления ее финансово-хозяйственной деятельностью. Такая информация пользуется наибольшим спросом среди различных ее пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений. Важнейшей составной частью информации о финансовом положении организации являются данные о формировании финансовых результатов, возникающих в процессе хозяйственной деятельности коммерческих организаций.

Пристальный интерес к проблемам формирования различных показателей финансовых результатов в бухгалтерском учете сложился только в последние пятнадцать лет. До этого вопросам учета финансовых результатов не уделялось должного внимания, так как целью социалистического производства считалось максимальное удовлетворение потребностей населения, а не получение прибыли. Развитие принципов государственного планирования всех показателей деятельности хозяйства и требование жесточайшего обеспечения их выполнения свели значимость показателей финансовых результатов к одним из многих. Поэтому осуществлялось сознательное ретуширование роли прибыли как долговременного источника финансового обеспечения деятельности и развивалась функция прибыли как одного из многих оценочных показателей эффективности деятельности организаций в отчетном периоде. Таким образом, длительное время в нашей стране действовала система бухгалтерского учета, которая по существу изымала из информационного оборота показатели прибыли в качестве долговременного источника финансового обеспечения деятельности хозяйства. Поэтому к 1992 году – году коренного перелома общественных отношений в Российской Федерации, полностью отсутствовала методология и методика учета прибыли как показателя долговременного финансового обеспечения имущества организаций, а текущий учет финансовых результатов не предоставлял информацию об условиях их возникновения и был направлен на установление тотального контроля государства за результатами деятельности предприятий.

Новые подходы к вопросам хозяйствования, предполагающие использование новых принципов, способов форм и методов управления организацией, предъявляют принципиально другие требования к формированию информации о финансовых результатах, являющейся конечной целью всей системы бухгалтерского учета. При этом большое воздействие на механизм формирования информации о финансовых результатах оказывает налогообложение прибыли.

К решению этой сложной и многоаспектной проблемы обращались многие исследователи. Фундаментальное значение для развития и совершенствования бухгалтерского учета финансовых результатов имеют работы В.А. Ерофеевой, В.Б. Ивашкевича, В.В. Качалина, В.В. Ковалева, М.И. Кутера, А.Д. Ларионова, Ж.Г. Лентьевой, Т.Н. Мальковой, С.А. Николаевой, В.Ф. Палия, В.В. Патрова, С.И. Пучковой, Я.В. Соколова, Л.З. Шнейдмана и других экономистов. Огромная роль в решении этой проблемы отводится зарубежному опыту бухгалтерского учета, глубоко исследованному в трудах Х. Андерсона, М.Ф. Ван Бреда, Д. Колдуэлла, М.Р. Мэтьюса, Б. Нидлза, М.Х.Б., Переры, Дж. Риса, Ж. Ришара, Э.С. Хедриксена, Р. Энтони и др. Признавая важность проделанной ими работы, необходимо отметить, что полученные результаты указанных авторов требуют своего развития, так как в последние годы в Российской Федерации происходит не перестройка, а именно построение новой системы управления. Однако с большим трудом внедряются в жизнь новые формы и методы управления организациями. Этому препятствуют как результаты проведенной перестройки управления народным хозяйством, так и укоренившиеся стереотипы мышления и хозяйствования. Поэтому 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, что подрывает стабильность национального стереотипа методологии без его равноценной замены.

В последнее время одним из наиболее часто декларируемых критериев, характеризующих качество бухгалтерской финансовой отчетности, называется ее «прозрачность». Это предполагает увеличение совокупности показателей финансовых результатов, характеризующих различные свойства прибыли как экономической категории.

Следовательно, информация о прибыли как главенствующей категории рыночной экономики должна содержать данные не только о порядке ее формирования, но также данные обо всех величинах, регулирующих суммы прибыли. Именно это обстоятельство позволяет взвешенно и объективно подойти к процессу распределения прибыли, который является по существу конечной целью всей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому для организаций крайне важным является адекватное определение величин, регулирующих финансовый результат деятельности, а для внешних пользователей таким же важным критерием является понимание условий их формирования. Последнее обстоятельство обеспечивается, прежде всего, знанием пользователями основных положений учетной политики, базовых требований и допущений, которые применяются в бухгалтерском учете, а также пониманием информационной сущности основных процедур регулирования финансовых результатов, которыми оперируют на практике.

Однако в научной и методической литературе по-прежнему отсутствует системный подход к формированию информации о финансовых результатах организации во взаимосвязи с регулируемыми их величину показателями. Соответственно это обстоятельство по-прежнему не обеспечивает прозрачность данных, характеризующих основную цель финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций в условиях рыночной экономики.

Возрастание значения финансовых результатов и отсутствие фундаментальных исследований в Российской Федерации, связанных с созданием информационной системы управления применительно к новым экономическим и организационно-правовым условиям управления экономикой организации, определяет актуальность и значимость темы исследования.

Глава I

Экономическая сущность и значение регулятивов финансовых результатов

1.1. Экономическая сущность регулятивов финансовых результатов

Национальный доход государства представляет собой сумму прибылей, отраженных в бухгалтерских балансах всех хозяйствующих субъектов страны. При этом сумма всех частных сумм капиталов из их балансов дает представление о производственном потенциале государства. В свою очередь, соотношение этих двух сущностных характеристик отражает рентабельность национальной экономики. Действие экономического механизма предприятий сопряжено с главной движущей их силой – интересами собственников в приросте стоимости их капиталов за счет создаваемого из прибыли имущества предприятий с обязательным восстановлением основных фондов посредством их амортизации. Поэтому прибыль предприятий как показатель увеличения объема работающего капитала определяет величину роста экономики страны в целом.

В условиях отдельно взятой организации прибыль является важнейшим оценочным показателем финансово-хозяйственной деятельности конкретной организации в области предпринимательства и бизнеса. Именно прибыль является источником благосостояния любой организации и ее социального и производственного развития. Поэтому каждый предприниматель, каждая организация будут 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.

Само же создание прибыли организации определяется двумя ее важнейшими функциями: как измерителя эффективности хозяй-

ственной деятельности организации и как средства стимулирования. При этом в рыночных условиях прибыль является основным источником накоплений и расширения хозяйственной деятельности, целью, стимулом и источником бюджета организации. 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.).

Однако до сих пор единого подхода к определению экономической природы и порядка формирования прибыли нет. Очевидно только одно: процесс создания прибыли представляет собой сложнейшее экономическое явление, которое формируется под воздействием большого количества факторов, оказывающих на него как положительное, так и отрицательное влияние. Следовательно, формирование прибыли предполагает выявление факторов, влияющих на прибыль. При этом под факторами, обуславливающими величину прибыли, понимаются причины, под влиянием которых формируется прибыль в начальный период деятельности или происходит изменение ее абсолютной величины в последующем.

Факторы влияния на величину прибыли изучаются многими экономическими науками. Поэтому детальное рассмотрение факторов воздействия на величину прибыли не является целью этой работы. В то же время рассмотрение экономической природы механизма образования прибыли требует описания базовых принципов этой проблемы.

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

При этом среди факторов внутреннего воздействия ими выделяются 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. Использование факторов внутреннего воздействия на повышение прибыли цели-

ком 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.

Среди них принято выделять: рыночно-конъюнктурные, хозяйственно-правовые и административно-командные факторы. 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. Таким образом, формирование прибыли организации корректируется воздействием государства через налоговый механизм, ценовую государственную политику и рядом других факторов.

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, а 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 наложенный процесс прогнозирования. «Основным инструментом прогнозирования социально-экономических процессов выступают имитационные модели» [1.63, с. 226]. Построение различных имитационных моделей на базе использова-

ния соответствующего фактора воздействия на создание прибыли позволяет обеспечить руководство организации соответствующими данными. При этом такое моделирование производится, в том числе и по данным бухгалтерского учета.

В свою очередь сама сущность созданной 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, с государством по поводу взаимоотношений с бюджетом и другие.

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 распределения 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 распределения.

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.

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 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.

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, остающуюся в распоряжении организации. Ее распределение на выплату доходов участникам организации является третьим направлением. В качестве четвертого направления можно считать направление прибыли для 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 контролироваться за счет правильности и полноты информации, влияющей на величину платежей в бюджет за счет прибыли, с сочетанием стимулирующего воздействия самого регулирования на деятельность организаций. Эта задача, как правило, решается при помощи правильного и обоснованного применения на практике законодательных и нормативных актов регулирующих деятельность коммерческих организаций. В полной мере это относится и к нормативному регулированию системы бухгалтерского учета распределения прибыли, а также законодательству по налогообложению прибыли.

При этом распределение прибыли внутри коммерческих структур осуществляется в зависимости от множества факторов. Прежде всего, оно зависит от планов самой коммерческой организации по соответствующим направлениям: развитие производства, стимулирование персонала, личное потребление участников организации и т.д. Сам же характер распределения прибыли является важнейшим индикатором инвестиционной привлекательности предприятия.

Контроль за распределением прибыли на практике осуществляется посредством предоставления соответствующей финансовой отчетности. Однако следует иметь в виду, что существующая отчетность (календарный год) является лишь частью периода общей направленности развития коммерческих организаций. В связи с этим, представленные в ней показатели финансовых результатов дают оценку отчетного периода, а ретроспектива деятельности представляется в отчетности в самом агрегированном виде. Кроме того, в традиционном бухгалтерском учете исчисление прибыли отчетного года для целей финансовой отчетности определяется рядом учетных принципов и правил, которые оказывают прямое влияние на величину прибыли. Поэтому внешнее проявление показателей прибыли может искажать реальную картину деятельности.

Апофеозом этого является ситуация, когда предприниматель считает, что его организация понесла расходы, приведшие к убыт-

кам, а бухгалтер формирует расходы так, что в учете отражается прибыль. Причиной этого противоречия являются специфические приемы бухгалтерского учета: амортизация и капитализация расходов, а также их резервирование. При этом 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, когда в бухгалтерском учете отражены убытки, которые сосуществуют в данном периоде с начисленной суммой налога на прибыль.

В связи с этим, процесс распределения прибыли, являющийся по существу, важнейшей управленческой процедурой, сталкивается с рядом проблем, вытекающих из статичности величины рассчитанной в отчетном периоде прибыли. В то же время указанный процесс должен осуществляться во взаимосвязи с динамической величиной прибыли, которая может быть определена только при учете дополнительных факторов, позволяющих с достаточной степенью достоверности определить их влияние на величину прибыли в будущем. Следовательно, информация о прибыли должна содержать данные не только о порядке ее формирования, но также данные обо всех величинах, регулирующих сумму прибыли. Это предполагает увеличение совокупности показателей финансовых результатов, характеризующих различные свойства прибыли как экономической категории. Такие показатели также формируются в системном бухгалтерском учете и могут называться регулятивами финансовых результатов.

Понятие регулятивов финансовых результатов четко не определено. Само слово «регулятив» заимствовано и образовано из латинского языка — «regula», означающего какое-либо правило [1.85, с. 423]. В словаре С.И. Ожегова рассматривается глагол «регулировать». Его второе значение означает «направлять развитие, движение чего-нибудь с целью привести в порядок, в систему» [1.73, 671]. Отсюда происходит и существительное «регулирование» [1.73, 671].

Следует отметить, что на неформальном уровне в выступлениях правительственных чиновников и различных аналитиков по

самым разнообразным вопросам термин «регулятив», под которым понимается какой-либо законодательный или нормативный акт, в последнее время употребляется все чаще.

В современной экономической литературе термин «регулятив» в контексте воздействия на бухгалтерские показатели был использован Я.В.Соколовым при рассмотрении деятельности Жана Батиста Дюмарше [1.87, с. 221]. Однако, сущность этого понятия, границы его применения автором не раскрываются. В то же время именно это обстоятельство позволило нам заимствовать этот термин применительно к регулирующим воздействиям на величину прибыли, и соответственно, ввести его в понятийный оборот бухгалтерского учета.

В связи с этим необходимо определить понятие регулятивов финансовых результатов и установить их функции в бухгалтерском учете. При этом автор руководствовался следующим обстоятельством. Поскольку бухгалтерский учет представляет собой систему формирования информации, то возникает необходимость ее регулирования. Соответственно, последствия такого регулирования, выраженные в различных их проявлениях, можно назвать регулятивами. Так как прибыль, порядок ее формирования и распределения занимают центральное место в бухгалтерском учете, то можно вести речь о регулятивах финансовых результатов.

В широком понимании этого слова под регулятивами финансовых результатов можно понимать любое бухгалтерское действие, так или иначе влияющее на величину финансового результата. По однородности воздействия на его величину можно выделить регулятивы, выступающие в виде основополагающих принципов бухгалтерского учета, методологические приемы капитализации и резервирования, способы оценки¹ активов и пассивов. Особую группу регулятивов представляют собой те, которые возникли в результате попытки интеграции в системный бухгалтерский учет показателей отложенного налога на прибыль, отражающих расходования в правилах признания доходов и расходов, и, соответст-

¹ Влияние оценки на величину конечного финансового результата рассмотрено автором в его монографии «Учет финансовых результатов и распределения прибыли» – СПб.: Питер, 2005, с. 134–145.

венно, исчисления прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. Такие регулятивы с полным правом можно назвать налоговыми.

В свою очередь, по возможности управления организацией использования регулятивов финансовых результатов в своих целях их можно подразделить на две основные группы: первая – методологические принципы, вторая – способы влияния.

Первая группа регулятивов является основной, поскольку именно методологические принципы формируют границы того информационного поля, в котором формируются все показатели, в том числе и показатели финансовых результатов и их величина. Применение методологических принципов, закрепленных в настоящее время нормативным регулированием бухгалтерского учета, является обязательным для всех коммерческих организаций.

Вторая группа регулятивов – это способы влияния на величину финансового результата, разрешенные действующим законодательством. К ним относятся: амортизационная политика организации; варианты оценки запасов и финансовых вложений и способы их списания; порядок списания общехозяйственных расходов; определение перечня резервов предстоящих расходов и оценочных резервов. Эти регулятивы находятся в поле возможностей выбора управления организации исходя из ее целей и задач (см. подраздел 1.5.).

При этом указанные принципы, приемы и способы регулирования величины финансовых результатов органически взаимосвязаны между собой и логически вытекают друг из друга. Их применение порождает различные показатели, находящие свое отражение на различных информационных элементах системы бухгалтерского учета. По своей сути эти показатели являются производными от применения действующей методологии и методики формирования учетной информации. Именно они являются отражением всех регулирующих воздействий, возникающих в бухгалтерском учете. Поэтому с помощью таких показателей можно уточнить величину финансовых результатов и условия их формирования, и тем самым, сформировать все предпосылки для экономически обоснованного распределения прибыли.

Характеризуя современную информационную подсистему учета финансовых результатов, следует отметить ее деление на группы элементов, формирующих строго целевую информацию о

различных объектах финансовых результатов организации. При этом вся информация, поставляемая рассматриваемой подсистемой, по характеру ее формирования и взаимосвязи с финансовыми результатами может быть подразделена на конечную информацию и уточняющую ее.

Конечная информация о собственно финансовых результатах деятельности организации формируется на счетах продаж, различных прибылей и убытков, а также капитализированной прибыли. К показателям регулирующих воздействий относятся информационные элементы, несущие информацию о специфических расходах и доходах организации, связанных со временем их распределения по отчетным периодам и вследствие этого с величиной конечного финансового результата отчетного периода. Такими же информационными элементами являются счета, отражающие данные о расходах, служащих источником резервов, использование которых осуществляется в будущем, а также счет, приводящий информацию о суммах недостач и потерь. К ним же с полным правом следует отнести информационные элементы, отображающие показатели отложенного налога на прибыль.

Долгое время между конечной информацией о финансовых результатах и отдельными элементами, регулирующими ее, не было связи. Однако процесс расширения границ учета финансовых результатов включил совершенно различные по своему характеру объекты в единую подсистему. В эту же подсистему можно включить и те операции, чьи показатели отражаются с помощью регулирующих элементов, часть которых долгое время составляли обособленные от учета финансовых результатов учетные объекты. Более того, с позиции представления показателей в бухгалтерской отчетности основной функцией регулирующих элементов подсистемы стало определение их влияния на величину и условия формирования финансовых результатов организации. Для этого используются конечные данные счетов-регулятивов. И только следующей функцией является формирование информации об объектах учета, которые вынесены в заглавие соответствующих счетов. Именно эти показатели и являются самыми влиятельными регулятивами конечных финансовых результатов, формируемых в текущем бухгалтерском учете.

Анализ данных, поставляемых указанными информационными элементами системы бухгалтерского учета, позволяет выделить три основные функции регулятивов финансовых результатов: аналитическую, прогностическую и функцию воздействия.

Под аналитической функцией регулятивов понимается представление информации об условиях формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете отчетного периода. Эта функция предполагает, что пользователю бухгалтерской отчетности известно о регулятивах прибыли и их влиянии на финансовый результат и, соответственно, об условиях его формирования.

Прогностическая функция связана с предоставлением информации о будущей динамике финансовых результатов. Использование указанной функции связано с тем, что сформированная информация о прибыли и ее регулятивах в бухгалтерской системе отчетного периода позволяет с достаточной степенью достоверности судить о величине финансового результата следующего или следующих отчетных периодов.

Функция воздействия связана с возможностью управления предприятием с помощью регулирующих воздействий, оказывать влияние на величину финансового результата. Иными словами, данная функция предполагает, что руководство организации на основании предоставленных ей нормативным регулированием бухгалтерского учета способов управления финансовыми результатами может достичь того или иного желаемого финансового результата.

Однако последняя функция не всегда может носить объективный характер. Это создает дополнительные сложности для внешних пользователей бухгалтерской отчетности при оценке величины полученной прибыли. Именно это обстоятельство позволяет управлению отдельных организаций при формировании информации перешагнуть ту тонкую грань от обоснованного воздействия на величину прибыли до откровенного манипулирования сознанием пользователя бухгалтерской отчетности.

Исходя из вышесказанного, под регулятивами конечных финансовых результатов понимается система показателей, которая при изучении условий возникновения прибылей и убытков позволяет адекватно оценить пользователям их величину и прогнозировать динамику конечных финансовых результатов в будущие от-

четные периоды, а также с достаточной степенью достоверности установить степень воздействия управления организацией на порядок их формирования.

Однако в научной и методической литературе по-прежнему отсутствует системный подход к формированию информации о финансовых результатах организации во взаимосвязи с регулируемыми их величиной показателями. Соответственно, это обстоятельство по-прежнему не обеспечивает прозрачность данных, характеризующих основную цель финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций в условиях рыночной экономики.

Раскрытие экономической сущности бухгалтерских регулятивов, разработка методологии и методики их учета во взаимосвязи с конечными финансовыми результатами является еще одним шагом для разработки концепции многофункциональных финансовых результатов. Такая концепция позволяет решать одновременно целый комплекс задач, стоящих перед информационной подсистемой учета финансовых результатов, а необходимость ее разработки отстаивается автором на протяжении ряда лет.

1.2. Концепции формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете

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 отдачи средств на вложенные в деятельность организации ресурсы.

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

Каждая из концепций соответствует целям времени своего применения и несет определенную информационную нагрузку. В отечественной экономической литературе концепциям формиро-

вания 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 большее внимание, 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, изучающей различные свойства знаковых систем. Основными аспектами семиотики, основоположником которой является американский философ и математик Ч. Пирс [1.80], 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 [1.95, с. 203–230].

«Синтаксический подход к прибыли предполагает ее рассмотрение с точки зрения правил ее определения» [1.95, с. 203]. Проблема такой концепции в том, кто устанавливает правила формирования прибыли. В зависимости от этого по-разному интерпретируется механизм ее исчисления.

Под семантической концепцией прибыли понимается максимизация прибыли в определенных условиях рыночной структуры, спроса на продукцию, себестоимости затрат [1.95, 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» [1.95, с. 207]. Таким образом, хотя показатель эффективности носит относительный характер, в семантической концепции прибыли он 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» [1.95, с. 211]. Следовательно, прагматическая концепция отражения прибыли связана с ее влиянием на решения 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 одного из разделов семиотики.

Однако такие определения концепций отражения прибыли в бухгалтерском учете носят самый общий характер. При этом из числа пользователей исключены контрольные органы государства, которые в любых условиях должны оставаться одними из самых авторитетных пользователей отчетности. Анализ суждений указанных авторов, теории и практики отечественного учета позволяет нам утверждать, что под синтаксической концепцией следует понимать механизм формирования прибыли и ее оценку по видам деятельности, показатели которых выделяются нормативным регулированием в самостоятельные информационные элементы. В свою очередь, под семантической концепцией прибыли понимаются ее изменения во взаимосвязи с налогооблагаемой прибылью и размерами доходов собственников в отчетном и последующих периодах. Прагматическая концепция отражения подразумевает влияние отчетной информации о прибыли на решения всех пользователей отчетности, которые используют значения финансовых результатов в своих целях, т.е. речь идет о прямых и обратных связях по поводу отчетности о прибыли между ее создателями и внешними пользователями.

Однако на практике необходимо соединение концепций прибыли 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 видов деятельности хозяйствующего субъекта. В свою очередь, финансовые результаты по видам деятельности служат показателем их эффективности как в фискальных целях государства, ко-

торое может воздействовать на развитие именно этих видов деятельности, так и через целенаправленное использование капитала для получения дивидендов в будущем. И наконец, бухгалтерская прибыль исторически служила основой для прогнозирования различных аспектов деятельности организации. Таким образом, на первый план в современных условиях выходит концепция многофункциональных финансовых результатов, позволяющая решать сразу целый комплекс задач, стоящих перед информационной подсистемой учета финансовых результатов. Соответственно, для этого требуется добротная методологическая основа формирования информации, построенная на принципах отражения различных сторон сущности прибыли, которой в настоящее время нет. При этом все равно будет сохраняться определенная информационная асимметричность, так как финансовые результаты становятся функцией только тогда, когда это надо пользователю. В свою очередь, 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, методологические принципы которых раскрываются ниже.

В нашей стране в условиях планово-централизованных методов управления традиционно отдавалось предпочтение 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 регулирова-

нием 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, присутствующие в 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 – 2006 гг., создают предпосылки для разработки и 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.

Однако информация о прибыли как главенствующей категории рыночной экономики должна содержать данные не только о порядке ее формирования, но также данные обо всех величинах, регулирующих сумму прибыли как в процессе ее создания, так и распределения. Именно это обстоятельство позволяет взвешенно и объективно подойти к процессу распределения прибыли, который является, по существу, конечной целью всей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому крайне важным для практики является разработка методологии и методики учета регулятивов во взаимосвязи с конечными финансовыми результатами. В свою очередь, указанные принципы и правила обеспечивают практическое применение семантической и прагматической концепций в исчислении прибыли, а интеграция всех концепций в единое информационное целое позволяет говорить о многофункциональности финансовых результатов.

Также следует отметить, что для внешних пользователей важным критерием многофункциональности финансовых результатов

является понимание условий их формирования. Последнее обстоятельство обеспечивается, прежде всего, пониманием пользователями сущностного содержания методологических принципов и методических правил, которые применяются в бухгалтерском учете, а также пониманием информационной подоплеки основных процедур регулирования финансовых результатов, которыми оперируют на практике. Вследствие этого необходимо критическое отношение к принципам и правилам, формирующим исходное информационное поле исчисления финансовых результатов.

1.3. Методологические принципы и методические правила формирования информации как базовые регулятивы величины финансовых результатов

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. В экономической теории и собственно бухгалтерском учете 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.

На современном этапе развития экономики в системе бухгалтерского учета и отчетности как одного из важнейших элементов управления организацией главнейшим аспектом становится прозрачность как указанной системы в целом, так и условий формирования важнейших оценочных показателей деятельности предприятия и, в первую очередь, финансового результата.

От знания принципов его формирования зависят решения, принимаемые пользователями бухгалтерской отчетности. В то же время современная система учета и отчетности не обеспечивает достаточной прозрачности условий формирования прибыли. Так, в бухгалтерской отчетности наряду с чрезвычайно агрегированным показателем нераспределенной прибыли представлен только алгоритм расчета конечного финансового результата отчетного периода. При этом внимание пользователей не акцентируется на те показатели

деятельности, которые могут оказать существенное влияние на величину прибыли как отчетного года, так и последующих периодов.

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 вообще не имеют никакого значения.

В то же время именно с помощью таких принципов и правил создаются информационные массивы, позволяющие управлению организацией четко структурировать все необходимые данные для принятия соответствующих управленческих решений. При этом использование 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.

В связи с этим необходимо выделить основные принципы регулирования величины финансовых результатов, находящих свое отражение в явном или неявном виде в учетной политике организации.

Методологической основой регулирования величины финансовых результатов являются принципы, вытекающие и характерные только для бухгалтерского учета, закрепленные в ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». По существу указанные принципы определяют границы информационного поля, в которых формируются различные финансовые результаты.

Важнейшим методологическим принципом, используемым при формировании прибыли является допущение временной опре-

деленности фактов хозяйственной деятельности. В экономической литературе указанный методологический принцип получил широкое толкование. В зарубежной экономической литературе принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности чаще всего обозначается термином «соответствие».¹

Исходя из его сущности, факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Применение этого принципа на практике приводит к тому, что при исчислении прибыли в учете следуют требованию соответствия расходов, понесенных в отчетном периоде полученным доходам. Помимо этого, требуется привязка понесенных расходов и полученных доходов к текущему отчетному периоду, выявление и обособленный учет доходов и расходов будущих периодов. Таким образом, принцип временной определенности в его современной интерпретации предполагает регистрацию хозяйственных операций по мере их возникновения. Следовательно, продажа признается в момент выписки расчетно-платежных документов на отгруженную продукцию (выполнение работ, оказание услуг), а не в момент их оплаты заказчиком, а расходы – в момент поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщиком.

Другим принципом является допущение непрерывности деятельности, согласно которому организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Именно поэтому руководству и другим заинтересованным пользователям периодически необходимо знать о текущем состоянии дел на предприятии и отражать его деятельность за конкретный промежуток времени, называемый отчетным (или учетным) периодом. Поэтому для целей анализа, контроля, налогообложения, а также для принятия управленческих решений необходимо периодически иметь сводные данные об имущественном положении организации и фи-

¹ Различные точки зрения ведущих экономистов в отношении указанных принципов, их критический анализ рассмотрены в монографии автора «Учет финансовых результатов и распределения прибыли» – СПб.: Питер, 2005, с. 122 –130.

нансовых результатах ее деятельности. Все это приводит к необходимости составления бухгалтерской отчетности, центральным местом которой являются показатели финансовых результатов.

С другой стороны, применение этого же принципа требует осуществления расходов, связанных с производственным развитием организации. Очевидно, что длительное функционирование организации в условиях рыночной экономики невозможно без направления части капитала на поддержание положения организации и расширения ее производства. В свою очередь, это обстоятельство диктует необходимость создания самых разнообразных резервов, которые понадобятся предприятию для решения своих задач в будущем за счет увеличения расходов, в основном связанных с производством. Кроме того, расширение производства требует и капитализации части расходов.

Еще одним принципом, оказывающим влияние на величину финансового результата, является принцип осмотрительности, иначе именуемый как принцип консерватизма. Данный принцип предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов. Принцип осмотрительности можно рассматривать как ограничение применения принципа соответствия. В самом деле, например, согласно правилу наименьшей оценки, при обесценении оборотных активов, когда их рыночная стоимость на отчетную дату меньше, чем стоимость на дату приобретения, соответствующая разница признается убытком. Вместе с тем, превышение рыночной стоимости над себестоимостью запасов в качестве дохода в учете не признается. Соответственно, применение правила наименьшей оценки требует создания резервов под обесценение оборотных активов за счет увеличения прочих расходов.

Как уже указывалось, прибыль рассчитывается как превышение доходов над расходами. Отсюда следует, что доходы и расходы, сформированные в рамках применения указанных выше принципов, являются основными факторами, влияющими на величину прибыли. Они, наряду с категорией собственно прибыли, являются наиболее дискуссионными моментами как всей экономической науки, так и бухгалтерского учета в частности. Так, наиболее спорным является вопрос о составе расходов, уменьшающих при-

быть. В первую очередь, это связано с тем, что величина таких расходов в определенной степени может подвергаться воздействию со стороны управляющего персонала предприятия. Это, в свою очередь, оказывает значительное влияние и на величину финансовых результатов его хозяйственной деятельности, представляемых в финансовой отчетности.

Таким образом, очевидно, что самыми результативными методологическими приемами регулирования, оказывающими воздействие на величину финансовых результатов, являются приемы резервирования и капитализации. Наиболее комплексный подход к возможности применения на практике таких приемов представлен Я.В. Соколовым.

Под капитализацией автором понимаются расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но которые принесут доходы в последующих отчетных периодах. Данные расходы подлежат исключению из системы исчисления финансового результата данного отчетного периода и включению в состав активов предприятия [1.88, с. 462]. При этом указанным автором выделяется активная и пассивная капитализация.

Активная капитализация в ценности предполагает увеличение актива баланса за счет приобретения материальных ценностей до их списания в производство или продажи. Капитализация в дебиторскую задолженность представляет собой увеличение актива баланса за счет увеличения дебиторской задолженности. При этом это обстоятельство имеет отношение только к той части дебиторской задолженности, которую общепринято относить к расходам будущих периодов.

Пассивная капитализация в ценности представляет собой увеличение актива баланса не за счет приобретения (увеличения) ценностей, а за счет сумм уменьшения счета, регулирующего оценку активного счета.

В свою очередь, резервирование, предполагает включение в систему исчисления финансового результата расходов и (или) доходов, вероятных для данного и/или будущих отчетных периодов [1.88, с. 465]. Указанным автором выделены четыре группы резервов: предсказание убытков; прогнозирование конъюнктурных колебаний; регулирование финансовых результатов; блокирование

имущества. При этом независимо от функциональной сущности указанных групп резервов все они оказывают влияние на величину конечного финансового результата.

Следовательно, рассмотренные методологические приемы позволяют в зависимости от цели управления предприятием в системе исчисления конечного финансового результата деятельности организации включать в нее или исключать из нее специфические расходы и тем самым оказывать результативное влияние на величину прибыли.

Однако самым проблемным вопросом, который практически не рассматривается в современной экономической литературе, является вопрос сущностного содержания и практики применения рассмотренных выше методологических принципов. Изменение их информационной сущности или неприменение указанных принципов на практике приведет к кардинальному изменению величины финансового результата. Так, например, неприменение принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности приведет на практике к тому, что произведенные расходы не будут привязаны полученным доходам, что, в свою очередь, приведет к снижению финансового результата отчетного периода и, соответственно к его завышению в последующих отчетных периодах.

Кроме того, следует признать, что в определенном смысле рассматриваемый принцип в действующем его сущностном содержании обесценивает показатель нераспределенной прибыли, поскольку реальные средства еще не получены, а соответствующая задолженность еще не погашена. В то же время экономической теорией со всей очевидностью доказано, что кругооборот средств организации заканчивается только тогда, когда поступили денежные средства или их эквивалент за отгруженную продукцию, выполненные работы или оказанные услуги. Поэтому необходимо четко определиться с сущностным наполнением принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а именно: когда же заканчивается кругооборот вложенных средств – в какой-то определенный юридический момент (например, момент перехода права собственности) или в момент получения средств от продажи (прекращения задолженности, возникшей в результате продажи). Как же объективно оценить, какой из подходов экономически обоснован?

При этом одним из важнейших требований к бухгалтерскому учету является принцип приоритета экономического содержания перед формой. Руководствуясь этим принципом, можно заявить, что прибыль может быть получена только тогда, когда она получена реально, когда обязательства покупателя исполнены. Отражение прибыли в активах, отличных от дебиторской задолженности позволяет говорить о завершении кругооборота вложенного капитала. И только в этом случае понятие распределения прибыли приобретает смысл, поскольку есть что распределять. В успешно действующем предприятии, планомерно работающем, регулярно получающем прибыль, выполняющем финансовые планы, такая проблема не возникает, поскольку положительный поток прибыли существует всегда.

В то же время, учитывая имеющиеся до сих пор диспропорции в экономике и наличие целого ряда крупных предприятий, зависящих от получения регулярных заказов на продукцию (например, предприятия военно-промышленного комплекса), проблема отражения полученной прибыли встает острее. В связи с этим реализация указанного выше общезкономического постулата должна находить свое отражение и в базовом наборе методологических правил формирования информации о финансовых результатах в бухгалтерском учете. В соответствии с этим принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности можно сформулировать следующим образом: доходы и эквивалентные им расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, когда получены и выплачены денежные средства или им равные ресурсы. Естественно, применение рассматриваемого принципа в указанном контексте резко снизит величину финансового результата, формируемого бухгалтерским учетом.

Что касается принципов непрерывности деятельности, то его неприменение в явном или неявном виде исключает использование приемов резервирования и капитализации. Это обстоятельство также в корне меняет величину финансовых результатов отчетного периода.

В свою очередь, исключение из базового набора принципов требования осмотрительности может привести к отказу от необходимости образования резервов под обесценение оборотных акти-

вов и, наоборот, создать все предпосылки для появления скрытых резервов, что также меняет величину финансовых результатов отчетного периода.

Таким образом, неприменение или сущностное изменение содержания указанных принципов позволяет утверждать, что именно они являются основными регулятивами величины финансовых результатов.

Как уже указывалось, величина прибыли является целевым показателем деятельности коммерческих организаций и от ее прозрачности зависит инвестиционная привлекательность организации. Поэтому процессы распределения величины прибыли также базируются на присущих им принципах и правилах.¹

Основой учетного отображения процесса распределения прибыли является методологический принцип ограничения, который предполагает, что отражение в учете материального расходования нераспределенной прибыли возможно только при ее наличии в составе капитала организации. Другими словами, распределение прибыли возможно только тогда, когда есть что расходовать.

Продолжением применения указанного принципа является его экстраполяция на правила покрытия убытков. Расходование прибыли не должно происходить при наличии убытков. Таким образом, методологический принцип ограничения является логической основой учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Процесс использования прибыли на производственное развитие следует именовать капитализацией прибыли, поскольку в этом случае за счет полученной прибыли происходит прирост величины внеоборотных активов, т.е. физического капитала организации. В соответствии с общепринятой методикой, отражение в учете направления части нераспределенной прибыли на производственное развитие (капитализацию) отражается только записями на счетах активов.

Такая методическая основа нацелена на формирование информации о процессах создания и изъятия прибыли только в пределах отчетного года и не может обеспечить прозрачность этих процессов за предыдущие отчетные периоды. В связи с этим дей-

¹ Методология учета процесса распределения прибыли и его критический анализ рассмотрены в монографии автора «Учет финансовых результатов и распределения прибыли» – СПб.: Питер, 2005, с. 131 –134.

ствующая система учета не дает сколько-нибудь подробной информации о формировании и использовании получаемой прибыли. Более того, действующие нормативные правила могут напрямую исказить этот показатель и привести к неверной интерпретации имеющейся информации еще на этапе учета.

Следует отметить, что развитие организации практически невозможно без осуществления инвестиций в физический капитал, а также инноваций во всех сферах деятельности. В связи с этим применение принципа ограничения должно расширить свои границы. Речь идет об ограничении расходования прибыли на выплату доходов собственникам таким размером, который бы обеспечивал наличие остатка прибыли, необходимого для ее вложения в развитие предприятия. К примеру, если расходование прибыли в полной ее сумме на выплату дивидендов осуществляется в течение ряда смежных отчетных периодов, очевидно, что предприятие не имеет перспективы в самом ближайшем будущем. В свою очередь, это противоречит основополагающему учетному принципу непрерывности деятельности, в соответствии с которым организация планирует продолжать свою деятельность в обозримом будущем и отсутствует намерение и необходимость ликвидации или существенного сокращения ее деятельности.

Формирование в учете информации, связанной с наличием остатка нераспределенной прибыли для целей расширения объемов деятельности, следует назвать правилом нижней границы расходования прибыли, которое формулируется следующим образом: расходование прибыли на выплату доходов собственникам должно сочетаться с их намерением продолжать деятельность предприятия в обозримом будущем.

Также в систему методологии и методики учета финансовых результатов следует ввести правило отражения изъятия прибыли. Как известно, направленность расходов на получение дохода является одним из важнейших условий правильного формирования финансового результата в учете. В противном случае любые затраты, произведенные исполнительным органом организации, независимо от решения ее собственников, являлись бы обоснованными расходами.

В связи с этим предлагаем ввести в понятийный аппарат бухгалтерского учета понятие «изъятия прибыли», т.е. расходов, не

направленных на получение доходов. К таким расходам следует относить расходы, связанные с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий. В действующем информационном поле такие расходы квалифицируются как прочие и, следовательно, заретушированные в истинном их проявлении.

На наш взгляд, указанные расходы – это в чистом виде «изъятие капитала», т.е. отвлечение прибыли или части собственного капитала от основной деятельности. При этом, под расходами на благотворительность и прочее могут быть завуалированы в том числе и незаконные операции: вывод капитала, финансирование криминальной деятельности, финансирование политических сил. Поскольку в этом случае происходит отвлечение прибыли, принадлежащей акционерам, от деятельности организации, то, формально говоря, распоряжаться этими расходами могут только акционеры. Следовательно, информация о таких расходах должна отражаться не в подсистеме исчисления конечного финансового результата, а в подсистеме распределения прибыли. Введение обязательности такого отражения и будет являться правилом отражения изъятия прибыли.

Рассмотренные подходы к сущностному наполнению принципов формирования информации о финансовых результатах наглядно показывают, что в бухгалтерском учете организации возможно представление различных величин прибыли и показателей ее распределения за один и тот же отчетный период. В связи с этим вполне уместно указанные принципы назвать основными регулятивами величины прибыли.

В то же время, анализ экономической литературы по рассматриваемым проблемам показывает, что до настоящего времени вопросы методологии и методики регулятивов финансовых результатов практически не раскрыты. А поскольку эти показатели являются одними из важнейших в оценке финансово-хозяйственной деятельности коммерческих организаций, то методология и методика учета регулятивов прибыли должны занимать одно из ведущих мест во всей системе бухгалтерского учета.

1.4. Классификация счетов финансовых результатов по выполняемым ими функциям в бухгалтерской системе

Бухгалтерский учет является сложнейшей информационной системой, состоящей из взаимосвязанных подсистем, каждая из которых имеет свои задачи, функции и способы формирования информации. Важнейшей из них является подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли, которая интегрирует всю информацию бухгалтерской системы о доходах и расходах организации, сопоставление которых дает финансовый результат, а также формирует данные о прибыли как источнике финансового обеспечения различных сторон деятельности организации.

Формирование локальной информации, характеризующей определенные стороны хозяйственных процессов и явлений, обеспечивается посредством бухгалтерских счетов. «Счета являются элементами информационной системы бухгалтерского учета, а двойная запись характеризует связи между элементами, направление движения информации между ними» [1.76, с. 62]. Именно структура счетов системы учета финансовых результатов и содержание информации, предоставляемой ею, четко указывают на направленность всей системы бухгалтерского учета как инструмента управления организацией в различные периоды времени.

Перечень счетов учета финансовых результатов представлен в разделе VIII «Финансовые результаты» действующего Плана счетов бухгалтерского учета. 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 путем балансирования показателей выявляется конечный финансовый результат, который и зачисляется в состав нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Формирование информации о капитализированной прибыли осуществляется с помощью счетов, установленных разделом VII «Капитал» Плана счетов бухгалтерского учета. К таким счетам относится счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», кото-

рый отражает сумму прибыли организации с начала ее деятельности, и счет «Резервный капитал», формирующий информацию о суммах зарезервированной прибыли для покрытия возможных убытков.

Кроме этих информационных элементов в состав счетов учета финансовых результатов в разделе VIII «Финансовые результаты» Плана счетов включены: «Недостачи и потери от порчи ценностей», «Резервы предстоящих расходов», «Расходы будущих периодов» и «Доходы будущих периодов».

Также, исходя из экономической природы отражаемых показателей, к счетам учета финансовых результатов, хотя и представленным в разделах Плана счетов, формально не имеющих к ним отношения, следует отнести счета оценочных резервов, формирующих информацию о суммах зарезервированной прибыли для специально установленных целей. К ним относятся счета «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и «Резервы по сомнительным долгам».

Особую группу счетов, прямо связанных с финансовыми результатами, составляют счет «Отложенные налоговые активы» и счет «Отложенные налоговые обязательства». Основная цель этих счетов – установление взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом прибыли, путем системного исчисления суммы налога на прибыль, подлежащего взносу в бюджет. В то же время именно информация этих счетов отражает суммы отложенного налога на прибыль, потенциально увеличивающие (уменьшающие) суммы прибыли.

Таким образом, из 62 синтетических счетов, предусмотренных действующим Планом счетов, 14 из них формируют информацию, прямо связанную с величиной финансовых результатов. Следовательно, можно говорить об информационной подсистеме учета финансовых результатов, установление взаимосвязи между элементами которой и является одной из дальнейших целей этой работы.

В целях установления функций конкретного счета в подсистеме учета финансовых результатов необходимо дать их краткую характеристику и обозначить сферу применения. Для этого с помощью выборки необходимых нам счетов воспользуемся классификацией бухгалтерских счетов по экономическому содержанию, разработанной М.И. Кутером [1.38, с. 344–349], с авторскими дополнениями и изменениями (табл.1).

Таблица 1
Классификация счетов учета финансовых результатов по их экономическому содержанию

Номер счета	Наименование счета	Признаки классификации			информационная связь с балансом
		самостоятельность применения	структура и назначение		
1	2	3	4	5	
09	Отложенные налоговые активы	Регулирующий	Дополняющий счет для сумм, включаемых в стоимость активов	Активный	
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрартивный	
59	Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрартивный	
63	Резервы по сомнительным долгам	Регулирующий	Контрарный, контрактивный	Контрартивный	
77	Отложенные налоговые обязательства	Регулирующий	Дополняющий счет для сумм, включаемых в стоимость обязательств	Пассивный	
82	Резервный капитал	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый	Пассивный	
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Применяемый самостоятельно	Ресурсный, фондовый (для прибыли) или контрарный, контрпассивный (для убытка)	Пассивный или контрпассивный	
90	Продажи	Применяемый самостоятельно	Операционный, сопоставительный, операционно-результатный	Бессальдовый	

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5
91	Прочие доходы и расходы	Применяемый самостоятельно	Операционный, сопоставительный, операционно-результатный	Бессальдовый
94	Недостачи и потери от порчи ценностей	Применяемый самостоятельно	Операционный, контрольно-распределительный	Активный
96	Резервы предстоящих расходов	Применяемый самостоятельно	Двойного назначения: 1) операционный, распределительный по периодам; 2) ресурсный, фондовый	Пассивный
97	Расходы будущих периодов	Применяемый самостоятельно	Операционный, распределительный по периодам	Активный
98	Доходы будущих периодов	Применяемый самостоятельно	Двойного назначения: 1) операционный, распределительный по периодам; 2) ресурсный, фондовый	Пассивный
99	Прибыли и убытки	Применяемый самостоятельно	Тройного назначения: 1) финансово-результатный; 2) ресурсный, фондовый – в промежуточном балансе при кредитовом сальдо; 3) контрарный, контрпассивный – в промежуточном балансе при дебетовом сальдо.	Пассивный или контрпассивный – нероформированном балансе; бессальдовый в реформированном балансе

На основе приведенной классификации счетов по экономическому содержанию определим, какая информация подлежит отражению на конкретном счете, т.е. его функции и установим его взаимосвязь с другими счетами подсистемы учета финансовых результатов.

К важнейшим счетам из числа рассматриваемых счетов, на которых непосредственно формируются конечные финансовые результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период, относятся: счет «Продажи» счет «Прочие доходы и расходы», счет «Прибыли и убытки» и счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Счет «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. В рамках подсистемы учета финансовых результатов важнейшей функцией является выявление результата от обычной деятельности, зачисляемого на счет «Прибыли и убытки».

Счет «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах по прочим операциям отчетного периода (за исключением чрезвычайных операций), отличным от операций, связанных с предметом деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. Так же как и у счета «Продажи», важнейшей его функцией является выявление результата от прочей деятельности, зачисляемого на счет «Прибыли и убытки».

Счет «Прибыли и убытки» предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году. Основной функцией этого информационного элемента является определение суммы чистой прибыли или чистого убытка, подлежащих зачислению в состав собственного капитала организации. Этот счет взаимодействует с целой совокупностью счетов учета финансовых результатов, но как следует из вышеуказанного, важнейшим обстоятельством является взаимодействие со счетом «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом поскольку зачисление чистой прибыли или чистого убытка на этот счет осуществляется заключительной записью отчетного года, то остаток по счету «Прибыли и убытки» в течение

отчетного года выступает регулятивом к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Таким образом, счет «Прибыли и убытки», с одной стороны, – базовый счет подсистемы, формирующий конечную информацию, с другой стороны – регулятив капитала организации.

Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» формирует информацию о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации или непокрытого убытка. Основная его функция аккумуляция невыплаченной в форме дивидендов (доходов) нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера и выступает капиталом самой организации.

Все остальные счета, определяемые нами как счета учета финансовых результатов, носят регулирующий характер к рассмотренной выше совокупности базовых счетов. В зависимости от выполняемых ими функций в подсистеме учета финансовых результатов их можно подразделить на три группы счетов-регулятивов.

К первой группе таких счетов относятся те из них, применение которых на практике вызывается методологическим приемом резервирования. К таким счетам относятся: счет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», счет «Резервы по сомнительным долгам», счет «Резервы предстоящих расходов» и счет «Резервный капитал».

Счет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и счет «Резервы по сомнительным долгам» предназначены для резервирования сумм под отклонения от рыночной стоимости оборотных активов и для покрытия неустраиваемых в срок долгов. Общим в рамках рассматриваемой подсистемы для указанных счетов является то, что резервы, учитываемые на них, создаются за счет отнесения сумм резервов на прочие расходы организации, т.е. все указанные счета взаимодействуют со счетом «Прочие доходы и расходы». Тем самым суммы, учтенные на счетах рассматриваемых резервов, снижают величину конечного финансового результата деятельности организации и остатки этих счетов должны быть задействованы в его оценке.

Счет «Резервы предстоящих расходов» предназначен для отражения образования и расходования резервов по хозяйственным операциям, которые с высокой степенью вероятности возникнут в будущем. По его дебету отражаются суммы резервов, израсходованных в отчетном периоде. Кредит этого счета предоставляет информацию о хозяйственных операциях, связанных с созданием резервов за счет отнесения их сумм на расходы организации. Тем самым кредитовые показатели опосредованно связаны с формированием финансовых результатов, так как само наличие этих расходов является предпосылкой для их последующего признания в качестве расходов, соответствующих определенной группе доходов. Исходя из этого, сумму остатка по этому информационному элементу можно трактовать как сумму зарезервированной прибыли.

Особую нишу в совокупности рассматриваемых счетов-регулятивов финансовых результатов занимает счет «Резервный капитал». На этом счете отражается состояние и движение резервного капитала, создаваемого за счет нераспределенной прибыли. Соответственно с позиции рассматриваемой подсистемы остаток по этому счету представляет собой сумму зарезервированной для специально установленных целей нераспределенной прибыли, которая и должна приниматься во внимание при ее оценке.

Ко второй группе счетов-регулятивов относятся счета, предназначенные для разграничения расходов и доходов по отношению ко времени, в котором определенные группы доходов и расходов признаются таковыми в целях исчисления конечного финансового результата. К таким счетам относятся: счет «Расходы будущих периодов», счет «Доходы будущих периодов» и счет «Недостачи и потери от порчи ценностей». Указанные счета предназначены для отражения производственных и хозяйственных процессов, т.е. являются операционными. При этом все учтенные доходы и расходы распределяются по отчетным периодам, к которым они относятся, а потери — по источникам их погашения.

Для характеристики этих счетов и определения их взаимосвязи с финансовыми результатами уточним экономическое содержание хозяйственных операций, отражаемых соответствующими счетами.

Так, по дебету счета «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы выявленных недостач и потерь, а по кре-

диту – суммы их списания, распределенные между установленными источниками погашения. Остаток по этому счету представляет информацию о стоимости непогашенных недостач и потерь. Как уже указывалось, в подсистеме учета финансовых результатов такая информация носит регулирующий характер по отношению к счету «Прибыли и убытки».

Наибольший интерес с позиции подсистемы учета финансовых результатов вызывает информация, содержащаяся в кредите рассматриваемого счета. При этом по направлению бухгалтерской проводки легко устанавливается источник погашения недостач и потерь, одним из которых является их отнесение на прочие расходы организации. В этом случае существует прямая взаимосвязь между информационными элементами подсистемы.

В случае возмещения недостачи виновными лицами такая взаимосвязь отсутствует. При этом существуют хозяйственные ситуации, в которых погашение недостачи формирует специфические доходы, как в случае с ее возмещением виновным лицом по ценам, превышающим фактическую себестоимость недостачи. Однако выявление таких доходов осуществляется на счете, не имеющем отношение к финансовым результатам («Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»). В свою очередь, включение таких доходов в состав прочих доходов осуществляется, как правило, в периоде, следующем за отчетным, через их квалификацию в качестве доходов будущих периодов. Таким образом, взаимосвязь между элементами существует, но носит косвенный характер.

Та же структура учетных записей характерна и для счета «Расходы будущих периодов». По его дебету отражаются расходы, подлежащие распределению в будущих отчетных периодах. По кредиту – расходы, приходящиеся на отчетный период. Остаток по рассматриваемому счету отражает величину расходов, имеющих отношение к будущим периодам. По своей сути, указанная величина может трактоваться как сумма расходов, изъятая из системы исчисления конечного финансового результата отчетного периода.

Так же как и в предыдущем случае, наибольший интерес с рассматриваемых позиций представляет информация, содержащаяся в кредите счета. Все расходы, распределяемые между объектами учета в той или иной мере имеют отношение к величине

финансовых результатов. Подавляющая часть расходов включается в затраты производства и через себестоимость продукции в отчетном периоде или следующих за ним включается в систему формирования конечного финансового результата. Таким образом, показатели, учтенные с помощью счета «Расходы будущих периодов», характеризуются косвенной взаимосвязью с конечными финансовыми результатами отчетного периода.

Другая структура учетных записей характерна для счета «Доходы будущих периодов». По его дебету отражаются суммы доходов, которые квалифицируются как доходы отчетного периода, а по кредиту – доходы, подлежащие такой же квалификации в будущих периодах. Показатели хозяйственных операций, отраженные по дебетовой части счета, полностью интегрированы в информационную подсистему учета финансовых результатов. В связи с этим остаток по рассматриваемому счету по своему существу представляет отсроченную прибыль.

Таким образом, конечные данные в виде остатков рассмотренных информационных элементов могут быть косвенным образом задействованы в оценке финансового результата деятельности организации. В то же время часть хозяйственных операций в виде определенной совокупности показателей прямым или косвенным образом задействована в формировании информации о конечных финансовых результатах. Для того чтобы детально проанализировать значение этих показателей в создании информационного массива финансовых результатов необходимо их детальное рассмотрение в разрезе элементов их создающих.

К третьей группе счетов-регулятивов финансовых результатов относятся счета отложенного налога на прибыль: «Отложенные налоговые активы» и «Отложенные налоговые обязательства».

Счет «Отложенные налоговые активы» предназначен для отражения информации о наличии и движении отложенных налоговых активов. По своей сути остаток по этому счету означает, что в последующие отчетные периоды его сумма уменьшит сумму прибыли этих отчетных периодов.

В свою очередь, счет «Отложенные налоговые обязательства» предназначен для отражения информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств. Остаток по этому счету знаменует собой увеличение прибыли будущих отчетных периодов.

Счета отложенного налога на прибыль в случае выбытия объекта, по которому начислялись отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства корреспондируют со счетом «Прибыли и убытки». Естественно, что остатки по рассмотренным счетам отложенного налога на прибыль должны быть задействованы в оценке конечного финансового результат отчетного периода.

Схема взаимосвязи между счетами подсистемы учета финансовых результатов представлена в виде матрицы в табл. 2.

Таблица 2

Схема взаимосвязей между счетами учета финансовых результатов

Счета-регулятивы финансовых результатов	Счета, формирующие конечную информацию о финансовых результатах			
	Счет 90 «Продажи»	Счет 91 «Прочие доходы и расходы»	Счет 99 «Прибыли и убытки»	Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
№ 09			х	
№ 14		х	о	о
№ 59		х	о	о
№ 63		х	о	о
№ 77			х	
№ 82				хо
№ 94		х	о	о
№ 96		х	о	о
№ 97			о	о
№ 98	х	х	о	о
№ 99				о

Х – наличие прямой взаимосвязи в виде возможной корреспонденции счетов;

О – наличие косвенной связи при оценке конечного финансового результата или такого же результата в составе капитала организации;

ХО – наличие прямых и косвенных связей.

Установление функций всех счетов учета финансовых результатов, а также определение взаимосвязи между ними позволяет разработать классификацию счетов финансовых результатов по выполняемым ими функциям в рассматриваемой подсистеме.

Позицию необходимости разработки множества учетных классификаций аргументированно обосновал В.Ф. Палий. «В каж-

дой научной классификации необходимо обеспечить ее значимость, т.е. выбирать наиболее существенные признаки в качестве основания для разделения изучаемого множества на части. Чем больше признаков мы выделяем, тем больше степень познания исследуемого множества. Поэтому нельзя согласиться с предложениями об ограничении классификационных признаков. Не ограничивать число этих признаков, а научно обосновать и глубоко исследовать их – вот в чем задача теоретиков учета» [1.74., с. 69].

Применение способов капитализации и резервирования предполагает ввод в бухгалтерский баланс и в учет вообще, так называемых, «условных счетов», придающих большую устойчивость систематизации учетной информации. Их наличие связано с тем, что исчерпывающая полнота информации требует иногда ввода таких счетов, которые связаны с другими счетами и имеют целью дать более ясное и точное представление о содержании этого последнего счета. Также их можно назвать регулирующими статьями учетной информации. В рассмотренной выше классификации счетов учета финансовых результатов к регулирующим счетам отнесены счета, уточняющие оценку активных счетов. Данный подход к классификации счетов не отражает всей взаимосвязи имеющейся номенклатуры счетов учета финансовых результатов. Так, по нашему мнению, должно быть расширено понятие регулирующего счета от счетов, только уточняющих оценку соответствующих активов и пассивов, функции которых определены действующими классификациями, до включительно счетов, уточняющих оценку финансовых результатов. Для этих целей необходимо разработать соответствующую классификацию и обосновать свое определение счетов финансовых результатов.

Так, в зависимости от выполняемых функций в подсистеме учета финансовых результатов выделяются: счета, формирующие финансовые результаты; счета, регулирующие величину финансового результата (счета-регулятивы).

К *формирующим* следует отнести операционно-результатные счета «Продажи», «Прочие доходы и расходы», финансово-результатный счет «Прибыли и убытки», а также фондовый счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который можно отнести к разновидности результатных счетов, так как он

отражает финансовый результат с начала деятельности организации, инвестированный в нее.

К *счета-регулятивам* следует отнести счета, связанные с применением методологических приемов капитализации и резервирования. В свою очередь, счета капитализации делятся на счета дополнительные и счета контрарные.

Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем прибавления суммы регулятива регулирующего счета к учетной цене объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются дополнительными. Таковыми в действующей подсистеме учета финансовых результатов являются «Доходы будущих периодов», «Отложенные налоговые обязательства».

Если регулирование текущей учетной оценки объектов учета основных счетов до суммы их балансовой стоимости осуществляется путем вычитания суммы регулятива регулирующего счета из учетной цены объекта основного счета, то такие регулирующие счета называются контрарными.

В нашей интерпретации к ним относятся «Расходы будущих периодов», «Недостачи и потери от порчи ценностей», «Отложенные налоговые активы».

Счета резервирования можно разделить на счета, образуемые за счет себестоимости («Резервы предстоящих расходов»), за счет прочих расходов («Резервы предстоящих расходов», «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», «Резервы под обесценение финансовых вложений», «Резервы по сомнительным долгам») и за счет нераспределенной прибыли («Резервный капитал»).

Классификация счетов финансовых результатов по выполняемым ими функциям представлена на схеме 1.

На основании приведенной классификации предложено собственное определение системы счетов учета финансовых результатов.

Под такой системой понимаются совокупность счетов, на которых отражается процесс создания конечных финансовых результатов деятельности организации в данном отчетном периоде с помощью формирующих счетов и выявляются чистые финансовые результаты этого периода путем уточнения их оценки с помощью счетов-регулятивов.

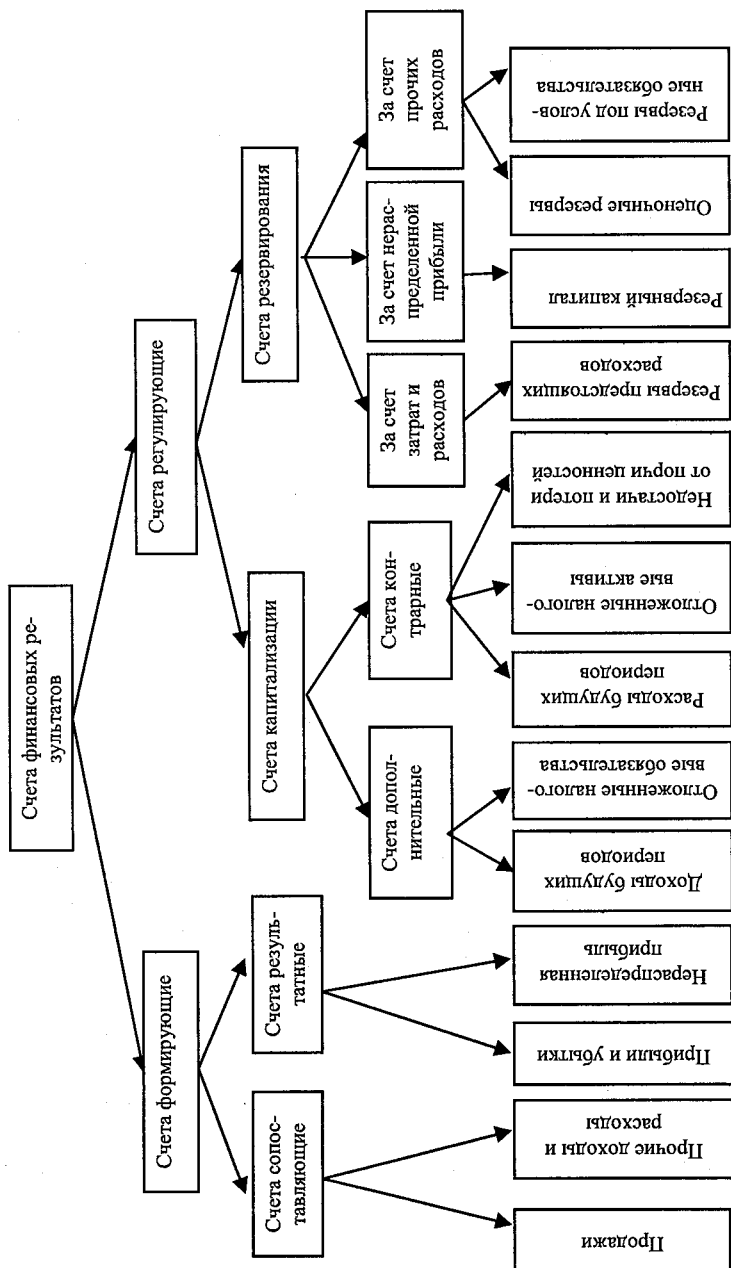


Схема 1. Классификация счетов финансовых результатов по выполняемым ими функциям

Таким образом, элементы, формирующие конечные финансовые результаты действующей подсистемы их учета, представляют собой информационный механизм, направленный на выявление конечного финансового результата отчетного периода, правила формирования которого обеспечивают жесткую взаимосвязь с капитализированной прибылью организации в виде ее наращивания. А совокупность регулятивов подсистемы предоставляет информацию для уточнения оценки конечных финансовых результатов организации. Тем самым создаются все необходимые предпосылки для формирования полной, достоверной и нейтральной информации о финансовых результатах по отношению к различным пользователям.

В то же время, значения конечного финансового результата и его регулятивов формируется не сами по себе, а с помощью заданных воздействий, оформленных учетной политикой предприятия. Поэтому возникает необходимость в уточнении элементов учетной политики предприятия, позволяющих оказывать влияние на величину конечных финансовых результатов.

1.5. Учетные способы регулирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности

В настоящее время при рассмотрении результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, отраженных в бухгалтерской отчетности стал привычным термин «изменения учетной политики». Этим термином обозначаются расхождения в результатах финансово-хозяйственной деятельности, вызванные сменой элементов в способах ведения бухгалтерского учета.

Однако такой показатель в системном бухгалтерском учете не формируется, а находит свое отражение только в Отчете об изменениях капитала. Следовательно, всегда будут расхождения между данными текущего учета о нераспределенной прибыли, таким же показателем в бухгалтерском балансе и указанной отчетной формой. Отсутствие взаимосвязи между указанными функциями и прозрачных методик формирования величины изменения нераспределенной прибыли ставит под сомнение достоверность формируемой информации.

По нашему мнению, проблема по существу центральная во всей системе бухгалтерского учета. Речь идет не только о его технократи-

ческом развитии. В первую очередь, здесь затрагиваются морально-этические проблемы, связанные с реальной возможностью манипуляции сознанием пользователей бухгалтерской отчетности. Более того, допускаемое использование всего набора элементов учетной политики, формирующих величину финансовых результатов, вступает в противоречие с основополагающей целью всего бухгалтерского учета – формирование полной, достоверной и нейтральной информации по отношению ко всем группам пользователей.

Прецеденты этому уже есть. Так, например, в 2002 г. в США произошла череда финансовых скандалов, связанных с банкротством крупнейших корпораций и поставивших на грань крушения весь фондовый рынок этой страны. Компания *Enron* была первой в этом ряду. Вслед за ней о пересмотре запланированных ранее доходов, а затем банкротстве объявили *WorldCom*, *AOL Time Warner*, *Xerox* и др. Причиной этого было стремление менеджмента указанных корпораций, в том числе и бухгалтерского, отразить любыми средствами в бухгалтерской финансовой отчетности показатели увеличения капитализации и прибылей компаний. При установлении реального положения дел акции этих корпораций стремительно дешевели, что приводило к банкротству.

В то же время, при рассмотрении этого случая нельзя говорить только о прямой фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности. Дело в выборе такой фондовой оценки материальных активов корпораций, которая искусственно их завышала. Причем это обеспечивалось, в том числе, и выбором соответствующей совокупности элементов учетной политики указанных корпораций. Таким образом, бухгалтерский менеджмент занимал не последнее место в одном из самых громких финансовых скандалов последнего времени.

Проведенный анализ допустимых нормативным регулированием способов ведения бухгалтерского учета, с точки зрения формирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности, позволяет подразделить их на две противоположные основные группы:

- способы, увеличивающие финансовый результат;
- способы, уменьшающие финансовый результат.

Поэтому при определении своей учетной политики руководству организации следует четко разделять элементы способов

ведения бухгалтерского учета по степени их влияния на формирование финансового результата в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности.

К способам учета и их элементам, влияющим на величину финансовых результатов в бухгалтерском учете, относятся следующие (табл. 3).

Таблица 3

Способы ведения бухгалтерского учета и их элементы, влияющие на величину финансовых результатов по правилам бухгалтерского учета

Способ учетной политики организации	Элементы способа
1	2
1. Способы начисления амортизации основных средств	1.1. Линейный способ. 1.2. Способ уменьшаемого остатка. 1.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования. 1.4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).
2. Способы начисления амортизации нематериальных активов	2.1. Линейный способ исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного использования. 2.2. Линейный способ исходя из норм, исчисленных в расчете на 20 лет. 2.3. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). 2.4. Способ уменьшаемого остатка.
3. Способы оценки материальных ресурсов, включаемых в затраты производства	3.1. По себестоимости единицы запасов. 3.2. По средней себестоимости. 3.3. По себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО). 3.4. По себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).
4. Разграничение затрат по времени их осуществления	4.1. На счета учета затрат на производство. 4.2. На счет 97 «Расходы будущих периодов». 4.3. На счет 96 «Резервы предстоящих расходов».
5. Создание оценочных резервов за счет отнесения на финансовые результаты	5.1. На счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». 5.2. На счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». 5.3. На счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». 5.4. Не производится.
6. Способы группировки затрат на производство	6.1. Способ формирования полной себестоимости. 6.2. Способ формирования себестоимости по принципам «direct-costing».

Не вдаваясь в подробности применения указанных способов учетной политики, что вывело бы нас за рамки излагаемой темы, рассмотрим подробнее каждый из них только с целью выбора таких сочетаний элементов, которые позволяют сформировать в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как максимальный, так и минимальный финансовый результат отчетного года.

Наибольшее количество элементов из каждого способа ведения бухгалтерского учета предусмотрено нормативным регулированием для амортизируемых объектов.

Для амортизируемых объектов особое значение при рассмотрении данного вопроса может иметь способ списания стоимости таких объектов пропорционально объему продукции (работ, услуг). Этот способ дает наиболее точное сопоставление затрат на приобретенный амортизируемый объект с доходами, получаемыми от его эксплуатации в течение отчетного периода при следующих условиях: срок полезного использования объекта непосредственно определяется количеством выпущенных при его участии единиц продукции, фактор морального износа не оказывает существенного влияния, а объем выпуска продукции в штуках надежно измеряется. Поэтому, если предположить, что приобретение амортизируемых объектов осуществляется под интенсивную производственную программу организации, то теоретически возможен вариант, при котором рассматриваемый способ начисления амортизации обеспечит резкое увеличение затрат отчетного периода и такое же снижение величины финансовых результатов.

Таким образом, способ уменьшаемого остатка, так же как и способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования в первый год своего применения, резко увеличат расходы по обычным видам деятельности организации, и тем самым снизят прибыль, исчисляемую по правилам ведения бухгалтерского учета. В то же время линейный способ обеспечит равномерное перенесение стоимости объектов основных средств на указанные расходы организации.

Из разрешенных нормативным регулированием способов начисления амортизации нематериальных активов наибольшее влияние на величину финансовых результатов оказывает способ ее начисления, исходя из сроков полезного использования и способ уменьшаемого остатка. Методика расчета амортизации способом

уменьшаемого остатка аналогична одноименному способу начисления амортизации для основных средств. Можно утверждать, что это один из ускоренных способов амортизации, так как в первые годы эксплуатации объект нематериальных активов амортизируется интенсивнее. Применение вышеуказанных способов обеспечивает увеличение затрат и уменьшение финансового результата.

Предлагаемые действующим нормативным регулированием бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности способы оценки материальных ресурсов, включаемых в расходы по обычным видам деятельности, также оказывают существенное влияние на величину финансовых результатов.

Проведенный анализ указанных выше способов оценки показывает, что при использовании метода ФИФО величина финансового результата будет существенно выше, чем при использовании двух других способов. В условиях инфляционной экономики ведение учета с использованием метода ЛИФО приведет к меньшему уровню прибыли, поскольку в себестоимость продукции войдут последние из приобретенных, наиболее дорогостоящие материалы. Использование способа средней себестоимости обеспечивает более равномерное включение материальных затрат в себестоимость изготавливаемой продукции.

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения по итогам работы за год, ремонт основных средств, производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства и ряд других резервов, предусмотренных законодательством Российской Федерации. Наиболее существенным с точки зрения влияния на финансовые результаты, на наш взгляд, является вопрос о создании резерва на ремонт основных средств.

Порядок отнесения затрат на счет «Расходы будущих периодов» или на счет «Резервы предстоящих расходов» обеспечивает равномерное их включение в расходы производства без значительного влияния на финансовые результаты. В то же время порядок отнесения затрат на ремонт основных средств на счета учета затрат на производство в момент проведения ремонта резко увеличивает расходы организации в отчетном периоде и тем самым вызывает снижение величины финансового результата этого отчетного периода.

Резервирование средств может осуществляться и за счет отнесения сумм на уменьшение финансовых результатов. Создание таких резервов может преследовать две цели. Первая цель – уточнение сумм оборотных активов, под которые они создаются, т.е. для формирования у пользователей бухгалтерской информации реального представления о стоимости активов, отраженных в бухгалтерской отчетности. Вторая цель – создание дополнительных (по сравнению с обычным порядком ведения деятельности) финансовых ресурсов. Это обусловлено тем, что, то или иное событие может произойти в будущем (неоплата контрагентом поставленной продукции, неожиданные потери от падения ценных бумаг). Все это обуславливает целесообразность, а в некоторых ситуациях и необходимость создания резервов. Такие резервы получили название оценочных резервов.

Наиболее востребованным на практике является резервирование сумм под сомнительные долги, осуществляемое на счете «Резервы по сомнительным долгам». Это объясняется тем, что данный резерв выполняет обе указанные выше цели. Кроме уточнения суммы дебиторской задолженности созданный резерв служит средством погашения не востребовавшихся в срок долгов, а нормы законодательства по налогообложению прибыли в уставленных пределах принимают к учету расходы, послужившие источником созданного резерва, при формировании налогооблагаемой базы.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги создаются под потенциальное обесценение собственных вложений в ценные бумаги и учитываются на счете «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». С помощью данного резерва в бухгалтерском балансе формируется реальная стоимость финансовых вложений в ценные бумаги на основе их учетной стоимости.

Организации могут создавать резервы под снижение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. Необходимость создания таких резервов диктуется правилами оценки ресурсов в обороте, представляемых в бухгалтерской отчетности. Согласно этому правилу запасы материалов и иных аналогичных средств в обороте подлежат отражению в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух оценок: фактической себестоимости приобретения (заготовления) или цене возмож-

ной продажи (рыночной). Для обобщения информации о резервах под снижение стоимости средств в обороте применяется счет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Общим для указанных счетов является то, что резервы, учитываемые на них, создаются за счет отнесения сумм резервов на прочие расходы организации. Тем самым суммы, учтенные на счетах рассматриваемых резервов, уменьшают величину финансовых результатов отчетного периода. Соответственно, отказ от использования в учетной политике оценочных резервов увеличивает сумму конечного финансового результата на сумму возможных резервов.

На современном этапе развития бухгалтерского учета финансовых результатов вопросы о способах признания затрат и, соответственно, их оценки, оказывающих влияние на величину финансовых результатов, приобретают все более важное значение. Наибольшее значение в этой ситуации приобретают разрешенные нормативным регулированием способы формирования себестоимости. Как уже указывалось выше, при рассмотрении аспектов оценки конечного финансового результата, признание расходов с помощью способа «direct-costing» позволяет увеличить расходы отчетного периода и тем самым снизить сумму финансового результата. Соответственно, признание расходов на основе способа формирования полной себестоимости выпускаемой продукции (работ, услуг) увеличивает сумму финансового результата.

Кроме самих способов ведения бухгалтерского учета, влияющих на величину финансовых результатов, существенное значение имеет отчетный период их формирования, за который представляется бухгалтерская отчетность. Очевидно, что в зависимости от периода совершения хозяйственной операции значения финансовых результатов в промежуточной и годовой отчетности будут существенно различаться. Наиболее резкие изменения значений финансовых результатов будут представлены в промежуточной отчетности.

Таким образом, в зависимости от выбора конкретных элементов из каждого способа ведения бухгалтерского учета и периода отражения в бухгалтерской отчетности напрямую зависит величина формируемого финансового результата, исчисляемого по правилам ведения бухгалтерского учета.

Таблица 4

Сочетание элементов, позволяющих сформировать как максимальную, так и минимальную величину финансового результата*

Способ учетной политики организации	Максимальное значение финансового результата достигается при выборе способов:	Минимальное значение финансового результата достигается при выборе способов:
1. Способы начисления амортизации основных средств	1.1. Линейный способ	1.2. Способ уменьшаемого остатка 1.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
2. Способы начисления амортизации нематериальных активов	2.2. Линейный способ исходя из норм, исчисленных в расчете на 20 лет	2.1. Линейный способ исходя из норм, исчисленных на основе срока их полезного использования 2.4. Способ уменьшаемого остатка
3. Способы оценки материальных ресурсов, включаемых в затраты производства	3. 3. По себестоимости первых во времени приобретений (ФИФО)	3.4. По себестоимости последних во времени приобретений (ЛИФО)
4. Разграничение затрат по времени их осуществления	4.2. На счет 97 «Расходы будущих периодов» 4.3. На счет 96 «Резервы предстоящих расходов»	4.1. На счета учета затрат на производство
5. Создание оценочных резервов за счет отнесения на финансовые результаты	5.4. Не производится	5.1. На счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» 5.2. На счет 59 «Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги» 5.3. На счет 63 «Резервы по сомнительным долгам»
6. Способы группировки затрат на производство	6.1. Способ формирования полной себестоимости	6.2. Способ формирования себестоимости по принципам «direct-costing»

* При формировании сочетаний элементов использованы номера элементов табл. 3.

Используя проведенный анализ можно составить алгоритм сочетаний элементов, выбранных из рассмотренных способов ведения бухгалтерского учета, позволяющих сформировать как максимальную, так и минимальную величину финансового результата первого отчетного года (табл. 4).

Таким образом, у аппарата управления организаций появляется реальная возможность в зависимости от своих целей и задач воздействовать на показатели финансовых результатов, представляемых в бухгалтерской отчетности. Например, организации, активно ищущей инвестора или кредитора, выгодно представить результаты своей финансово-хозяйственной деятельности в наиболее благоприятном свете, т.е. показать в бухгалтерской отчетности, ориентированной на внешнего пользователя как можно более высокие показатели нераспределенной (чистой) прибыли. В подобной ситуации использование в организации бухгалтерского учета алгоритма максимального значения может оказаться для организации предпочтительным.

Обследование действующего порядка учета показывает, что выбор одной из систем описанных принципов алгоритмов формирования финансовых результатов все чаще начинает использоваться на практике. Следовательно, резко возрастает возможность формирования информации о конечном финансовом результате в целях какой-либо одной группы его пользователей. Именно этим обстоятельством, как было указано выше, вызвано введение в систему показателей действующей отчетности о капитале организации фактора влияния изменений учетной политики на величину нераспределенной прибыли. Однако такая информация дает представление только об указанных изменениях по отношению к другому алгоритму формирования финансовых результатов в данной организации. Соответственно, практическая ценность такой информации весьма сомнительна. При этом даже всевозможные способы дополнительного раскрытия информации не решат эту проблему, так как раскрывать эту информацию необходимо относительно одного общепризнанного, пусть и на основе профессионального суждения, варианта формирования данных, которого на данном этапе развития бухгалтерского учета нет.

В современных условиях выработка профессионального суждения по этому поводу должна быть возложена на одну из наиболее влиятельных общественных организаций профессиональных бухгалтеров, активно участвующих в реформировании системы бухгалтерского учета в Российской Федерации, например, Институт профессиональных бухгалтеров России.

Только наличие показателя влияния изменений учетной политики на величину нераспределенной прибыли в отчетности по сравнению с общепризнанным вариантом формирования данных предоставляет информацию, которая может быть использована в полной мере для оценки конечного финансового результата деятельности организации и его основных элементов.

Глава II

Регулятивы финансовых результатов, возникающие вследствие применения методологического приема резервирования

2.1. Сущность и необходимость создания бухгалтерских резервов

Само слово «резерв» заимствовано и образовано из латинского языка – «*rezervare*» [1.85, с. 424]. В современном русском языке резерв означает «запас чего-либо на случай надобности» [1.85, с. 424]. В словаре С.И. Ожегова под резервом понимается «запас, откуда черпаются новые силы, ресурсы» [1.73, с. 672]. «В обобщенном виде резерв представляет собой запас чего-либо, который создается и сохраняется до наступления определенных событий, с которыми связана необходимость привлечения того, что было зарезервировано» [1.65, с. 9]. Последняя трактовка рассматриваемого понятия близка к сущности явлений, отражаемых в бухгалтерском учете с помощью методологического приема «резервирования».

В условиях рыночных отношений проблемам формирования и использования резервов уделяется повышенное внимание. Это объясняется тем, что такая экономика для субъектов предпринимательства часто сопровождается ситуациями, требующими дополнительного привлечения материальных и финансовых ресурсов для их разрешения. Такая ситуация обуславливается тем, что какое-либо событие может гипотетически произойти в будущем, как например проигрыш судебного процесса по налоговым спорам с налоговыми органами, либо обязательно произойдет, как, например, необходимость проведения планового ремонта отдельных объектов основных средств. Кроме того, реальным может быть и неприятное для каждого предприятия состояние, при котором производство становится убыточным.

Наступление таких событий влечет за собой необходимость расходования предприятием дополнительных средств, которых у него в кризисный момент может просто не оказаться в необходимом объеме, либо ему придется отвлекать средства с других на-

правлений своей деятельности, что может негативным образом сказаться на его финансовом состоянии. Все это обуславливает необходимость создания различных резервов. Таким образом, резервы предприятия, с одной стороны, являются гарантом благосостояния собственников, с другой стороны, обеспечивают интересы кредиторов и инвесторов.

Второе обстоятельство объясняет, почему информация о величине резервов имеет важнейшее значение для внешних пользователей. Например, западные инвесторы рассматривают величину резервов как запас финансовой прочности организации. Их отсутствие или недостаточность является фактором дополнительного риска вложения средств в хозяйственную деятельность предприятия, так как это обстоятельство свидетельствует либо о недостаточности прибыли, либо об использовании резервов нецелевым образом. И то, и другое для кредиторов и инвесторов является негативным моментом при оценке надежности потенциального заемщика или партнера.

В связи с этим методологический прием резервирования в бухгалтерском учете, по мере интеграции страны в мировую экономику, используется все чаще. «Резервирование — это настолько удобный прием, что к нему часто прибегают во всех случаях, когда момент выявления фактического положения не совпадает с реальным процессом» [1.65, с. 10]. За последние пятнадцать лет, кроме резервов, характерных для советского бухгалтерского учета, в учетную практику введены понятия резервного капитала и оценочных резервов, номенклатура которых неуклонно расширяется.

«Все резервы предусматривают события, которые будут в явном виде представлены только в будущем» [1.88, с. 470]. При этом все виды резервов так или иначе связаны с величиной прибыли организации. Их различие заключается только в назначении резерва и времени его создания. Так, резервный капитал может быть создан только при наличии нераспределенной прибыли и может представляться в отчетности в одинаковой сумме на протяжении ряда отчетных периодов. В свою очередь, создание резервов предстоящих расходов не зависит от наличия прибыли, но осуществляется резервирование и расходование сумм постоянно. Так же как и в случае с резервами предстоящих расходов создание оценочных

резервов не зависит от наличия прибыли, но по ряду резервов допускается их применение только в целях уточнения оценки объекта, связанного с созданными резервами.

Перечисленные резервы имеют самое различное назначение и порядок применения. Главным является то, что они являются зарезервированными суммами прибыли в различных ее проявлениях. Следовательно, вся совокупность резервов представляет собой сумму как нераспределенной прибыли прошлых лет, так и прибыли отчетного периода, зарезервированной для определенных целей на дату составления отчетности.

Если абстрагироваться от внешних факторов воздействия в деятельности организации, таких как изменения суммы уставного капитала в законодательном или ином порядке, целевых поступлений от третьих лиц, а также изменений сумм добавочного капитала в результате переоценки объектов основных средств или эмиссионной деятельности, то наибольшую ценность для пользователей бухгалтерской отчетности представляют показатели изменения нераспределенной прибыли вместе с показателями резервов, уменьшающих отражаемую в отчете прибыль. Именно эти показатели дают информацию об изменениях прибыли в составе капитала, вызываемых текущей деятельностью предприятия и необходимой пользователю для оценки такой деятельности, т.е. выступают в роли важнейших регулятивов финансовых результатов.

2.2. Интерпретация информации о резервах предстоящих расходов в учете финансовых результатов

Традиционной учетной категорией для российского бухгалтерского учета, связанной с резервированием, является резерв предстоящих расходов и платежей. Так, в Платежном балансе бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строений и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, утвержденного Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 28 сентября 1959 г., в разделе «Фонды и резервы» был предусмотрен счет «Резерв предстоящих платежей», предназначенных для организаций (предприятий) всех видов деятельности.

Основное внимание в бухгалтерском учете указанных резервов уделялось резервированию тех расходов, которые осуществлялись одновременно и приводили к резким колебаниям себестоимости. Как правило, к таким расходам относили: предстоящую оплату очередных отпусков рабочим, выплату единовременного вознаграждения за выслугу лет, затраты по текущему ремонту основных средств, когда этот ремонт на протяжении года производится неравномерно, и ряду других.

В настоящее время в соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н, предоставляется право организациям, вне зависимости от их организационно-правовой формы, образовывать целый ряд резервов. К ним относят резервы:

- на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- покрытие иных предвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов Российской Федерации.

Методологической основой создания таких резервов является требование осмотрительности, заложенное в п. 7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». В соответствии с ним учетная политика должна обеспечивать большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации указывается

только цель создания указанных резервов, которая сводится к равномерности включения расходов на создание резервов в затраты производства (обращения). Таким образом, основной целью создания резервов является достижение организацией стабильных финансовых результатов. Именно равномерное (ежемесячное или ежеквартальное) включение сумм, отчисляемых в резервы, позволяет добиться относительной стабильности. Однако в Положении резервы предстоящих расходов квалифицируются как составляющая капитала организации, что находило подтверждение в действующем тогда Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению.

С незначительными изменениями в номенклатуре расходов, подлежащих резервированию, рассматриваемая учетная категория использовалась вплоть до вступления в силу сегодняшнего Плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению. В соответствии с этим нормативным актом счет «Резервы предстоящих расходов» выведен из состава счетов учета капитала и пере-квалифицирован в элемент информационной подсистемы учета финансовых результатов. Указанный счет «...предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу» [2.26, с. 76]. Таким образом, несмотря на изменение статуса традиционных резервов предстоящих расходов в системе информационного обеспечения, в нормативном регулировании бухгалтерского учета раскрываются только технические аспекты их создания и расходования.

И наконец, вступление в законную силу ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» привело к тому, что ряд условных фактов хозяйственной деятельности, последствиями которых являются существующие на отчетную дату условные обязательства, позволяют создавать резервы предстоящих расходов под такие обязательства.

В экономической литературе резервам предстоящих расходов в последнее десятилетие уделено достаточно внимания. Так, в работе В.И. Ткач, С.В. Романовой и А.С. Чешева рассматриваются хозяйственные ситуации, связанные с формированием и использованием резервов предстоящих расходов [1.91, с. 39–58]. Кроме то-

го, в этой работе сделана попытка обобщения зарубежного и отечественного опыта формирования указанных резервов. При этом авторы включают резервы предстоящих расходов в состав резервов для рисков и затрат, объединяя в одну составляющую резервы, создаваемые за счет различных источников. Однако методологические принципы учета создания и использования указанных резервов не рассматриваются. Речь идет в основном о формировании себестоимости с учетом действующих нормативных актов без учета важнейшего аспекта рыночной экономики – финансовых результатов.

Также в основном практический подход к учету формирования и использования резервов демонстрирует в своей работе В.В. Нарезный [1.65, с. 19–74]. Кроме того, в указанной работе рассмотрены экономическая сущность резервов, общие подходы к необходимости их создания, а также правила отражения резервов в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. При этом влияние резервов предстоящих расходов на величину финансовых результатов также остается за рамками рассмотрения.

На таких же позициях строится вся работа Л.Т. Гиляровской и Л.А. Мельниковой. При этом в ней детально рассмотрены процедуры резервирования в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [1.16, с. 105–132].

Наиболее масштабный подход по рассматриваемой проблеме демонстрирует Я.В. Соколов, сразу определяя резервы будущих расходов не только как показатель информационной подсистемы учета финансовых результатов, но и соответствующий их регулятив. «Регулирование финансовых результатов – это отдельный своеобразный вид резервов. Необходимость такого резервирования возникает в случаях, когда расходов нет и данный момент их быть не может, но согласно принципу идентификации (соответствия) они должны были бы быть» [1.88, с. 438].

Осмысление результатов указанных работ, а также критический анализ норм бухгалтерского права, касающихся рассматриваемой категории, особенно с вступлением в законную силу ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», выявил ряд насущных проблем в организации бухгалтерского учета резервов предстоящих расходов. Поэтому здесь необходимо остановиться на более детальном рассмотрении базовых норм указанного Положения.

В соответствии с ним под условным обязательством понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод организации. В свою очередь, под условным фактом понимается факт, имеющий место по состоянию на отчетную дату, в отношении последствий которого и вероятности его возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

Источником покрытия создаваемых резервов в соответствии с рассматриваемым Положением являются либо расходы по обычным видам деятельности, либо прочие расходы. Второе обстоятельство обеспечивается п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» прочими расходами являются также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности. При этом порядок учета расходов по обычным видам деятельности, послуживших источником образования рассматриваемых резервов, не регламентируется. Следовательно, напрашивается вывод, что резервы под условные обязательства представляют собой расходы организации, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов. При этом признание и определение величины расходов, послуживших источником образования резервов, осуществляется типовым порядком.

Также необходимо отметить, что ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» устанавливает порядок отражения условных фактов и их последствий в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных организаций), являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации. Это предполагает, что резервы, связанные с условными обязательствами создаются при составлении годовой бухгалтерской отчетности, т.е. по состоянию на 31 декабря отчетного года, кроме резервов в связи с гарантийными обязательствами.

Отсюда следует, что данный вид резервов предназначен для целей достоверного отражения показателей в бухгалтерской отчетности. Цель же создания традиционных резервов предстоящих

расходов несколько иная – достижение организацией стабильных финансовых результатов. Здесь же заметим, что создание резервов под условные обязательства отражают по кредиту счета «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов. Таким образом, наблюдается несоответствие подходов к методике образования резерва под условные обязательства и с той, что указана в выше приведенной характеристике счета резервов предстоящих расходов.

Что касается непосредственного представления показателя резервов предстоящих расходов в бухгалтерской финансовой отчетности, то они отражаются по соответствующей строке бухгалтерского баланса в пятом разделе «Краткосрочные обязательства», т.е. по существу приравнивают рассматриваемую категорию к кредиторской задолженности.

Однако параллельно с этим резервы предстоящих расходов находят свое отражение и в «Отчете об изменениях капитала в соответствующем разделе, что позволяет их квалифицировать и как специфическую составляющую капитала.

Громадное влияние на порядок учета образования резервов оказывает налоговое законодательство. Естественно, что из числа приведенных выше резервов предстоящих расходов наибольшее распространение в практической деятельности организаций получили те резервы, расходы, на образование которых действующим налоговым законодательством принимаются при налогообложении прибыли. К ним относятся резерв на предстоящую оплату отпусков работникам, резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет, резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год, резерв на ремонт основных средств, резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

При этом на практике, даже при наличии содержания в нормативных актах по бухгалтерскому учету каких-либо специальных методик расчета величины сумм указанных резервов, организации используют ту, которая прописана в Налоговом кодексе Российской Федерации хотя цели формирования таких резервов в финансовом и налоговом учете могут быть принципиально различные. С другой стороны, сам факт признания налоговым законодательст-

вом необходимости образования указанных резервов говорит о неизбежности возникновения расходов, под которые создаются данные резервы.

Таким образом, проведенный анализ действующего состояния методологии и методики учета резервов предстоящих платежей выявил существенные проблемы в организации такого учета.

Во-первых, по сути дела, на практике произошло отождествление между собой таких понятий, как «расходы», «кредиторская задолженность» и «резервы предстоящих расходов».

Во-вторых, в одну составляющую объединены резервы по фактам хозяйственной деятельности, которые неизбежно произойдут в будущем и фактам, которые носят гипотетический характер.

В-третьих, нет четких подходов к правилам признания и определения расходов, которые послужили источником образования рассматриваемых резервов.

В-четвертых, отсутствует взаимосвязь между показателями прибыли и резервами предстоящих расходов.

Решение первой из указанных проблем сводится к следующему.

Определяя регулирующую роль резервов, прежде всего, необходимо отделить их от таких понятий, как «расходы» и «кредиторская задолженность». Необходимость такого разделения вызвана следующими обстоятельствами. Если рассматривать создание резервов предстоящих расходов сквозь призму нормативного регулирования бухгалтерского учета расходов, то в соответствии с пунктом 2 ПБУ 10/99 «Расходы организации» дается определение расходов, которое связано с уменьшением активов в результате их выбытия и (или) возникновением обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации. В случае создания резервов выбытия активов и тем более уменьшения капитала этой организации не происходит.

Кроме того, если рассматривать расходы, за счет которых создаются резервы предстоящих расходов буквально, то принцип ответственности осуществленных расходов потенциальным доходам в данном случае не действует. Это объясняется тем, что взаимосвязь с будущими доходами указанных расходов по данным бухгалтерского учета практически не установить. Более того, такие расходы не имеют прямого отношения к себестоимости продукции, работ

или услуг организации в отчетном периоде. При этом учетные процедуры, связанные с резервами предстоящих расходов, за исключением отражения в учете процедуры расходования, сопровождаются абсолютно условным характером, такие как декларирование цели создания резерва и определения его величины.

Исходя из этого, реально осуществленных расходов нет, но соответствующие планово-нормативные расчеты, в данном случае являющиеся первичными документами бухгалтерского учета, порождают возникновение расходов, сумма которых снижает конечный финансовый результат отчетного периода. Тем самым, созданные резервы однозначно представляют капитализированную прибыль организации.

Помимо этого, формирование резервов не является обязательным, т.е. предприятие может начислять или не начислять любые виды резервов и в любых их суммах. В отношении же расходов предприятие не имеет такой свободы выбора. Следовательно, можно сделать вывод, что начисленные и неиспользованные резервы не могут рассматриваться как полноценные расходы организации.

Что касается идентификации резервов предстоящих расходов в качестве кредиторской задолженности, то такой подход базируется на превалирующей сейчас концепции понимания кредиторской задолженности не как привлеченного капитала, а как предстоящего ожидаемого обязательного оттока денежных средств. В связи с этим счет резервов предстоящих расходов квалифицируется не как счет собственных средств, а как счет кредиторской задолженности.

Основное различие между резервами и прочими обязательствами заключается в степени неопределенности, которая имеется в отношении суммы и времени их погашения. Обязательства представляют собой задолженность организации, величина и дата погашения которой известны. Резервы, в свою очередь, представляют собой обязательства организации, величина и содержание которых не поддаются точному определению.

Кроме того, нельзя забывать, что целью создания резервов предстоящих расходов является правильное исчисление финансового результата отчетного периода, т.е. в его основе лежит, как правило, не правовое или экономическое обязательство против

третьего лица, а только внутреннее обязательство, которое не может растворяться в общей величине обязательств. В связи с этим резервы предстоящих расходов следует рассматривать как составляющую собственного капитала.

Решение второй из указанных проблем базируется на разделении учетной информации по фактам хозяйственной деятельности, которые неизбежно произойдут в будущем и фактам, которые носят гипотетический характер.

К первым следует отнести факты создания резервов, которые допускаются налоговым законодательством. Эти резервы, а также расходы их порождающие, рассчитанные по нормам налогового законодательства и включенные в бухгалтерскую систему, носят совершенно реальный характер. Соответственно, и величина конечного финансового результата с учетом указанных расходов при проведении инвентаризации соответствующих резервов не будет подвергаться какому-либо существенному искажению.

Совершенно другой характер носят гипотетические обстоятельства, по которым создаются резервы под условные обстоятельства. Например, резервы под различные судебные разбирательства, практика которых в условиях рыночной экономики неудержимо расширяется, а суммы издержек, штрафов, неустоек по искам у средних и крупных предприятий носят многомиллионный характер. В то же время юридическая практика показывает, что смоделировать судебную тяжбу в узких целях какой-то группы собственников не представляет особого труда. Поэтому искусственный характер рассматриваемой категории позволяет снижать конечный финансовый результат отчетного периода, который, в первую очередь, интересует внешних пользователей бухгалтерской информации при анализе финансового состояния организации. Все это может быть использовано управлением предприятия в коллизиях перед слиянием, недружественным поглощением и другими аналогичными процедурами.

Не оспаривая необходимость резервирования как способа капитализации средств для осуществления различных выплат и погашения расходов в будущем, необходимо осознавать, что при создании современной информационной системы бухгалтерского учета на первый план выходит механизм формирования конечного финансо-

вого результата отчетного периода и прибыли в составе собственного капитала, важнейших категорий рыночной экономики. При этом такой механизм должен быть понятным и прозрачным, в первую очередь, внешним пользователям такой информации.

Для этого необходимо четко определить место резервов под условные обязательства в системе бухгалтерского учета с целью недопущения возможности использования рассматриваемого методологического приема для манипулирования величиной финансового результата.

Все это становится возможным только в случае выделения резервов под условные обязательства в самостоятельный объект учетного наблюдения. В этих целях следует предусмотреть для учета таких резервов специальный информационный элемент в виде синтетического счета «Резервы под условные обязательства».

Характеристика такого счета может быть представлена следующим образом: Счет «Резервы под условные обязательства» предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных за счет прочих расходов под условные обязательства. На этом счете отражаются существующие на отчетную дату условные обязательства, в отношении величины либо срока, исполнения которых существует неопределенность.

Соответственно, учет собственно резервов предстоящих расходов следует вести на действующем счете «Резервы предстоящих расходов», характеристика которого идентична ныне применяемой.

Решение третьей из указанных проблем органически вытекает из решения второй. Поскольку источником образования собственно резервов предстоящих расходов являются расходы по обычным видам деятельности, то применение правил признания таких расходов и определение их величины вполне допустимо осуществлять типовым порядком. В то же время признание прочих расходов, послуживших источником образования условных резервов, и определение их величины следует осуществлять только в момент расходования указанных резервов.

В связи с этим, как минимум, указанные расходы должны обособляться от общей суммы прочих расходов. Для этих целей необходимо ввести специальный субсчет «Условные расходы» к счету «Прочие доходы и расходы». В свою очередь, наличие такого суб-

счета позволяет обособлять указанные расходы и в отчете о прибылях и убытках в виде самостоятельной строки, уточняющей величину конечного финансового результата.

Кроме того, в бухгалтерском балансе следует исключить как резервы предстоящих расходов, так и резервы под условные обязательства из состава краткосрочных пассивов и присоединить к собственному капиталу.

Таким образом, предлагаемая методология и методика учета резервов предстоящих расходов позволяет, в первую очередь, внешним пользователям ориентироваться в многообразии указанных резервов, легко определить суммы условных расходов и условия их возникновения. Тем самым обеспечивается концепция многофункциональности финансовых результатов.

2.3. Принципы учета резервов для уточнения оценки отдельных активов

1 ноября 1991 г. Министерство финансов утвердило План счетов и инструкцию по его применению, означавшие начало интеграции российского бухгалтерского учета в его международную практику. «Если говорить формально, то почти ничего не произошло: ликвидировали 19 счетов и ввели 17 новых, связанных с особенностями рыночной экономики» [1.86, с. 498]. Одним из счетов появление, которого знаменовало коренную ломку действовавшей до этого системы бухгалтерского учета, было введение счета «Резервы по сомнительным долгам» для резервирования сомнительной дебиторской задолженности, применение которого активно осуществлялось во времена НЭПа [1.101, с. 9].

Таким образом, в практику хозяйственной деятельности предприятий был введен методологический прием резервирования сумм для уточнения оценки отдельных активов, наиболее подверженных колебаниям их рыночной стоимости. При этом указанный выше информационный элемент был размещен в разделе «Финансовые результаты и использование прибыли» действовавшего тогда Плана счетов, т.е. сразу однозначно квалифицировался как счет учета финансовых результатов.

С тех пор номенклатура резервов для уточнения оценки отдельных оборотных активов неуклонно расширялась. Так, в 1994 г. Министерство финансов РФ соответствующим приказом вместо

счета «Резервы по сомнительным долгам» ввело в практику хозяйствования счет «Оценочные резервы» с двумя субсчетами к нему: 1 – «Резервы по сомнительным долгам» и 2 – «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Тем самым в практический обиход вошло понятие оценочных резервов.

И наконец, в 2000 г. Министерство финансов РФ соответствующим приказом объявило о переходе в течение 2001 г. на План счетов бухгалтерского учета, действующий в настоящее время. В нем было произведено разукрупнение счета «Оценочные резервы» на два самостоятельных синтетических счета: счет «Резервы по сомнительным долгам» и счет «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Также произошло переименование счета «Переоценка материальных ценностей» в счет «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», что свидетельствовало о возникновении в нормативно-правовом поле третьего вида оценочных резервов.

Однако в действующем классификаторе информационных элементов счет «Резервы по сомнительным долгам» и счет «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» выведены из раздела счетов учета финансовых результатов и включены в те разделы Плана счетов, величину активов которых регулируют счета оценочных резервов. Сразу необходимо отметить, что вряд ли это правильный шаг, так как общим для указанных резервов является то, что они создаются за счет отнесения сумм, служащих источником образования резервов, на прочие расходы организации. Тем самым суммы рассматриваемых резервов оказывают значительное влияние на формирование финансовых результатов отчетного периода. Следовательно, по своей сути это счета подсистемы учета финансовых результатов.

Необходимость создания таких резервов диктуется правилами оценки ресурсов в обороте, представляемых в бухгалтерской отчетности. Согласно этому правилу оборотные активы подлежат отражению в бухгалтерском балансе по наименьшей из двух оценок: фактической себестоимости приобретения (заготовления) или цене возможной продажи (рыночной). В том случае, если цена возможной продажи таких активов меньше фактической себестоимости их приобретения, возникает необходимость создания оце-

ночных резервов. Такой подход к оценке оборотных активов вытекает из требования осмотрительности.

Также следует отметить, что при обращении к информации, учитываемой на счетах учета оценочных резервов, может сложиться обманчивое впечатление, что величину созданных резервов можно квалифицировать как специфические фонды организации. Однако это не так. При выбытии актива, по которому начислялись указанные резервы, их сумма списывается. Соответственно, роль фондовых показателей эти резервы выполнять не могут. Поэтому основная функция таких резервов – это уточнение оценки внеоборотных и оборотных активов, под которые они созданы. Иначе говоря, сумма резерва означает потерю стоимости связанного с ним актива.

Нормативным обоснованием возможности создания оценочных резервов является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Инструкция по применению действующего Плана счетов.

В п. 70 указанного Положения указывается, что организации могут создавать резервы по сомнительным долгам. В том же пункте дается определение указанного резерва. В Инструкции по применению действующего Плана счетов раскрываются технические аспекты учета образования и использования резервов по сомнительным долгам.

Так же как и в случае с рядом резервов предстоящих расходов, на активное применение рассматриваемых резервов в практике бухгалтерского учета оказывает воздействие действующее налоговое законодательство. Естественно, что принципы налогового учета резервов по сомнительным долгам оказывают сильнейшее влияние на бухгалтерский учет таких же резервов. Поэтому требуется детальный анализ подходов бухгалтерской практики в ее сочетании с налоговыми подходами, что позволяет выстроить целостную единую систему учета резервов по сомнительным долгам.

Ст. 266 Налогового кодекса Российской Федерации признает право организаций создавать резервы по сомнительным долгам. Такие резервы могут создавать все коммерческие организации. Резервы по сомнительным долгам создаются на последний день отчетного (налогового) периода путем инвентаризации дебитор-

ской задолженности. В ходе проведения инвентаризации проводится взаимная сверка данных с юридическими и физическими лицами, числящимися дебиторами. По результатам сверки определяется величина каждого сомнительного долга.

После этого инвентаризационной комиссией устанавливается вероятность погашения указанного долга, которая может быть полной, частичной или отсутствовать вовсе. В соответствии с этим налоговое право регламентирует порядок образования резерва в целях налогообложения следующим образом. Если срок возникновения задолженности превышает 90 дней, то в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности. По сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней (включительно) в сумму резерва включается 50 % от суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности. Что же касается сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней, то на нее сумма создаваемого резерва не увеличивается. Вместе с тем общая сумма создаваемого резерва не должна превышать 10 % от выручки отчетного (налогового) периода. Именно эта сумма, принимается в качестве расходов при налогообложении прибыли.

Принятые решения, подтвержденные документально, оформляются протоколом с заключением о величине сомнительных долгов, под которые создается указанный резерв. Именно такие подходы к образованию резервов перенесены в практику бухгалтерского учета.

При отражении в балансе дебиторской задолженности ее стоимость представляет собой агрегированный показатель первоначальной стоимости и резерва. Следовательно, в валюту баланса включается реальная стоимость дебиторской задолженности.

Вместе с тем, ряд специалистов совершенно оправдано отмечают: «здесь, несомненно, будет иметь место в большей степени субъективизм в оценке как финансового состояния должников, так и вероятности погашения долгов» [1.89, с. 378]. Более того, по нашему мнению, создается реальная возможность для манипулирования величиной финансового результата.

Таким образом, с одной стороны, дебиторская задолженность, не погашенная в установленные сроки, под которую создаются

резервы по сомнительным долгам, – сопутствующий атрибут рыночной экономики, с другой – средство менеджмента организации для осуществления закамуфлированных расчетов. Предпосылкой этому является то, что рассмотренный вид оценочных резервов единственный из его аналогов, который осуществляет одновременно две разные функции. Кроме уточнения оценки осуществляется реальное расходование сумм зарезервированной прибыли, т.е. ее изъятие из оборота организации. Именно эта функция становится доминирующей на практике, т.е. резерв по сомнительным долгам трансформировался из элемента дополнительной оценки специфического актива в полноценный финансовый резерв, создаваемый и реально расходуемый постоянно, предельно близкий резервам предстоящих расходов. Следовательно, следует говорить об изменении его информационной сущности и необходимости переквалификации этого понятия в соответствии с реалиями сегодняшнего дня. Тем самым будет достигаться реальное восприятие информации, поставляемое соответствующим информационным элементом.

Организации-владельцы акций, облигаций и иных ценных бумаг в определенных ситуациях могут создавать резервы под обесценение вложений в ценные бумаги. Такие резервы создаются под потенциальное обесценение собственных вложений в ценные бумаги. Основная функция данных резервов – формирование балансовой стоимости финансовых вложений в ценные бумаги на основе их учетной стоимости.

Нормативным обоснованием возможности создания указанных резервов является п. 45 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В нем указывается, что вложения организации в акции других предприятий, котирующихся на фондовой бирже, котируются которых регулярно публикуется, при составлении баланса отражаются на конец отчетного года по рыночной стоимости, если последняя ниже стоимости, принятой к бухгалтерскому учету. На указанную разность производится образование в конце отчетного года резерва под обесценение вложений в ценные бумаги за счет финансовых результатов. В Инструкции по применению действующего Плана счетов раскрываются технические аспекты учета образования и использования резервов под обесценение вложений в ценные бумаги.

Налоговое законодательство в этом вопросе не оказывает по существу никакого влияния на порядок, предписанный нормативными актами по бухгалтерскому учету. Это объясняется тем, что расходы, связанные с образованием резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, не признаются при налогообложении прибыли, за исключением деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг.

Организация учета финансовых вложений регламентируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Интересующая нас взаимосвязь отдельных аспектов учета финансовых вложений с подсистемой учета финансовых результатов определяется 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, в п. 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 (п. 42).

Раздел 5 Положения (п. 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).

В соответствии с нормами ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» все ценные бумаги, квалифицируемые как финансовые вложения, подразделяются на две группы:

- вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость;

– вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

Стоимость финансовых вложений из первой группы необходимо отражать на конец года по текущей рыночной цене. Для этого стоимость вложений нужно регулярно корректировать путем отнесения суммы повышения или снижения текущей рыночной стоимости на финансовые результаты. Таким образом, регулярная корректировка стоимости ценных бумаг, относящихся к первой группе, осуществляется за счет отнесения суммы разницы между предшествующей и отчетной оценками в дебет или кредит счета «Прочие доходы и расходы» без создания резервов под обесценение вложений в ценные бумаги.

Указанным нормативным актом допускается создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги только к тем из них, которые относятся к вложениям второй группы, т.е. вложениям, по которым рыночная стоимость не определяется.

При этом необходимость создания резерва должна обуславливаться соответствующими качественными предпосылками. В этих целях разработчики ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» вводят в практику бухгалтерского учета показатель расчетной стоимости, подразумевающий отражение им изменение общей суммы потенциальных экономических выгод от вложения.

В том случае, если показатель расчетной стоимости демонстрирует существенное снижение стоимости вложений по сравнению с их первоначальной оценкой, возникает необходимость осуществления учетной процедуры, отражающей обесценение ценных бумаг. Эта процедура носит общеизвестный характер, и нет необходимости детально останавливаться на ее анализе. В принципе ее применение с целью уточнения реальной стоимости соответствующего актива в условиях рыночной экономики является оправданной.

В то же время отказ от создания резервов под обесценение вложений в ценные бумаги по их первой группе вызывает большие сомнения. Само по себе деление ценных бумаг на две указанные группы является достаточно условным. Теоретически в один временной момент такие ценные бумаги могут иметь котировку, в другой – нет, и наоборот. Использование же на практике, предлагаемой разработчиками Положения методики дооценки (уценки)

ценных бумаг первой группы без отражения таких данных в виде соответствующего резерва по существу изымает из информационного оборота обобщающие данные, связанные с этим процессом. В этом случае отсутствие обобщающей информации о суммах дооценки (уценки) ценных бумаг знаменует собой отказ от контрольной функции, присущей оценочным резервам – демонстрации суммы зарезервированной прибыли. Тем самым определенная группа пользователей лишается стратегической для нее информации. Кроме того, существует реальная опасность, что применение такой методики будет использоваться в целях, никак не связанных с декларируемыми, а превратится в инструмент манипулирования финансовым результатом от прочих видов деятельности.

По нашему мнению, подходы к отражению изменения стоимости финансовых вложений в виде ценных бумаг должны быть едиными и осуществляться путем создания соответствующего резерва.

Организации могут создавать резервы под снижение стоимости сырья, материалов, топлива, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п. Нормативным обоснованием возможности создания указанных резервов является п. 62 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В нем указывается, что ценности, на которые цена в течение отчетного года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты. Свое дальнейшее развитие вопросы учета резервов снижения стоимости материальных ценностей указанное Положение получило в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов.

В Инструкции по применению действующего Плана счетов раскрываются технические аспекты учета образования и использования резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Основной научной проблемой сегодняшнего дня является наличие двух различных подходов к механизму использования сумм созданных резервов. Первый механизм детально прописан Л.З. Шнейдманом [1.100, с. 39], суть которого сводится к следующему.

В учете на сумму резервов под снижение стоимости материалов делается запись по дебету счета «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» и кредиту счета «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей». Сумма созданного резерва при составлении бухгалтерского баланса обращается в уменьшение отражаемого в нем остатка материальных ценностей, под которые создавался данный резерв. Таким образом, основная функция созданного резерва под обесценение материальных ценностей считается выполненной. После этого в начале следующего отчетного периода остаток по счету «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», переходящий с предыдущего периода, списывается путем обратной записи.

Принципиально иной порядок учета использования рассматриваемого резерва предусмотрен Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Согласно им резерв под обесценение материальных ценностей списывается по назначению в двух случаях: при использовании материальных запасов и изменении их рыночной стоимости.

В первом случае по мере отпуска запасов относящийся к ним начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов записью по дебету счета «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Второй случай возможен тогда, когда в периоде, следующем за отчетным годом, текущая рыночная стоимость материально-производственных запасов, под снижение стоимости которых в отчетном периоде был создан резерв, увеличивается. В этой ситуации соответствующая часть резерва списывается на уменьшение стоимости материальных расходов, признанных в периоде, следующем за отчетным. Такую операцию рекомендуется отражать записью по дебету счета «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счетов учета затрат и расходов.

Необходимость подобной записи вызывает сомнение по двум причинам. Во-первых, происходит рассеивание сумм созданного резерва между объектами оценки. При этом в системе финансовых результатов увеличение суммы доходов происходит в различные временные отрезки и, по существу, изымаются из информационного оборота. Во-вторых, запись по кредиту счетов учета затрат,

сумм резервов под обесценение материальных ценностей вступает в противоречие с методикой учета затрат, в соответствии с которой по кредиту этих счетов на протяжении многих десятилетий отражалось списание затрат. В связи с этими обстоятельствами, автор выступает убежденным сторонником подходов к отражению рассматриваемой категории, изложенных разработчиками Плана счетов бухгалтерского учета, в частности, подходов Л.З. Шнейдмана.

Таким образом, практическая реализация использования оценочных резервов неоднозначна. В свою очередь, рассмотренные принципы учета оценочных резервов со всей очевидностью показывают, что их счета являются носителями информации, теснейшим образом связанной с величиной прибыли и убытков, а сами оценочные резервы по своей сути являются показателями финансовых результатов. Что же касается размещения этих счетов в разделах Плана счетов, на первый взгляд не имеющих отношения к финансовым результатам, то это вызывается расположением там объектов, чью оценку эти резервы регулируют, а не сущностью рассмотренных нами объектов, часть из которых является не только важнейшими регулятивами, но и полноценным источником погашения расходов.

Интересна точка зрения по поводу методологии построения учета рассмотренным образом известного экономиста Ж. Ришара. «Между сторонниками чистой статической концепции (оценка активов по цене потенциальной продажи) и динамической концепции (оценка нереализованных активов по себестоимости) стоит третья, тоже очень старая система... Суть ее многочисленных вариантов заключается в оценке активов по себестоимости в том случае, когда рыночная цена выше себестоимости, и по рыночной цене, когда она складывается ниже себестоимости. На наш взгляд, такая система противоречит бухгалтерскому учету, который имеет целью точное определение финансового результата: включение потенциальных потерь и исключение потенциальной прибыли непоследовательно и мешает рациональному измерению финансового результата» [1.82, с. 79]. Таким образом, Ж. Ришар по существу отвергает заложенную в действующей методологии учета оценочных резервов возможность манипулирования величиной прибыли.

Поскольку с позиции конечных финансовых результатов действующие подходы к формированию информации об оценочных

резервах порождают те же самые проблемы, которые присущи подходам к образованию и расходованию резервов под условные обязательства, то следует использовать такие же пути их решения.

В первую очередь необходима учетная квалификация расходов, послуживших источником образования оценочных резервов, как условных расходов. Соответственно, такие расходы должны обособляться как на уровне текущего учета, так и на уровне синтетического с выделением специальной учетной позиции в виде специального субсчета. Такую роль должен выполнять субсчет «Условные расходы» к счету «Прочие доходы и расходы», на котором обобщаются все условные расходы, послужившие источником образования как резервов под условные обязательства, так и оценочных резервов. Наличие такого субсчета позволит без изменения действующих правил составления отчета о прибылях и убытках обособлять все указанные расходы и в отчете о прибылях и убытках в виде самостоятельной строки, уточняющей величину конечного финансового результата.

Признание расходов, послуживших источником образования оценочных резервов, и определение их величины следует осуществлять только в момент расходования указанных резервов. При этом указанные процедуры могут иметь место только при расходовании резервов по сомнительным долгам.

Таким образом, предлагаемые подходы к формированию информации об оценочных резервах обеспечивает ее прозрачность, так как позволяют выявить влияние расходов, послуживших источником образования таких резервов, на величину прибыли. Тем самым обеспечивается концепция многофункциональности финансовых результатов.

2.4. Информация о резервном капитале как регулятиве нераспределенной прибыли

В современных условиях большое внимание уделяется преумножению и сохранению первоначально вложенного собственниками капитала. Возрастание собственного капитала происходит, в первую очередь, в результате увеличения прибыли от хозяйственной деятельности, а его сохранение осуществляется при помощи создания резервов, одним из которых является резервный капитал.

В современных условиях создание резервного капитала характерно для такой организационно-правовой формы, как акционерное общество. Его принято считать наиболее развитой организационной структурой, так как управление акционерным обществом обладает большей независимостью от своих собственников, нежели другие организационно-правовые формы. Это объясняется тем, что собственники, как правило, не имеют отношения к непосредственному руководству предприятием. При этом в отличие, например, от собственников товариществ они несут ответственность по обязательствам акционерного общества только в пределах стоимости своих акций.

В связи с этим для страхования собственного капитала в акционерных обществах предусмотрено обязательное создание специфических резервов. Так, ст. 35 Федерального закона «Об акционерных обществах» регламентирует обязательность образования резервного капитала. При этом указанные общества создают резервный капитал в пределах установленного лимита — не ниже 5% от суммы уставного капитала. Резервный капитал формируется после налогообложения прибыли путем обязательных отчислений. Размер этих отчислений определен уставом акционерного общества, но не менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом.

Основное целевое назначение резервного капитала, созданного в соответствии с законодательством — это покрытие чистого убытка хозяйственной деятельности организации. Кроме того, резервный капитал может использоваться для погашения облигаций этого акционерного общества. Для иных целей резервный капитал использоваться не может. По своей сути резервный капитал является страховым фондом, создаваемым для возмещения убытков и интересов третьих лиц за счет капитализации нераспределенной прибыли. Чем больше величина резервного капитала, тем большую свободу маневра приобретает руководство организации при возникновении убытков. Таким образом, резервный капитал представляет собой часть накопленного собственного капитала организации, основной целью которого является сохранение первоначально авансированного собственниками капитала.

Вместе с тем среди отдельных руководителей и внешних пользователей бухгалтерской отчетности бытует ошибочное мне-

ние о том, что резервный капитал представляет собой свободные денежные средства, которые в случае необходимости можно изъять. Однако это расчетный показатель, не имеющий натурального денежного воплощения. Резервный капитал, как и любая другая статья пассива баланса, покрывается совокупностью всех имущественных объектов организации.

В ст. 30 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» отмечено, что общества могут создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных их уставом. Таким образом, в отличие от резервного капитала, формируемого в соответствии с законодательством, резервные фонды в обществах с ограниченной ответственностью создаются добровольно в соответствии с учредительными документами или учетной политикой организации. При этом, порядок формирования и использования резервных фондов нормативным регулированием бухгалтерского учета не предусмотрен и определяется учетной политикой организации. По существу такие резервы связаны с самоконтролем и предназначены для принятия управленческих решений.

Для прочих хозяйствующих субъектов возможность формирования и использования средств резервного капитала законодательно не установлена. В то же время, на современном этапе развития рыночных отношений устойчивость финансового состояния и стабильность деятельности организации является одной из важнейших проблем. Например, западные инвесторы рассматривают величину резервного капитала как запас финансовой прочности организации. Отсутствие резервного капитала или его недостаточность (в случае обязательности образования резервного капитала) являются фактором дополнительного риска вложения средств в хозяйственную деятельность организации, так как это обстоятельство свидетельствует либо о недостаточности прибыли, либо об использовании резервного капитала нецелевым образом. И то, и другое для кредиторов и инвесторов является негативным моментом при оценке надежности потенциального заемщика или партнера. Поэтому целесообразность наличия резервного капитала в деятельности организаций различных организационно-правовых форм как одного из показателей, поддерживающего устойчивость финансового состояния, является насущной необходимостью.

Учет резервного капитала тесно связан с учетом собственного капитала и, в первую очередь, с учетом нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Место резервного капитала как составной части собственного капитала определено п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

В то же время, структура собственного капитала представляется по-разному в зависимости от целей того или иного нормативного акта. Так, структура показателей собственного капитала, подлежащих формированию в текущем учете как собственно капитал, определяется структурой седьмого раздела «Капитал» действующего Плана счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению. Соответственно, в составе капитала организации учитывают: нераспределенную прибыль, уставный (складочный) капитал, акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, добавочный капитал, резервный капитал, целевое финансирование.

В свою очередь, структура показателей собственного капитала, представляемых в бухгалтерской отчетности, определяется соответствующим приказом Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности». В соответствии с ним представлению в отчетности подлежат: нераспределенная прибыль, уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, оценочные резервы и резервы предстоящих расходов.

При сопоставлении приведенных систем показателей собственного капитала выявляются существенные различия. Такое положение связано в первую очередь с тем, что понятие собственного капитала в законодательстве и в нормативном регулировании бухгалтерского учета в настоящее время отсутствует. Соответствующий термин раскрывается только в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике, в соответствии с которым капитал представляет собой остаток хозяйственных средств организации после вычета из них кредиторской задолженности [1.59, с. 339–340]. Однако указанный выше документ нельзя считать нормативным вследствие отсутствия соответствующих признаков, которые необходимы для такой квалификации.

Кроме того, приведенное определение капитала основывается на остаточном принципе трактовки собственного капитала и, по сути, представляет собой чистые активы организации. Соответст-

венно, такое определение капитала носит достаточно узкий характер и не отражает всей сути капитала. Поэтому принципиальные вопросы учета резервного капитала являются дискуссионными.

Совершенно очевидно, что нельзя сводить понятие и сущность собственного капитала только к разнице между активами и обязательствами организации. Иными словами, если величина чистых активов показывает финансовое положение предприятия, которое носит перманентный характер в зависимости от того, насколько эффективно управление организации осуществляло деятельность в том или ином периоде, то величина собственного капитала является условно-постоянной. Кроме того, необходимо отметить, что если чистые активы могут быть как положительной величиной, так и отрицательной, то величина собственного капитала всегда является положительной независимо от финансового положения предприятия. Таким образом, требуется введение однозначной дефиниции собственного капитала в нормативно-правовое поле.

В соответствии с действующим Планом счетов и инструкцией по его применению формирование информации о наличии и движении средств резервного капитала осуществляется на счете «Резервный капитал». Как элемент информационной системы бухгалтерского учета счет имеет кредитовое сальдо, показывающее сумму неиспользованного резерва на начало месяца. Оборот по дебету показывает сумму использованного резерва, оборот по кредиту – образование и пополнение резерва. Основанием для ведения аналитического учета резервного капитала служат учредительные документы, расчеты бухгалтерии, а также документы, связанные с проведением эмиссии облигаций.

Формирование информации о создании резервного капитала и пополнении его средств в течение отчетного года оформляется записью по дебету счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета «Резервный капитал».

В то же время, регламентация порядка расходования средств резервного капитала вызывает вопросы. Так, действующей инструкцией по применению Плана счетов к счету «Резервный капитал» указывается, что «использование средств резервного капитала учитывается по дебету счета 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со счетами: 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – в части сумм резервного фонда, направляемых на по-

крытие убытка организации за отчетный год; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества» [2.26, с. 70].

Первая из приведенных в корреспонденций не вызывает сомнений, так как она вытекает из классификации этих счетов по их экономическому содержанию. Действительно, порядок отражения операций по покрытию чистого убытка возможен только при использовании записи по дебету счета «Резервный капитал» и кредиту «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В то же время, отражение операций по направлению сумм резервного капитала на погашение облигаций акционерного общества записью по дебету счета «Резервный капитал» и кредиту счетов «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» противоречит логике бухгалтерского учета. Счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» по своему экономическому содержанию – расчетные, пассивные. Для списания, числящихся на этих счетах займов, полученных путем выпуска и размещения облигаций, необходимо дебетовать именно их. Поэтому использование счетов «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом счета «Резервный капитал» в указанном выше контексте невозможно.

Такой же точки зрения придерживаются Я.В. Соколов, В.В. Патров и Н.Н. Карзаева. Они указывают: «...задолженность организации по займам, полученным путем выпуска и размещения облигаций, числится на кредите счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», и чтобы погасить облигации, нужно дебетовать именно эти счета, а не счет 82 «Резервный капитал». Таким образом, запись по дебету данного счета здесь не возникает и использовать резервный капитал на погашение облигаций невозможно» [1.89, с. 457].

Н.Л. Вещунова и Л.Ф. Фомина предлагают отражать списание займов, полученных путем выпуска и размещения облигаций, записью по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и

займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в зависимости от сроков обращения облигаций и кредиту денежных счетов. При этом одновременно осуществляется запись по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» [1.14, с. 295]. Если первая корреспонденция абсолютно оправдана и отвечает экономической природе учитываемых процессов, то вторая – нет. В данном случае запись по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» означает восстановление сумм нераспределенной прибыли, послужившей в свое время источником создания этого резерва, и не является источником погашения займов, полученных путем выпуска и размещения облигаций.

Таким образом, порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с погашением займов, полученных путем выпуска и размещения облигаций, за счет средств резервного капитала не определен, и вопрос остается открытым. Более того, проведенный выше анализ нормативных положений и различных точек зрения экономистов по рассматриваемому вопросу позволяет утверждать, что в рамках действующих правил формирования информации, заложенных в применяемом Плате счетов, возникло неразрешимое противоречие.

Это находит свое подтверждение и в практике обследованных хозяйствующих субъектов, которые вынуждены отражать рассмотренную ситуацию с помощью подхода, изложенного в указанной выше широко известной и хорошо зарекомендовавшей себя книге Н.Л. Вещуновой и Л.Ф. Фоминой.

Кроме вопросов отражения в учете расходования сумм резервного капитала актуальной проблемой является формирование прозрачной информации о процессах его образования и расходования. Действующая подсистема учета построена таким образом, что показатели расходования резервного капитала за ряд предшествующих лет изымаются из информационного оборота, так как отсутствует соответствующий информационный элемент, отражающий его изъятие кумулятивным способом. Таким образом, в действующей подсистеме формируется информация, иллюстрирующая движение резервного капитала только в отчетном году. Такой порядок создает предпосылки для системного завуалиро-

ванного расходования сумм резервного капитала, например, на погашение задолженности по облигациям акционерного общества. При этом отсутствуют необходимые условия для выполнения требования прозрачности информации в бухгалтерской отчетности о финансовых результатах.

В связи с этим, сохраняя вышеописанные принципы формирования информации о резервном капитале, присущие отчетному году, для усиления информативных возможностей бухгалтерского учета и тем самым выполнения требования прозрачности, в информационную систему учета финансовых результатов необходимо ввести к счету «Резервный капитал» два субсчета, отражающих две противоположные его сущности кумулятивным способом.

Для отражения процесса образования резервного капитала следует предусмотреть субсчет «Резервный капитал образованный». На этом субсчете по его кредиту отражаются суммы нераспределенной прибыли, послужившие источником образования резервного капитала, списываемые в каждом отчетном году со счета ««Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»».

Для отражения процесса расходования резервного капитала и тем самым регулирования оценки остатка по субсчету «Резервный капитал образованный» в информационную подсистему учета финансовых результатов следует ввести субсчет «Резервный капитал израсходованный». На этом субсчете по его дебету отражаются только те суммы, которые иллюстрируют расходование резервного капитала по соответствующим направлениям.

Наложение остатков таких субсчетов представляет собой показатель резервного капитала, наращиваемый с начала деятельности организации и эквивалентный такому же, который формируется действующим порядком.

Таким образом, предложенный подход к формированию резервного капитала позволяет говорить о прозрачности информации, так как пользователь при первом обращении к данным такого учета получает необходимый минимум информации о процессах создания резервного капитала и его изъятии. При этом суммы изъятия резервного капитала, представленные по направлениям его расходования, по сути дела делают невозможным использование резервного капитала нецелевым способом.

Такая методика отражения резервного капитала является одним из факторов, способствующих возможности инвесторам оценить устойчивость финансового состояния и стабильность деятельности организации. Следовательно, прозрачность информации о резервном капитале, достигаемая при помощи рассмотренного порядка учета, является необходимым методическим обеспечением применения концепции многофункциональных финансовых результатов.

Исследование ситуации сложившейся на практике с образованием и использованием резервного капитала показало, что в настоящее время эта экономическая категория имеет чисто теоретическое значение. Это объясняется тем, что установленные действующим законодательством лимиты, связанные с образованием резервного капитала, столь незначительны, что носят символический характер.

Поэтому на практике учет образования и, соответственно, использования резервного капитала либо не ведется, либо имеет формальный характер. Даже если предположить, что в ближайшее время лимиты отчислений в резервный капитал будут значительно увеличены, то это обстоятельство вряд ли будет способствовать повышению значимости созданного резервного капитала и активному применению этой экономической категории на практике. Это вызвано следующим обстоятельством.

Как уже было указано, основное целевое назначение резервного капитала – покрытие непредвиденных потерь организации. Однако это расчетный показатель, не имеющий денежного воплощения в натуре. Поэтому зачастую при банкротстве или ликвидации организаций суммы начисленного резервного капитала не могут быть направлены на выполнение его основной функции из-за отсутствия или недостаточности денежных средств. В соответствии с этим было бы целесообразно создать специальный государственный банк, в котором бы аккумулировались денежные средства организаций, начисленные и перечисленные под резервный капитал. Другим вариантом можно считать открытие специальных счетов в банках под резервные капиталы организаций. Востребование указанных денежных средств осуществлялось бы в порядке, разработанном для этого Министерством финансов Российской Федерации

по согласованию с Центральным банком России в случаях, связанных с использованием сумм резервного капитала.

Такой порядок, отстаиваемый автором на протяжении ряда лет, создания и использования сумм резервного капитала решил бы две существующие проблемы. Во-первых, начисленные суммы резервного капитала предприятий имели денежное воплощение и могли быть реально использованы в кризисных ситуациях предприятий; во-вторых, государство получило бы реальный источник для мобилизации ресурсов под инвестиционные проекты.

Кроме того, наличие определенных сумм нераспределенной прибыли в виде резервного капитала (особенно, в случае резкого увеличения его соответствующих лимитов и сроков создания), находящегося под жестким контролем, могло вполне способствовать резкому сокращению организаций-однодневок, специально создаваемых для осуществления криминальных сделок.

Косвенное и сдержанное подтверждение правомерности своей позиции по этому вопросу находим в рассуждениях Я.В. Соколова, В.В. Патрова и Н.Н. Карзаевой. «Организация может иметь резервный капитал на большую сумму (кредитовое сальдо счета 82 «Резервный капитал»), но если она не имеет денежных средств на счетах в банках или в кассе, невозможно ни погашение облигаций, ни выкуп собственных акций» [1.89, с. 457].

Глава III

Принципы формирования информации о регулятивах, применение которых вызывается необходимостью разграничения доходов и расходов по времени

3.1. Информация о расходах будущих периодов как регулятив величины прибыли

Как уже указывалось, методологический принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности порождает необходимость в применении принципа разграничения расходов, имеющих отношение к двум и более отчетным периодам. В зависимости от своей экономической природы выделяются две учетные категории, связанные с указанным разграничением расходов. Это текущие расходы и доходы будущих периодов.

Учет расходов будущих периодов имеет свою давнюю историю. Так, в Плате счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, утвержденного Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 28 сентября 1959 г., в разделе «Затраты на производство» был предусмотрен счет «Расходы будущих периодов» с четырьмя субсчетами к нему.

Основным видом расходов, которые подлежали учету на этом счете, являлись затраты, связанные с подготовкой и освоением производства новых видов продукции и технологических процессов. Основной предпосылкой выделения указанных расходов в самостоятельный объект учетного наблюдения являлось то, что они приводят к значительному увеличению затрат предприятия, «... которые не должны включаться в данном отчетном периоде в себестоимость вырабатываемой продукции, так как они не связаны с ее изготовлением» [1.56, с. 186].

Таким образом, в условиях планово-централизованных методов управления расходы будущих периодов квалифицировались как элемент информационной подсистемы учета затрат на произ-

водство. Такой же подход к квалификации рассматриваемой категории применялся и в Плане счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденного Министерством финансов СССР 1 ноября 1991 г.

И наконец, в 2000 г. действующий План счетов бухгалтерского учета определил место расходов будущих периодов в информационной подсистеме учета финансовых результатов. Такое изменение информационной сущности рассматриваемого элемента связано с изменением направленности всего бухгалтерского учета как информационной системы. За время постперестроечных реформ произошел резкий переход от бухгалтерского учета как функции народнохозяйственного контроля за эффективностью деятельности предприятий (организаций) к бухгалтерскому учету как функции, в первую очередь, связанной с исчислением финансовых результатов – важнейшими показателями рыночной экономики и наиболее значимыми для собственников и пользователей. В этих условиях указанное изменение совершенно оправдано, так как величина расходов будущих периодов теснейшим образом связана с величиной конечного финансового результата деятельности в отчетном периоде.

Значение учета расходов будущих периодов как элемента информационной подсистемы учета финансовых результатов приобретает все большую значимость, так как с развитием рыночных отношений количество объектов учета, квалифицируемых как расходы будущих периодов, постоянно возрастает.

В то же время в нормативном регулировании бухгалтерского учета, связанном с базовыми правилами учета расходов, рассматриваемой категории, не уделяется должного внимания. Так, в ФЗ «О бухгалтерском учете» расходы будущих периодов не упоминаются вовсе. Также нет упоминаний о расходах будущих периодов в ПБУ 10/99 «Расходы организации». В то же время п. 18 указанного ПБУ, в соответствии с которым расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) дает методологическую основу для организации учета расходов будущих периодов.

Исходя из смысловой нагрузки указанной нормы, расходы будущих периодов признаются таковыми в том периоде, в котором они осуществлены, но целесообразность их осуществления будет выявлена только в последующие отчетные периоды.

Четко место расходов будущих периодов определено п. 65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В соответствии с ним расходы, произведенные организацией в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как расходы будущих периодов и подлежат списанию в порядке, устанавливаемом организацией (равномерно, пропорционально объему продукции и др.) в течение периода, к которому они относятся.

Свое развитие указанная выше норма нашла в действующем Плате счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению. В соответствии с этим для формирования информации о расходах будущих периодов предназначен специальный элемент в виде синтетического счета «Расходы будущих периодов», включенного в раздел плана счетов «Финансовые результаты». Указанный элемент «предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам» [2.26, с. 76].

Кроме того, там же указывается следующее. «В частности, на этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.» [2.26, с. 76]. Таким образом, перечень расходов будущих периодов является открытым.

Вступление в законную силу ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» расширило номенклатуру хозяйственных операций, порождающих расходы будущих периодов. Так, вся сумма дисконта или процентов по займам, обеспеченным выдачей собственных векселей, а также вся сумма раехо-

дов по оплате процентов по кредитам, привлеченным путем выпуска и размещения облигаций, в момент их начисления может учитываться как расходы будущих периодов.

Кроме того, в своих комментариях к Плану счетов тогдашний руководитель Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ А.С. Бакаев в дополнение к приведенным в инструкции по применению плана счетов в состав расходов будущих периодов включает расходы, связанные с:

- арендной платой, перечисляемой в соответствии с договором за последующие периоды;
- оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды;
- рекламой товаров, продукции работ, услуг;
- подпиской на периодические издания;
- перебазированием подразделений организации;
- организованным набором работников;
- платежами по добровольному страхованию;
- уплатой процентов по кредиту;
- проектированием объектов, предусмотренных в планах строительства будущих лет;
- переоборудованием и приспособлением зданий и сооружений для обслуживания основных объектов строительства, включаемые в смету на строительство;
- консервацией, а также содержанием оборудования, машин и механизмов с сезонным характером их использования;
- производственной деятельностью в случае отсутствия продаж продукции (работ, услуг);
- приобретением лицензий и др. [1.3, с. 374].

В экономической литературе существуют различные подходы к определению сущности расходов будущих периодов и их месту в информационной системе бухгалтерского учета. Так, С.А. Николаева пытается дать определение расходов будущих периодов через совокупность хозяйственных операций, приведших к использованию различных ресурсов организации. С этой целью автор по признаку принадлежности расходов к отчетным периодам выделяет расходы данного отчетного периода и отложенные расходы. При этом под отложенными расходами понимаются «... хозяй-

ственные операции по использованию ресурсов организации, осуществляемые в данном отчетном периоде с целью получения возможных доходов в будущем» [1.34, с. 79]. В свою очередь, отложенные расходы подразделяются автором на инвестиции (капитальные вложения) и расходы будущих периодов [1.34, с. 79]. Однако в указанном источнике определения доходов будущих периодов нет. Такое определение дается в другой работе указанного автора, в соответствии с которым «расходы будущих периодов – иные систематические или нерегулярно отложенные расходы, в отношении которых на момент потребления ресурсов (осуществления) затрат отсутствует достаточная определенность в виде и возможности возникновения будущих активов организации» [1.72, с. 177].

Указанная классификация с выделением отложенных расходов в самостоятельный объект учетного наблюдения было бы оправданной, если бы она обосновывалась необходимостью учета таких расходов на специальном информационном элементе, с которого бы указанные расходы впоследствии списывались по назначению. Кроме того, объединение в одну составляющую расходов, связанных с капитальными вложениями, и текущих расходов, но имеющих отношение к последующим отчетным периодам, не имеет под собой экономической основы. Назначение таких расходов принципиально различное.

Также в самом определении будущих расходов, сформулированном С.А. Николаевой, заложено противоречие, которое заключается в том, что сам факт возникновения расходов будущих периодов уже является фактом возникновения специфических активов организации. Поэтому вести речь о возникновении будущих активов организации, как это указано в определении, некорректно с точки зрения экономической природы учитываемых процессов.

А.М. Андросов определяет расходы будущих периодов как «затраты, относящиеся к последующим отчетным периодам, фактическое перечисление денежных средств по которым произведено в отчетном периоде» [1.1, с. 298]. Указанное определение также не корректно, так как охватывает только операции, связанные с движением денежных средств, в то время как расходы будущих периодов не обязательно связаны только с ними. Например, расходы на подготовку и освоение новых видов продукции формируется в

основном за счет израсходованных неденежных ресурсов организации: материалов, заработной платы, отчислений на социальные нужды и т.д.

Свое отношение к месту расходов будущих периодов в информационной системе бухгалтерского учета указанные авторы не раскрывают, так как выходят на конечный финансовый результат через дефиницию всей совокупности расходов и доходов организации.

Я.В. Соколов дает следующее определение. «Расходы будущих отчетных периодов – это расходы, которые возникли в течение данного отчетного периода, но отнесены в счет будущих отчетных периодов...» [1.88, с. 450]. При этом Я.В. Соколов увязывает расходы будущих периодов с формированием финансовых результатов, указывая на то, что специфический характер расходов будущих периодов может «...увеличивать прибыль, создавая условия для выплаты высоких дивидендов и налогов...» [1.88, с. 464].

Также в дополнение к этой характеристике расходов будущих периодов Я.В. Соколов отмечает: «это расходы, понесенные фирмой в текущем отчетном периоде и не имеющие объекта капитализации, кроме времени. Так, расходы по приобретению товаров окупятся тогда, когда товары будут проданы; расходы по подписке – когда отделение связи доставит газеты и журналы, расходы по текущему ремонту бессмысленно увязывать с объектом, так как средства, потраченные на ремонт, утрачены. Они окупятся в какое-то время, и именно это время остается объектом капитализации». [1.88, с. 463–464]. Следует отметить, что автор часть расходов будущих периодов рекомендует относить к дебиторской задолженности: «...если на счете «Расходы будущих периодов» можно выделить дебитора, то его (дебитора) и следует показать» [1.88, с. 463].

В другой своей работе Я.В. Соколов совместно с В.В. Патровым и Н.Н. Карзаевой при проведении анализа содержания счета «Расходы будущих периодов» указывают, что при квалификации расходов будущих периодов необходимо сделать следующее дополнение: «к расходам будущих отчетных периодов относят те понесенные расходы, которые невозможно в будущие периоды вернуть назад» [1.89, с. 563]. Именно этот постулат является основой всех учетных схем расходов будущих периодов, которые предлагают указанные авторы.

Если базироваться на вышерассмотренном дополнении Я.В. Соколова, В.В. Патрова и Н.Н. Карзаевой к определению категории расходов будущих периодов, то включение ряда расходов в состав этой категории, осуществленное А.С. Бакаевым, носит спорный характер. «Все эти примеры к расходам будущих периодов отношения не имеют, поскольку в случае невыполнения своих обязательств, например, по подписке газет и журналов, редакции должны вернуть полученные деньги. Арендодатель, если он нарушает условия договора, естественно, обязан возвратить часть неиспользованной арендной платы и т.д. Следовательно, во всех случаях, когда расходы были сделаны и деньги (и другие активы) были внесены какому-либо контрагенту (корреспонденту), речь идет не о расходах будущих периодов, как думают многие бухгалтеры, а об обыкновенной дебиторской задолженности» [1.89, с. 563–564].

Другой точки зрения по этому поводу придерживаются Ж.Г. Леонтьева, О.П. Гладких. Основываясь на п. 16 ПБУ 10/99, они утверждают: «...так, уплаченная вперед арендная плата произведена на основании договора, ее сумма может быть определена, имеется уверенность в том, что в результате этой операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Эта уверенность базируется на том, что арендатор пользуется арендованным имуществом и планируется пользоваться им в течение времени, за который перечислены денежные средства. Сказанное позволяет считать, что эта арендная плата для организации является расходом будущих периодов» [1.46, с. 153].

Также следует отметить, что безусловное применение на практике указанного выше постулата, сформулированного Я.В. Соколовым, В.В. Патровым и Н.Н. Карзаевой, в соответствии с которым к расходам будущих периодов следует относить только фактически понесенные расходы, которые не могут быть востребованы от контрагента, далеко не бесспорно. Так, при рассмотрении ситуации, связанной с начислением отпускных сумм, когда дни отпуска выпадают на следующий отчетный период, указанные авторы предлагают квалифицировать суммы отпускных не как расходы будущих периодов, а как авансы выданные.

Такой подход вытекает из сформулированного авторами постулата и конкретизируется следующим обстоятельством. «... Бухгал-

тер не имеет достаточных оснований утверждать, что сотрудник обязательно отгуляет предоставленные ему дни или его средняя заработная плата сохранится на прежнем уровне. Это обстоятельство будет бесспорным только по завершении отпуска и выхода сотрудника на работу. До этого момента не представляется возможным утверждать, что сотруднику выплачена средняя заработная плата за предоставленный ему отпуск. Важным моментом также является то, что заработная плата в соответствии с принципом начисления должна отражаться в составе расходов только после фактически отработанного времени или времени пребывания в отпуске, но никак не до этого момента ... Если сотрудник по каким-либо причинам не догулял предоставленные ему дни отпуска, то бухгалтер должен произвести перерасчет и удержать необоснованно начисленные отпускные» [1.90, с. 538–539].

Реализация рассмотренного подхода осуществляется с помощью предлагаемых указанными авторами записей на счетах бухгалтерского учета. Выплаченные сотрудникам отпускные квалифицируются как выданные авансы и отражаются записью по дебету счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту денежных счетов. В свою очередь, по истечении отпуска и выхода на работу сотрудника начисленные отпускные отражаются в установленном порядке записью по дебету счетов учета затрат и кредиту счета «Расчеты с персоналом по оплате труда».

«Такая схема учета отпускных позволит избежать различных дополнительных проводок и сторнировочных записей при пересчете отпускных, с одной стороны, и, с другой – позволит правильно отразить в бухгалтерском учете и отчетности обязательства и расходы» [1.90, с. 539].

Однако как быть с реализацией рекомендации указанных авторов о необходимости произведения перерасчета и удержания, излишне начисленных сумм отпускных в случае досрочного возвращения сотрудника из отпуска? Такая процедура как раз и влечет за собой дополнительные записи.

Кроме того, такая операция с позиции теории бухгалтерского учета должна отражаться по дебету счета «Расчеты с персоналом по оплате труда». Какой же счет должен быть выбран бухгалтером в качестве корреспондирующего?

В то же время, отражение начисления отпускных предлагается отражать в суммах, соответствующих фактическому отпуску сотрудника по кредиту рассматриваемого счета. Таким образом, на сумму произведенных удержаний излишне начисленных сумм отпускных в случае досрочного возвращения сотрудника из отпуска налицо двойной счет в дебетовых оборотах счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и, соответственно, занижение на эту же сумму остатка по этому счету.

По нашему мнению, подход к квалификации расходов будущих периодов должен носить избирательный характер в зависимости от конкретной хозяйственной ситуации. Так, например, если у организации есть уверенность, что издательство, осуществляющее выпуск периодического издания, на которое подписалось предприятие, имеет стабильное положение на своем рынке, то расходы, связанные с подпиской следует квалифицировать как расходы будущих периодов. Так же следует подходить к квалификации других аналогичных расходов, т.е. по существу речь идет о применении правила признания, закрепленного п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в соответствии с которым:

расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

сумма расхода может быть определена;

имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации.

И только если не выполняется одно из условий, сопутствующее указанному правилу, то в этом случае в учете такие расходы следует отражать как дебиторскую задолженность.

Кроме того, такой подход базируется не только на основании п.16 ПБУ 10/99 «Расходы организации», но и, в первую очередь, на основании принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Иными словами, если следовать статической теории формирования информации, уплаченные вперед платежи должны расцениваться как расход в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены. В соответствии же с динамической теорией формирования информации указанные расходы должны быть распределены по времени, т.е. списаны на затраты на

производства и расходы на продажу равномерно в течение определенного периода времени. В то время как дебиторская задолженность, в частности, выданные авансы, как правило, списываются в полном размере на соответствующие статьи материальных ценностей, затрат на производство и расходов на продажу.

Также следует отметить, что отнесение данных видов расходов к расходам будущих периодов или к авансам выданным является ключевым в определении их регулирующей роли по отношению к финансовым результатам. В том случае, если арендную плату и расходы по подписке отнести к дебиторской задолженности, то данные статьи актива растворятся в общей сумме дебиторской задолженности, которая, как правило, в большинстве случаев представляет собой выручку от продажи, включающую в себя определенную сумму прибыли. В этом случае будет сложно проследить влияние расходов будущих периодов на финансовые результаты. В то же время данные расходы – это, прежде всего, отток активов в данном отчетном периоде, полезный эффект которых будет проявляться в течение предстоящих отчетных периодов (соответствие доходов понесенным расходам).

Особого внимания заслуживает то обстоятельство, что в нормативном регулировании бухгалтерского учета не указан период капитализации расходов будущих периодов и их декапитализации. Не является это обстоятельство и предметом дискуссии указанных выше авторов. В то же время из п.65 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации следует, что расходы будущих периодов относятся к следующим отчетным периодам. Иными словами, такие расходы могут списываться в течение более длительного срока, чем один отчетный период. Однако, исходя из того, что расходы будущих периодов относятся к оборотным активам, то предполагается, что период их капитализации и списания не должен превышать 12 месяцев или одного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Это вытекает из общепринятого определения оборотных активов, в соответствии с которым оборотные активы представляют собой часть имущества организации, предметы которого участвуют в одном цикле производства и обращения товара, последовательно переносят свою стоимость из одной стадии кругооборота в другую и возмещают ее из выручки текущего периода.

В то же время, в регламентированный перечень расходов будущих периодов вошли такие расходы, как расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером; освоением новых производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель и осуществлением иных природоохранных мероприятий. Деятельность, сопряженная с осуществлением таких расходов, может осуществляться как в краткосрочные сроки (менее 12 месяцев или одного операционного цикла), так и в более длительные (превышающие 12 месяцев или один операционный цикл). В связи с этим одинаковая их интерпретация в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности может ввести в заблуждение заинтересованного пользователя.

Ввиду этого расходы по указанным видам работ требуют учетного обособления. Для осуществления этого положения целесообразно в составе расходов будущих периодов предусмотреть два субсчета: 1 – «Долгосрочные расходы будущих периодов» и 2 – «Краткосрочные расходы будущих периодов». Прецедентом такого подхода к отражению расходов будущих периодов является разделение в отчетности краткосрочной и долгосрочной видов дебиторской задолженности или долгосрочных и краткосрочных видов финансовых вложений.

Далее организации могут осуществлять перевод долгосрочных расходов будущих периодов в краткосрочные, когда до окончания срока списания останется менее 12 месяцев. Данное положение обязательно должно найти отражение в учетной политике организации. Перевод долгосрочных расходов будущих периодов в краткосрочные расходы будущих периодов должен производиться в момент, когда до списания долгосрочных расходов будущих периодов остается 365 дней.

Из числа долгосрочных расходов будущих периодов следует выделить расходы, связанные с освоением новых производств, установок и агрегатов. Именно эти расходы в деятельности промышленных предприятий (разновидность реальных инвестиций) сопровождаются наибольшим риском. В начале осуществления таких расходов управление предприятием не имеет уверенности в том, что действительно указанные расходы приведут к появлению

продукции, которая потом будет продана. По сути дела здесь можно вести речь об учете рисков, а действующую методику учета в отношении таких расходов можно с полным правом назвать методикой учета рисков. При этом общая сумма расходов по освоению новых производств, установок и агрегатов представляет собой сумму риска. В свою очередь, сумму таких расходов, не давшую доходов и списанную на прочие расходы, можно квалифицировать как убыток от риска. И наконец, сумму расходов по освоению новых производств, установок и агрегатов, вызвавшую проданную продукцию, следует квалифицировать как затраты, обеспечивающие прибыль по риску. Соответственно, результат от риска выявляется путем сопоставления соответствующих доходов с эквивалентными им расходами.

Реализация таких положений вполне может быть достигнута с помощью построения соответствующей модели аналитического учета рассмотренных расходов. Представление такой информации в бухгалтерской отчетности возможно осуществлять в соответствующем разделе ф. 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

Не вдаваясь в детали организации всего учета расходов будущих периодов, что вывело бы нас за рамки исследуемой темы, рассмотрим влияние отражаемых на данном счете показателей на величину финансовых результатов.

Механизм взаимодействия показателя расходов будущих периодов с элементами, формирующими конечный финансовый результат, определяется сущностью учитываемых расходов. В случае, если расходы будущих периодов имеют отношение к обычным видам деятельности, их включение в состав конечных финансовых результатов осуществляется через подсистему учета затрат на производство. Если же рассматриваемые расходы имеют отношение к прочим видам деятельности, тогда они включаются в состав конечных финансовых результатов в качестве прочих расходов.

Сформированный по дебету этого счета показатель означает изъятие расходов из системы формирования конечного финансового результата отчетного периода. Списание расходов будущих периодов по принадлежности означает включение таких расходов в расходы отчетного периода и, следовательно, снижение конечного финансового результата этого же периода. Иначе говоря, сумма

расходов будущих периодов, числящаяся в остатке по этому счету, снизит величину финансовых результатов следующих отчетных периодов. При этом указанные расходы были осуществлены в отчетном периоде или предшествующих ему периодах. Следовательно, реальная величина финансовых результатов отчетного периода в полной мере зависит от величины расходов будущих периодов.

По существу, так же оценивают значение расходов будущих периодов в системе бухгалтерского учета Я.В. Соколов, В.В. Патров и Н.Н. Карзаева. «В учете реального имущества и возникающих обязательств нет расходов будущих периодов, но в процессе управления финансовыми результатами эта статья есть. Однако, если речь идет об оценке финансового состояния организации, анализе ее финансовых потоков, расходы будущих периодов из баланса следует исключить» [1.89, с. 564, 565].

Таким образом, наличие в бухгалтерском балансе статьи «расходы будущих периодов» означает, что в отчетном периоде произведены затраты производственного характера, подлежащие включению в себестоимость продукции будущих отчетных периодов. При этом в отличие от обычных статей баланса расходы будущих периодов представляют собой статью, которая не имеет реальной ценности, так как сумма таких расходов капитализирована только вследствие применения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности и принципа непрерывности хозяйственной деятельности организации. Вследствие этого расходы будущих периодов не находят отражение в отчете о прибылях и убытках за отчетный период, но подлежат отражению в последующих периодах.

Следовательно, при чтении бухгалтерской отчетности пользователю необходимо иметь в виду, что расходы будущих периодов «на самом деле не являются активами, предоставляющими будущую выгоду, а, скорее, являются отсрочкой убытков, которые перенесены на будущее лишь по той причине, что руководство компании не желает нести бремя текущих операционных убытков». [1.7, с. 156]. В этом случае может иметь место скрытый убыток. Поэтому на сумму расходов будущих периодов пользователю необходимо уменьшить сумму активов и собственного капитала.

Таким образом, методологический прием разграничения расходов по периодам создает возможность его использования в по-

вышении инвестиционной привлекательности организаций в виде наращивания суммы прибыли за счет отвлечения расходов из подсистемы исчисления конечного финансового результата, особенно в период, когда налогообложение прибыли перестало быть сдерживающим элементом в формировании информации о финансовых результатах организации и, следовательно, у ее собственников и менеджмента появились широкие возможности в манипулировании величиной прибыли. Поэтому пользователь бухгалтерской информации при анализе бухгалтерской отчетности о финансовых результатах должен получать прозрачную информацию о расходах будущих периодов в разрезе периодов их погашения и рассматривать их как самый влиятельный регулятив прибыли. Тем самым обеспечивается прагматическая составляющая концепции многофункциональных финансовых результатов.

3.2. Учетные подсистемы доходов будущих периодов и их признания отчетными доходами

Одним из важнейших элементов информационной подсистемы формирования финансовых результатов, связанных с разграничением доходов и расходов по времени, является информация о доходах будущих периодов. Такая ситуация объясняется тем, что целая совокупность хозяйственных операций, количество которых неуклонно увеличивается, порождает результат, который принято определять как доходы будущих периодов. Эта категория традиционная для Российской Федерации, под которой понимаются доходы, полученные или начисленные в отчетном периоде, но относящиеся или предстоящие к получению в будущие отчетные периоды. Как типовой элемент информационной системы бухгалтерского учета счет «Доходы будущих периодов» введен в учетную практику Планом счетов бухгалтерского учета 1968 г. При этом указанный счет стал первым из элементов информационной подсистемы, связанных с разграничением доходов и расходов по времени, введенных в раздел плана счетов «Финансовые результаты».

Необходимость отдельного рассмотрения доходов будущих периодов как информационного элемента подсистемы учета финансовых результатов и распределения прибыли связана с тем, что именно этот элемент формирует информацию, теснейшим образом воздейст-

вующую на конечный финансовый результат деятельности организации. Отметим, что в камеральной бухгалтерии значительная часть доходов будущих периодов однозначно квалифицировалась бы не только как доходы отчетного периода, но и как прибыль.

Место доходов будущих периодов определено п. 81 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В соответствии с ним доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

Указанное выше определение доходов будущих периодов как учетной категории вытекает из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности и требования приоритета содержания перед формой, закрепленных как основные нормы бухгалтерского учета ПБУ 1/98 «Учетная политика организации». В соответствии с указанным допущением факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления денежных средств, связанных с этими фактами. В свою очередь, это допущение подкрепляется требованием отражения в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания. Таким образом, факт хозяйственной деятельности, который сопровождается получением или начислением в отчетном периоде доходов, имеющих отношение не только к этому периоду, но и к последующим отчетным периодам, следует квалифицировать как доходы будущих периодов.

Главной задачей, которую реализует эта учетная категория, является разграничение доходов организации между отчетными периодами с целью экономически обоснованного определения суммы прибыли в соответствующем отчетном периоде.

Основным нормативным документом, определяющим состав и порядок учета доходов будущих периодов, является действующий План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Кроме этого, действует еще ряд документов, оказываю-

щих влияние на состав и учет доходов будущих периодов. Однако эти нормативные документы направлены на регулирование учета других объектов и связаны с формированием информации о доходах будущих периодов и их учетом косвенным образом. Поэтому сложившаяся ситуация требует детального анализа действующей нормативной базы, с помощью которого следует уточнить состав и порядок формирования показателей, отражаемых в бухгалтерском учете как доходы будущих периодов. Кроме того, рассматриваемая учетная категория до сих пор не имеет соответствующего теоретического обоснования.

В соответствии с действующим нормативным регулированием формирование информации о доходах будущих периодов осуществляется на счете «Доходы будущих периодов». Среди них выделяются четыре группы доходов, для формирования информации о которых предусмотрены соответствующие субсчета. В основном сформированная номенклатура доходов будущих периодов является традиционной для ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. Однако современные условия хозяйствования порождают новые хозяйственные операции, связанные с определением доходов будущих периодов. К их числу относятся:

- продажа облигаций организации по цене большей, чем номинальная;
- передача объектов основных средств в долгосрочную аренду с правом выкупа;
- передача лизингового имущества лизингополучателю при учете такого имущества на балансе лизингополучателя;
- формирование отрицательной деловой репутации организации;
- направление бюджетных средств коммерческой организации на финансирование расходов.

Анализ доходов будущих периодов, связанных с операциями по продаже облигаций, позволяет утверждать, что по своей экономической природе такие доходы могут быть квалифицированы как доходы, полученные в счет будущих периодов. В то же время, доходы будущих периодов, связанные с операциями по передаче имущества по договорам лизинга или аренды, а также показатели отрицательной деловой репутации организации представляют со-

бой принципиально новые для российской учетной практики доходы. К их числу в полной мере можно отнести и использование как учетной категории «доходы будущих периодов» при направлении бюджетных средств коммерческой организации на финансирование целевых расходов.

Кроме этого в методологии бухгалтерского учета меняются подходы к определению различных объектов бухгалтерского учета, как в случае с безвозмездным получением активов. В разное время указанный объект учета квалифицировался и как добавочный капитал, и как внереализационный доход и, наконец, как показатель доходов будущих периодов.

Поскольку учет доходов будущих периодов тесно связан с формированием финансового результата деятельности организации, значимость которого не вызывает сомнений, возникает необходимость в уточнении методологических принципов и методики учета доходов будущих периодов.

Проведем анализ основных принципов учета доходов будущих периодов и порядок включения их в доходы организации отчетного периода в разрезе установленной нормативным регулированием номенклатуры субсчетов.

На субсчете «Доходы, полученные в счет будущих периодов» формируются доходы, полученные авансом в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. По кредиту этого субсчета в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущему отчетному периоду, а по дебету – суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

При этом формирование информации о доходах, полученных в счет будущих периодов, и включение их в доходы отчетного периода осуществляется различными способами. Например, вся сумма хозяйственной операции, связанной с начислением арендной платы, подлежащей получению, признается доходом будущих периодов. В свою очередь, в состав доходов организации отчетного периода включается та часть арендной платы, которая имеет отношение к отчетному периоду. При этом результат от операций, связанных с передачей имущества в аренду, выявляется на счете учета финансовых результатов.

По другому принципу осуществляется формирование суммы доходов будущих периодов по операциям передачи лизингового имущества лизингополучателю при условии учета такого имущества на балансе лизингополучателя, а также по операциям передачи объектов основных средств в долгосрочную аренду с правом выкупа.

Операции по передаче указанного имущества у передающей стороны отражаются в учете с использованием либо счета «Продажи» (если рассматриваемые операции являются предметом деятельности), либо счета «Прочие доходы и расходы». Именно на этих счетах путем сопоставления доходов и расходов по группе однородных операций, по которым поступление платежей будет осуществляться в последующих отчетных периодах, выявляется результат, признаваемый доходом будущих периодов. Выявленный результат зачисляется на субсчет «Доходы, полученные в счет будущих периодов» к счету «Доходы будущих периодов». Включение в доходы отчетного периода указанных сумм осуществляется долями в соответствии с условиями хозяйственных договоров, определяющих сроки поступления платежей по операциям лизинга и аренды. Показатели этих операций отражаются в учете записью по дебету субсчета «Доходы, полученные в счет будущих периодов» и кредиту либо счета «Продажи» (если рассматриваемые операции являются предметом деятельности), либо счета «Прочие доходы и расходы».

Однако счета «Продажи» и «Прочие доходы и расходы» носят кумулятивный характер. На них формируется все показатели финансовых результатов по видам деятельности в целом. Именно это обстоятельство приводит к определенным искажениям, так как сумма доходов будущих периодов, эквивалентная каждому последующему отчетному месяцу в году, в котором осуществлялась передача имущества, необоснованно завышает сумму выручки организации. Таким образом, если в рассмотренном нами случае руководствоваться действующими правилами формирования информации на счетах «Продажи» и «Прочие доходы и расходы», возникнут искажения бухгалтерской отчетности. Это выразится в том, что показатели Отчета о прибылях и убытках, отражающие либо сумму выручки, либо сумму прочих доходов будут регулярно

завышаться на суммы доходов, которые списываются со счета «Доходы будущих периодов». При этом себестоимость соответствующих лизинговых или арендных операций останется прежней. Следовательно, все показатели прибыли Отчета о прибылях и убытках будут регулярно завышаться, тем самым вводя в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Кроме того, такая ситуация приведет к несовпадению данных бухгалтерского учета и данных бухгалтерской отчетности.

На наш взгляд, устранение таких проблем при отражении указанных операций можно решить следующим образом.

К счетам «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности» действующим нормативным регулированием предусмотрены субсчета «Выбытие основных средств» и «Выбытие материальных ценностей». Порядок отражения показателей на указанных субсчетах однотипен: в дебет этих субсчетов переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объектов списывается со счетов «Основные средства» и «Доходные вложения в материальные ценности» на счет «Прочие доходы и расходы».

По нашему мнению, было бы целесообразно расширить границы применения указанных субсчетов, т.е. придать им функции сопоставляющих счетов. В этом случае на рассматриваемых счетах выявлялась бы общая сумма доходов будущих периодов, которая бы и зачислялась на счет «Доходы будущих периодов». После чего суммы доходов будущих периодов, равные прибыли отчетного периода, списывались бы в зависимости от своего экономического содержания в кредит счетов «Продажи» или «Прочие доходы и расходы».

Предложенная методика отражения доходов будущих периодов обеспечивает правильное формирование выручки для ее отражения в Отчете о прибылях и убытках и обеспечивает реальную сумму прибыли в бухгалтерской отчетности о финансовых результатах. В том случае, если показатели доходов будущих периодов, эквивалентные прибыли отчетного периода, являются существенными для организации, то тогда в соответствующие строки Отчета о прибылях и убытках необходимо записать показатели продажи и

ее себестоимости, пропорциональные полученной прибыли в отчетном периоде. При этом предложенный порядок отражения показателей Отчета о прибылях и убытках не нарушает методологию ведения учета финансовых результатов и обеспечивает пользователей достоверной информацией, а также способствует созданию предпосылок для раскрытия условий формирования финансовых результатов хозяйственной деятельности организации.

В современных условиях большое значение придается организации учета активов, полученных организацией безвозмездно. Начиная с 2000 г. стоимость активов, полученных безвозмездно, необходимо отражать на счете «Доходы будущих периодов», субсчет «Безвозмездные поступления».

Ценности, безвозмездно поступившие в организацию, за исключением денежных средств, первоначально принимаются к учету по дебету счетов учета активов («Вложения во внеоборотные активы», «Материалы» и др.) и кредиту субсчета «Безвозмездные поступления» по их рыночной стоимости. Стоимость принимаемых к учету безвозмездно полученных активов включает в себя сумму НДС, уплаченную (подлежащую к уплате) стороной, их передающей.

По мере использования таких активов для целей деятельности организации, т.е. при фактическом расходе производственных запасов, начислении амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, стоимость такого расхода признается внереализационными доходами. При этом при начислении амортизации объектов основных средств и нематериальных активов, которые подвергались доработке в организации, необходимо учесть, что в состав внереализационных расходов включается не вся сумма начисленной амортизации, а только ее часть, эквивалентная рыночной стоимости объектов.

Такой порядок включения сумм амортизируемых объектов, полученных безвозмездно, в состав доходов организации базируется на экономической природе этих операций. В состав доходов организации включается только та часть стоимости объектов, которая равна их рыночной стоимости в отчетном периоде. В свою очередь, весь фактический расход производственных запасов, полученных безвозмездно, включается в доходы организации. Таким образом, соблюдается указанное выше допущение временной оп-

ределенности фактов хозяйственной деятельности при организации учета доходов будущих периодов.

Новой вехой в развитии учета доходов будущих периодов стало ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», определяющее порядок учета средств целевого финансирования. В условиях усиления регулирующей роли государства значение этого Положения, несомненно, будет увеличиваться, а такие учетные категории, как целевое финансирование и «доходы будущих периодов» получили свое дальнейшее развитие. Здесь требуется отступление.

В Плате счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению 1991 г. записи по использованию средств целевого финансирования отражались только на счете «Целевое финансирование и поступления». При этом, в тот период упомянутый счет находился в разделе IX «Кредиты и финансирование» указанного Плате счетов. Соответственно этому и строились схемы учетных записей, т.е. образование источников средств целевого финансирования отражалось по кредиту указанного счета, а их использование по его дебету счета. Таким образом, целевое финансирование воспринималось по аналогии с кредитами и займами как внешний факт по отношению к хозяйственной деятельности предприятия.

Однако средства целевого финансирования, задействованные в деятельности предприятия, порождают специфические расходы и доходы. «Доходы у предприятия возникают не тогда, когда его собственникам «подарили» средства целевого назначения, а тогда, когда эти средства стали «работать» [1.89, с. 474]. Именно поэтому счет «Доходы будущих периодов» в соответствии с ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» стал ключевым при организации учета государственной помощи, которая предоставляется коммерческим организациям для осуществления целевых расходов. Именно с помощью данного счета осуществляется регулирование финансовых результатов организации, получившей государственную помощь.

Основной методологической предпосылкой, на которой строится организация учета государственной помощи, является то обстоятельство, что бюджетные средства при выполнении условий целевого финансирования учитываются в качестве безвозмездных поступлений в составе доходов будущих периодов и отражаются в учете записью по дебету счета «Целевое финансирование» и кре-

диту счета «Доходы будущих периодов». Списание доходов будущих периодов, эквивалентных государственной помощи, осуществляется по мере ее использования для целей деятельности организации, т.е. при фактическом расходе производственных запасов, начислении амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов. Стоимость таких расходов признается прочими доходами и отражается в учете записью по дебету счета «Доходы будущих периодов» и кредиту счета «Прочие доходы и расходы».

Таким образом, формирование информации о государственной помощи строится на тех же методических правилах, как в случае с активами, полученными безвозмездно по договорам дарения.

При этом, следует отметить, что построение такой системы учета государственной помощи имеет и свои изъяны. Базовый принцип равенства расходов доходам одного отчетного периода при осуществлении этих операций зачастую может просто не выполняться. Фактическое расходование производственных запасов, начисление амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов, приобретенных за счет средств государственной помощи, не означает включения этих показателей в систему исчисления финансовых результатов. Как правило, предварительно указанные затраты учитываются на производственных счетах и могут значительное время числиться в остатках незавершенного производства. В то время как стоимость таких затрат признается прочими доходами отчетного периода. Соответственно, в пределах одного отчетного периода финансовый результат завышается на эти суммы. Образование такого временного лага создает предпосылки для выплаты высоких дивидендов собственникам и тем самым, как минимум, манипулирования использованием государственной помощи.

Решение этой проблемы зависит от специфики государственной помощи. Наиболее легким вариантом является тот, когда государственная помощь осуществляется под конкретную производственную программу. В этом случае включение доходов будущих периодов в доходы отчетного периода следует осуществлять только тогда, когда объекты, связанные с государственной помощью, произведены и приняты соответствующим образом.

В других случаях, когда технически невозможно отделить затраты, связанные с государственной помощью от других затрат

предприятия, в момент их начисления следует включать в расходы отчетного периода, т.е. в систему исчисления конечного финансового результата.

Таким образом, только достижение на практике принципа равенства расходов доходам в одном отчетном периоде при использовании государственной помощи может обеспечить ее расходование в декларированных целях без сопутствующих злоупотреблений.

Все большую актуальность приобретают хозяйственные операции, связанные с учетом отрицательной деловой репутации организации в качестве доходов будущих периодов.

Деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой организации (как единого имущественного комплекса в целом) и стоимостью всех ее активов и обязательств по бухгалтерскому балансу. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация определяется как разница между покупной ценой и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Деловая репутация может быть положительной или отрицательной. Положительная деловая репутация возникает при превышении покупной цены организации над стоимостью ее активов и обязательств. В противном случае отражению в бухгалтерском учете подлежит отрицательная деловая репутация. Отрицательную деловую репутацию организации рассматривают как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. В связи с этим формирование информации, связанной с отрицательной деловой репутацией, осуществляется на субсчете «Безвозмездные поступления» в составе доходов будущих периодов.

В соответствии с действующим нормативным регулированием стоимость отрицательной деловой репутации равномерно в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации) включается в финансовые результаты организации как операционный доход. Именно это положение вызывает сомнение, так как включение стоимости приобретенного имущественного комплекса в расходы организации осуществляется типовым обра-

зом, т.е. по мере его использования для целей деятельности организации. Таким образом, может сложиться ситуация, при которой часть стоимости имущества, эквивалентного доходам будущих периодов, будет перенесена на затраты организации. В то же время, в учете будут числиться доходы будущих периодов, расходы по которым уже списаны. Тем самым нарушается экономическая природа учитываемых процессов.

На наш взгляд, включение отрицательной деловой репутации как доходов будущих периодов в состав прибылей организации следует осуществлять на принципах, присущих безвозмездно полученным активам. Только в случае включения отрицательной деловой репутации в состав прибылей организации указанные принципы необходимо применять не к рыночной стоимости всего имущества, а к его части, эквивалентной доходам будущих периодов.

Проведенное уточнение правил формирования данных об операциях, учитываемых на субсчете «Безвозмездные поступления», обеспечивает создание информационного массива показателей для управления организацией не только о стоимости безвозмездно полученных активов, но и о составе доходов и расходов соответствующего отчетного периода, связанных с этой учетной категорией.

В составе доходов будущих периодов также учитываются предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. Для этих целей предназначен субсчет «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным за прошлые годы».

Выделение указанной категории в самостоятельный объект учетного наблюдения связан с необходимостью разграничения по отчетным периодам показателей операций по выявлению недостатков в годах, следующих за периодом проведения инвентаризации. Данные суммы должны быть признаны материально ответственными лицами или присуждены к взысканию с них судебными органами.

Выявление таких недостатков происходит не в процессе проведения инвентаризации, а косвенным образом. Поэтому факт выявления такой недостачи квалифицируется доходом будущего периода только потому, что данные бухгалтерского учета того отчетного периода, в котором произошла недостача, сформированы и представлены в бухгалтерской отчетности. В этом случае осуществле-

ние корректировки показателей всей системы учета противоречит базовым правилам формирования информации. Более того, стоимость указанных материальных ценностей в момент выявления их недостачи, как правило, уже включена в расходы организации. Тем самым, подобная ситуация способствует занижению прибыли организации. По существу такая ситуация может квалифицироваться как событие после отчетной даты.

При возникновении таких недостатков материальных ценностей они отражаются по кредиту субсчета «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» в корреспонденции со счетом «Недостачи и потери от порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуются счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции со счетом «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуются счет «Расчеты с персоналом по прочим операциям» в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом одновременно поступившие суммы отражаются как прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году по кредиту счета «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы» и дебету счета «Доходы будущих периодов», субсчет «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы».

Таким образом, на субсчете «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» формируется информация о стоимости признанных виновниками сумм недостатков материальных ценностей прошлых отчетных периодов, которые до момента погашения недостачи включаются в систему бухгалтерского учета как доходы будущих периодов.

При этом такая квалификация выявленной недостачи в учете может осуществляться на одном безусловном обстоятельстве: суммы недостатков должны быть признаны материально ответственными лицами или присуждены к взысканию с них судебными органами. В противном случае выявленные недостачи должны определяться как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном периоде. Поэтому утверждение, что «в актив вводится дебиторская задолженность, которой в действительности нет, а пассив показывает сомнительные

перспективы на сомнительные доходы и перестает быть источником средств» [1.89, с. 548], по крайней мере, в отношении пассива безосновательно. Так же как и утверждение указанных авторов, что субсчет 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» «в новом Плане счетов выступает в не свойственной ему роли, ибо отражает только ожидаемые, а не уже полученные доходы» [1.89, с. 548]. В действующем Плане счетов все формирование информации строится на принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности. В соответствии с ним применительно к рассматриваемой ситуации признание виновником недостачи, оформленное документально, и есть доход будущих периодов. А его реальное воплощение в системе учета финансовых результатов найдет свое отражение при погашении виновником недостачи и выразится в записи по включению дохода будущих периодов в состав доходов отчетного месяца.

Также в составе доходов будущих периодов учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные и иные ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации. Для учета указанной разницы предназначен субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей».

По кредиту указанного субсчета в корреспонденции со счетом «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») отражается разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей. По мере погашения задолженности, принятой на учет по счету «Расчеты с персоналом по прочим операциям», соответствующие суммы разницы списываются со счета «Доходы будущих периодов» в кредит счета «Прочие доходы и расходы».

Следовательно, на рассматриваемом субсчете формируется информация о доходах будущих периодов в виде разницы между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие материальные ценности и стоимостью их приобретения.

Сам же информационный элемент в виде счета «Доходы будущих периодов» предназначен для обобщения информации о

специфических доходах организации, а также их трансформации в доходы отчетного периода. Исходя из этого, можно утверждать, что при отражении данных о доходах будущих периодов следует выделять две учетные процедуры: первую – формирование суммы доходов будущих периодов; вторую – включение их соответствующей части расчетным или прямым путем в состав доходов организации отчетного периода.

Первой процедуре соответствует либо поступление денежных средств и прочих активов, либо начисление дебиторской задолженности, которые определяются как доходы будущих периодов.

При этом формирование доходов будущих периодов в зависимости от их экономической природы может осуществляться по двум направлениям.

К первому направлению относится исчисление указанного результата путем сопоставления доходов и расходов по группе операций, по которым поступление платежей может осуществляться в последующих отчетных периодах. Например, передача лизингового имущества лизингополучателю при учете такого имущества на балансе лизингополучателя. В этом случае в учете лизингодателя сопоставляется сумма задолженности по лизинговым платежам согласно договора лизинга со стоимостью лизингового имущества. Выявленный путем такого сопоставления финансовый результат квалифицируется как доходы будущих периодов. При этом эти доходы существуют только по данным бухгалтерского учета, но не существуют в материальном выражении.

Второе направление – когда вся сумма определенной хозяйственной операции признается доходом будущих периодов. Например, безвозмездное поступление активов. В этом случае рассматриваемые доходы существуют не только по данным бухгалтерского учета, но и в материальном выражении. Исходя из проведенного анализа учетных процедур, формирование (признание) доходов будущих периодов в разрезе установленных субсчетов к счету «Доходы будущих периодов» может быть представлено следующим образом (табл. 5).

Таблица 5

Формирование (признание) доходов будущих периодов

Перечень операций, определяющих момент признания доходов будущих периодов	Отражаемая величина	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Поступление в кассу платежей, относящихся к будущим отчетным периодам	Поступившие суммы	50, 51, 52	
Выявление финансового результата от лизинговых операций при учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя	Разница между суммой задолженности по лизинговым платежам согласно договора лизинга и стоимостью лизингового имущества	90, 91	
Выявление финансового результата от операций долгосрочной аренды с последующим выкупом у арендодателя	Разница между суммой задолженности по арендным платежам согласно договора аренды и остаточной стоимостью объектов основных средств, переданных в аренду	90, 91	98-1
Поступление активов, полученных организацией безвозмездно	Рыночная стоимость активов	08, 10	
Суммы бюджетных средств, направленные организацией на финансирование расходов	Суммы целевого финансирования, израсходованные на приобретение объектов основных средств, введенных в эксплуатацию Суммы приобретенных материальных ценностей за счет целевого финансирования	86 86	
Принятие на баланс отрицательной деловой репутации	Разница превышения между стоимостью всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу приобретенной организации над ее покупной ценой	08	98-2
Начислены к возмещению признанные виновниками или присужденные судом суммы недостач, относящихся к прошлым периодам	Суммы недостач, относящиеся к прошлым отчетным периодам	94	98-3
Определение разницы между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью по недостачам ценностей	Величина разницы	73-2	98-4

Как уже указывалось, наиболее сложным моментом в организации учета доходов будущих периодов является включение их соответствующей части расчетным путем или прямым путем в состав прибыли организации отчетного периода. Проведенное выше обследование порядка включения и, соответственно, признания этих показателей в состав доходов отчетного периода позволяет представить эту процедуру в следующем виде (табл. 6).

Таблица 6

Включение (признание) соответствующей части доходов будущих периодов в состав доходов организации отчетного периода

Перечень операций, определяющих момент включения доходов будущих периодов в состав доходов отчетного периода	Отражаемая величина	Дебет	Кредит
1	2	3	4
Расчет и включение в состав доходов отчетного периода соответствующей части доходов, полученных авансом в периоде, предшествующих отчетному	Величина по расчету	98-1	90-1, 91-1
Поступление платежей по лизинговым операциям	Величина по расчету в сумме разницы между задолженностью по лизинговым платежам согласно договора лизинга и стоимостью лизингового имущества без учета НДС, эквивалентной поступившему платежу	98-1	90-1, 91-1
Поступление платежей по арендным операциям с последующим правом выкупа	Величина по расчету в сумме разницы между задолженностью по арендным платежам согласно договора аренды и остаточной стоимостью объектов основных средств, переданных в аренду, эквивалентной поступившему платежу	98-1	90-1, 91-1

Продолжение таблицы 6

1	2	3	4
Начисление амортизации от рыночной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, полученных безвозмездно	Величина суммы начисленной амортизации	98-2	91-1
Начисление амортизации от первоначальной стоимости объектов основных средств и нематериальных активов, приобретенных за счет средств целевого финансирования	Величина суммы начисленной амортизации	98-2	91-1
Отпуск производственных запасов как полученных безвозмездно, так и за счет целевого финансирования по их балансовой оценке	Фактический расход	98-2	91-1
Расчет списания суммы отрицательной деловой репутации	Величина по расчету	98-2	91-1
Погашение задолженности по недостатке	В сумме фактически поступивших денежных средств	98-3	91-1
Погашение задолженности по недостатке	Разница между учетной и рыночной стоимостью материалов по недостатке, соответствующая отчетному периоду	98-4	91-1

Информационный массив, представленный в таблицах, показывает многовариантность учета доходов будущих периодов. Поэтому аналитический учет рассматриваемой категории бухгалтерского учета должен быть обеспечен надлежащим образом сформированными регистрами.

Однако не только рассмотренными вопросами исчерпывается проблематика учета доходов будущих периодов. Как известно, при составлении годовой бухгалтерской отчетности инвентаризации подлежит все имущество и обязательства организации. В то же время, в Методических указаниях по инвентаризации имущества и обязательств по поводу доходов будущих периодов никаких упоминаний нет.

Очевидно, что разработчиками указанных Методических указаний доходы будущих периодов не были отнесены ни к имуществу, ни к обязательствам. Однако доходы будущих периодов являясь статьей пассива, отражают отношения, возникающие в процессе привлечения средств и источников средств, представленных в активе, т.е. могут квалифицироваться как специфические обязательства организации. При этом как показало исследование, с одной стороны, перечень объектов, относимых к доходам будущих периодов, неуклонно расширяется, с другой стороны, они являются одним из инструментов регулирования финансового результата организации, а значит, и инструментом манипулирования сознанием пользователя.

В связи с этим, проведение инвентаризации доходов будущих периодов является необходимым атрибутом в деятельности предприятий и норма, регламентирующая это обстоятельство должна найти свое отражение в Методических указаниях по инвентаризации имущества и обязательств.

Наличие в балансе статьи «доходы будущих периодов» означает, что в отчетном периоде в распоряжение организации получены или только предстоят к получению активы, которые по правилам бухгалтерского учета станут доходами в будущие отчетные периоды. Таким образом, предприятие уменьшает величину прибыли отчетного периода, но в следующие отчетные периоды реальная прибыль будет завышена за счет прибыли прошлых периодов.

Следовательно, при чтении бухгалтерской отчетности пользователю доходы будущих периодов необходимо исключить из состава краткосрочных пассивов организации и присоединить к ее собственному капиталу.

3.3. Подсистема учета недостат и потерь от порчи ценностей во взаимосвязи с величиной финансовых результатов организации

Как известно, недостатки или потери, как правило, выявляются в ходе инвентаризации. Инвентаризация имущества и обязательств предприятия является важнейшей управленческой процедурой в деятельности любого предприятия и входит наряду с документацией в число основополагающих элементов метода бухгалтерского

учета. Порядку проведения инвентаризации в современной литературе уделено достаточно внимания. Поэтому технические аспекты этой процедуры раскрыты достаточно полно и не являются объектом рассмотрения данного исследования.

Отметим также, что в ходе инвентаризации кроме недостатков и потерь могут быть выявлены и излишки материальных ценностей, которые приходятся по рыночной цене. В учете эта операция отражается как специфический доход, увеличивающий собственный капитал организации, что сразу свидетельствует о прямой взаимосвязи инвентаризации с финансовыми результатами.

Недостачи и потери от порчи материальных ценностей всегда являлись одними из важных показателей деятельности любой организации. Среди них выделялись недостатки и потери от порчи ценностей, возникающие в результате чрезвычайных обстоятельств хозяйствования и неудовлетворительного ведения финансово-хозяйственной деятельности организации. При этом, если в первом случае выявленный ущерб сразу и непосредственно в момент своего возникновения относился на убытки организации, то во втором — такому показателю уделялось самое повышенное внимание в бухгалтерском учете.

Сам факт выявления недостатков и потерь от порчи ценностей, с одной стороны, неизбежное зло, сопутствующее деятельности любой организации, с другой, даже в случае их последующего возмещения, изъятие из оборота организации материальных ценностей — уменьшение оборачиваемости ее ресурсов и, как следствие, снижение эффективности деятельности. При этом любой факт выявления недостатков и потерь от порчи ценностей прямо или косвенно связан с величиной финансовых результатов организации.

В условиях планово-централизованных методов управления, когда основной функцией бухгалтерского учета являлся контроль эффективности деятельности организации, недостатки и потери от порчи ценностей выделялись в самостоятельный объект учетного наблюдения с жесткой регламентацией и довольно сложной структурой отражения таких фактов. Это объяснялось тем, что ценности предприятий (организаций) являлись народнохозяйственной собственностью, требующей жесткого контроля. Так, в Плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельно-

сти предприятий,строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения, утвержденном Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 28 сентября 1959 г. был выделен целый раздел «Недостачи и потери» с наличием всего одного счета — «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Понимание того, что этот показатель самым тесным образом связан с величиной финансовых результатов деятельности организации, пришло значительно позднее. Только, в Плате счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерством финансов СССР от 28 марта 1985 г. № 40 по согласованию с ЦСУ СССР, счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» был включен в состав счетов учета финансовых результатов.

При переходе к рыночным отношениям сфера действия государственного контроля в части охраны собственности значительно сузилась. В настоящее время факты недостач и потерь от порчи ценностей являются проблемой конкретного собственника. При этом подразумевается то, что собственник не может заниматься хищением у самого себя. Поэтому отсутствует четкое определение сущности недостач и потерь от порчи ценностей. Как правило, под недостачами и потерями понимается разница между учетными данными и фактическим наличием ценностей. При этом принципы их учета остались прежними, но со значительным расширением объектов учета, порожденных рыночными условиями хозяйствования.

В соответствии с действующим планом счетов счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для «...обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) или виновных лиц [2.26, с. 74].

По дебету рассматриваемого счета учитываются недостачи и потери, выявленные в процессе хозяйственной деятельности организации в различных оценках в зависимости от объекта учета. Причинами указанных недостач и потерь могут являться естест-

венная убыль (усушка, испарение, утечка, распыл, разлив и т.п.), порча (ценности, не пригодные к использованию из-за потери качества и прочих основных характеристик), хищения, стихийные бедствия и другие причины, влекущие за собой уменьшение количества товарно-материальных ценностей, принадлежащих организации и учтенных в установленном порядке.

Оценка выявленных недостат и потерь осуществляется следующим образом. По фактической себестоимости отражаются недостающие или полностью испорченные товарно-материальные ценности. В свою очередь, недостающие или полностью испорченные амортизируемые объекты учитываются по своей остаточной стоимости. И наконец, частично испорченные материальные ценности отражаются на счете в сумме определившихся потерь.

Выявленная таким образом сумма недостат и потерь не может однозначно классифицироваться как убытки организации. В первую очередь, этот показатель отражает сумму товарно-материальных ценностей, временно или навсегда изъятых из хозяйственного оборота организации. Таким образом, недостатки и потери в момент их выявления не квалифицируются сразу как расход, несмотря на то что налицо выбытие активов.

Иными словами, в том периоде, когда выявлены недостатки или потери материальных ценностей, их определяют как специфические расходы, которые в будущем могут привести к уменьшению финансового результата организации. В свою очередь, в зависимости от источника покрытия недостатки и потери от порчи ценностей в последующих отчетных периодах они либо восстановятся за счет отнесения таких сумм на виновных лиц, либо преобразуются в расходы или убытки. Поэтому, прежде всего, необходимо определить, к какому типу недостат и потерь относится выявленная сумма, а также источник ее покрытия. Соответственно, требуется разграничение собственно недостат от потерь.

В Толковом словаре русского языка С.И. Ожегова недостача квалифицируется как «отсутствие нужного количества денег, имущества, обнаруженное проверкой» [1.73, с. 402]. В свою очередь, потеря определяется как «то, что потеряно, утрачено» [1.73, с. 570]. При этом потери в отличие от недостат могут возникать и в ходе нормального осуществления финансово-хозяйственной дея-

тельности предприятия, как в случае с естественной убылью учтенных материальных ценностей. Таким образом, разграничение недостат от потерь следует производить по их отношению к целесообразности нормального осуществления финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Так, недостатки и потери делятся на нормируемые (в пределах установленных норм естественной убыли) и ненормируемые (сверх установленных норм), возникающие на стадии приобретения (доставки) товарно-материальных ценностей, переработке, хранении и продаже.

К нормируемым потерям относятся те, которые возникают вследствие применения к оценке объекта учета норм естественной убыли. При этом нормы естественной убыли применяются к тем товарам, физико-химические свойства которых обуславливают их способность к уменьшению объема или веса (усушка, утриска, утечка и т.п.)

Ненормируемые потери связаны с организационно-управленческими аспектами деятельности организации и являются в основном результатом порчи товаров, их недостат и хищений.

Естественно, что экономическая природа нормируемых и ненормируемых потерь принципиально различная, что находит свое выражение и в разных способах погашения недостат и потерь. Это обстоятельство нашло свое отражение в нормативном регулировании бухгалтерского учета. В соответствии с п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации нормируемые потери подлежат отнесению на издержки производства или обращения, а ненормируемые погашаются за счет виновных лиц или финансовых результатов организации.

Таким образом, в бухгалтерском учете нормируемые потери растворяются (капитализируются) в стоимости материальных ценностей, себестоимости продукции или относятся на издержки обращения. Следовательно, такие потери можно определить как непроизводительные расходы, обусловленные особенностями технологического процесса производства. По сути дела, такие расходы представляют собой результаты хозяйственных операций, направленные на производство продукции и влекущие за собой потери имеющихся у предприятия ресурсов.

В свою очередь, ненормируемые потери сразу и непосредственно относятся либо на виновных лиц, либо в уменьшение финансовых результатов предприятия. Иными словами, такие потери не капитализируются, а представляют собой собственно недостачу.

Результаты проведенного анализа можно представить в виде схемы 2.

С позиции организационно-управленческих аспектов предприятия во власти его управления главным образом находятся недостачи. Если их предотвратить, то можно исчислить дополнительный прирост финансового результата следующих отчетных периодов. Таким образом, можно вести речь о своеобразном резерве увеличения прибыли от ликвидации недостач



Схема 2. Разграничение недостач и потерь

В противном случае можно исчислить величину, на которую финансовый результат отчетного года уменьшится вследствие определившихся на предприятии недостат.

В.И. Вокк и Э.Б. Фигурнов [1.15] предложили следующую методику расчета резервов увеличения прибыли от ликвидации недостат, хищений и порчи материальных ценностей, относимых на себестоимость продукции и финансовые результаты:

$$P_{\Pi} = P_B \times \frac{\Pi}{B},$$

$$P_B = Z.$$

где P_{Π} – резерв, исчисленный, как дополнительный объем прибыли;
 P_B – резерв, исчисленный как дополнительный объем валовой продукции;
 Π – прибыль;
 B – выручка;
 Z – потеря, от ликвидации которой возникает резерв.

Сумма резерва, исчисленного как дополнительный объем прибыли (P_{Π}), и будет являться суммой, на которую снизился финансовый результат, т.е., суммой упущенной прибыли.

Если трансформируем вышеприведенную формулу, применимую в рамках данного исследования, то расчет суммы недополученной прибыли будет выглядеть следующим образом:

$$\Delta\Pi = H R_{\text{пр}},$$

где $\Delta\Pi$ – сумма недополученной прибыли в результате выявленных недостат и потерь;
 H – выявленная сумма недостат и потерь отчетного периода;
 $R_{\text{пр}}$ – рентабельность продаж, определяемая как отношение прибыли к выручке.

Данная методика расчета недополученной прибыли может быть применена для формирования независимого мнения внешних пользователей. Как правило, показатель недостат и потерь от порчи ценностей является на предприятиях несущественным. Однако в случае, если сумма недостат и потерь будет значимой, организации необходимо предоставить дополнительную информацию о нем в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности.

Для отражаемой в бухгалтерском учете величины финансового результата важнейшее значение имеет допускаемый нормативным регулированием бухгалтерского учета способ погашения выявленных недостат и потерь товарно-материальных ценностей. Проведем анализ возможных способов погашения недостат и потерь во взаимосвязи их влияния на величину финансовых результатов.

Суммы недостат и порчи ценностей, выявленные при их заготовлении в пределах предусмотренных в договорах поставки величинах относятся на соответствующие счета учета материальных ценностей. Такой подход приравнивает рассматриваемую ситуацию по существу к применению так называемых норм естественной убыли. В этом случае в течение всего срока списания таких товарно-материальных ценностей на расходы организации финансовые результаты будут занижаться (табл.7, ситуация 1).

В случае если суммы недостат и порчи ценностей, выявленные при их хранении или продаже, соответствуют действующим нормам естественной убыли, то они включаются в расходы на производство и продажу. Такие суммы также занижают финансовые результаты организации, но в отличие от выше рассмотренной ситуации, в одном отчетном периоде (табл.7, ситуация 2).

Суммы недостат и порчи ценностей сверх величин, предусмотренных договорами поставки, подлежат списанию на виновных лиц (табл. 7, ситуация 3).

Такой же порядок предусмотрен и для фактов выявления недостат и потерь от порчи ценностей сверх норм естественной убыли при хранении. Однако в этом случае указанная ситуация имеет противоречивый характер для величины финансовых результатов, так как зависит от стоимостной оценки, определяемой руководством организации, по которой будет осуществляться погашение недостаки или порчи.

Руководство организации может принять решение о частичном погашении стоимости недостаки или порчи ценностей. Другим решением может являться требование о погашении недостаки по ее фактической для организации себестоимости. И наконец, руководство организации в рамках действующего законодательства может требовать от виновного лица возмещения недостаки или порчи ценностей по рыночной стоимости такого имущества.

При принятии первого решения разница между фактической себестоимостью недостачи и той ее частью, которую виновное лицо должно погасить, снизит величину финансового результата. Причем в зависимости от суммы ущерба указанное снижение может произойти как только в одном отчетном периоде, так и в их ряде (табл. 7, ситуация 4).

Принятие второго решения вообще не связано с величиной финансовых результатов по данным бухгалтерского учета, а оказывает влияние на движение денежных потоков организации (табл. 7, ситуация 5). В то же время, чем больше временной лаг между фактом возникновения недостачи и ее погашением, тем больше вероятность возникновения убытков организации, которая выражается в разнице в ценах на ценности в различных отчетных периодах.

И наконец, третье решение руководства организации в случае признания конкретном виновником его обоснованности или при наличии постановления суда о взыскании с виновного лица недостачи по рыночной стоимости увеличивает финансовые результаты организации (табл. 7, ситуация 6). При этом такое увеличение, как правило, осуществляется с использованием учетной категории «доходы будущих периодов».

В случае отсутствия конкретных виновников выявленных недостач и потерь как при заготовлении ценностей, так и в процессе хранения, а также вследствие отказа судом в их взыскании из-за необоснованности исков, сумма ущерба сразу и непосредственно списывается в уменьшение финансовых результатов (табл. 7, ситуация 7 и 8).

Особый интерес представляет отражение в учете недостач и потерь прошлых лет, выявленных в отчетном году, которые при этом квалифицируются как доходы будущих периодов. Поскольку эти суммы выявлены в отчетном году, то логично предположить, что все они или их часть, касающаяся амортизируемых объектов, была включена в расходы организации. Тем самым налицо занижение финансовых результатов предшествующих отчетных периодов. Включение таких недостач в состав доходов будущих периодов, а по мере их погашения в состав доходов организации, увеличивает финансовые результаты отчетного периода.

Если рассматривать взаимосвязь величины финансовых результатов с суммами таких недостатков, то в предшествующих периодах было занижение финансовых результатов, а в отчетном и последующих периодах их увеличение. Однако с точки зрения долгосрочной перспективы деятельности организации рассматриваемая ситуация влияния на величину финансовых результатов не оказывает.

Таким образом, рассмотренные выше факты недостатков и потерь от порчи ценностей, как правило, снижают величину финансовых результатов и только в случае погашения их виновниками по рыночным ценам организация получает доход. При этом в бухгалтерском учете не находит своего отражения разница в ценах на ценности, неизбежно возникающая между временем возникновения недостатков и потерь от порчи ценностей и временем их погашения. Конечно, можно было бы предложить осуществлять корректировку стоимости возмещения на указанную разницу. Однако в действующих условиях по подавляющему большинству объектов эта процедура, если теоретически и возможна, то представляется довольно трудоемкой и сопряженной с осуществлением сопутствующих расходов, которые сделают абсолютно нерентабельной эту процедуру. На наш взгляд, это дело будущего бухгалтерского учета.

Безусловно, возможность получения таких доходов носит относительный характер, так как теоретически крупная недостача может привести к срыву производственной программы и договорных обязательств и, в конечном счете, к значительным потерям, превышающим полученные доходы. Кроме вышеизложенного, необходимо указать на следующее.

Обращает на себя внимание некоторая некорректность в базовой характеристике счета, предназначенного для отражения недостатков и потерь от порчи ценностей. Так, например, положение о списании суммы недостатков и потерь на финансовые результаты в случае отсутствия виновника вытекает из нормативного регулирования бухгалтерского учета. В то же время характеристика рассматриваемого счета по инструкции к действующему плану счетов игнорируется.

Таблица 7
Операции по учету недостач и потерь от порчи ценностей и их взаимосвязь с величиной финансовых результатов

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма	Значение (+, -)
1	2	3	4	5	6
<i>Ситуация 1</i>					
1	При приемке материалов выявлены их потери в пределах величин, предусмотренных в договорах поставки	94	60	1000	X
2	Списываются по назначению выявленные потери материалов	10	94	1000	X
3	Отпущены в производство полученные материалы с учтенными в их стоимости потерями	20	10	20000	-
<i>Ситуация 2</i>					
1	На складе выявлена сумма недостачи материалов, соответствующая нормам естественной убыли	94	10	1000	X
2	Списывается на расходы производства сумма недостачи материалов, соответствующая нормам естественной убыли	26	94	1000	-
<i>Ситуация 3</i>					
1	При приемке материалов выявлены их потери сверх величин, предусмотренных в договорах поставки	76-2	60	1000	X
2	Получены денежные средства от поставщика материалов в возмещение претензии	51	76-2	1000	X
<i>Ситуация 4</i>					
1	На складе выявлена сумма недостачи материалов сверх норм естественной убыли	94	10	1000	X
2	Руководством организации принято решение о частичном возмещении нанесенного ущерба с виновного лица	73-2	94	500	X
3	Оставшаяся часть недостачи сверх норм естественной убыли списана на прочие расходы организации	91-1	94	500	-

1	2	3	4	5	6
<i>Ситуация 5</i>					
1	На складе выявлена сумма недостачи материалов, сверх норм естественной убыли	94	10	1000	X
2	Руководством организации принято решение о взыскании нанесенного ущерба с виновного лица по фактической себестоимости	73-2	94	1000	X
<i>Ситуация 6</i>					
1	На складе выявлена сумма недостачи материалов сверх норм естественной убыли	94	10	1000	X
2	Руководством организации принято решение о взыскании нанесенного ущерба с виновного лица по рыночной стоимости (имеется решение судебных органов)	73-2	94 98-4	1000 500	X
3	Внесены в кассу денежные средства виновным лицом	50	72-2	1500	X
4	Включается в состав ирочих доходов разница между рыночной стоимостью ущерба и его фактической себестоимостью	98-4	91-2	500	+
<i>Ситуация 7</i>					
1	При приемке материалов выявлены их потери сверх величин, предусмотренных в договорах поставки	76-2	60	1000	X
2	Судебными органами отказано о взыскании потерь с поставщиков материалов	91-1	76-2	1000	-
<i>Ситуация 8</i>					
1	На складе выявлена сумма недостачи материалов сверх норм естественной убыли	94	10	1000	X
2	Конкретные виновники выявленной недостачи сверх норм естественной убыли не установлены	91-1	94	1000	-

Касаясь всеобъемлющей характеристики объекта учета, следует упомянуть о том, что на крупных промышленных предприятиях значительная часть недостат и потерь выявляется в процессе проведения инвентаризации их незавершенного производства. Это обстоятельство также не находит своего выражения, чем сужает характеристику учитываемого объекта.

По нашему мнению, рассматриваемая характеристика должна быть дополнена с учетом вышеприведенных обстоятельств. Исходя из этого, текст, характеризующий учитываемый объект, может быть следующим.

Счет «Недостачи и потери от порчи ценностей» предназначен для обобщения информации о суммах недостат и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения, *использования в производстве* и продажи, независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу, *финансовых результатов деятельности организации* или виновных лиц¹.

Таким образом, проведенное исследование недостат и потерь от порчи ценностей показывает, что данная категория в полном объеме выступает как регулятив конечного финансового результата отчетного периода. В свою очередь, реализация предложенных выше рекомендаций позволяет рассматривать показатель недостат и потерь как один из элементов концепции многофункциональных финансовых результатов.

¹ Курсивом выделены авторские дополнения

Глава IV

Регулятивы финансовых результатов, возникающие вследствие применения разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете

4.1. Учетно-налоговые различия в исчислении прибыли

Налоги – основа финансовой системы государства, основной источник формирования доходной части государственного бюджета. За счет налогов формируется преобладающая часть доходов как федерального, так и консолидированного бюджета. В настоящее время идет активное реформирование налоговой системы Российской Федерации, процесс приближения форм и методов налогообложения к наиболее рациональным мировым образцам. Реформирование налоговой системы всегда сопровождалось и изменениями, связанными с налогообложением прибыли.

В современных условиях можно с уверенностью констатировать, что налог на прибыль наряду с налогом на добавленную стоимость является стержнем налоговой системы Российской Федерации. По характеру, содержанию и разнообразию выполняемых функций, по своим возможностям воздействия на деятельность организаций и предпринимателей, по степени влияния на ход и результаты коммерческой деятельности налог на прибыль является основным предпринимательским налогом, который служит удовлетворению общественных потребностей, устанавливаемых государством. Государство в данном случае выступает выразителем интересов всего общества.

Императивность в налогообложении прибыли выражается в действующей налоговой политике. Такая политика в отношении прибыли организаций представляет собой действия государства, базирующиеся на мировоззрении, связанном с развитием предпринимательства в соответствующем временном периоде, и направленные на достижение конкретных целей. Налоговая политика государства выражается в законодательных и иных нормативных

актах, определяющих функциональный характер налога на прибыль. Среди таких функций налога могут быть выделены следующие функции: фискальная, контрольная и регулирующая деятельность субъекта налога.

Современное налогообложение прибыли предприятий и организаций в Российской Федерации вполне соответствует мировому уровню, однако отличается чрезмерно фискальной направленностью и оставляет нерешенными множество проблем. При этом следует отметить, что развивающееся на протяжении последних лет налогообложение прибыли в Российской Федерации освоило множество различных способов и приемов взимания средств. В практике выкристаллизовываются наиболее удачные из них, складывающиеся в теоретические основы обложения прибыли.

С позиции бухгалтерского учета формирование налогооблагаемой базы – это важнейший элемент в налогообложении прибыли. Способы и порядок формирования такой информации оказывали и будут оказывать колоссальное влияние на организацию всего бухгалтерского учета и бухгалтерского учета финансовых результатов, в частности. Формирование информации о прибыли организаций, подлежащей налогообложению, по существу и привело к введению в практику деятельности организаций налогового учета как самостоятельной функции. За последние десять лет были апробированы различные системы и модели налогообложения прибыли организаций, научное обоснование которых дало начало отечественной теории налогообложения прибыли.

С момента введения налога на прибыль в практику хозяйственной деятельности организаций и предприятий способы формирования его налогооблагаемой базы претерпели значительную эволюцию. При этом, Министерство финансов Российской Федерации (ранее Министерство Российской Федерации по налогам и сборам, а еще раньше Государственная налоговая служба Российской Федерации) выпускает инструктивный материал, в котором приводится алгоритм расчета какого-либо налогового показателя без объяснения базовых правил и причин возникновения такого расчета, преследуя при этом сугубо прагматические цели. Поэтому необходимо признать, что теоретическое обоснование в налогообложении, и в частности, вопросов, связанных с налогообложением

прибыли, значительно отстает от практических потребностей. Это приводит к тому, что на практике выполнение расчетов по налогу на прибыль носит зачастую механический характер, а это, в свою очередь, влечет за собой возникновение ошибок и искажений.

С другой стороны, только практическая апробация способов формирования налогооблагаемой прибыли, их осмысление на основе научно-обоснованных подходов позволяет создать полноценную теорию налогообложения прибыли. Для этого требуется время, гораздо большее, чем существующая практика налогообложения прибыли.

В принципе, прибыль как экономическая категория представляет собой превышение расходов над доходами. Однако функции налогообложения прибыли диктуют свои правила, выражающиеся в виде специфических учетных приемов, не имеющих ничего общего с правилами бухгалтерского учета. Так, например, регулирующая функция налогообложения прибыли, которая связана с воздействием государства на ход конкретных хозяйственных процессов организации, повлекла установление различных ставок налога на прибыль по определенным видам деятельности. Соответственно, прибыль и доходы по таким видам деятельности исключаются из общей суммы налогооблагаемой прибыли. В свою очередь, государство в тех же целях может использовать и другой прием – льготирование. В этом случае вся сумма расходов или их часть по льготируемым процессам деятельности уменьшает прибыль, подлежащую обложению налогом. Применение этих приемов приводит к тому, что даже если методологические и методические правила формирования информации о прибыли совпадают в бухгалтерском учете и налогообложении, то значения прибыли в этих функциях будут различаться.

Фискальная функция налогообложения прибыли привнесла в практику такой прием, как нормирование расходов. В этом случае в целях налогообложения прибыли расходы принимаются к учету в нормируемых величинах, в то время как в бухгалтерском учете в фактически произведенном размере. В другом случае, эта же функция требует, чтобы доходы или расходы в целях налогообложения учитывались в периоды, отличные от тех, в которых признавались таковыми в бухгалтерском учете. Как правило, значи-

тельная часть доходов, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы будущих периодов, признается прибылью отчетного периода при ее налогообложении.

И наконец, контрольная функция налогообложения прибыли вместе с выше рассмотренными функциями, ввела в практику сложнейший прием – порядок формирования налогооблагаемой базы, т.е. строжайшее соответствие нормам налогового законодательства.

Изучение базовых правил налогообложения прибыли показывает необходимость выделения факторов, которые оказывают первостепенное влияние на формирование базы обложения налогом на прибыль. Проведенный анализ эволюции налогообложения прибыли¹ позволил определить, что важнейшим фактором, определяющим порядок формирования налогооблагаемой прибыли, является взаимосвязь данных бухгалтерского и налогового учета прибыли, установление которой позволяет получать необходимые данные в единой информационной системе.

Отечественная практика показывает наличие двух подходов к такой взаимосвязи. Первый подход основывается на исчислении налогооблагаемой прибыли по данным информационной системы бухгалтерского учета, с его отработанными веками принципами, методами и приемами. При этом формирование налогооблагаемой прибыли осуществляется вне системы бухгалтерского учета с помощью специальных расчетов. Второй подход базируется на исчислении такого же показателя путем сопоставления доходов и расходов, сформированных по правилам налогового законодательства. Соответственно, в результате применения разных правил определения прибыли в бухгалтерском и налоговом учете возникают расхождения. Выявленные разницы с помощью специальных процедур трансформируются в условные значения налога на прибыль, которые вводятся в систему бухгалтерского учета, что позволяет довести бухгалтерскую прибыль (убыток) до налогообложения в прибыль (убыток) налогового учета.

1 Анализ эволюционного развития налогообложения прибыли приведен в работе автора «Бухгалтерский и налоговый учет прибыли». – СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. с. 249 – 300.

Таким образом, хотя основной целью обеих систем является устранение различий или противоречий между правилами бухгалтерского и налогового учета прибыли, методологическая основа двух подходов к ее исчислению в целях налогообложения принципиально разная. Поэтому можно говорить о наличии двух систем формирования базы обложения налогом. Единственной точкой соприкосновения двух систем является то обстоятельство, что формирование всех показателей осуществляется на основе данных первичных документов бухгалтерского учета.

Первая система формирования налогооблагаемой прибыли характеризуется жесткой взаимосвязью с данными бухгалтерского учета финансовых результатов. В рамках этой системы начальной точкой отсчета процесса формирования искомой величины является показатель финансового результата до его налогообложения, исчисленный в системном бухгалтерском учете. Однако, как уже указывалось, функции налогообложения прибыли приводят к ситуации, в которой показатели ряда операций учитываются в целях бухгалтерской (финансовой) отчетности и в целях обложения налогом по-разному. Следовательно, возникает необходимость в доведении финансового результата по данным бухгалтерского учета до величины налогооблагаемой прибыли. В практике налогообложения прибыли приемы, с помощью которых осуществлялась подобная идентификация, получили название системы корректировок финансового результата, полученного по данным бухгалтерского учета. Таким образом, в рамках первой системы формирование информации о налогообложении прибыли осуществляется последовательно от данных бухгалтерского учета к данным налогового.

Первая система действовала в Российской Федерации десять полных лет – с 1992 по 2001 г. Практическое ее применение привело к выработке в рамках этой системы различных приемов корректировки финансового результата по данным бухгалтерского учета. Среди них можно выделить приемы, имеющие однородную направленность. Наличие совокупности таких приемов или отсутствие их части, а также порядок применения позволяет говорить о моделях формирования налогооблагаемой прибыли в рамках первой системы.

Вторая система формирования налогооблагаемой прибыли не связана с финансовыми результатами бухгалтерского учета и на-

целена сразу только на исчисление налогооблагаемой прибыли с помощью специфической группировки показателей, закрепленной нормами 25 главы Налогового кодекса РФ «Налог на прибыль организаций». Формирование базы обложения таким порядком предполагает отказ от основополагающих принципов бухгалтерского учета, таких как двойная запись, полнота отражения фактов хозяйственной деятельности и ряда других. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета осуществляется путем введения в систему бухгалтерского учета условных значений налога на прибыль, позволяющих исчислить его системно на счетах бухгалтерского учета по правилам, установленных ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Таким образом, вторая система исчисления налогооблагаемой прибыли строится на взаимодействии налогового законодательства и нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Механизм действия ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» построен на выявлении разниц, возникающих в результате применения разных правил определения прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. Таким образом, формирование информации о налогообложении прибыли в бухгалтерском учете осуществляется последовательно от данных налогового учета к данным бухгалтерского.

Выявленные путем сравнения данных о доходах и расходах в бухгалтерском и налоговом учете разницы позволяют скорректировать бухгалтерскую прибыль (убыток) до налогообложения в прибыль (убыток) налогового учета. Такие разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) слагаются из двух частей: постоянные и временные разницы.

Постоянные разницы – это доходы и расходы организации, которые не учитываются при налогообложении прибыли ни в текущем отчетном периоде, ни в следующих отчетных периодах. Однако в бухгалтерском учете они включаются в состав доходов и расходов организации в полном размере. Формирование постоянных разниц определяется двумя основными причинами.

Первая причина – это наличие в налоговом учете нормируемых расходов. Соответственно, разница превышения бухгалтерских расходов над нормируемыми составит часть постоянных разниц.

Второй причиной является наличие некоторых доходов и расходов бухгалтерского учета, которые вообще не учитываются в налоговом учете. Эти доходы и расходы указаны соответственно в статьях 251 и 270 НК РФ и именуются как доходы и расходы, не учитываемые в целях налогообложения.

Проведенный анализ хозяйственных операций, показатели которых не принимаются при налогообложении прибыли, но учитываются в бухгалтерском учете финансовых результатов, установил их довольно широкую номенклатуру. Это обстоятельство позволяет утверждать, что они будут присутствовать в учете подавляющего большинства организаций.

По-другому обстоит дело с временными разницами.

Временные разницы – это те доходы и расходы организации, которые формируют бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или в других отчетных периодах. Временные разницы в зависимости от своей экономической природы подразделяются на две составляющие: вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

К вычитаемым временным разницам относятся такие разницы, которые увеличивают налогооблагаемую прибыль будущих периодов. В свою очередь, к налогооблагаемым временным разницам относятся те, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль будущих периодов

Основной причиной возникновения временных разниц является применение разных методов признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете, т.е. в налоговом учете применяется кассовый метод, а в бухгалтерском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Следовательно, для организаций, применяющих в налоговом учете кассовый метод, количество разниц, подлежащих учету, будет значительно больше, чем для организаций, применяющих метод начисления.

Единственным случаем возникновения временных разниц, не зависящим от методов признания доходов и расходов, является использование разных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете. Если в бухгалтерском учете сумма начисленной амортизации больше, чем в налоговом учете, то воз-

никают вычитаемые временные разницы. В другом случае возникают налогооблагаемые временные разницы.

Таким образом, первой учетной процедурой, связанной с применением рассматриваемого Положения, является определение сумм разниц и их идентификация в зависимости от характера влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток). При этом идентификация разниц представляет собой довольно сложную процедуру.

Следующей учетной процедурой, связанной с применением рассматриваемого нормативного акта, является трансформация выявленных разниц в условные значения бухгалтерского налога на прибыль, так как в бухгалтерском учете отражаются не суммы самих разниц, а суммы налога, начисленного на них. В соответствии с этим, под трансформацией разниц в значения бухгалтерского налога на прибыль понимается произведение разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством (см. схему 3).

В результате трансформации постоянных разниц возникает постоянное налоговое обязательство, под которым понимается сумма налога, которая приводит к увеличению в бухгалтерском учете налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

В свою очередь, трансформация временных разниц приводит к образованию отложенного налога на прибыль. При этом трансформация вычитаемых временных разниц приводит к образованию той части отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет в последующих отчетных периодах. Эта часть отложенного налога на прибыль получила название отложенные налоговые активы.

И наконец, трансформация налогооблагаемых временных разниц приводит к образованию той части отложенного налога на прибыль, под которым понимается сумма налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в последующие отчетные периоды. Эта часть отложенного налога на прибыль получила название отложенные налоговые обязательства.

Кроме указанных понятий Положение вводит понятие условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, под которым понимается величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную налоговым законодательством.

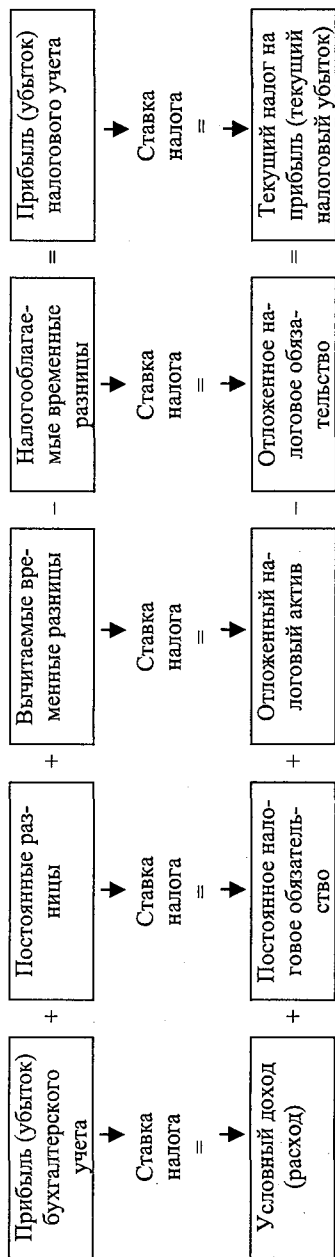


Схема 3. Схема взаимосвязи бухгалтерского и налогового учета прибыли и трансформации разниц между ними в налог на прибыль

Отражение бухгалтерских значений налога на прибыль, преследующего целью системное формирование в бухгалтерском учете указанного налога, подлежащего взносу в бюджет, потребовало разработки и введения в практику хозяйствования специальных счетов и субсчетов бухгалтерского учета.

Так, для учета условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль предусматривается обособленный субсчет «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль» к счету «Прибыли и убытки». Сумма начисленного условного расхода (условного дохода) в зависимости от его экономической природы отражается в учете записью по счету «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль» и счету «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

Для учета постоянного налогового обязательства Положением вводится субсчет «Постоянное налоговое обязательство» к счету «Прибыли и убытки». Формирование постоянного налогового обязательства в отчетном периоде отражается в учете по дебету указанного счета в корреспонденции с кредитом счета «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

В свою очередь, для учета отложенных налоговых активов Положением предусмотрен специальный одноименный синтетический счет «Отложенные налоговые активы». Формирование этого показателя отражается в учете по дебету счета «Отложенные налоговые активы» и кредиту счета «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль».

И наконец, для учета отложенных налоговых обязательств Положением вводится синтетический счет «Отложенные налоговые обязательства». Формирование этого показателя отражается в учете по дебету счета «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета «Отложенные налоговые обязательства».

Таким образом, ключевым счетом, на котором формируется сумма налога на прибыль, подлежащая взносу в бюджет, являются счет «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль», сальдо которого и будет представлять искомую величину.

Кроме рассмотренных бухгалтерских записей Положением предусматривается еще их ряд с использованием счетов бухгалтерского учета, предназначенных для отражения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. Так, выбытие объектов, по которым они начислялись, сопровождается списанием отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств со счетов, предназначенных для учета указанных показателей в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки» в суммах, которые не увеличивают (не уменьшают) налогооблагаемую прибыль. Таким образом, выбытие объекта, по которому начислен отложенный налоговый актив кроме записей, отражающих выбытие самого объекта, сопровождается записью по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Отложенные налоговые активы». В случае с объектами, по которым начислено отложенное налоговое обязательство, дебетуется счет «Отложенные налоговые обязательства» и кредитуется счет «Прибыли и убытки».

Также Положение предусматривает использование счетов учета отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств в случаях, когда возникает необходимость корректировки уже рассчитанных показателей, числящихся на указанных счетах. Так, уменьшение или погашение временных разниц, пересчитанных на ставку налога, приводит к необходимости уменьшения или погашения отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств. В случае уменьшения или погашения налогооблагаемой временной разницы рассчитанная сумма отражается в учете по дебету счета «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту счета «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». И, наоборот, в случае уменьшения или списания вычитаемых временных разниц рассчитанная сумма отражается в учете по дебету счета «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» и кредиту счета «Отложенные налоговые активы».

Таким образом, вступление в законную силу норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» в принципе обеспечивает установление взаимосвязи между налоговым и бухгалтерским учетом прибыли и создает предпосылки для дальнейшего развития учета прибыли в Российской Федерации. Базируясь на проведенном

анализе нормативного регулирования бухгалтерского учета финансовых результатов и законодательного обеспечения налогообложения прибыли, необходимо говорить о назревшей необходимости определения государственными органами принципов взаимодействия между указанными отраслями права. В первую очередь, можно утверждать, что назрела настоятельная необходимость максимального сближения методологии бухгалтерского и налогового учета прибыли. Информационная составляющая данных бухгалтерского учета о доходах и расходах организации вполне позволяет его адаптировать для целей налогообложения прибыли.

Опираясь на тот положительный опыт, который был накоплен за время использования первой системы налогообложения прибыли, необходимо определить стабильный перечень корректировочных показателей, связанный с совокупностью функций налогообложения и базирующийся на научно обоснованных учетно-налоговых различиях в исчислении прибыли. В этих условиях краеугольным камнем системы налогообложения прибыли должны являться те нормы Налогового Кодекса, которые регламентируют учетно-налоговые различия. В действующей редакции 25 главы Налогового Кодекса – это те его нормы, которые относятся к нормируемым расходам, а также доходы и расходы, указанные соответственно в статьях 251 и 270 НК РФ и именуемые как доходы расходы, не учитываемые в целях налогообложения. Выявленные в бухгалтерском учете отклонения позволят системно сформировать сумму налогооблагаемой прибыли. Другим аспектом, подлежащим регламентации налоговым законодательством, является определение прибыли и доходов, облагаемых по ставкам, отличным от общей ставки налога на прибыль. Все остальное дело бухгалтерского учета.

Такой методологический подход позволит исчислять финансовые результаты на единой методологической и методической основе в единой информационной системе, обеспечив тем самым интересы различных групп пользователей бухгалтерской информации.

Таким образом, теоретические и методические аспекты, вытекающие из норм 25 главы Налогового кодекса и норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» являются очередным этапом эволюции учетной теории налогообложения прибыли, требующим соответствующего осмысления и апробации. То что установление единой методологической основы в исчислении прибыли

необходимо, не вызывает сомнений. Другое дело, что действующий порядок установления взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом прибыли вызывает ряд вопросов, связанных с организацией бухгалтерского учета финансовых результатов.

Во-первых, порядок формирования суммы налога на прибыль нарастающим итогом с начала года, который должен отражаться на счете «Прибыли и убытки», имеет существенные изъяны, приводящие к деформации суммы чистой прибыли (убытка) отчетного года. При этом отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства выступают в роли влиятельных регулятивов. Во-вторых, отсутствуют действенные методики формирования информации о финансовых результатах в условиях введения в практику учета отложенного налога на прибыль, разработка которых и является одной из целей исследования.

4.2. Налоговые регулятивы в системе исчисления конечного финансового результата

Установление взаимосвязи между бухгалтерским и налоговым учетом прибыли посредством методологических и методических аспектов, вытекающих из норм ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», в значительной степени приблизило систему бухгалтерского учета Российской Федерации к общепризнанным мировым стандартам, в соответствии с которыми учет налогообложения прибыли осуществляется методом экономических обязательств. В то же время, учетные подходы, провозглашенные указанным нормативным документом, знаменует собой коренную ломку сложившихся принципов формирования информации о конечном финансовом результате организации, отражение которого базировалось на основе применения метода юридических обязательств по налогообложению прибыли.

Произошедшие изменения можно свести к двум основным проблемам. Первая проблема – изменение информационной сущности конечного финансового результата деятельности организации вследствие появления в системе его исчисления налоговых регулятивов, вторая – отсутствие действенных методик исчисления такого результата. При этом, по нашему мнению, первая проблема теснейшим образом связана со второй. В связи с этим их рассмотрение необходимо осуществлять в едином контексте.

Изменение информационной сущности конечного финансового результата деятельности организации вызвано действующим порядком определения его величины. Дело в том, что в системе учета финансовых результатов величина текущего налога на прибыль не находит своего отражения. Этот показатель формируется отдельным порядком на субсчете «Расчеты по налогу на прибыль» к счету «Расчеты по налогам и сборам». В самой подсистеме учета финансовых результатов отражаются только сумма условного расхода по налогу на прибыль и сумма постоянного налогового обязательства. Следовательно, при исчислении конечного финансового результата его сумма будет скорректирована на разницу между начисленными отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами, эквивалентную разнице между суммой фактически начисленного налога на прибыль и его условными значениями, отраженными в системе учета финансовых результатов. Таким образом, величина чистой прибыли формируется с учетом ее корректировки на разницу между начисленными в отчетном периоде отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами. При этом разница превышения величины отложенных налоговых активов над величиной отложенных налоговых обязательств увеличивает показатель чистой прибыли. В противоположном случае – уменьшает. Следовательно, в любом случае величина чистой прибыли отличается от той, которая бы была отражена при включении в расчет суммы фактически начисленного налога на прибыль.

Кроме этого, на величину чистой прибыли (чистого убытка) оказывают влияние суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, которые списываются с учета через счет «Прибыли и убытки» вследствие выбытия объектов, по которым они начислялись. Если осуществляется списание отложенных налоговых активов с одноименного счета, то вследствие этого уменьшается показатель чистой прибыли. В случае такого же списания отложенных налоговых обязательств – его увеличение. Поскольку объектом, по которому указанные условные значения налога на прибыль начисляются, в первую очередь, являются основные средства, чья амортизация по правилам налогового и бухгалтерского учета в определенные временные отрезки может существенно различаться, то суммы таких списаний теоретически

могут представлять собой значительную величину. Проиллюстрируем эти положения условным цифровым материалом, который приведен в табл. 8 и на схеме 4.

Предположим, что прибыль до налогообложения, исчисленная по счету 99 «Прибыли и убытки», составляет 399582 руб. На схеме 4 этот показатель представлен в виде сальдо начального.

Таким образом, в остатке по субсчету «Расчеты по налогу на прибыль» к счету «Расчеты по налогам и сборам» числится сумма текущего налога на прибыль, которая эквивалентна сумме налога на прибыль, рассчитанной по данным налогового учета.

Таблица 8

Учет расчетов по налогу на прибыль во взаимосвязи с величиной чистой прибыли при использовании действующих правил формирования информации

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль	99	68	95899
2	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма постоянного налогового обязательства	99	68	61611
3	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма отложенного налогового актива	09	68	9652
4	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	1680
5	Расчет бухгалтерии. Списывается сумма отложенного налогового актива, начисленного по выбывшим объектам основных средств	99	09	10000
6.	Расчет бухгалтерии. Выявляется и списывается по назначению чистая прибыль отчетного периода	99	84	232072

Д 99 К		Д 84 К		Д 68 К	
1) 95899	Сн 399582		6) 232072	4) 1680	1) 95899
2) 61611					2) 61611
5) 10000					3) 9652
6) 232072		Об.	Об. 232072	Об. 1680	Об. 167162
Об. 167510	Об. -		Ск 232072		Ск 165482

Схема 4. Учетные записи на счетах бухгалтерского учета

В свою очередь, показатель чистой прибыли, рассчитанный по действующим правилам формирования информации, скорректирован дважды. Первый раз величиной суммы отложенных налоговых активов, списываемой в результате выбытия объекта, вызвавшего их начисление. Второй – разницей между начисленными отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами. Следовательно, показатель чистой прибыли (чистого убытка) в конкретный отчетный период подвержен значительным колебаниям. При этом аргумент, в соответствии с которым потенциальный пользователь бухгалтерской отчетности может использовать значения чистой прибыли, исчисленной таким образом в целях определения ее величины в будущем и, соответственно, получить картину имущественного и финансового положения организации в динамике, вызывает большие сомнения. По мнению автора, первичная функция этого главнейшего показателя бухгалтерского учета – дать адекватную оценку деятельности организации за отчетный период (действие требования приоритета экономического содержания над формой).

Установление главенствующего положения этой функции в текущем учете достигается с помощью разработки соответствующей методики формирования информации о конечном финансовом результате.

В настоящее время на информационном элементе, предназначенном для исчисления конечного финансового результата деятельности организации, может отражаться значительная совокупность самых разнообразных показателей. Структуризация таких данных с целью усиления информативных возможностей учета финансовых результатов предполагает выделение ряда субсчетов к счету «Прибыли и убытки». Однако их полный перечень нормативным регулированием не определен, но предопределяется соответствующими нормами ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Поэтому номенклатура таких субсчетов должна определяться практической необходимостью группировки информации в разрезе структуры действующей формы отчета о прибылях и убытках.

Для формирования информации о прибыли (убытке) до налогообложения необходимо ввести в практику учета одноименный

субсчет 1 «Прибыль (убыток) до налогообложения». На нем отражаются прибыль (убыток) от продаж, сальдо прочих доходов и расходов, доходы и расходы, признаваемые чрезвычайными, а также суммы причитающихся бюджету налоговых санкций. При этом путем балансирования указанных показателей формируется остаток, который отражает прибыль (убыток) до налогообложения.

В свою очередь, для учета условного расхода (дохода) ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» предусматривает наличие субсчета 2 «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль» к счету «Прибыли и убытки». На нем в зависимости от экономической природы хозяйственной ситуации, связанной с определением указанных величин в корреспонденции со счетом «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» отражаются показатели условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль. При этом в случае наличия прибыли до налогообложения рассматриваемый субсчет дебетуется, в противоположном случае – кредитруется. Таким образом, сальдо по этому субсчету может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Также ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» для учета постоянного налогового обязательства предусматривает открытие к счету «Прибыли и убытки» субсчета 3 «Постоянное налоговое обязательство». На этом субсчете по его дебету учитываются суммы постоянного налогового обязательства в корреспонденции со счетом «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Соответственно, остаток по этому субсчету отражает сумму постоянного налогового обязательства нарастающим итогом с начала отчетного периода и может быть только дебетовым.

Кроме этого, формирование информации о финансовых результатах предполагает выделение в самостоятельный объект учетного наблюдения и тех показателей списания отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при выбытии объекта, по которому они начислены. Дело в том, что списание этих показателей с соответствующих счетов отложенного налога на прибыль осуществляется в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки». При этом из норм вытекающих из ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» совершенно неясно,

каким образом системно учитывать эти показатели. Если такие суммы включать в величину прибыли (убытка) до налогообложения, то тогда будет нарушаться взаимосвязь между данными бухгалтерского и налогового учета, которая приведена на схеме 4. Если же эти показатели выделять на уровне отдельного субсчета к счету «Прибыли и убытки», то это обстоятельство все равно приведет к изменению информационной сущности чистой прибыли (чистого убытка). При этом главным вопросом, по нашему мнению, является то, что эти показатели проистекают из прошлых отчетных периодов и имеют отношение не к чистой прибыли (чистому убытку) отчетного периода, а к сумме нераспределенной прибыли (непокрытому убытку).

Для этих целей следует предусмотреть к счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» специальный субсчет «Списание отложенных налоговых активов и обязательств». По его дебету в корреспонденции с кредитом счета «Отложенные налоговые активы» отражается та часть отложенных налоговых активов, которая эквивалентна начислению по выбывающему объекту. В свою очередь, та часть отложенных налоговых обязательств, которая эквивалентна выбытию объекта их начисления, отражается по дебету счета «Отложенные налоговые обязательства» и кредиту субсчета «Списание отложенных налоговых активов и обязательств». Соответственно, остаток по рассматриваемому субсчету может быть как дебетовым, так и кредитовым. Его значение и формирует величину, отражающую влияние показателей списания отложенных налоговых активов и обязательств на сумму нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Конечно, может последовать возражение, как быть с ситуацией, в которой в одном и том же отчетном периоде начиналось начисление отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств и одновременно осуществлялось их списание вследствие выбытия объекта их порождающего. Такая ситуация, безусловно, имеет отношение только к чистой прибыли (чистому убытку) отчетного периода.

Решение этой проблемы осуществляется во взаимосвязи с решением главной проблемы – отражением в учете чистой прибыли (чистого убытка) с учетом адекватной оценки событий отчетного периода.

Для этого необходимо только одно – изменение квалификации показателей отложенного налога на прибыль в виде разницы между начисленными в отчетном периоде отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами с их аморфного значения, исключенного из системы исчисления конечного финансового результата, в объект учета финансовых результатов, каковым, собственно, эта разница и является. По своей сути она представляет собой величину отложенного налога на прибыль, сформированного в отчетном периоде, напрямую связанную с величиной нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) будущих отчетных периодов. Именно это обстоятельство позволяет трактовать этот показатель как влиятельный регулятив, позволяющий, с одной стороны, принимать его при исчислении конечного финансового результата отчетного года, с другой, учитывать как величину изменения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) будущих отчетных периодов.

Переход к отражению в учете чистой прибыли (чистого убытка) с учетом юридических обязательств по налогу на прибыль, с одной стороны, и формированием величины нераспределенной прибыли с учетом экономических обязательств по налогу на прибыль, с другой стороны, достигается достаточно просто.

Для этого выявленную за отчетный период разницу между начисленными отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами целесообразно отражать записью по итогам отчетного периода по счету «Прибыли и убытки» и счету «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Списание отложенных налоговых активов и обязательств». При этом для системного формирования информации об этом показателе необходимо предусмотреть соответствующий субсчет 4 «Разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами» к счету «Прибыли и убытки». Соответственно, остаток по рассматриваемому субсчету может быть как дебетовым, так и кредитовым. Его значение и формирует величину, отражающую влияние показателей разницы между отложенными налоговыми активами и обязательства на сумму чистой прибыли (чистого убытка).

В том случае, если величина отложенного налогового актива больше, чем величина отложенного налогового обязательства, ука-

занная разница в соответствии со своей экономической природой отражается записью по дебету соответствующего субсчета к счету «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». В противном случае – наоборот.

Наличие подобной номенклатуры субсчетов к счету «Прибыли и убытки», конечные данные которых нацелены на формирование данных отчета о прибылях и убытках, позволяет упорядочить информацию о факторах влияния на величину конечного финансового результата и тем самым обеспечить системный подход к учету всей совокупности финансовых результатов.

В то же время наличие подобной номенклатуры субсчетов предусматривает детально прописанную процедуру порядка их закрытия заключительными записями отчетного года. Закрытие субсчетов при предлагаемой их номенклатуре к счету «Прибыли и убытки» может осуществляться следующим порядком.

По окончании отчетного периода заключительными оборотами декабря субсчет 2 «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль», субсчет 3 «Постоянное налоговое обязательство» и субсчет 4 «Разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами» закрываются записью по стороне противоположной той, на которой числится остаток на отчетную дату через субсчет 1 «Прибыль (убыток) до налогообложения». В свою очередь, на субсчете 1 «Прибыль (убыток) до налогообложения» путем балансирования показателей выявляется чистая прибыль (чистый убыток), который списывается на счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Таким образом, субсчет 1 «Прибыль (убыток) до налогообложения» в данном случае и только в этом случае выполняет функции субсчета на котором, выявляется чистая прибыль (чистый убыток) отчетного года. Проиллюстрируем эти положения в табл. 9 и на схеме 5 с целью сравнительного анализа тем же условным цифровым материалом, который приведен в табл. 8 и на схеме 4.

Предложенная методика отражения показателей конечного финансового результата отчетного периода формирует величину чистой прибыли (чистого убытка) таким же образом, если бы при его исчислении принималась величина только текущего налога на прибыль без влияния указанной разницы. Кроме того, ее примене-

ние нивелирует возможное влияние списаний отложенных налоговых активов или отложенных налоговых обязательств вследствие выбытия объекта их порождающего. В то же время, величина нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) представлена с учетом потенциальных изменений, возникающих из-за отложенного налога на прибыль.

Таблица 9

Учет расчетов по налогу на прибыль во взаимосвязи с величиной чистой прибыли при использовании предлагаемой методики формирования информации

№ п/п	Документ и содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма условного расхода по налогу на прибыль	99-2	68	95899
2	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма постоянного налогового обязательства	99-3	68	61611
3	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма отложенного налогового актива	09	68	9652
4	Расчет бухгалтерии. Отражена сумма отложенного налогового обязательства	68	77	1680
5	Расчет бухгалтерии. Списывается сумма отложенного налогового актива, начисленного по выбывшим объектам основных средств	84	09	10000
6	Расчет бухгалтерии. Отражена разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами	99-4	84	7972
7	Расчет бухгалтерии. Списывается по назначению сумма условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период	99-1	99-2	95899
8	Расчет бухгалтерии. Списывается по назначению сумма постоянного налогового обязательства за отчетный период	99-1	99-3	61611
9	Расчет бухгалтерии. Списывается по назначению разница между отложенными налоговыми активами и обязательствами за отчетный период	99-1	99-4	7972
10	Расчет бухгалтерии. Выявляется и списывается по назначению чистая прибыль отчетного периода	99-1	84	234100

Д 99-1 К		Д 99-2 К		Д 99-3 К	
7) 95899	Сн 399582	1) 95899	7) 95899	2) 61611	8) 61611
8) 61611					
9) 7972					
10) 234100					
Об. 399582	Об. -	Об. 95899	Об. 95899	Об. 61611	Об. 61611

Д 99-4 К		Д 84 К		Д 68 К	
6) 7972	9) 7972	5) 10000	6) 7972	4) 1680	1) 95899
			10) 234100		2) 61611
					3) 9652
Об. 7972	Об. 7972	Об. 10000	Об. -	Об. 1680	Об. 167162
			Ск 232072		Ск 165482

Схема 5. Учетные записи на счетах бухгалтерского учета

Предлагаемая методика отражения налоговых регулятивов, несомненно, усиливает информационные возможности подсистемы учета финансовых результатов в силу предоставления ею всех необходимых пользователю значений, таких как реальная чистая прибыль (чистый убыток) отчетного периода, а также величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) с учетом отложенного налога на прибыль. Таким образом, первый показатель, формируемый в результате предлагаемой методики, полностью очищен от регулирующих воздействий налоговых регулятивов, т.е. представлен в статике. Второй показатель – отражается во взаимосвязи с воздействиями налоговых регулятивов, т.е. представлен в динамике.

Следовательно, достигается синергетический эффект в восприятии информации, который является обязательным атрибутом развиваемой нами концепции многофункциональных финансовых результатов. Кроме того, предложенная методика формирования информации служит одним из элементов доказательной базы о возможностях бухгалтерского учета полностью интегрировать в себя налоговый учет прибыли. Именно этот методологический подход позволит исчислять финансовые результаты в единой информационной системе, обеспечив тем самым интересы различных групп пользователей бухгалтерской информации.

Заключение

Построение новых экономических и политических систем управления является сложным и длительным процессом. Однако с большим трудом внедряются в жизнь новые формы и методы управления организациями. В полной мере это касается и бухгалтерского учета, который является основным источником информационного обеспечения управления организацией. При этом до сих пор одной из самых сложных проблем теории и практики остается разработка методологии и методики бухгалтерского учета финансовых результатов, которые являются сутью рыночной экономики.

Мы попытались представить свою точку зрения на процесс становления информационной подсистемы учета финансовых результатов и распределения прибыли во взаимосвязи с ее регулятивами в стране на основе изучения истории ее развития, исследования возможностей учетной категории прибыли и ее производных, а именно:

- сформулирована концепция формирования и отражения в учете многофункциональных финансовых результатов, базирующаяся на наращивании их различных значений, отражаемых системным порядком;
- уточнена экономическая сущность регулятивов прибыли и определены их функции в бухгалтерском учете;
- обоснованы и разработаны методологические принципы и методические правила формирования информации о регулятивах финансовых результатов в единой их системе;
- предложена классификация счетов учета финансовых результатов по выполняемым ими функциям в системе бухгалтерского учета и дано определение системы счетов учета финансовых результатов;
- обоснована методика текущего учета резервов предстоящих расходов с выделением показателей резервов под условные обязательства в самостоятельный объект учетного наблюдения;
- разработана методика выявления конечного финансового результата деятельности организации, позволяющая формировать

его величину с учетом юридических обязательств по налогу на прибыль, а прибыль в составе капитала с учетом экономических обязательств по налогу на прибыль;

- разработаны системы показателей регулятивов финансовых результатов, представляемых в основных формах бухгалтерской отчетности, а также методики дополнительного раскрытия информации об их влиянии на величину прибылей и убытков;

- предложена методика формирования информации о влиянии недостат и потерь от порчи ценностей на величину прибыли для пояснительной записки в годовой бухгалтерской отчетности.

Проведенное исследование поставленных в монографии проблем и разработанные в ней рекомендации дают возможность радикального совершенствования системы учета и отчетности финансовых результатов, повышения на этой основе экономической обоснованности, контрольных и аналитических возможностей учетной информации о финансовых результатах для всех групп пользователей в соответствии с современными условиями экономического развития организаций. Разработанный интегрированный подход к определению величины финансового результата позволяет внутренним пользователям в своих целях целенаправленно воздействовать на его сумму, а внешним пользователям выявлять условия возникновения прибылей и убытков и реально оценивать полученный финансовый результат.

Вполне осознаем всю сложность и многоплановость поставленных задач, особенно в условиях неопределенности дальнейшего экономического развития нашего общества и, естественно не претендуем на их исчерпывающее решение. Как и в любой работе, посвященной развитию методологии и методики экономической науки, рекомендации по решению рассматриваемых проблем далеко не бесспорны и предполагают дальнейшее системное исследование.

Литература

Экономическая

1. *Андросов А.М., Викулова Е.В.* Бухгалтерский учет: Учебное пособие. – М.: Андросов, 2000. – 1024 с.
2. *Аудиторский словарь* / С.М. Бычкова, М.В. Райхман, В.Я. Соколов и др.; Под ред. В.Я. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 192 с.
3. *Бакаев А.С., Макарова Л.Г., Мизиковский Е.А. и др.* Комментарии к новому плану счетов бухгалтерского учета: Под ред. А.С. Бакаева. – М.: Информационное агентство «ИПБ-БИНФА», 2001. – 435 с.
4. *Бакаев А.С.* Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии. – М.: Международный центр финансово-экономического развития, 2-е изд., 1997. – 125 с.
5. *Безруких П.С.* Единый план счетов бухгалтерского учета. – М.: Госфиниздат, 1959. – 79 с.
6. *Белобородова В.А.* Бухгалтерский учет с основами экономического анализа: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 352 с.
7. *Бернштейн Л.А.* Анализ финансовой отчетности. Пер. с англ. Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1996. – 632 с.
8. *Богатин Ю.В., Швандар В.А.* Производство прибыли: Учебное пособие для вузов. – М.: Финансы, ЮНИТИ, 1998. – 256 с.
9. *Бухгалтерский учет: Учебник/П.С. Безруких, А.Н. Кашаев, Д.А. Рогулин; Под ред. П.С. Безруких.* – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 375 с.
10. *Бюджетная система Российской Федерации: Учебник/М.В. Романовский и др.; Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской.* – 2-е изд., испр. и перераб. – М.: Юрайт, 2000. – 615 с.
11. *Вакуленко Т.Г., Фомина Л.Ф.* Анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности для принятия управленческих решений. – СПб.: Издательский дом Герда, 2001. – 288 с.
12. *Ван Хорн Дж.К.* Основы управления финансами: Пер. с англ./Гл. ред. серии Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 800 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
13. *Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф.* Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности: Учебно-практическое пособие. Издание 2-е, перераб. и доп. – М.: МПБОУЛ Григорян А.Ф., 2001. – 664 с.
14. *Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф.* План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета. Издание пятое, переработанное и дополненное. – СПб.: «Издательский дом Герда». 2005. – 352 с.
15. *Вокк В.И., Фигурнов Э.Б.* Анализ потерь и резервов в процессе управления промышленным производством. – Таллин: Валгус. 1980. – 111 с.
16. *Гиляровская Л.Т., Мельникова Л.А.* Бухгалтерский учет финансовых резервов предприятия. – СПб.: Питер. 2003 – 192 с.

17. *Додонов А.А.* Бухгалтерский учет в промышленности с основами бухгалтерского учета в системе бытового обслуживания; Учебник для вузов. – М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981. – 472 с.
18. *Ерофеева В.А.* Учет, информация, управление: прямые и обратные связи. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 192 с.
19. *Ерофеева В.А., Клушанцева Г.В., Кемтер В.Б.* Бухгалтерский учет с элементами налогообложения: Учебник. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2004. – 631 с.
20. *Захарьин В.Р.* Налоговый учет затрат на производство. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. – 160 с.
21. *Каракоз И. И., Савичев П.И.* Вопросы теории и практики оперативного учета. – М.: Финансы, 1972. – 208 с.
22. *Карзаева Н.Н.* Оценка и ее роль в учетной и финансовой политике организации. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 224 с.
23. *Карзаева Н.Н.* Учет товарных операций. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
24. *Карзаева Н.Н., Колтакова М.И.* Бухгалтерский и налоговый учет дивидендов по акциям/Бухгалтерский учет. 2002. № 8. с.19 – 26.
25. *Карзаева Н.Н., Колтакова М.И.* Нематериальные активы: бухгалтерский и налоговый учет. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 208 с.
26. *Карпова Т.П.* Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: ЮНИТИ, 2001. – 350 с.
27. *Качалин В.В.* Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. – 3 изд. – М.: Дело, 2000. – 432 с.
28. Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и Международные стандарты аудита. – М.: МПРСБУ, 2002. – 804 с.
29. *Ковалев В.В.* Основы теории финансового менеджмента: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 536 с.
30. *Ковалев В.В.* Управление активами фирмы: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 392 с.
31. *Ковалев В.В.* Управление финансовой структурой фирмы: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 256 с.
32. *Ковалев В.В., Ковалев Вит. В.* Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): Учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 432 с.
33. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету/Под ред. С.А. Николаевой. – М.: «Аналитика пресс», 1999. – 320 с.
34. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету/Под ред. С.А. Николаевой. Изд.3-е, перераб. и доп. Книга 2. – М.: «Аналитика пресс», 2000. – 224 с.
35. Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету/Под ред. С.А. Николаевой. Книга 3. – М.: «Аналитика пресс», 2001. – 264 с.
36. *Коновалова И.Р.* Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности. – М.: Экономист, 2003. – 382 с.
37. *Кузина Е.Л., Т.В. Сидорина.* Финансовые результаты предприятия. Учет. Анализ. Аудит. – М.: «Издательство ПРИОР», 1999. – 64 с.

38. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.
39. *Ламыкин И.А.* Основы бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Издательство Московского университета, 1987. – 260 с.
40. *Ларионов А.Д., Ерофеева В.А., Леонтьева Ж.Г., Станков П.А.* Бухгалтерский учет: Учебник. / Под ред. А.Д. Ларионова. – М.: Проспект, 1998. – 392 с.
41. *Ларионов А.Д., Нечитайло А.И.* Бухгалтерский и налоговый учет финансовых результатов. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2002. – 318 с.
42. *Ларионов А.Д., Карзаева Н.Н., Нечитайло А.И.* Бухгалтерская финансовая отчетность: учеб. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 208 с.
43. *Ларионов А.Д., Нечитайло А.И.* Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов: учеб.-практ. пособие. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006. – 320 с.
44. *Леонтьев В.Е.* Формирование и использование предпринимательской прибыли. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1994. – 161 с.
45. *Леонтьева Ж.Г.* Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности предприятий: теория и практика. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1994. – 172 с.
46. *Леонтьева Ж.Г., Гладких О.П.* Бухгалтерский и налоговый учет доходов и расходов коммерческих организаций. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 394 с.
47. *Луговой В.А.* Учет капитала, ссуд и финансовых результатов: Методика и практикум. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 128 с.
48. *Майборода А.А.* Учет доходов и расходов организации. – М.: «Издательство ПРИОР», 2001. – 128 с.
49. *Макаров В.Г.* Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
50. *Макаров В.Г.* Теоретические основы бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1978. – 159 с.
51. *Малькова Т.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? – М.: Финансы и статистика, 1995. – 304 с.
52. *Малькова Т.Н.* Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 249 с.
53. *Малькова Т.Н.* Международные бухгалтерские стандарты (МБС): Учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. – 147 с.
54. *Малькова Т.Н.* Теория и практика международного бухгалтерского учета: Учебное пособие. Изд. 2-е, перераб. и доп. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003. – 352 с.
55. *Малышев И.В.* Теория двойственности отражения хозяйственных актов в бухгалтерском учете. М.: Статистика, 1971. – 112 с.
56. *Марченко А.К.* Бухгалтерский учет в промышленности. – Минск, «Вышэйш. школа», 1977. – 432 с.
57. *Марченко А.К., Барабанов И.М.* Основы бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы, 1980. – 222 с.
58. *Медведев М.Ю.* Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ): Постатейные комментарии. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 432 с.

59. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования/Под ред. С.А. Николаевой. Изд. 2-е перераб. и доп. – М.: Аналитика-Пресс, 2001. – 672 с.
60. Международные стандарты финансовой отчетности: издание на русском языке. – М.: Аскери-АССА, 1998. – 890 с.
61. Моисеенко Г.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 222с.
62. Муравьев А.И., Мирзоев Р.Г., Харченко А.Ф. Информатизация научных исследований в экономике: общие положения. Часть 1. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1998. – 290 с.
63. Муравьев А.И., Мирзоев Р.Г., Харченко А.Ф. Информатизация научных исследований в экономике. Часть 2. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2000. – 363 с.
64. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник/Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
65. Нарезный В.В. Формирование и использование резервов. – М.: ЗАО «Издательский дом «Главбух», 2002. – 224 с.
66. Нечитайло А.И. Бухгалтерский и налоговый учет прибыли. – СПб.: Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. – 326 с.
67. Нечитайло А.И. Моделирование учета финансовых результатов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. – 193 с.
68. Нечитайло А.И. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – СПб.: Питер. 2005. – 304 с.
69. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и использования прибыли: Учебное пособие. СПб.: ИВЭСЭП, Знание, 2000. – 104 с.
70. Нечитайло А.И. Учет финансовых результатов и распределения прибыли. – СПб.: Питер. 2005. – 336 с.
71. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
72. Николаева С.А. Доходы и расходы организации: практика, теория, перспективы. – М.: «Аналитика пресс», 2000. – 208 с.
73. Ожегов С.И. Словарь русского языка: 70000 слов/Под ред. Н.Ю. Шведовой. – 23-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 1991. – 917 с.
74. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.
75. Палий В.Ф. Международные стандарты финансовой отчетности. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 456 с.
76. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
77. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1979. – 304 с.
78. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 1984. – 279 с.

79. *Пашигорева Г.И., Пилипенко В.И.* Применение международных стандартов финансовой отчетности в России. – СПб.: Питер, 2003. – 176 с.
80. *Пирс Ч.* Логические основания Теории знаков: Начала прагматизма./Пер. с англ. – СПб.: Лаборатория метафизических исследований философского факультета СПбГУ; Алетейя, 2000. – 352 с.
81. *Пучкова С.И.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие. – М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2001. – 272 с.
82. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
83. *Савицкая Г.В.* Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2002. – 336 с.
84. *Саенко К.С.* Учет экологических затрат. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 376 с.
85. Словарь иностранных слов. – 17-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 1988. – 608 с.
86. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
87. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 376 с.
88. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
89. *Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н.* Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
90. *Соколов Я.В., Патров В.В., Карзаева Н.Н.* Счета бухгалтерского учета: содержание и применение: Справочное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 576 с.
91. *Ткач В.И., Романова С.В., Чешев А.С.* Учет резервов предприятия. – М.: «Издательство ПРИОР», 2000. – 96 с.
92. *Ткачук Н.В.* Учет расчетов с акционерами в акционерном обществе: Учебное пособие. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2002. – 98с.
93. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Колл. авторов; Под общ. Ред. А.Г. Грязновой. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 1168 с.
94. Финансы предприятий: Учебник/Под ред. М.В. Романовского. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-пресса», 2000. – 528 с.
95. *Хедриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
96. *Хорин А.Н.* О достоверности и существенности показателей бухгалтерской отчетности//Бухгалтерский учет, 2000. № 11. – с.60 – 62.
97. *Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект: Пер. с англ./Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
98. *Чедвик Л.* Основы финансового учета/Пер. с англ. Под ред. В.А. Микрюкова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. – 252 с.
99. *Ширенбек Х.* Экономика предприятия: Учебник для вузов. 15-е изд. / Пер. с нем. Под общ. ред. И.П. Бойко, С.В. Валдайцева, К.Рихтера. – СПб.: Питер, 2005. – 848 с.

100. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. – М.: Бухгалтерский учет, 2000. – 96 с.
101. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. – М.: Финансы, 1973. – 144 с.
102. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры: Пер. с англ./ Под ред. и с предисл. А.М. Петрачкова. – 2 – е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.: ил. – (Серия по бухгалтерскому учету и аудиту).
103. Экономика предприятия: Учебник / Под ред. А.Е. Карлика, М.Л. Шухгальтер. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 432 с.
104. Экономика предприятия: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара – 4-е изд., перераб и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 670 с.

Нормативно-правовые акты

1. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.06.2000 № 60н. // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет», 2000, № 16. – с. 2 – 25.
2. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.12.1996 № 112. // Экономика и жизнь, 1997, № 16.
3. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 21.03.2000 № 29н. //Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 9. с.74 – 82.
4. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.12.2001 № 119н (в редакции приказа Министерства финансов Российской Федерации от 23.04.2002 № 33н)/Реформа бухгалтерского учета. – М.: «Ось-89», 2003. – с. 167 – 252.
5. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.07.98 № 33н. //Нормативные акты для бухгалтера, 1998, № 18. с.51 – 62.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.07.98 № 33н. (в ред. приказа МФ РФ от 28.03.2000 № 32н)/Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 9. с.88 – 100.
7. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.10.2003 № 91н. //Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 23. с.86 – 99.
8. Налоговый Кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08. 2000 № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29.05.2002 № 57-ФЗ). //Нормативные акты для бухгалтера, 2002, № 13. с. 6 – 112.
9. О бухгалтерском учете: Федеральный закон № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г. // Российская газета, № 228, 28.11.96.

10. О внесении дополнений и изменений в Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 18.05.2002 № 45н //Нормативные акты для бухгалтера, 2002, № 14. с. 106.
11. О внесении изменений в нормативно правовые акты по бухгалтерскому учету. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18.09.2006 № 116н // Нормативные акты для бухгалтера, 2006, № 22. с. 20 –22.
12. О кодах показателей годовой бухгалтерской отчетности, данные по которым подлежат обработке в органах государственной статистики. Приказ Государственного комитета РФ по статистике и министерства финансов РФ от 14.11.2003 № 475/102н// Нормативные акты для бухгалтера, 2004, № 1. – с. 94 – 99.
13. О налоге на прибыль предприятий и организаций: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. //Экономика и жизнь. – 1992. – №10.
14. О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях. Утверждены письмом Министерства финансов Российской Федерации РФ от 24.07.1992 года № 59. – Настольная книга бухгалтера. – М.: ИНФРА -М. – 1996. с.73 – 84.
15. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2000 № 4н // Финансовая газета. – 2000. – № 8.
16. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2003 № 67н // Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 16. с.25 –59.
17. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2003 № 67н (в ред. приказа Министерства финансов Российской Федерации от 18.09.2006 № 115н) // Нормативные акты для бухгалтера, 2006, № 22. с. 22 –24.
18. Об акционерных обществах: Федеральный закон от 26.12.1995 № 208 –ФЗ // Экономика и жизнь. – 1996. – № 3.
19. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 8.02.1998 № 14-ФЗ // Экономика и жизнь. – 1998. – № 8.
20. Об утверждении формы декларации по налогу на прибыль организаций. Приказ Министерства РФ по налогам и сборам от 07.12.2001. № БГ-3-02/542.//Нормативные акты для бухгалтера, 2002, № 2. с. 33 – 58.
21. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций и Инструкция по его применению. Утверждено Министерством финансов СССР по согласованию с ЦСУ СССР 30 мая 1968 года № 130. – М.: Финансы, 1970. – 329 с.
22. План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерством финансов СССР от 28 марта 1985 г. № 40 по согласованию с ЦСУ СССР. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 176 с.

23. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению/Министерство финансов СССР. – М.: Финансы и статистика, 1992. – с.144.
24. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению. Утвержден приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1.11.91 № 56 (с изменениями, утвержденными приказами МФ РФ № 173 от 28.12.94; № 81 от 28.07.95; № 31 от 27.03.96; № 15 от 17.02.97). – М.: Финансы и статистика, 1997. – с. 190.
25. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н // Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 23. – с.29 – 81.
26. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.10.2000 № 94н (в ред. приказа Министерства финансов Российской Федерации от 07.05.2003 № 38н) // Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 11. – с.63 – 79.
27. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6.07.99 № 43н // Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 17.
28. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6.05.99 № 32н //Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 13. – с. 57 – 61.
29. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2000. № 5н// Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 10. – с. 106 – 107.
30. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 24.11. 2003 № 105н// Нормативные акты для бухгалтера. – 2004. – № 3. – с. 134 – 137.
31. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.07.2002. № 66н// Нормативные акты для бухгалтера. – 2002. – № 15. – с. 132 – 136.
32. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 11/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 27.01.2000. № 11н.// Приложение к журналу «Бухгалтерский учет», 2000, № 8. – с. 6 – 10.
33. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6.05.99 № 33н //Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 13. – с. 66 – 70.
34. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 25.11.98. № 56н //Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 2. – с. 48 –50.

35. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31.12.98. № 57н //Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 2. – с. 52 – 55.
36. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.11.2001. № 96н //Нормативные акты для бухгалтера, 2002, № 2. – с. 99 – 105.
37. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 92н //Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 23. – с. 95 – 97.
38. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов на капитальное строительство)» (ПБУ 2/94). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 20.12.94 № 167//Экономика и жизнь, 1995, № 5.
39. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» ПБУ 15/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 02.08.2001 г. № 60н //Нормативные акты для бухгалтера, 2001, № 18. – с.49 – 53.
40. Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.01.2000 г. № 2н. //Экономика и жизнь, 2000, № 8.
41. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 15.06.98 г. № 25н (в ред. приказа МФ РФ от 24.03.2000 № 31н)//Нормативные акты для бухгалтера, 2000. № 9. – с.103 – 106.
42. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.06.01 г. № 44н//Нормативные акты для бухгалтера, 2001. № 14. – с.53 – 56.
43. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 16.10.2000 г. № 91н. //Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 23. – с. 103 – 106.
44. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/94). Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 28.07.94 № 59. – Настольная книга бухгалтера. – М.: ИНФРА-М. – 1996, с.69 – 72.
45. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 09.12.98 № 60н //Нормативные акты для бухгалтера, 1999, № 2. – с.45 – 48.

46. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/97. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 03.09.97 №65н (в ред. приказа МФ РФ от 28.03.2000 № 32н)//Нормативные акты для бухгалтера, 2000. № 9. – с. 83 – 87.
47. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 30.03.01 №26н//Финансовая газета, 2001, № 20.
48. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 № 114н //Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 3. – с. 83 – 88.
49. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 19.11.2002 № 115н //Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 1. – с. 44 – 47.
50. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 10.12.2002 № 126н //Нормативные акты для бухгалтера, 2003, № 3. – с. 96 – 103.
51. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 № 34н//Нормативные акты для бухгалтера, 1998, № 18. – с. 63 – 74.
52. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 № 34н (в ред. приказа МФ РФ от 24.03.2000 № 31н)//Нормативные акты для бухгалтера, 2000, № 10. – с. 92 – 103.
53. Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга Утверждены приказом Министерства финансов Российской Федерации от 17.02.97 № 15 // Финансовая газета, 1997, № 15.
54. Федеральный закон от 06.08.2001 № 110-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // Нормативные акты для бухгалтера, 2001, № 16. – с. 9 – 115.

Оглавление

Введение	5
Глава I. Экономическая сущность и значение регулятивов финансовых результатов	8
1.1. Экономическая сущность и функции регулятивов финансовых результатов	8
1.2. Концепции формирования и отражения прибыли в бухгалтерском учете	19
1.3. Методологические принципы и методические правила формирования информации как базовые регулятивы величины финансовых результатов	24
1.4. Классификация счетов финансовых результатов по выполняемым ими функциям в бухгалтерской системе	34
1.5. Учетные способы регулирования величины финансовых результатов в бухгалтерской отчетности	47
Глава II. Регулятивы финансовых результатов, возникающие вследствие применения методологического приема резервирования	57
2.1. Сущность и необходимость создания бухгалтерских резервов	57
2.2. Интерпретация информации о резервах предстоящих расходов в учете финансовых результатов	59
2.3. Принципы учета резервов для уточнения оценки отдельных активов	69
2.4. Информация о резервном капитале как регулятиве нераспределенной прибыли	79
Глава III. Принципы формирования информации о регулятивах, применение которых вызывается необходимостью разграничения доходов и расходов по времени	89
3.1. Информация о расходах будущих периодов как регулятив величины прибыли	89
3.2. Учетные подсистемы доходов будущих периодов и их признания отчетными доходами	102
3.3. Подсистема учета недостач и потерь от порчи ценностей во взаимосвязи с величиной финансовых результатов организации	119
Глава IV. Регулятивы финансовых результатов, возникающие вследствие применения разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете	132
4.1. Учетно-налоговые различия в исчислении прибыли	132
4.2. Налоговые регулятивы в системе исчисления финансовых результатов ..	144
Заключение	154
Литература	156
1. Экономическая	156
2. Нормативно-правовые акты	161

Contents

Introduction	5
Chapter I. Economic essence and significance of regulatives of financial results ..	8
1.1. Economic essence and function of regulatives for financial results	8
1.2. The concept of profits formation and its reflection in the accounting system	19
1.3. Methodological principles and methodical rules of information forming as the basic regulatives of the magnitude of financial results	24
1.4. Categorization of financial results counts according to their function in the accounting system	34
1.5. Accountant techniques of regulation of financial results in the accounting reports	47
Chapter II. Regulatives of financial results forming as results of methodological reserving method	57
2.1. Essence and necessity of account reserves formation	57
2.2. Interpretation of information on forward expenses in financial results counts	59
2.3. Принципы учета резервов для уточнения оценки отдельных активов	69
2.4. Информация о резервном капитале как регулятиве нераспределенной прибыли	79
Глава III. Принципы формирования информации о регулятивах, применение которых вызывается необходимостью разграничения доходов и расходов по времени	89
3.1. Информация о расходах будущих периодов как регулятив величины прибыли	89
3.2. Учетные подсистемы доходов будущих периодов и их признания отчетными доходами	102
3.3. Подсистема учета недостат и потерь от порчи ценностей во взаимосвязи с величиной финансовых результатов организации	119
Глава IV. Регулятивы финансовых результатов, возникающие вследствие применения разных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете	132
4.1. Учетно-налоговые различия в исчислении прибыли	132
4.2. Налоговые регулятивы в системе исчисления финансовых результатов ..	144
Заключение	154
Литература	156
1. Экономическая	156
2. Нормативно-правовые акты	161

Научное издание

Нечитайло Алексей Игоревич

**РЕГУЛЯТИВЫ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В СИСТЕМЕ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Монография

Редакторы: О.С. Крайнова

ЛР № 020309 от 30.12.96.

Подписано в печать 10.05.07. Формат 60×90 1/16. Гарнитура Times New Roman.
Бумага офсетная. Печать офсетная. Усл.печ.л. 10,4. Тираж 250 экз. Заказ № 34/07
РГГМУ, 195196, Санкт-Петербург, Малоохтинский пр., 98.
ЗАО «НПП «Система», 195112, Санкт-Петербург, Малоохтинский пр., 80/2..
