

УДК 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2021-36-1-14-21

Р.Б. Шахбанов, М.М. Халидов

О бухгалтерском учете финансовых результатов экономического субъекта

*Дагестанский государственный университет; Россия, 367000,
г. Махачкала, ул. М. Гаджиева, 43а; ram1691@mail.ru; xalidov.2013@mail.ru*

В статье рассмотрены вопросы бухгалтерского учета конечного финансового результата деятельности предприятия, характеризующего экономический рост и повышение благосостояния собственников. Реализованы следующие задачи исследования: анализ точек зрения российских и зарубежных экономистов на сущность и экономическое содержание конечного финансового результата деятельности предприятия, обобщение предлагаемых в экономической литературе различных методологических подходов и методов учета формирования и использования нераспределенной прибыли.

Методология исследования направлена на обоснование соответствия предлагаемых методов бухгалтерского учета конечного финансового результата деятельности предприятия основополагающим принципам и допущениям бухгалтерского учета, российским нормативным актам в области бухгалтерского учета, а также на поиск оптимальных методов учета нераспределенной прибыли как источника экономического роста и повышения благосостояния собственников предприятия.

Обобщены представленные в экономической литературе позиции различных авторов на экономическое содержание финансового результата деятельности предприятия, предложения разных авторов по совершенствованию методов бухгалтерского учета финансового результата и оценки собственного капитала, а также применяемые в российской практике бухгалтерского учета подходы к учету нераспределенной прибыли и других составных частей собственного капитала предприятия. Обоснованы предложения по развитию бухгалтерского учета.

Ключевые слова: *бухгалтерский учет, финансовый результат, нераспределенная прибыль.*

Основополагающей целью любого коммерческого хозяйствующего субъекта в условиях рыночной экономической системы является максимизация конечного финансового результата как источника повышения благосостояния собственников. Все усилия коллектива предприятия и управленческие решения, в том числе связанные с формированием и реализацией финансово-экономической политики предприятия, должны быть направлены на достижение этой цели.

Получение прибыли как конечного финансового результата предпринимательской деятельности является мощным стимулом и фактором развития производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельности каждого хозяйствующего предприятия. Наличие прибыли и ее постоянный прирост позволяют не только поддерживать должный уровень производственно-технического развития коммерческой организации в современных условиях рыночной конкуренции, но и удовлетворять различные социально-экономические потребности собственников и общества в целом [1].

Существование прибыли как важнейшей экономической категории порождает целую систему сложных экономических концепций, связанных с методологией оценки

ее формирования и характеризующих взаимоотношения по поводу ее распределения, складывающиеся между собственниками и обществом в целом [2].

В связи с этим в экономической науке и предпринимательской практике существуют различные теоретико-методологические подходы толкования, исчисления, оценки и использования конечного финансового результата экономических субъектов.

Современные экономисты рассматривают конечный финансовый результат во взаимосвязи с показателями благосостояния собственников. Этот подход в принципе отражает конечную цель предпринимательской деятельности и применим к любому хозяйствующему субъекту в условиях рыночной экономической системы.

Бухгалтеры же традиционно придерживаются иного взгляда на конечный финансовый результат, рассматривая его как важнейшую учетную категорию, характеризующую взаимосвязь между совокупным доходом и совокупными расходами экономического субъекта отчетного периода [2]. Этот подход, основанный на соотношении доходов и расходов, с точки зрения инвестиционной капитальной цели предпринимательской деятельности, сужает сущность и содержание понятия конечного результата финансово-хозяйственной деятельности. Признавая этот аргумент, представители учетно-экономической науки расширяют бухгалтерское понимание конечного финансового результата (прибыли). В современной зарубежной учетно-экономической теории выделяются следующие наиболее признанные методологические подходы исчисления конечного финансового результата – прибыли, расширяющие ее экономическое содержание, составляющие элементы и методики исчисления:

- текущая прибыль от финансово-хозяйственной деятельности как превышение выручки от оказания услуг над текущей стоимостью затрат на производство услуг и внутренней стоимостью;
- реализуемая экономия затрат как рост стоимости имеющихся в наличии активов в течение периода;
- реализованная экономия затрат как разница между себестоимостью и текущими покупными ценами оказываемых услуг;
- реализованные выигрыши по капитальным активам как разность между выручкой от реализации и исторической себестоимостью при ликвидации долгосрочных активов.

Такие альтернативные подходы обоснованно уточняют бухгалтерские трактовки прибыли и сближают их с показателями конечного результата, характеризующими благосостояние собственников [3].

Но вместе с тем эти предложения порождают ряд методологических и методических учетно-экономических проблем оценки формирования и распределения конечного финансового результата хозяйствующего субъекта.

Таким образом, формирование, оценка и распределение конечных финансовых результатов деятельности коммерческого хозяйствующего субъекта относятся к ключевым проблемам современного бухгалтерского учета.

Подчеркивая значимость проблемы достоверного исчисления, оценки и распределения конечного финансового результата в экономике хозяйствующего субъекта, некоторые исследователи суть бухгалтерского учета сводят к достижению этой цели, утверждая, что «...главной функцией современного бухгалтерского учета является определение и отражение финансовых результатов организации за отчетный период» [4]. Другие авторы также отмечают, что смыслом бухгалтерской процедуры как регистрации фактов хозяйственной жизни в регистрах и составления на их основании отчетности является «набор методологических приемов исчисления финансовых резуль-

татов деятельности предприятия» [5] Зарубежные исследователи Ж. Ришар, Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда также рассматривают сущность бухгалтерского учета как методологию процедур исчисления финансовых результатов [6; 7].

В учетно-экономической литературе нет единого мнения и подхода к определению содержания самой категории «финансовый результат» деятельности предприятия. Для некоторых исследователей в качестве критерия финансового результата выступают различные показатели, формируемые бухгалтерским системным методом. Так, профессор Л.Т. Гиляровская пишет, что «конечный финансовый результат деятельности коммерческой организации любой организационно-правовой формы хозяйствования выражается так называемой бухгалтерской прибылью (убытком), выявленной за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех ее хозяйственных операций и оценки статей бухгалтерского баланса» [8].

Такого же мнения придерживается и другой коллектив авторов. «Одним из важнейших объектов бухгалтерского наблюдения, составляющих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность, считается финансовый результат, который выражается прибылью или убытком» [9].

Вместе с тем в современных условиях преобладающим является рассмотрение финансового результата как величины прироста капитала экономического субъекта. Так, профессор Ю.А. Бабаев отмечает, что финансовый результат экономического субъекта «представляет собой прирост (уменьшение) капитала организации, вызванный ее предпринимательской и иной деятельностью» [10]. Профессор А.Д. Шеремет указывает на то, что «финансовый результат деятельности предприятия выражается в изменении величины его собственного капитала отчетного периода» [11]. Такой же трактовки, но с большей детализацией, придерживается профессор Я.В. Соколов. В определении финансового результата он выделяет следующие три подхода:

- статическая трактовка финансового результата: финансовый результат (прибыль) есть прирост в течение отчетного периода капитала (средств, вложенных собственниками) предприятия, и соответственно убыток определяется как его уменьшение;
- динамическая трактовка финансового результата: финансовый результат (прибыль) есть разница между доходами и расходами предприятия;
- финансовый результат (прибыль) есть увеличение в течение отчетного периода оценки актива за счет изменения его доходности [12].

Среди зарубежных авторов также можно выделить различные подходы к определению финансового результата. Многие современные зарубежные экономисты рассматривают финансовый результат как степень улучшения благосостояния собственников. Так, Ж. Ришар отмечает, что чистый результат равен изменению собственного капитала, вложенного в предприятие его собственниками [6].

Обобщая приведенные выше подходы, можно заметить, что сложившаяся к настоящему времени концепция бухгалтерского учета ориентирована на признание в качестве конечного финансового результата хозяйствующего субъекта совокупности стоимости приращения собственного капитала, включающей в себя также изменение текущей прибыли от финансово-хозяйственной деятельности и рост благосостояния собственников.

При этом существуют различные методические подходы и методы оценивания приращения собственного капитала, которые в целом основаны на бухгалтерских методах исчисления конечного финансового результата (прибыли) и оценке денежных потоков как показателей приращения денежного капитала [13].

Различие между показателями бухгалтерской прибыли и показателями денежных потоков определяется следующими основополагающими принципами и допущениями бухгалтерского учета:

1. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, определяющее порядок признания и измерения конечного финансового результата (прибыли).

2. Допущение непрерывности деятельности, формирующее методы бухгалтерских оценок имущества, капитала и результатов.

Однако следует иметь в виду, что основным и наиболее объективным показателем является экономическая информация о финансовом результате деятельности хозяйствующего субъекта, формируемая системным путем на счетах бухгалтерского учета и обобщаемая в бухгалтерской финансовой отчетности, в частности в отчете о финансовых результатах.

Методология и методика исчисления финансового результата в современной российской учетной практике сформированы следующими нормативно-методическими документами, которые направлены именно на достижение вышеобозначенной цели учета финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта:

1) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

3) ПБУ 9/99 «Доходы организации».

4) ПБУ 10/99 «Расходы организации».

5) ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

6) План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению.

7) Отраслевые и корпоративные методические указания по учету и использованию финансовых результатов предприятий различных сегментов экономики.

Некоторые авторы справедливо обращают внимание на необходимость разработки стандарта бухгалтерского учета финансового результата: «В современных условиях в бухгалтерском учете актуальна необходимость разработки внутреннего стандарта бухгалтерского учета финансовых результатов. Такой стандарт позволит получить более полную информацию о финансовом результате предприятия» [14].

Согласно сложившейся методике бухгалтерского учета финансовый результат предприятия формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами

– 90/9 «Прибыль (убыток) от продаж»;

– 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Финансовый результат деятельности предприятия за год определяется путем сопоставления кредитового и дебетового оборотов по счету 99 «Прибыли и убытки». Однако в учетно-экономической литературе предлагаются различные варианты методики бухгалтерского учета финансового результата.

Некоторые авторы [15] предлагают аккумулировать информацию формирования прибыли отчетного года и ее использования на счетах

– 99/1 «Прибыли (убытки) от обычных видов деятельности»;

– 99/2 «Прибыли (убытки) от прочих продаж»;

– 99/3 «Результат чрезвычайных обстоятельств»;

– 99/4 «Сальдо прочих доходов и расходов, не связанных с продажами»;

– 99/5 «Начисление дивидендов за счет прибыли отчетного периода»;

– 99/6 «Налоговые платежи из прибыли».

Можно согласиться с такой детализацией, поскольку она направлена на системное формирование учетной информации в соответствии с детализацией составляющих финансового результата, требуемой согласно отчету о финансовых результатах. Это, безусловно, будет способствовать повышению аналитичности бухгалтерской финансовой отчетности с точки зрения интересов акционеров относительно состава получаемой компанией прибыли (убытка) отчетного года.

Однако конечным финансовым результатом, выявленным за отчетный период, в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ является нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), который отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» накопительно и характеризует приращение (снижение) капитала, отражаемого в бухгалтерском балансе. В Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности, утвержденной приказом Минфина РФ № 94-н от 31.10.2000, также отражается эта концепция, где конечный финансовый результат рассматривается как чистая прибыль или чистый убыток от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. При этом аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предлагается вести таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств.

Основной функцией данного синтетического счета является обобщение информации о формировании конечного финансового результата деятельности в отчетном году, который включается в состав собственного капитала организации. «Экономическое содержание этого счета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме дивидендов (доходов) или нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера» [4].

С целью повышения аналитичности отчетной информации в учетно-экономической литературе отмечается необходимость отражения следующих наиболее существенных направлений распределения прибыли:

- прибыль, направленная на выплату дивидендов (доходов);
- отчисления в резервный капитал из прибыли;
- покрытие убытков прошлых лет;
- прибыль, использованная в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и для приобретения (создания) нового имущества.

Накопительный способ учета нераспределенной прибыли на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» одни авторы считают приоритетным [16], а другие указывают, что такой порядок учета нераспределенной прибыли нарушает концепцию сохранения капитала, т. к. становится возможным распределение в отчетном году нераспределенной прибыли прошлых периодов [17]. Более того, учитывая важность реинвестирования прибыли в развитие производства для экономического субъекта, некоторые авторы для учета реинвестированной прибыли предлагают переименовать счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в счет «Капитализированная прибыль» [18], а другие предлагают введение в План счетов нового счета 85 «Капитализированная прибыль» [19].

Более приемлемым представляется предложение С.Н. Поленовой, которая предлагает введение счетов

- 84 «Использование прибыли»;
- 85 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При этом автор предлагает открыть к счету 84 «Использование прибыли» следующие субсчета:

- 84/1 «Реинвестирование чистой прибыли отчетного года»;
- 84/2 «Начисление дивидендов»;
- 84/3 «Отчисления в резервный капитал»;
- 84/4 «Отчисления в фонд выплаты дивидендов по привилегированным акциям»;
- 84/5 «Отчисления в фонд акционирования работников»;
- 84/6 «Неиспользованная прибыль отчетного года» [20].

Такая детализация (существовала в бухгалтерском учете в условиях плановой экономики) предлагалась и другими исследователями, она весьма актуальна и необходима, поскольку действующий механизм учета нераспределённой прибыли не отражает всех аспектов финансово-экономического механизма ее использования.

Таким образом, предлагаемые в современной российской учетно-экономической науке методологические подходы и методические приемы в целом отражают тенденции развития рыночной экономической системы и направлены на отражение конечного финансового результата экономического субъекта в соответствии с требованиями пользователей информации.

Литература

1. Шахбанова С.Р., Шахбанова Д.Р. Финансовые результаты банка, их сущность и порядок формирования // Актуальные вопросы современной экономики. – 2015. – № 2. – С. 4–7.
2. Шахбанов Р.Б. Бухгалтерское обеспечение процесса управления прибылью компании в современных условиях хозяйствования // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 10. – С. 859–861.
3. Шахбанова С.Р., Шахбанова Д.Р. Концепция и противоречия в распределении прибыли экономического субъекта в современных условиях развития экономики // Научное обозрение. Сер. 1: Экономика и право. – 2015. – № 3. – С. 203–206.
4. Ларионов А.Д., Нечитайло А.И. Бухгалтерский учет: учебник. – М.: Проспект, 2011. – 368 с.
5. Соколов Я.В., Пятов М.Л. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 21. – С. 56–59.
6. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика / пер. с франц. Н.В. Буровой и Т.О. Терентьевой; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
7. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / авт. предисл. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
8. Экономический анализ: учебник для вузов / под ред. Л.Т. Гиляровой. – М.: Юнити-Дана, 2004. – 615 с.
9. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет: учебное пособие / Булавина Л.Н. и др. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 320 с.
10. Бабаев Ю.А. и др. Бухгалтерский учет: учебник – М.: Проспект, 2013. – 432 с.
11. Шеремет А.Д. Финансы предприятий. – М.: Инфра-М, 1999. – 343 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета – М.: Финансы и статистика, 2003. – 496 с.
13. Волков Д.Л. Теория ценностно-ориентированного менеджмента: финансовый и бухгалтерский аспекты. – СПб.: Высшая школа менеджмента, 2008. – 320 с.

14. Поленова С.Н. Вопросы регулирования бухгалтерского учета нераспределенной прибыли // Учет и отчетность. – 2018. – № 3. – С. 27–33.

15. Сигидов Ю.И., Ясменко Г.Н. Развитие методики бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных предприятий: монография. – М.: Инфра-М, 2015. – 118 с.

16. Чеглакова С.Г., Скрипкина О.В. Развитие учетно-аналитического обеспечения управления нераспределенной прибылью: монография. – Рязань: РГРТУ, 2015. – 104 с.

17. Халидов М.М. Повышение благосостояния населения как главная цель стратегии экономического роста // Наука XXI века: сборник научных статей по итогам межд. научно-практической конференции (Санкт-Петербург, 12 апреля 2016 г.). – СПб.: Культ-информ-пресс, 2016. – С. 182–184.

18. Скрипкина О.В. Бухгалтерский учет как информационная база принятия решений по управлению собственным капиталом // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 23. – С. 34–38.

19. Забродин И.П., Соколов А.А. Обоснование направлений учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 2. – С. 21–30.

20. Поленова С.Н. Информация о собственном капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее совершенствование // Учет и отчетность. – 2018. – № 4. – С. 36–42.

Поступила в редакцию 5 января 2021 г.

UDC 657

DOI: 10.21779/2500-1930-2021-36-1-14-21

On Accounting of Economic Entity Financial Results

R.B. Shahbanov, M.M. Khalidov

Dagestan State University; Russia, 367000, Makhachkala, M. Gadzhiev st., 43a; ram1691@mail.ru;xalidov.2013@mail.ru

The article considers the issues of accounting of the final financial result of the enterprise's activity, characterizing economic growth and improving the welfare of its owners. The article implements the following research tasks: the analysis of the Russian and foreign economists' views on the essence and economic content of the final financial result of the enterprise, synthesis of various methodological approaches and methods proposed in the economic literature to account for the formation and the use of retained profits.

The research methodology is aimed at substantiating the compliance of the proposed accounting methods of the final financial result of the enterprise with the fundamental principles and assumptions of accounting, as well as Russian regulations in the field of accounting, and the search for optimal methods of accounting for retained profits as a source of economic growth and improving the welfare of the enterprise owners.

The article summarizes the positions of various authors presented in the economic literature on the economic content of the financial result of the enterprise, the proposals of various authors to improve the accounting methods of the financial result and valuation of equity, as well as the approaches used in Russian accounting practice for retained profits accounting and other components of the corporate capital of the enterprise. Proposals for the development of accounting are justified.

Keywords: *accounting, financial result, retained profits.*

Received 5 January, 2021