

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И КОНТРОЛЬ

УДК 330.024

## СОВРЕМЕННЫЕ ЭКОНОМИЧЕСКИЕ УСЛОВИЯ РАЗВИТИЯ МЕТАЛЛУРГИЧЕСКОЙ ОТРАСЛИ ДОНЕЦКОЙ НАРОДНОЙ РЕСПУБЛИКИ

**И.В. Гречина,**  
д-р экон. наук, доцент<sup>1</sup>

**И.А. Войтова,**  
магистр<sup>2</sup>

**Ю.В. Лебедева,**  
магистр<sup>3</sup>

<sup>1</sup> – ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, ДНР, e-mail: GrechinaIra@i.ua

<sup>2</sup> – ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, ДНР, e-mail: vojtova.irina@yandex.ua

<sup>3</sup> – ГО ВПО «Донецкий национальный университет экономики и торговли имени Михаила Туган-Барановского», г. Донецк, ДНР, e-mail: lebedwa.yu@yandex.ru

## MODERN ECONOMIC CONDITIONS FOR THE DEVELOPMENT OF THE METALLURGICAL INDUSTRY DONETSK PEOPLE'S REPUBLIC

**I.V. Grechina,**  
Doctor of Economics,  
Associate Professor<sup>1</sup>

**I.A. Voytova, magister<sup>2</sup>**

**Y.V. Lebedieva, magister<sup>3</sup>**

<sup>1</sup> – SO HPE «Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky», Donetsk, DPR, e-mail: GrechinaIra@i.ua

<sup>2</sup> – SO HPE «Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky», Donetsk, DPR, e-mail: vojtova.irina@yandex.ua

<sup>3</sup> – SO HPE «Donetsk National University of Economics and Trade named after Mykhayilo Tugan-Baranovsky», Donetsk, DPR, e-mail: lebedwa.yu@yandex.ru

### Реферат

**Цель.** Исследовать современные экономические условия развития металлургической отрасли Донецкой Народной Республики.

**Методика.** При подготовке статьи использованы различные общенаучные методы анализа, синтеза, индукции, дедукции, комплексности, конкретизации, логического исследования, а также методические приемы: выборка, обобщение, моделирование, обзор, подсчет, сравнение, аналитические процедуры.

**Результаты.** Проанализировано состояние металлургической отрасли ДНР за 2016-2017 гг. Исследованы современные экономические условия

развития металлургической отрасли ДНР. Изучена основная деятельность предприятий, выпускающих металлургическую продукцию, а также проведен сравнительный мониторинг цен на нее в ДНР и Российской Федерации.

**Научная новизна.** Научная новизна заключается в возможности использования потенциологического анализа для построения кластерно-матричного фрейма, позволяющего выработать рекомендации, направленные на совершенствование экономических условий развития металлургической отрасли ДНР.

**Практическая значимость.** Даны конкретные рекомендации по совершенствованию экономических условий развития металлургического комплекса ДНР.

**Ключевые слова:** *анализ, металлургическая отрасль, объем произведенной продукции, металлургический комплекс, Донецкая Народная Республика, развитие, динамика, мониторинг цен.*

**Постановка проблемы и связь с научными и практическими задачами.** В настоящее время для Донецкой Народной Республики важной задачей остается построение эффективных механизмов, обеспечивающих максимальное развитие ее экономики. Основой народного хозяйственного комплекса ДНР является металлургическая отрасль, которая, несмотря на ряд трудностей объективного характера (снижение загрузки производственных мощностей, потеря традиционных рынков сбыта и др.), продолжает занимать значительный удельный вес (15-20%) в общем объеме ВВП Республики. Данный факт подтверждается информацией Министерства промышленности и торговли ДНР. В официальных источниках акцентируется внимание на положительной динамике роста объема производства металлургической продукции в 2016 г. по сравнению с 2015 г. по таким видам, как: чугун (на 19,5%), сталь (на 8,5%), прокат готовый (на 39,9%) и кокс (на 31,3 %). В этой связи в ДНР как никогда остро актуализируются вопросы изучения ключевых условий экономического развития металлургического комплекса с целью выработки комплекса мер для повышения его конкурентоспособности и возможности выхода на мировые рынки.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Состояние, динамику и перспективы развития металлургической промышленности в ДНР и за рубежом исследуют такие ученые, как: С.С. Аптекарь, Г.Г. Ефименко, В.А. Клименко, В.Н. Нещадим, В.П. Самора, М.И. Цымбал. В то же время вопросы, направленные на рассмотрение современных экономических условий развития металлургической отрасли ДНР, требуют постоянного совершенствования.

Задачи данного исследования заключаются в следующем:

- 1) изучить современное состояние металлургической отрасли ДНР;
- 2) проанализировать деятельность металлургического комплекса ДНР;
- 3) выработать основные пути совершенствования экономических условий развития металлургической промышленности ДНР.

Металлургический комплекс ДНР представляет собой совокупность связанных между собой отраслей и стадий производственного процесса от добычи сырья до выпуска готовой продукции – чёрных и цветных металлов и их сплавов.

**Изложение основного материала исследования.** Согласно статистическим данным Министерства промышленности и торговли ДНР за 2016 г. доля металлургических предприятий в общем объеме промышленности составила 46,4%. За 2016 г. выплавлено 2,1 млн. т стали, 2,7 млн. т чугуна, произведено 2,4 млн. т каменноугольного кокса, 1,2 млн. т готового проката. В 2016 г. возобновили производственную деятельность более десяти металлургических предприятий отрасли (ООО «Донпром», ЧАО «ПКП «Металлист», ООО «Профдонмет» и др.) [4].

Одним из крупнейших металлургических предприятий Республики государственной формы собственности остается ГП «Юзовский металлургический завод», созданное в июне 2016 г. на базе национализированного «Донецкого электрометаллургического завода» (ранее ЧАО «Истил»). Завод специализируется на производстве непрерывнолитой квадратной заготовки для переката и непрерывнолитой трубной заготовки. В производстве применяется экологически чистая технология выплавки, внепечной обработки и разливки стали. В настоящее время осуществляется подготовка запуска предприятия в работу: проводятся ремонтно-восстановительные работы, создаются рабочие места. Так, на начало 2017 г. уже готовы к эксплуатации железнодорожный и копровый цеха, активно проводится восстановление воздушной линии электропередач от подстанции «Чайкино-330 кВ» до подстанции «ОРУ-220 кВ», необходимой для запуска основных производственных мощностей предприятия. В связи с тем, что в 2016 г. завод не выпускал металлургическую продукцию, в отчет о росте производства металлопродукции ДНР он не вошёл [4].

Большой вклад в развитие металлургической отрасли Республики в 2016 г. внесли предприятия: ООО «Донпром», ЧАО «ПКП «Металлист» и ООО «Профдонмет», которые в отчете Министерства промышленности и торговли ДНР указаны как возобновившие производственную деятельность.

Следует отметить, что, кроме вышеуказанных предприятий, возобновил производство Макеевский филиал Енакиевского металлургического завода, а также «Металлургический комплекс» ПрАО «Донецксталь-МЗ».

Положительным моментов в деятельности металлургического комплекса ДНР можно считать то, что в 2017 г. тенденции его развития продолжают. В последнее время возобновили свою работу три предприятия отрасли: Харцызский сталепроволочно-канатный завод «Силур» и металлообрабатывающие предприятия ООО «Арксэл» и ГП «Донбасс-Либерти».

На сегодняшний день среднесписочная численность работников, занятых в металлургическом комплексе ДНР, составляет 21,4 тыс. чел.

В целом к середине 2017 г. металлургический комплекс ДНР представлен 48 предприятиями, которые составляют 46,4% от всей промышленности республики (рис. 1).

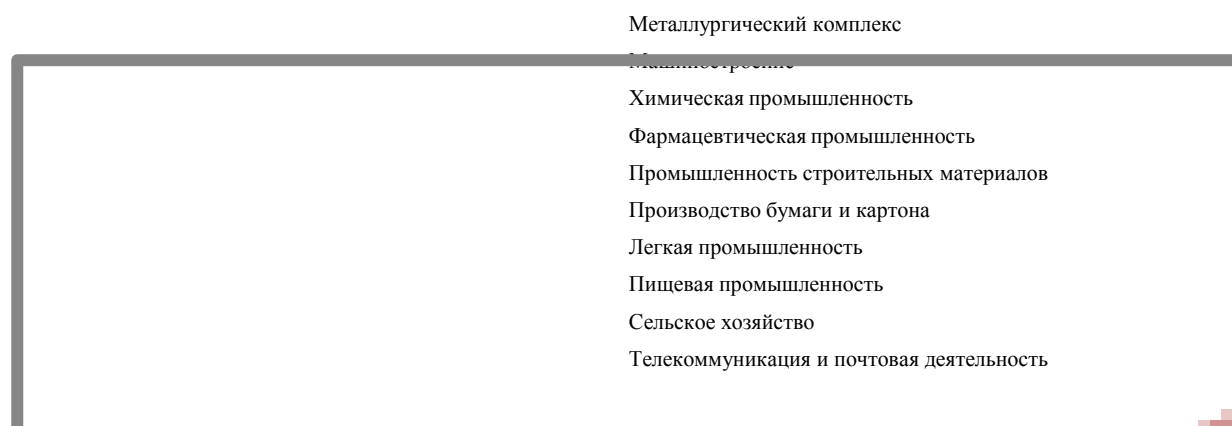


Рисунок 1 – Предприятия ДНР в разрезе отраслей экономики (2016 г.) [5]

Основным исходным сырьём для получения чёрных металлов являются железная руда, марганец, коксующиеся угли и руды легирующих металлов. Исходя из этого необходимо установить, за счет чего в ДНР произошёл рост выпуска металлургической продукции (стали, чугуна и проката).

Следует отметить, что в отчет Министерства промышленности и торговли ДНР включены предприятия, зарегистрированные на территории Украины, но работающие и платящие налоги в Республике.

В табл. 1 приведена динамика производства продукции металлургического комплекса ДНР за 2015-2016 гг.

Таблица 1 – Динамика производства продукции металлургического комплекса ДНР за 2015-2016 гг., млн. т<sup>1</sup>

Показатель	2015	2016	Абсолютное отклонение (+, -)	Относительное отклонение, %
Чугун	2,1	2,7	0,6	28,5
Сталь	1,9	2,1	0,2	10,5
Прокат готовый	0,7	1,2	0,5	66,6
Кокс	1,6	2,4	0,8	50

<sup>1</sup> Составлено на основании источников [4; 6].

Данные табл. 1 свидетельствуют о том, что в 2016 г. по сравнению с 2015 г. увеличились объёмы производства чугуна – на 28,5%, стали – на 10,5, проката готового – на 66,6, кокса – на 50%. Кроме этого, официальные данные Министерства промышленности и торговли ДНР свидетельствуют, что за семь месяцев текущего года уже произведено более 630 тыс. т чугуна, стали – более 490, проката готового – около 350 и кокса – более 630 тыс. т [4].

Далее рассмотрим рынки сбыта металлургической продукции ДНР. Согласно данным Министерства промышленности и торговли ДНР в 2016 г. зафиксирован рост спроса на продукцию со стороны Китая и Индии. Также

основным рынком сбыта является Российская Федерация, внутренние рынки ДНР и ЛНР. В целом предприятия металлургической отрасли ДНР с начала текущего года реализовали продукцию более чем на 20 млрд. руб. [5]. Рост спроса на металлургическую продукцию ДНР обусловлен эффективностью ценовой политики предприятий. Подтверждением этого является мониторинг цен на металлургическую продукцию в ДНР и Российской Федерации в 2016 г. (табл. 2).

Таблица 2 – Мониторинг цен на металлургическую продукцию в 2016 г., руб./т<sup>1</sup>

Наименование продукции	Цена в ДНР	Цена в РФ	Абсолютное отклонение (+,-)	Относительное отклонение, %
Сталь листовая (1×2)	500	675	-175	74,0
Трубы водогазопроводные (25×2,8)	125	130	-5	96,1
Трубы профильные(50×50×2)	170	185	-15	91,9
Трубы профильные (80×80×3)	395	400	-5	98,7
Полоса стальная (100×10)	462	530	-68	87,1
Лист стальной (1*×2)	825	938	-113	87,9
Труба ВГВ стальная, 89 мм	315	400	-85	78,7
Лист стальной оцинкованный 0,7 мм (1,25×2,0)	860	950	-90	90,5

<sup>1</sup> Составлено на основании источников [4; 5].

Как показывают данные табл. 2, цены на металлургическую продукцию в ДНР ниже, чем в Российской Федерации, что и делает ее востребованной на мировых рынках.

Для того чтобы выработать рекомендации по совершенствованию экономических условий развития металлургической отрасли ДНР, рассмотрим ее совокупный потенциал в разрезе его основных структурных элементов посредством проведения потенциологического анализа с использованием метода независимой экспертизы (рис. 2). На рис. 1 в кластерно-матричном фрейме систематизирована информация о состоянии потенциала организованности, функциональных связей, взаимодействующих процессов, развития и совершенствования и возможностей с распределением значений по критериям модальности: реальное состояние (Р), необходимое состояние (Н), возможное состояние (В).

Представленный кластерно-матричный фрейм демонстрирует состояние потенциала металлургического комплекса ДНР за 2015-2016 гг. Результаты потенциологического анализа структурных составляющих совокупного потенциала металлургической отрасли свидетельствуют о том, что: потенциал организованности металлургического комплекса ДНР оценен экспертами на уровне 61% в 2015 г. и 75% в 2016 г., что говорит о наличии стратегических резервов возможного развития организационной структуры и системы управления металлургических предприятий; функциональный потенциал тесно связан с предыдущим и оценен на том же уровне; за исследуемый период на

металлургических предприятиях отмечен рост потенциала взаимодействующих процессов с 45 до 51%, что свидетельствует о том, что в ДНР складываются благоприятные условия для развития металлургической отрасли. Это оказало влияние на значение потенциала развития и совершенствования.

Потенциал организованности		Критерий модальности Н↑	Потенциал функциональных связей		Критерий модальности Н
0,61	0,75		0,6	0,75	
Потенциал взаимодействующих процессов		Критерий модальности Н→Р	Потенциал возможностей		Критерий модальности Р→В
0,45	0,51		0,3	0,9	
Потенциал развития и совершенствования		Критерий модальности Р			
1,3	1,2				

Рисунок 2 – Кластерно-матричный фрейм потенциологического анализа металлургической отрасли ДНР за 2015-2016 гг.

Также высоко оценен потенциал возможностей, значение которого свидетельствует об эффективности работы системы управления исследуемых предприятий и об умении руководства вести бизнес в сложных экономических условиях. Рост значения данного показателя с 0,3 в 2015 г. до 0,9 в 2016 г. позволяет сделать вывод о намерении предприятий продолжать работать и развиваться, несмотря на существующие сложности. Показатели модальности подтверждают полученные результаты. Наибольшие значения соответствует значению «Р» – реальное состояние развития потенциала предприятия.

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Прослежена тенденция развития металлургической отрасли ДНР. Согласно данным статистики и результатам проведенного потенциологического анализа выявлено, что, несмотря на все трудности и проблемы, металлургическая отрасль ДНР продолжает активно развиваться. Динамика производства продукции металлургического комплекса имеет положительную тенденцию. Реализация потенциала возможностей путем расширения рынков сбыта,

выпуска новых видов продукции, а также развития предприятий путем привлечения инвестиций и кредитов позволит сделать существующие экономические условия более благоприятными.

### **Список литературы**

1. Ефименко Г.Г. О неотложных задачах развития черной металлургии как главной базовой отрасли экономики Украины / Г.Г. Ефименко, В.П. Саморай, В.Н. Нещадим, М.И. Цымбал, В.А. Клименко // Металл и литье Украины. – № 3. – 2010 г. – с.3 – 8.
2. Ефименко Г.Г. О неотложных задачах развития черной металлургии как главной базовой отрасли экономики Украины / Г.Г. Ефименко, В.П. Саморай, В.Н. Нещадим, М.И. Цымбал, В.А. Клименко // Металл и литье Украины. № 4. – 2010 г. – с.3 – 7.
3. Ефименко Г.Г. О неотложных задачах развития черной металлургии как главной базовой отрасли экономики Украины / Г.Г. Ефименко, В.П. Саморай, В.Н. Нещадим, М.И. Цымбал, В.А. Клименко// Металл и литье Украины. № 5. – 2010 г. – с.3 – 9.
4. Металлургический комплекс ДНР с начала года реализовал продукцию на сумму свыше 20 млрд. рублей [Электронный ресурс] // Деловой портал DNR LIVE.10.10.2017. URL: – Режим доступа: <https://novorossia.su/news/metallurgicheskiy-kompleks-dnr-s-nachala-goda-realizoval-produkciyu-na-summu-svyshe-20-mlrd> (дата обращения: 11.10.2017 г.).
5. Власти ДНР разработали каталог предприятий ведущих отраслей промышленности Донбасса [Электронный ресурс] // Деловой портал DNR LIVE.07.10.2017. URL: – Режим доступа: <https://dan-news.info/ekonomika/vlasti-dnr-razrabotali-katalog-predpriyatij-vedushhix-otraslej-promyshlennosti-donbassa.html> (дата обращения: 11.10.2017 г.).
6. Объем реализации продукции металлургического комплекса ДНР в 2016 году превысил 51 млрд рублей [Электронный ресурс] // Деловой портал DNR LIVE.07.10.2017. URL: – Режим доступа: <https://dan-news.info/ekonomika/obem-realizacii-metallurgicheskoy-produkcii-predpriyatiyami-dnr-v-2016-godu-prevysil-51-mlrd-rublej.html> (дата обращения: 11.10.2017 г.).

## ПРИБЫЛЬ КАК ЭКОНОМИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ И ОБЪЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Ю.В. Кошик,**  
канд. экон. наук

ГОУ ВПО «Донецкий национальный  
университет», г. Донецк, ДНР,  
e-mail: Juliya15-00@mail.ru

## PROFIT AS AN ECONOMIC CATEGORY AND OBJECT OF ACCOUNTING

**J.V. Koshik,**  
Candidate of Economic

SO HPE «Donetsk National University», Donetsk,  
DPR, e-mail: Juliya15-00@mail.ru

### Реферат

**Цель.** Целью статьи является теоретическое исследование понятия «прибыль» с точки зрения экономики и бухгалтерского учета.

**Методика.** В процессе исследования использован комплексный системный подход, а также методы теоретического обобщения и сравнения, анализа и синтеза.

**Результаты.** Выявлены расхождения и их причины в понимании понятия «прибыль» с точки зрения экономики и бухгалтерского учета.

**Научная новизна.** Систематизированы подходы к пониманию понятия «прибыль» как объекта экономики и бухгалтерского учета, основанные на обобщении теоретических положений различных авторов; проведена четкая структуризация причин, вызывающих данные расхождения.

**Практическая значимость.** Доказано, что в целях практического использования теоретических основ прибыли существующие определения категории «прибыль» (с позиции экономики и бухгалтерского учета) целесообразно сгруппировать в основные концепции. Таковыми, например, могут быть экономическая, бухгалтерская и налоговая концепции прибыли. С помощью данных концепций можно проводить дальнейшие исследования, направленные на выявление взаимосвязей и взаимного влияния между ними с целью разработки рекомендаций по совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий.

**Ключевые слова:** *доходы, расходы, прибыль, капитал, явные издержки, альтернативные издержки, баланс, пользователи, отчетность.*

**Постановка проблемы и ее связь с научными и практическими задачами.** В разные периоды развития экономики прибыль представляла собой одну из наиболее сложных и неоднозначных категорий и относилась к центральным проблемам экономической теории. В общем понимании термин «прибыль» характеризует разницу между доходами и расходами (в данном случае – положительную) и показывает экономический эффект, полученный в результате деятельности субъекта хозяйствования. При этом, если исчислять



прибыль одного и того же предприятия с различных позиций, то полученный результат, как правило, не будет единым. Исходя из этого прибыль как экономическая категория – это не одно и то же, что и прибыль с позиции бухгалтерского учета. Источником этих различий могут являться не только расхождения в подходах к расчету того или иного объекта учета, а фундаментальные различия в понимании доходов и расходов. Указанные аспекты обусловили актуальность выбранной темы и необходимость дальнейших исследований в данном направлении.

**Анализ последних исследований и публикаций.** Исследованию понятия «прибыль» с точки зрения экономики посвящены труды известных ученых: Дж.Р. Хикса [2], С. Alley, J. Simon [4], Н.Г. Мэнкью [7], J. Walton [9] и др., прибыль как объект бухгалтерского учета рассмотрена в работах таких исследователей, как: Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда [5], С. Голов [8], E. Lamberg, У. Баффет, И. Елисеева, Я.В. Соколов [10-14] и др., однако в современных условиях существует ряд дискуссионных аспектов касательно расхождений между данными категориями и их причин.

**Изложение основного материала исследования.** Как экономическая категория, прибыль субъектов хозяйствования отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства. На уровне предприятия чистый доход принимает форму прибыли. Согласно теории благосостояния экономическая прибыль определяется как степень улучшения благосостояния хозяйствующего субъекта за определенный период времени [1, с. 310].

Основоположником данного подхода является Дж. Хикс [2]. Смысл его идеи состоит в том, что прибыль – это ничто иное, как максимально возможная стоимость, которую субъект может потребить в течение одной недели, оставаясь при этом в конце недели таким же состоятельным, как и в ее начале [3, с. 51]. Применительно к субъекту хозяйствования прибыль характеризуется как максимальная стоимость, которую субъект хозяйствования может распределить в течение определенного периода времени (например, года) и все еще ожидать, что он настолько же состоятелен в конце периода, как и в его начале [3, с. 51]. Здесь эквивалентом способности потреблять у хозяйствующего субъекта выступают дивиденды, которые он способен выплатить своим акционерам.

Отсюда следует, что вкладчики капитала заинтересованы не только в том, чтобы получить дивиденды от субъекта хозяйствования в течение последующего периода, но также и в том, чтобы обеспечить прирост поступления денежных средств в будущем, в данном случае важным для них является поддержание капитала. Данный подход предполагает, что капитал должен быть поддержан до того, как субъект сможет заработать прибыль.

Бесспорным является тот факт, что и бухгалтер, и экономист не отрицают того, что издержки предприятия за любой период равны стоимости ресурсов, используемых предприятием для производства реализованных за отчетный период товаров (работ, услуг). При этом «бухгалтер сосредоточен на издержках, которые могут быть измерены или рассчитаны согласно простым

правилам (расчет износа). Но экономист начинает расчет с более широкого понятия альтернативной стоимости (альтернативных издержек)» [6, с. 131]. При этом альтернативная стоимость использования того или иного ресурса равна сумме отдачи от наилучшего альтернативного использования данного ресурса. Другими словами, альтернативная стоимость – это издержки упущенных возможностей.

Исходя из вышеизложенного «... экономист вычисляет экономическую прибыль субъекта хозяйствования как разность валового дохода и всех альтернативных издержек упущенных возможностей производства товаров (работ, услуг), поставляемых предприятием. Бухгалтер же вычисляет бухгалтерскую прибыль фирмы как разность валового дохода фирмы и исключительно лишь явных издержек» [7, с. 280].

Различия бухгалтерского и экономического подходов к определению прибыли по Н. Мэнкью представлены на рисунке.

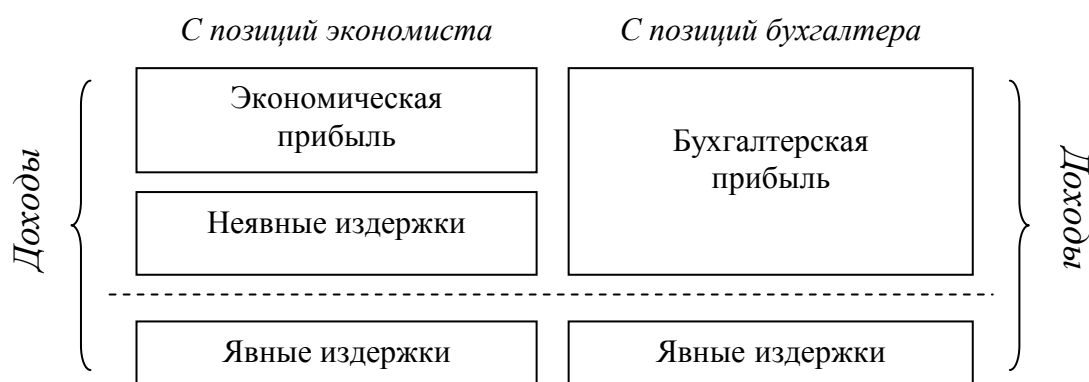


Рисунок 1 – Различия между бухгалтерским и экономическим подходами к определению прибыли (по Н. Мэнкью) [7]

Исходя из информации, представленной на рисунке, можно выделить четкие различия между бухгалтерской и экономической трактовками понятия прибыли, состоящие в следующем. «Бухгалтерская прибыль превышает экономическую, так как в бухгалтерском учете не отражены неявные издержки, характеризующие упущенную возможность. Исходя из этого для исчисления экономической прибыли предназначен управленческий учет, в котором и находят отражение все релевантные издержки предприятия, как действительные, так и неявные – упущенные выгоды» [8, с. 4].

Также необходимо отметить, что в экономической науке выделяют основные составляющие альтернативных издержек:

альтернативная стоимость времени владельца;

альтернативная стоимость финансового капитала владельца [6, с. 132].

Продолжая развивать идею о различиях в подходах к определению бухгалтерской и экономической прибыли, С. Голов отмечает: «Отличие бухгалтерской и экономической прибыли обусловлено не только неявными издержками, но и различиями в подходах к исчислению явных издержек,

например амортизационных отчислений» [8, с. 5]. В связи с этим он выделяет как явные экономические, так и явные бухгалтерские издержки. При этом разные суммы начисленной в бухгалтерском учете амортизации и экономической амортизации относятся к явным бухгалтерским издержкам. Проблемам определения и вычисления амортизации по бухгалтерским правилам посвящено множество трудов как отечественных, так и зарубежных экономистов. Так, «... бухгалтерская амортизация характеризует поток денежных средств прошлого периода, который включается в расходы соответствующих отчетных периодов по принципу начисления. Вместе с тем прошлые денежные потоки являются нерелевантными для принятия управленческих решений, так как такие решения относятся к будущим денежным потокам. В этом заключается основное ограничение и причина заблуждения тех, кто включает прошлые расходы в расчет будущих денежных поступлений» [8, с. 5].

Анализируя различия в понимании экономической и бухгалтерской прибыли с позиции теории максимизации прибыли, Э. Мэтьюс отмечает, что бухгалтерский учет и экономика развиваются разными путями, а именно: «Бухгалтерский учет появился исходя из практической необходимости представлять отчеты о результатах экономической деятельности субъекта хозяйствования, а экономика родилась на основе желания изучить принципы работы хозяйственного механизма» [1, с. 309]. Главным источником информации о деятельности хозяйствующего субъекта являются данные бухгалтерского учета, но они, как правило, не предназначены для того, чтобы обеспечивать информацией экономический анализ. В связи с этим С. Фишер констатирует: «...изначально они разрабатывались так, чтобы акционеры и компаньоны, которые не принимают активного участия в делах компании, могли получить достоверную и надежную информацию о финансовых результатах (прибылях), на которые они имеют право. Для реализации этой задачи был необходим такой способ расчета прибыли, чтобы работу учетных работников могли проверить внешние ревизоры, незнакомые досконально с каким-либо конкретным предприятием. Как следствие, системы учета, в общем, не отражает тех результатов, которые трудно поддаются точному измерению, даже если они являются очень важными. Это означает, в частности, что учетные показатели прибыли отличаются от экономической прибыли, которую, как предполагается, фирмы максимизируют» [6, с. 127].

Характеризуя теорию благосостояния и теорию максимизации прибыли, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда утверждают, что бухгалтер часто обращается к этим двум экономическим теориям как исходным логическим истокам для определения концепции учетной прибыли [5, с. 184]. При этом «экономист, несмотря на расхождения в экономических представлениях, пытается утвердить данные понятия, опираясь на эмпирические наблюдения. Однако они не сыграли значительной роли в решении проблемы оценок, связанных с этими понятиями. Поэтому бухгалтер остановился на принятии своих собственных

правилах оценки прибыли безотносительно к оценкам, предусмотренным экономическими представлениями и понятиями» [5, с. 184].

Изучая положительный финансовый результат (прибыль) как объект бухгалтерского учета, следует отметить, что он рассчитывается строго в соответствии с действующими правилами и принципами бухгалтерского учета и показывается в финансовой отчетности как разница между доходами и расходами, признанными в отчетном периоде [9; 10].

Характеризуя бухгалтерский подход к определению прибыли, необходимо отметить, что в научных кругах, а также среди практиков бухгалтерская прибыль, как показатель деятельности субъекта хозяйствования, часто подвергается критике. Так, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают: «... бухгалтерская прибыль – результат суммирования положительных и отрицательных составляющих, многие из которых не имеют реального смыслового значения; если при этом они существенны, то понятие чистой прибыли теряет реальный смысл, даже если несет информацию для рынка капитала» [5, с. 204]. Также они отмечают, что бухгалтерская прибыль не отражает явлений реального мира, так как принципы и правила бухгалтер строит на основе представлений, которые могут не относиться к действительности [5, с. 205].

Исходя из вышеизложенного, критика прибыли, рассчитанной на основе правил бухгалтерского учета, базируется на следующих аргументах: концепция бухгалтерской прибыли не имеет четкой формулировки; не существует теоретической основы для расчета бухгалтерской прибыли и отражения ее в финансовых отчетах; общая учетная практика не требует соблюдения последовательности при оценке прибыли отчетного периода; колебания цен влияют на прибыль, исчисленную в валюте прошлых лет; для акционеров и других инвесторов при принятии управленческих решений другая информация может носить более полезный характер [5, с. 204].

У. Баффет (американский экономист, один из крупнейших и наиболее известных мире инвесторов), осознавая недостатки учетной системы, склоняется к тому, что по ряду причин изобрести более совершенную систему учета практически невозможно. Бухгалтерский учет – это формальные процедуры, и ими можно управлять [11, с. 29]. У. Баффет констатирует: «Термин «прибыль» чрезвычайно точен. А в случае, когда прибыль подтверждается положительным заключением аудитора, то читатель может решить, что эта цифра так же точна, как число, вычисленное до десятого знака после запятой. Но на самом деле прибыль может стать гибкой, когда учитывается нечистым на руку руководителем... Так, значительные состояния в Америке порой делались путем превращения в деньги бухгалтерских миражей...» [11, с. 205].

Основными элементами для вычисления прибыли в бухгалтерском учете являются доходы и расходы хозяйствующего субъекта. По мере развития бухгалтерского учета были сформированы определенные принципы и правила признания и оценки доходов, расходов и, соответственно, прибыли

предприятий. При этом М. Мэтьюс отмечает, что «...уместность или адекватность этих правил и принципов во многих случаях ставится под сомнение, так как многие из них вошли в бухгалтерский учет в разное время для решения различных практических задач» [1, с. 310]. Вопреки этому С. Фишер склоняется к тому, что понимание принципов бухгалтерского учета является важным и полезным для широкого круга внутренних и внешних пользователей, так как «основная часть информации, которую мы имеем о субъектах хозяйствования и их поведении, получена на основе данных бухгалтерского учета» [6, с. 127].

Несмотря на это, при определении размера прибыли предприятиями используются принципы и методы бухгалтерского учета. По мнению И. Елисеевой и Я. Соколова, «Многовековой опыт развития бухгалтерского учета доказал, что существуют логически равноценные варианты расчета финансового результата, их, как минимум, три» [12, с. 100]. Эти варианты базируются на типах балансов и соответствующих им подходах к определению прибыли предприятия, а именно: динамическом, статическом, биржевом [12-14]. И. Елисеева и Я. Соколов провели исследование, в котором сопоставление показателей прибыли согласно динамическому, статическому и биржевому подходам позволило определить финансовое положение любого хозяйствующего субъекта, исходя из двенадцати моделей, характеризующих его экономическую устойчивость [12, с. 100]. Результатом проведенного исследования является заключение: «В каждой из изучаемых ситуаций важное значение имеет фактор времени. Динамическая прибыль отражает события прошлого – показывает успешность работы предприятия за отчетный период. Статическая прибыль отражает финансовый результат деятельности предприятия, полученный на момент составления отчетности. Биржевая прибыль – это оценка самых заинтересованных экспертов – инвесторов. И если первые две прибыли являются аналитическими значениями, то практически только последняя определяет правила принятия управленческих решений. Первые две прибыли рассчитываются на основании документов и поэтому носят объективный характер. Но парадокс заключается в том, что, несмотря на то что третья прибыль формируется в значительной степени на основе субъективных слухов и недоговоренностей, именно эти незадокументированные данные являются объективной оценкой поведения фирм на бирже» [12, с. 96].

Э. Хендриксен и М. Ван Бреда выделяют следующие подходы к отражению прибыли в финансовой отчетности [5, с. 203]:

синтаксический – изучает прибыль с точки зрения правил ее определения;

семантический – рассматривает прибыль по ее связи с основополагающими экономическими реалиями;

прагматический – изучает прибыль с позиции ее использования инвесторами независимо от того, как она измерена и рассчитана.

Выбор одного из подходов к отражению прибыли в финансовой отчетности определяется целями внутренних и внешних пользователей финансовой отчетности и смысловым содержанием представленных в ней значений показателей [5, с. 228]. По мнению Э. Хендриксена и М. Ван Бреда, «Состав и механизм исчисления прибыли зависят от поставленных целей. Так, прибыль, исчисляемая в соответствии с подходом поддержки капитала, отражает все изменения, произошедшие за отчетный период. Прибыль как один из показателей отчета управленческого аппарата – те изменения, которые контролируются администрацией. Прибыль для целей прогнозирования представляется в структуре регулярности изменений и изменений, обусловленных поведенческими характеристиками...» [5, с. 229].

**Выводы и перспективы дальнейших исследований.** Исходя из вышеизложенного различные цели использования показателя прибыли и его составляющих обуславливают формирование различных концепций и показателей бухгалтерской прибыли. Каждый отдельно взятый подход к отражению прибыли в финансовой отчетности может удовлетворять лишь одной или нескольким целям, но не всем одновременно. Таким образом, прибыль как объект бухгалтерского учета сужает понятие экономической прибыли до признания только реализованных доходов от рыночных сделок, то есть до прибыли, полученной в результате реальной продажи актива (ресурса). Тем не менее, на сегодняшний день бухгалтерская наука признает теоретические недостатки такого подхода к определению прибыли. Приняв (по крайней мере, на практике) комплексный подход доходов, она движется в направлении экономической концепции прибыли, что предполагает включение в понятие бухгалтерской прибыли некоторых видов нереализованных доходов (в основном для специальных целей).

Для целей практического использования теоретических основ прибыли, существующие трактовки понятия прибыли целесообразно сгруппировать в основные концепции. Таковыми, например, могут быть экономическая, бухгалтерская и налоговая концепции прибыли. С помощью выделенных концепций можно проводить дальнейшие исследования, направленные на выявления взаимосвязей и взаимного влияния между ними с целью разработки рекомендаций по совершенствованию системы бухгалтерского и налогового учета прибыли предприятий.

### **Список литературы**

1. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
2. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: перевод с англ. / Дж.Р. Хикс; ред. Р.М. Энгов. – М.: Прогресс-Универс, 1993. – 488 с.
3. Income measurement and capital maintenance [Электронный ресурс] / Раздел 3 монографии «Financial reporting», 2011. – Режим доступа: [http://www.londoninternational.ac.uk/current\\_students/programme\\_resources/lse/lse\\_pdf/further\\_units/fin\\_reporting/91\\_chapter3.pdf](http://www.londoninternational.ac.uk/current_students/programme_resources/lse/lse_pdf/further_units/fin_reporting/91_chapter3.pdf).

4. Alley C. The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research [Электронный ресурс] / C. Alley, J. Simon // Department of Accounting. – Working Paper Series. – 2005. - № 84. – 31p. – Режим доступа: <http://wms-soros.mngt.waikato.ac.nz/NR/rdonlyres/e7yhsbbsrcecubu2giu4y2ljhdqwinuxz43bhw y3345ejoqgfhg4sd44ai7wjdux2qqatasc43zcq3j/Resource11.pdf>.
5. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда / пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
6. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи / пер. с англ. – М.: Дело ЛТД, 1993. – 864 с.
7. Мэнкью Н.Г. Принципы экономики / Н.Г. Мэнкью. – Спб.: Питер, 1999. – 784 с.
8. Голов С. Дискуссионные аспекты амортизации / С. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. - № 5. – С. 3-8.
9. Walton J. Capital maintenance and the measurement of corporate income / J. Walton [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.roi.w.org/1981/109.pdf>.
10. Lamberg E. Income measurement: some comments / E. Lamberg [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.emselts.ee/konverentsid/EMS2006/2\\_Rahandus\\_ja\\_pangandus/Eve\\_Lamberg.pdf](http://www.emselts.ee/konverentsid/EMS2006/2_Rahandus_ja_pangandus/Eve_Lamberg.pdf).
11. Баффет У. Эссе об инвестициях корпоративных финансов и управлении компаниями / У. Баффет; сост., авт. предисл. Л. Каннингем; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 268 с.
12. Елисеева И. Финансовые результаты и их достоверность / И. Елисеева, Я. Соколов // Вопросы экономики. – 2010. - № 10. – С. 90-100.
13. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
14. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: Учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2044. – 272 с.

Научный журнал  
**ТОРГОВЛЯ И РЫНОК**

Выпуск 3'(43), том 1, 2017

Scientific publication  
**TRADE AND MARKET**

Collection of research papers  
Edition 3'(43), volume 1, 2017

Свидетельство о регистрации средства массовой информации  
№ 000056 от 28.10.2016 года

Подписано к печати 25.10.2017 г. Формат 60×84/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура Times New Roman. Печать – ризография. Усл. печ. л. 17,15.  
Уч.-изд. л. 16,15. Заказ № 28-01. Тираж 150 экз.

---

Отпечатано в Цифровой типографии (ФЛП Артамонов Д.А.)  
Свидетельство о регистрации ДНР серия АА02 № 51150 от 09.02.2015 г.  
г. Донецк, тел.: (050) 886-53-63