

УДК 657.01

UDC 657.01

**ТРАНСФОРМАЦИЯ КАТЕГОРИИ  
«ДОХОДЫ» И ЕЕ СОВРЕМЕННОЕ  
СОДЕРЖАНИЕ В СИСТЕМЕ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ОРГАНИЗАЦИЙ  
СПИРТОВОЙ ОТРАСЛИ**

**TRANSFORMATION OF THE CATEGORY  
"INCOME" AND ITS MODERN CONTENT IN  
THE ACCOUNTING SYSTEM OF ALCOHOL  
INDUSTRY**

Маничкина Маргарита Владимировна  
кандидат экономических наук, доцент кафедры  
«Экономика и финансы»  
*Краснодарский филиал Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации*

Manichkina Margarita Vladimirovna  
Candidate of Economical Sciences, associate professor  
at the Department of Economy and Finance  
*Krasnodar branch of the Financial University under  
the Government of the Russian Federation*

Купина Виктория Валерьевна  
кандидат экономических наук, доцент кафедры  
«Экономика и финансы»  
*Краснодарский филиал Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации*

Kupina Victoria Valeryevna  
Candidate of Economical Sciences, associate professor  
at the Department of Economy and Finance  
*Krasnodar branch of the Financial University under  
the Government of the Russian Federation*

Васильева Лорина Федоровна  
доктор экономических наук, профессор кафедры  
«Экономика и финансы»  
*Краснодарский филиал Финансового университета  
при Правительстве Российской Федерации*

Vasilyeva Lorina Fedorovna  
Doctor of Economical Sciences, associate professor at  
the Department of Economy and Finance  
*Krasnodar branch of the Financial University under  
the Government of the Russian Federation*

В статье дан анализ трансформации категории  
«доходы», уточнено современное содержание  
этого понятия с учетом отраслевых особенностей  
организаций, занимающихся производством  
спирта и алкогольной продукции

The article analyzes the transformation of the category  
"Income", it is clarified the modern meaning of this  
concept, taking into account industry characteristics of  
organizations engaged in the production of alcohol and  
alcoholic beverages

Ключевые слова: ДОХОД, ВЫРУЧКА, ПРИБЫЛЬ,  
РЕАЛИЗАЦИЯ, МСФО, РЕФОРМИРОВАНИЕ  
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Keywords: INCOME, REVENUE, PROFITS, SALES,  
IFRS, ACCOUNTING REFORM

Динамичный процесс преобразований, происходящих в отечественной экономике, обусловил необходимость реформирования всей системы бухгалтерского учёта. В свою очередь процессы реформирования учёта и его адаптации к международным стандартам финансовой отчётности определяют целесообразность пересмотра отражения в системе бухгалтерского учёта отдельных экономико-учётных категорий. Особое значение в этом плане приобретает решение проблем совершенствования отраслевого учёта доходов и расходов как основного механизма выявления и контроля финансовых результатов.

Порядок ведения и организации учёта доходов и расходов на предприятиях, занятых производством и оборотом этилового спирта,

алкогольной и спиртосодержащей продукции не прописан нормативными актами и не отражён в отечественной экономической литературе. Практически полностью отсутствуют отраслевые регламентирующие документы по учёту расходов. Так, до сих пор действует Инструкция по планированию, учёту и калькулированию себестоимости спиртовой и ликёроводочной промышленности 1958 года, срок действия которой составляет полвека.

Итак, отмечается отсутствие или «устаревание» отраслевых методических рекомендаций, внутренних стандартов в отношении учёта доходов и расходов, что не позволяет реально отражать финансовый результат, полученный организацией от основной деятельности.

В целом проведённые исследования существующих нормативных документов позволяют сделать вывод относительно содержания основных правовых актов, регулирующих процесс создания и функционирования организаций, специализирующихся в этой отрасли экономики. Отмечается, что их главная квинтэссенция заключается в установлении порядка регистрации вновь образованных предприятий, и организации Единой государственной автоматизированной информационной системы (ЕГАИС), которая ориентирована на обеспечение контроля над производством и оборотом этилового спирта со стороны государства.

Монополия государства традиционно проявляется в следующих областях деятельности организаций по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции:

- осуществления жёсткого лицензирования (выдача, переоформление, продление, приостановление и аннулирование лицензий, ведение реестра выданных лицензий);
- установления унифицированных документов строго определённого содержания, сопровождающих оборот продукции (производство спирта, продажу и внутреннее перемещение этилового спирта по технологическим

переделам, приготовление спиртосодержащей продукции, розлив водок и др. видов продукции, экспорт и импорт и т.п.);

- обеспечения контроля объёмов производства, соблюдения норм технических регламентов, ГОСТов качества, уровня безопасности продукции;

- ассемблирования ценообразования установлением минимальной оптовой цены (государственное регулирование цен на внутреннем рынке в отношении произведённой и ввозимой алкогольной и спиртосодержащей продукции, а также этилового спирта);

- определения размеров и сроков уплаты акцизов и НДС (признание объекта налогообложения, ставки налогов, состав налогооблагаемых баз, порядок расчёта, отчётный период, сроки представления деклараций).

Кроме того, в последнее десятилетие государство усиливает свои функции монополиста в сфере контроля за производством и оборотом этилового спирта и алкогольной продукции путём внедрения ЕГАИС (Единой государственной автоматизированной информационной системы), маркировки выпущенной продукции федеральными акцизными марками, отчётности об использовании марок, подтверждающих легальность производства и оборота алкогольной продукции, декларирования фактических объёмов производства и продаж, уведомления о закупках и поставках этилового спирта.

В то же время государство пока не регламентирует условия постановки бухгалтерского учёта доходов и расходов в спиртовой промышленности и методологию ведения, рассматривая данную отрасль как типичное производство, без учёта отраслевых особенностей. К тому же, следует подчеркнуть, что государственными органами в области контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции не предполагается создания нормативных документов, регулирующих постановку бухгалтерского

учёта выхода и реализации готовой продукции и расходов, связанных с получением доходов от продаж, т.е. доходов и расходов с учётом отраслевых особенностей.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ 4/99; ПБУ 5/01; ПБУ 9/99; ПБУ 10/99) рассматривают исследуемые категории лишь с позиций общих принципов признания объектов, их оценки и отражения в системе учёта и отчётности. Каждое из них несёт свою смысловую нагрузку относительно категорий «доходы», «расходы», «активы», имеет свои границы использования и определённым образом влияет на установление общих правил учёта. Однако перечисленные нормативные документы не учитывают (и не могут учитывать) отраслевых особенностей, несмотря на свою аналитичность. В частности, это относится к ПБУ 9/99 и 10/99, где дано определение понятий, условия признания, приведён закрытый перечень признаваемых доходов и расходов.

Единственная учётно-информационная система, которая построена на особенностях отрасли, имеет целью правильность и достоверность исчисления налоговой базы по двум важнейшим для федерального бюджета налогам (акцизы, НДС) – система ЕГАИС, может и должна быть использована в системе бухгалтерского учёта. Как показывают результаты проведённого нами исследования содержания элементов системы, она не предусматривает взаимной увязки своих показателей (выход продукции, реализация в разрезе наименований и т.д.), исчисленных в натуральном выражении с главными категориями бухгалтерского учёта – «доходы» и «расходы», поскольку в документе не определён порядок и последовательность координирования натуральных показателей в стоимостные. Отсутствие системного подхода к созданию информационного обеспечения управления прибылью, несовершенство действующих методик при формировании информации в соответствии с потребностями внутренних и внешних пользователей, постоянный перенос

обязательного внедрения ЕГАИС в практику оперативного учёта выпуска и оборота, неадекватность реагирования бухгалтерского учёта на быстроизменяющиеся условия внутреннего управления и внешней экономической среды не позволяют в полной мере осуществлять и совершенствовать оперативное, тактическое и стратегическое управление прибылью организаций спиртовой подотрасли промышленности.

Недостаточная методологическая разработанность и дискуссионность многих вопросов организации учёта доходов и расходов, с одной стороны, и их научно-практическая и жизненная значимость в системе управления прибылью, с другой, обусловили последовательность нашего исследования.

Здесь объективно возникает потребность в теоретическом осмыслении категорий «доходы» и «расходы» (термин «бухгалтерская категория» следует понимать как обозначающий некую группу явлений – предметов бухгалтерского учёта – объединённых общностью каких-либо признаков) и разработке комплексных методик бухгалтерского учёта в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции, объединяющих в своём составе данные оперативного учёта производства, ЕГАИС и бухгалтерского учёта финансовых результатов.

Вопросы раскрытия сущности терминологии, корректного использования понятийного аппарата учёта доходов и расходов является необходимым элементом полного и достоверного отражения содержания этих категорий в бухгалтерском учёте и отчётности. При этом исследование сущности названных экономических категорий позволит, на наш взгляд, уточнить содержание рассматриваемых понятий, установить для предприятий спиртовой подотрасли промышленности состав и условия признания объектов.

Несмотря на то, что в последнее время вышло много изданий как зарубежных, так и отечественных авторов, опубликованы статьи в

периодической печати о методологии и методике учёта доходов и расходов в разных отраслях экономики, единства современного бухгалтерского восприятия исследуемых учётно-экономических категорий пока не выработано.

Анализируя эволюцию трансформации категории «доходы» можно выделить четыре историко-логических этапа (рис.1).

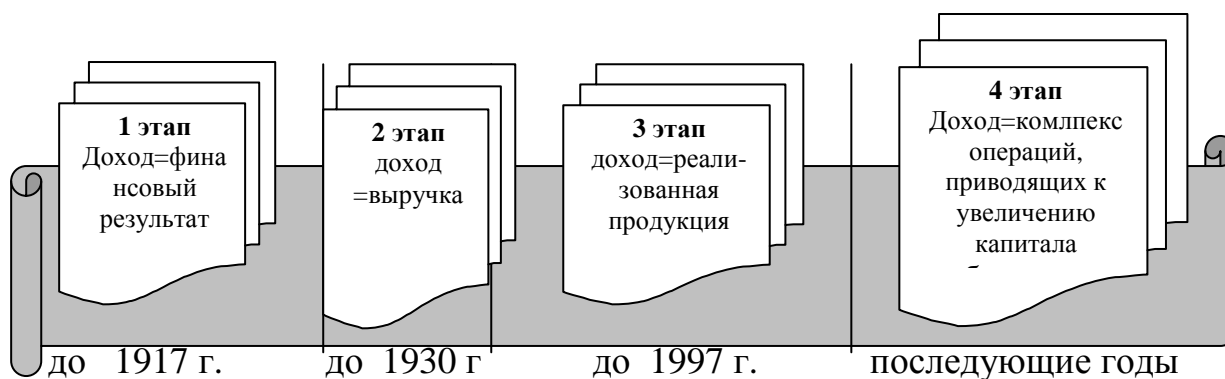


Рисунок 1 - Этапы трансформации категории «доход»

Определение сущности понятия «доходы» в отечественной экономической литературе было широко представлено только до 1917 года. «Под доходом в то время понимали результат хозяйственной деятельности собственника, увеличивающий сумму принадлежащих ему ценностей. Он состоял из всех поступлений деньгами и прочими ценностями, из которых производились затраты на ведение предприятия» [4,5,6,7,8,9,10]. Такая точка зрения имела место в то время, потому что перед учётом не ставилась задача аналитического отражения процессов формирования прибыли, ограничивались конечным результатом.

Вместе с тем, с конца 20-х годов прошлого века в связи со сложившейся в нашей стране общественно-политической обстановкой научные изыскания по данной проблеме практически прекратились. В те годы термин «доходы» заменили в бухгалтерском учёте понятием «выручка», под которой стали понимать прежнее (дореволюционное) содержание термина «доход», то есть ценностное выражение всей совокупности благ, которые поступают от других хозяйств в обмен на то,

что даёт им данное хозяйство, и которое восстанавливает произведенные затраты [8].

Начиная с 30-х годов, в связи с существующей системой изъятия прибыли предприятий и аккумуляции её в рамках государственного бюджета, категория «доходы» была трансформирована в понятие «реализованная продукция» с различными отраслевыми модификациями в сельском хозяйстве, транспорте, связи, торговле и ряде других отраслей народного хозяйства (валовой доход, доход от оборота и т.д.) [8]. В бухгалтерском учёте сумму выручки от продаж продукции, выполнения работ, оказания услуг стали отражать на счёте «Реализация», введённом в отечественную практику.

Возобновление исследовательских работ в области совершенствования учёта доходов и расходов было вызвано развитием рыночных отношений в России и привело к необходимости нового осмысления происходящих явлений, разработке современных подходов к пониманию и применению категорий «доходы» и «расходы». «В теорию и практику бухгалтерского учёта вернулось понятие «доход», отсутствовавшее в специализированной литературе более семидесяти лет», — отмечал в своей работе известный отечественный учёный-бухгалтер Новодворский В.Д. [8]. Он же вместе с Хориным А.Н. в 1997 году были первыми, кто на страницах журнала «Бухгалтерский учёт» начал дискуссию о содержании категорий «доходы» и «расходы». Это было продиктовано следующими обстоятельствами:

- существование директивной экономики, строгая регламентация распределения прибыли между государством и предприятием, нормативное регулирование бухгалтерского учёта, практически привели к утрате экономического значения категории «доходы» для хозяйствующих субъектов и исчезновению её из учёта и отчётности;

- переход к рыночной экономике, адаптация отечественного учёта к

международным стандартам поставили на повестку дня восстановление понятия «доходы» как важнейшей учётной категории, определяющей финансовый результат и эффективность деятельности организаций;

- появление новых пользователей бухгалтерской информации (собственников, налоговых органов, юристов, ведущих арбитражные дела, аудиторов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчётности, руководителей разных уровней управления предприятием и др. лиц) способствовало расширению области применения информации о доходах и расходах, формируемой в системе бухгалтерского учёта, и к необходимости наличия потенциальной способности самого учёта давать расширенные сведения об этих категориях;

- возникновение налоговой системы, реформирование порядка распределения прибыли, формирование иной налоговой базы по налогу на прибыль, чем при директивной экономике, обусловили значимость и повысили роль категорий «доходы» и «расходы» в бухгалтерском и налоговом учёте;

- изменение теоретико-методических подходов к оценке уровня эффективности хозяйственной деятельности субъекта потребовали разработки чётких и понятных процедур определения соотношения доходов и расходов в целях управления прибылью.

Дискуссию поддержали многие отечественные учёные и практики такие как Бабаев Ю.А., Бакаев А.С., Безруких П.С., Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Каверина О.Д., Карпова Т.П., Ковалёв В.В., Комиссарова И. П., Мизиковский Е.А., Пятов М.Л., Соколов Я.В. и др. Прежде чем анализировать мнения учёных экономистов, работающих в области бухгалтерского учёта заметим, что в экономической литературе имеются синонимические понятия «доходы», «выручка», «прибыль», «поступление».

Приблизительно в это же время сформировалось понятие «доходы» в



международных стандартах финансовой отчетности. «Определение дохода включает в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка возникает в процессе обычной деятельности компании и называется самыми разными терминами, в том числе продажи, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти, и арендная плата. Прочие доходы представляют другие статьи, отвечающие определению дохода, и могут возникать или не возникать в процессе обычной деятельности компании. Они представляют собой увеличение экономических выгод и как таковые по своей природе не отличаются от выручки. Доход может возникнуть в результате урегулирования обязательств» [9].

Учёными неоднократно предпринимались попытки провести различия между содержанием этих терминов, и особенно в бухгалтерском восприятии. С этой целью понятие «доходы» рассматривалось ими с различных позиций: экономической, юридической и бухгалтерской.

Наиболее полно выражены взгляды современных авторов в учебнике по бухгалтерскому учёту, где Соколов Я.В. и Пятов М.Л. в главе «Учёт доходов и расходов» рассматривают содержание категории «доходы» с точки зрения сферы использования данной категории. Они делают вывод, что ёмкость содержания зависит от того, где и в каких науках (теории экономики, микроэкономике, юриспруденции, менеджменте, бухгалтерском учёте и отчётности, статистике) применяется понятие «доход». И в то же время справедливо указывают (как бы выражая общее мнение), что в каждой из названных наук категория «доходы» решает свои задачи и имеет разный состав [10]. По существу как бы для разных целей разная величина.

С общеэкономической точки зрения под доходами они понимают поступление средств в распоряжение (хозяйственный оборот) предприятия [7]. Выражение «распоряжение средствами» раскрывается Соколовым Я.В. и Пятовым М.Л. следующим образом: «Средства – это, то, что в

бухгалтерском учёте входит в понятие «активы», – имущество, могущее участвовать в хозяйственных операциях предприятия, принося ему, прибыль... Возможность распоряжения средствами в этом случае означает не вещное право распоряжения, которое создает право собственности, а возможность использовать средства в своей экономической деятельности (хозяйственном обороте)» [10]. То есть с экономической точки зрения доход – это всякая трансформация актива. В таком случае доходом признаются вклады учредителей, арендованное оборудование, кредиторская задолженность и т.п.

Следующим подходом, влияющим на современное понимание содержания категории «доходы», авторы выделяют юридический подход. «С юридической точки зрения доходом признаётся поступление вещных активов или нематериального имущества (интеллектуальной собственности), а также возникновение обязательств дебиторов, не связанное с возникновением обязательств перед кредиторами» [9].

Итак, разные сферы применения понятия «доходы» определяют его содержание. Яркий пример тому приводят авторы указанного учебника: «С экономической точки зрения продажа товаров до получения оплаты от покупателей — это расходы, а с юридической точки зрения этот факт означает получение дохода в виде обязательства покупателя заплатить деньги» [8].

Третий подход, они считают наиболее приемлемым для бухгалтерского восприятия, поскольку он является синтезом экономической и юридической трактовки категории «доходы» и позволяет раскрыть способы отражения доходов хозяйствующего субъекта в учёте, а также обеспечивает достаточно точную трансляцию информации о них в бухгалтерскую отчётность. Так как бухгалтерский учёт доходов и расходов организации подчинён цели определения финансового результата, то это позволяет дать более упрощённое определение дохода: «Под доходом

понимается бухгалтерская оценка фактов хозяйственной жизни, увеличивающих финансовый результат деятельности предприятия» [8]. Не умаляя вклада названных учёных в развитие понимания категории «доходы», следует отметить точки зрения других авторов, которые можно объединить в три группы (табл. 1).

Таблица 1 - Определение содержания категории «доходы» в отечественной и зарубежной экономической литературе

Авторы определения сущности категории «доходы»	Содержание категории «доходы»
Блатов Н.А., Кине Ж., Мюллендорф Р. и Карренбауэр М., Попова Л.В., Цветаев П.	Доход тождественен понятию выручки
Керимов В.Э., Красова О.С., Рыбакова О.В.	Доход это основной показатель, с помощью которого определяется результат деятельности, получаемый как разница между стоимостью реализованной продукции и услуг и произведёнными затратами
Врублевский Н.Д., Ивашкевич В.Б., Ковалёв В.В., Кутер М.И., Медведев М.Ю., Новодворский В.Д., Палий В.Ф., Пятов М.Л. и Соколов Я.В.	Доход – увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества и (или) погашения обязательств в ходе обычной деятельности, приводящее к увеличению капитала собственника этого предприятия, за исключением их вкладов.

Термины «доходы» и «расходы» практически в современном значении впервые употребил П.Цветаев в работе «Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще» [10]. Отмечает и придаёт определённое значение «приходам» и «расходам» в построении всей системы счетоводства, направленной на обеспечение сохранности капитала Езерский Ф.В. в учебнике по счетоводству «Полная теория всех систем» [10].

По мнению авторов первой группы понятия «доходы» и «выручка» совпадают, поскольку речь идёт о стоимостной оценке прироста собственных средств (доход), под которой понимают стоимость произведённой продукции (выручка). Сумму дохода, подчёркивают современные авторы, всегда

исчисляются по известным рыночным ценам. Их точка зрения наиболее чётко выражена Мюллендорфом Р. и Карренбауэром М. в работе «Производственный учёт».

Однако понятие «доходы» значительно шире, чем выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, т.е. от обычного вида деятельности организации. Доходами признаются и другие поступления, в виде дебиторской задолженности, арендных платежей и т.д. Не всякие поступления будут признаны доходами. Как-то: косвенные налоги, экспортные пошлины, авансы, залоги и т.п. Ограничение при формулировании категории «доход» обычной деятельностью противоречит концепции действующих нормативных актов по бухгалтерскому учёту, сущность которой заключается в том, что не всякие поступления могут быть признаны доходами.

Во вторую группу объединены авторы, которые рассматривают доход либо как основной экономический показатель исчисления прибыли (доход от обычной деятельности), либо понимают под доходом косвенный эффект от привлечения капитала из внешних источников на условиях более выгодных, чем рыночные (доход от финансовой деятельности). Наиболее яркими авторами этой группы являются Керимов В.Э. и Рыбакова О.В. Так, Рыбакова О.В. пишет, что «доход – это результат производственно-хозяйственной деятельности, получаемый как разница между стоимостью реализованной продукции и услуг и произведёнными затратами».

Нам представляется, что и эта точка зрения не является правильной. В этом случае ставится под сомнение содержание категории доход, поскольку авторы смешивают понятие «доход» и «прибыль», полученную от обычного вида деятельности. Действительно прибыль в большей степени определяется доходами и расходами организации, но они являются самостоятельными категориями, а не только показателями для технических расчётов. Кроме того, определение дохода в виде косвенного

эффекта вообще не приемлемо для бухгалтерского учёта. В подтверждение сказанного можно привести правило итальянского бухгалтера Д. Дзаппы: «Доходы предприятия очевидны, а расходы сомнительны. Это обусловлено тем, что доходы вытекают из документов на реализацию товаров и услуг, ... определяются объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, – субъективны. Отсюда величина прибыли ... условна» [10]. Следовательно, доходы должны быть выражены в определённой величине и не могут быть отражены в бухгалтерском учёте в какой-то условной сумме.

Точку зрения авторов, представляющих третью группу, наиболее чётко выразил Кутер М.И. Он определяет доход в виде увеличения экономических выгод в результате поступления активов. При этом, уточняя понятие собственного капитала, формулирует следующее определение категории «доход»: «...доходом (расходом) признаётся увеличение (уменьшение) экономических выгод в результате поступления (выбытия) активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения (возникновения) обязательств, приводящее к увеличению (уменьшению) заработанного распределяемого капитала этой организации. Под доходом следует понимать увеличение заработанного распределяемого капитала, которое приводит к росту прибыли по кредиту счёта 99 «Прибыли и убытки», а не росту нераспределённой прибыли после налогообложения по счёту 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)».

Такая трактовка содержания категории «доход» наиболее интересна с позиций бухгалтерского учёта, так как она позволяет увязать отчёт о прибылях и убытках с балансом, финансовый результат с финансовым положением организации. В системе бухгалтерского учёта, по мнению авторов этой группы, доход легален, может быть определён, имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет

увеличение экономических выгод. Данный подход более, чем предшествующие, соответствует концепции дохода, закреплённой нормативными документами. Тем самым в нём, на наш взгляд, синтезируются два подхода к определению финансового результата как:

- изменение прибыли относительно предыдущего периода;
- изменение стоимости чистых активов за отчётный период.

Несколько отличается от проанализированных выше мнений точка зрения автора бухгалтерского словаря Медведева М.Ю., который даёт сразу несколько вариантов определений «дохода» [7]: во-первых, доход – стоимость какой-нибудь поступающей вещи (в случае поступления денег – их номинал); в общем случае (в предпринимательской деятельности) представляет собой абстракцию, необходимую для исчисления финансового результата как разницы между полученными доходами и понесёнными расходами. Далее автор приводит следующий синоним термина «доходы», а именно, доход – то же самое, что прибыль, и третье значение данного термина, употребляемое специалистами бухгалтерского учёта в качестве обозначения дохода – поступление. В более поздней своей работе [7] Медведев М.Ю. подчёркивает, что под доходами понимается увеличение экономических выгод вследствие поступления объекта либо отмены предположения о выбытии объекта, доходы являются идентичными понятию «приход». Автор отмечает, что доходы существуют только в денежном выражении и они, доходы, являются целью предпринимательской деятельности. Таким образом, он в своих дефинициях использовал все три подхода к определению категории «доход» и, в конечном итоге присоединился к авторам третьей группы.

Итак, используя результаты дискуссии о содержании категории «доход» можно обозначить три теоретически возможные ситуации:

- отождествление дохода и выручки;
- приравнивание дохода к финансовому результату;

- координирование дохода с увеличением собственного капитала.

Анализ литературных источников и справочной информации (словари) позволил сделать вывод о том, что этот вопрос имеет историческую давность, в своём становлении и развитии прошёл несколько этапов и отражает преемственность поколений авторов, имеющих и отстаивающих свою точку зрения в соответствии с общеэкономическими законами и задачами государственно-политической системы.

Официально содержание категории «доход» сейчас раскрыто в п.2 ПБУ 9/99 «Доходы организации»: «Доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой реализации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)» [1]. Далее Положение конкретизирует возможные составляющие компонентов дохода: выручка от продажи продукции, товаров; поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг; суммы поступления дебиторской задолженности; суммы дооценки активов, другие доходы по мере образования. Необходимо признать достаточную степень аналитичности данного в ПБУ 9/99 определения категории «доходы» относительно Международных стандартов, систематизацию и структурирование в едином нормативном документе. В то время как состав доходов и раскрытие их содержания в МСФО разбросан по пяти отдельным стандартам, в общем виде это определение представлено только в «Принципах...» п. 74-77[14].

Для правильного понимания сущности доходов были исследованы условия признания объекта доходом, зафиксированные в ПБУ 9/99 и определены основания их классификации:

- организация имеет право на получение выручки, вытекающее из конкретного договора;
- сумма выручки может быть определена;

- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдёт увеличение экономических выгод организации;
- право собственности на товар перешло от организации к покупателю;
- расходы, которые произведены или будут произведены в связи с операцией, могут быть определены.

Исходя из оснований первого и четвёртого критериев признания, можно с большой уверенностью утверждать, что они являются юридическими, так как их соблюдение предполагает документальное подтверждение перехода права на получение дохода и права собственности на товар от организации к покупателю.

Выделение второго и пятого критериев признания из общего перечня условий основано на бухгалтерском подходе, устанавливающем обязательность измерения дохода, его сопоставимость с расходами по времени и целям.

Третий критерий подчёркивает экономическую природу и цель хозяйственной деятельности организации, а именно доходом признаются поступления от тех операций, которые осуществлены с «выгодой», то есть с получением прибыли и приумножением капитала.

Значимость учётной категории «доход» в отечественном бухгалтерском учёте подтверждена Международными стандартами финансовой отчётности. «Принципы подготовки и составления финансовой отчётности», №11 «Договоры подряда», № 17 «Аренда», № 18 «Выручка», №20 «Учёт правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи», № 28 «Учёт инвестиций в ассоциированные компании», которые, начиная от даты своего первого издания до настоящего времени, претерпели ряд изменений [14].

Этим ещё раз подчёркивается неустойчивость содержания исследуемой нами категории, его постоянное уточнение в зависимости от



вида поступления и свидетельствует о внимании мировой учётной мысли и практики к совершенствованию правил идентификации объектов и приведению условий их признания в соответствие уровню развития экономики.

Следует отметить, что российский стандарт (ПБУ 9/99) признания доходов в целом соответствует системе IAS (International Accounting Standards – Международные стандарты финансовой отчётности). Однако если в ПБУ даётся определение категории «доход» посредством установленных критериев признания, то в МСФО составляющие дохода содержатся в нескольких стандартах. Отсюда появляется необходимость формулировки обобщённого понятия дохода в данной диссертационной работе с целью разработки методики признания и отражения поступлений в бухгалтерском учёте организаций, занятых производством и оборотом этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Также имеются отличия от МСФО в понятии категории «доходы» в Налоговом Кодексе: «Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности её оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главой «Налог на прибыль организаций» настоящего Кодекса».

Обобщая различные точки зрения на определение понятия «доходы», а также отечественную и международную учётную практику отражения дохода в бухгалтерском учёте и раскрытия содержания этой категории в финансовой отчётности можно утверждать, что под «доходом» применительно к условиям организаций по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции следует понимать выручку от продаж и оборота этилового спирта и спиртосодержащей продукции (законченного и незаконченного цикла), продаж побочной, сопряженной продукции и отходов, продукции собственного производства,

выработанной из конфиската, остатков спирта, купажа водки при прекращении производства и аннулирования лицензии.

При уточнении содержания бухгалтерской учётной категории «доходы» в организациях по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции нами были использованы общепринятые подходы к критериям признания объекта, взяв за основу их бухгалтерское восприятие. Сущность такого подхода определяется не только общеэкономическим и юридическим обоснованием, а согласованием содержания определения с бухгалтерскими понятиями – активы, обязательства, капитал. Существенным признаком дохода следует признать его влияние на структуру баланса, которое потенциально приводит к увеличению собственного капитала предприятия в результате осуществления им операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Кроме того, сформулированное понятие является достаточным для решения наиболее значимых практических задач — налогообложения и налогового контроля, статистического обобщения масштабов деловой активности, оперативного управления и контроля деятельности организации со стороны лиц, имеющих прямой и косвенный интерес.

Последовательное использование в профессиональной деятельности устойчивого понятия «доходы» с уточнённым его содержанием позволит избежать ряда бухгалтерских и налоговых ошибок в начислении акцизов и НДС, в каждом конкретном случае решать вопрос приоритета экономического содержания перед формой, будет способствовать устранению противоречивости российской системы учёта доходов и расходов общепризнанным в мире подходам.

### **Список литературы**

1. Положение по бухгалтерскому учёту «Доходы организации» ПБУ 9/99, утв. приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н

2. Игонина Л.Л. Оценка эффективности бюджетно-налоговой политики: ретроспективный и целеориентированный подходы.// Национальные интересы: приоритеты и безопасность. 2014. № 28. С. 2-10.
3. Карпова Т.П. Гармонизация отечественных учетных систем. Сборник: Модернизация экономики и управления II Международная научно-практическая конференция: сборник научных статей. Под общей редакцией В.И. Бережного. 2014. С. 177-179.
4. Купина В.В., Хабаху С.А. Особенности расчета себестоимости позаказным методом // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2011. № 1-3 (47-49). С. 54-58.
5. Маничкина М.В. Особенности формирования информации о доходах и расходах в организациях по производству этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции. Диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Всероссийский заочный финансово-экономический институт. Москва, 2009. - 203 с.
6. Маничкина М.В. Учет расходов по обычным видам деятельности организаций по производству и обороту этилового спирта и алкогольной продукции // Terra Economicus. 2007. Т. 5. № 2-2. С. 182-184.
7. Медведев М.Ю., Назаров Д.В. История русской бухгалтерии. — М.: Бухгалтерский учёт, 2007. – 436 с.;
8. Новодворский В.Д., Сабанин Р.Л. Бухгалтерский и налоговый учёт доходов и расходов. – СПб.: Питер, 2003. – 296 с.;
9. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Доход как учётная категория // Бухгалтерский учёт, 1998, № 6. – 99-100с.;
10. Соколов Я.В. Значимость важнейшая категория бухгалтерского учёта // Бухгалтерский учёт 1996, № 3.- 10с.;
11. Солонина С.В. Пути и способы осуществления модернизации в России: императивы, правовые и хозяйственные механизмы" // Законы России: опыт, анализ, практика// Изд.дом "Буквояд"// М.: № 11 Ноябрь 2014 г. С-104-106.
12. Тимошенко Н.В. Государственное регулирование как основа прогрессивного развития региональной экономики.// Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2013. № 2 (120). С. 97-104.
13. Черминская Л.Г. , Молчан А.С. Формирование российской финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Учебное пособие. - М.: Академия, 2008. Сер. Учебники. Учебные пособия. Методические материалы
14. [http://minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/)

## References

1. Polozhenie po buhgalterskomu uchjotu «Dohody organizacii» PBU 9/99, utv. prikazom Minfina RF ot 6 maja 1999 g. № 32n
2. Igonina L.L. Ocenka jeffektivnosti bjudzhetno-nalogovoj politiki: retrospektivnyj i celeorientirovannyj podhody.// Nacional'nye interesy: priority i bezopasnost'. 2014. № 28. S. 2-10.
3. Karpova T.P. Garmonizacija otechestvennyh uchetnyh sistem. Sbornik: Modernizacija jekonomiki i upravlenija II Mezhdunarodnaja nauchno-prakticheskaja konferencija: sbornik nauchnyh statej. Pod obshhej redakciej V.I. Berezhnogo. 2014. S. 177-179.

4. Kupina V.V., Habahu S.A. Osobennosti rascheta sebestoimosti pozakaznym metodom /Jekonomika. Pravo. Pechat'. Vestnik KSJeI. 2011. № 1-3 (47-49). S. 54-58.
5. Manichkina M.V. Osobennosti formirovanija informacii o dohodah i rashodah v organizacijah po proizvodstvu jetilovogo spirta, alkohol'noj i spirtosoderzhashhej produkcii. Dissertacija na soiskanie uchenoj stepeni kandidata jekonomicheskikh nauk / Vserossijskij zaochnyj finansovo-jekonomicheskij institut. Moskva, 2009. - 203 s.
6. Manichkina M.V. Uchet rashodov po obychnym vidam dejatel'nosti organizacij po proizvodstvu i oborotu jetilovogo spirta i alkohol'noj produkcii // Terra Economicus. 2007. T. 5. № 2-2. S. 182-184.
7. Medvedev M.Ju., Nazarov D.V. Istorija russkoj buhgalterii. — M.: Buhgalterskij uchjot, 2007. — 436 s.;
8. Novodvorskij V.D., Sabanin R.L. Buhgalterskij i nalogovyj uchjot dohodov i rashodov. — SPb.: Piter, 2003. — 296 s.;
9. Novodvorskij V.D., Horin A.N. Dohod kak uchjotnaja kategorija // Buhgalterskij uchjot, 1998, № 6. — 99-100s.;
10. Sokolov Ja.V. Znachimost' vazhnejshaja kategorija buhgalterskogo uchjota // Buhgalterskij uchjot 1996, № 3.- 10s.;
11. Solonina S.V. Puti i sposoby osushhestvlenija modernizacii v Rossii: imperativy, pravovye i hozjajstvennye mehanizmy" // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika// Izd.dom "Bukvoed"// M.: № 11 Nojabr' 2014 g. S-104-106.
12. Timoshenko N.V. Gosudarstvennoe regulirovanie kak osnova progressivnogo razvitija regional'noj jekonomiki.// Vestnik Adygejskogo gosudarstvennogo universiteta. Serija 5: Jekonomika. 2013. № 2 (120). S. 97-104.
13. Cherminskaja L.G. , Molchan A.S. Formirovanie rossijskoj finansovoj otchnosti v sootvetstvii s mezhdunarodnymi standartami. Uchebnoe posobie. - M.: Akademija, 2008. Ser. Uchebniki. Uchebnye posobija. Metodicheskie materialy
14. [http://minfin.ru/ru/accounting/mej\\_standart\\_fo/](http://minfin.ru/ru/accounting/mej_standart_fo/)