

**М. И. Туган-Барановский**

## **КАК ОПРЕДЕЛИТЬ ЧИСТУЮ ПРИБЫЛЬ ПРЕДПРИЯТИЯ?<sup>1</sup>**

*(Публикация и комментарий Я. В. Соколова, Е. И. Зуги)*

Всякий хозяйственный процесс имеет двусторонний характер и совершается между двумя полюсами — затраты и получки. Подобно тому как все физиологические процессы организма сводятся к уничтожению и восстановлению органических соединений, точно так же и всякий хозяйственный процесс предполагает уничтожение каких-либо хозяйственных ценностей и создание новых. Задача хозяйственного процесса заключается в возможном увеличении суммы ценностей: хозяйство тем успешнее, чем более сумма созданных ценностей превышает сумму затраченных ценностей. Поэтому сравнение ценности затраты и получки есть необходимое условие правильного ведения хозяйства.

Чистой прибылью предприятия за известный период времени называется разница между общей суммой ценностей, полученных в результате деятельности данного предприятия в данный период времени, и суммой ценностей, уничтоженных в процессе этой деятельности. Что касается до вопроса, из каких элементов слагается ценность прихода, то он не вызывает никаких недоразумений: всякая экономическая ценность, которая прямо или косвенно возникает в связи с деятельностью данного предприятия, должна быть включена в учет ценности получки. Поэтому не только денежные доходы предприятия должны при этом приниматься в соображение, но и такие ценности, которые не превращены в деньги, но потреблены в натуральной форме, — разного рода продукты, трудовые услуги и т. п.

По поводу учета ценности прихода следует заметить только следующее. Ценности, из которых слагается этот приход, реализуются в различное время. Часть этих ценностей немедленно после реализации обращается на нужды самого предприятия, часть же остается более или менее продолжительное время свободной. Эти свободные денежные суммы приносят известный доход, если они помещены в банк. Доход с этих свободных денежных сумм, естественно, входит в приход данного предприятия.

Вопрос об элементах затраты менее ясен и может возбуждать споры. А именно затрата может рассматриваться с точки зрения народного хозяйства или же хозяйства того или иного отдельного лица. Очень многое, что не составляет затраты с точки зрения народного хозяйства, есть затрата с точки зрения отдельного лица. Передача денежной суммы одним лицом другому ни малейшим образом не уменьшает и не увеличивает общей суммы денег в распоряжении общества. Тем не менее передача денег уменьшает сумму денег в распоряжении лица, отдающего деньги, и увеличивает сумму денег в распоряжении лица, получающего деньги.

---

<sup>1</sup> Печатается по: Коммерческий деятель. 1911. № 1. С. 1—5.

Если мы имеем в виду прибыль предприятия, а не того или иного отдельного лица, то мы, очевидно, должны стать на точку зрения народного хозяйства. Из чего же слагаются затраты предприятия с народнохозяйственной точки зрения? Из тех ценностей, которые уничтожились в процессе деятельности данного предприятия. Ценности эти двоякого рода — труд и хозяйственные предметы. В хозяйственном процессе уничтожаются разного рода внешние хозяйственные предметы, являющиеся средствами производства, и, кроме того, хозяйственный процесс предполагает затрату человеческого труда. И то и другое имеет определенную ценность, могущую быть выраженной в деньгах. Чтобы получить чистую прибыль предприятия, нужно вычесть из общей суммы получки общую денежную ценность уничтоженных средств производства и затраченного труда.

Поэтому ценность затраты с народнохозяйственной точки зрения складывается из следующих элементов: 1) из ценности затраченного труда; 2) из ценности уничтоженных в процессе деятельности предприятия сырья, топлива, вспомогательных материалов и пр.; 3) из уничтоженной в процессе деятельности предприятия части ценности машин, орудий производства, зданий и вообще основного капитала; 4) из оплаты всякого рода других ценностей, уничтожение которых требовалось для возможности деятельности данного предприятия (расходов транспорта, торговой рекламы и вообще накладных и торговых расходов); сюда же должны быть отнесены и страховые премии.

Чтобы получить чистую прибыль предприятия, необходимо вычесть из ценности получки расходы на ремонт основного капитала и известную часть на снашивание этого капитала. Но совершенно неправильно вычитать, кроме этого, еще и процент на этот капитал, ибо процент на основной капитал не есть расход предприятия — расходы предприятия, согласно сказанному, складываются из ценностей, реально уничтоженных в процессе хозяйства, процент же на капитал отнюдь не есть такая реально уничтожаемая в процессе хозяйства ценность.

Точно так же, рассматривая расходы предприятия с народнохозяйственной точки зрения, нельзя вычитать для определения чистой прибыли предприятия из валовой выручки проценты, платимые собственником предприятия по капиталам, полученным им заимообразно от других лиц. Уплата этих процентов отнюдь не составляет собой уничтожения каких-либо ценностей, а простую передачу последних от одного лица другому, причем общая сумма ценностей в распоряжении общества не испытывает ни малейшей перемены. Если бы вся чистая прибыль предприятия ушла на уплату этих процентов, прибыль несколько не уменьшилась бы в своих размерах, а только перешла бы в другие руки. Прибыль от предприятия остается такой же высокой как в том случае, когда она целиком поступает в распоряжение предпринимателя, так и в том, когда она поступает в большей или меньшей части к кредитору данного предприятия.

Поскольку дело идет о прибыльности предприятия как известной хозяйственной организации, совершенно безразлично, кому поступает эта прибыль. Пусть мы имеем два предприятия, основной капитал которых, занятый в деле, равен для каждого 100 тыс. руб. Допустим далее, что каждое предприятие расходует, кроме того, в год 50 тыс. руб. оборотного капитала и что расходы на ремонт основного капитала и погашение снашиваемой части его равны для каждого предприятия в год 10 тыс. руб. В таком случае ежегодные затраты каждого предприятия выразятся одинаковой суммой в 60 тыс. руб. Если теперь допустить, что первое предприятие выручает в год 70 тыс. руб., второе — 80 тыс., то следует признать, что первое получает чистой прибыли 10 тыс. руб., а второе вдвое больше — 20 тыс.

Второе предприятие оказывается с народнохозяйственной точки зрения (предполагая прочие условия равными) более выгодным, чем первое: оно в большей мере увеличивает общественное богатство, и значение этого факта несколько не может быть ослаблено тем обстоятельством, что первое предприятие может вестись на наличные деньги, а второе — в долг. Введем в наш учет это последнее соображение. Допустим, что первое предприятие ничего не платит по займам, а второе ведется исключительно на заемный капитал, оплачиваемый 8% годовых. В таком случае за вычетом процентов второе предприятие даст своему собственнику всего 8 тыс. руб. — меньше, чем первое. Тем не менее общая выручка второго предприятия остается более значительной, чем первого — первое предприятие дало прибыль своему собственнику в 10 тыс. руб., а второе дало своему собственнику прибыль в 8 тыс. руб., да кроме того, кредитору прибыль в 12 тыс. руб.

Итак, нужно строго различать прибыль предприятия и прибыль предпринимателя, собственника предприятия. Прибыль предприятия не зависит от процентов по займам, которые лежат на предприятии, а прибыль предпринимателя, конечно, зависит от них. Предприятие с высокой прибылью может ничего не давать своему собственнику, если вся прибыль поступает в карман кредитора.

С точки зрения рациональной бухгалтерии вопрос о прибыльности предприятия должен быть строго различаем от вопроса, как распределяется прибыль предприятия, кому она достается. Первое характеризует само предприятие как таковое. Второе характеризует имущественное положение того или иного лица. Для бухгалтерии важно точно установить и первое, и второе. Прежде всего нужно установить размер прибыли самого предприятия. Когда это будет исполнено, тогда можно перейти ко второй задаче — установлению, кому именно и в каких долях поступает определенная таким образом прибыль. Но смешивать в одну обе эти задачи — вносить в определение прибыли предприятия элементы, характеризующие прибыль предпринимателя, — значит совершенно исказить характеристику деятельности предприятия.

По этой причине не должна включаться в расходы предприятия и уплата прямых налогов, лежащих на предприятии. Прямые налоги на предприятии представляют собой долю прибыли предприятия, отбираемую общественной властью, и в этом отношении аналогичны процентам, взимаемым кредиторами предприятия. Напротив, косвенные налоги (например, акцизные сборы) должны непременно включаться в расходы предприятия, потому что косвенные налоги перелаживаются на цену изготавливаемого продукта и, следовательно, повышают валовую выручку предприятия. Таким образом, к четырем вышеуказанным категориям расходов предприятия должна быть прибавлена еще пятая — косвенных налогов, уплачиваемых предприятием, которые, хотя сами по себе и не являются элементом расхода с народнохозяйственной точки зрения, должны считаться таковым ввиду их влияния на цену продукта предприятия.

Это разграничение при учете чистой прибыли предприятия, прямых и косвенных налогов может показаться искусственным. Однако оно коренится в самом существе дела, и без него в данном случае обойтись нельзя. Окончательным фондом, из которого уплачиваются прямые налоги, является прибыль данного предприятия. Прямые налоги — доля прибыли данного предприятия, и значит, сами не являются элементом расхода предприятия как такового. Напротив, косвенные налоги уплачиваются, в конце концов, не из прибыли данного предприятия, а из средств покупателей продуктов последнего. Составляя как бы переходящую сумму в операциях предприятия, косвенные налоги (т. е. такие налоги, которые не перелаживаются на цену продукта) должны по необходимости фигурировать как в доходах, так, следовательно, и в расходах предприятия.

Может показаться, что по тем же причинам, по которым косвенные налоги включаются в расходы предприятия, в эти расходы следует включать и торговые проценты, т. е. проценты по продуктам предприятия, продаваемым в кредит, например проценты при учете векселя, полученного от покупателя. Ведь эти проценты перелгаются на цену товара — цена товара, продаваемого в кредит, естественно, должна быть выше, чем цена того же товара за наличные. Однако все это рассуждение совершенно неправильно. Продажа товара в кредит равносильна увеличению периода оборота капитала предприятия. При таком увеличении периода оборота прибыль предприятия, правда, увеличивается, но зато увеличивается и самая продолжительность оборота. За более продолжительный оборот получается и более значительная прибыль.

Но отсрочка получения дохода вовсе не составляет собой нового расхода. Если данное предприятие вместо того чтобы продавать товар на наличные, решает продавать его по той же цене в кредит, то оно этим нисколько не увеличивает свой расход по производству и продаже данного товара, а уменьшает свою прибыль. Если при продаже на наличные предприятие немедленно реализует прибыль в тысячу рублей, а при продаже товара в кредит на год оно получит через год такую же прибыль в тысячу рублей, то прибыль во втором случае должна считаться низшей, чем в первом: та же самая денежная сумма, полученная в будущем, есть нечто меньшее, чем эта же денежная сумма в настоящем, ибо капитал приносит проценты. Если учетный процент равен 10, то тысяча рублей через год равна 900 руб. в настоящем. Одна и та же денежная сумма, получаемая в различные сроки, должна считаться для данного времени различной ценностью, и притом тем меньшей, чем на больший срок отсрочивается получение этой суммы.

Торговые проценты не составляют собой добавочной статьи расходов предприятия, а указывают лишь на преувеличенность прибыли, фигурирующей в отчетах предприятия. Торговые проценты должны быть вычтены из валового прихода предприятия для того, чтобы можно было производить учет действительного прихода и расхода данного предприятия, ибо торговые проценты указывают на то, что суммы, фигурирующие в рубрике прихода предприятия, на самом деле получаются предприятием не немедленно, но через более или менее продолжительное время, а это уменьшает их реальную ценность в настоящем. Для предприятия далеко не безразлично, когда получается известная сумма, входящая в общую рубрику прихода, — немедленно или через более или менее продолжительный период времени. Торговые проценты указывают, что предприятие располагало в течение операционного времени на самом деле меньшими суммами, чем это значит по рубрике прихода, и потому, чтобы получить правильное представление о реальном приходе предприятия, нужно эти торговые проценты вычесть из рубрики прихода.

\*\*\*

Эта статья написана замечательным русским экономистом М. И. Туган-Барановским. В его наследии, к сожалению, она осталась незамеченной. Причин тому несколько: 1) совершенно новаторский подход к проблеме, которую «все» знают, но понимают по-другому; 2) статья напечатана в журнале, который был рассчитан на предпринимателей и бухгалтеров, причем статьи для последних преобладали; 3) у издателя Н. Е. Хабарова род деятельности был объявлен как «домашний учитель». В целом у него была настолько дурная репутация, что именно в 1911 г. против него было возбуждено уголовное дело о клевете. Дело разбиралось долго и 26 марта 1914 г. издатель был приговорен к двум месяцам тюрьмы.

Ясно, что все эти обстоятельства не способствовали ни ознакомлению со статьей М. И. Туган-Барановского, ни обсуждению его идей. Предприниматели и хозяйственники ни тогда, ни теперь бухгалтерским учетом не интересовались, а бухгалтерам новые взгляды были по многим причинам неинтересны. Вот и прошла мимо тех, кому это было нужнее всех, замечательная статья, которую мы отыскиали в старинном и мало уважаемом журнале. Отряхнув с него «пыль», если не веков, то десятилетий, предлагаем ее вниманию наших читателей.

Думаем, что они не пожалеют, ибо если отбросить несколько устаревшую терминологию, статья в основном написана будто сегодня.

Начнем с того, что Туган-Барановский считал категорию «прибыль» благодатной почвой для обсуждения. Причина тому — ее удивительная многогранность, и, как пишет автор: «Прибыль — краеугольный камень капиталистической хозяйственной системы, и доказывая ненужность прибыли, мы колеблем основы современного общественного порядка». И далее: «Прибыль, следовательно, есть явление социальное, в котором получают свое выражение отношения господства и зависимости в современном классовом обществе» (Туган-Барановский, 1913, с. 58).

Эта социальная зависимость подчеркивает необходимость не просто рассуждения о природе прибыли, но и о методе ее исчисления. Туган-Барановский был искренне убежден, и в этом его огромная заслуга, что в экономической жизни необходимо различать прибыль предприятия и прибыль предпринимателя. Начинает он свои теоретические построения с очевидного тезиса, что чистая прибыль — это разность «между общей суммой ценностей, полученных в результате деятельности данного предприятия в данный период времени, и суммой ценностей, уничтоженных в процессе этой деятельности», т. е. прибыль, она же чистая прибыль, — это превышение доходов над расходами. При этом Туган-Барановский замечает, что «вопрос об элементах затраты менее ясен и может возбуждать споры». Это сказано раньше знаменитого постулата Джино Дзаппы: доходы очевидны, а расходы сомнительны.

При всей очевидности доходов, они, согласно автору, объективно распадаются на две части: первая отражает прирост народного богатства, вторая — перераспределение ценностей между участниками хозяйственного процесса. Это разделение маститый ученый иллюстрирует логически простым и убедительным примером: есть два предприятия. Они работают совершенно одинаково. Каждое имеет одинаковый капитал 100 тыс. руб., начисляет амортизации (погашения) 10 тыс. руб. и затрачивает в год оборотных средств 50 тыс. руб. Но выручка от реализации составляет у одного предприятия 70 тыс. руб., у другого — 80 тыс. руб. Это можно представить на счетах эксплуатации (убытков и прибылей).

А		Б	
10	70	10	80
50	С. 10	50	С. 20

Ясно, что у предпринимателя А прибыль составит 10 тыс. руб., у Б — 20 тыс. руб.

Но не все так просто, как бы говорит автор. В рассуждение вступает категория, которую называют левэридж: отношение источников собственных средств к заемным. В предприятии А все средства собственные, а в предприятии Б все заемные. Первое не платит проценты, второе платит. Они составляют 12 тыс.

руб. Эти средства просто собственник Б должен отдать кредиторам. Они не представляют реальной вновь созданной стоимости. Однако теперь возникает вопрос о том, как это отразить в балансе. Автор его не касается, но решение предопределяет следующую запись.

Б	
10	80
50	
12	С. 20

Общая прибыль предприятия, заработанная администрацией, остается прежней — 20 тыс. руб., но в дебете счета убытков и прибылей появляется сумма в 12 тыс. руб. Это следствие проводки дебет счета «Отвлеченные средства» кредит счета «Расчетные счета».

Так в историю и практику бухгалтерского учета входит новая категория — «отвлеченные средства». Это контрпассив к счету убытков и прибылей. Таким образом, вся вновь созданная стоимость предприятия показывается правильно — 20 тыс. руб., но прибыль его собственника оказывается — 8 тыс. руб. Это великолепный методологический прием, предусмотренный великим экономистом.

И тут мы сделаем маленькое отступление, из которого будет ясно, как работают гении. У них содержание почти всегда имеет приоритет над формой. Автор хотел показать, что предприятие может заработать много, но его собственник, поскольку он прибегает к кредиту, может получить существенно меньше. Излагая пример, Туган-Барановский вводит ставку займа в 8%. Со 100 тыс. руб. это дает 8 тыс. руб., т. е. предприятие обязано вернуть кредиторам эту сумму, а собственнику в этом случае остается 12 тыс. руб. Но автору надо было показать, что собственник А получил 10 тыс. руб., а собственник Б на величину того же капитала сумму меньшую. Когда он увидел, что по принятой им ставке собственник Б все равно получил больше (12 тыс. руб.), он, автор, не стал менять условия примера, а просто отдал банку 12 тыс. руб., а собственнику, ради своих научных целей, оставил только 8 тыс. руб. Авторы публикации догадались об этом, ибо сами иногда прибегают к подобным примерам. Главное: идея и правильный вывод. Манипуляция с цифрами не умаляет глубины и важности его мысли.

А самое главное — это бухгалтерская категория «отвлеченные средства». В их состав автор относил, помимо процентов за кредит, прямые налоги — «доля прибыли предприятия, отбираемая общественной властью»: «Не должна включаться в расходы предприятия и уплата прямых налогов, лежащих на предприятии».

Согласно М. И. Туган-Барановскому, «напротив, косвенные налоги (например, акцизные сборы) должны непременно включаться в расходы предприятия потому, что косвенные налоги перелаживаются на цену изготавливаемого продукта и, следовательно, возвышают валовую выручку предприятия».

Самого термина «отвлеченные средства» Туган-Барановский не предложил. Про его подход, при всей общероссийской и международной известности автора, нам не удалось нигде услышать, но в годы советской власти категория «отвлеченные средства» широко использовалась в активе бухгалтерских балансов. Этой категории не знает западная бухгалтерия, их экономистам известен русский ученый, но бухгалтерам — нет, не известен. И когда всю нашу систему учета стали корезить под западную практику, в первую очередь уничтожили отвлеченные средства. А очень жаль.

Жаль, ибо все бухгалтеры, в отличие от юристов, ошибочно отождествляют субъекта (собственника) с объектом — предприятием, и, как следствие, прибыль предприятия трактуется как прибыль собственника. Поэтому и уплаченные за кредит проценты бухгалтеры всего мира до сих пор относят на себестоимость продукции и все они убеждены, что в случае Б в пассиве должна быть показана прибыль 8 тыс. руб., а не 20 тыс. руб., как предлагал великий экономист.

Но у нас есть надежда — может быть, наши коллеги вспомнят Туган-Барановского.

*Я. В. Соколов, Е. И. Зуга*

### **Источники**

*Туган-Барановский М. И.* Социальная теория распределения. СПб., 1913.