

А. И. Нечитайло

канд. экон. наук, зав. кафедрой экономики предприятия и учетных систем Российского государственного гидрометеорологического университета (Санкт-Петербург)

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ К ОТРАЖЕНИЮ ПРИБЫЛИ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Прозрачность системы бухгалтерского учета и отчетности приобретает все большее значение как один из важнейших элементов информационного обеспечения управления организацией. Это обеспечивается раскрытием условий формирования важнейших оценочных показателей деятельности предприятия, и в первую очередь его финансовых результатов. Современная система учета и отчетности не обеспечивает достаточной прозрачности условий формирования различных прибылей и убытков. Так, в бухгалтерской отчетности чрезвычайно агрегированным является показатель нераспределенной прибыли, к тому же отсутствуют сведения о порядке расчета ряда показателей финансовых результатов, представлен только алгоритм расчета конечного финансового результата отчетного периода. При этом внимание пользователей не акцентируется на те показатели деятельности, которые могут оказать существенное влияние на величину прибыли как отчетного года, так и последующих периодов.

Формирование информации о финансовых результатах строится на совокупности условностей, многие из которых не имеют ничего общего с окружающей нас действительностью. В бухгалтерском учете эти условности получили название методологических принципов и методических правил. Такие понятия, как временная определенность фактов хозяйственной деятельности, непрерывности деятельности предприятия, осмотрительности (консерватизма), разграничение доходов и расходов по отношению к отчетному периоду, соответствие полученных доходов осуществленным расходам и ряд других прочно вошли в повседневную практику бухгалтерского аппарата. Между тем за пределами бухгалтерского учета эти понятия вообще не имеют никакого значения. В то же время именно с помощью таких принципов и правил создаются информационные массивы, позволяющие управлению организацией четко структурировать все необходимые данные для принятия управленческих решений. При этом использование методологических принципов и методических правил формирования финансовых результатов в бухгалтерском учете с целью создания информационных массивов, действительно необходимых пользователям, возможно только тогда, когда раскрыта их экономическая сущность, определены емкие понятия базовых категорий. При этом понятия финансовых результатов должны нести однозначное смысловое соответствие между информационным запросом пользователей и получаемым ими сообщением. В то же время неоднозначность понятий финансовых результатов и возможность использовать те методологические принципы и методические правила формирования информа-

ции, которые необходимы аппарату управления организации в определенный момент времени, могут привести к искажению искомой информации, т. е. к манипуляции сознанием пользователя информацией.

Теория и практика бухгалтерского учета в нашей стране позволяет выделить две основные концепции формирования и отражения прибыли. Первая концепция связана с отражением показателя прибыли по однозначному алгоритму его формирования как показателя экономического эффекта с целью характеристики экономической системы данного отчетного периода в рамках плановых заданий предприятию органами государственного управления. Основным содержанием показателя прибыли при таком подходе являлось соответствие полученной прибыли плановым заданиям. Вторая концепция, сформулированная в последние годы, связана с отражением в бухгалтерском учете прибыли, направленной на поддержание собственного капитала организации, и, как следствие, отражением в нем показателя, соответствующего моделям принятия решений собственниками, инвесторами и кредиторами. При этом порядок формирования прибыли является вариативным в зависимости от выбранных элементов учетной политики. Каждая из концепций обогащена теорией и практикой, а раскрытие их сущностного содержания позволяет определить направленность всей системы бухгалтерского учета и отчетности. В то же время в отечественной экономической литературе концепциям отражения прибыли в учете практически не уделяется внимания.

В зарубежной экономической литературе рассматриваемому аспекту уделялось значительно большее внимание, так как учетные финансовые результаты и механизмы рыночной экономики жестко взаимосвязаны. При этом из всей совокупности доступной нам зарубежной литературы концепциям отражения прибыли в бухгалтерском учете значительное внимание уделили только Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда (Хендриксен, ван Бреда, 2000). Указанные авторы рассматривают бухгалтерский учет как научную теорию, изучающую различные свойства информационной системы, направленной на отражение прибыли. Такой подход позволяет утверждать, что Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда подходят к бухгалтерскому учету с позиций семиотики — комплекса научных теорий, изучающих различные свойства знаковых систем. Основными аспектами семиотики, основоположником которой является американский философ и математик Ч. Пирс (Пирс, 2000), являются: синтактика, семантика и прагматика. Исходя из этого Э. С. Хендриксен и М. Ф. ван Бреда выделяют три концепции отражения прибыли в бухгалтерском учете: синтаксическую, семантическую и прагматическую (Хендриксен, ван Бреда, 2000, с. 203—230).

«Синтаксический подход к прибыли предполагает ее рассмотрение с точки зрения правил ее определения» (Хендриксен, ван Бреда, 2000, с. 203). Проблема такой концепции в том, кто устанавливает правила формирования прибыли. В зависимости от этого по-разному интерпретируется механизм ее исчисления. Под семантической концепцией прибыли понимается максимизация прибыли в определенных условиях рыночной структуры, спроса на продукцию, себестоимости затрат. При этом максимизация прибыли рассматривается во взаимосвязи с прибылью как показателем эффективности, который «...влияет как на текущие размеры дивидендов, так и на направленное использование капитала в целях обеспечения получения дивидендов в будущем» (Хендриксен, ван Бреда, 2000, с. 207). Таким образом, хотя показатель эффективности носит относительный характер, в семантической концепции прибыли он толкуется однозначно. Прагматическая концепция прибыли, по мнению авторов, «...связана с процессами принятия решений инвесторами и кредиторами, реакцией курса ценных бумаг на отчетную информацию, решениями администрации о долго-

срочных финансовых вложениях и обратной реакцией аппарата управления и бухгалтерской службы» (Хендриксен, ван Бреда, 2000, с. 211). Следовательно, прагматическая концепция отражения прибыли связана с ее влиянием на решения инвесторов, которые используют значения финансовых результатов в своих целях.

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

Однако на практике необходимо соединение концепций прибыли в единое целое. Использование в бухгалтерском учете только одной концепции неизбежно приведет к его ущербу. Так, например, невозможно предоставить полную информацию пользователям без раскрытия механизма формирования прибыли в разрезе видов деятельности хозяйствующего субъекта. В свою очередь значения прибыли по видам деятельности служат показателем их экономического эффекта как в фискальных целях государства, которое может воздействовать на развитие именно этих видов деятельности, так и через целенаправленное использование капитала для получения дивидендов в будущем. И, наконец, бухгалтерская прибыль исторически служила основой для прогнозирования различных аспектов деятельности. Таким образом, на первый план в современных условиях выходит концепция многофункциональных финансовых результатов, позволяющая решать сразу целый комплекс задач, стоящий перед информационной подсистемой учета финансовых результатов. Соответственно для этого требуется добротная методологическая основа формирования информации, построенная на принципах отражения различных сторон сущности прибыли, подкрепленная целенаправленным использованием других показателей финансовых результатов. Такой методологической основы в настоящее время нет.

При этом все равно будет сохраняться определенная информационная асимметричность, так как показатели прибыли становятся функцией только тогда, когда это надо пользователю. В свою очередь, информационные интересы различных пользователей разные. Поэтому учет должен сформировать и представить такие показатели подсистемы финансовых результатов, которые бы послужили информационной базой для различных групп пользователей, использующих в своих целях самые различные подходы к сущности таких показателей.

В нашей стране в условиях планово-централизованных методов управления традиционно отдавалось предпочтение синтаксической концепции отражения прибыли в бухгалтерском учете. Применению семантической концепции меша-

ло применение сложнейших механизмов трансформации остающейся в распоряжении предприятия прибыли в его фонды, что по существу представляло собой изъятие показателей прибыли из информационного оборота. Прагматическая концепция находила свое выражение в сравнении с плановыми показателями, определяемыми вышестоящей организацией.

В период с 1991 по 2000 г. сложившееся положение практически не изменилось. По-прежнему отдавалось предпочтение синтаксической концепции отражения прибыли, хотя семантическая концепция вытекала из целого ряда нормативных документов бухгалтерского учета. Однако предложенный нормативным регулированием механизм формирования прибыли в составе собственного капитала по существу не работал. Прагматическая концепция потеряла свое первоначальное значение, соответствующее планово-централизованным способам управления. При этом значения прибыли в прагматической концепции, присущие рыночной экономике, подверглись налоговому давлению, которое привело к тому, что аппарат управления организации пытался снизить сумму прибыли всеми доступными способами.

В современных условиях нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности, принятые в 1999—2007 гг., создают предпосылки для разработки и применения на практике концепции многофункциональных финансовых результатов. При этом полноценное использование синтаксической, семантической и прагматической составляющих в составе многофункциональных финансовых результатов возможно только через прозрачный и понятный механизм отражения формирования и распределения прибыли по ее составляющим. Однако информация о прибыли как главенствующей категории рыночной экономики должна содержать данные не только о порядке ее формирования, но также данные обо всех величинах, регулирующих сумму прибыли как в процессе ее создания, так и распределения. Именно это обстоятельство позволяет взвешенно и объективно подойти к процессу распределения прибыли, который является по существу конечной целью всей хозяйственной деятельности предприятия. Для этой цели предлагаем ввести в понятийный оборот бухгалтерского учета понятие «регулятив».

Само слово «регулятив» заимствовано из латинского языка — «regula» — и означает какое-либо правило (Словарь иностранных слов, 1988, с. 423). В словаре С. И. Ожегова рассматривается глагол «регулировать». Его второе значение означает «направлять развитие, движение чего-нибудь с целью привести в порядок, в систему» (Ожегов, 1991, с. 671). Отсюда и происходит существительное «регулирование». Следует отметить, что на неформальном уровне в выступлениях правительственных чиновников и различных аналитиков по самым разнообразным вопросам термин «регулятив», под которым понимается какой-либо законодательный или нормативный акт, в последнее время употребляется все чаще. В современной экономической литературе термин «регулятив» в контексте воздействия на бухгалтерские показатели был использован Я. В. Соколовым при рассмотрении деятельности Ж. Б. Дюмарше (Соколов, 1985, с. 221). Однако сущность этого понятия, границы его применения автором не раскрываются. В то же время именно это обстоятельство позволило нам использовать этот термин применительно к регулирующим воздействиям на величину прибыли, и соответственно предложить его введение в понятийный аппарат бухгалтерского учета.

В связи с этим необходимо определить понятие регулятивов финансовых результатов и установить их функции в бухгалтерском учете. Поскольку учет представляет собой систему формирования информации, то возникает необходимость ее регулирования. Соответственно, последствия такого регулирования,

выраженные в различных их проявлениях, можно назвать регулятивами. Так как прибыль, порядок ее формирования и распределения занимают центральное место в бухгалтерском учете, то можно вести речь о регулятивах финансовых результатов.

В широком понимании под регулятивами финансовых результатов можно понимать любое бухгалтерское действие, так или иначе влияющее на величину финансового результата. По однородности воздействия на его величину можно выделить регулятивы, выступающие в виде основополагающих принципов учета, методологические приемы капитализации и резервирования, способы оценки активов и пассивов. Особую группу регулятивов представляют собой те, которые возникли в результате попытки интеграции в системный бухгалтерский учет показателей отложенного налога на прибыль, отражающих расхождения в правилах признания доходов и расходов, и, соответственно, исчисления прибыли в бухгалтерском и налоговом учете. Такие регулятивы с полным правом можно назвать налоговыми.

В свою очередь, по возможности управления организацией использования регулятивов финансовых результатов в своих целях их можно подразделить на две основные группы: первая — методологические принципы, вторая — способы влияния. Первая группа регулятивов является основной, поскольку именно методологические принципы формируют границы того информационного поля, в котором формируются все показатели, в том числе и показатели финансовых результатов и их величина. Применение методологических принципов, закрепленных в настоящее время нормативным регулированием бухгалтерского учета, является обязательным для всех коммерческих организаций. Вторая группа регулятивов — это способы влияния на величину финансового результата, разрешенные действующим законодательством. К ним относятся: амортизационная политика организации; варианты оценки запасов и финансовых вложений и способы их списания; порядок списания общехозяйственных расходов; определение перечня резервов предстоящих расходов и оценочных резервов. Эти регулятивы находятся в поле возможностей выбора управления организацией исходя из ее целей и задач.

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

Характеризуя современную информационную подсистему учета финансовых результатов, следует отметить ее деление на группы элементов, формирующих строго целевую информацию о различных объектах финансовых результатов организации. При этом вся информация, поставляемая рассматриваемой подсистемой, по характеру ее формирования и взаимосвязи с прибылями и убытками может быть подразделена на конечную информацию и уточняющую ее.

Конечная информация о прибылях и убытках организации формируется на счетах продаж, различных прибылей и убытков, а также капитализированной прибыли. Эти элементы представляют собой информационный механизм, направленный на выявление конечного финансового результата отчетного перио-

да, правила формирования которого обеспечивают жесткую взаимосвязь с капитализированной прибылью организации в виде ее наращивания.

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

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

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

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

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

Функция воздействия связана с возможностью управления предприятием с помощью регулирующих воздействий оказывать влияние на величину финансового результата. Иными словами, данная функция предполагает, что руководство организации на основании предоставленных ей нормативным регулированием бухгалтерского учета способов управления прибылями и убытками может достичь того или иного желаемого конечного финансового результата. Однако последняя функция не всегда может носить объективный характер. Это создает дополнительные сложности для внешних пользователей бухгалтерской отчетности при оценке величины полученной прибыли. Именно это обстоятельство позволяет управлению отдельных организаций при формировании информации перешагнуть ту тонкую грань от обоснованного воздействия на величину

прибыли до откровенного манипулирования сознанием пользователя бухгалтерской отчетности.

Исходя из вышесказанного под регулятивами финансовых результатов понимается система показателей, которая при изучении условий возникновения прибылей и убытков позволяет адекватно оценить пользователям их величину и прогнозировать динамику конечных финансовых результатов в будущие отчетные периоды, а также с достаточной степенью достоверности установить степень воздействия управления организацией на порядок их формирования. Однако в экономической литературе по-прежнему отсутствует системный подход к формированию информации о финансовых результатах организации во взаимосвязи с регулируемыми их величину показателями. Соответственно, это обстоятельство по-прежнему не обеспечивает прозрачность данных, характеризующих основную цель финансово-хозяйственной деятельности организаций в условиях рыночной экономики.

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

Поэтому крайне важным для практики является разработка методологии и методики учета регулятивов во взаимосвязи с конечным финансовым результатом через призму его составляющих. В свою очередь, указанные принципы и правила обеспечивают практическое применение семантической и прагматической концепций в исчислении прибыли, а интеграция всех концепций в единое информационное целое позволяет говорить о многофункциональности финансовых результатов.

Источники

Ожегов С. И. Словарь русского языка: 70000 слов. М., 1991.

Пирс Ч. Логические основания Теории знаков: Начала прагматизма / пер. с англ. СПб., 2000. Словарь иностранных слов. М., 1988.

Соколов Я. В. История развития бухгалтерского учета. М., 1985.

Хедриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М., 2000.