

УДК 657.1

Развитие информационной подсистемы учета финансовых результатов

Аннотация. В работе показана актуальность вопросов, связанных с учетом финансовых результатов в современных условиях функционирования коммерческих организаций; проанализированы основные тенденции развития подсистемы учета финансовых результатов в рамках англо-американской и континентальной модели бухгалтерского учета; проанализирован отечественный опыт при планово-централизованном строе экономики. Выявлена и обоснована необходимость раскрытия информации о финансовых результатах для целей бухгалтерского, налогового и управленческого учета. В результате исследования в работе обосновано использование интегрированной системы бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учета доходов, расходов и финансовых результатов, ориентированного на интересы различных групп пользователей.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; финансовые результаты; пользователи; конвергенция; интеграционная система учета.

Abstract. The work considers the urgency of the issues associated with the financial results in the current conditions; describes the main trends in the development of revenue and expenditure accounting in the framework of the British-American and Continental accounting model. It's show the necessity of generating information about the financial results for the purposes of financial, tax and management accounting. There is a need to use of an integrated system of financial, tax and management accounting of revenues, expenditures and financial results based on the interests of different groups of users.

Keywords: accounting; financial results; users; convergence; integration accounting system.



Гаджиева П. Н.,

аспирантка кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях»
Финансового университета

✉ patina90@mail.ru

Подсистема учета финансовых результатов является важнейшим звеном учетно-аналитического обеспечения управления хозяйствующим субъектом, а показатели финансовых результатов, представленные в бухгалтерской (финансовой) отчетности, служат основанием для принятия управленческих решений для различных групп пользователей. В рыночной экономике организациям приходится работать в условиях нестабильности, неопределенности и под влиянием циклических колебаний. В то же время процессы глобализации и интеграции в мировой экономике неизбежно увеличивают количество участников

международных отношений, усиливая взаимозависимость между ними и усложняя их взаимоотношения. Так возникает необходимость приведения существующей в рамках управления предприятием системы информационно-аналитического обеспечения в соответствие с современными условиями развития экономики.

Разделяю точку зрения А. Е. Шевелева, который говорит: «В последние десятилетия существенно возросло влияние бухгалтерского учета на экономику развитых в экономическом отношении государств. Сегодня уже общепризнано, что от качества ведения бухгалтерского учета зависит экономическая безопасность не только отдельно взятого предприятия или государства, но и всей мировой экономики в целом» [1]. Вопросы, связанные с построением эффективной методики учета доходов, расходов и финансовых результатов в системе бухгалтерского учета, представляют особую важность в обеспечении мировой экономической безопасности.

Научный руководитель: Миславская Н. А., доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет в коммерческих организациях».

Показатели финансовых результатов и пользователи финансовой отчетности

| Показатели | Характеристика показателя | Группа пользователей |
|-----------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| Валовая прибыль от реализации продукции | Выручка от реализации продукции (без НДС и акцизного налога) минус себестоимость реализованной продукции | Менеджмент (управленческий персонал) |
| Прибыль от продаж | Прибыль, полученная в результате основной деятельности | Кредиторы, контрагенты, инвесторы |
| Прибыль до налогообложения | Прибыль от общехозяйственной деятельности | Государственные (налоговые) органы власти |
| Чистая прибыль | Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия | Менеджмент, собственники |
| Нераспределенная прибыль | Чистая прибыль за минусом выплат дивидендов и отчислений в резервный и другие фонды | Собственники, инвесторы |

И. А. Нечитайло отмечает: «Подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли интегрирует всю информацию бухгалтерской системы о доходах и расходах организации, сопоставление которых дает финансовый результат, а также формирует данные о прибыли как источнике финансового обеспечения различных сторон деятельности организации» [2, с. 108].

С развитием экономической мысли постепенно происходило формирование науки бухгалтерского учета, менялось осмысление роли и положения в ней подсистемы учета финансовых результатов. В современных условиях особое внимание при построении эффективной системы учета и отчетности в отношении финансовых результатов необходимо уделить вопросу о предназначении данной информации. Интересы пользователей признаются главным фактором, который оказывает влияние на методику учета доходов и расходов, а также определяет состав показателей финансовых результатов в бухгалтерской (финансовой) отчетности (см. таблицу).

Пользователи бухгалтерской отчетности подразделяются на внешних и внутренних. К внутренним пользователям относят собственников, персонал и руководство организации, а к внешним – кредиторов, инвесторов (настоящих и потенциальных), поставщиков, государственные (налоговые, статистические) органы власти, общественность.

В условиях гармонизации национальных правил бухгалтерского учета с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) прежде следует рассмотреть позиции двух крупнейших моделей бухгалтерского учета – англо-американской (британо-американской) и континентальной, в от-

ношении их представлений о составе пользователей информации бухгалтерской отчетности.

В учебном пособии «Теория бухгалтерского учета» Э. С. Хендриксена и М. Ф. Ван Бреда под редакцией Я. В. Соколова представлена позиция англо-американской модели: «вся теория бухгалтерского учета – это анализ методов исчисления прибыли». Так, представители американской школы, в том числе указанные выше авторы, трактуют теорию бухгалтерского учета как систему методологического анализа процедур по исчислению финансовых результатов, рассматривая каждый объект бухгалтерского учета с точки зрения его влияния на прибыль. В этом же учебном пособии подчеркивается, что данная точка зрения переплетена с взглядами отца бухгалтерского учета Луки Пачоли, который учил, что «счета суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения о всех своих делах и о том, идут ли дела его успешно или нет» [3].

Основная задача англо-американской модели – обеспечение интересов инвесторов и кредиторов при минимальном вмешательстве государства в систему формирования данных бухгалтерского учета. Как правило, все категории пользователей бухгалтерской отчетности анализируют финансовые результаты деятельности компаний с целью определения вариантов размещения средств в различных отраслях [4]. Данная модель бухгалтерского учета лежит в основе одной из крупнейших современных систем международных правил бухгалтерского учета, а именно в Общепринятых принципах бухгалтерского учета (ГААП США).

В соответствии с континентальной моделью бухгалтерского учета главными пользователями

бухгалтерской информации являются государство и банки. Отечественная система бухгалтерского учета и отчетности относится к данной модели, и на протяжении всей истории развития учетно-аналитической системы главным пользователем и заказчиком учетной информации являлось государство. При планово-централизованном строе экономики подсистема учета финансовых результатов не являлась важнейшей, но все-таки не была обделена вниманием. А. И. Нечитайло подробно описал подсистему учета доходов и расходов, существовавшую в нашей стране вплоть до 1991 г. Современная отечественная учетная наука во многом сохраняет традиции учетной системы при планово-централизованных методах управления экономикой. Главная особенность советских учетных традиций сохранилась в современной системе учетно-аналитического обеспечения и заключается в ведении учета и составлении отчетности в интересах государственных органов. Огромное количество предприятий в настоящее время в нашей стране содержат бухгалтерию в первую очередь для осуществления расчетов по налогам и сборам с органами государственной власти. Именно поэтому идеи гармонизации правил бухгалтерского и налогового учета нашли столь активную поддержку среди практикующих бухгалтеров.

Основная задача англо-американской модели — обеспечение интересов инвесторов и кредиторов при минимальном вмешательстве государства в систему формирования данных бухгалтерского учета

Развитие учета финансовых результатов напрямую связано с развитием нашего общества. При плановой экономике страны главной целью системы бухгалтерского учета являлось предоставление информации о народнохозяйственной эффективности предприятия. Показатели финансовых результатов и порядок их формирования в этих системах занимали далеко не первое место. Тем не менее необходимость использования показателей финансовых результатов в оценке деятельности хозрасчетных организаций вынуждала органы государственного управления уделять достаточное внимание учетным функциям финансовых результатов. Поэтому счет, предназначенный для формирования конечного финансового результата, как элемент системы всегда сопутствовал любой раз-

витой информационной системе бухгалтерского учета, применяемой в стране. Однако его конкретное содержание, состав показателей подвергались значительной корректировке [2, с. 17]

Информационные системы бухгалтерского учета в эпоху становления «социалистического учета» носили отраслевой характер. Постоянно менялись элементы этих систем. Но важно отметить, что те учетные тенденции привели к становлению основных принципов и правил бухгалтерского учета, которые не потеряли свою актуальность и в наше время. Но все же в условиях рыночной экономики использования отечественного опыта для развития методологии и методологии учета финансовых результатов недостаточно. Таким образом, развитие учетно-аналитической системы, в том числе в отношении подсистемы учета финансовых результатов, в направлении гармонизации с международными стандартами считается неизбежным.

В соответствии с МСФО бухгалтерский учет сводится к предоставлению в отчетности данных, необходимых ее основным пользователям. Так, в стандарте «Концептуальные основы финансовой отчетности» цель составления отчетности прописана следующим образом:

«Цель финансовой отчетности общего назначения заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования». Таким образом, правила МСФО направлены на регулирование информации, формируемой в рамках бухгалтерского учета, являющейся полезной для определенных внешних групп пользователей, а именно инвесторов и кредиторов. В соответствии с данным положением из числа пользователей, в интересах которых формируется информация в финансовой отчетности, исключены собственники [5].

В мае 2014 г. Советом по МСФО и американским Советом по стандартам финансового учета в рамках программы конвергенции национальных бухгалтерских стандартов на основе МСФО был опубликован новый единый стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», который изменяет существующую концепцию и создает новую модель признания выручки. Его влияние выходит за рамки бухгалтерского учета, распространяя свое

действие на различные сферы бизнеса. Данный стандарт, предоставляя право широкого использования профессионального суждения бухгалтерам, одновременно содержит большое количество рекомендаций и детальных примеров. Последствия МСФО 15 еще предстоит оценить, вступление его в силу намечено на 1 января 2017 г. Решение о конвергенции национальных стандартов было принято на основе признания того факта, что МСФО и ГААП США, каждая в отдельности, сегодня уже не отвечают требованиям современной экономики, характеризующейся высокой степенью глобализации и информатизации.

Таким образом, идеи американского представления в отношении видения бухгалтерского учета и составления отчетности, в том числе в подсистеме учета финансовых результатов, будут лежать в основе будущей единой глобальной модели бухгалтерского учета и отчетности.

Здесь важно представить мнение российского ученого Я. В. Соколова по поводу американской бухгалтерии, ее применимости в национальной системе учета: «Школа американского учета много дала миру и подарит ему в будущем еще больше, но эту бухгалтерию нельзя экспортировать целиком. Может ли русская бухгалтерия стать американской? Нет. Многие ее даже очень хорошие приемы не срабатывают у нас» [6].

В развитие современного бухгалтерского учета финансовых результатов в нашей стране считаю важным представить две концепции 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, 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. Обе концепции носят односторонний характер, в результате чего нарушаются интересы ряда пользователей учетной информации [2, с. 253]. Показатели прибыли, формируемые в соответствии с первой концеп-

цией, удовлетворяют интересам государственных органов, а при использовании второй концепции учитываются только интересы собственников, инвесторов и кредиторов. А если следовать МСФО 1, то пользователями финансовой отчетности, в интересах которых формируются показатели финансовых результатов, признаются лишь кредиторы и инвесторы. Данная ситуация может привести к ведению в организациях нескольких видов учета параллельно, таких как финансовый, налоговый и управленческий.

В результате проведенного исследования установлено следующее.

Рыночные условия экономики изменили положение организаций, которые получили большую самостоятельность и независимость. В результате они полностью отвечают за свои финансовые результаты в процессе деятельности.

Участники рыночных отношений находятся в полной зависимости друг от друга, и одним из важнейших источников информации, позволяющим выстраивать продуктивные отношения, являются показатели финансовых результатов в бухгалтерских отчетах.

В соответствии с континентальной моделью бухгалтерского учета главными пользователями бухгалтерской информации являются государство и банки

Процессы глобализации, а также потрясения экономику финансовые кризисы открыли проблемы в существующей системе бухгалтерского учета. Для соответствия новым реалиям мировой экономики необходимо пересмотреть существующие стандарты и принять единые глобальные правила ведения учета и отчетности на фоне изменившихся интересов инвесторов и кредиторов. С этой целью в настоящее время уже разработана программа конвергенции двух крупнейших международных систем бухгалтерского учета – ГААП США и МСФО. В целях этой конвергенции в мае 2014 г. выпущен стандарт МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями», который повлияет на существующую в настоящее время практику ведения бухгалтерского учета финансовых результатов. В условиях перехода на МСФО с внедрением нового стандарта по выручке изменения грядут в ряде национальных правил по бухгалтерскому учету (ПБУ), регламентирующих бухгалтерский учет финансовых результатов.

В соответствии с МСФО 1 «Концептуальные основы финансовой отчетности» пользователями бухгалтерской отчетности признаются кредиторы и инвесторы. В отечественном ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» представлен широкий круг как внутренних, так и внешних пользователей. Считаю, что данное положение в отечественных правилах бухгалтерского учета необходимо сохранить и представлять в бухгалтерских отчетах большее количество показателей финансовых результатов в интересах широкого круга пользователей.

Информационные системы бухгалтерского учета в эпоху становления «социалистического учета» носили отраслевой характер

Развитие современной системы учета финансовых результатов следует продолжать в русле гармонизации правил бухгалтерского (финансового) и налогового учета. Необходимо выявить и устранить основные различия в учете доходов и расходов по данным видам учета.

Основной целью как для международных, так и национальных правил бухгалтерского учета является обслуживание интересов внешних пользователей. Предполагается, что управленческая информация, необходимая для принятия решений внутренними пользователями, будет регулироваться на основе внутренних документов. По мнению профессора М. А. Вахрушиной, управленческий учет, в отличие от бухгалтерского, регламентации подвержен быть не может. В основе этого суждения лежит то обстоятельство, что менеджмент каждой коммерческой организации имеет свои особенности, и построение системы управленческого учета становится для нее своеобразным ноу-хау [7]. Соглашаясь с мнением М. А. Вахрушиной, мы считаем, что имеющийся отечественный опыт в области управленческого учета достаточен для его эффективной организации в рамках единой системы с бухгалтерским учетом.

Рост глобальной финансовой нестабильности выводит на первый план сущностное содержание современного бухгалтерского учета, то, насколько он способствует формированию информации, отвечающей интересам всех групп пользователей. Главной целью учетной системы признается обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом и (или) потребностями в информации. В этих

условиях создание параллельных систем бухгалтерского (финансового), управленческого и налогового учета доходов и расходов для формирования информации о прибылях (убытках) в интересах различных групп пользователей в условиях Российской Федерации является неприемлемым. Среди недостатков такого варианта учетно-аналитического обеспечения управления коммерческих организаций следует выделить следующее:

- возрастающий объем бухгалтерских работ за счет того, что один и тот же массив информации обрабатывается для различных целей учета. Так происходит дублирование работ;
- ведение параллельного учета – дорогостоящий процесс, который могут себе позволить только крупные компании;
- существует возможность искажения информации в результате параллельного ведения или трансформации.

Решить данные проблемы позволит система интегрированного бухгалтерского (финансового), налогового и управленческого учета доходов и расходов и представления показателей финансовых результатов в интересах различных групп пользователей. Формирование и представление данных о финансовых результатах в рамках единой учетной интегрированной модели будет соответствовать как отечественным учетным традициям, так и современным условиям развития бухгалтерского дела, позволит оперативно предоставлять информацию, контролируя связь между всеми основными системами учета.

Литература

1. Шевелев А. Е. Риски в бухгалтерском учете: учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. М.: КНОРУС, 2015. 304 с.
2. Нечитайло А. И., Панкова Л. В., Нечитайло И. А., Томшинская И. Н. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов в системе управления организацией. Ростов н/Д.: Феникс, 2014. 281 с.
3. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
4. Умаров Х. С. Основные модели учета и отчетности в мире // Аудитор. 2013. № 6.
5. Соколов Я. В., Соколов В. Я. Сила и слабость бухгалтерии США. URL: <http://www.lawmix.ru/bux/158059/> (дата обращения: 31.03.2015).
6. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: <http://minfin.ru/common/upload/library/2015/01/main/conceptual.pdf> (дата обращения: 31.03.2015).
7. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. 8-е изд., перераб. и доп. М.: Национальное образование, 2013. 672 с.