

А.И. Нечитайло, И.С. Манхаева

**ПРИНЦИПЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНФОРМАЦИИ О
РЕГУЛЯТИВАХ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ**

A.I. Nechitaylo, I. S. Manhaeva

**PRINCIPLES OF FORMATION OF INFORMATION ON
REGULATIVES OF FINANCIAL RESULTS**

Статья посвящена рассмотрению принципов формирования информации о регулятивах финансовых результатов в современной бухгалтерской системе. Указано, что в условиях рыночной экономики значение регулирующих элементов величины прибыли в системе бухгалтерского учета возрастает многократно. Выделены принципиальные основные аспекты исследуемой категории, сформулированы функции регулятивов, раскрыта их сущность и предложено определение регулятивов.

The article is devoted to investigation of information forming principles for the financial results "regulatives" in contemporary accountant system. The authors point out that in marketing economy conditions the importance of profit magnitude regulation elements in accountant systems grows repeatedly. In this article principal aspects are distinguished and categories are examined. The authors reveal "regulatives" essence, propose the definition for "regulatives" and formulate their functions.

В условиях рыночной экономики вопросы достижения полной, достоверной и нейтральной информации о формировании и распределении прибыли всегда являются наиболее обсуждаемыми и проблемными. Такая позиция обусловлена тем, что в условиях ограниченности ресурсов прибыль выступает важнейшим условием достижения экономической стабильности и инвестиционной привлекательности предприятия, являясь при этом основным экономическим показателем, наиболее полно отражающим эффективность деятельности любой коммерческой организации. В свою очередь, сама сущность прибыли порождает сложные экономические взаимоотношения по поводу ее объемов и границ распределения, складывающихся между коммерческой организацией как хозяйствующим субъектом, с одной стороны, и рядом других субъектов – с другой. Такие взаимоотношения носят ярко выраженный расчетный характер, так как могут принимать множество различных форм. Поэтому информация о прибыли в различных ее проявлениях пользуется наибольшим спросом среди различных ее пользователей и обязательно учитывается при принятии любых управленческих решений.

В связи с постоянным расширением круга пользователей информации о деятельности организации предъявляются новые требования пользователей к качеству учетной информации и бухгалтерской отчетности. В последнее время одним из наиболее часто декларируемых критериев, характеризующих качество отчетности, называется ее «прозрачность». Это предполагает увели-

чение совокупности показателей финансовых результатов, характеризующих различные свойства прибыли как экономической категории.

Следовательно, 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. Именно это обстоятельство позволяет взвешенно и объективно подойти к процессу распределения прибыли, который является, по существу, конечной целью всей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому для организаций крайне важным является адекватное определение величин, регулирующих финансовый результат деятельности, а для внешних пользователей таким же важным критерием является понимание условий их формирования. Последнее обстоятельство обеспечивается прежде всего знанием пользователей основных положений учетной политики, базовых требований и допущений, которые применяются в бухгалтерском учете, а также пониманием информационной сущности основных процедур регулирования финансовых результатов, которыми оперируют на практике.

Однако в научной и методической 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 коммерческих организаций в условиях рыночной экономики.

Как уже указывалось, наиболее значимым и емким оценочным показателем деятельности организации является финансовый результат. От знания правил его формирования зависят решения, принимаемые пользователями бухгалтерской отчетности. В то же время современная система учета и отчетности в целом не обеспечивает достаточной прозрачности условий формирования прибыли. Так, в бухгалтерской отчетности наряду с чрезвычайно агрегированным показателем нераспределенной прибыли представлен только алгоритм расчета конечного финансового результата. 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.

В связи с этим необходимо выделить основные принципы и способы регулирования величиной финансовых результатов, находящих свое отражение в явном или неявном виде в учетной политике организации. К ним относятся:

- принцип непрерывности деятельности предприятия, принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности;
- резервирование и капитализация;
- способы оценки активов и пассивов.

При этом указанные принципы и способы регулирования величины финансовых результатов органически взаимосвязаны между собой и логически вытекают друг из друга.

Методологической основой регулирования величины финансовых результатов являются принципы, вытекающие и характерные только для бухгалтерского учета. По существу, указанные принципы определяют границы информационного поля, в которых формируются различные финансовые результаты.

Важнейшим принципом, используемым при формировании прибыли, является допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в зарубежной практике называемым принципом соответствия. Исходя из его сущности, факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Применение этого принципа на практике приводит к тому, что при исчислении прибыли бухгалтер следует требованию соответствия расходов, понесенных в отчетном периоде полученным доходам. Помимо этого, требуется привязка понесенных расходов и полученных доходов к текущему отчетному периоду, выявление и обособленный учет доходов и расходов будущих периодов.

Другим принципом является допущение непрерывности деятельности, согласно которому организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности. Именно поэтому руководству и другим заинтересованным пользователям периодически необходимо знать о текущем состоянии дел на предприятии. Таким образом, бухгалтерский учет измеряет деятельность за конкретный промежуток времени, называемый отчетным (или учетным) периодом.

Еще одним принципом, оказывающим влияние на размер финансового результата, является принцип осмотрительности, иначе именуемый как принцип консерватизма. Данный принцип предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов. Принцип осмотрительности можно рассматривать как ограничение применения принципа соответствия. В самом деле, например, согласно принципу наименьшей оценки, при обесценении оборотных активов, когда их рыночная стоимость на отчетную дату меньше, чем стоимость на дату приобретения, то соответствующая разница признается убытком. Вместе с тем превышение рыночной стоимости над себестоимостью запасов в качестве дохода в учете не признается.

Изменение информационной сущности вышеперечисленных принципов или их игнорирование приведет к значительному изменению величины финансового результата. Так, например, изменение сущностного содержания принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности, когда соотносение расходов с полученными доходами будет осуществляться по периоду их оплаты, в корне изменит величину всех показателей, формирующих финансовый результат.

Известно, что прибыль рассчитывается как превышение доходов над расходами. Отсюда следует, что доходы и расходы, сформированные в рамках применения указанных выше принципов, являются основными факторами, влияющими на величину прибыли. Они, наряду с категорией собственно прибыли, являются наиболее дискуссионными моментами как всей экономической науки, так и бухгалтерского учета. В частности, наиболее спорным является вопрос о составе расходов, уменьшающих прибыль. В первую очередь это связано с тем, что такие расходы в определенной степени могут подвергаться регулированию со стороны управления предприятием. Это, в свою очередь, оказывает значительное влияние и на величину финансовых результатов деятельности коммерческих организаций.

В связи с этим, по нашему мнению, самыми результативными способами регулирования величиной финансовых результатов является резервирование и капитализация. Под капитализацией понимаются расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но которые принесут доходы в последующих отчетных периодах. Данные расходы подлежат исключению из системы исчисления финансового результата данного отчетного периода и включению в состав активов предприятия. Иными словами, такие расходы подлежат капитализации. Резервирование предполагает включение в систему исчисления финансового результата расходов и/или доходов, вероятных для данного и/или будущих отчетных периодов. Следовательно, указанные приемы позволяют в зависимости от целей управления предприятием в системе исчисления конечного финансового результата деятельности организации включать в нее или исключать из нее специфические расходы.

К одному из самых существенных способов регулирования величины финансового результата относится оценка. Достоверное формирование, а главное правильное понимание условий формирования финансового результата прежде всего обеспечивается адекватным применением и пониманием правил оценки соответствующих объектов бухгалтерского учета. Данное положение обусловлено тем, что в современных условиях оценка является не только элементом метода бухгалтерского учета, с помощью которого натуральные показатели переводятся в денежные, но и методом регулирования как величины различных статей актива и пассива баланса, так и величины финансовых результатов.

Зачастую цель перевода натурального измерителя в денежный определяется интересами руководства предприятия, эту оценку производящими. Поэтому, по-разному оценивая активы баланса, управление организации тем самым, влияет на конечный финансовый результат.

Оценка как элемент регулирования величины прибыли так или иначе находит свое выражение в способах ведения бухгалтерского учета, закрепленных в учетной политике организации. К основным учетным методикам, разрешенным действующим нормативным регулированием и влияющим на конечный финансовый результат, относятся:

- 1) амортизационная политика организации;
- 2) вариант оценки запасов и финансовых вложений и способы их списания;
- 3) порядок списания общехозяйственных расходов;
- 4) определение перечня резервов предстоящих расходов и оценочных резервов.

Таким образом, можно выделить три основные функции регулятивов финансовых результатов: аналитическую, прогнозную 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, соответственно, об условиях его формирования.

Прогнозная функция связана с предоставлением информации о будущей динамике финансовых результатов. 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 финансового результата следующего или следующих отчетных периодов

Функция воздействия связана с возможностью воздействия управления с помощью регулятивов на величину финансового результата. Иными словами данная функция предполагает, что руководство организации на основании предоставленных ей методов управления финансовыми результатами (резервирование и капитализация) могут достичь того или иного желаемого 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 конечных 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.