

## 2.4. КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ И ИХ АНАЛИЗ В ПРАКТИКЕ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Нечитайло А.И., д.э.н., профессор,  
зав. кафедрой бухгалтерского учета;  
Панкова Л.В., к.э.н., доцент кафедры  
бухгалтерского учета;

Нечитайло И.А., к.э.н., доцент кафедры  
аудита и экономического анализа

*Санкт-Петербургский  
торгово-экономический институт*

Статья «Концепции бухгалтерского учета и отчетности и их анализ в практике хозяйствования Российской Федерации» посвящена вопросам моделирования концепции бухгалтерского учета и отчетности в условиях различных учетных парадигм. При этом построение концепции бухгалтерского учета и отчетности увязывается с различными подходами к сущности процесса управления экономикой предприятия.

Системы показателей, характеризующие хозяйственную деятельность предприятий и представленные в бухгалтерском учете, затрагивают интересы их собственников, руководителей предприятий и экономистов, формирующих такие показатели. Информационными результатами указанных систем пользуются налоговые и иные государственные органы, а также сотни тысяч инвесторов и кредиторов. В связи с этим бухгалтерский учет представляет собой встроенный элемент экономического контура управления предприятием и является единственным инструментом полного отражения всей хозяйственной деятельности и финансового состояния предприятия. Однако информационная направленность бухгалтерского учета предопределяется потребностями управления экономикой предприятия, функционирующего в условиях определенной социально-экономической среды. Поэтому рассмотрение механизма построения концепции бухгалтерского учета и отчетности представляет собой весьма трудоемкую задачу.

Как известно, существуют два принципиальных подхода к управлению экономикой предприятия. Первый, западный подход, базируется на том, что главной целью управления экономикой предприятия является финансовая природа объекта управления, т.е. управляющего интересует в первую очередь, величина денежных средств, вложенных в объект управления и изменение его стоимости. Отсюда вытекает и широко рекламируемый определенной группой экономистов постулат, что для процесса управления самодостаточным являются только стоимостные характеристики управляемых объектов. Отсюда и использование в этом процессе чрезвычайно укрупненных объектов управления в самых их общих проявлениях, либо абстрактного объекта управления. При этом колоссальное значение уделяется различным способам оценки объектов учета как общепризнанным, так и альтернативным. Наличие различных способов оценки порождает вариативность в выборе вариантов учета, которые нашли свое выражение в категории «учетная политика».

Второй подход на основе которых осуществляется информационное обеспечение управления экономикой

предприятия, базируется на том, что главным в процессе управления является предметно-вещностная природа управляемого объекта, а изменения его стоимости являются лишь одним из многих оценочных показателей. Оценка учетных объектов осуществляется по одному общепризнанному варианту и как следствие отсутствием в учетной практике категории «учетная политика». Такой подход характерен для планово-централизованных методов управления экономикой предприятия.

Все вышеизложенное предопределяет выбор соответствующей концепции бухгалтерского учета и отчетности. В общепринятом смысле под концепцией понимают свод общепринятых теоретических принципов, которые составляют основу той или иной области исследований. Экстраполируя это определение на науку о бухгалтерском учете его концепцией можно считать определенный набор методологических принципов и методических правил, представляющих собой основу как для определения того, какие хозяйственные процессы должны учитываться, как они должны быть оценены и каким образом по ним должна быть представлена информация пользователям финансовой отчетности.

Таким образом, перед органами управления бухгалтерским учетом встает проблема выбора методологических элементов и методических правил, которые в наибольшей степени удовлетворяют интересы доминирующих в социально-политическом поле групп пользователей бухгалтерской информации. В свою очередь, интересы пользователей в выборе получаемой информации могут быть положены в русло какой-либо учетной теории из числа рассмотренных выше или их симбиозе. Следовательно, можно вести речь о влиянии доминирующей теории информационной поддержки управления на выбор элементов соответствующей учетной концепции.

В рамках персоналистических учетных теорий на первый план выходят методологические и методические принципы и правила правового, налогового, этического и психологического характера. В свою очередь в материалистических теориях – такие же принципы и правила, нацеленные на тщательное отражение изменений в состоянии ценностей, ресурсов, средств и источников их возникновения.

С помощью принципов формируются границы информационного поля, структура информационных массивов и способы предоставления информации пользователям. Кроме того, два последних параметра обеспечиваются и бухгалтерской методикой, под которой понимается совокупность правил целесообразного проведения какой-либо учетной процедуры.

При этом следует отметить, что набор базовых принципов при любой бухгалтерской парадигме ограничен, но их сущностное наполнение и практика применения может значительно различаться. Так, например, отражение доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности строится на основе применения принципа временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Суть этого принципа сводится к установлению взаимосвязи между доходами и расходами в определенном отчетном периоде при соблюдении базисных условий.

В современной его интерпретации 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. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности можно интерпретировать и в другом существенном наполнении. Например, доходы и эквивалентные им расходы признаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, когда получены и выплачены денежные средства или им равные ресурсы. Соответственно, различное существенное наполнение рассматриваемого принципа в обоих случаях кардинальным образом меняет границы информационного поля и величину прибыли, формируемой в бухгалтерском учете.

Кроме того, существенное наполнение этого принципа напрямую связано с использованием в учетной концепции правила взаимосвязи монетарного имущества с источниками его возникновения. Под таким правилом понимается жесткая привязка или ее отсутствие создаваемых источников к движению денежных средств. Например, отражение в учете источника средств, знаменующего собой обязательное наличие денежных средств на обновление основных фондов, или наоборот, наличие такого же источника, который растворяется в общей массе активов организации. Это узловое правило любой концепции, которое может находить свое продолжение в таком же правиле взаимосвязи любого немонетарного имущества с источниками его возникновения.

Другим примером может послужить неприменение в явном или неявном виде принципа непрерывности деятельности, которое исключает использование приемов резервирования, капитализации и декапитализации. Это обстоятельство также в корне меняет величину прибыли отчетного периода. В свою очередь, исключение из базового набора принципов требования осмотрительности может привести к отказу от необходимости образования резервов под обесценение оборотных активов и наоборот создать все предпосылки для появления скрытых резервов, что также меняет величину прибыли. Таким образом, неприменение или существенное изменение содержания принципов, составляющих бухгалтерскую парадигму, оказывают влияние на состав учитываемых показателей и меняют значение величины чистой прибыли (чистого убытка), важнейшего оценочного показателя в условиях любой бухгалтерской парадигмы.

Значимую роль в построении соответствующей концепции бухгалтерского учета и отчетности играет выбор соответствующих методических правил. Так, например, формирование показателей финансовых результатов в отчете о прибылях и убытках может осуществляться двумя методами: сальдовым и развернутым. Сальдовый метод предполагает отражение в отчете по соответствующей строке сальдо между однородными группами доходов и расходов. При этом сами доходы и расходы в отчете не отражаются. В свою очередь, развернутый метод представления показателей предусматривает подход, когда по строкам соответствующих доходов и расходов в отчете отражается полная их сумма. Соответственно формирование отчета о прибылях и убытках сальдовым методом отчета резко сокращает количество отражаемых показателей. Однако использование сальдового метода формирования показателей финансовых результатов в отчете намного уменьшает его информативность. В этом случае из информационного оборота изымаются данные, связанные с условиями формирования финансовых результатов, в то время как использование

развернутого метода позволяет обеспечить пользователей указанной информацией.

Теория и практика бухгалтерского учета в нашей стране имеет громадный потенциал для выработки концепции бухгалтерского учета и отчетности, необходимой для управления эффективной деятельностью хозяйствующих субъектов в рыночных условиях. Только в нашей стране функционировали диаметрально противоположные концепции, практические апробации которых являются богатейшим ресурсом знаний о механизме функционирования той или иной концепции в различных условиях хозяйствования.

За период с конца 1940-х гг. прошлого столетия до настоящего времени практический опыт позволяет выделить две концепции бухгалтерского учета, характерные для целей и задач управления своего времени, а также концепцию переходного периода от одной общественно-политической формации к другой. Рассмотрение механизма функционирования каждой из указанных концепций и их сравнительный анализ позволяет выделить их достоинства и недостатки. В свою очередь, полученный в результате проведенного анализа материал позволяет использовать его для выработки рекомендаций по построению учетных механизмов, которые могут быть интегрированы в современную концепцию.

Первая концепция сформировалась в годы планово-централизованных методов управления экономикой. Указанные методы управления, доминировавшие в экономике страны, привели к тому, что длительное время основной целью системы бухгалтерского учета являлось предоставление информации о народнохозяйственной эффективности предприятия. «...Можно сказать, что развитие системы счетов промышленного учета в основном было связано с:

- состоянием калькуляционного дела – кругом затрат, включаемых в себестоимость промышленной продукции и их группировкой;
- организацией финансов промышленности – порядком распределения прибыли, образования и использования специальных фондов и т.п.» [3, с. 42].

В соответствии с этим первая концепция связана с формированием в учете показателей, необходимых органам государственного управления, по однозначному алгоритму их формирования как показателей экономического эффекта с целью характеристики экономической системы данного отчетного периода в рамках плановых заданий предприятию органами государственного управления. Основным содержанием основных показателей бухгалтерской системы при таком подходе являлось соответствие полученных результатов плановым заданиям.

Соответственно, сама же учетная система имела одностороннюю направленность – предоставление информации органам государственного управления. Таким образом, учет формировал показатели, нацеленные только на обеспечение интересов указанных органов. При этом в значительной степени игнорировались интересы самих предприятий, хотя следует отметить, что даже той информации, которая формировалась в указанный период, было достаточно для эффективного управления их деятельностью.

Выработке концепции бухгалтерского учета и отчетности, способствующей деятельности предприятий в рыночных условиях хозяйствования, предшествовала концепция, которую с полным правом можно назвать пере-

ходной от одной общественно-политической формации к другой. Ее целью было стремление интегрировать учетные механизмы, связанные с особенностями рыночной экономики, в действующую тогда учетную систему. При этом Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности при Министерстве финансов РФ ставилась задача сохранения национального стереотипа методологии. Продолжительность действия этой концепции совпадает с действием ее методического обеспечения в виде Плана счетов бухгалтерского учета, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 1 ноября 1991 г. №56.

Создание концепции, связанной с отражением в бухгалтерском учете прибыли, направленной на поддержание собственного капитала и отражением в нем показателя соответствующего моделям принятия решений собственниками, инвесторами и кредиторами продолжается по настоящее время. Соответственно такой подход предопределяет нацеленность всей информационной системы на создание целостной картины, отображающей состояние и движение капитала организации по его составляющим. Поскольку с позиции теоретических исследований основным генератором роста капитала организации является прибыль, то основное внимание в рамках действующей концепции уделяется учету прибыли. В свою очередь категория прибыли в условиях рыночной экономики неразрывно связана с категорией учетных резервов. Соответственно этому действующая концепция бухгалтерского учета и отчетности предполагает наличие значительного числа самых разнообразных резервов. И, наконец, экономический обоснованный исчисление прибыли, возможно, только при условии выявления реальной стоимости объектов бухгалтерского учета. В связи с этим вопросам бухгалтерской оценки в современной концепции уделяется повышенное внимание.

Следует отметить, что построение этой концепции осуществляется с большим трудом. Причиной тому очевидный конфликт интересов между различными группами пользователей. Свидетельством тому является то, что реализация Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу, одобренная приказом Министерства финансов РФ от 1 июля 2004 г., значительно отстает от сроков в ней намеченных. Кроме того, на практике существуют большие претензии к качеству нормативных документов, связанных с реализацией указанной концепции.

Столь существенные различия в концепциях бухгалтерского учета и отчетности в практике хозяйствования нашей страны вытекают из различий на право собственности на средства производства. Общественная собственность диктует одни подходы к построению учетной концепции, а частная собственность – другие.

Анализ теории и практики, в рамках которых функционировали рассматриваемые концепции, показывает, что начальным звеном в построении любой концепции является роль и функции устава, закрепляющие в нем средства собственника данного предприятия. В условиях планово-централизованных методов управления экономикой наделение предприятия какими-либо средствами для ведения хозяйственной деятельности осуществлялось органами государственного управления в виде вышестоящих организаций и закреплялось за ними в качестве уставного фонда. Соответственно, все опе-

рации по движению основных средств, амортизации и износа, связанных с ними, а также безвозмездно полученных или переданных и изъятых материальных ценностей отражались с использованием счета «Уставный фонд». Этот счет являлся учетным регулятором операций по движению имущества, которым располагало предприятие, но полученного от вышестоящих организаций или передаваемого по их указанию. Поскольку таких операций в течение отчетного периода могло быть достаточное количество, то информация на данном счете могла меняться каждый отчетный период. Таким образом, этот информационный элемент на каждый отчетный период отражал движение и остаток средств, которыми располагало конкретное предприятие, но находящееся под контролем вышестоящей организации.

Ныне действующая учетная концепция, так же как и переходная, строится на безусловном постулате – устав отражает сумму вложений собственников, сформированную для осуществления финансово-хозяйственной деятельности. При этом его величина остается неизменной в течение всей деятельности предприятия. По решению учредителей (участников) величина уставного капитала может увеличиваться или уменьшаться, но при этом должны вноситься соответствующие изменения в устав. При этом требуется регистрация новой величины уставного капитала. Соответственно, в течение всей деятельности предприятия сальдо по счету «Уставный капитал» остается неизменным. И только в тех случаях, когда учредители решат или увеличить, или уменьшить величину уставного капитала, а это бывает крайне редко, счет «Уставный капитал» или дебетуется (в случае уменьшения), или кредитуется (в случае увеличения). Следовательно, основными функциями уставного капитала является определение:

- начальной величины капитала для начала предпринимательской деятельности;
- доли каждого учредителя (участника) организации в управлении ею;
- распределяемой прибыли, причитающейся на каждого учредителя (участника);
- минимального размера имущества организации, гарантирующего интересы ее кредиторов.

Такой подход характерен для правовой учетной теории, в соответствие с которой счет «Уставный капитал» должен всегда показывать зарегистрированную сумму уставного капитала, указанную в уставе организации. Если бы не было этого требования, то не возникла бы необходимость в счете «Добавочный капитал». Все факты хозяйственной жизни, связанные с капиталом организации, отражались бы на счете «Уставный капитал». Следовательно, счет «Добавочный капитал» в рамках действующей учетной концепции выступает как регулирующий дополнительный счет к счету «Уставный капитал», и записи по счету «Добавочный капитал» показывают прирост или уменьшение средств, вложенных собственником в предприятие, т.е. речь идет об уточнении оценки этих средств [2, с. 458].

Также принципиально различными для рассматриваемых концепций являются подходы к отражению движения денежных потоков, амортизации, и ряда др.

Следующим принципиальным моментом являются концептуальные подходы к отражению движения денежных потоков и связанных с ними финансовых результатов. В условиях действия первой из числа рассматриваемых концепций, их отражение в учете базировалось на постулате, который гласил, что кругобо-

рот имущества предприятия заканчивается только тогда, когда в процессе продажи поступили денежные средства или их эквивалент. Исходя из этого, развивались общетеоретические и учетные принципы, на которых базировалось формирование информации о процессах продажи. В подавляющем большинстве отраслей промышленности кругооборот средств предприятия привязывался к движению денежных средств, т.е. момент зачисления денежных средств от покупателей на расчетный счет поставщика квалифицировался как продажа. На этом обстоятельстве базировались и расчетные взаимоотношения предприятий и организаций с бюджетом по налогу с оборота (основной предпринимательский налог того времени), отчислениям от прибыли по установленным вышестоящей организацией нормативам<sup>1</sup> и др. Налогообложение предприятия осуществлялось только после оплаты покупателями стоимости отгруженных им товаров, в которую и включался указанный налог. То же следует сказать и о прибыли, большая часть которой подлежала перечислению в бюджет. Исходя из этого, предусматривалась добротная и единообразная схема корреспонденций счетов, отражающих указанные процессы.

И, только для подрядных, геологических и проектных предприятий, продукцию которых принимало непосредственно государство в лице различных организаций, предусматривался метод учета реализации продукции и сдачи работ заказчикам (застройщикам) по отгрузке.

При нем стадия реализации продукции отражалась в учете в другой момент – по мере ее отгрузки и передачи расчетных документов в учреждения банков. При этом методе моменты отгрузки и реализации товаров совпадают. В этом случае выполнение планов реализации и прибыли не связывалось с платежеспособностью покупателей. У предприятий-поставщиков финансовый результат от реализации – прибыль или убыток, отражался независимо от оплаты. При этом методе учета отгруженные товары, уже учтенные по счету «Реализации», числились на счете «Товары отгруженные, выполненные работы и услуги» и отражались в балансе (остаток по этому счету на конец отчетного периода) по отпускной стоимости. Списание сумм и отражение этого осуществлялось только по мере их оплаты в корреспонденции с дебетом счета «Расчетный счет».

В развитие этих подходов прибыль или убыток от реализации товарно-материальных ценностей, работ и услуг выявлялись на счетах реализации в конце отчетного месяца и списывались на счет «Прибыли и убытков». Сальдо этого счета отражало чистую прибыль предприятия (когда сумма прибылей превышало сумму убытков) или чистый убыток (в обратном случае) и включалось в баланс предприятия как финансовый результат его деятельности. Именно поэтому все

последующие годы вплоть до конца 1990-х гг. прибыль, исчисленная на счете «Прибыли и убытки», называлась балансовой прибылью.

Таким образом, на счете «Прибыли и убытки» путем подсчета и балансирования прибылей и убытков от реализации, а также доходов, потерь, расходов от внереализационной деятельности формировался конечный финансовый результат хозяйства. При этом формирование такой информации осуществлялось нарастающим итогом с начала года без исключения распределенных в текущем году сумм прибыли.

Параллельно с этим в самостоятельный раздел плана счетов выделялся раздел «Отвлеченные средства», имевший также один одноименный счет, на котором отражалось направление определенной части прибыли в распоряжение государства и на создание специальных фондов, используемых как внутри предприятия, так и в пределах ведомства (совнархоза, министерства). При этом направление прибыли в распоряжение государства, а также частичное расходование фондов специального назначения сопровождалось прямым изъятием денежных средств предприятия и отражалось в учете записью по дебету счета «Отвлеченные средства» и дебету денежных счетов. Начисление задолженности перед бюджетом по отчислениям от прибыли, и ее погашение осуществлялось одной записью и только по окончании отчетного года. Государственная направленность такого подхода к отражению отчислений от прибыли не требует комментариев.

Отдельным элементом рассматриваемой информационной подсистемы напрямую связанного с отвлечением прибыли, являлось введение в практику учета счета, предназначенного для учета специальных фондов, создаваемых в основном за счет прибыли (в разные годы – фонды экономического стимулирования и специального назначения, фонды специального назначения). Применение этой категории обосновывалось необходимостью резервирования прибыли на строго установленные цели. Действительно это способствовало усилению контроля за распределением прибыли в пределах хозяйства, но по своей сути применение специальных фондов в учетной практике являлось ретушированием роли прибыли в деятельности предприятий.

После утверждения годового отчета в соответствии с указаниями вышестоящей организации осуществлялись учетные процедуры, которые в тот период назывались распределением прибыли, а по существу, являлись операциями, связанными с закрытием счетов учета финансовых результатов. Такое распределение прибыли оформлялось записями по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счетов «Отвлеченные средства», «Специальные фонды» и др. Оставшаяся часть прибыли присоединялась к уставному фонду в порядке пополнения оборотных средств. В противном случае сумма убытков с учетом произведенных отчислений относилась в уменьшение уставного фонда. При этом такие записи осуществлялись в учете следующего года без изменения заключительного баланса. Впоследствии осуществление записей по списанию с баланса суммы прибыли, а также всех произведенных отчислений, взносов и затрат за счет прибыли получило название реформации баланса.

Таким образом, в бухгалтерском учете тех лет находили отражение только показатели финансовых результатов отчетного года и года, предшествующего

<sup>1</sup> По своей экономической природе указанные отчисления являлись таким же налогом, как и налог с оборота. Однако общегосударственная идеология того времени старалась исключить понятие прибыли из целей предпринимательской деятельности, обоснованность которой впрочем, находила свое отражение в значительном ряде, так называемых плано-убыточных предприятий, деятельность которых была направлена на максимальное удовлетворение потребностей населения, а не на получение прибыли. Отсюда и соответствующая терминология, использовавшаяся в тот период – не увеличение прибыли, а снижение себестоимости, не отчет о прибылях и убытках, а отчет о финансовых результатах.

ему. Причем ведение раздельного учета финансовых результатов смежных отчетных периодов, т.е. самостоятельного отражения финансовых результатов текущего и прошлого года, диктовалось принципами финансового планирования и осуществлялось только до утверждения годового отчета предприятия.

Краеугольным элементом этой системы бухгалтерского учета финансовых результатов и распределения прибыли являлся регулирующий счет «Отвлеченные средства» (в последующие годы – «Отвлеченные средства за счет прибыли», «Использование прибыли»), который противопоставлялся счету Прибыли и убытки. Введение в систему учета рассматриваемого счета обосновывалось тем по утверждению В.Г. Макарова, что этот счет «... используется для сохранения в учете, как первоначальной суммы прибыли, так и ее действительной величины, оставшейся после произведенных отчислений» (2, с. 143). Действительно счет «Отвлеченные средства» обеспечивал сохранение в учете на счете «Прибыли и убытки» показателей финансовых результатов нарастающим итогом с начала отчетного года. В то же время именно благодаря применению этого счета создавалась возможность полного изъятия прибыли из оборота в качестве информационного показателя.

Таким образом, длительное время в нашей стране действовала система бухгалтерского учета, которая по существу изымала из информационного оборота показатели прибыли в качестве долговременного источника финансового обеспечения деятельности хозяйства. При этом в экономической литературе тех лет замалчивался важнейший аспект бухгалтерской прибыли как оценочного показателя деятельности. Как правило, прибыль рассматривалась как один из основных показателей работы производственного объединения и предприятия, величина которого зависела от выполнения плана производства, реализации продукции и снижения ее себестоимости.

Такая трактовка прибыли как оценочного показателя привела к тому, что рассмотренная подсистема учета финансовых результатов и распределения прибыли не уделяла должного внимания условиям возникновения финансовых результатов и, наоборот, была направлена на постоянное усиление контрольных функций учета распределения прибыли. Таким образом, целевой функцией подсистемы являлось формирование финансового результата от реализации, отражение текущего использования прибыли, обеспечение контроля за своевременным и полным выполнением предприятием своих обязательств перед бюджетом, за правильностью отчислений прибыли на образование фондов специального назначения, т.е. установление тотального контроля государства за результатами деятельности предприятий.

Безусловным достижением рассматриваемой учетной концепции была категория «Отвлеченные средства», которая отражала бесспорные факты трансформации прибыли из аморфного показателя в строго целевой показатель, к тому же регулирующий первоначальную величину прибыли, создавая тем самым информационное богатство. В свою очередь, введение в учетную практику этой категории послужило толчком к развитию правил кумулятивности информации о финансовых результатах и построению на этой основе добротного их аналитического учета (журнал-ордер №15).

Также весомым достижением бухгалтерского учета тех лет было понимание того факта, что, только превратившись в денежные средства, отгруженная продукция может оказывать влияние на величину финансового результата. Это послужило основой для разработки хорошо продуманной модели учета реализации готовой продукции, работ услуг. Эта модель базировалась на отражении материально-вещественного аспекта реализации на счете «Товары отгруженные», а финансового – на счете «Реализация». Таким образом обеспечивался приоритет экономического содержания операций, связанных с реализацией продукции над их правовой формой.

Однако все достижения в методологии и методике учета финансовых результатов того времени ограничивались рамками их применения в отчетном году. Идеологическая установка – изъятие прибыли из информационного оборота привело к отсутствию в учете показателей прибыли в качестве долговременного источника активов организаций (предприятий).

В действующей учетной концепции движение денежных потоков и кругооборот имущества предприятия, как правило, представляют собой самостоятельные учетные объекты, напрямую не связанные между собой при формировании текущей и отчетной информации о прибыли. Текущий учет прибыли представлен двумя взаимосвязанными подсистемами: учет формирования прибыли и учет ее распределения. Первая из указанных подсистем представляет собой хорошо продуманную учетную модель, отражающую формирование финансового результата по видам деятельности. Для этого используются два одноуровневых информационных элемента в виде счетов «Продажи» и «Прочие расходы и расходы».

Для выявления и учета чистой прибыли (чистого убытка) применяется третий элемент «Прибыли и убытки», на котором путем балансирования учетных на нем показателей выявляется искомый результат. По окончании отчетного года чистая прибыль (чистый убыток) включаются в состав капитала организации.

Вторая учетная подсистема обобщает всю информацию о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли организации или непокрытого убытка. Для этого предназначен счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Его экономическое содержание как элемента информационной системы бухгалтерского учета заключается в аккумулировании невыплаченной в форме доходов (дивидендов) нераспределенной прибыли, которая остается в обороте у организации в качестве внутреннего источника финансирования долговременного характера.

В отличие от активов и обязательств организации, которые могут быть выражены различными способами оценки, сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) представляет собой лишь разницу между бухгалтерской оценкой доходов и расходов этой организации. С одной стороны эта разница представляет собой качественную оценку деятельности организации, с другой – это самый агрегированный показатель во всей системе бухгалтерского учета. Поэтому учет величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) может отражать только увеличение или уменьшение этого показателя без предоставления дополнительной информации по нему.

Однако такой подход к формированию информации только частично удовлетворяет запросы пользователей для принятия решений и только по отчетному году. Для детальной оценки процесса распределения прибыли им необходима развернутая информация о показателях прибыли за несколько предшествующих лет.

Действующая же система учета построена таким образом, что показатели расходования нераспределенной прибыли за ряд предшествующих лет изымаются из информационного оборота, так как отсутствует соответствующий информационный элемент, отражающий изъятие прибыли кумулятивным способом, т.е. отсутствуют предпосылки для выполнения требования прозрачности информации в бухгалтерской отчетности о финансовых результатах. Таким образом, учет нераспределенной прибыли как важнейшей составляющей собственного капитала организации в целях обеспечения прозрачности такой информации предпочтительно строить последовательно от периода к периоду, включая в себя информацию о всех предыдущих периодах; с учетом необходимости не только раздельного учета прибылей и убытков, но и выделения конкретного периода их получения; в разрезе направлений распределения и изъятия прибыли.

Особое внимание пользователей информации о прибыли привлекают показатели ее прочего изъятия. Сейчас отражение расходов на благотворительность и иные аналогичные цели осуществляется в составе прочих расходов, т.е. такие расходы включаются в систему исчисления чистой прибыли. Однако, расходы признаются таковыми только в том случае, если доказана их связь с получаемыми доходами. Следовательно, указанные расходы – это в чистом виде отвлечение прибыли (собственного капитала) от основной деятельности, т.е. «изъятие капитала», так как они не соответствуют деловой цели – получению прибыли, закрепленной в ГК и в уставах организаций. При этом под расходами на благотворительность и иные аналогичные мероприятия могут быть заретушированы, в том числе и незаконные операции – вывоз капитала, финансирование криминальной деятельности, финансирование политических сил. Таким образом, такой подход искажает величину чистой прибыли и ретуширует важнейшее направление в использовании капитала организации. В связи с этим, исходя из экономического смысла рассмотренных операций, указанные расходы необходимо перекалфицировать и отражать в учете как изъятие прибыли.

Рассмотренные различия в изучаемых концепциях находят свое отражение и в порядке формирования отчетной информации о процессах продаж и прибылях и убытках, сопутствующих им. Совпадение процесса формирования прибыли и движения денежных потоков, в условиях действия концепции планово-централизованных времен управления экономикой сопровождалось составлением одной отчетной, именованной как отчет о финансовых результатах. В то время как, в условиях действующей концепции, из-за несоответствия сумм полученной прибыли и наличием денежных средств, необходимо составлять две отчетные формы: отчет о прибылях и убытках и отчет о движении денежных средств. «Подытоживая, отметим, что современный бухгалтерский учет представлен двумя отчетными формами, отражающими один и тот же поток, но с разных точек зрения:

- отчет о прибылях и убытках (с точки зрения права), «метод начисления»;
- отчет о движении денежных средств (с экономической точки зрения), кассовый метод» (1, с. 220.)

Существенными различиями в действии рассматриваемых концепций характеризуются и подходы, связанные с таким важным моментом в деятельности предприятий как обновление основных фондов.

В условиях действия первой из рассматриваемых учетных концепций была выработана оптимальная для плано-централизованных методов управления модель учета амортизации, показатели которой использовались в управлении экономикой предприятия.

Сначала в учете отражалось начисление амортизационного фонда записью по дебету производственных счетов и кредиту счета «Амортизационный фонд». Параллельно с этим осуществлялось резервирование денежных средств на сумму начисленной в этом отчетном периоде амортизации. Тем самым создавался полноценный денежный резерв для восстановления амортизируемых объектов.

Одновременно с этим на сумму начисленной амортизации дебетовался счет «Уставного фонда», являвшегося в тот период источником покрытия всего имущества предприятия, и кредитовался счет «Износ основных средств». При этом начисление износа таким порядком означало уменьшение реальной стоимости амортизируемых объектов.

В бухгалтерских балансах тех лет первоначальная стоимость амортизируемых объектов отражалась в активе, а в пассиве баланса регулирующей статьей отражались суммы начисленного износа. Таким образом, рассматриваемая модель учета обновления основных фондов предоставляла информацию для управления предприятием о суммах начисленных амортизации под реновацию и капитального ремонта, износа, денежных резервов под обновление объектов основных средств, а также являлась абсолютно прозрачной абсолютно прозрачной.

Использование второй из числа рассматриваемых концепций исключило процесс резервирования денежных средств для восстановления амортизируемых объектов. Сумма амортизации объектов возмещенная через выручку от продаж растворяется на счетах активов предприятия. При этом на счетах амортизации соответствующих амортизируемых объектов отражается сумма, не имеющая реального денежного воплощения. Таким образом, вся действующая система начисления амортизации по своей сути предназначена только для выявления финансового результата предприятия, базирующегося на принципе временной определенности фактов хозяйственной деятельности в его действующей интерпретации.

Как уже указывалось, материалистические теории, в развитие которых строилась учетная концепция плано-централизованных времен управления, нацелены в первую очередь, на тщательное отражение изменений в состоянии ресурсов. Именно таковым был учет запасов, в котором особое место занимал учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

С позиции теории важность этой учетной категории обуславливается тем, что всегда в хозяйственном обороте функционируют средства труда, которые по своей роли в процессах производства и продажи выполняют функции предметов труда. Однако такие средства труда используются в течение длительного

времени и поэтому переносят свою стоимость на вновь изготовленный продукт не сразу и полностью, а постепенно и частями, по мере своего износа.

Поэтому в рамках концепции планово-централизованных времен управления учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов до момента их передачи в эксплуатацию велся аналогично учету материалов. Особенности же их учета проявлялись лишь после того, как они были переданы в эксплуатацию и вызывались тем, что до момента полного износа указанные предметы могли находиться в эксплуатации в течение длительного периода времени. В связи с этим возникала необходимость их обособления в учете с момента начала их эксплуатации.

В связи с этим, для малоценных и быстроизнашивающихся предметов предусматривался синтетический счет того же наименования с двумя субсчетами, определявших их статус: на складе и в эксплуатации. Кроме того, для учета износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов, находящихся в эксплуатации предусматривался счет учета их износа. При этом для учета износа была разработана специальная методика, суть которой заключалась в следующем: 50% стоимости малоценных и быстроизнашивающихся предметов начисляется в момент передачи их со склада в эксплуатацию, а другая часть в размере оставшихся 50% при их выбытии. Сумма начисленного износа квалифицировалась как косвенный расход, и включалась в расходы производства по месту их использования записью по дебету счетов учета затрат и расходов и кредиту счета учета износа. При выбытии малоценных и быстроизнашивающихся предметов из эксплуатации их стоимость отражалась записью по дебету счета учета их износа и кредиту счета учета таких объектов.

В рамках действующей концепции учетная категория «малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» была изъята, что привело к определенным трудностям при признании ряда объектов внеоборотными активами.

В завершение следует отметить, что учетная концепция планово-централизованных времен управления стремилась к созданию учетной системы, целью которой было однозначная идентификация активов во взаимосвязи с источниками их порождающими. Конечно, такая концептуальная основа сопровождалась отсутствием гибкости в создании информационных массивов, была излишне формализована. Кроме того, теоретическое обоснование подавляющего числа учетных категорий во времена действия концепции планово-централизованных времен управления значительно отставало от имеющихся тогда практических потребностей. Это объяснялось идеологическим давлением на все сферы жизни. Как правило, органы государственного управления выпускали инструктивный материал без объяснения базовых правил и причин возникновения такого подхода, что, впрочем, является делом нередким и сейчас. С другой стороны, уже имеющаяся практическая апробация указанных способов формирования информации, их осмысление на основе научно-обоснованных подходов позволяет вычленивать те из них, которые можно с успехом интегрировать в действующую учетную концепцию, сохраняя национальный стереотип методологии бухгалтерского учета и отчетности.

## Литература

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность [Текст] : учеб. пособие / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр, 2009. – 479 с.
2. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / В.Г. Макаров. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 271 с.
3. Соколов Я.В. и др. Новый План счетов и основы ведения бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, В.В. Патров, Н.Н. Карзаева. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
5. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия [Текст] / С.А. Щенков. – М. : Финансы, 1973. – 144 с.

## Ключевые слова

Бухгалтерский учет; финансовая отчетность; концепции; методологические принципы; методические правила; амортизация; прибыль; финансовые результаты; денежный поток; управление экономикой.

*Нечитайло Алексей Игоревич*

*Панкова Людмила Владимировна*

*Нечитайло Игорь Алексеевич*

## РЕЦЕНЗИЯ

В статье рассматриваются концепции бухгалтерского учета и отчетности, существовавшие в практике хозяйствования Российской Федерации. По мнению авторов, выбор соответствующей учетной концепции предопределяется методами информационного обеспечения управления экономикой предприятия. В статье раскрывается сущность каждого из использовавшихся в практике методов информационного обеспечения управления во взаимосвязи с учетными теориями. При этом отмечается влияние доминирующей теории информационной поддержки управления на выбор элементов соответствующей учетной концепции. Так, в рамках персоналистических учетных теорий на первый план выходят методологические и методические моменты правового, налогового, этического и психологического характера. В свою очередь, в материалистических теориях – методологические и методические элементы, нацеленные на тщательное отражение изменений в состоянии ценностей, ресурсов, средств и источников их возникновения.

С помощью принципов формируются границы информационного поля, структура информационных массивов и способы предоставления информации пользователям. При этом отмечено, что набор базовых принципов при любой бухгалтерской парадигме ограничен, но их сущностное наполнение и практика применения может значительно различаться. Также в статье даются различные интерпретации базовых принципов бухгалтерского учета и их влияния на границы информационного поля бухгалтерском учете и величину прибыли, формируемой в нем.

Далее раскрываются принципы действия каждой из учетных концепций, функционировавших в практике хозяйственной деятельности РФ. На базе сравнительного анализа механизма действия рассматриваемых концепций, в статье приводятся те его элементы, которые можно с успехом интегрировать в действующую учетную концепцию, сохраняя национальный стереотип методологии бухгалтерского учета и отчетности.

Все выводы и суждения авторов, приведенные в рецензируемой статье, имеют добротное теоретическое обоснование и с полным правом могут быть использованы в практической деятельности коммерческих организаций. В связи с этим рецензируемая статья рекомендуется к опубликованию.

*Бычкова С.М., д.э.н., профессор кафедры экономического анализа и финансов в АПК Санкт-Петербургского государственного аграрного университета*

## 2.4. CONCEPTS OF ACCOUNTING AND REPORTING AND ANALYSIS IN MANAGEMENT PRACTICE OF THE RUSSIAN FEDERATION

A.I. Nechitailo, Doctor of Economics, Professor,  
Head of the Department of Accounting;

L.V. Pankova, Candidate of Economic Science,  
Senior Lecturer;

I.A. Nechitailo, Candidate of Economic Science,  
Senior Lecturer

*Saint-Petersburg Trade-Economic Institute,  
Saint-Petersburg, Russia*

The article «Concepts of accounting and reporting and analysis in management practice of the Russian Federation» is devoted to the modeling of the accounting and reporting concept under different accounting paradigms. Construction of the accounting and reporting concepts is linked to different approaches to the essence of the economic management process of the enterprise.

### Literature

1. Accounting (financial) reports: studies. manual / ed. prof. Y. Sokolova. – Moscow.: MA, 2009. – 479.
2. V.G. Makarov. Accounting theory: A Textbook. 3rd ed., revised. and add. – Moscow: Finance and Statistics, 1983. – 271.
3. Y.V. Sokolov. The new chart of accounts and the fundamentals of accounting / Y.V. Sokolov, V.V. Patrov, N. Karzaeva. – Moscow: Finance and Statistics, 2003. – 640.
4. Y.V. Sokolov. The fundamentals of accounting theory / Y.V. Sokolov. – Moscow: Finance and Statistics, 2005. – 496.
5. S.A. Shenkov. The system of accounts and balance sheet of the enterprise / S.A. Shenkov. – Moscow: Finance, 1973. – 144.

### Keywords

Accounting; financial statements; conception; methodological principles; methodological rules; depreciation; profit; finance results; cash flow; management of the economy.