

денческой молодежи не только углубить свои знания и расширить опыт их практического применения, но и внести свой вклад в развитие науки и производства.

Развитие информационного общества является одним из национальных приоритетов Республики Беларусь и рассматривается как общенациональная задача, требующая координации и объединения усилий государства, бизнеса и гражданского общества. При этом информационно-коммуникационным технологиям отводится роль необходимого инструмента социально-экономического прогресса как одного из ключевых факторов инновационного развития экономики.

В.О. Зарецкий
БГЭУ (Минск)

ПРИБЫЛЬ ЕСТЬ — ДЕНЕГ НЕТ: КТО ВИНОВАТ И ЧТО ДЕЛАТЬ?

В условиях экономического кризиса коммерческие организации столкнулись не только с проблемами недостатка финансов, сокращения рынков сбыта, падения объемов производства, снижения заработной платы, но также с последствием знаменитого парадокса бухгалтерского учета: «Прибыль есть — денег нет», сформулированным и научно обоснованным профессором Я.В. Соколовым. Смысл данного парадокса заключается в том, что, согласно отчетным данным, у коммерческой организации зафиксирована прибыль за отчетный период, однако в то же время организация не может платить по своим обязательствам в срок и в необходимом объеме, т.е. является неплатежеспособной. Причины такой, на первый взгляд выходящей за пределы здравого смысла, ситуации лежат в области методологии бухгалтерского учета, а также стереотипного восприятия и понимания данных, отраженных в бухгалтерской отчетности.

Прибыль — очень многозначная и противоречивая экономическая категория. Но, с точки зрения бухгалтера, прибыль — это разность между полученными доходами и расходами, которые способствовали получению доходов. Именно здесь и возникают основные трудности. Недаром по этому поводу в теории бухгалтерского учета существуют два противоположных утверждения: итальянский бухгалтер Д. Дзаппа (1879—1960) полагал, что доходы всегда очевидны (объективны), а расходы всегда сомнительны (субъективны); голландский бухгалтер Т. Лимперг (1879—1961) считал, что расходы всегда очевидны (объективны), а доходы всегда сомнительны (субъективны). В настоящее время формирование финансового результата коммерческой организации базируется на трех основных методологических принципах:

- 1) непрерывности хозяйственной деятельности;
- 2) соответствии доходов и расходов;
- 3) временной определенности хозяйственных операций.

Исследуем содержание и влияние каждого методологического принципа на формирование финансового результата.

Принцип непрерывности хозяйственной деятельности прописан в качестве исходного положения при формировании учетной политики в Законе Республики Беларусь от 18.10.1994 г. № 3321-ХП «О бухгалтерском учете и отчетности» (в ред. Закона Республики Беларусь от 29.12.2006 г. № 188-З) (далее — Закон) и в постановлении Министерства финансов Республики Беларусь от 17.04.2002 г. № 62 «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (в ред. постановления Минфина от 12.11.2003 г. № 152) (далее — постановление). Однако смысл данного принципа в законе и постановлении не раскрыт. Определение принципа непрерывности хозяйственной деятельности дано в «Основах составления и представления финансовой отчетности» Международных стандартов финансовой отчетности: «финансовая отчетность должна составляться на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности».

Смысл данного принципа заключается в следующем. Финансовый результат хозяйственной деятельности коммерческой организации можно определить только после ее ликвидации. Однако вполне очевидно, что при создании хозяйственного общества ее собственники желают успешного функционирования своего коммерческого проекта на протяжении неопределенного промежутка времени, в течение которого они будут получать определенный размер дохода (дивидендов). В связи с этим необходимо оценивать результативность (исчислять прибыль) и эффективность (рассчитывать рентабельность) работы субъекта хозяйствования в течение срока его деятельности за определенные временные интервалы, например за календарный год. Данные потребности способствовали формированию в теории бухгалтерского учета понятия отчетного периода и спровоцировали развитие учетной методологии, предполагающей соотношение получаемой коммерческой организацией за определенный период выручки (доходов) с расходами, которые сделали возможным ее получение. Данный подход проиллюстрируем на следующем примере.

Допустим, что мы решили создать коммерческую организацию. Для этого учреждаем акционерное общество, выпускаем 10 000 акций номиналом 10 000 руб. каждая. Убеждаем ряд лиц поверить в успех данного коммерческого проекта и продаем им наши выпущенные акции. Нам удастся получить 1 000 000 тыс. руб., которые мы вкладыва-

ем в дело: покупаем оборудование, необходимое сырье, нанимаем персонал. Через некоторое время запускаем процесс производства, отгружаем изготовленные изделия в организации розничной торговли. Наша продукция начинает пользоваться спросом, и к моменту составления бухгалтерской отчетности, призванной рассказать нашим акционерам об успешности вложения их инвестиций, выручка от реализации выпускаемой продукции составляет 150 000 тыс. руб.

Очевидно, что, вложив в наше хозяйственное общество 1 млрд руб. и получив в конце отчетного периода 150 млн руб., говорить о какой-либо прибыли не приходится — мы в убытке. Однако если заявить нашим акционерам, что наш убыток составляет 850 млн руб., а прибыль будет еще не скоро, то они начнут продавать свои акции, их курс упадет, и мы разоримся. Именно здесь методология бухгалтерского учета позволяет нам заявить, что это не так, и на самом деле наша организация получила прибыль.

Данный бухгалтерский подход к исчислению прибыли в настоящее время называют принципом соответствия доходов и расходов. Он предполагает, что при исчислении финансового результата (прибыли или убытка) за определенный период полученная выручка (доходы) должна соотноситься с теми расходами, непосредственно благодаря которым она была получена. Остальная часть расходов предприятия должна капитализироваться, т.е. рассматриваться как расходы будущих периодов, и до момента, когда эти расходы принесут организации доходы, отражаться в активе ее бухгалтерского баланса.

Таким образом, отчитываясь перед нашими акционерами, мы, исходя из идеи соответствия доходов и расходов, декапитализируем (признаем в качестве расхода отчетного периода) 100 млн руб. из потраченного миллиарда. Ведь производство хлебобулочных изделий требует нового оборудования и т.д. Это имущество будет служить долго, и мы говорим, что это наши основные средства. А текущие затраты, которые и принесли нам в этом году выручку в 150 млн руб., гораздо меньше — только 100 млн руб. В состав этих расходов вошли: сырье для производства, заработная плата с соответствующими начислениями, амортизация, прочие затраты. Эти затраты мы декапитализируем, т.е. списываем в уменьшение выручки. Такое применение бухгалтерской методологии позволяет нам заявить, что учрежденное нами акционерное общество в первый год своей работы получило прибыль в 50 млн руб. (150 млн руб. – 100 млн руб.).

Убедительно рассказав акционерам, что большую часть прибыли мы должны реинвестировать, мы объявляем дивиденды в 10 млн руб., т.е. 20 % за первый год работы организации. Мы выпускаем новые акции на 5 млн руб. И их, зная о высокой доходности, начинают покупать. Такие мощные финансовые вливания позволяют нам и дальше платить дивиденды и при этом работать, получать реальную выручку и через некото-

рое время добиться уже реального, а не созданного посредством бухгалтерской методологии финансового благополучия и стабильности.

Однако при этом методология бухгалтерского учета и, в частности, принцип соответствия доходов и расходов, постепенно меняют сознание людей и восприятие отчетной информации. Они начинают верить в то, что коммерческая организация в первый год своей деятельности может получить прибыль и даже выплатить дивиденды. Это полностью меняет порог доверия людей к совершению инвестиций и, как следствие этого, вуалирует реальную степень риска, связанную с вложениями в тот или иной бизнес. Все эти обстоятельства формируют стойкие убеждения в том, что должники, скорее всего, заплатят по своим обязательствам, а организация, скорее всего, будет существовать еще долго. Эти убеждения воплощаются в бухгалтерский принцип временной определенности хозяйственных операций (начисления). Данный принцип в настоящее время является базовым положением белорусских нормативных документов в области бухгалтерского учета. Им руководствуется каждый бухгалтер, но мы практически не задумываемся об его глобальном информационном значении и влиянии на данные, отражаемые в бухгалтерской отчетности, и на экономическую практику в целом.

В статье 8 Закона, в которой обозначены основные требования к ведению бухгалтерского учета, отмечено: «Хозяйственные операции фиксируются в бухгалтерском учете на дату их совершения и отражаются в бухгалтерской отчетности в тех периодах, к которым они относятся, независимо от времени проведения денежных или неденежных расчетов, связанных с этими операциями (допущение временной определенности хозяйственных операций)».

Фактически это предписание означает, что мы можем признавать (идентифицировать) факт хозяйственной жизни для целей бухгалтерского учета, т.е. констатировать, что он имел место, и соответствующим образом менять бухгалтерскую отчетность вне всякой связи с относящимися к этому факту денежными потоками. Принцип временной определенности хозяйственных операций (принцип начислений) является проявлением правовой трактовки фактов хозяйственной деятельности коммерческих организаций, согласно которому в бухгалтерском учете регистрируются права требований и обязательства участников хозяйственной жизни организации, т.е. коммерческая организация получает доход не тогда, когда на расчетный счет поступают деньги от покупателей и заказчиков, а тогда, когда продукция (товары, работы, услуги) будет продана, и у коммерческой организации возникнет право требования погашения задолженности (оплаты) покупателей и заказчиков. С другой стороны, расходы коммерческой организации будут интерпретированы бухгалтером не как выплаты денег, а как возникновение обязательства оплатить возникшую задолженность. Согласно такому подходу, прибыль или убыток организации исчисляется не как

разница между полученными и выплаченными суммами денег, а как разница между обязательствами дебиторов коммерческой организации и ее обязательствами перед кредиторами, т.е. финансовый результат и деньги становятся совершенно разными понятиями.

Таким образом, сформированная у представителей бизнес-среды уверенность в том, что коммерческая организация, не подающая явных сигналов к прекращению деятельности, очевидно, будет существовать в далеком обозримом будущем, вновь возвращает нас к принципу непрерывности хозяйственной деятельности. Как видим, обозначенные нами методологические принципы формирования финансовых результатов являются взаимозависимыми и взаимообусловленными. А виновность в парадоксе «прибыль есть — денег нет» лежит не на описанной методологической триаде, а на восприятии пользователями сформированной с ее помощью информации. И не прибыль «виновата» в том, что она, рассчитанная на основе этих трех методологических принципов, с одной стороны, позволяет привлечь новые источники финансирования, убедиться в успешности функционирования коммерческой организации, стимулировать к воспроизводству, расширению ассортимента, рынков сбыта, а с другой — не позволяет выплатить дивиденды, оплатить налог из прибыли, погасить штрафы перед бюджетом. Но главное, за счет прибыли невозможно профинансировать капитальные вложения, расширить производство, выплатить премии работникам и т.д. И это отнюдь не парадокс. Все дело в том, что используемая в настоящее время в бухгалтерской практике учетная методология позволяет раскрыть содержание прибыли только с одной стороны, т.е. привлечь в коммерческую организацию новые источники финансирования, убедиться в успешности функционирования коммерческой организации, стимулировать к воспроизводству, расширению ассортимента, рынков сбыта и т.д. Для того чтобы понять «другую сторону» прибыли, т.е. оценить ее инвестиционную и платежную способность, необходимо провести дополнительные аналитические процедуры.

Информационной базой для проведения такого анализа прибыли будет служить статистическая форма отчетности 12-ф (прибыль). В данной форме отражается общая выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг), а также отдельно выручка, не оплаченная покупателями и заказчиками, и выручка, оплаченная покупателями и заказчиками денежными средствами.

Анализ прибыли, оплаченной денежными средствами, приведен в следующей таблице. При проведении анализа не учитывалась прибыль от операционных и внереализационных доходов и расходов. Это обусловлено тем, что данные доходы и расходы не являются характерными для коммерческой организации, а прибыль от них в общей сумме прибыли отчетного периода до налогообложения занимает небольшой вес. Размер оплаченной прибыли от реализации продукции

(товаров, работ, услуг) определяется как разность между выручкой от реализации продукции (товаров, работ, услуг) и налогами и сборами, включаемых в выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг); покупной стоимостью товаров; себестоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) (стр. 5.1 таблицы).

**Анализ прибыли от реализации продукции (товаров, работ, услуг),
оплаченной денежными средствами, млн руб.**

№ п/п	Показатель	Прошлый год	Отчетный год
А	Б	1	2
1	Выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	445 106	316 665
	В том числе:		
1.1	выручка, не оплаченная покупателями (заказчиками)	15 096	24 513
1.2	выручка, оплаченная покупателями (заказчиками)	430 010	292 152
	В том числе:		
1.2.1	денежными средствами	426 652	291 148
1.2.2	неденежными средствами	3358	1004
1.2.2.1	из них по зачетам встречных однородных требований по договорам купли-продажи, подряда, возмездного оказания услуг в связи с использованием товаров (работ, услуг) в собственном производстве	2685	270
2	Налоги и сборы, включаемые в выручку от реализации продукции (товаров, работ, услуг)	21 647	14 404
3	Покупная стоимость товаров	6111	3600
4	Себестоимость реализованной продукции (работ, услуг)	336 003	280 563
5	Прибыль (убыток) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) (стр. 1 – стр. 2 – стр. 3 – стр. 4)	81 345	18 098
5.1	Прибыль, оплаченная покупателями (заказчиками) денежными средствами (стр. 1.2.1 – стр. 2 – стр. 3 – стр. 4)	66 249	-6415
6	Отношение прибыли, оплаченной покупателями (заказчиками) денежными средствами к прибыли (убытка) от реализации продукции (товаров, работ, услуг) [(стр. 5.1 / стр. 5)100 %], %	81,44	-35,45

Полученная величина прибыли имеет следующее экономическое содержание:

- если величина прибыли больше нуля, то оплаченная выручка за реализованную продукцию (товары, работы, услуги) позволила оплатить налоги и сборы из выручки, а также покрыть себестоимость реализованной продукции (включая управленческие расходы), что позволит оплатить признанные в себестоимости расходы, если они еще не оплачены, или произвести простое воспроизводство. Более того, в распоряжении организации остаются денежные средства, которые характеризуют инвестиционную и платежную способность полученной в отчетном периоде прибыли;

- если величина прибыли меньше нуля, то это свидетельствует о том, что оплаченная выручка не позволяет не только профинансировать расширенное воспроизводство и выплатить дивиденды, но и покрыть в полном объеме себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), т.е. перед руководством организации стоит проблема привлечения заемных средств для обеспечения бесперебойного функционирования субъекта хозяйствования.

Таким образом, финансово-экономический кризис вскрыл не только накопившиеся проблемы в финансовом и нефинансовом секторах экономики, но и в методологии бухгалтерского учета, а также в восприятии данных, сформированных и представленных в бухгалтерской отчетности. Учетная методология уже не позволяет удовлетворить в полном объеме потребности пользователей в отчетной информации. В итоге возникает некорректная трактовка тех или иных показателей, особенно показателя прибыли.

XXI век уже наступил, поставив перед теорией бухгалтерского учета новые проблемы, которые необходимо решать.

*О.И. Яхнович
БГУ (Минск)*

МЕЖДУНАРОДНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ КАК ОСНОВА СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ В ОБЛАСТИ ЭЛЕКТРОННЫХ ГОСУДАРСТВЕННЫХ ЗАКУПОК

XXI век является информационным веком и характеризуется прежде всего масштабным и повсеместным внедрением информационно-коммуникационных технологий во все сферы жизни общества. Органы государственной власти и управления, являясь неотъемлемой составляющей современного общества, должны принимать в этом про-