

УДК 657.1
ББК 66.052

И.Ю. Никонова

ВЛИЯНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ НА ФОРМИРОВАНИЕ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Эффективность ведения бухгалтерского учета характеризуется возможностью получения полной, достоверной и оперативной информации о финансовом состоянии организации и происходящих изменениях в ее деятельности. В статье рассмотрено, какое влияние оказывает учетная политика на процесс формирования финансовых результатов организации.

Ключевые слова: учетная политика, доходы, расходы, оценка, финансовый результат, пользователи.

I.Yu. Nikonova

INFLUENCE OF ACCOUNTING POLICY ON FORMATION OF FINANCIAL RESULTS

Accounting efficiency is determined by the possibility of obtaining complete, accurate and timely information on financial status of organization and changes in its activities. The article studies the influence of accounting policy on formation of financial results of organization.

Keywords: accounting policy, revenue, expenses, assessment, financial result, users.

Прибыль является смыслом и конечной целью деятельности любой коммерческой организации, собственники и инвесторы которой заинтересованы как в получении дохода, так и в его сохранении и приумножении. Однако прибыль, отражаемая в бухгалтерской отчетности, несмотря на нормативно-методическую регламентацию, носит весьма субъективный характер, поскольку формируется она, исходя из суждения бухгалтера, от него зависит выбор метода учета, оценки и регистрации фактов хозяйственной деятельности организации. Существующее в настоящее время множество различных вариантов в бухгалтерском и налоговом учете, позволяет один и тот же факт хозяйственной деятельности представить в учете абсолютно по-разному. Выбор одного из вариантов оценки доходов и расходов, может прибыльную организацию сделать убыточной, а убыточную — прибыльной, конечно, только по данным бухгалтерской отчетности, поскольку в реальности финансовое состояние предприятия будет оставаться неизменным. Отсюда, только знание методов бухгалтерской оценки доходов и расходов, применяемых предприятием, позволяет приблизиться к реальным значениям прибылей и убытков в бухгалтерском учете. В связи с этим, учетная политика является действенным инструментом управления финансовыми результатами организации. Через показатели финансовых результатов могут быть сформулированы и представлены интересы различных заинтересованных пользователей. Рассматривая прибыль (убыток) предприятия как показатель бухгалтерской отчетности, можно сказать, что прибыль предприятия — это величина, на которую за отчетный период возрастает объем его собственных источников средств, а, соответственно, убыток — это величина, на которую за отчетный период уменьшается объем собст-

венных источников средств предприятия. Следовательно, прибыль или убыток, как показатель финансовой отчетности, является величиной исчисляемой. И сумма, полученная в результате определенных процедур ее расчета, представляет собой не только результат реальных экономических процессов, но и результат их оценки бухгалтером.

Данное положение имело место и до настоящего времени, еще Джино Дзаппа (1879–1960 гг.), итальянский бухгалтер, вывел правило: «С бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а расходы сомнительны» [2, с. 140]. Объясняется это тем, что доходы исчислить просто, а расходы часто носят субъективный характер, например, изменили нормы амортизации или начали резервировать возможные потери, в каждом таком случае будет возникать иной финансовый результат.

Ценность бухгалтерской прибыли заключается в том, что она может формироваться за счет различных комбинаций доходов и расходов. Поэтому можно рассчитать различные показатели прибыли, при этом каждый из них будет представлять большую или меньшую значимость для той или иной категории лиц, имеющих интерес к данной компании. Это полезно и информативно, поскольку позволяет исчислить финансовый результат по отдельным совокупностям фактов хозяйственной жизни, различающихся друг от друга, но оказывающих влияние на конечный финансовый результат. Кроме того, в результате подобных расчетов могут быть получены несколько взаимосвязанных показателей прибыли, которые имеют самостоятельное значение.

Однако, рассматривая все плюсы бухгалтерской прибыли нельзя и безоговорочно утверждать, что алгоритм ее исчисления однозначен и прозрачен, так как в зависимости от принятия во внимание ряда факторов значение прибыли может быть исчислено по-разному (например, использование того или иного метода оценки запасов, метода распределения косвенных расходов). По данной проблеме уместны высказывания А.Е. Ковалева: «Прибыль — это мнение, ее величиной можно варьировать» [1, с. 160] и Я.В. Соколова: «Бухгалтерский учет есть наука о методах исчисления финансовых результатов работы хозяйственных субъектов»; «...кому нужна прибыль: бухгалтеру или его работодателю, какова ее структура и как она (прибыль) исчисляется — проблема проблем» [2, с. 441].

Вышеприведенные мнения позволяют утверждать: прибыль — это финансовая категория, вытекающая из фактов хозяйственной жизни определенного периода на основе методических приемов бухгалтерского учета. Прибыль со знаком минус представляет собой убыток, а в итоге прибыль или убыток представляют собой финансовый результат.

Приведенное определение прибыли (убытка) полностью отражает процесс формирования финансового результата на практике, так как работа любого предприятия начинается с разработки учетной политики, в которой обосновываются методы и способы (общепринятые принципы) определения доходов и расходов, формирующих конечный результат деятельности. В учетной политике находят отражение принципы бухгалтерского учета, которые, в конечном счете, и влияют на формирование финансового результата. Принципы бухгалтерского учета — это некоторые общепринятые базовые соглашения относительно правил признания, изменения и представления фактов хозяйственной жизни, отражаемых в системе учета. Картина о финансовом положении, представляет собой следствие выбранных методов расчета финансового результата деятельности организации, которые заложены в учетной политике.

Доказательств тому, что учетная политика является действенным инструментом управления финансовыми результатами и другими показателями хозяйственной деятельности организации можно привести немало. Как известно, величина прибыли зависит не только от содержания конкретных совершенных организацией операций, но и от того, с применением каких методов и принципов, эти операции отражались в бухгалтерском учете. Безусловно, существуют ситуации, когда порядок отражения операций в учете зависит от юридических нюансов, что актуально в отечественной практике. Например, выручку от продажи продукции или товаров в соответствии с законодательством нужно признавать тогда, когда право собственности на эту продукцию или товары перешло к покупателю. При этом не важно, где фактически находятся эта продукция или товары. Например, в договоре может быть прописано, что право собственности переходит к покупателю только после полной оплаты этих ценностей, а они могут уже давно быть у покупателя. В этом случае бухгалтер должен обеспечить формирование информации об отгруженных, но еще не оплаченных товарах и продукции на балансовом счете 45 «Товары отгруженные», а признание выручки и списание себестоимости этой продукции или товаров произойдет позже. Однако часто встречаются ситуации, когда порядок отражения операции и ее влияние на финансовый результат и другие показатели деятельности организации, формируемые в ее отчетности, зависят только от принятых организацией способов оценки и отражения операций, заложенных в учетной политике организации.

Одним из основных инструментов управления финансовыми результатами является амортизация из-за многовариантности способов ее начисления. Так, амортизацию основных средств и нематериальных активов можно начислять разными способами, в связи с этим, будут исчислены разные показатели себестоимости, прибыли, а также остаточной стоимости объектов, отражаемые в балансе. Если приобретение амортизируемых объектов осуществляется под интенсивную производственную программу предприятия, то возможен вариант, при котором рассматриваемый способ начисления амортизации приведет к резкому увеличению затрат отчетного периода и, соответственно, к снижению величины финансовых результатов.

В налоговом учете используют два способа начисления амортизации: линейный и нелинейный. При начислении амортизации и в бухгалтерском, и в налоговом учете линейным способом, данные бухгалтерского и налогового учета будут совпадать, следовательно, уменьшится объем бухгалтерской работы. К тому же данный способ начисления амортизации самый простой. Однако, применяя нелинейный способ, можно в первые годы использования объекта списать в уменьшение налогооблагаемой прибыли амортизацию в большей сумме, чем при линейном способе.

Так же можно делать или не делать переоценку внеоборотных активов, и это тоже скажется на следующих балансовых показателях: валюте баланса, величине внеоборотных активов и собственного капитала. Методика бухгалтерского учета основных средств (выбор варианта их переоценки, способа начисления амортизации и иных аспектов), в свою очередь, повлияет на исчисление налога на имущество.

Как известно, учетная политика формируется и в целях налогового учета, и ее положения также могут повлиять на величину формируемой налогооблагаемой прибыли.

Например, согласно ст. 318 налогового кодекса РФ каждый налогоплательщик самостоятельно определяет в учетной политике для целей налогообложения перечень прямых расходов, связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг), и, соответственно, все остальные расходы считаются косвенными. А это весьма существенно, ведь, косвенные расходы списываются на уменьшение налоговой базы сразу, «месяц в месяц», а вот прямые расходы нужно распределять еще и на остатки незавершенного производства и нереализованной продукции.

В случае если по условиям договоров, заключенных организацией, предусматривается получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача работ, расходы должны распределяться налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов. Для этого, налогоплательщику тоже нужно утвердить в своей учетной политике для целей налогообложения принципы и методы, в соответствии с которыми распределяется доход от реализации.

Существующие способы оценки материальных ресурсов, включаемых в расходы по обычным видам деятельности, так же оказывают значительное влияние на величину финансовых результатов.

При одинаковых условиях использование способов списания стоимости материалов по средней себестоимости и ФИФО приводит к абсолютно разным результатам. При методе списания по средней себестоимости на себестоимость может быть списана большая стоимость материалов, чем при методе ФИФО. При методе ФИФО, при растущих ценах на сырье и материалы, на себестоимость относится минимальная стоимость материалов, в связи с этим, величина финансового результата будет выше, чем при использовании других способов. В случае если цены на материальные запасы будут снижаться, предприятию выгоднее выбрать метод ФИФО, тогда в себестоимость материальные запасы будут включаться по ценам первых, более дорогостоящих закупок. В случае, когда предприятие не может спрогнозировать динамику цен на материальные запасы, использование способа средней себестоимости обеспечивает более равномерное включение материальных затрат в себестоимость изготавливаемой продукции.

Оказывать влияние на финансовый результат может и создание резервов, которые согласно законодательству подразделяются на добровольные и обязательные (оценочные резервы, в состав которых включены резервы по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей и под обесценение финансовых вложений). Образование резервов приводит к уменьшению финансовых результатов, вследствие чего, происходит отсрочка уплаты налога на прибыль. Организация получает своеобразный беспроцентный налоговый кредит (отсрочка уплаты налога) даже в том случае, если созданный резерв не будет использован по назначению. Кроме того, за это время инфляционные процессы значительно обесценят подлежащую уплате сумму налога на прибыль.

В составе учетной политики должны утверждаться формы первичных документов, правила документооборота, технология обработки учетной информации и иные организационные аспекты, в том числе и для целей налогового учета в соответствии со ст. 252 НК РФ о документальном подтверждении расходов.

Таким образом, можно с уверенностью сказать, что на сегодняшний день у организаций существует реальная возможность в зависимости от

своих целей и задач воздействовать на величину одного из важнейших показателей бухгалтерской отчетности — финансовый результат. Так, если предприятие заинтересовано в привлечении инвесторов и кредиторов, предпочтение будет отдаваться в бухгалтерском учете алгоритму получения максимальной величины нераспределенной прибыли в отчетности. В случае, когда предприятие не ориентируется на интересы инвесторов, как правило, на практике оно старается занижить свои финансовые результаты с целью уменьшения налога на прибыль. Знание специфики составления учетной политики организации позволяет воспринимать представленную в отчетности картину финансового положения организации не только как результат финансово-хозяйственной деятельности, но и как результат бухгалтерской интерпретации, являющейся далеко не однозначной и, как следствие, субъективной.

Список использованной литературы

1. Ковалев А.Е. Бухгалтерский учет и отчетность (балансоведение) / А.Е. Ковалев. — М., 2005. — 567 с.
2. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2000. — 496 с.

Referenses

1. Kovalev A.E. Bukhgalterskii uchet i otchetnost' (balansovedenie) / A.E. Kovalev. — M., 2005. — 567 s.
2. Sokolov Ya.V. Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta / Ya.V. Sokolov. — M.: Finansy i statistika, 2000. — 496 s.

Информация об авторе

Никонова Ирина Юрьевна — кандидат экономических наук, доцент, кафедра бухгалтерского учета и аудита, Читинский институт Байкальского государственного университета экономики и права, г. Чита, e-mail: nik_ey@mail.ru.

Author

Nikonova Irina Yurievna — PhD in Economics, Associate Professor, Chair of Accounting and Audit, Chita Institute of Baikal State University of Economics and Law, Chita, e-mail: nik_ey@mail.ru.