

сліджень. Причетність контролю до економічної кібернетики вказує на можливість виокремлення системних характеристик, у тому числі — формулювання системних принципів. Система має два обмеження — вона або є, або її нема. Для системи економічного контролю справедливим також є проміжне положення — можуть бути наявними лише елементи системи. Тому всі системні ознаки взагалі стосуються наявності власне системи.

Панков Д. А.,
д-р екон.наук, професор,
завідувач кафедри бухгалтерського обліку,
аналізу і аудиту в галузях народного господарства,
Білоруський державний економічний університет,
м.Мінськ, Білорусь

МЕЖДИСЦИПЛИНАРНЫЙ СИНТЕЗ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ТЕОРИИ

Еще одним важным направлением совершенствования теории, методологии и методик учета является его более тесная и органичная конвергенция с современными экономическими теориями. Складывается довольно странная ситуация. С одной стороны, экономическая теория оперирует целой системой категорий (рента, факторы производства, доходы, издержки производства, инвестиции, экономическая прибыль и многие другие), которые по своему определению должны подвергаться четкому количественному измерению. С другой стороны, показатели, отражаемые в бухгалтерском учете и отчетности дают количественное выражение каким то своим показателям (выручка, расходы, затраты, себестоимость продукции, добавленная стоимость, бухгалтерская прибыль и многие другие), которые часто ни по своей сути, ни по своему содержанию не удовлетворяют требованиям экономической теории. Понятно, что категории экономической теории в силу высокого уровня своей абстракции призваны отражать экономические явления, главным образом, на макроуровне, а бухгалтерский учет в силу своей естественной функциональной принадлежности субъектам хозяйствования на микроуровне. Очевидно также и то, что необходимость ведения бухгалтерского учета обусловлена естественным конфликтом разнонаправленных экономических интересов собственников, государства, наемных работников, кредиторов,

инвесторов. Система бухгалтерского учета призвана обеспечивать справедливое (с точки зрения действующего законодательства) распределение доходов между перечисленными выше участниками хозяйственной жизни. Задачи экономической теории, безусловно, более глобальные и масштабные — изучение общих принципов организации и закономерностей функционирования хозяйственного механизма обеспечивающего жизнедеятельность человеческой цивилизации, исследование действия объективных экономических законов, выработка фундаментальных экономических понятий и т.д. Однако такое положение дел не означает то, что теория бухгалтерского учета и отчетности должна существовать автономно и не предпринимать попыток довести качественный уровень своих методик до возможности формирования информационных массивов в соответствии с требованиями экономической теории, если не в макроэкономике, то хотя бы в части микроэкономики.

Для того, чтобы проиллюстрировать насколько разнятся по своему «пониманию» различных экономических категорий экономическая теория и бухгалтерский учет рассмотрим несколько простых примеров. Одними из ключевых групп категорий экономической теории являются товары (услуги), факторы производства и издержки производства. Под товарами и услугами понимаются материальные и нематериальные блага, произведенные людьми и имеющие денежную оценку. Данное понятие весьма тесно связано с понятием доход. Экономическая теория под доходом понимает поток денег, товаров и услуг, получаемых любым хозяйствующим субъектом. В бухгалтерской отчетности наиболее близким показателем к такой трактовке является выручка от реализации продукции (работ, услуг). По бухгалтерскому методу ее идентификации это как оплаченная деньгами, так и неоплаченная продукция (т.е. продукция обеспеченная дебиторской задолженностью, которая совсем необязательно когда-нибудь превратится в деньги).

Факторы производства экономической теорией рассматриваются в виде затрат или ресурсов, которые необходимы для процесса производства. К ним относят, как правило, четыре фактора: природные ресурсы, капитал, труд и предпринимательство. В бухгалтерском учете и отчетности такого обобщения нет. Вся совокупность задействованных ресурсов рассредоточена на отдельных счетах и в интегрированном виде в отчетности не представлена. Стоимостная оценка природных ресурсов (например, земли) в учете отсутствует вообще. Нет в нем и оценки человеческого капитала.

Издержки производства в экономической теории трактуются как суммарные расходы предприятия, связанные с использованием находящихся в его распоряжении факторов производства. В учете и отчетности приводится показатель себестоимости реализованной продукции, который ближе всего по смыслу к политэкономической характеристике издержек производства. Однако не включает в себя возмещение расходов ресурсов, сделанное за счет прибыли. Такое более модное понятие экономической теории «оптимальные издержки», означающее расходы на товары и услуги, измеренные в рамках упущенной возможности с целью достижения более высоких производственных результатов, в бухгалтерском учете не фиксируется. Не находят непосредственного отражения в бухгалтерских отчетах и такие важные показатели микроэкономики как постоянные издержки, переменные издержки, вмененные издержки.

Имеют место расхождения между экономической теорией и бухгалтерским учетом и относительно трактовки такой ключевой категории как прибыль. Экономическая теория под чистой прибылью понимает результат вычитания из выручки денежных и вмененных издержек. При этом говорится о том, что если из общей суммы вычесть лишь денежные издержки, то полученный результат должен называться учетной прибылью. В бухгалтерском учете расчет прибыли ведется в соответствии с налоговым законодательством и он не тождественен приведенным выше определениям экономической теории. Достаточно указать на отсутствие в бухгалтерском учете такого понятия и объекта учета как денежные издержки.

С бухгалтерской точки зрения феномен прибыли вообще заслуживает самого пристального изучения. В условиях рыночной экономики все только и говорят о прибыли как важнейшей цели бизнеса и ключевом критерии его эффективности. Однако мало кто может сказать, чем, какими конкретными активами бывают обеспечены миллионные суммы прибылей, показываемые в отчетах предприятий. Отражаемая в отчете о финансовых результатах прибыль является виртуальным расчетным показателем, равно как и отражаемая в балансах ее капитализируемая часть. Исключительно важной задачей учета является приведение показываемой в отчетах прибыли (а значит и дивидендов собственников) к ее материальному воплощению, которое обязательно должно выступать в виде какого-либо конкретного осязаемого актива — денег, дебиторской задолженности, ценных бумаг, иных видов активов. В этой связи предлагается отчет о прибылях (убытках) составлять в формате, приведенном в таблице 1.

Таблица 1

**ПРЕДЛАГАЕМЫЙ ФОРМАТ ОТЧЕТА
О ПРИБЫЛЯХ (УБЫТКАХ) (СОКРАЩЕННЫЙ)**

Показатели	Всего	В том числе		
		Получено деньгами	Получено в виде дебиторской задолженности	Получено прочим активами
1	2	3	4	5
Доход (выручка)	100	80	15	5
Расход (себестоимость реализованной продукции с учетом налогообложения)	90	В том числе		
		Оплачено деньгами	За счет дебиторской задолженности	Погашено прочим активами
		85	4	1
Прибыль после налогообложения	10	Обеспечение прибыли и дивидендов		
		-5	11	4
Дивиденды собственника	9	Нет обеспечения заработанными деньгами	6 (11—5)	3
Капитализация прибыли	1			1

Очевидно, что в данном примере формально заработанная предприятием прибыль не обеспечена реальным поступлением денег. Это произошло за счет невзыскания дебиторской задолженности. Кроме того, предприятие оплатило деньгами свои расходы в размере большем, чем смогла получить от покупателей. Дефицит денежных активов привел к тому, что прибыль и дивиденды собственника не были материализованы денежными средствами. Они обеспечены дебиторской задолженностью, по которой не всегда есть гарантия получения денег в будущем.

Приведенный упрощенный условный пример показывает, что если не ограничивать отчет о прибылях (убытках) только одной графой 2 (что имеет место в настоящее время), а детализировать его показатели в разрезе тех активов, в виде которых в реальной жизни зарабатываются доходы и прибыль и за счет которых списываются расходы, то можно существенным образом улучшить качество отчетных данных за счет материализации доходов, при-

были и дивидендов. Это максимально приблизит бухгалтерскую прибыль к прибыли экономической. Очевидно, что в бухгалтерском учете деньги следует рассматривать не только как всеобщий эквивалент стоимости, но и как актив, имеющий свои источники формирования (капитал собственника, кредиты банка, авансы полученные, амортизация основных средств и т.п.). Следовательно, и в учете денежные средства помимо общей суммы должны отражаться еще и по источникам поступлений и правовой принадлежности. Это можно обеспечить при помощи развернутой системы субсчетов. Единый расчетный счет в этом случае можно рассматривать в качестве своеобразного транзитного счета, движение средств по которому должно осуществляться и учитываться в зависимости от конкретных источников поступлений и направлений платежей. Такой подход обеспечит более высокую прозрачность денежных потоков и позволит более глубоко характеризовать этот важнейший актив, как в разрезе составных компонентов выручки, так и исходя из их принадлежности собственникам или кредиторам.

Капитал в экономической теории определяется как созданные человеком финансовые и материальные средства, способные давать доход. К капиталу обычно относятся денежные активы, здания, оборудование и другие средства, предназначенные для создания новых товаров. Такая трактовка тесно коррелирует с бухгалтерским понятием активов баланса. При этом показатели собственного капитала приводятся в качестве отдельного раздела пассива баланса, что означает источник финансового покрытия активов. Такое явное различие в подходах к ключевому экономическому понятию вносит путаницу и является причиной спорных оценок и о величине реального капитала и об эффективности его использования. Дивиденды и как экономическая категория, и как особый отдельный объект бухгалтерского учета можно сказать вообще оказались рамок системного учета и отчетности в том смысле, что там не отражается та доля дохода, которая обеспечена реальными денежными активами и которая на законных основаниях может быть присвоена собственником в отчетном периоде.

Заработная плата как категория экономической теории рассматривается как доход от затраченного труда на производства товаров и услуг или как доход от управления и трактуется как цена труда. В бухгалтерском учете этот показателя может формироваться как в части себестоимости продукции, так и за счет прибыли. Расходы на оплату труда могут быть обезличено отражены как в статьях активов (незавершенное производство, гото-

вая продукція, товари отгружені, дебіторська задолженість і др.) балансу на дату звіту, так і в расходних статтях звіту о прибулках (убытках) за установленний період.

Приклади подібного роду методологічних нестыковок при бажанні можна продовжувати практично до нескінченності. Список категорій, якими оперує економічна теорія і неспівставимих з ними ні в кількісному виміренні, ні в якісній інтерпретації бухгалтерських показувачів можуть поповнити такі як додана вартість, інвестиції, продуктивність праці, ліквідність, платіжеспособність і др. Якщо існує економічна категорія, не маюча свого достовірного кількісного вираження, то незрозуміло яким чином можна проводити аналіз її сутності, змісту, динаміки.

Очевидно, що існують різниці в трактуванні і методах кількісного вимірення індикаторів, що відображають стан економічних процесів і явищ в системі категорій економічної теорії і бухгалтерського обліку негативно впливають на стан економічної науки в цілому. Економічна теорія позбавляється об'єктивного і достовірного інформаційного базису для досягнення своїх цілей, а бухгалтерський облік і звітність втрачають свою економічну і соціальну значимість в силу недостатньої востребованості генерованих ними даних. Максимально можливе нівелювання цих суперечностей є одним з перспективніших напрямків розвитку науки про бухгалтерський облік, звітності, економічному аналізі, контролі і аудиту.

Парасій-Вергуненко І. М.,

*д-р екон. наук, професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних установах та економічного аналізу,
ДВНЗ «Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»*

ПЕРСПЕКТИВИ ТА НАПРЯМИ ПОДАЛЬШОГО РОЗВИТКУ МЕТОДОЛОГІЇ АНАЛІЗУ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЕКОНОМІЧНИХ СУБ'ЄКТІВ

Перехід вітчизняної економіки від планово-директивної до ринкової суттєво вплинув на зміну структури та змістовне наповнення навчальної дисципліни «Аналіз господарської діяльності». Динамічність економічних процесів, що притаманна ринковим