

КОНЦЕПЦИИ ПРИБЫЛИ ПРЕДПРИЯТИЙ

КОШИК Ю. В.

Донецк

Постановка проблемы в общем виде, связь с научными и практическими заданиями. Независимо от источников происхождения, в общем виде термин «прибыль» характеризует разницу между доходами и расходами. При этом, если исчислять прибыль одного и того же предприятия с различных позиций (например, согласно IFRS, GAAP или норм налогового законодательства), полученный результат, как правило, не будет единым. Исходя из этого, прибыль с позиции бухгалтерского учета – это не одно и то же, что и прибыль с позиции налогового учета или с позиции экономиста. При этом источником этих различий могут являться не просто расхождения в подходах к исчислению того или иного объекта учета, а фундаментальные различия в понимании доходов и расходов.

Анализ последних исследований и публикаций. Выделение нерешенных вопросов. На сегодняшний день существует ряд исследований, посвященных анализу концепций прибыли предприятий. К таковым, например, можно отнести работы Э. Хендриксена и М. Ван Бреда, К. Холмса, Э. Мэтьюса, И. Елисейевой и Я. Соколова. В представленных исследованиях детально анализируются экономическая и бухгалтерская концепции прибыли предприятий. При этом в них не уделено должного внимания налоговой концепции. Отсутствие комплексного исследования концепций прибыли (в том числе и налоговой), включающего их взаимодействие между собой, обусловило цель данной работы.

Общая цель исследования. Цель работы – комплексный анализ концепций прибыли, включающий экономический, бухгалтерский и налоговый аспекты; исследование взаимосвязей между ними; выделение факторов, влияющих на выбор подхода к определению прибыли в контексте налоговой концепции.

Изложение основного материала. Обоснование полученных результатов. В общем виде можно выделить три основные концепции прибыли предприятий – экономическую; бухгалтерскую; налоговую.

Экономическая концепция прибыли. В терминах теории благосостояния экономическая прибыль определяется как степень улучшения благосостояния хозяйствующего субъекта за определенный период вре-

мени [7, с. 310]. Основоположником такого подхода является Дж. Хикс [11]. Суть его идеи заключается в том, что прибыль – это максимальная стоимость, которую индивид может потратить в течение недели, оставаясь при этом в конце недели таким же состоятельным, как и в начале [3, с. 51]. Его подход был основан на ожиданиях и планах индивида [1, с. 74].

Интерпретация прибыли с позиции Дж. Хикса не ограничивается только целями экономического анализа [1, с. 76]. Опираясь на суждение Дж. Хикса о том, что понятие прибыли как прироста благосостояния применимо к любому хозяйствующему субъекту [7, с. 310], в течение последних десятилетий интерпретацию прибыли с позиции теории благосостояния стали использовать в контексте предприятия. Применительно к предприятию прибыль характеризуется как максимальная стоимость, которую предприятие может распределить в течение года и все еще ожидать, что оно настолько же состоятельно в конце года, как и в его начале [3, с. 51]. В данном случае эквивалентом способности потреблять у предприятия выступают дивиденды, которые оно способно выплатить.

Исходя из того, что вкладчики капитала заинтересованы не только в том, чтобы получить дивиденды от предприятия в течение последующего периода, но также и в том, чтобы обеспечить прирост поступления денежных средств в будущем, весьма важным для них является поддержание капитала. Данный подход предполагает, что капитал должен быть поддержан до того, как экономический субъект сможет заработать прибыль.

Согласно Э. Хендриксену и М. Ван Бреда «концепция поддержания капитала в оценке прибыли нашла широкое признание, но она не пригодна для практического использования [10, с. 201]».

Очевидным является то, что и бухгалтеры, и экономисты не отрицают тот факт, что издержки предприятия за любой период равны стоимости ресурсов, которые используются предприятием для производства реализованных за этот период товаров (работ, услуг). При этом «бухгалтеры сосредоточены на издержках, которые могут быть легко измерены (типа затрат на телефонные услуги) или рассчитаны согласно простым правилам (типа начисления износа). Но экономисты начинают с более широкого понятия альтернативной стоимости (альтернативных издержек) [9, с. 131]». При этом альтернативная стоимость использования того

или иного ресурса равна сумме отдачи от наилучшего альтернативного использования данного ресурса. Иными словами, альтернативная стоимость – это издержки упущенных возможностей.

Исходя из этого, «... экономист вычисляет экономическую прибыль фирмы как разность валового дохода фирмы и всех альтернативных издержек упущенных возможностей производства товаров и услуг, поставляемых фирмой. Бухгалтер вычисляет бухгалтерскую прибыль фирмы как разность валового дохода фирмы и исключительно явных издержек [6, с. 280]».

При этом следует отметить, что в экономической науке выделяют как минимум две основные составляющие альтернативных издержек: альтернативная стоимость времени владельцев; альтернативная стоимость финансового капитала владельцев [9, с. 132].

Характеризуя теорию благосостояния и теорию максимизации прибыли в целом, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают, что бухгалтеры часто обращаются к этим двум экономическим теориям как исходным логическим позициям для определения концепции учетной прибыли [10, с. 184]. При этом «экономисты, несмотря на разногласия в экономических представлениях, пытаются утвердить эти понятия, ссылаясь на эмпирические наблюдения. Однако они не сыграли заметной роли в решении проблем оценок, связанных с этими понятиями. Поэтому бухгалтеры остановились на принятии своих собственных правил оценки прибыли безотносительно к оценкам, предусмотренным экономическими представлениями и понятиями [10, с. 184]».

Бухгалтерская концепция прибыли. Характеризуя бухгалтерскую концепцию прибыли, необходимо отметить, что в научных кругах, а также в среде практиков бухгалтерская прибыль как показатель деятельности предприятия часто подвергается критике. Так, например, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают, что бухгалтерская прибыль не отражает явлений реального мира, так как принципы и правила бухгалтеры строят на основе представлений, которые могут и не относиться к действительности [10, с. 205].

У. Баффет, в свою очередь, осознавая недостатки системы бухгалтерского учета, все же склоняется к тому, что по ряду причин изобрести более совершенную систему учета фактически невозможно. Бухгалтерский учет – это формальные процедуры, и ими, как и любыми другими формальными процедурами, можно управлять [4, с. 29]. У. Баффет отмечает: «Термин «прибыль» необычайно точен. И когда сумма прибыли подкрепляется положительным заключением аудитора, наивный читатель может решить, что эта цифра так же верна, как число, вычисленное до десятого знака после запятой [4, с. 205]».

Так или иначе, при исчислении величины прибыли предприятиями используются принципы и методы бухгалтерского учета. Согласно И. Елисеевой и Я. Соколову «многовековой опыт развития бухгалтерского учета показывает, что существуют логически равноценные варианты определения финансового результата, их как минимум три [5, с. 100]». Эти варианты базируются на трех типах балансов и соответствующих им подходах к

определению прибыли предприятия, а именно: динамическом, статическом, биржевом [5].

И. Елисеева и Я. Соколов провели исследование, в котором сопоставление значений прибыли согласно динамическому, статическому и биржевому подходам позволяет определить финансовое положение любого предприятия, исходя из двенадцати моделей, которые характеризуют его экономическую устойчивость [5, с. 100].

Обобщающим результатом проведенного исследования является следующее заключение: «В каждой из рассмотренных ситуаций важен фактор времени. Динамическая прибыль отражает прошлое – она показывает успешность работы фирмы за отчетный период. Статическая прибыль демонстрирует финансовый результат, достигнутый на момент составления отчетности. Биржевая прибыль – это оценка самых заинтересованных экспертов – инвесторов. И если первые две прибыли имеют аналитическое значение, то практически только третья диктует правила принятия решений [5, с. 96]».

Э. Хендриксен и М. Ван Бреда, в свою очередь, выделяют такие подходы к отражению прибыли в финансовой отчетности [10, с. 203]: синтаксическая – рассматривает прибыль с точки зрения правил ее определения; семантическая – изучает прибыль через ее связь с основополагающими экономическими реалиями; прагматическая – исследует прибыль с позиции ее использования инвесторами независимо от того, как измерена и определена.

Анализируя данные подходы, Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают, что выбор того или иного подхода к отражению прибыли в финансовой отчетности определяется целями пользователей данной отчетности и смысловым содержанием представленных в ней показателей [10, с. 228]. Они пишут: «Состав и алгоритм прибыли зависят от поставленных целей. Прибыль, исчисляемая в соответствии с подходом поддержания капитала, должна отражать все изменения, происшедшие за отчетный период. Прибыль как один из показателей отчета аппарата управления – те изменения, которые контролируются администрацией. Прибыль для целей прогнозирования представляется в структуре регулярности изменений и изменений, обусловленных поведенческими характеристиками... [10, с. 229]».

Исходя из этого, различные цели использования показателя прибыли и его составляющих обуславливают формирование различных концепций и показателей бухгалтерской прибыли. Каждый отдельно взятый подход к отражению прибыли в финансовой отчетности может удовлетворять лишь одной или несколькими целям, но не всем одновременно.

Налоговая концепция прибыли. На практике решающее значение имеет та сумма прибыли, которая подлежит налогообложению. Сложности с интерпретацией понятия «прибыль» в целом и разграничение между «прибылью» и «не прибылью» в частности согласно налоговой концепции прибыли заключаются в том, что налоговая концепция прибыли основывается на «неприродной основе».

Исследуя налоговую концепцию прибыли, К. Холмс отмечает, что прибыль – это не то, что может быть определено законом, так как это не то, что суще-

ствуется физически или абстрактно представляется. Исходя из этого налогооблагаемая прибыль – это фикция, изобретенная для целей налогообложения и имеющая мало общего с реальностью [1].

На практике государство в качестве базы налога на прибыль может использовать один из существующих в бухгалтерском учете подходов к определению прибыли или заимствовать отдельные элементы каждого из них. Так согласно И. Елисеевой и Я Соколову «... государство может облагать налогом полученный результат – динамическую прибыль (P_1), общий финансовый результат – статическую прибыль (P_2) или ожидаемые результаты, то есть фиксируемые спекуляции – биржевую прибыль (P_3). При желании возможно сочетание всех трех вариантов: можно брать понемногу, но с каждого [5, с. 96]». При этом ключевым фактором является то, какую политику в части налогообложения прибыли предприятия выбирает государство.

При этом следует отметить, что на налоговую политику государства влияют как объективные, так и субъективные факторы. Поскольку налоги – это продукт эволюции экономики и государства, постольку налоговая система формируется, прежде всего, под влиянием объективных факторов. Одновременно в современном демократическом правовом государстве введения тех или иных форм налогообложения является результатом волеизъявления членов парламента, компромисса интересов различных политических групп, которые представляют интересы разных слоев общества (субъективные факторы) [8, с. 13]. При этом согласно А. Соколовской, объективные процессы определяют тот «коридор», в рамках которого налоговые законы, принятые парламентом в результате достигнутого компромисса интересов различных политических сил, являются рациональными. Законы, выходящие за пределы этого «коридора», являются неадекватными социально-экономическим процессам в стране [8, с. 14].

Сравнивая систему бухгалтерского учета и систему налогообложения прибыли предприятий Э. Хендриксен и М. Ван Бреда отмечают, что «если начать исследовать теоретические предпосылки налогового учета, то мы сразу обнаружим, что конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности [10, с. 12]». Более того, реализация налоговой системой определенной совокупности общих и специальных принципов налогообложения придает ей неповторимости, делает непохожей как на другие налоговые системы, так и на системы бухгалтерского учета [8, с. 34].

В данном случае целесообразным является привести высказывание К. Холмса относительно вопроса, поставленного в его статье: «Therefore, to answer the question...: «Should accountants determine how much tax we pay?» My answer is a qualified «yes». Accountants should play a greater role in determining the amount of tax we pay, but they cannot expect a totally seamless alliance of the accounting and tax measures of income in the future»¹ [2, с. 329].

Выводы и перспективы дальнейших исследований. Подводя итоги, следует отметить, что бухгалтерская концепция сузила экономическую концепцию прибыли до признания только реализованных доходов от рыночных сделок, то есть до прибыли, полученной в результате реальной продажи (реализации) активов. Тем не менее, на сегодняшний день бухгалтерская наука признает теоретические недостатки такого подхода к определению прибыли. Приняв (по крайней мере, на практике) комплексный подход, она движется в направлении экономической концепции прибыли, что предполагает включение в понятие бухгалтерской прибыли некоторых видов нереализованных доходов (в основном для специальных целей).

Налоговая концепция еще в большей степени сужает представление о прибыли, так как включает в себя различного рода ограничения в части признания доходов и расходов. Как правило, целью подобных ограничений является реализация регулирующей функции налога на прибыль, которая предполагает стимулирование (дестимулирование) отдельных операций или видов деятельности, что в свою очередь приводит к образованию временных и постоянных разниц между прибылью, рассчитанной для целей составления финансовой отчетности, и прибылью, рассчитанной для целей налогообложения.

Исходя из этого, направлением дальнейших исследований является анализ влияния основных функций и принципов налогообложения на налоговую политику государства в части налога на прибыль предприятий, а также обобщение опыта зарубежных стран в части интерпретации прибыли с позиции налоговой концепции. ■

ЛИТЕРАТУРА

1. **Alley C.** The Interface Between Financial Accounting and Tax Accounting: A Summary of Current Research / C. Alley, J. Simon // Department of Accounting. – Working Paper Series. – 2005. – № 84. – 31 p.
2. **Holmes K.** Should Accountants Determine How Much Tax We Pay?: International Accounting Standards мы Taxable Income and Capital Gains / K. Holmes // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. – 2008. – Vol. 14. – P. 316 – 329.
3. Income measurement and capital maintenance [Электронный ресурс] / Раздел 3 монографии «Financial reporting», 2011. – Режим доступа: http://www.londoninternational.ac.uk/current_students/programme_resources/lse/lse_pdf/further_units/fin_reporting/91_chapter3.pdf.
4. **Баффет У.** Эссе об инвестициях корпоративных финансов и управлении компаниями / У. Баффет; сост., авт. предисл. Л. Каннингем; пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2005. – 268 с.
5. **Елисеева И.** Финансовые результаты и их достоверность / И. Елисеева, Я. Соколов // Вопросы экономики. – 2010. – № 10. – С. 90 – 100.
6. **Мэнкью Н. Г.** Принципы экономики / Н. Г. Мэнкью. – СПб.: Питер, 1999. – 784 с.
7. **Мэтьюс М. Р.** Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

¹ «Следовательно, чтобы ответить на вопрос...: «Может ли бухгалтер определять, сколько налогов мы платим?» мой ответ – компетентное «да». Бухгалтер должен играть более значительную роль в определении суммы налогов, которую мы платим, но они не могут ожидать бесшовного союза между бухгалтерским и налоговым измерением прибыли в будущем».

8. Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення. – К.: Знання-Прес, 2004. – 454 с.

9. Фишер С. Экономика / С. Фишер, Р. Дорнбуш, Р. Шмалензи. – М.: Дело, 1993. – 830 с.

10. Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда / пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

11. Хикс Дж. Р. Стоимость и капитал: перевод с англ. / Дж. Р. Хикс; ред., вступ. статья Р. М. Энтова. – М.: Прогресс-Универс, 1993. – 488 с.
