

2.9. КОНЦЕПЦИИ ИСЧИСЛЕНИЯ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА И МОДЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Гареев Б.Р., к.э.н., ассистент кафедры управленческого учета и контроллинга

Казанский государственный финансово-экономический институт

В статье обозначены, классифицированы и изучены концепции исчисления финансового результата, исследована взаимосвязь концепций с моделями бухгалтерского баланса. В целях исследования проанализировано общее правило признания доходов и расходов; сформулированы частные определения понятию финансового результата и процедуре его исчисления; изучено значение трансформации баланса из одной модели в другую. Предложенные автором классификация и систематизация концепций основаны на соотнесении моментов признания доходов и расходов с моментами, составляющими процесс кругооборота капитала.

Статья может быть полезна для целей дальнейших научных исследований вопросов бухгалтерского учета, контроллинга и финансового менеджмента.

ВВЕДЕНИЕ

Проблемы исчисления финансового результата волновали ученые умы уже давно, и, пожалуй, были известны с самого зарождения бухгалтерского учета. Они изучались в рамках различных исторических парадигм двойной бухгалтерии [12, с. 52] и истолковывались в соответствии со сложившимся представлением о многих экономических проблемах в разные времена по-разному. К настоящему моменту накоплены богатые теоретические и практические знания о финансово-хозяйственной деятельности организаций, глубоко изучены многие методологические вопросы признания доходов и расходов. Однако с развитием отраслей учетно-финансовой науки, можно наблюдать, что проблемы исчисления финансового результата стали еще острее и актуальнее, а принципы их решения, свойственные каждой отдельной отрасли науки – еще более не согласующимися, взаимоисключающими друг друга.

Опираясь на результаты исследований данного вопроса авторов работ по бухгалтерскому финансовому учету, управленческому учету, контроллингу и финансовому менеджменту, нам хотелось бы обособить, систематизировать и изучить наблюдаемые в современной учетно-финансовой науке концепции исчисления финансового результата, исследовать их взаимосвязь с моделями бухгалтерского баланса и представить собственное видение касающихся их некоторых теоретических вопросов. Для этого приведем определение, сформулированное профессором Я.В. Соколовым, согласно которому финансовый результат есть разница между доходами и расходами хозяйствующего субъекта или прирост его чистых активов [14, с. 56]. С этим определением нельзя не согласиться. Но в теории и практике учета возникают вопросы: что следует признать расходами и доходами, и в какой оценке должны быть исчислены активы, чтобы определить чистый прирост их стоимости¹. Ответы на них, на наш взгляд, однозначно быть не могут, и зависят от следующих условий:

- необходимости применения правила признания расходов, согласно которому расходы признаются в тот момент, в который с ними связано получение доходов²;

¹ Иначе говоря, какая из моделей бухгалтерского баланса должна быть применена: динамическая, статическая или актуарная.

² Иногда данное правило отождествляют с принципом начисления (временной определенности фактов хозяйственной жизни). Действительно, в краткосрочном периоде (месяц, квартал, год) соотношение расходов с полученными доходами, ради которых данные расходы осуществлены, без применения принципа начисления невозможно. Но, если период исчисления равен сроку существования предприятия, то есть заканчивается его ликвидацией, то фи-

- возможности признания доходов в любой из моментов кругооборота капитала (т.е. процесса трансформации активов – рекапитализации расходов).

Значение правила признания расходов, по всей вероятности, исходит из предназначения самого показателя финансового результата – определить эффективность деятельности объекта управления: предприятия, сегмента деятельности, центра ответственности. Или, говоря более банальным, обыденным языком: наказать или поощрить виновное лицо³. Но здесь возникает одна из сложнейших проблем любой системы управления, сформулированная Дж. А. Хиггинсом для структурных единиц предприятия, но применимая для любой единицы хозяйствования: каждую структурную единицу предприятия должны обременять те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует [Цит. по: 11, с. 233]. В противном случае возникают многие негативные последствия, делающие систему управления бессмысленной и даже вредной, как, например, вынужденное сокращение стратегических расходов, необходимых для успешного и долгосрочного функционирования предприятия. На наш взгляд, основное предназначение правила признания расходов как раз и состоит в нивелировании этих негативных последствий. Как видно из сути правила, расходы вменяются в ответственность объектов управления только в той части, которая приходится на расчетный период и связана с получением доходов расчетного периода. Остальная часть расходов рекапитализуется и ложится на следующие периоды, в которых с ними также связано получение доходов, но уже следующих расчетных периодов. Такое распределение в определенной степени позволяет «отгородить» ответственное лицо от сокращения многих стратегических расходов ради получения высоких прибылей в отчетном периоде.

Возможность признания доходов (а именно экономических выгод) в любой из моментов кругооборота капитала была выявлена относительно недавно благодаря развитию и актуализации теории бухгалтерского учета (а именно с появлением актуарной оценки и соответственно актуарного баланса), принципов и концепций финансового менеджмента (например, касающихся вопросов ожидаемой доходности), управленческого учета (например, теории альтернативных издержек). В свою очередь она определяет важность изучения структуры кругооборота капитала. Как было сказано выше, правило требует, часть расходов признать в отчетном периоде, часть – капитализировать. В действительности процесс кругооборота (особенно в производственной организации) делает трансформацию расходов более сложной. В упрощенном виде ее можно представить в виде совокупности следующих моментов⁴:

- момент заготовления;
- момент производства;
- момент продажи.

нансовый результат будет истинным в любом случае [6, с. 91]. Иначе говоря, принцип начисления – это лишь условие возможности расчета финансового результата за период, меньший, чем срок деятельности предприятия. Возможно потому, что это условие может иметь разные варианты, Я.В. Соколов и И.И. Елисеева делают вывод об условности финансовых результатов долго существующих фирм [6, с. 91]. Поэтому представляется более обоснованным сравнить данное правило с принципом непрерывности деятельности организации, нежели с принципом начисления.

³ Наказать или поощрить можно подразделения, целые предприятия, группы предприятий, отрасли, экономические системы. Например, истории известны многочисленные случаи, когда не оправдавшиеся ожидания инвесторов и кредиторов в отношении финансовых результатов при определенном уровне ликвидности фирм оборачивались их крахом, что в свою очередь означало потерю рабочих мест многих виновных и невиновных лиц.

⁴ В теории бухгалтерского учета данные моменты иногда называют процессами. Но здесь важно подчеркнуть, что каждый отдельный момент – это факт хозяйственной жизни, а он статичен, моментален, в отличие от процесса. Хотя и в этом вопросе существуют немаловажные проблемы, как например, временная принадлежность каждого отдельного факта (момента) и другие [9, 11].

Каждому из моментов свойственна собственная бухгалтерская трактовка с позиции трансформации статей бухгалтерского баланса и капитализации расходов, как показано в табл. 1. Так, в момент приобретения активов, предназначенных для последующего использования в деятельности, приносящей доход, происходит трансформация денежных средств или образования кредиторской задолженности в данный актив. Этот момент профессор Я.В. Соколов называет капитализацией расходов. В момент производства продукции (осуществления деятельности, приносящей доход), происходит трансформация стоимости активов в результаты текущей деятельности (незавершенное производство, готовую продукцию и т.д.)⁵. Этот момент характеризует рекапитализацию расходов. Далее следует продажа результатов деятельности, то есть трансформация их стоимости в денежные средства, дебиторскую задолженность. Этот момент связан с декапитализацией расходов (табл. 1).

Таблица 1

ТРАКТОВКИ МОМЕНТОВ КРУГООБОРОТА КАПИТАЛА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Аспекты трактовки момента	Моменты кругооборота капитала (хозяйственного цикла) в коммерческих организациях ⁶		
Экономическая теория	Момент заготовки (приобретения активов)	Момент производства продукции, услуг	Момент продажи продукции, услуг
Счетоводство (трансформации статей баланса)	Трансформация денежных средств и (или) образования кредиторской задолженности в актив, предназначенный приносить экономические выгоды в будущем	Трансформация стоимости активов в стоимость готовой продукции, результаты текущей хозяйственной деятельности организации	Трансформация стоимости продукции, результатов текущей хозяйственной деятельности в денежные средства или дебиторскую задолженность
Счетоведение [4, с. 21]	Капитализация расходов	Рекапитализация расходов	Декapитализация расходов

В соответствии с современной классической теорией и практикой бухгалтерского финансового учета моментом признания доходов и соответственно расходов, связанных с образованием доходов, считается момент продажи результатов деятельности предприятия (продукции, услуг). Возможно, это обусловлено тем, что именно в этот момент бухгалтерам легче всего определить очевидные доходы организации. Отсюда и следует правило итальянского бухгалтера Дж. Дзаппа (1879-1960): «Доходы всегда очевидны, а расходы всегда сомнительны» [Цит. по: 4, с. 26]. Но с этим, казалось бы явным правилом, не всегда можно согласиться, поскольку определение финансового результата в момент продажи – вариант частный, и хотя в финансовом учете он широко распространен и нормативно регламентирован, для бухгалтерского учета он не единственный.

Итак, как показала теория и в некоторых случаях – практика построения бухгалтерского баланса, финансового менеджмента, управленческого учета, финансовый результат можно и даже нужно определять в любой из трех моментов кругооборота капитала: а именно в момент заготовки, момент производства и момент продажи. Это позволяет нам сформулировать три концепции исчисления финансового результата,

⁵ В классической литературе по бухгалтерскому учету второй момент ограничивается лишь процессом производства продукции и услуг. Нам же представляется, что область хозяйственных фактов, подпадающая под этот момент, более широкая. Сюда же следует отнести создание собственными силами внеоборотных активов, полуфабрикатов и других активов, участвующих в хозяйственной деятельности. То есть все операции, требующие калькуляции затрат.

⁶ Моменты в представленном хозяйственном цикле не являются дискретными последовательными единицами временного отрезка. Они могут совершаться последовательно, непоследовательно, происходить в один тот же промежуток времени. Например, в момент приобретения некоторых активов может происходить продажа продукции и т.д.

обусловленные развитием финансово-учетных дисциплин. Рассмотрим эти концепции.

1. ИСЧИСЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В МОМЕНТ ЗАГОТОВЛЕНИЯ (ПРИБРЕТЕНИЯ АКТИВОВ)

Достаточно часто в методической литературе и экономический словарях под расходами понимается уменьшение экономических выгод, связанное с выбытием денежных средств или иного имущества и (или) увеличением обязательств [7, с. 115]. Это определение является полностью правильным, но в условиях исчисления финансового результата в момент приобретения активов, то есть капитализации расходов, поскольку именно в этот момент происходит выбытие денежных средств или увеличение обязательств. Однако соотносить данные расходы с выручкой отчетного периода предприятия нельзя, так как часть подобных расходов трансформируется в активы. Проблему поиска сопоставимых доходов решают принципы финансового менеджмента и актуарного баланса, согласно которым любой актив – это ценность, предназначенная принести экономические выгоды (доходы) в будущем. Соответственно, приобретает эти активы, предприятие приобретает ожидаемые экономические выгоды, сумма которых и будет считаться соотносимым доходом⁷.

Таким образом, вопреки правилу знаменитого итальянского бухгалтера, расходы при данном варианте учета всегда очевидны – это сумма потраченных денежных средств и (или) признанной кредиторской задолженности, а вот доходы всегда сомнительны, так как определяются ожиданиями и зависят от воли случая.

Рассмотрим пример. Коммерческая организация приобрела оборудование на сумму 100 000 руб. Ожидается, что оборудование будет приносить экономические выгоды в течение трех лет:

- в первый год – 50 000 руб.;
- во второй – 60 000 руб.;
- в третий – 65 000 руб.

Средневзвешенная стоимость капитала составляет 20%. С учетом временной стоимости денег, определяемой стоимостью капитала организации, доход будет равен:

$$\text{Доход} = \frac{50\,000}{1 + 0,20} + \frac{60\,000}{(1 + 0,20)^2} + \frac{65\,000}{(1 + 0,20)^3} = 120\,949 \text{ (руб.)}$$

Соответственно финансовый результат равен:

$$\text{Финансовый результат} = \text{Доход} - \text{Расход} = 120\,949 - 100\,000 = 20\,949 \text{ руб.}$$

Как мы можем наблюдать из примера, финансовый результат в данном случае – это показатель, известный как чистая приведенная стоимость предприятия, декларируемая многими теоретиками финансового

⁷ В условиях идеального и бескорыстного мира, соответствующего современным представлениям финансового учета, подобный доход следовало бы рассчитывать как сумму всех ожидаемых экономических выгод от владения, пользования и распоряжения приобретенным активом. Но более изощренные финансовые менеджеры возражают такому упрощенному подходу, настаивая на учете временной стоимости денег и альтернативных издержек, то есть дисконтировании вышеуказанных экономических выгод. И, наверное, возражают обоснованно.

менеджмента как инструмент, наиболее правильно отображающий эффективность инвестиционных проектов. Однако этот показатель также и бухгалтерский, обусловленный выбором одной из концепций признания доходов и расходов в учете.

Не менее интересен вопрос взаимосвязи данной концепции исчисления финансового результата с бухгалтерским балансом. Для раскрытия этого вопроса, отметим, что современной теории бухгалтерского учета известны три модели построения баланса:

- баланса статического;
- баланса динамического;
- баланса актуарного.

В основе такой классификации балансов лежат методы оценки их статей.

Упрощенно говоря, в основе динамического баланса лежит оценка статей по затратному методу. Применительно к нашему примеру, сумма, которую предприятие потратило на приобретение оборудования, есть сумма по соответствующей статье динамического баланса, как показано в табл. 2.

Доходный метод оценки статей присущ актуарному балансу. Иначе говоря, сумма соотносимого дохода, рассчитанная выше, – это часть актуарного баланса (табл. 3). Но при его составлении возникает разница между активами и пассивами, поскольку сумма пассивов остается неизменной, а сумма активов – меняется. Для достижения равенства итогов, в пассиве актуарного баланса отражается финансовый результат, равный сумме притока стоимости активов. При этом заметим, что мы вернулись к вышеприведенному определению финансового результата, сформулированному профессором Я.В. Соколовым⁸.

Таблица 2

ДИНАМИЧЕСКИЙ БАЛАНС

Тыс. руб.			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства (статья оборудование)	100	Уставный капитал	150
Затраты на производство	100	Обязательства	150
Денежные средства	100		
Баланс	300	Баланс	300

Таблица 3

АКТУАРНЫЙ БАЛАНС

Тыс. руб.			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства (статья оборудование)	121	Уставный капитал	150
Затраты на производство	100	Финансовый результат = = Сумма активов актуарного баланса - Сумма активов динамического баланса	21

⁸ А именно финансовый результат есть прирост стоимости активов. Отметим, что данная дефиниция финансового результата исходит из принципов патримонального учета [11, с. 21-22, с. 161]. Примечательно, но отсюда следует важный сопутствующий нашему вопросу вывод, касающийся актуарного баланса: актуарный баланс подчинен принципам патримонального счетоводства, в то время как его статьи формируются на основе информации об объектах камерального учета: расчетных операциях и ожидаемых (сметных) денежных потоках. Следует ли данный вывод считать парадоксом, сказать сложно, но, на наш взгляд, он весьма актуален в последнее время в условиях бурного роста интереса к актуарному балансу и принципам его построения.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Денежные средства	100	Обязательства	150
Баланс	321	Баланс	321

Из вышеприведенного примера, мы можем сделать важные выводы:

- для счетоводства: финансовый результат, исчисленный в момент заготовления (приобретения активов) – это разница между суммой активов актуарного баланса и суммой активов динамического баланса;
- для счетоводения: процедура исчисления финансового результата в момент заготовления – это трансформация динамического баланса в актуарный.

Сделанные выводы позволяют нам именовать систему знаний бухгалтерского учета, контроллинга и финансового менеджмента, направленную на исчисление финансового результата в момент приобретения активов, актуарной концепцией исчисления финансового результата.

2. ИСЧИСЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В МОМЕНТ ПРОИЗВОДСТВА ПРОДУКЦИИ (УСЛУГ)

В моменты производства продукции, услуг, и в моменты других случаев создания активов собственными силами происходит рекапитализация расходов. Для исчисления и управления суммой рекапитализированных расходов в бухгалтерский словарь вошел термин «затраты», а бухгалтерский учет был дополнен новым разделом – управленческим учетом⁹. В различных словарях даются самые различные определения понятию «затраты». Но из смысла предлагаемых методик управленческого учета следует, что затраты есть сумма рекапитализированных расходов. Ее исчисление требует обязательного наличия объекта калькуляции, то есть актива, в который трансформируются ранее капитализированные расходы в процессе их рекапитализации. Например, если предприятие создает оборудование, в перечень затрат попадет стоимость списываемых на создание этого оборудования материалов, но не вся сумма средств, потраченных на приобретение всех материалов. Или, если предприятие производит продукцию, в состав затрат на производство попадет лишь сумма амортизации оборудования, но не вся сумма средств, потраченных на создание или приобретение эксплуатируемого оборудования и т.д. В нашем исследовании важен тот факт, что затраты тоже могут быть идентифицированы как расходы, если моментом исчисления финансового результата является момент создания некоторых активов собственными силами. Более сложен вопрос, касающийся идентификации соответствующих затратам доходов (экономических выгод). Ответ, хотя и многовариантный, мы находим из дисциплины бухгалтерского управленческого учета.

⁹ Изначально основным объектом исследования управленческого учета были и являются затраты производственного предприятия. Возможно, поэтому слагаемое названия дисциплины «управленческий» до сих пор сводится к управлению некоторыми сферами производственно-сбытовой деятельности организации. Но, несмотря на самостоятельность этой дисциплины, в нашем понимании управленческим является весь бухгалтерский учет, ибо с момента появления и до настоящих дней он предназначен формировать информацию именно для принятия управленческих решений пользователями этой информации в любой сфере их деятельности: инвестиционной, финансовой, производственно-сбытовой и т.д.

Один из вариантов, широко распространенный в отечественном управленческом учете, предполагает в качестве доходов принимать нормативы затрат (условно назовем его методом нормативов). Для его иллюстрации, предположим, что объект управления в процессе производства продукции потратил материалы на сумму 100 000 руб. При фактическом объеме производства по нормативу он должен был потратить материалы на сумму 110 000 руб. Таким образом, эффективность деятельности объекта управления, т.е. своего рода финансовый результат, равен 10 000 руб.

Примечательно, что согласно зарубежным представлениям, любое отклонение от нормативов является неблагоприятным результатом. Отсюда следует вывод, что при данном способе оценки эффективности деятельности объекта управления положительный финансовый результат – это отсутствие всякого результата. Поэтому более интересным представляется второй вариант, наиболее распространенный в зарубежной литературе, согласно которому экономическими выгодами признаются альтернативные затраты (условно назовем его методом альтернативных затрат).

Для иллюстрации метода альтернативных затрат, вернемся к вышеприведенному примеру. Коммерческая организация ежегодно начисляет амортизацию от стоимости купленного оборудования в размере 33 000 руб. Это позволяет ей избегать аренды такого же оборудования и соответственно арендной платы в размере 50 000 руб.

Итак, в качестве расхода будет признана сумма рекапитализации стоимости уже имеющихся активов, в качестве дохода – связанная с использованием этих активов в каждый конкретный период времени сумма экономической выгоды в виде альтернативных затрат¹⁰. Соответственно:

$$\text{Финансовый результат} = \text{Доход} - \text{Расход} = 50\ 000 - 33\ 000 = 17\ 000 \text{ руб.}$$

Предположим также, что в следующий период арендная плата на данное оборудование снизилась до 30 000 руб. В этом случае организация получит убытки:

$$\text{Финансовый результат} = \text{Доход} - \text{Расход} = 30\ 000 - 33\ 000 = -3\ 000 \text{ руб.}$$

Однако заметим, что не любая сумма альтернативных затрат может быть признана экономической выгодой. Например, предприятие может арендовать одно и то же оборудование и по цене 50 000 руб. и по цене 60 000 руб. Тогда какая из цен может быть признана экономической выгодой? Для ответа на этот вопрос представим, что организация сама имеет возможность сдавать оборудование в аренду. Очевидно, что непредвзятый арендатор согласится арендовать оборудование только на условиях рыночной величины арендной платы. Поскольку таким же арендатором может оказаться организация-арендодатель, следует вывод, что экономической выгодой (доходом) может быть признана только рыночная величина этих расходов.

При этом обращает на себя внимание тот факт, что и доходы и расходы при данном варианте исчисления финансового результата всегда сомнительны. Сомнительность первых объясняется условностью (абстрактностью) понятия рыночной цены, сомнительность вторых – вариантностью расчета затрат в бухгалтерском учете.

¹⁰ Данные экономические выгоды могут возникнуть только в момент использования (рекапитализации стоимости) активов. Т.е. вышеописанное правило признания расходов соблюдается.

Для изучения вопроса взаимосвязи финансового результата с бухгалтерским балансом при методе альтернативных затрат важны следующие обстоятельства:

- расходы – это стоимость создаваемого актива, оцененная затратным методом;
- доходы – это стоимость создаваемого актива или отдельного его элемента, оцененная методом на основе рыночных цен.

Из первого следует вывод, что расходы есть соответствующая статья динамического баланса, из второго – доходы есть та же самая статья, но статического баланса.

В условном примере данные виды балансов могут выглядеть следующим образом (табл. 4, 5).

Таблица 4

ДИНАМИЧЕСКИЙ БАЛАНС ПРЕДПРИЯТИЯ НА КОНЕЦ ПЕРВОГО ПЕРИОДА

Тыс. руб.			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства (статья оборудование)	67	Уставный капитал	150
Затраты на производство	133	Обязательства	150
В том числе статья «амортизация»	33		
Денежные средства	100		
Баланс	300	Баланс	300

Таблица 5

УСЛОВНЫЙ СТАТИЧЕСКИЙ БАЛАНС НА КОНЕЦ ПЕРВОГО ПЕРИОДА¹¹

Тыс. руб.			
Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	67	Уставный капитал	150
Затраты на производство	150	Финансовый результат = = Сумма активов статического баланса - Сумма активов динамического баланса	17
В том числе статья «амортизация»	50		
Денежные средства	100	Обязательства	150
Баланс	317	Баланс	317

Из вышеприведенного примера, можно сделать следующие выводы:

- для счетоводства: финансовый результат, исчисленный в момент создания активов собственными силами (момент производства) – это разница между суммой активов статического баланса и суммой активов динамического баланса¹²;

¹¹ Для упрощения мы переоценили только статью амортизации. В действительности концепция статического баланса касается всех его статей.

¹² Отметим, что возможен и нормативный баланс, соответствующий условно обозначенному нами методу нормативов. При этом в отечественной практике финансового учета он применяется, как и сам метод нормативов. Для этого предназначен счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Согласно Инструкции по применению плана счетов по кредиту этого счета отражается нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др. На последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной, которая общей суммой списывается на финансовый результат. Таким образом, баланс в части статьи «готовая продукция» трансформируется в нормативный. При этом исчисление финансового результата прямо подчиняется концепции исчисления в момент производства продукции (услуг) (но не в момент продажи), а именно методу нормативов. Особенно влияние этой концепции ярко выражено, когда в отчетном периоде не происходит продажи активов, и финансовый результат формируется только за счет отклонения фактических производственных (рекапитализируемых) затрат от нормативных.

- для счетоведения: процедура исчисления финансового результата в момент производства – это трансформация динамического баланса в статический.

Сделанные выводы позволяют именовать систему знаний бухгалтерского учета, контроллинга и финансового менеджмента, направленную на исчисление финансового результата в момент создания активов собственными силами (в том числе в момент производства продукции, услуг), статической концепцией исчисления финансового результата.

3. ИСЧИСЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА В МОМЕНТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (УСЛУГ)

Продажа продукции (услуг, и других активов), как принято считать, завершает цикл кругооборота капитала, и тогда возникает момент истины – организация узнает, сколько в действительности стоят результаты ее труда, а потому и доходы, как писал знаменитый итальянский бухгалтер Дж. Дзаппа, являются очевидными (но только в этот момент). Данный подход доминирует в современном финансовом учете и известен, пожалуй, всем бухгалтерам. Однако чтобы достичь целостности картины, мы упомянем и о нем.

Рассмотрим пример. Себестоимость готовой продукции равна 1 000 руб. за единицу. В отчетном периоде было продано 90 единиц готовой продукции по цене 1 500 руб. за единицу. Согласно данной концепции расходом следует признать себестоимость проданной продукции, поскольку именно проданная продукция принесла организации доход в виде выручки. Финансовый результат в этом случае будет равен:

$$\text{Финансовый результат} = \text{Доход} - \text{Расход} = 135\ 000 - 90\ 000 = 45\ 000 \text{ руб.}$$

Формирование финансового результата в бухгалтерском балансе будет выглядеть следующим образом (табл. 6, 7).

Таблица 6

ДИНАМИЧЕСКИЙ БАЛАНС ПРЕДПРИЯТИЯ ДО МОМЕНТА ПРОДАЖИ

Тыс. руб.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	67	Уставный капитал	150
Затраты на производство	133	Обязательства	150
Денежные средства	100		
Баланс	300	Баланс	300

Таблица 7

ДИНАМИЧЕСКИЙ БАЛАНС ПРЕДПРИЯТИЯ ПОСЛЕ МОМЕНТА ПРОДАЖИ

Тыс. руб.

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Основные средства	67	Уставный капитал	150
Затраты на производство	43	<i>Финансовый результат = Сумма активов баланса, составленного после момента продажи (табл. 7) - Сумма активов баланса, составленного до момента продажи (табл. 6)</i>	45
Денежные средства (дебиторская задолженность)	235	Обязательства	150
Баланс	345	Баланс	345

Из вышеприведенного примера, можно сделать следующие выводы:

- для счетоведения: процедура исчисления финансового результата в момент продажи – это разница между суммой активов динамического баланса, составленного после момента продажи, и суммой активов динамического баланса, составленного до момента продажи;
- для счетоведения: процедура исчисления финансового результата – это трансформация статей динамического баланса в момент продажи.

Таким образом, сделанные выводы дают основание нам назвать систему знаний бухгалтерского учета, контроллинга и финансового менеджмента, направленную на исчисление финансового результата в момент продажи активов (в том числе продукции), динамической концепцией исчисления финансового результата.

Нельзя не заметить, что последняя из концепций исчисления финансового результата (т.е. признание доходов и расходов организации в момент продажи) вызывает массу возмущений и протестов со стороны многих пользователей бухгалтерской информации. Ученые мужи, посвященные в проблемы финансов, выдвигают множество ее недостатков (как например, условность методов учета затрат (правило Дж. Дзаппа), упущение временной стоимости денег, альтернативных издержек и т.д.), а порой и вовсе предлагают искоренить, как причину зла всех финансовых бед организации. В чем-то с ними нельзя не согласиться. Однако, как заметил У. Шекспир: «И добродетель стать пороком может, когда ее неправильно приложат».

Обобщая вышесказанное, необходимо подчеркнуть следующее.

1. основополагающим правилом расчета финансового результата является признание расходов в тот момент, в который с ними связано получение доходов.
2. Определение доходов и расходов, и соответственно расчет финансового результата возможны в любой из моментов кругооборота капитала. От выбора момента зависит выбор концепции исчисления финансового результата и модели построения бухгалтерского баланса.
3. Расчет финансового результата в момент покупки активов требует трансформации баланса из динамического в актуарный; в момент производства – из динамического в статический (или нормативный); в момент продажи – из динамического до момента продажи в динамический после момента продажи.
4. Финансовый результат – это разница между суммой активов трансформированного и трансформируемого балансов.

Следует отметить, что в настоящем исследовании мы рассмотрели только лишь самую квинтэссенцию концепций (или верхушку айсберга). Не менее интересными представляются вопросы их предназначения для целей пользователей бухгалтерской информации, технического воплощения, экономической интерпретации, возможных вариаций и т.д. Но, как однажды сказал замечательный писатель Р. Киплинг (1865-1936), «это уже другая история».

*Гареев Булат Рафаэлевич
E-mail: bulatg@inbox.ru*

Литература

1. Алчерж А. Управленческий учет: принципы и практика [Текст] / А. Алчерж ; под ред. Я.В. Соколова и И.А. Смирновой. – М. : Финансы и статистика, 2002.
2. Баффетт У. Эссе об инвестициях, корпоративных финансах и управлении компаниями [Текст] / Уоррен Баффетт ; сост., авт. предисл. Л. Каннингем ; пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005.
3. Брейли Р. Принципы корпоративных финансов [Текст] / Р. Брейли, С. Майерс ; пер. с англ. Н. Барышниковой. – М. : Олимп-бизнес, 2007.
4. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Велби, Проспект, 2004.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст] : учеб. комплекс для студентов вузов. – 6-е изд. – М. : Юнити-Дана, 2007.
6. Елисеева И. Финансовые результаты и их достоверность [Текст] / И. Елисеева, Я. Соколов // Вопросы экономики. – 2010. – №10. – С. 90-100.
7. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерские термины и определения [Текст] : учеб. пособие / В.Б. Ивашкевич. – Казань : Изд-во КГФЭИ, 2008.
8. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов / В.Б. Ивашкевич. – М. : Экономист, 2003.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Магистр, 2010.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005.
12. Соколов Я.В. Три парадигмы двойной бухгалтерии [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – №15. – С. 49-53.
13. Соколов Я.В. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – №6. – С. 44-47.
14. Соколов Я.В. Финансовый результат как цель бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2007. – №21. – С. 56-59.

Ключевые слова

Финансовый результат; актуарный баланс; динамический баланс; статический баланс; капитализация; рекапитализация расходов; трансформация баланса; кругооборот капитала; доходы; расходы; правило признания; концепции.

РЕЦЕНЗИЯ

Проблемы признания доходов и расходов, исчисления, отражения и толкования финансового результата в бухгалтерском учете и смежных с ним финансовых науках актуальными были всегда. С развитием теории и особенно практики учетно-финансового дела они стали еще острее, еще насущнее. Рецензируемая статья Гареева Б.Р., по нашему мнению, делает существенный вклад в решение этих проблем, уделяя основное внимание согласованию и систематизации многочисленных и, с первого взгляда, несовместимых друг с другом научных суждений, а также изучению взаимосвязи финансового результата и бухгалтерского баланса. Для этого автор на достаточно высоком уровне проводит анализ как самых современных, так и традиционных, но общепринятых и распространенных в бухгалтерском учете и финансовом менеджменте доктрин, сопоставляет их и формулирует на их основе вполне обоснованную систему концепций исчисления финансового результата.

Особенно интересной представляется идея автора обособить и классифицировать концепции в соответствии с принадлежностью принимаемых ими моментов признания доходов и расходов к определенному моменту кругооборота капитала. Действительно, весь бухгалтерский учет можно представить как концептуальную реконструкцию в пространстве и времени фактов хозяйственной жизни предприятия, в совокупности составляющих процесс кругооборота капитала. И на это обстоятельство неоднократно обращают внимание самые современные фундаментальные работы по теории бухгалтерского учета. В рецензируемой статье предлагается каждый момент кругооборота капитала не только реконструировать, но и оценивать, исчисляя соответствующий ему финансовый результат.

Не меньший интерес вызывает иллюстрация процесса трансформации баланса из одной модели в другую и образования в этом процессе финансового результата. Представляются вполне обоснованными сформулированные в результате изучения этого процесса выводы автора, согласно которым финансовый результат – это разница между

суммой активов трансформированного и трансформируемого балансов, а процесс исчисления финансового результата – это процесс трансформации баланса из динамического в актуарный, статический, динамический. Уместными и обоснованными, по нашему мнению, являются также сформулированные на основе данных выводов названия обозначенных концепций исчисления финансового результата.

Статья Гареева Б.Р. содержит и ряд других интересных научных рассуждений о финансовом результате, правилах признания доходов и расходов, моделях бухгалтерского баланса, которые нам представляются вполне актуальными и корректными.

Все это делает статью Гареева Булата Рафаэлевича «Концепции исчисления финансового результата и модели бухгалтерского баланса» научно значимой и дает основания рекомендовать статью к опубликованию в специализированном научно-практическом журнале.

Ивашкевич В.Б., д.э.н., профессор, зав. кафедрой управленческого учета и контроллинга Казанского государственного финансово-экономического института

2.9. FINANCE RESULT CALCULATION CONCEPTIONS AND BALANCE SHEET MODELS

B.R. Gareev, Candidate of Economic Science, Assistant of Chair «Management Accounting and Controlling»

Kazan State Finance and Economics Institute

There are conceptions of finance result calculation designed, classified and studied, and conception's inter-linkage with balance sheet revealed in the article. General rule of expenditure and income recognition is analyzed, particular definition of finance result is formulated, and significance of balance sheet transformation is investigated. Suggested by author classification of finance result conceptions is based on identification of expenditure and income recognition moment in circulation process of capital.

The article may be useful for further accounting, controlling and financial management problems research.

Literature

1. A. Upchurch. Management Accounting: principles and practice: in Russian translation / edited by Sokolov Y.V. and Smirnova I.A. – M.: Financi i statistica, 2002.
2. E. Buffett Warren. The essays of Warren Buffett. Lessons for corporate America / Warren E. Buffett; Selected, Arranged, and Introduced by Lawrence A. Cunningham – M.: Alpena Business Books, 2005.
3. R. Brealey, S. Myers. Principles of corporate finance / Richard A. Brealey, Stewart C. Myers; translated by N. Baryshnikova. – M.: ZAO «Olimp-Business», 2007.
4. Accounting: textbook / edited by Sokolov Y.V. – M.: TK Velbi, Publishing house Prospect, 2004.
5. C. Drury. Management Accounting for Business Decision: textbook. – M.: UNITI-DANA, 2003.
6. I. Eliseeva, Y. Sokolov. Finance results and its reliability. // Questions of economics. – 2010. – №10. – P. 90-100.
7. V.B. Ivashkevich. Accounting terms and definitions. Schoolbook. – Kazan: Publishing house of KSFEI, 2008.
8. V.B. Ivashkevich. Management Accounting: textbook. – M.: Economist, 2003.
9. Y.V. Sokolov. Accounting like sum of economic life facts. – M.: Magistr, 2010.
10. Y.V. Sokolov. Accounting: from origins to present days: textbook. – M.: Audit, UNITI, 1996.
11. Y.V. Sokolov. Fundamentals of accounting theory – M.: Financi i statistica, 2005.
12. Y.V. Sokolov. Three paradigms of double-entry book-keeping. // Accounting. – 2005. – № 15. –P. 49-53.
13. Y.V. Sokolov. Cost accounting – from theory to practice. // Accounting. – 2005. – № 6. –P. 44-47.
14. Y.V. Sokolov, M.L. Pyatov. Finance result like accounting object. // Accounting. – 2007. – № 21. – P. 56-59.

Keyword

Finance result; actuarial balance sheet; dynamic balance sheet; static balance sheet; capitalization; recapitalization of expenditure; balance sheet transformation; circulation of capital; income; expenditure; rule of recognition; conceptions.