

КОНЦЕПЦИИ ПРИБЫЛИ И КОНЦЕПЦИИ ПОДДЕРЖАНИЯ КАПИТАЛА: ВЗАИМОСВЯЗЬ И ВЗАИМОУСЛОВЛЕННОСТЬ

Д. А. Панков, доктор экономических наук, профессор БГЭУ
Ю. Ю. Кухто, аспирант кафедры бухгалтерского учета,
анализа и аудита в отраслях народного хозяйства

Резюме

В статье рассматриваются теории и трактовки прибыли: от их исторического становления до прикладной интерпретации в современной науке о бухгалтерском учёте. Раскрывается сущность концепций поддержания капитала во взаимозависимости с концепциями прибыли.

Dmitri Pankov, Yuliya Kuhto

Summary

CONCEPTIONS OF PROFIT AND CONCEPTIONS OF CAPITAL SUPPORT: INTERCONNECTION AND INTERDEPENDENCE

Theories and treatments of profit from their historical making to applied interpretation in the modern accounting science are considered in the article. The article discloses nature of capital support conceptions in interdependence with conceptions of profit.

Традиционно одним из ключевых моментов, касающихся результативности деятельности организации с точки зрения удовлетворения финансовых интересов собственников бизнеса, является вопрос о *заработанной прибыли*. Прибыль – одна из самых неоднозначных категорий в экономической науке. Исторически сложились две укрупненные трактовки прибыли: прибыль как величина, остающаяся после вменения каждому фактору производства своего дохода и прибыль как доход собственника особого фактора производства – предпринимательского таланта. В литературе их условно называют объективными и субъективными теориями [1].

Объективные теории объясняют происхождение прибыли внешними причинами. В числе этих теорий можно выделить конъюнктурную, структурную и марксистскую.

В условиях рыночного равновесия доход компании распределяется между различными факторами бизнеса в соответствии с их предельным продуктом. В такой ситуации не будет ни прибыли, ни убытка. Допустим, что в результате каких-либо внешних причин изменилась рыночная конъюнктура, например, произошло повышение спроса на товар. Это привело к росту его цены. Следовательно, выручка фирмы возросла. Однако, если цены факторов производства (а, следовательно, затраты фирмы) не изменились, и их производительность также осталась прежней, то нет причин выплачивать владельцам факторов доход выше прежнего, и, следовательно, у собственника капитала остаётся некая часть дохода, не доставшаяся никакому фактору. Это и есть прибыль собственника. Это достаточно простое объяснение появления прибыли в зависимости от изменения рыночной конъюнктуры (*конъюнктурная теория*).

Одно из известных объективных объяснений возникновения прибыли связано с несовершенством конкуренции (*структурная теория*). Согласно этой теории прибыль получается компанией вследствие её доминирования на рынке с элементами диктата цен.

Карл Маркс (1818–1883) в своём труде «Капитал» (1867 год) показал, что прибыль является частью прибавочной стоимости, и эту часть собственник присваивает в форме результата функционирования его капитала в обороте фирмы [2]. При этом не происходит обмана или принуждения. Прибыль образуется из-за того, что такой фактор производства как «рабочая сила» способен создавать новую стоимость, размер которой превышает реальный размер стоимости самой рабочей силы (*марксистская теория*).

Субъективные теории предполагают наличие дополнительного фактора производства – «предпринимательского таланта» и соответственно право владельца этого фактора (предпринимателя) на получение дохода – предпринимательскую прибыль.

Общепринятой в XVIII–XIX вв. была концепция «*прибыли на капитал*» как одной из составных частей валового дохода наряду с заработной платой и рентой. А. Смит (1723–1790), а вслед за ним Н.У. Сениор (1790–1864), Дж.С. Милль (1806–873), И.Г. фон Тюнен (1783–1850) и др. подразделяли «прибыль на капитал» на: процент на вложенный капитал (в трактовке «вознаграждение за воздержание» предпринимателя от расходования собственного капитала на текущее потребление); страховую премию; предпринимательский доход, принимающий форму платы за управление предприятием и несение определённого делового риска [3, 4]. Отметим, что многие

представители классической школы XIX в. приравнивали предпринимателя к капиталисту. Это объясняется тем, что в те времена собственники и управляющие фирмами в большинстве случаев были представлены одними и теми же людьми. Однако некоторые из представителей классической школы, например, Р. Кантильон (1680–1734), Ж.-Б. Сэй (1767–1832), однозначно разделяли функции капиталиста и предпринимателя, понимая под последним человека, берущего на себя ответственность (риск) за продажу товара или услуги по заранее непредсказуемой цене [1, 4].

Выдающийся австрийский экономист Й.А. Шумпетер (1883–1950) в 1912 году в своей книге «Теория экономического развития» впервые разработал теорию прибыли как результата осуществления нововведений (инноваций) [5]. Шумпетер выделял пять основных типов инноваций и три условия, при которых предприятие в результате внедрения нововведений получает прибыль. Типы инноваций: 1) производство нового товара или услуги или создание нового качества товара; 2) освоение нового рынка или рыночного сегмента; 3) внедрение новой технологии при производстве товара, а также нового способа коммерческого использования товара либо замена одного товара на аналогичный, но более дешёвый; 4) получение нового источника сырья или полуфабрикатов для производства товара; 5) организационно-управленческие нововведения и реорганизация предприятия. Условия получения прибыли: 1) цена при увеличении предложения товара после внедрения нововведения не должна быть ниже цены до внедрения или, по крайней мере, предельный продукт труда должен быть не ниже первоначального; 2) затраты на «эксплуатацию» нововведения (например, нового станка) не должны превышать затраты на производство того же количества товара до внедрения; 3) новые цены (возможно повышенные) факторов производства в результате внедрения инновации (например, необходимость платить более высокую заработную плату рабочим лучшей квалификации) не должны превышать затраты на производство такого же количества товара до внедрения. Шумпетер отличал прибыль предпринимателя от платы за управление предприятием и премии за риск ведения бизнеса. Он прямо относил их в затраты производства.

Представление о риске как факторе формирования прибыли уже встречается у основателей экономической науки, например у А. Смита. Ф. Найт (1885–1972), как и Г. фон Тюнен, разделял два вида риска: 1) риск, вероятность которого может быть статистически просчитана и от которого, следовательно, можно застраховаться, например риск пожара на складе готовой продукции или риск стихийного бедствия; 2) риск (неопределённость), принципиально не страхуемый, например риск, связанный с отсутствием спроса на новый товар, в разработку и производство которого были вложены значительные средства [4]. Риски первого рода не так страшны предпринимателю – страхуясь от них, он включает страховые взносы в свои производственные затраты. Однако все риски второго рода предприниматель берет на себя, принимая решения о выпуске той или иной продукции, установлении той или иной цены на неё, выбирая ту или иную конкурентную стратегию при продвижении продукции на рынок. Прибыль у Найта – выигрыш в игре с непредсказуемым результатом.

Таким образом, природа прибыли в её историческом осмыслении весьма многогранна. Что же такое прибыль с точки зрения современной науки о бухгалтерском учёте, насколько подходы к трактовке прибыли бухгалтерами соотносятся с историческим аспектом концепции прибыли и реальной экономикой бизнеса? Давая ответ на этот вопрос, обратимся к точкам зрения различных авторов.

Многие белорусские учёные (Н.И. Ладутько [6], Л.И. Кравченко [7], Л.Л. Ермолович, Л.Г. Сивчик, Г.В. Толкач, И.В. Щитникова [8] и др.) определяют прибыль как сумму финансовых результатов от реализации продукции (товаров, работ, услуг), основных средств, материальных ценностей, нематериальных и прочих активов и прибыли, полученной от операционных и внеоперационных операций. Отметим, что такое определение полностью исключает экономическую сторону рассматриваемой категории, раскрывая лишь механизм расчёта показателя.

В.И. Стражев, Л.А. Богдановская, О.Ф. Мигун, Г.Г. Виноградов, Н.А. Русак, Д.А. Шартух [9] определяют прибыль как реализованную часть чистого дохода, созданного прибавочным трудом. Подобное определение прибыли, часто дают специалисты в области экономической теории. Однако в нём игнорируется требование *персонализации бухгалтерской информации* о финансовых показателях. Речь идёт о том, что прибыль, как показатель результата деятельности организации за определённый период времени, отражает финансовые интересы конкретных агентов бизнес-процесса. Следовательно, определение прибыли как категории должно указывать на то, для каких именно сторон прибыль является положительным результатом их участия в бизнесе.

О.А. Левкович и И.Н. Бурцева дают следующее определение: «Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определённый период в результате производственно-хозяйственной деятельности» [10]. Похожее определение дают и многие российские авторы, в частности, П.С. Безруких, В.Б. Ивашкевич, Н.П. Кондраков: «Финансовый результат представляет собой прирост (или уменьшение) стоимости собственного капитала организации, образовавшийся в процессе её предпринимательской деятельности» [11]. Приведённые определения содержат словосочетания «собственный капитал» и «собственный капитал организации», которые сами по себе можно трактовать неоднозначно, а, следовательно, проблематичным является раскрытие посредством них сущности другой категории.

Белорусский учёный и аудитор А.В. Бугаёв, известный тем, что рассматривает проблемы бухгалтерского учёта сквозь призму права, следующим образом определяет прибыль: «Прибыль – приращение (увеличение) за

определённый период стоимости имущества, причитающегося учредителю при ликвидации организации» [12]. В этом определении чётко прослеживается персонификация информации о прибыли, которая как категория *имеет отношение лишь к собственнику предприятия*. Ведь собственник после уплаты налогов, согласно нормам Гражданского Кодекса Республики Беларусь, имеет исключительное право распоряжаться ею (ст. 64, 71, 109 и др.) [13]. Однако достаточно спорным является логически следующее из приведённого определения отождествление капитала собственника с кредиторской задолженностью организации.

Известный российский учёный М.И. Кутер пишет так: «Сопоставление капитала собственника на конец и начало отчётного периода и есть финансовый результат деятельности организации. При расчёте данного показателя следует учитывать часть прибыли, изъятую в течение отчётного периода. В бухгалтерском учёте финансовый результат (прибыль или убыток) определяется сопоставлением доходов, полученных по итогам деятельности, с расходами, обеспечившими эти доходы. Бухгалтерская прибыль – результат превышения доходов над расходами...» [14].

Выдающийся российский учёный Я.В. Соколов дифференцировал трактовки прибыли следующим образом [15]:

- бухгалтерское статическое определение прибыли: «Финансовый результат (прибыль) есть прирост в течение отчётного периода капитала фирмы (предприятия)»;
- бухгалтерское динамическое определение прибыли: «Финансовый результат (прибыль) есть разница между доходами и расходами фирмы (предприятия)»;
- модифицированное бухгалтерское динамическое определение прибыли: «Финансовый результат (прибыль) есть увеличение в течение отчётного периода оценки актива за счёт изменения его доходности».

Подход Я.В. Соколова весьма комплексно отражает суть рассматриваемой категории. Однако, на наш взгляд, в настоящее время наблюдается полная эклектика идей статической, динамической и органической теорий при формировании регулятивов в области методологии бухгалтерского учёта. Такое положение дел диктует и соответствующую логику при определении категорий, которыми оперируют экономика и учёт.

По нашему мнению, учёт без экономики непознаваем, следовательно, и определения категорий, используемых в учёте, должны отражать не столько механизм расчёта показателей, сколько их экономическую сущность.

Обобщая изложенное выше, дадим следующее определение прибыли, взяв за основу объективные процессы, лежащие в основе экономики любой коммерческой организации. **Прибыль** – приращение капитала, инвестированного собственником в бизнес, в результате кругооборота этого капитала и воздействия на него персонала организации в течение отчётного периода.

Из приведённого определения следует вывод о том, что прибыль есть увеличение капитала собственника. Тогда встаёт объективный вопрос: в каком случае можно говорить о том, что капитал собственника организации действительно увеличился? Международные стандарты бухгалтерского учёта и финансовой отчётности (МСФО) дают ответ на поставленный вопрос следующим образом: прибыль есть увеличение капитала на конец отчётного периода после сохранения размера капитала на начало соответствующего периода (Принципы составления и представления финансовой отчетности) [16].

Таким образом, те современные авторы, чья мысль заключалась в том, что прибыль представляет собой увеличение капитала собственника на конец отчётного периода после сохранения размера первоначального капитала, в наибольшей степени приблизились к экономическому подходу, лежащему в основе теоретических конструкций МСФО.

Из трактовки прибыли согласно Принципам составления и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО следует идея *поддержания капитала*. Однако раскрывая сущность концепций поддержания капитала, необходимо разграничивать понятия **«капитал»** в традиционном представлении наших бухгалтеров и текстах МСФО. Первые, как правило, под капиталом обобщённо понимают состав собственных источников финансирования активов, находящих своё отражение в третьем разделе бухгалтерского баланса «Капитал и резервы». Во втором случае капитал (capital) есть совокупность финансовых и материальных благ, созданных человеком и способных приносить организации доход. То есть такое определение капитала полностью соответствует его классической трактовке в экономической теории [17]. Величина же собственных источников формирования активов в отчёте о финансовом положении компании (бухгалтерском балансе), составленном в соответствии с международными стандартами, трактуется как доля собственника в капитале компании (equity) [16].

Международные стандарты выделяют 2 основные концепции:

- финансовая концепция поддержания капитала;
- физическая концепция поддержания капитала.

Финансовая концепция поддержания капитала основывается на том, что *прибыль собственника считается заработанной* только в том случае, если стоимость чистых монетарных активов на конец отчётного периода превышает стоимость чистых монетарных активов на его начало без учёта выплат собственникам и поступлений от них в течение отчётного периода.

Физическая концепция поддержания капитала исходит из того, что *прибыль собственника считается заработанной* в том случае, если за отчётный период имел место прирост физической производительности (операционной способности) организации (ресурсов, обеспечивающих эту производительность) без учёта выплат собственникам и поступлений от них в течение отчётного периода.

В изложении В.Ф. Палия сущность концепций поддержания капитала выглядит следующим образом. «...Организация может признавать прибыль за данный отчётный период только при условии сохранения своего капитала. Под поддержанием своего капитала подразумеваются различные аспекты в зависимости от принятой концепции: финансового капитала и физического капитала (производственного потенциала). Выбор метода измерения и поддержания капитала остаётся за организациями и зависит от интересов и потребностей пользователей. Если пользователей интересует поддержание номинально инвестированного капитала с учётом изменений в покупательной способности денег, то применяется финансовая концепция. Когда пользователей интересуют производственные возможности организации, тогда применяется концепция физического поддержания капитала. В обеих концепциях прибыль — это остаточная величина после вычета расходов из доходов с учетом корректировок, обеспечивающих поддержание капитала на уровне, соответствующем его величине на начало отчётного периода. Превышение расходов над доходами признаётся убытком, уменьшающим величину капитала» [18].

Таким образом, результаты теоретического обзора концепций прибыли и концепций поддержания капитала позволяют сделать вывод о том, что между ними существует однозначная взаимосвязь и взаимообусловленность. Многие известные учёные (М.И. Кутер, Я.В. Соколов, В.Ф. Палий) при определении прибыли так или иначе исходят из концепции поддержания капитала. Однако как в литературе, так и в МСФО, где декларируются эти концепции, не приводятся методики оценки сохранения капитала. В связи с этим одним из важнейших направлений бухгалтерского анализа финансовых результатов деятельности организации должна стать оценка сохранения (поддержания) капитала как стоимости, приносящей добавленную стоимость, а, следовательно, в идеале и прибыль.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ:

1. Гальперин, В.В. 50 лекций по микроэкономике / В.В. Гальперин, В.М. Гальперин // Экономическая школа [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://50.economicus.ru/index.php?ch=4&le=40&r=1&z=0>. – Дата доступа : 05.01.2011 – 20.01.2011.
2. Маркс, К. Капитал / К. Маркс // Эсперанто [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.esperanto.mv.ru/Marksismo/Kapital1/index.html>. – Дата доступа : 15.05.2010 – 30.10.2010.
3. Смит, А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. – Москва : Эксмо, 2007. – 960 с.
4. Титова Н.Е. История экономических учений : курс лекций / Н.Е. Титова. – Москва : Владос, 2009. – 288 с.
5. Шумпетер, Й.А. Теория экономического развития. Капитализм, социализм и демократия / Й.А. Шумпетер. – Москва : Эксмо, 2007. – 864 с.
6. Ладутько, Н.И. Бухгалтерский учёт в промышленности : учеб. пособие / Н.И. Ладутько. – Минск : Книжный Дом, 2005. – 688 с.
7. Кравченко, Л.И. Анализ хозяйственной деятельности в торговле : учебник / Л.И. Кравченко. – 6-е изд., переработ. – Минск : Новое знание, 2003. – 526 с.
8. Экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия : учеб.-практ. пособие / Л.Л. Ермолович [и др.] ; под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Минск : БГЭУ, 2003. – 580 с.
9. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности : учебник / В.И. Стражев [и др.] ; под общ. ред. В.И. Стражева. – 5-е изд., переработ. и доп. – Минск : Вышэйшая школа, 2003. – 480 с.
10. Левкович, О.А. Бухгалтерский учёт : учеб. пособие / О.А. Левкович, И.Н. Бурцева. – 3-е изд., переработ. и доп. – Минск : Амалфея, 2005. – 800 с.
11. Бухгалтерский учёт : учебник / П.С. Безруких [и др.] ; под общ. ред. П.С. Безруких. – Москва : Бухгалтерский учёт, 1999. – 624 с.
12. Бугаёв, А.В. Неоклассическая прикладная теория прибыли и капитала организации : научное издание / А.В. Бугаёв. – Минск : БГУ, 2007. – 73 с.
13. Гражданский кодекс Республики Беларусь : принят Палатой представителей 28 октября 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 ноября 1998 г. : текст Кодекса по состоянию на 30 окт. 2010 г. // Эксперт: Беларусь [Электронный ресурс] / комп. «Экспертцентр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2002. – Дата доступа : 10.06.2011;
14. Кутер, М.И. Теория и принципы бухгалтерского учёта : учеб. пособие / М.И. Кутер. – Москва : Финансы и статистика, Экспертное бюро. – 2000. – 544 с.
15. Соколов, Я.В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я.В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика. – 2000. – 496 с.;
16. Международные стандарты финансовой отчетности. – Москва : Аскери, 2010. – 1 026 с.
17. Тур, А.Н. Основы западной теории рыночной экономики / А.Н. Тур. – Минск : Мисанта, 1997. – 75 с.
18. Палий, В.Ф. Международные стандарты учёта и финансовой отчётности : учебник / В.Ф. Палий. – 3-е изд., испр. и доп. – Москва : ИНФРА- 2007. – 512 с.