

методологических приемов учета, обеспечивающих преимущество тех же пользователей, обычно приводит к ущемлению интересов других пользователей.

Весьма противоречивыми следует считать вопросы учетного отражения добавочных фондов. Изменяя оценку учетных объектов, можно очень сильно видоизменять и предполагаемые результаты, что особенно заметно в условиях информационных процессов. Кроме этого, увеличивая стоимость немонетарных активов посредством увеличения значений счетов, связанных с дополнительными фондами, бухгалтерский учет способен оказать резкое влияние на улучшение финансового положения хозяйствующих единиц, хотя это и обуславливается соответствующими мотивами, связанными с более реалистической картиной имущественного положения предприятия.

В целом рассматривая объем финансового результата, необходимо принимать во внимание различия в экономических системах. По сути дела, это различие между американской (правовой) и интернациональной (производственно-экономической) системами. В первом варианте речь идет только об использовании результативных счетов, их оборотов. Во втором же случае к сумме реализованного дохода прибавляется величина изменения залогов и тем самым указывается на производственный, а не на сугубо рыночный характер выявления итогового результата.

Именно последний подход на наш взгляд является более приемлемым вариантом для функционирования экономических систем на постсоветском пространстве.

Список использованных источников

1. Белоусов, А.И. Учетная мысль: эволюция развития: монография. – М.: Вузовская книга, 2011. – 160 с.
2. Белоусов, А.И., Михайлова Г.В. Профессиональные суждения в учете и его международная гармонизация. Журнал Международный бухгалтерский учет № 10 (2012)
3. Интернациональная модель финансового учета: концепция, теория и практика: монография/ под ред. проф. Ткача В.И.-Новочеркасск, типография НГМА, 2006-286 с.
4. Медведев М.Ю., Назаров Д.В. История русской бухгалтерии. – Москва: Бухгалтерский учет, 2007. – 436 с.
5. Портер, М.Э. Конкуренция: пер. с англ. – Москва: Вильямс, 2000. – 495 с.
6. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет. От истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. – Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1996, 516 с.

С.Л. Богданчик

Индивидуальный предприниматель (Гомель)

РЕСУРСНО-БАЛАНСОВАЯ ФАКТОРНО-РЕЗУЛЬТАТНАЯ ПАРАДИГМА ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ ВРЕМЕННОЙ КОНЦЕПЦИИ

В статье представлены авторские подходы к экономической трактовке ряда фундаментальных положений учетной теории, к составу, названию и причинно-следственной взаимосвязи ключевых форм бухгалтерской отчетности и ее важнейших показателей. Предложены экономически обоснованные варианты наименования бухгалтерского учета.

The article discloses author's approaches to economical interpretation of some fundamental concepts of accounting theory, to composition, title and cause-consequence interrelations of key forms of financial statements and of their significant indicators. The author is proposing economically justified variants of name of financial accounting.

В условиях глобализации экономических отношений одной из ключевых задач делового сообщества является создание унифицированной бухгалтерской

(финансовой) отчетности как универсального языка общения бизнесменов. Для решения указанной задачи, по нашему глубокому убеждению, необходимо вновь обратиться, базируясь на тесной междисциплинарной взаимосвязи, к фундаментальным экономическим концепциям и проблемам теории бухгалтерского учета, в том числе к его предмету (основополагающим объектам), фундаментальному методу, важнейшим формам отчетности и ключевым ее показателям, их причинно-следственной взаимосвязи и т.д.

У автора имеется собственный систематизированный взгляд на суть теории бухгалтерского учета и создаваемого учетными работниками информационного продукта, о чем и заявлено в наименовании настоящей статьи. Далее основные положения авторской концепции учетной теории кратко представлены посредством приведенных ниже тезисов.

Любой субъект хозяйствования – это открытая сложная социальная экономико-правовая система, имеющая различные входы и выходы. Исходя из приоритета экономического содержания над правовой формой, она применительно к учетной теории представляет собой обособленный ресурсный комплекс [применительно к праву – имущественный комплекс]. Изменения в названном комплексе происходят вследствие воздействия на него ресурсных факторов [хозяйственных операций или фактов хозяйственной деятельности (жизни)]. Эти изменения оформляются ресурсными документами [первичными учетными документами]. Его статус в любой момент времени – это ресурсные результаты (следствия) влияния на него указанных факторов (причин). Таким образом, ресурсные результаты экономического субъекта на конец отчетного периода являются следствием воздействия ресурсных факторов на его исходные и промежуточные ресурсные результаты.

Информационная бухгалтерская система базируется на принципе монетарной квантификации, предполагающем измерение (оценку), исчисление и сопоставление всех элементов ресурсного комплекса экономического субъекта посредством денежных средств (денег). Последние также являются одним из его важнейших компонентов.

Фундаментальным методом бухгалтерского учета является метод балансирования (абсолютного сопоставления) притоков и оттоков определенных экономических ресурсов в соответствующий комплекс субъекта хозяйствования. Его применение для исчисления конечных результатов (сальдо; на английском языке – «balance») прослеживается на бухгалтерских балансах [счетах] различного иерархического уровня, которые в свою очередь образуют балансовую (счетную) цепочку или пирамиду со следующей алгоритмической последовательностью: аналитические балансы – синтетические балансы – комплексные балансы или балансы ресурсного комплекса (ресурсно-балансовая отчетность экономического субъекта).

В экономике преобладают возмездные сделки (меновые отношения), зачастую имеющие кредитно-заемную составляющую. Отсюда окончательное завершение экономических сделок нередко предполагает наличие некоего «временного лага». Поэтому для определения экономической эффективности (результативности) функционирования субъекта хозяйствования в бухгалтерском учете применяется временная концепция, базирующаяся на допущении временной определенности (предопределенности, вероятности) ресурсных потоков.

Суть этой концепции заключается в том, что в бухгалтерской информационной системе экономического субъекта регистрируются и исчисляются не только

КОМПЛЕКСНЫЙ РЕСУРСНЫЙ БАЛАНС
(БАЛАНС АКТИВОВ И ПАССИВОВ;

ДЕКЛАРАЦИЯ О ДИНАМИЧЕСКОМ СТАТУСЕ РЕСУРСНОГО КОМПЛЕКСА)

Показатели ресурсных балансов (счетов)	Ресурсные результаты		Изменение в динамике или сравнение (+/-)
	на конец отчетного периода	на начало отчетного периода	
АКТИВЫ (динамический <i>брутто-потенциал</i> = реальный потенциал + ожидаемые притоки ресурсов) $(A=HTA+TA)$			
НЕТЕКУЩИЕ АКТИВЫ (HTA)			
ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ (TA)			
ПАССИВЫ (ожидаемый <i>отток</i> ресурсов) $(П=НТП+ТП)$			
ТЕКУЩИЕ ПАССИВЫ (ТП)			
НЕТЕКУЩИЕ ПАССИВЫ (НТП)			
КОМПЛЕКСНЫЙ НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТ (нетто-активы или нетто-пассивы) (динамический <i>нетто-потенциал</i>) $(КНР=A-П)$			

БАЛАНС ФАКТОРОВ ФОРМИРОВАНИЯ КОМПЛЕКСНОГО НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТА
(ДЕКЛАРАЦИЯ О ФАКТОРНОМ РАЗЛОЖЕНИИ КОМПЛЕКСНОГО НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТА)

Показатели факторных балансов (счетов)	Факторные результаты		Факторные нетто-результаты (НР) (+/-)
	на конец отчетного периода	на начало отчетного периода	
ДЕЙСТВИЯ ДОЛЬЩИКОВ БИЗНЕСА $(ДДБ=ДФ-ВСД)$			
ДОЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ $(ДФ=ДВ+ДП)$			Долевой НР
Долевые вклады $(ДВ=ОДВ-ЗДВ)$			НР финансирования Вкладной НР
Объявленные долевые вклады (ОДВ)			
Заложенность по долевым вкладам (ЗДВ)			
Долевые премии [эмиссионный доход] (ДП)			Премияльный НР
ВЫКУП СОБСТВЕННЫХ ДОЛЕЙ (ВСД)			Выкупной НР
НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТ БИЗНЕСА $(НРБ=АНР+СНР)$			Изменение НР бизнеса
АККУМУЛИРОВАННЫЙ НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТ			Изменение аккумуля-
(аккумулятивная прибыль/убыток) (АНР)			рованного НР
В том числе:			
нераспределенный (непокрытый)			
в резервах			
СОВОКУПНЫЙ НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТ (совокупная эффективность (результативность)) $(СНР)$			Совокупная прибыль/убыток

БАЛАНС ФАКТОРОВ ФОРМИРОВАНИЯ СОВОКУПНОЙ ЭФФЕКТИВНОСТИ
(ДЕКЛАРАЦИЯ О ФАКТОРНОМ РАЗЛОЖЕНИИ СОВОКУПНОГО НЕТТО-РЕЗУЛЬТАТА)

Показатели факторных балансов (счетов)	Факторные результаты отчетного периода		Факторные нетто-результаты (НР) (прибыль/убыток)
	доходы	расходы	
ОПЕРАЦИОННАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ			Операционный НР
ФИНАНСОВАЯ ЭФФЕКТИВНОСТЬ			Финансовый НР
ПРОЧАЯ РЕЗУЛЬТАТИВНОСТЬ			Прочий НР
Итоговое влияние вышеперечисленных факторов			Итоговый НР
Налоговый фактор			Налоговые расходы
СОВОКУПНОЕ ВЛИЯНИЕ ВСЕХ ФАКТОРОВ			Совокупный НР

Рисунок – Сокращенная алгоритмическая модель взаимосвязи форм и показателей ресурсно-балансовой отчетности (балансов ресурсного комплекса) коммерческой организации

Примечание – Источник: собственная разработка

состоявшиеся, но и ожидаемые (предстоящие, будущие) ресурсные потоки. Следовательно, бухгалтерский учет как система квантификации ресурсных потоков – это информационная технология для исчисления интегрированной величины и различных иных составных характеристик, образно говоря, ресурсного «бассейна», объединенного с «машиной времени». Реализуется временная концепция на ресурсных балансах посредством применения метода (принципа) начисления.

Таким образом, в любой момент времени ресурсный комплекс экономического субъекта может быть представлен посредством следующей информационной статико-динамической результатной модели: экономические ресурсы (1) в наличии и (2) ожидаемые их притоки (например, дебиторская задолженность) и (3) ожидае-

мые оттоки (например, кредиторская задолженность), обусловленные договорами, актами законодательства, хозяйственными операциями и иными обстоятельствами. Ресурсы в наличии и ожидаемые их притоки – это активы или динамический брутто-потенциал экономического субъекта, а ожидаемые их оттоки – это его пассивы [обязательства]. Исходя из потребностей пользователей бухгалтерской информации (прежде всего лиц, финансирующих экономического субъекта), в любой момент времени его ресурсный комплекс может быть условно представлен посредством следующей фундаментальной ресурсно-временной формулы:

$$\text{Активы} - \text{Пассивы} = \text{Комплексный нетто-результат} \quad (1)$$

Комплексный нетто-результат [собственный капитал], представляет собой динамический (ожидаемый или прогнозируемый) нетто-потенциал экономического субъекта. В случае превышения активов над пассивами он именуется как нетто-активы, в противном случае – как нетто-пассивы. При отсутствии пассивов и ожидаемых активов нетто-активы представляют собой реальный потенциал (экономические ресурсы в наличии). В верхней части рисунка представлен сокращенный вариант формы комплексного ресурсного баланса экономического субъекта или декларации о динамическом статусе его ресурсного комплекса.

Исходя из полезности при принятии решений экономического и управленческого характера, людям (особенно лицам, прямо или косвенно финансирующих экономического субъекта) необходима информация не только о динамическом статусе ресурсного комплекса и его изменении, но и о ресурсных факторах, обусловивших это изменение в отчетном периоде. То есть их основное внимание сосредоточено на факторах, формирующих экономическую эффективность (результативность) исследуемого субъекта. При принятии различных решений они руководствуются, по сути, античным афоризмом: настоящее знание – знание причин. Удовлетворение их потребности в информации, основанной на причинно-следственной связи, реализуется в бухгалтерском учете посредством факторных балансов [счетов]. С их помощью исчисляются как отдельные факторные результаты воздействия соответствующих причин на комплексный нетто-результат экономического субъекта (например, доходы и расходы), так и факторные нетто-результаты. Например, некая прибыль или убыток как результат балансирования или сопоставления определенных доходов и расходов, воплощающих в себе соответственно притоки и оттоки экономических ресурсов. Вследствие регистрации и исчисления в бухгалтерском учете и ожидаемых (будущих) ресурсных потоков указанные нетто-результаты, по сути, в основном являются исключительно расчетными и ожидаемыми (прогнозными, вероятностными). Только при отсутствии в ресурсном комплексе пассивов и ожидаемых активов эти нетто-результаты могут с полной уверенностью носить титул «реальные» или прошлые.

В отношении же потоков денежных средств и их эквивалентов, являющихся по своей природе прошлыми (состоявшимися), с определенными целями составляется баланс денежных потоков [отчет о движении денежных средств]. Его упрощенная форма и ключевые показатели представлены в таблице.

Таким образом, в основу исследуемой информационной системы «заложены» два ряда балансов [счетов]: (1) ресурсные и (2) факторные или нетто-факторные балансы. Отсюда двойная запись основана на следующем диграфическом (философском) принципе: сумма ресурсных следствий равна сумме ресурсных факторов, вызвавших эти следствия. Иными словами, баланс ресурсного комплекса экономи-

ческого субъекта равен балансу факторов формирования его комплексного нетто-результата. Все ресурсные факторы (брутто-факторы) подразделяются на два больших класса: условно-нейтральные и нетто-факторы. Последние из них – это причины, непосредственно формирующие комплексный нетто-результат и влияющие на его величину. Отсюда фундаментальная диграфическая формула бухгалтерского учета может быть представлена следующим образом:

$$\text{Активы} - \text{Пассивы} = \text{Комплексный нетто-результат} = \Sigma \text{ нетто-факторов} \quad (2)$$

Таблица – Сокращенная модель баланса денежных потоков коммерческой организации (декларации о потоках ее денежных ресурсов)

Показатели ресурсных балансов [счетов] в части денежных средств и их эквивалентов или всех балансов [счетов] (наличие и основные источники притока денежных ресурсов, ключевые направления их использования)	Денежные результаты (денежные потоки) отчетного периода		Денежный нетто-результат (ДНР) (денежная прибыль или денежный убыток)
	притоки	оттоки	
Начальное денежное сальдо	-----	-----	
ОПЕРАЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ		-	Операционный ДНР
ИНВЕСТИЦИОННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ			Инвестиционный ДНР
ФИНАНСОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ			Финансовый ДНР
Итого по всем направлениям экономической деятельности			Совокупный ДНР
Влияние курсовых разниц			Курсовой ДНР
КОМПЛЕКСНОЕ ВЛИЯНИЕ ВСЕХ ФАКТОРОВ			Комплексный ДНР
Конечное денежное сальдо	-----	-----	

Примечание – Источник: собственная разработка на основании изучения экономической и нормативно-правовой литературы

Нетто-факторы подразделяются на два подкласса: долевые факторы (например, действия дольщиков [собственников] коммерческой организации) и факторы эффективности. Их дальнейшая классификация несколько подробнее приведена в средней и нижней частях рисунка.

Таким образом, предметом (основополагающими объектами) бухгалтерского учета являются, по глубокому убеждению автора, (1) ресурсный комплекс экономического субъекта и изменения в нем (ресурсные потоки или, иными словами, движение во времени и пространстве отчуждаемых контролируемых экономических ресурсов) и (2) факторы, непосредственно обусловившие комплексный нетто-результат (нетто-факторы). Все остальные факторы, именуемые как условно-нейтральные, безусловно, опосредованно воздействуют на указанный нетто- экономический субъекта, но для пользователей бухгалтерской информации следствия их влияния не являются столь важными и релевантными при принятии большинства решений. Поэтому в бухгалтерской отчетности они не получили соответствующего систематического представления.

Базируясь на изложенных выше учетных концепциях, а также исходя из содержания создаваемого бухгалтером информационного продукта и самой сути его труда, образно определяемой автором как «баланс для баланса посредством баланса», нами предлагаются следующие варианты наименования бухгалтерского учета как науки и вида прикладной деятельности: ресурсно-факторная балансология или ресурсная балансология. В первом варианте наименования четко прослеживается его (1) предмет, (2) метод и (3) цель. Специалист в указанной сфере деятельности может именоваться как экономист-балансолог. Исходя из сути его профессии, символическим изображением названного лица международным учетным сообществом

вом может быть принят двуликий Янус – древнеримский бог входов и выходов и всякого начала, взгляд которого устремлен как в прошлое, так и в будущее.

Проведенные нами исследования различных подходов к теории бухгалтерского учета, позволили, базируясь также на междисциплинарном синтезе и практическом опыте бухгалтерской работы, разработать собственную систему концептуальных основ указанной теории, позволяющей несколько по-иному экономически трактовать, представлять и анализировать важнейшие показатели бухгалтерской отчетности. Кратко обобщим суть и некоторые ключевые элементы этой системы.

Ресурсно-факторная балансология [бухгалтерский учет] – это информационная технологическая система монетарной квантификации (1) динамического статуса ресурсного комплекса экономического субъекта (иными словами, имеющихся и ожидаемых на основе временной концепции ресурсных результатов) и (2) ресурсных факторов, обусловивших ключевые изменения в указанном комплексе. Информация о ресурсных результатах экономического субъекта формируется на ресурсных балансах [счетах], а о факторных результатах – на факторных. Фундаментальный метод названной информационной системы – метод балансирования (сопоставления) ресурсных потоков (притоков и оттоков), а также ресурсных факторов и факторных результатов. Одним их важнейших конечным информационным продуктом рассматриваемой системы являются балансы ресурсного комплекса (ресурсно-балансовая отчетность) экономического субъекта.

А.А. Братчик

ОАО «Речицадрев» (Речица)

СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

В настоящее время происходит постепенное реформирование национального бухгалтерского учета для приведения показателей бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности. Для правильного отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете и составления финансовой отчетности важную роль играет их четкая классификация. В данной статье автор предлагает новый подход к классификации доходов и расходов, который позволит легко трансформировать белорусскую отчетность в отчетность по МСФО, и на этой основе разрабатывает модель формирования прибыли, а также выделяет новую систему счетов и субсчетов для учета прочих доходов и расходов.

Now there is a gradual reforming of national accounting for reduction of indicators of accounting reports in compliance to requirements of International Financial Reporting Standards. For the correct reflection of the income and expenses in accounting and drawing up financial statements an important role is played by their accurate classification. In this article the author offers new approach to classification of the income and expenses which will allow to transform easily the Belarusian reporting to the reporting on IFRS, and on this basis develops model of formation of profit, and also allocates new system of accounts and sub-accounts for the accounting of the other income and expenses.

В настоящее время происходит постепенное реформирование национального бухгалтерского учета для приведения показателей бухгалтерской отчетности в соответствие с требованиями Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Одной из важнейших проблем в этом процессе является разработка национального законодательства в области бухгалтерского учета, которое соответствовало бы обще-