

ЦЕЛЬ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ СУБЪЕКТОВ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

Александр ШАВЛЮК,
ассистент БГЭУ

Попытки установления верной цели осуществляются в специальной литературе по трем направлениям:

- целевая установка определяется на основании соответствующих правовых инструкций;
- процесс формирования прибыли увязан с постоянной, неотъемлемой, внутренне присущей этому показателю целевой установкой;
- процесс формирования прибыли обусловлен производственной (хозяйственной) целевой установкой.

Комментируя вышеупомянутые цели, которые преследуются при составлении отчетности, можно констатировать следующее.

Изучение истории составления баланса, законов, судопроизводства и комментариев не вносит большой ясности. В частности, целевые установки, содержащиеся в законах, регулирующих ведение бухгалтерского учета, с одной стороны, и регламентирующих порядок исчисления и уплаты налогов, с другой — определены неоднозначно, а зачастую противоречиво. Комментарии к ним также являются противоречивыми. По всей видимости, в этом случае следует вести речь не о какой-либо целевой установке, а о взаимосвязи фактов и правовых последствий, или причинно-

С момента зарождения бухгалтерского учета процесс формирования финансовых показателей претерпел существенные изменения. При этом принципы бухгалтерского учета и соответствующий им порядок формирования финансовых результатов определялись составом и содержанием статей бухгалтерского баланса, которые в различные исторические периоды и в различных экономических условиях отличались друг от друга и зависели, главным образом, от того, что является основной целью (объектом измерения) в бухгалтерском учете.

следственной связи «если — тогда».

Приписывание процессу определения финансового результата постоянной, неотъемлемой, внутренне присущей этому показателю целевой установки также ни к чему не приводит. Сторонники этой теории полагают, что при составлении заключительного баланса преследуется единственная цель — сама отчетность. Иными словами, составление отчетности ради самой отчетности является ключевым положением этого мнения. Бесспорно, что такое определение изначально бессодержательно и допускает различную интерпретацию.

В соответствии с третьим, преобладающим сегодня в экономической литературе мнением, исходной точкой при формировании финансовой отчетности в целом и показателей прибыли, в частности, являются, в первую очередь, интересы пользователей финансовой отчетности.

Относительно пользователей финансовой отчетности существует четыре традиционные теории.

В теории собственника предприниматель является единственным пользователем баланса. Единая теория в качестве пользователя рассматривает предприятие как самостоятельную хозяйственную единицу, не отождествляя его с собственником. Фондовая теория стремится абстрагироваться от личности «предприниматель» и от фиктивной личности «предприятие» и сделать объективным (объективизировать) годовой баланс. Менеджмент-теория опирается на администрацию, которая в данном случае рассматривается в качестве единственного пользователя отчетности.

Новая теория отказывается от таких односторонних предположений и воспринимает предприятие как коалицию (объединение), смещая акценты в сторону различных финансовых предпочтений участников этой коалиции. Цель этой концепции — фактическая взаимосвязь между «различными целями участников коалиции и финансовыми показателями, соответствующее формирование которых может обеспечить достижение этих целей». Про-

блема заключается в том, что эти цели зачастую не совпадают.

Таким образом, на основе представленного анализа можно прийти к выводу, что гипотезы являются, как правило, взаимоисключающими и нереалистичными. По меньшей мере, можно лишь подчеркивать их гипотетический характер.

Исторически первым видом бухгалтерского баланса был баланс, формируемый в камеральной бухгалтерии. Камеральный бухгалтерский учет — это учет, который регистрирует любые движения денежных средств предприятия.

Финансовый результат с точки зрения камеральной бухгалтерии определялся путем сравнения потока денежных средств (вложенных и вырученных) по окончании каждой операции. Такой подсчет был вызван характером коммерческой деятельности (морская торговля). В существовавших условиях расчет финансового результата за год не имел никакого смысла. Камеральная бухгалтерия велась по принципу простой записи (хотя не исключала и метод двойной записи) и могла быть представлена в форме единого счета (аналог счета «Прибыли и убытки»), объединяющего, с одной стороны, начальное сальдо денежных средств и поступления за отчетный период, и с другой — выплаты за тот же период.

В силу дальнейшего развития торгово-экономических отношений, а также отсутствия возможностей получать с помощью средств камерального бухгалтерского учета информацию о долгах предприятия и его платежеспособности присутствующий камеральному бухгалтерскому учету метод определения прибыли постепенно уступает место **статическим и**

динамическим моделям бухгалтерского баланса.

Задачей статического бухгалтерского учета является *определение того, позволит ли реализация (продажа) всех активов предприятия на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты кредиторской задолженности.* Считается, что этот вид учета возник под влиянием юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве. Они полагали, что предприятие может использовать прибыль или распределять убытки только в случае его настоящей или предполагаемой ликвидации, а активы обанкротившегося предпринимателя должны быть достаточными для покрытия его долгов и возмещения взятых кредитов.

Определение финансового результата согласно статической концепции возможно лишь после проведения так называемой фиктивной периодической ликвидации. Сущность такой ликвидации заключается в том, что через заданные интервалы времени, если предполагается фиктивная продажа активов предприятия, проводится их соответствующая оценка и инвентаризация. После этого величина оцененных активов уменьшается на сумму имеющейся кредиторской задолженности, с тем чтобы получить чистые активы. Полученная сумма чистых активов сравнивается с аналогичным показателем за предшествующий период. Результат сравнения представляет собой прибыль за текущий период.

Финансовый результат (прибыль) в статическом бухгалтерском учете определяется как прирост в течение отчетного периода капитала (средств, вложенных собственниками) фирмы (предприятия). Убыток

определяется как уменьшение капитала.

Свое практическое применение концепция статического бухгалтерского баланса находит в отдельных национальных системах бухгалтерского учета. В частности, основные положения этой концепции закреплены в немецком торговом и налоговом праве.

Динамической теорией был выбран иной отправной пункт. У этой концепции главенствующим является достоверное периодическое исчисление финансового результата, который стоит на переднем плане при составлении баланса. Определение результата осуществляется не благодаря сопоставлению капитала различных периодов, а благодаря периодическому сопоставлению доходов и расходов.

Основатель динамической концепции баланса *Шмаленбах* видит в балансе вспомогательный счет, который содержит в себе еще не ставшие результатом доходы и расходы, в то время как «реализованные доходы и расходы» в истекшем периоде становятся финансовым результатом и представляются в Отчете о прибылях и убытках.

При такой интерпретации баланс становится источником будущей прибыли предприятия и содержит, с одной стороны (актив баланса), будущие расходы и требования (дебиторская задолженность), а также ликвидные средства, а с другой (пассив баланса) — будущие обязательства (долги) и доходы, а также собственный капитал.

Финансовый результат в динамической концепции — это изменение за определенный период величины вложенного в предприятие капитала, которое возможно в результате производства. Точнее этот показа-

тель определен в работе Соколова Я. В. (Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.): финансовый результат есть разница между доходами и расходами фирмы (предприятия).

Обращает на себя внимание созданная Мюнстерманом концепция бухгалтерского баланса, направленная на определение будущей прибыли или будущих потенциальных доходов предприятия, например от инвестиционной деятельности. Эта концепция базируется на исчислении так называемой экономической прибыли и предоставляет возможность выработки рассчитанных на будущее управленческих решений на основе оценки деятельности всего предприятия. Концепция встречается в двух вариантах. В первом речь идет о разработанном в теории инвестиций понятии стоимости капитала, под которым понимается сумма будущего превышения доходов над расходами за планируемый период, которая актуализирована (дисконтирована) на современную дату. Причем в этом показателе выражается только часть доходов и расходов, которые относятся к сфере производства.

Другая версия является антитезисом к концепции стоимости капитала и разработанной гипотезе «частичного» превышения доходов. Здесь под экономической прибылью понимают «абсолютное» превышение всех доходов над всеми расходами. Это значит, что в расчет экономической прибыли включаются расходы и доходы, связанные со сферой производства как непосредственно, так и опосредованно.

Таким образом, представленный анализ концепций бухгалтерского учета, баланса и финансовых результатов позво-

ляет сделать вывод о том, что их содержание является **взаимоисключаемым**. Если, к примеру, главная цель статического бухгалтерского учета заключается в правильной оценке стоимости активов, которые в случае банкротства предприятия должны в полной мере обеспечить погашение обязательств перед кредиторами, то в камеральной бухгалтерии и динами-

форме и сущности не имеют никакого непосредственного значения для существенного с точки зрения практики (в юридическом смысле). Налицо широкий спектр интересов и целей, которые желательно учитывать в процессе составления финансовой отчетности. Наличие многополярных интересов позволяет сделать вывод о том, что нельзя точно уста-

Наличие многополярных интересов позволяет сделать вывод о том, что нельзя точно установить одну единственную цель, которая должна осуществляться при составлении бухгалтерского баланса. Нельзя создать баланс, преследующий, насколько это возможно, интересы одной группы пользователей без соответствующего ущемления интересов другой группы.

ческом бухгалтерском учете приоритет отдается достоверному определению финансового результата, однако подходы при этом используются различные.

Вместе с тем ни одна из представленных концепций не существует в чистом виде. На практике они дополняют друг друга в той мере, в которой это возможно для соблюдения интересов отдельных групп пользователей финансовой отчетности (государства, акционеров и т.п.). Кроме того, можно констатировать то обстоятельство, что единого понимания прибыли нет и быть не может, поскольку оно зависит **от целей**, поставленных заинтересованными лицами, а точнее, от решения того, что следует включать в состав актива и на основании какой концепции исчислять бухгалтерскую прибыль.

Представления о форме и сущности баланса, созданные, прежде всего, специалистами в области экономики и организации производства, по своей

новить одну единственную цель, которая должна осуществляться при составлении бухгалтерского баланса. Нельзя создать баланс, преследующий, насколько это возможно, интересы одной группы пользователей без соответствующего ущемления интересов другой группы. В правовом смысле баланс, напротив, должен представлять собой несовершенный, недостаточный, но необходимый инструмент, с помощью которого может осуществляться поиск компромисса между отдельными интересами.

Вместе с тем балансовые теории оказывают существенное влияние на законодательство, на развитие и применение права. Это происходит не только в результате определения специалистов, участвующих в дискуссиях и консультировании, которое возможно при разработке законов или устранении пробелов в законодательстве, но и, особенно, при создании принципов бухгалтерского учета. ■