

## Исчисление финансовых результатов в русле статической и динамической теории учета

Т.И. ПАНОВА

Рассматриваются подходы к определению финансового результата во взаимосвязи с основными концепциями бухгалтерского учета. Раскрывается сущность и алгоритмы исчисления прибыли в статической и динамической теории учета. Дается оценка баланса, действующего в Республике Беларусь, с позиции статической и динамической теории.

**Ключевые слова:** прибыль, финансовый результат, статическая теория учета, динамическая теория учета.

The article considers the approaches to the determination of financial results in conjunction with the basic conceptions of accounting. The article discloses the nature and algorithms of profit calculations in static and dynamic theories of accounting. The assessment of the current balance in the Republic of Belarus is given from the position of the static and dynamic theories.

**Keywords:** profit, financial result, static theory of accounting, dynamic theory of accounting.

**Введение.** В настоящее время в Республике Беларусь, как известно, осуществляется реформирование системы бухгалтерского учета, связанное не только с происходящими изменениями в экономике страны, но и с мировой тенденцией гармонизации национальных учетных систем на базе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Подобными процессами сейчас охвачены практически все страны, и в этой связи заметно возрос интерес мирового учетного сообщества к вопросам сравнения принципов и основных концепций национальных и межнациональных систем бухгалтерского учета. В свою очередь, подобные изыскания заметно активизировали дискуссии о принципах бухгалтерского учета вообще, о его предмете и цели. Казалось бы, странные вопросы для науки, существующей более пятисот лет! Однако в теории бухгалтерского учета сохранилось довольно много подобных вопросов и нерешенных проблем. Наиболее важные из них связаны с определением целей бухгалтерского учета, а также с обоснованием двойной записи – основы современного бухгалтерского учета.

Гипотеза российского ученого К.Ю. Цыганкова [1] о древнеримском происхождении двойной бухгалтерии и центральной роли в ней категории собственного капитала позволяет увидеть тесную взаимосвязь между концепциями бухгалтерского учета и подходами к оценке финансовых результатов, создает предпосылки для дальнейшего развития методологии исчисления бухгалтерской прибыли.

**Основная часть.** В рамках парадигмы двойной записи выделяют две концепции учета: статическую и динамическую [2]. Статический бухгалтерский учет, как отмечает профессор Жак Ришар, – это учет, основной целью которого является оценка финансового состояния субъекта, то есть ответ на вопрос, позволит ли реализация всех активов предпринимателя на данный момент получить сумму, необходимую для оплаты его кредиторской задолженности. Таким образом, из данных статического учета собственники и внешние пользователи отчетности могут получить информацию о стоимости чистых активов (активов, свободных от обязательств). В основе данного вида учета лежит статическая балансовая теория, рассматривающая предприятие как имущественный комплекс, состоящий из относительно независимых элементов. Данная теория базируется, как правило, на оценке активов и пассивов по справедливой стоимости. Основная цель статического учета сводится к защите интересов кредиторов, а задача – к выявлению реальной стоимости имущества (и активов, и пассивов) на дату отчетности. При оценке стоимости предприятия на основе статической теории определяют имущество и кредиторскую задолженность в соответствии с их книжным и ин-

вентарным отражением на начало и конец периода.

Динамическая бухгалтерия является бухгалтерией, основной целью которой является оценка эффективности деятельности организации за отчетный период. В отличие от статического баланса, позволяющего оценить ресурсный потенциал предприятия, динамический баланс позволяет оценивать действующий потенциал и определять финансовые результаты от использования собственности.

Основной целью динамической оценки стоимости предприятия является периодическое измерение эффективности использования собственности на основе данных бухгалтерского учета и прогнозирование перспектив развития бизнеса. Эффективность может быть измерена различными показателями. Наиболее часто используемым является показатель рентабельности собственного капитала, характеризующий эффективность использования собственных активов.

В основе динамического учета лежит динамическая балансовая теория, которая носит экономический характер и рассматривает предприятие как комплекс инвестиций, стоимость которого может быть оценена через уровень ожидаемых от него доходов.

Некоторые наиболее существенные, на наш взгляд, различия между динамической и статической концепцией бухгалтерского учета представлены в таблице.

Таблица 1 – Основные различия между динамической и статической концепцией бухгалтерского учета

<b>Объекты сравнения</b>	<b>Статическая концепция</b>	<b>Динамическая концепция</b>
Основная задача (цель) бухгалтерского учета	Определение реальной стоимости имущества и оценка его ликвидности	Оценка эффективности деятельности (финансового результата) за период
Пользователи, на которых ориентирована информация	Кредиторы	Собственники
Трактовка (определение) финансовых результатов	Прирост чистых активов	Разница между доходами и расходами
Обоснование балансового равенства	В активе и пассиве отражаются одни и те же средства, но в разной группировке	В активе и пассиве одновременно отражаются различные фазы кругооборота капитала, вложенного в предприятие
Оценка статей баланса	По текущей рыночной стоимости, т. е. предполагается переоценка активов	По исторической стоимости, переоценка недопустима

Надо отметить, что статическая теория учета преобладала в мировой практике на протяжении многих веков, и только в двадцатом веке в Германии и России получила большое развитие динамическая теория, уделяющая основное внимание оценке эффективности деятельности, а не платежеспособности субъекта хозяйствования.

Как показывает практика организации бухгалтерского учета большинства стран, в настоящее время преобладает совмещение статических и динамических подходов к составлению отчетности [3]. МСФО в данном вопросе также закрепляют эклектический характер бухгалтерского учета, вытекающий из поставленных целей – удовлетворить информационные потребности всех разнообразных пользователей. Защищая интересы кредиторов, финансовая отчетность должна базироваться на принципах статической теории. Собственники для выявления реальных финансовых результатов и оценки качества работы администрации предпочли бы динамический баланс. Информационные потребности менеджеров организации вообще, как правило, не вписываются ни в одну из представленных теорий.

В свете существования двух основных концепций бухгалтерского учета используются соответствующие подходы к исчислению финансового результата: статический и динамиче-

ский. Статический финансовый результат исчисляют по данным бухгалтерского баланса как прирост или уменьшение чистых активов (собственного капитала) организации за отчетный период. В динамическом бухгалтерском учете финансовый результат выявляется путем сопоставления доходов и расходов отчетного периода [4], [5].

В национальных стандартах Республики Беларусь закреплен динамический подход к определению прибыли. Конечный финансовый результат за отчетный период определяется как сумма финансового результата (прибыли или убытка) от видов деятельности, а также от операционных и внереализационных доходов за вычетом расходов. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов показывает итоговый финансовый результат отчетного периода. По завершении отчетного периода при составлении бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается путем переноса сальдо на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», который относится уже к счетам собственного капитала.

В зарубежной практике принято одновременное существование нескольких методов исчисления финансовых результатов. В финансовой бухгалтерии как англо-американской, так и континентальной (европейской) учетной системы обычно применяется два метода определения прибыли, отражающие две основные концепции учета. При этом используются данные пробного баланса, то есть остатки по синтетическим счетам бухгалтерского учета на отчетную дату. По сути дела, выявление финансового результата является операцией, завершающей бухгалтерский цикл и закрывающей временные счета доходов и расходов.

В таблице 2 представлен условный пример пробного баланса организации в системе счетов Франции и его использование для исчисления финансового результата.

По представленным в таблице остаткам балансовых счетов (в западном учете так называют лишь счета 1–5 классов) формируют бухгалтерский баланс. Для соблюдения балансового равенства в пассив баланса необходимо добавить сумму, на которую различаются итоги дебетовых и кредитовых остатков данных счетов. Экономический смысл данной величины – прирост стоимости чистых активов, или изменение собственного капитала за отчетный период. Если в рассматриваемом периоде не происходило изменений капитала за счет вкладов или изъятий собственника (как в нашем примере), то прирост мог произойти только за счет полученной за отчетный период прибыли. Таким образом, прибыль определяется по методологии статического учета как прирост чистых активов.

Показатель прибыли можно получить и путем сопоставления доходов с расходами, используя данные счетов 6 и 7 классов. Таким образом, финансовый результат рассчитывают дважды – согласно статической и динамической концепций бухгалтерского учета.

Подобную модель можно назвать статико-динамической. Однако, на наш взгляд, в ней осуществляется лишь формальное объединение двух концепций бухгалтерского учета, объединение на уровне алгоритмов, но не содержания. Иначе и не может быть, поскольку вопрос упирается в информационную базу, то есть в принципы и методы формирования балансовых статей (остатков по бухгалтерским счетам), на основе которых производятся расчеты. В свою очередь, принципы формирования показателей отчетности зависят от целей бухгалтерского учета. Как уже упоминалось (таблица 1), целью статического учета является оценка финансового состояния организации, а динамического – оценка результатов ее деятельности. Данные цели диктуют разные требования к оценке балансовых статей, и одновременно их достичь невозможно. Поэтому повышение достоверности данных бухгалтерского учета возможно только в контексте конкретной цели, то есть статической или динамической теории.

Анализируя бухгалтерский баланс Республики Беларусь с точки зрения статической и динамической концепций, следует отметить, что он скорее тяготеет к системе статического учета, о чем свидетельствует наличие забалансовых счетов, практика переоценки активов и некоторые другие принципы формирования балансовых статей [4], [5]. Исторически сложилось, что основной целью составления отчетности отечественными организациями является предоставление отчетов в контролирующие и налоговые органы. В таком случае направленность учета имеет откровенно статическую природу, поскольку основными показателями, интересующими данные органы, являются показатели финансовой устойчивости и величина чистых активов предприятия. Разработанные Министерством финансов Республики Беларусь

методы финансового анализа также подразумевают баланс, сформированный в рамках статической теории. Основные показатели, характеризующие финансовое положение организации и удовлетворительность ее баланса, основываются на статической оценке имущественного комплекса и степени ликвидности активов. Однако большинство статей баланса в нашей стране сформировано в соответствии с динамической теорией. Соответственно, наличие парадокс: оценка показателей баланса происходит по динамической концепции, представление и цель составления баланса – согласно статической концепции.

Конечно, такое смешение принципов и подходов не способствует повышению качества бухгалтерской информации, используемой для любой цели, в том числе и для определения финансовых результатов деятельности организации [6].

Таблица 2 – Пробный баланс предприятия и его использование для исчисления финансового результата

Номера и названия счетов	Сальдо на конец года		Комментарии
	Дебет	Кредит	
<b>БАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА</b>			
<i>Класс 1 «Счета капитала»</i>			
101 «Капитал»		300 000	
<b>120 «Результат отчетного периода (прибыль)»</b>			
151 «Резервы»		20 000	← 40895
<i>Класс 2 «Счета долгосрочных активов»</i>			
211 «Земля»	30 000		Прибыль = дебетовое сальдо – кредитовое сальдо балансовых счетов
213 «Сооружения»	150 000		
215 «Оборудование»	50 000		
2182 «Транспортные средства»	50 000		
2183 «Вычислительная техника»	14 650		
<i>Класс 3 «Счета запасов»</i>			
37 «Товары»	8 000		
<i>Класс 4 «Счета расчетов»</i>			
401 «Расчеты с поставщиками»		32 560	Прибыль = 397 255 – 356 360 = 40 890
411 «Расчеты с покупателями»	24 110		
44 «Расчеты по налогам»		3 800	
<i>Класс 5 «Финансовые счета»</i>			
512 «Расчетный счет»	68 455		
53 «Касса»	2 040		
<i>Итого по 1–5 классам счетов</i>	397 255	356 360	
<b>СЧЕТА «ЗАТРАТЫ–ВЫПУСК»</b>			
<i>Класс 6 «Счета расходов»</i>			
607 «Покупка товаров»	327 000		Прибыль = Доходы – Расходы
61 «Услуги со стороны»	25 720		
631 «Налоги»	12 400		
64 «Расходы по содержанию персонала»	49 500		Прибыль = 460 955 – 420 060 = 40 890
66 «Финансовые расходы»	4 525		
67 «Чрезвычайные расходы»	915		
<i>Класс 7 «Счета доходов»</i>			
707 «Реализация товаров»		457 800	
76 «Финансовые доходы»		1 325	
77 «Чрезвычайные доходы»		1 830	
<i>Итого по 6, 7 классам счетов</i>	420 060	460 955	
<b>Итого по пробному балансу</b>	<b>817 315</b>	<b>817 315</b>	

**Заключение.** Финансовый результат деятельности организации с позиции статической теории учета рассматривается как прирост собственного капитала, а с позиции динамической теории – как разница между доходами и расходами периода. Оба подхода используют информацию бухгалтерского учета, но в рамках одной системы счетов получить достоверные показатели по обоим методам невозможно. Разные концепции учета требуют различных методов оценки объектов учета, принципов формирования балансовых статей. Так что при исчислении финансового результата в рамках существующей эклектической системы бухгалтерского учета, используя любой подход, неизбежно получение компромиссного варианта значения данного показателя. Данный факт необходимо учитывать всем пользователям финансовой отчетности.

### Литература

1. Цыганков, К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К.Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2009. – 462 с.
2. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет : теория и практика / Ж. Ришар; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
3. Обербринкманн, Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / Ф. Обербринкманн; пер. с нем. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 416 с.
4. Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П.Г. Пономаренко [и др.] ; под общ. ред. П.Г. Пономаренко. – 2-е изд., испр. – Минск : Вышэйшая школа, 2007. – 527 с.
5. Панков, Д.А. Концепции прибыли и концепции поддержания капитала: взаимосвязь и взаимообусловленность / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 8. – С. 3–6.
6. Пятов, М.Л. Балансовые теории как ключи к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизмов ее восприятия / М.Л. Пятов, С.Н. Карельская // Бухгалтерский учет и анализ. – 2011. – № 4. – С. 12–18.