

ЛИТЕРАТУРА

1. Грэй, С.Дж, Б.Е.Нидлз. Финансовый учет: глобальный подход [Текст]/ С.Дж грэй, Б.Е.Нидлз., пер. с англ.-Москва:Волтерс Клувер,2006.-614с.
2. Классики менеджмента / Под ред. М.Уорнера. [Текст] СПбПитер. – 2001. – 1168 с. Пер с англ. Под ред. Ю.Н. Каптуревского
3. Финансы: Серия «Мастерство» [Текст]/пер. с англ.-М.:ЗАО «Олимп-Бизнес»,1998.-560с.

РАЗВИТИЕ ТЕОРИЙ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

*Зимакова Л.А., Шпаковская А.В.
НИУ «БелГУ», г. Белгород, Россия*

Прибыль предприятия считается одной из наиболее сложных экономических категорий, ее изучение позволяет с научной точки зрения решить такие вопросы, как повышение эффективности и конкурентоспособности производства, снижение затрат, усиление мотивации и ответственности трудовых коллективов в достижении конечных финансовых результатов.

Главной особенностью изменения западных теорий прибыли является то обстоятельство, что на протяжении ее эволюции постепенно сужается область понятия прибыли и, соответственно, понятие выражающего его определения. Проблемы формирования и отражения в учете финансовых результатов всегда занимали значительно место в специальной экономической литературе.

На диграфическом этапе (1300-1850 гг.) развития методологии учета возникает потребность в выявлении финансового результата, что стало причиной разделения патримонального учета на униграфический и диграфический. Публикация книги Луки Пачоли «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» сделала диграфизм великим инструментом исчисления финансовых результатов. Целью бухгалтерского учета становится определение финансового результата, «ибо цель всякого купца состоит в том, чтобы получить дозволенную и соответствующую выгоду для своего содержания». Без ведения бухгалтерского учета экономический рост был недостижим, а бухгалтерия представляла собой счетоводство. Финансовый результат деятельности рассматривался как прирост богатства, а не прочей категорией прибыли. До XIII века прибыль не была главной категорией, которую рассчитывал бухгалтер, в то время она не получила должного признания. Купец уделял внимание потребительским, а не экономическими понятиям, не признавая их важности. Изначально все прибыли или убыток отражались на счете «Капитал». Сальдо этого счета или увеличивалось (прибыль) или уменьшалось (убыток). Но к XV веку в учете появился специальный счет «Прибыли и убытки». Л. Пачоли считал, что прибыль является разностью между приходом и расходом денег. В то время в учете финансовых результатов господствовала теория меркантилизма. Допустим, куплено 200 бочек вина по 10 лир, т.е. уплачено 2000 лир. К моменту закрытия счетов было продано 100 бочек по 18 лир, выручка составила 1800 лир. На момент выведения сальдо имеет место убыток в 200 лир, ибо в товары вложено

2000 лир, а получено только 1800 лир. Пачоли и люди его времени вполне разумно считали, что оставшиеся 100 бочек – это будущая прибыль, но отнюдь не полученная. Т.е. прибыль засчитывалась купцом только после продажи товара. Учетные принципы постепенно видоизменялись, что привело к корректировке представлений о финансовом результате. Прибыль начали определять как разность между ценой продажи и себестоимостью только проданных товаров, а не всех имеющихся у купца товаров данного вида. В VII веке при исчислении финансового результата впервые было проведено различие между доходами и расходами от нормальной деятельности, которые и составляли результат, и не связанные с нормальной деятельностью результатами, которые относились прямо на счет «Капитал» [3].

Одной из первых к проблеме объяснения прибыли пришли меркантилисты, согласно их теории (XVI-XVII вв.), прибыль образуется во внешней торговле в результате того, что люди перепродают за границей товары по цене, значительно превышающей их закупочную цену. Представителями данной теории являются Т. Мен, Р. Кантильон, Д. Локка.

А. Смит и Д. Рикардо источником прибыли считали производство. Смит указывал то, что «стоимость, которую рабочие прибавляют к стоимости материалов, распадается сама на две части, из которых одна идет на оплату их заработной платы, а другая – на оплату прибыли их предпринимателя». Прибыль представлялась, как вычет предпринимателя из продукта труда наемных рабочих. Д. Рикардо сформулировал закон, обратной зависимости прибыли и заработной платы наемных работников.

При изучении прибыли как всеобщей формы дохода на капитал главной выступает проблема происхождения данного дохода. Вследствие чего теории капитала и прибыли взаимосвязаны. Со временем произошло обособление прибыли как особой самостоятельной формы дохода, отличной от процента и служащей вознаграждением за работу предпринимателя, перенося проблему в область изучения природы предпринимательской деятельности. Эту теорию развивал Й. Шумпетер. «Предпринимательская прибыль есть избыток сверх издержек производства. С точки зрения предпринимателя, это разница между выручкой и затратами».

Потребность в увеличении средств для развития бизнеса привела к созданию акционерных компаний. Наемное руководство обязано было своевременно отчитываться перед собственниками, которые были мало знакомы деятельностью предприятия. В связи с этим начинают формироваться концепции бухгалтерской отчетности. Кроме того, выявленная за отчетный год прибыль была базой для начисления дивидендов, поэтому определение прибыли стало первостепенной задачей бухгалтера [2].

Западноевропейские экономисты А. Шибе и К. Одерман создали теорию, согласно которой определена теория, с помощью которой определялся счет, который полегит дебетованию и счет, подлежащий кредитованию:

- дебитором будет каждый счет лица, который получает что-либо от нас, т.е. каждый счет, который открывается для учета предмета, учитывает его стоимость и все увеличения его ценности, за каждое увеличение или

приращение, следовательно, также за то, что мы при операциях с этим лицом или с этим предметом получаем в виде прибыли.

- кредитором будет каждый счет лица, при операциях с которым мы теряем.

Данное правило требует, чтобы за прибыли материальные или личные счета дебетовались, а за убытки кредитовались.

Счет прибылей и убытков, согласно теории Шиббе и Одермана, понимается как дополнительный счет к счету капитала. Убыток представлял собой уменьшение ценности, т. е. выдача счета, но выдача эта проведена за счет собственника, поскольку не компенсируется притоком каких-либо иных ценностей. Прибыль же понимается как ценность, полученная от собственника, и максимизирующая общую величину имущества собственника.

Лоуренс Дикси считал, что чистая прибыль принадлежит не самому хозяйству, а его собственникам, и, следовательно, собственник является кредитором хозяйства на всю сумму чистой прибыли. Прибыль и капитал не могут быть присвоены предприятием для своих нужд, всё принадлежит собственнику, пока и то, и другое не будет изъято у предприятия собственником, последний является кредитором предприятия на сумму этого капитала и этих прибылей.

Согласно теории Леоте и Гильбо дебетовое сальдо по счету прибылей и убытков определяет стоимость израсходованного капитала в связи с неэффективной работой администрации, кредитовое сальдо на данном счете показывает прирост капитала в результате квалифицированного управляющего. Можно сделать вывод, что счета прибылей и убытков являются дополнительными к счету капитала.

Согласно теории В. Крекнита, прибыли и убытки должны отражаться непосредственно после их возникновения. Прибыль – это долг хозяйства по отношению к тому, кто принимает на себя риск, т. е. по отношению к тому, кто имеет право на прибыль. Это может быть собственник предприятия при наличии чистого капитала или кредиторы, если долги предприятия превышают имущество.

Согласно теории Пти, убытки, критически влияющие на величину чистого капитала и имеющие по этому определению отрицательное значение, необходимо было бы записывать в кредит, а прибыли, как действительно увеличивающие чистый капитал и имеющие поэтому, несомненно положительное значение, необходимо было бы отмечать в дебете соответствующего счета, например, счета прибылей и убытков. Но мы знаем, что все расходы отражаются по дебету счета, а доходы – по кредиту результативных счетов. Следовательно, счет «прибыли и убытки» являются противоположным имущественным счетам, что вполне соответствует счетному правилу, предложенному Л. Муто и гласящему, что положительная разность, или чистый капитал, записывается в кредит соответствующего счета.

Согласно уравнению И.Ф. Шера, финансовый результат деятельности организации будет одинаковым в статике (разница между активом, обязательствами и капиталом на разные даты) и в динамике (разница между доходами и расходами) за промежуток времени между этими датами: $A - П - K = Пр - У$.

Джино Дзаппа полагал, что доходы предприятия имеют большую долю вероятности, чем расходы. Доходы подтверждаются документами на продажу

товаров и услуг, а величина затрат всегда зависит от учетной политики, доходы определяются более объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, – субъективны. Поэтому величина прибыли является условной. Он считал, что актив баланса представляет собой то, что должно принести прибыль. В Германии появился баланс-брутто (составляется с указанием нераспределенной прибыли) и баланс-нетто (составляется с уже распределенной прибылью). Ведение налога на прибыль обязало предприятие правильно определять величину прибыли. Английский экономист Лоуренс Роберт Дикси определил что возможно формирование безденежной прибыли (или, при наличии денежных средств, убыток). Она возникает из-за изменения цен на активы. Если их рыночная цена возрастет выше учетной, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль, и, наоборот, если рыночная цена на них опустится ниже учетной – возникает безденежный (потенциальный) убыток. Немецкий экономист Генрих Никлиш считал, что прибыль выступает составной частью «нового капитала» и связана с активом баланса. Прибыль существует только до реформации баланса, и после ее отражения собственником она растворяется в его имуществе. Создатель учения о динамическом балансе немецкий бухгалтер Эйген Шмаленбах считал, что если учитывать материальные результаты и материальные затраты за короткий период, то избыток результатов за этот период по сравнению с затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным результатам и понесенным затратам. Для того, чтобы исчислить финансовый результат следует воспользоваться только учетом денежных расходов и доходов, в которые следует включить суммы периодических материальных затрат и результатов. Из различий между материальными и денежными оборотами следует, что за период составления баланса могут быть материальные обороты, и не дающие финансового результата, и, наоборот, финансовые результаты, не служащие материальным оборотом. Основная роль баланса состоит в выявлении прибыли и отражении финансовых результатов. Автор номинального баланса немецкий экономист В. Ригер представлял прибыль предприятия как разность между средствами, полученными за все время его существования, и средствами, вложенными в него на момент открытия. В условиях инфляции, согласно В. Ригеру, прибыль, остающаяся после уплаты налогов, состоит из эксплуатационной и инфляционной. Прибыль является одной из важнейших категорий в период инфляции. Все хозяйственные операции состоят из прибыли и убытка. Счет «Прибыли и убытки» В. Ригер не считал основным, т.е. он данный счет был обычным счетом текущей бухгалтерии, цель которого – отражать все убытки, прибыли и переносить их сальдо на счет «Капитал». Однако счет это отражает не все хозяйственные обороты, а только их разницу, так как подлинная прибыль определяется только в результате прекращения деятельности организации, когда полностью завершены все хозяйственные обороты, и бухгалтерия констатирует объект – наличные денежные средства. Прибыль отчетных периодов носит условный характер, так как зависит от методологических учетных приемов и не несет достаточно достоверных эквивалентов в активе. Экономист Фриц Шмидт провел строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком). Это разграничение обусловлено тем, что в учете присутствует как бы два слоя: 1) натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей (отражается

предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостной – абстрактное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе). Отсюда результат хозяйственной деятельности определяется приростом (уменьшением) реального объема имущественного комплекса предприятия, а прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах, т.е. является условной. При этом прямой зависимости между этими величинами не наблюдается, объем имущества может уменьшаться, а прибыль – расти, и наоборот. Прибыль является источником продолжения предпринимательской деятельности, решающее значение имеет достижение такого положения, увеличение прибыли должно соответствовать росту финансового результата. Прибыль возникает в результате оборота капитала. Современный немецкий экономист Мокстер обратил внимание на то, что в одном случае для бухгалтера важно знать финансовое положение, в другом – финансовый результат. Он полагал, что финансовый результат, в сущности, нельзя исчислить по отчетным периодам, но считал, что этот результат должен носить экономический и вероятностный характер. Представители персоналистической школы в США считали, что прибыль является только частью капитала, и, следовательно, счет «Прибыли и убытки» не является самостоятельным, а лишь представляет собой субсчет балансового счета «Капитал». В то же время представители институалистской школы в США считали целью учета исчисление финансового результата. Вклад персоналистов заключается в дифференцировании финансовых результатов. Потери не являются издержками, а издержки не всегда являются потерями. Американский экономист Э. Г. Фоле показал, что прибыль возникает как в результате хозяйственной деятельности организации, так и за счет изменения соотношения спроса и предложения на рынке. Однако законодательство не проводит различия между этими принципиально разными источниками формирования прибыли. Американские бухгалтеры определили то, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает ее экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности. Понимание данного факта привело влиятельных американских ученых к четкому разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибылей. Первое определяет прибыль как результат реализации товаров и услуг, второе, связано с работой капитала. Различие между этими подходами провел Ирвинг Фишер. Он представлял капитал, приносящий прибыль, с садом. С бухгалтерской точки зрения стоимость сада равна затратам, связанным с его приобретением, а с экономической точки зрения его стоимость равна урожаю, который он приносит. Идея прибыли в бухгалтерском учете связана только с полученным результатом, хотя в экономическом смысле важным является то, что будет получено в будущем. Данная идея получила развитие в трудах нобелевского лауреата Джона Хикса. Он говорил, что прибыль – это то, что человек считает прибылью, во что он верит. Та сумма денежных средств, которую собственник может потратить при одновременном сохранении своего благосостояния и является прибылью. Представители институалистов считали, что счет «Прибыли и убытки» занимает главное значение в системе счетов и должен публиковаться неразрывно с балансом, который он превосходит по своей значимости. Прибыль исчисляется для того, чтобы собственник знал сумму, которую он может использовать на потребление, не становясь беднее. «Согласно этой идее можно сказать, что доход

(прибыль) того или иного человека следует определять как максимальную сумму, которую он может истратить в течение недели с условием, что состояние его к концу этой недели не уменьшится по сравнению с началом».

Убыток является показателем, противоположным прибыли. Он возникает в результате превышения понесенных затрат над выручкой организации. Убыток отражает отрицательные финансовые результаты, что всегда является следствием нецелесообразных расходов, нерационального ведения хозяйства, низкого уровня экономической работы и представляет собой выраженные в денежной форме потери, уменьшение материальных и денежных ресурсов в результате превышения доходов над расходами [1].

Таким образом, единого понятия «финансовые результаты» не существует, однако все рассмотренные теории включают максимизацию прибыли, рассматривающие её как основной направляющий стимул в условиях переходной и рыночной экономик. Современная теория прибыли представляет собой сочетание элементов различных представлений об экономическом содержании категории «прибыль» и правильность ее образования.

ЛИТЕРАТУРА

1. Булавина Л.Н. Финансовые результаты: бухгалтерский и налоговый учет [Текст]: учебное пособие / Л.Н. Булавина. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 316 с.
2. Лупкива Е.В. История бухгалтерского учета [Текст]: учебное пособие / Е.В. Лупкива. – М.: Кнорус, 2007. – 240 с.
3. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст]: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

*Змакова Л.А., Штефан Я.Г.
НИУ «БелГУ», г. Белгород, Россия*

Порядок ведения бухгалтерского учета определяется законодательными актами, поэтому любые изменения, вносимые в действующие нормативно-правовые акты, оказывают влияние на учетный процесс. Особое значение данные вопросы приобретают, когда рассматриваются хозяйственные операции во взаимосвязи с налогообложением. Вопросы организации учета лизинговых операций относятся к наиболее сложным и проблемным, как с точки зрения бухгалтерского, так и с точки зрения налогового учета.

С точки зрения предприятия, лизинг является наиболее выгодным из финансовых инструментов, позволяющих осуществлять крупномасштабные капитальные вложения в развитие производства. Лизинг имеет ряд существенных преимуществ:

Во-первых, лизинг дает возможность предприятию-лизингополучателю расширить или модернизировать производство и наладить обслуживание оборудования без крупных одновременных затрат и необходимости привлечения заемных средств.

Во-вторых, смягчается проблема ограниченности ликвидных средств, затраты на приобретение оборудования равномерно распределяются на весь срок