

УДК 657.1

**Копылова Екатерина Константиновна**

кандидат экономических наук, доцент,
кафедра бухгалтерского учёта
и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: kopylovaek@bgu.ru

**Еремеева Кристина Евгеньевна**

студент, кафедра бухгалтерского учета
и налогообложения,
Байкальский государственный университет,
Иркутск, Российская Федерация,
e-mail: kristina.eremeeva@rambler.ru

ОСНОВНЫЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПОНЯТИЯ «ФИНАНСОВЫЙ РЕЗУЛЬТАТ»

Аннотация. В статье рассматривается и анализируется понятие финансового результата с точки зрения разных авторов и подходов. Отражено основополагающее влияние доходов и расходов на расчет финансового результата. Представлена классификация финансовых результатов в зависимости от исследуемых признаков. Также приводится теоретическая классификация оценки финансового результата через научно обоснованные подходы оценки как метода бухгалтерского учета.

Ключевые слова: финансовый результат; доходы; расходы; классификация финансового результата; классификация оценки финансового результата.

Ekaterina K. Kopylova

PhD in Economics, Associate Professor,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: kopylovaek@bgu.ru

Kristina E. Eremeeva

Student,
Department of Accounting and Taxation,
Baikal State University,
Irkutsk, Russian Federation,
e-mail: kristina.eremeeva@rambler.ru

THE MAIN THEORETICAL ASPECTS OF THE CATEGORY «FINANCIAL RESULTS»

Abstract. The article discusses and analyzes the concept of financial results from the point of view of different authors and approaches. The article reflects the fundamental influence of income and expenses on the calculation of the financial result. The classification of financial results is presented depending on the characteristics studied. The article also presents a theoretical classification of the assessment of financial results using scientifically based approaches to assessment as a method of accounting.

Keywords: financial results; income; expenses; classification of financial results; assessment of the financial result.

Любой экономический субъект независимо от организационно-правовой формы, принадлежности капитала, размера и вида осуществляемой предпринимательской деятельности, в конечном итоге, стремится к определению результатов своей деятельности. Для наиболее правильного и точного его подсчета комплексно используются элементы метода бухгалтерского учета: документация и инвентаризация, счета и двойная запись, оценка и калькуляция, бухгалтерский баланс и бухгалтерская (финансовая) отчетность. Конечный показатель финансового результата дает возможность экономическим субъектам принимать обоснованные и качественные управленческие решения, тем самым обеспечивая тактические и стратегические цели отдельных юридических лиц и развитие экономики страны в целом.

В разные периоды развития общества великие умы человечества изучали природу нахождения финансового результата и давали свои трактовки данной категории. Обзор экономической и научной литературы, исторический анализ позволили обобщить различные подходы к определению понятия финансового результата. Авторское изложение существующих позиций представлено в табл. 1.

Таблица 1

Определение понятия «финансовый результат»

| Ученый | Определение |
|------------------|--|
| Лука Пачоли | «Цель каждого купца заключается в получении законной и соответствующей прибыли как источника своего существования». Сопоставление счетов прибылей и убытков дают любому торговому предприятию «сведения о своем капитале и впоследствии, при выводе остатков, узнать какова прибыль отдела». [1, с. 120] |
| Й. Шумпетер | Финансовый результат есть разница между выручкой и затратами фирмы. [2] |
| А.П. Рудановский | Прибыль есть превышение доходов над расходами в каждой операции, а убыток, наоборот, превышение расходов над доходами, определившиеся в законченных операциях; тогда как превышение доходов над расходами или наоборот в незаконченных операциях нельзя придавать значения прибыли или убытка...». [3, с. 64] |
| Я.В. Соколов | Финансовый результат представляет собой изменение оценки капитала в течение отчетного периода. Если она возрастает, то говорят о прибыли, уменьшается – об убытке». [4, с. 444] |
| Н.П. Кондраков | Финансовый результат – разница между выручкой от продажи продукции (работ услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу», с учетом сальдо прочих доходов и расходов. [5, с. 249] |
| М.И. Кутер | Финансовый результат – сопоставление капитала собственника на конец и начало отчетного периода (общая прибыль или общий убыток) деятельности организации». Он отмечал, что при определении данного показателя организации должны учитывать «часть прибыли, изъятую в течение отчетного периода, а также дополнительные взносы владельцев имущества». [6, с. 181] |
| В.Г. Гетьман | Финансовый результат представляет собой «разницу между суммами доходов и расходов организации. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества - прибыль, а расходов над доходами - уменьшение имущества - убыток. Полученный организацией за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению ее собственного капитала». [7, с. 512] |
| Г.В. Савицкая | Финансовый результат можно определить после реализации продукции путем сравнения суммы выручки с суммой затрат на производство и реализацию продукции и т.д. [8] |

Исходя из предложенных определений, можно обнаружить, что финансовый результат определяется либо статистической, либо динамической трактовкой.

В первом случае финансовый результат (прибыль, убыток) определяется приростом (уменьшением) в течение отчетного периода капитала (средств, вложенных собственниками) фирмы (предприятиями). Во втором случае финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами. [4]

Проанализировав определения разных авторов, можно прийти к выводу, что финансовый результат – это комплексное понятие, отражающее главную цель каждой коммерческой организации: получение прибыли. По мнению разных авторов, его определение является завершающей стадией учетного процесса, которая состоит в сопоставлении результатов как от обычной деятельности организации, так и от прочей деятельности. Их суммирование определяет конечный финансовый результат всей деятельности организации. Финансовый результат позволяет собственникам оценить эффективность аппарата управления организации, а внешним пользователям отчетности – возможность инвестирования.

Немаловажным остается и роль финансового результата в предмете бухгалтерского учета, который конкретизируется в разнообразных объектах. В случае определения финансового результата как источника финансирования деятельности, можно заключить, что показатель результата является одним из объектов бухгалтерского учета и регламентируется отечественным законодательством (ст. 5 Закона № 402-ФЗ).

Для более полного понимания образования категории «финансовый результат» определим, что является доходами и расходами организации.

В условиях реформирования законодательства Российской Федерации и адаптации к МСФО приведем раскрытие данных понятий.

Согласно п.2 федерального стандарта ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Доходом в соответствии с Концептуальными основами финансовой отчетности является увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. [10]

В соответствии с п.2 федерального стандарта бухгалтерского учета ПБУ 10/99 «Расходы организации» расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением вкладов по решению участников (собственником имущества).

Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала. [10]

Сравнив определения понятий доходов и расходов, можно заметить, что по существу они сходятся, однако в определениях, раскрытых в Концептуаль-

ных основах бухгалтерского учета, присутствует важная составляющая – отчетный период, в рамках которого и происходит хозяйственная деятельность организации.

Классификационные признаки финансовых результатов опосредованно влияют на объем информации, запрашиваемой заинтересованными пользователями. Например, для целей управленческого учета полезным будет выделение финансового результата «по отраслям деятельности». Для аналитической составляющей налогового учета необходимо выделение классификационных признаков финансовых результатов «в зависимости от направлений использования» и «по характеру налогообложения». Обобщение классификационных признаков финансовых результатов представлено в табл. 2.

Таблица 2

Классификация финансовых результатов*

| Признак | Виды финансовых результатов |
|---|--|
| 1. В зависимости от вида деятельности | - финансовый результат от обычной деятельности - финансовый результат от прочей деятельности |
| 2. В зависимости от включаемых элементов | - валовая прибыль (убыток) - прибыль (убыток) от продаж - прибыль до налогообложения (брутто-прибыль) - чистая прибыль (нераспределенная прибыль) |
| 3. По видам хозяйственной деятельности | - прибыль (убыток) от обычной деятельности - прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности - прибыль (убыток) от финансовой деятельности |
| 4. По отраслям деятельности | - прибыль (убыток) от производственной деятельности - прибыль (убыток) от торговой деятельности - прибыль (убыток) от выполнения работ - прибыль (убыток) от оказания услуг |
| 5. По периоду формирования | - финансовый результат предшествующего периода - финансовый результат отчетного периода - финансовый результат планового периода |
| 6. В зависимости от направлений использования | - прибыль, идущая на уплату налогов - потребляемая прибыль - реинвестированная (капитализируемая) прибыль |
| 7. По характеру налогообложения | - налогооблагаемая прибыль - льготированная (не подлежащая налогообложению) прибыль |

*Составлено на основе источника [12]

Сопоставление доходов и расходов за отчетный период приводит к расчету финансового результата, при определении которого важное значение имеет оценка доходов и расходов.

Я.В. Соколовым разработана всеобъемлющая классификация оценки, которая позволяет научно обосновать значение конечного финансового результата. Оценка рассматривается с трех подходов: по предмету, по ее методу и по функции в информационном отражении хозяйственных процессов.

Проведенный анализ А. Д. Ларионовым и А. И. Нечитайло по основаниям классификации наиболее полно охарактеризовал исследуемое понятие (табл. 3).

Таблица 3

Теоретическая оценка конечного финансового результата*

| Признак | Значение | Пояснение |
|---|-----------------------------|---|
| По предмету оценки | | |
| По измеряемому объекту | Агрегатная | Конечный финансовый результат представляет собой производную величину от совокупности измеряемых объектов (доходов и расходов). |
| По отношению субъекта измерения к субъекту оценки | Калькуляционная | Конечный финансовый результат рассчитывается на соответствующем счете. Суммы доходов и расходов определяются только калькуляционной оценкой. |
| По отношению критериев исчисления к субъекту оценки | Субъективная | При расчете конечного финансового результата влияние величины расходов определяет характер оценки, т.к. величина расходов зависит от выбора конкретных элементов учетной политики. |
| По временной принадлежности | Прошлая, настоящая, будущая | Конечный финансовый результат отчетного периода характеризует деятельность организации в настоящем, формируется на основе данных прошлого и несет информативную ценность для будущего (распределение прибыли, в качестве финансового обеспечения процессов деятельности). |
| По видам измерителя | Номинальная, фиксированная | Номинальная оценка конечного финансового результата характерна для периода, в котором исчислялись доходы и расходы. Фиксированная оценка используется в экономическом анализе. Она относится к периоду, следующим за оцениваемым, и принимает покупательную способность денежных единиц этого периода. |

Продолжение табл. 3

| Признак | Значение | Пояснение |
|---|--------------------------------------|--|
| По типам расчетов | Затратная, подходная, условная | Конечный финансовый результат объединяет разные элементы. Для доходов применяют доходные оценки (трактуют стоимость как потенциальный доход от эксплуатации объекта оценки). Расходы оцениваются затратными оценками (стоимость отождествляется с себестоимостью как совокупностью понесенных затрат на приобретение оцениваемого объекта). Условная оценка представляет условную величину в соответствии с принятым законодательством. |
| По используемым методам оценки | | |
| По методу | Неизменная (сопоставимая) | Оценка финансового результата с использованием неизменных оценок, представляющих собой объем затрат или дохода при приобретении или реализации объектов, исчисленных в ценах заранее заданного периода времени. |
| По функции в информационном отражении хозяйственных процессов | | |
| По функции | Экономическая | Конечный финансовый результат, в широком понимании, представляет собой экономическую оценку деятельность организации. Отражает задачи конкретного наблюдения за объектом и носит калькуляционный характер. |
| | Юридическая | Главные элементы финансового результата напрямую связаны с юридическим отражением их величины в учете. Оценка доходов вытекает из условий договоров и определяется видами договоров. Бухгалтерские записи исчисления расходов определяются законодательством. |
| | Административная | Величина конечного финансового результата зависит от элементов учетной политики. |

Окончание табл. 3

| Признак | Значение | Пояснение |
|---------|----------------|--|
| | Статистическая | Величина финансового результата напрямую зависит от приемов, порожденных статистической методологией, при нахождении амортизации, образовании резервов, расчет торговых наценок. |
| | Информационная | Финансовый результат является самым востребованным показателем деятельности организации. |

*Составлено на основе источника [13]

Таким образом, рассмотрев финансовый результат как экономическую категорию, можно прийти к выводу, что данное понятие носит многогранный характер и изучение его является ключом к успешной деятельности организации.

Список использованной литературы

1. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. Я.В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 2001. – 367 с. : ил.
2. Шумпетер Й. Теория экономического развития (исследование предпринимательской прибыли, капитала, кредита, процента и цикла конъюнктуры) / Шумпетер Й. – Москва : Прогресс, 1982. – 455 с.
3. Рудановский А. П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях / А. П. Рудановский. - Москва : Академическое издательство, 1924. – 114 с.
4. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 496 с. : ил.
5. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий учет) : учебник / Н. П. Кондраков. 3-е изд., доп. и перераб. – Москва : Проспект, 2017. – 512 с.
6. Кутер М. И. Теория бухгалтерского учёта : учебник / М. И. Кутер. – 3-е изд., доп. и перераб. – Москва : Финансы и статистика, 2008. – 592 с. : ил.
7. Финансовый учет: учебник / под ред. В. Г. Гетьмана. – 3-е изд доп. и перераб. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 816 с. : ил.
8. Савицкая Г. В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий : учебник для средних спец. учеб. заведений / Г. В. Савицкая. – 3-е изд., доп. и перераб. - Москва : ИНФРА-М, 2014. – 368 с.
9. О бухгалтерском учете : Федер. закон РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) // СПС «КонсультантПлюс».
10. Доходы организации : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 9/99) : утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 32н : (ред. от 06.04.2015) // СПС «КонсультантПлюс».

11. Концептуальные основы финансовой отчетности : принят Советом по МСФО 09 июня 2014 г. : Официальный сайт Минфина Российской Федерации. – URL:

https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/Kontseptualnye_osnovy_finansovoy_otchetnosti.pdf (дата обращения: 15.06.2020).

12. Расходы организации : положение по бухгалтерскому учету (ПБУ 10/99) : утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н : (ред. от 06.04.2015) // СПС «КонсультантПлюс».

13. Сомова Т. Ю. Сущность и классификация финансовых результатов деятельности организации / Т. Ю. Сомова // Проблемы развития предприятий: теория и практика : материалы 15-й Междунар. науч.-практ. конф., посвященной 85-летию Самарского государственного экономического университета: в 2-х частях, Самара, 27-28 октября 2016 г. – Самара, 2016. – С. 125-128. – URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_27618578_43790872.pdf (дата обращения: 15.06.2020).

14. Ларионов А. Д. Бухгалтерский учет и налогообложение финансовых результатов : учеб. – практ. пособие / А. Д. Ларионов, А. И. Нечитайло. – Москва : Проспект, 2004. – 320 с.