



Формально-логический подход к определению финансовых результатов

О. М. Андреева,
управление консолидированной
отчетности по МСФО
бухгалтерской службы ОАО "РЖД",
oksana_andreeva_@inbox.ru

Характеризуя современное состояние бухгалтерского учета как науки, приходится констатировать, что ряд ее основополагающих понятий до сих пор не имеет общепринятых определений. Одной из причин такого положения вещей, на наш взгляд, является тот факт, что теория бухгалтерского учета как в отечественном, так и в ее зарубежном варианте¹ не базируется на формально-логических законах, составляющих основу любого научного знания.

Определений финансового результата за несколько столетий различными учеными приведено множество, но ни одно из них не стало общепринятым. Цель статьи — критически проанализировать эти определения и, опираясь на объективные формально-логические критерии, выбрать лучшее из них.

Любое понятие — это результат познавательной деятельности человека. Важнейшей логической операцией с понятием является раскрытие его смысла, выражающееся в ясной и точной формулировке его определения. Понятия и их определения формируют язык любой науки.

В большинстве случаев понятие определяется через ближайший род и видовое отличие (классический подход) или через его разновидность — генетическое определение. "Определить понятие — значит найти предел (границу), отделяющую предметы,

охватываемые данным понятием от всех иных предметов. Для этого необходимо указать на отличительные существенные признаки предметов, охватываемых данным понятием"². Иными словами, определить понятие — значит, указать его существенные признаки.

Определение через род и видовое отличие производится в два этапа: сначала для определяемого понятия подыскивается более широкое по объему и более общее родовое понятие, затем указывается его видовой существенный признак, т. е. признак, отличающий данное понятие от других видов, входящих в данный род³.

Родо-видовое подчинение при формировании понятий возникает тогда, когда они образуют иерархическую структуру; когда видовые понятия являются результатом логического деления родового понятия по определенному основанию (признаку), выбор которого должен быть объективным.

Например, понятие "арифметическое действие" — это родовое понятие, которое объединяет подчиненные ему видовые понятия — "сложение", "вычитание", "умножение" и "деление".

При помощи определения через род и видовое отличие можно определить любое понятие, за исключением тех, которые не имеют ни рода, ни видового отличия. В та-

Финансовый результат является частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, имеющей иерархическую структуру и представляющей собой единую систему тесно связанных данных

- 1 Под зарубежным вариантом теории бухгалтерского учета в настоящей статье понимаются положения Концептуальных основ финансовой отчетности в редакции Совета по МСФО 2010 г. (http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/).
- 2 Кондаков Н. И. Логический словарь-справочник. — М.: Наука, 1975. — С. 409.
- 3 Кириллов В. И., Старченко А. А. Логика. — Изд. 6-е, перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — С. 48.

Определение финансового результата должно быть родо-видовым, причем ближайшим родо-видовым понятием для финансового результата является капитал

ких случаях формальная логика прибегает к неявным определениям (определение через отношение к своей противоположности, контекстуальное и остенсивное определения)¹.

Применение формально-логического подхода к конкретной проблеме поиска корректного определения финансового результата приводит нас к следующему частному требованию.

Финансовый результат является частью бухгалтерской (финансовой) отчетности, имеющей иерархическую структуру и представляющей собой единую систему тесно связанных данных. Системные свойства бухгалтерской отчетности общепризнанны и очевидны. Изменение любой статьи отчетности обязательно сопровождается изменением как минимум еще одной ее статьи (а то и нескольких). Системность признается как в РСБУ, так и в МСФО. В п. 4 ПБУ 4/99 "Бухгалтерская отчетность организации" сказано: "Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности...". Следовательно, определение финансового результата должно быть родо-видовым, причем ближайшим родо-видовым понятием для финансового результата является капитал. Последнее вытекает из структуры раздела III "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса.

Таким образом, определению финансового результата должно предшествовать определение капитала, и оба определения должны быть *экономически содержательными* (поскольку на основании данных бухгалтерской отчетности пользователи принимают экономические решения).

Поскольку привести определения капитала всех экономистов не представляется возможным, обратимся к некоторым из них. В частности, Т. Мальтус отмечал: "Капитал, то есть накопленное богатство, употребляемое с целью получения прибыли"². "Капитал состоит из богатства, сбереженного из дохода и употребленного с целью получения прибыли"³, — писал Р. Джонс. "Запас богатства, существующий в каждый момент времени, называется капиталом, а поток генерируемых им выгод (benefits) за данный промежуток времени называется прибылью"⁴, — резюмировал И. Фишер.

Во всех приведенных определениях капитал трактуется *экономически содержательно* — как богатство, что кардинально отличается от современных процедурных трактовок капитала (как остаточная доля или разница между активами и обязательствами). Наиболее удачная трактовка у Фишера, согласно которой оба показателя (капитал и прибыль) определяются через богатство; при этом капитал — атрибут отчетной даты, а прибыль — атрибут отчетного периода.

Очевидно, что трактовка капитала представителями политэкономии верна (трактуют капитал как богатство (запас богатства), но связь его с прибылью не раскрывают). Утверждения о том, что капитал используется для получения прибыли, недостаточно. Во-первых, потому что прибыль создается еще и трудом наемных работников (возглавляемых менеджментом). Во-вторых, остается неясным, что же такое прибыль. Ни в одном из определений не указано прямо на то, что прибыль есть *прирост* капитала. Также не указан отли-

1 Кириллов В. И., Старченко А. А. Логика. — Изд. 6-е, перераб. и доп. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — С. 51–52.

2 Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. 2 изд., т. 23, ч. 2. — М.: Государственное издательство политической литературы, 1962. — С. 601.

3 Там же.

4 Ковалев В. В. Финансовый менеджмент: теория и практика. — М.: Проспект, 2010. — С. 474.

Финансовый результат (прибыль/убыток) — это один из источников капитала (богатства), формируемый усилиями менеджмента организации и используемый именно в связи с этим для оценки его эффективности

чительный видовой признак, отличающий прибыль (финансовый результат) от других изменений капитала. Последнее совершенно необходимо, поскольку далеко не любой прирост капитала является прибылью (как и не любое уменьшение капитала является убытком). Не являются прибылью, например, дополнительные взносы собственников в уставный капитал или дооценка основных средств до их справедливой стоимости.

Отсутствие общепринятого экономически содержательного определения капитала привело к возникновению таких терминов, как "собственный капитал" и "заемный капитал". Первое зафиксировано в нормативных документах (п. 66 Положения 34н, п. 4.4 Концептуальных основ финансовой отчетности), второе широко используется в обиходе.

Понятие "собственный капитал" можно рассматривать как синоним понятия "капитал". Термин же "заемный капитал" применяют к обязательствам компании перед кредиторами, поставщиками, подрядчиками и т. д. Обязательство всегда приводит к возникновению правовых отношений между одним лицом (должником) и другим (кредитором), накладывающих на должника обязанность исполнить требования договора (закона), а кредитора — право требовать исполнения этих условий. Возникновение (погашение) обязательств не приводит к изменению как вложенного собственниками в предприятие капитала (уставный капитал), так и накопленного в результате хозяйственной деятельности компании капитала (добавочного, резервного или нераспределенной прибыли).

С формально-логической точки зрения, признаки, позволяющие определить обязательства в родо-видовом ключе по отно-

шению к родовому понятию "капитал" (установить родо-видовое отношение между понятиями капитал и обязательство), отсутствуют. Таким образом, термин "заемный капитал" не оправдан ни с формально-логической, ни с содержательной точек зрения.

Финансовый результат — одно из разложений капитала, представленного в разделе III "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса. В разложение входит также ряд других элементов: уставный, добавочный, резервный капитал и переоценка внеоборотных активов. Основанием такой классификации является *источник образования* капитала или источник богатства организации¹.

Так, **уставный капитал** отражает размер богатства собственников, переданного ими организации (как в момент ее создания, так и впоследствии). Естественно, источниками этой части богатства организации являются ее собственники.

Прибылью называется прирост богатства организации в результате деятельности наемного персонала, возглавляемого менеджментом. Прибыль по решению собственников может быть направлена на выплату дивидендов или реинвестирована в дальнейшую деятельность предприятия (накапливается в составе нераспределенной прибыли или резервного капитала).

Богатство собственников может меняться и под влиянием внешней конъюнктуры, воздействующей на стоимость активов. Этот источник представлен статьей переоценка внеоборотных активов.

Таким образом, финансовый результат (прибыль/убыток) — это один из источников капитала (богатства), формируемый усилиями менеджмента организации и ис-

¹ Цыганков К. Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала: диссертация д-ра экон. наук: 08.00.12 / Цыганков Ким Юрьевич. — Новосибирск, 2009. — С. 91.

Капитал – это "комплексный оценочный показатель богатства организации на отчетную дату"

пользуемый именно в связи с этим для оценки его эффективности.

Анализ определений финансового результата позволил выявить следующие наиболее распространенные подходы к его трактовке.

1. Отказ от какого-либо определения финансового результата. Это характерно как для работ советских бухгалтеров, так и для Концептуальных основ финансовой отчетности. Оправдывая такой подход, американский экономист П. Хейне утверждал, что "правильного определения прибыли не существует"¹. Очевидно, что такой подход неприемлем.

2. В теоретической работе, завершавшей советский период развития бухгалтерского учета, капитал и прибыль определялись В. Ф. Палием и Я. В. Соколовым технически – как балансирующие показатели: "Балансирующими показателями являются финансовые результаты (прибыль или убыток), а во вступительном балансе – фонд собственных средств предприятия"². Определения неясны, несоразмерны и экономически бессодержательны.

3. Финансовый результат есть разница между доходами и расходами. Во-первых, определения носят арифметический характер. Они показывают, как исчисляется финансовый результат, но не отражают его экономическую суть. Во-вторых, такого рода определения не являются родо-видовыми. Определения элементов и статей от-

четности должны разворачиваться последовательно от общего к частному в соответствии с их иерархией. То есть финансовый результат должен определяться через капитал, а доходы и расходы – через финансовый результат. Такой подход неприемлем и ввиду неясности и некорректности определения доходов и расходов, приведенных в Концептуальных основах финансовой отчетности, что прямо признается в этом же документе (п. 4.25 и 4.36 Концептуальных основ³).

4. Финансовый результат есть изменение капитала. Такой подход лишь частично удовлетворяет правилам формальной логики: родовое понятие – капитал – определено верно, но видовые отличия не указаны. Такие определения несоразмерны (слишком широки), поскольку под них попадают любые изменения капитала.

Общий недостаток всех рассмотренных выше определений капитала и финансового результата (помимо несоответствия формально-логическим критериям) – отсутствие обоснований. Последнее позволяет трактовать их как экспертные мнения.

5. Всем требованиям формальной логики удовлетворяет система дефиниций Цыганкова К. Ю. Капитал он определяет через понятие богатства⁴, прибыль – через капитал, с ясным указанием ее видового отличия⁵, доходы и расходы – через прибыль. Определения экономически содержательны, так как родовое понятие – капитал

1 "Возможно, ни один экономический термин или понятие не используется в таком невообразимом количестве общеупотребительных значений, как "прибыль". Эта фраза взята из энциклопедической статьи о прибыли, написанной примерно пятьдесят лет назад Фрэнком Найтом, выдающимся исследователем данной проблемы. С тех пор ситуация не претерпела больших изменений. Несколько лет назад "Уолл-стрит джорнэл" поместил статью под заголовком "Несколько простых истин о прибыли". Перечислив не менее семи существенно различных определений слова "прибыль", используемых экономическими экспертами, автор решил, что все они не слишком удачны, и предложил собственное. Через месяц газета поместила семь писем читателей, в которых оценка нового определения и самой статьи колебалась от "превосходно" до "неверно" и даже "смешно".

А что мы будем делать? Мы отпразднуем труса и постановим, что не существует правильного определения прибыли". (Хейне П. Экономический образ мышления. – М.: Каталаксия, 1997. – С. 311).

2 Теория бухгалтерского учета. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1988. – С. 79.

3 Концептуальные основы финансовой отчетности. Режим доступа http://minfin.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/docs/.

4 Богатство при этом является единственным неопределяемым (но интуитивно понятным) понятием бухгалтерии, таким же как точка и прямая в геометрии Евклида.

5 Финансовый результат – это не любые изменения капитала, а лишь те из них, что достигнуты усилиями менеджмента.

Прибыль представляет собой прирост капитала, заработанный усилиями наемного персонала, возглавляемого менеджментом, а убыток — его уменьшение

определяется через понятие богатства. Определения Цыганкова обоснованы исторически и логически. Историческим основанием для них служит гипотеза о древнеримском происхождении бухгалтерии, появившейся в ходе проведения римских цензов, заключавшихся в исчислении богатства римских семей; в качестве логического основания Цыганков воспроизвел последовательность проектирования системы бухгалтерского учета¹.

Проведенный выше анализ, основанный на формально-логическом подходе и учитывающий структуру финансовой отчетности, позволяет сформулировать следующую цепочку определений.

Капитал — это "комплексный оценочный показатель богатства организации на отчетную дату"². Данное определение базируется на исследованиях ведущих экономистов о природе предпринимательства, определивших в качестве ключевой его цели увеличение богатства (благополучия) собственников, и интерпретациях капитала как показателя, характеризующего размер богатства.

Финансовый результат — это изменение капитала за отчетный период благодаря усилиям менеджмента. Соответственно прибыль представляет собой прирост капитала, заработанный усилиями наемного персонала, возглавляемого менеджментом, а убыток — его уменьшение. Корректность такого определения подтверждается многовековой практикой оценки качества менеджмента коммерческой организации по прибыли и общепризнанной целью менеджмента — увеличением богатства (благополучия) собственников.

Доходы — факты, увеличивающие финансовый результат, **расходы** — факты, уменьшающие финансовый результат³.

На наш взгляд, предложенная система определений не только удовлетворяет всем формально-логическим требованиям. Она соответствует сложившейся практике использования финансовой отчетности, строго обоснована, экономически содержательна и доступна пониманию пользователей в силу своей последовательности и простоты. Это позволяет использовать ее в качестве базы для дальнейшего развития теоретических положений бухгалтерского учета ■

Литература:

1. Бакаев А. С., Безруких П. С., Врублевский Н. Д. (2002). Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет. [Bakaev A. S., Bezrukikh P. S., Vrublevskiy N. D. (2002) Accounting. Moscow: Bukhgalterskiy uchët. (In Russian).]
2. Кириллов В. И., Старченко А. А. (2008). Логика. М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. [Kirillov V.I., Starchenko A.A. (2008). Logic. Moscow: TK Velbi, Izd-vo Prospekt. (In Russian).]
3. Кондаков Н. И. (1975). Логический словарь-справочник. М: Наука. [Kondakov N. I. (1975). Logical dictionary-reference book. Moscow: Nauka. (In Russian).]
4. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. (1962). 2 изд., т. 23, ч. 2. М.: Государственное издательство политической литературы. [Marks K., Engels F. Capital. (1962). 2 izd. Vol. 23. ch. 2. Moscow: Gosudarstvennoe izdatel'stvo politicheskoy literatury. (In Russian).]
5. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. (1962). 2 изд., т. 25, ч. 2. М.: Государственное издательство политической литературы. [Marks K., Engels F. Capital. (1962). 2 izd. Vol. 23. ch. 2. Moscow: Gosudarstvennoe izdatel'stvo politicheskoy literatury. (In Russian).]
6. Палий В. Ф., Соколов Я. В. (1988). Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. [Paliy V. F., Sokolov Ya. V. (1988). Accounting theory. Moscow: Finansy i statistika. (In Russian).]
7. Соколов Я. В. (2003). Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. [Sokolov Ya. V. (2003). Foundations of accounting theory. Moscow: Finansy i statistika. (In Russian).]
8. Хейне П. (1997). Экономический образ мышления. М.: Каталаксия. [Kheyne P. (1997). The economic way of thinking. Moscow: Katalaksiya. (In Russian).]
9. Цыганков К. Ю. Основы бухгалтерского учета (краткие). (2015). М.: Магистр: ИНФРА-М. [Tsygankov K.Yu. Fundamentals of accounting (short). (2015). Moscow: Magistr: INFRA-M. (In Russian).]
10. Цыганков К. Ю. (2009). Теория и методология бухгалтерского учета капитала: дисс. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Цыганков Ким Юрьевич. — Новосибирск. [Tsygankov K.Yu. (2009). Theory and methodology of accounting the capital: dissertation of doctor of economic sciences: 08.00.12 / Tsygankov Kim Yur'evich. — Novosibirsk. (In Russian).]
11. Цыганков К. Ю. (2013). Менеджмент, капитал, капитализм и бухгалтерия: теоретико-методологические аспекты // Сибирская финансовая школа. № 3 (98). С. 139–155.

1 Цыганков К. Ю. Основы бухгалтерского учета (краткие). — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2015. — С. 116.

2 Там же.

3 Широко распространенные в современной экономической литературе определения финансового результата через его разложения — доходы и расходы — в корне неправильно. Финансовый результат, как и все остальные статьи финансовой отчетности, должен определяться через ближайшее родовое (вышестоящее) понятие. Только в этом случае будут соблюдаться критерии формально-логического подхода, предполагающие последовательную — от общего к частному — цепочку определений.