

2. Куттер, М.И., История двойной бухгалтерии: двойная запись / М.И. Куттер, М.М. Гурская, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–55.
3. Куттер, М.И. Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы. / М.И. Куттер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–133.
4. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
5. Рувер, де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 68 с.
6. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI / F. Melis. – Firenze, 1972.
7. Melis, F. Storia della Ragioneria / F. Melis. – Bologna : Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.
8. Melis, F. Aspetti della vita economica medievale (studi nell'Archivio Datini di Prato) / F. Melis. – Siena, 1962.
9. Roover, de R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover, A.C. Littleton, B.S. Yamey // Studies in the History of Accounting. – 1956. – P. 114–174.

## **ИНТЕРПРЕТАЦИЯ ПРИБЫЛИ В СИСТЕМЕ УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ВОЗЗРЕНИЙ**

***А.И. Белоусов**, д-р экон. наук, проф.;*

***Л.В. Близно**, канд. экон. наук, доц.*

*«Северо-Кавказский федеральный университет»*

*Институт экономики и управления, Россия*

Сложные экономические явления и процессы, связанные с негативным развитием мировой экономики существенно повысил интерес к интерпретации прибыли, равно как и к особенностям ее формирования в бухгалтерских информационных потоках. В частности, И. Фишер считал, что прибыль порождается капиталом, хотя и не зависит от величины имущества, и более того, оценка капитала прямо зависит от величины получаемого дохода, поскольку капитал представляется как актив способный приносить какую-нибудь прибыль [1]. Основным недостатком такого подхода следует считать значительную степень условности оценки капитала и ориентацию на будущие доходы, а не на реально полученные, что по сути дела, противоречит принципу осмотрительности или бухгалтерскому консерватизму. Его сущность, как известно, заключается в том, что бухгалтер, скорее всего, остановится на наименьших оценках активов доходов и наибольших в части долговых обязательств и расходов. Даже ряд собственно американских авторов (Р. Энтони, Дж. Рис), считают, что признавать доходы можно лишь при более серьезных основаниях, чем расходы, что противоречит динамической концепции учета. Классическим примером здесь может служить оценка активов по наименьшей стоимости. При этом уровень себестои-

мости берется в том случае, когда рыночная цена выше себестоимости и наоборот, что, соответствует известному постулату Д. Дзаппа, в соответствии с которым, доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны. Указанное обстоятельство вытекает из того, что доходы имеют документальное подтверждение, а величина расходов преимущественно зависит от учетной политики бизнес-единиц.

Статичная концепция определения прибыли базируется на известном утверждении Дж. М. Кейнса о способности капитала приносить в течение отчетного периода выгоду превышающую его начальную стоимость, хотя ссылки на Кейнса не совсем корректны, поскольку эти положения высказывались еще А.Смитом и К.Марксом. Отсюда прибыль есть некий прирост капитала собственника. Именно на способность капитала приносить прибавочную стоимость указывали еще марксисты. Указанные подходы достаточно хорошо ложатся на юридическую мантию бухгалтерского учета, хотя он уязвим с точки зрения причин оказывающих влияние на изменение капитала. Большинство бухгалтеров не могут согласиться с тем, что прибыль увеличивается за счет безвозмездного получения средств в собственность предприятия, роста оценки уже существующих активов; дополнительного вложения средств собственниками; капитализации расходов.[2] В результате, широкое распространение получила бухгалтерская динамическая трактовка в соответствии с которой прибыль определяется в виде разности между доходами бизнес-единиц и их расходами.

Полученная разность может быть как положительной, что свидетельствует о наличии прибыли, или отрицательной, что указывает на убыток. С точки зрения моделирования речь идет о потоке средств втекающих в бизнес-единицу (доходы) и оттоке средств вытекающих из предприятия (расходы). В результате, разность между двумя потоками модифицирует баланс характеризует прибыль. Однако в мире существуют различные концепции, защищающие необходимость вознаграждения услуги капитала. Последнее нашло свое выражение в ряде теоретических воззрений начиная от теории физической и ценностной производительности капитала (Ж. Сей, Дж. Мак-Куллох); и теории воздержания (Н.Сениор); до теорий платы за организацию (М. Маршалл); теории платы за риск (Ф. Найта); теории дохода новатора (Й. Шумпетера). Именно так в современной экономической литературе, особенно на микроуровне, рассматривается сущность бухгалтерской прибыли, которая считается составной частью экономической прибыли. В этом случае при нулевом значении экономической прибыли предприятие получает только бухгалтерскую прибыль, которую собственник в соответствии с теоретическими постулатами классической и неоклассической теорий считает вознаграждением за свои предпринимательские способности. Последнее вытекает из известного алгоритма подсчета экономической прибыли, которая равна итогу вычитания из общего (валового) дохода не только явных (бухгалтерских), но и неявных (экономических) издержек фирмы, т.е. упущенной доход от альтернативного использования собственных средств, а также минимальная (нормальная) прибыль, которая удерживает собственника в отрасли.

По сути дела в неолиберальной экономической теории издержками считаются все платежи, включая нормальную экономическую прибыль от продажи товарной массы и услуг. Она представляет собой разность между выручкой от реализации и вмененными издержками на ресурсы, задействованными в данную производственную деятельность, и если вмененные издержки превосходят выручку, то мы начинаем говорить об убытках предприятия. Полное покрытие вмененных затрат (отсутствие экономической прибыли) считается удовлетворительным финансово-экономическим результатом, поскольку задействованные ресурсы приносят выгоду, по крайней мере не меньшую, чем они бы приносили в рамках альтернативного потребления. Экономическая прибыль представляет собой остаток после вычитания из выручки издержек утраченных возможностей, а именно: себестоимости продукции, ренты и нормальной прибыли, которая, в свою очередь, является частью вмененных издержек (неявные вмененные издержки), учитываемые в составе бухгалтерской прибыли.

В том случае если бизнес-единица в результате своей деятельности полностью покрывает свои вмененные издержки, то это свидетельствует о максимальной эффективности используемых ресурсов. Если же экономическая прибыль равна издержкам, то указанная ситуация показывает что, используемые ресурсы приносят выгоду не в меньшем объеме, чем они приносили бы, если бы задействовали наилучший альтернативный путь. Наличие положительной экономической прибыли при использовании вводимых в воспроизводственный процесс факторов и ресурсов производственного характера указывает на то, что выгода здесь превосходит ту, которую предприятие могло бы получить, если бы потребляло эти ресурсы, иным наилучшим способом. Именно с этих позиций, с позиций сверхприбылей следует рассматривать экономическую прибыль. Ее основу составляют дополнительные доходы, получаемые в результате использования технологий «ноу-хау», лучших организаций (или эксплуатации труда), более выгодных природно-климатических условий (например, абсолютная рента).[3] В условиях неолиберальной экономической теории экономическая прибыль и ее наличие является важнейшим показателем общей финансово-экономической эффективности, поскольку превышение бухгалтерской прибыли над неявными издержками свидетельствует об исключительно правильном, может быть единственно верном, выборе финансово-хозяйственной стратегии деятельности предприятия. Чем больше разность между двумя указанными показателями, тем более рационально построен бизнес-процесс, поскольку вмененные (неявные), издержки отражают издержки иной альтернативы, которая заменяется более предпочтительной. Они всегда представляют дополнительные затраты отнесенные на объект учета, несмотря на отсутствие фактической операции-основания, опирающийся на первичную бухгалтерскую документацию. Вмененные затраты состоят из так называемой упущенной прибыли, издержек риска, амортизацию по уже списанным объектам основных средств, проценте на капитал и других калькуляционных расходов [4]. Правда, относить калькуляционные расходы целиком в группу вмененных расходов, поскольку они состоят из двух больших

групп. Первую группу составляют издержки не связанные с потреблением ресурсов в данном отчетном периоде и направленные на возмещение прошлых или возможных в будущем затрат предприятия. Кроме этого, в состав калькуляционных расходов включаются затраты, которые в рамках классического бухгалтерского и налогового учета нельзя включать в себестоимость продукции, работ и услуг, равно как и в налоговые вычеты из полученного дохода при определении налогооблагаемой прибыли.

Наиболее значимыми из данной группы расходов следует считать учет процентов на капитал вложенный в бизнес, калькуляцию заработной платы собственника фирмы, арендной платы за пользование принадлежащему собственнику имущества и т. Указанные затраты, как правило, не отражаются и первичной документацией, а следовательно, и не показываются в бухгалтерском учете расходов на производство. Однако, для успешного ведения бизнеса, объективного представления процессов ценообразования и оценки реальных бизнес-процессов, указанную группу калькуляционных расходов также необходимо описывать в управленческой бухгалтерии.

В рамках финансового учета отражению подлежат лишь фактически выплаченные проценты при использовании заемных средств. При оценке же экономической прибыли необходимо принимать во внимание затраты формируемые за счет как собственных, так и заемных источников с исчислением процентов не только по привлеченным, но и собственным средствам. Управленческий учет позволяет включать упущенную выгоду в состав вмененных (неявных) экономических затрат для осуществления сравнительных прогнозных оценок эффективности отдельных сценариев экономического развития [5]. Чаще всего при определении величины калькуляционного процента в качестве базы расчета принимают стоимость производственно-необходимого капитала, который не включает объекты непромышленного назначения, а также неиспользуемую часть объектов и средств производственного назначения. В итоге, в качестве расчетной базы используются основные и оборотные средства представляющие собственный капитал. Дискуссионным остаются и вопросы по оценке основного и оборотного капитала.

Наиболее простым вариантом исчисления процента на практике считается расчет по средней стоимости оборотного капитала, прежде всего из-за несложности расчетов и возможности считать сумму калькуляционных процентов постоянными расходами. Если же использовать остаточную стоимость то затраты на единицу продукции при совершенно одинаковых условиях производства систематически уменьшаются и по своему характеру трансформируются в переменные.

В целом, необходимо признать выводы, указывающие на неоднозначность понятия прибыли, поскольку она имеет разный спектр, каждый из которых строго соответствует строго определенной цели. В собственно методологическом плане это означает необходимость широкого использования различных вариан-

тов классификационных признаков. Теоретически количество отчетов должно быть соразмерно с количеством классификационных признаков.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Шумпетер, Й. Ирвинг Фишер (1867 – 1947) / Й Шумпетер // Десять великих экономистов от Маркса до Кейнса : пер. с англ. / Й Шумпетер. – М. : Институт Гайдара, 2011. – Гл. 8. – С. 306–327.
2. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета : квалиметрический учебник / В.И. Ткач [и др.]. – Ростов н/Д : Изд-во РГСУ, 2013.
3. Коробейников. И.О. Проблемы формирования современной концепции стратегического учета / И.О. Коробейников, И.А. Арташина, Ю.Н. Жулькова // Управленческий учет. – 2014. – № 9.
4. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / А. Апчерч. – М. : Финансы и статистика, 2002.
5. Белоусов, А.И. Адаптационные возможности современного бухгалтерского учета / А.И. Белоусов, Л.В. Близно // Учет, анализ и аудит. – 2014 – № 1.

#### ЭВОЛЮЦИЯ ТРЕБОВАНИЙ К СИСТЕМЕ КОНТРОЛЛИНГА

*С.М. Бычкова, д-р экон. наук, проф.*

*ФГБОУ ВО «Санкт-Петербургский государственный аграрный университет»,  
Россия;*

*Е.А. Жидкова, канд. экон. наук, доц.*

*ФГБОУ ВО «Кемеровский технологический институт пищевой промышленности»,  
Россия*

Исследование развития контроллинга поможет проникнуть в суть изучаемых аспектов, определить предпосылку их появления и развития, а также обосновать содержание категорий.

Конец XIX – начало XX века связаны с переворотом в науке и технике. Научно-техническая революция вызвала значительный рост промышленного производства и совершенствование системы управления им. В связи с чем возросла и потребность в массовом использовании высококвалифицированных кадров во всех отраслях науки, техники и производства. Контроллинг начал активно развиваться лишь на этом этапе промышленной революции.

Основа любой науки – это эвентуальность объективного описания явлений. Управленческая мысль с XX века делает особый акцент на трансформацию контроллинга в науку.

Первый интерес к рассмотрению менеджмента как науки управления был отмечен в 1911 г., когда американский инженер Ф. Тейлор возглавил движение научного управления (получило название в дальнейшем «школа научного управления»), которое определялось через знания, используемые в процессе труда, его