

ВЛИЯНИЕ ТЕОРИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА КОНЦЕПЦИЮ ОТЧЕТНОСТИ

Постникова Дарья Дмитриевна, старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета, ФГБОУ ВО РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, postidd@yandex. ru

Аннотация: На сегодняшний день практика и теория бухгалтерского учета решают множество поставленных задач: рассчитывает налоги, контролирует использования целевых средств, собирает данные для государственной статистики, производит оценочных активов и обязательств организации и т.д. При выполнении всех данных задач, приоритетной целью является составление бухгалтерской отчетности для предоставления достоверной информации различным пользователям об имущественном положении организации, то есть отражение адекватной картины бизнеса, реальной величины капитала компании.

Ключевые слова: отчетность, бухгалтерский учет, теории бухгалтерского учета.

Вопросы влияния различных факторов и ограничений, принятых в практике ведения бухгалтерского учета, на конечную информацию, получаемую заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, поднимаются многими как российскими, так и зарубежными учеными в различных их теориях бухгалтерского учета.

Следует отметить развитие бухгалтерской отчетности происходило одновременно с развитием теории учета. Наибольшим толчком для этого послужил труд Луки Пачоли, где он описал двойную запись.

Немалое влияние на структуру бухгалтерской отчетности оказали первые попытки классификации бухгалтерских счетов и повсеместное использование деления счетов на синтетические и аналитические (XVIII в.). Формы бухгалтерской отчетности стали более наглядными и давали общее представление об экономическом субъекте в целом.

Со становлением бухгалтерского учета как науки в XIX в. появляются различные методологические подходы к учету, начинают формироваться национальные научные школы, в каждой из которых отводилось свое место для отчетности.

Особый толчок получило развитие отчетности в XIX веке. В этот период в большинстве стран Европы начинает формироваться бухгалтерское законодательство, составной частью которого стали бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках. Законодательство многих стран обязывает предпринимателей публиковать свои бухгалтерские отчеты, чтобы снизить

размер риска со стороны акционеров, инвесторов и других внешних пользователей. Зарождается балансоведение, у истоков которого стояли юристы, определяющие баланс как основной документ, фактически подтверждающий способность собственников рассчитывать со своими кредиторами и, кроме того возможный к использованию в качестве доказательной базы в суде документ при решении вопросов по хозяйственным спорам.

Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии и деятельностью юристов, создавших специальную отрасль права — балансовое право. Заслугой юристов было формулирование требований к балансу: точность; полнота; ясность; правдивость; преемственность; единство баланса.

Различные требования к балансам обусловили необходимость их классификации. В Германии стали различать баланс-брутто - составлялся с указанием нераспределенной прибыли и баланс-нетто - составлялся с уже распределенной прибылью.

Более детальную классификацию балансов дал И. Крайбиг, он делил балансы по четырем основаниям:

- а) способу основания чистого результата;
- б) цели составления;
- в) признакам оценки;
- г) предметам исчисления.

В немецкой учетной школе шли дискуссии об отношениях баланса и счетов. Одни авторы утверждали, что счета и баланс - автономные категории; другие полагали, что баланс это и есть совокупность сальдо счетов Главной книги.

Основоположником балансовой теории в немецкой школе был швейцарский ученый И.Ф. Шер. В основу учета в отличие от предшествующих авторов Шер положил не счета, а баланс, и строил изложение не от частного к общему, а наоборот. В основе баланса лежало уравнение капитала, а сам баланс понимался как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала. Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им. На современников большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету.

Во второй половине XIX в. усилилась значимость бухгалтерской отчетности, которая в известном смысле стала отделяться от бухгалтерского учета и становиться самостоятельным элементом общей информационной базы, с помощью которой инвесторы и бизнесмены получали представление о субъекте хозяйствования. Основной отчетной формой в этот период времени выступает бухгалтерский баланс. Научные исследования в области формирования, интерпретации и эффективного использования данных балансовых отчетов способствовали активному развитию статической и динамической балансовых теорий.

В теории немецкой школы различали: динамический баланс, который правильно отражал финансовый результат, но мог искажать оценку имущества;

статистический баланс, цель которого - точное отражение стоимости имущества. На практике различали два баланса - налоговый и коммерческий.

Предполагалось, что в первом случае баланс отражал состояние средств на определенную дату, выступал причиной последующих изменений, во втором баланс — это только итог прошлых и безвозвратно утерянных усилий. Вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения. Сторонниками статического баланса были М. Берлинер, Г. Бидерманн, Г. Никлиш и др.

Статическая балансовая теория разрабатывалась с XIII в. по в XX в. Это творение юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве, частности на вопросах банкротства, или купцов, находящихся под влиянием этих юристов.

Статическая теория баланса была названа так, чтобы противопоставить свое учение традиционным взглядам. Никлиш утверждал, что баланс имеет одну цель - изобразить состояние средств предприятия, так как только в этом случае баланс защищал интересы кредиторов. Баланс понимался как бы ликвидационный, то есть активы рассматривались по текущим ценам на день отчетности. На практике это привело к тому, что средства оценивались по минимальным ценам, нематериальные ценности вводились в баланс только в том случае, если они покупались. Потерями считались лишь производственные расходы. Статическую трактовку бухгалтерского баланса развивали Г. Хольцер и В. ле Курт.

Развитие теории баланса привело от статической трактовки к динамической, первая носила натуралистический характер и была свойственна статистике; вторая раскрывала экономическое содержание хозяйственной деятельности современных фирм.

Динамический баланс изложил Э. Шмаленбах, основу его учения составляло разграничение материальных результатов и материальных затрат. По его мнению, если рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако, на практике должны составлять баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным затратам и результатам.

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала, поэтому в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота. Вопросы динамического баланса развивали Э. Касиоль, Е. Вальб, В. Ригер. Сторонники динамической трактовки в объяснении двойной записи делились на представителей одного ряда счетов: дебет-расход, кредит-приход (В. Ригер); двух - значение дебета и кредита менялось в зависимости от

того, идет ли речь об активном или пассивном счете (Е. Вальб); и трех рядов - счета имущества и капитала (по дебету отражалось движение имущества, по кредиту - капитала), счета расчетов (по дебету показывались права собственника, а по кредиту - доходы). Окончательный финансовый результат может быть выведен отдельно по каждому ряду счетов (Леманн).

Сравнительная характеристика баланса согласно статистической и динамической теориям гтоедставлена в таблице 1.

Таблица 1

Сравнительный анализ статической и динамической трактовок бухгалтерского баланса

Основные положения	Статистическая трактовка	Динамическая трактовка
Цель построения баланса	Реальная оценка имущества	Формирование финансового результата
Преимущественные пользователи отчетности	Преимущественно кредиторы	Преимущественно собственники
Оценка статей актива	По текущей рыночной стоимости	По себестоимости
Содержание статей актива	Ограничено активами на праве собственности	Включает активы на праве владения ! и распоряжения
Группировка статей баланса	Актив - по ликвидности, пассив - по изъятию	По фазам (Стадиям) кругооборота капитала
Имущество организации	Включает личное имущество собственников	Обособленно от личного имущества собственников
Амортизация	Потеря потребительской стоимости актива (имущества)	Распределение стоимости актива по периодам его полезного использования
Дебиторская задолженность	Отражается с учетом процентов	Отражается в номинальной оценке
Уставный капитал	Отражается в сумме, подлежащей внесению	Отражается в сумме реально внесенных средств
Учет обязательств	С момента заключения договора	С момента выполнения договора
Кредиторская задолженность	Отражается с учетом процентов	Кредит и проценты отражаются отдельно
Момент реализации	В силу принципа фиктивной ликвидации не играет большой роли	Ключевой принцип. играющий большую роль при исчислении финансового результата

Объединение статического и динамического баланса, их синтез предложили Ф. Шмидт, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томе, который получил название компромиссный.

Шмидт назвал свой баланс органическим и рекомендовал составлять его ежегодно. Это требование вытекало из недостатка денег как учетного измерителя, их покупательная сила быстро менялась, отсюда вывод: чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс. Из учения об органическом балансе Шмидт выводил и учение об органической калькуляции.

Зоммерфельд в своем эвдинамическом балансе стремился к синтезу идей Шмаленбаха с интерпретацией баланса, данной Бидерманном: объектом баланса считался денежный цикл: деньги-запасы-готовые изделия-

реализация-деньги. Почти все немецкие исследователи основной учета считали баланс, но Вальбах полагал, что в основе учета лежит счет.

Следует заметить, что противоречие данных двух теорий заключается в следующем: если сформировать отчетность, основываясь на принципах статической концепции, то в ней будет достоверно представлена картина платежеспособности компании, но потеряется объективная информация об ее финансовых результатах; если финансовую отчетность сформировать на принципах динамической теории, то отчетность позволит охарактеризовать эффективность деятельности предприятия, но скроет платежеспособность.

Отчетность различных хозяйствующих субъектов не всегда правильно понималась пользователями. Она оказывалась несопоставимой, непригодной для серьезного делового анализа, приводила к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, представивших отчетность.

Библиографический список

1. Балансоведение: Учеб. пособие / под ред. Ю. И. Сигидова. М.: Рид Групп, 2011. 352 с.
2. Кутер, М. И. Естественная форма изначального бухгалтерского баланса / М. И. Кутер, М. М. Гурская // Между народный бухгалтерский учет. 2010. №5 (137). С. 50-59.
3. Постникова Д.Д. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в Европейских странах//Молодежный научный вестник. 2016. № 3 (3). С. 36-41.
4. Постникова. Л.В. Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства/Л.В. Постникова//Бухучет в сельском хозяйстве. -М., 2014. № 10. С. 14-21
5. Хоружий Л.И., Трясцина Н.Ю. Формирование информации в интегрированной отчетности для оценки инвестиционной привлекательности организаций АПК / Л.И. Хоружий, Н.Ю. Трясципа/Бухучет в сельском хозяйстве. 2018. № 1. С. 18-26
6. Хоружий Л.И., Постникова Д.Д. Отражение информации о социальных и экономических доходах и расходах в интегрированной отчетности организаций АПК/УБухучет в сельском хозяйстве. 2016. № 12. С. 60-71.
7. Ясменко Г.Н., Жук В. Н. Исторические аспекты развития бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов // Научный журнал КубГАУ, 2014, №97(03).