

БАЛАНСОВЫЕ КОНЦЕПЦИИ КАК МЕТОДОЛОГИЧЕСКАЯ ОСНОВА ФОРМИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

© 2014 Миргородская Марина Геннадьевна

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3
E-mail: nkc.yola@gmail.com

Рассмотрена значимость научных школ балансоведения для формирования современной бухгалтерской отчетности. Приведены исторические подходы к применению принципов, формированию затрат и распределению косвенных расходов, представлена позиция автора в отношении формирования стратегической отчетности.

Ключевые слова: балансоведение, концепции баланса, принципы, элементы отчетности, виды отчетности.

Научная школа балансоведения, развивающаяся в XX столетии параллельно в разных странах мира, основывалась на представлении концепций движения капитала с разных позиций. Наиболее популярной в мире признана немецкая школа балансоведения, авторам которой принадлежат исследования трех базовых концепций: статического, динамического и органического балансов. Общая характеристика этих концепций дана в работе Йорга Бетге “Балансоведение” (1996)¹, профессора Мюнстерского университета, переведенной на русский язык в 2000 г. Автор приводит не только значение балансовых теорий как теорий отчетности, но и раскрывает их влияние на современную финансовую отчетность. Многие позиции отражения основных элементов отчетности рассмотрены с позиции немецкого права и реализации в нем директив ЕС № 4, 7 и 8. Безусловно, характеристика балансовых концепций Й. Бетге не свободна от национальной политики. Так, общие принципы и многие правила учета и оценки объектов приведены в работе с учетом положений Торгового кодекса Германии, его параграфов и статей.

В работе Я.В. Соколова “Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней” (1996) проведена систематизация основных изысканий в области балансоведения немецких авторов, результаты этой систематизации приведены нами в таблице.

Все дискуссии между представленными в таблице тремя направлениями научной школы сводились не только к содержанию и значению того или иного баланса, но и к выбору рациональных способов построения номенклатуры затрат

на производство, а также к определению методов распределения косвенных затрат. Я.В. Соколов выделил в этих вопросах три направления распределения затрат: бухгалтерское, математико-статистическое и плановое. Первое основано на бухгалтерской документации, т.е. документально подтвержденных затратах, распределяемых по принципу О.Р. Шнуггаузена: “...при распределении косвенных затрат надо руководствоваться принципом: чем выше ожидаемая прибыль от реализации предмета, тем больше на него падает постоянных затрат”². Второе, математико-статистическое, направление существовало в разных вариантах и было основано на применении различных математических вычислений и статистических разложений затрат, выполненных, в частности, и графическим путем. Третье плановое направление было ориентировано на отнесение на счет производства только прямых затрат. Что касается косвенных расходов, то их распределение считалось необязательным. Чаще встречались рекомендации об отнесении таких расходов на центры ответственности.

Думается, что дискуссионные вопросы о распределении затрат Я.В. Соколовым были подняты неслучайно, поскольку формирование себестоимости производства и определение финансового результата (прибыли или убытка) невозможны без решения этих вопросов. Многие современные авторы рассматривают проблемы формирования себестоимости и текущего учета затрат в системе управленческого (производственного) учета, ориентируясь на отсутствие сколь-нибудь подробных требований к учету затрат в

Характеристика общепризнанных концепций немецкой школы балансоведения, по Я.В. Соколову*

Общепризнанная концепция, ее авторы	Характеристика
Статическая концепция баланса	
Основоположник статической теории Йоган Фридрих Шер (1846-1924)	Статический баланс выступает причиной последующих изменений, устремлен в будущее, исходит из того, что баланс в момент времени t_0 - это причина баланса в момент t_n (механистическая трактовка)
<i>Его последователи:</i>	
Манфред Берлинер - автор ликвидационного баланса (1893)	Каждый баланс рассматривается как ликвидационный, его пассив выступает долевым распределением имущественной массы актива. Заслугой автора является то, что группировка имущества в активе разработана на основе "плана распределения" по счетам
Г. Бидерманн - автор эквивалентного баланса (1912)	Все хозяйственные операции сгруппированы в четыре множества: 1 - финансирование (начальные операции, связанные с вложением капитала), 2 - ангажирование (операции, связанные с превращением денежной формы капитала в товарную); 3 - реализация (операции, связанные с превращением товарной формы капитала в денежную); 4 - оприходование (возвращение капитала в первоначальную форму) Кругооборот капитала описан в графической и математической форме с использованием терминологии К. Маркса. Выделены три счета высшего порядка: K - капитал, D - деньги, C - ценности. Формула баланса построена на теории двух рядов счетов: $C + D = K$
Г. Хольцер - автор квантификационного баланса (1936)	Баланс является "орудием" исчисления стоимости. По форме представляет собой две равные группы счетов: имущество и капитал. Результат не имеет самостоятельного значения. Поэтому "убытки и прибыли" должны, по мнению автора, отражаться как субсчет к счету "капитал"
Вальтер Ле Кутр - автор тотального баланса (1938)	"Баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе" (Ле Кутр) Цели тотального баланса: 1 - изображение имущества, 2 - исчисление прибыли, 3 - наблюдение за хозяйственными процессами, 4 - предоставление отчетности. В активе баланса выделены пять разделов: 1 - номинальный капитал (основные оборотные средства в работе), 2 - страховой капитал (средства, не имеющие прямого отношения к основной деятельности), 3 - социальный капитал (средства, вложенные в социальную сферу), 4 - управленческий капитал (средства, вложенные в сферу управления), 5 - избыточный капитал (средства, не используемые на предприятии) В пассиве баланса выделены три раздела: 1 - собственные средства; 2 - кредиторская задолженность; 3 - прибыль
Динамическая концепция баланса	
Основоположник динамической теории баланса Эйген Шмаленбах (1873-1955)	Динамический баланс является итогом прошлых усилий, устремлен в прошлое, означает, что баланс в момент времени t_0 является следствием баланса в момент t_n (механистическая трактовка) Основу учения Шмаленбаха составляет разграничение материальных результатов и материальных затрат, с одной стороны, и денежных результатов (выручка) и денежных расходов (валовые убытки), с другой стороны. Из различий между материальными и денежными оборотами следует, что в период составления баланса можно выделить материальные обороты, не дающие финансового результата, и финансовые результаты, не являющиеся материальным оборотом. Основная роль баланса - выявление прибыли, отражение результатов. В основе концепции Шмаленбаха лежит модель кругооборота промышленного капитала: $D-T \dots P \dots T'-D'$. Движение капитала по балансу отражено четырьмя фазами по основному и встречному движению. Каждая фаза (всего 8) отражает жизнь предприятия. Постулат Шмаленбаха: <i>разность между сальдо счетов собственных средств и основных средств равна разности между сальдо счетов оборотных средств и кредиторской задолженности</i>
<i>Его последователи:</i>	
Э.Косиоль провел различия между предельными и промежуточными балансами (1940)	Под предельными балансами понимаются начальный и заключительный балансы (рождение и смерть предприятия). Под промежуточными балансами понимаются балансы, составленные за период работы: месяц, год и т.д.
Е. Вальб - автор упрощенной схемы динамического баланса (1926)	Баланс построен по схеме "баланс-счет"

Окончание таблицы

Общепризнанная концепция, ее авторы	Характеристика
В. Ригер - автор номинального баланса (1928)	Баланс может быть только финансовым и никаким другим документом. Объектом бухгалтерского учета может быть только имущество, за которое заплачено. Прибыль предприятия есть разность между средствами, полученными при его ликвидации, и средствами, вложенными в него на момент открытия. Каждая хозяйственная операция содержит два элемента: прибыль и убыток
Органическая концепция баланса	
Фриц Шмидт (1882-1950)	Любое предприятие - живой организм, поэтому в терминологии преобладает слово "органический": органический баланс, органическая калькуляция. Шмидт провел строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком). Цель прибыли - поддержание способности предприятия к предпринимательской деятельности. Рост прибыли соответствует росту финансового результата. Прибыль образуется в результате кругооборота капитала. Органический баланс должен составляться ежедневно
<i>Его последователи:</i>	
Иосиф Буррий - автор статико-динамического баланса	Подход основан на синтезе учения Никлиеша и Шмаленбаха
Г. Зомерфельд - автор эвдинамического баланса (1924)	Подход основан на синтезе идей Шмаленбаха и интерпретации баланса Бидерманна: объектом баланса считается денежный цикл (деньги - запасы - готовые изделия - реализация - деньги). Затраты исчисляются по себестоимости. У баланса две цели: 1 - выявление финансовых результатов, 2 - оценка имущественного положения предприятия

* Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для студ. экон. вузов. М., 1996. С. 303-325.

международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).

Система российского бухгалтерского учета не свободна от проблемы отражения затрат на производство и формирование финансового результата на счетах бухгалтерского учета. Что касается детализации отдельных статей себестоимости и временного их отражения, то в помощь бухгалтерскому учету ученые и практики прибегают к поэлементной системе учета затрат, учету затрат по центрам затрат и центрам ответственности и так далее в рамках управленческого (производственного) учета. Из нормативных документов, которыми может руководствоваться российский бухгалтер в части формирования и распределения затрат, можно выделить только один - ПБУ 10/99 "Расходы организации". Федерального стандарта по учету в данной области пока еще не существует. Поэтому схемы формирования затрат и определения финансового результата в системе бухгалтерского учета (при или без помощи управленческого (производственного) учета) содержат в своей основе классические модели движения оборотного капитала, в чем научные школы всего мира схожи со школой немецкого балансоведения.

Интересно, что общая модель немецкого балансоведения (отчетности) ориентирована на применение нескольких групп принципов бухгалтерс-

кого учета: принципов документирования хозяйственных операций, общих принципов системных принципов, принципов исчисления годового финансового результата, принципов отражения статей в балансе и принципов сохранения капитала:

- *принципы документирования хозяйственных операций*: принцип систематизированного построения бухгалтерского учета; принцип полноты плана счетов; принцип полного и ясного отражения хозяйственных операций; принцип документального подтверждения; принцип соблюдения сроков хранения и составления; принцип документирования механизма функционирования системы внутреннего контроля;

- *общие принципы*: точность бухгалтерского учета и годовой отчетности; принцип сравнимости; принцип ясности; принцип полноты; принцип экономичности (принцип значимости);

- *системные принципы*: принцип непрерывности хозяйственной деятельности; принцип платежей; принцип индивидуальной оценки;

- *принципы исчисления годового финансового результата*: принцип реализации; принцип разграничения по содержанию и по времени;

- *принципы отражения в балансе*: принцип отражения в активе; принцип отражения в пассиве;

- *принципы сохранения капитала*: принцип импаритета (или принцип ожидания возможных убытков); принцип осторожности.

Многие из перечисленных принципов, несмотря на определенную модификацию названий, применяются в национальных учетных системах и в настоящее время. Часть принципов получила статус требований к ведению или к качеству информации, другая часть - отражена в качестве принципов формирования показателей отчетности.

Немецкая классическая модель балансоведения, кроме системы принципов бухгалтерского учета, основана на строгой организации и процедуре бухгалтерского учета, завершающей стадией которых является формирование баланса (оборотного баланса и собственно баланса). На протяжении уже нескольких исторических периодов существует формула бухгалтерского баланса, которая, претерпевая возможные изменения, признана международным профессиональным сообществом в окончательном виде:

Активы = Капитал + Обязательства.

Кроме названных трех элементов баланса, к элементам бухгалтерской отчетности относят еще *доходы и расходы*. Все пять названных элементов отчетности положены в основу формирования главных ее форм: Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах.

Однако относительно содержания форм отчетности до настоящего времени ведется научная дискуссия, которая касается правил отражения и оценки статей, например, в бухгалтерском балансе. От того, какие правила выделяются в качестве приоритетных отдельными авторами, зависит та или иная модель отчетности. Внешняя отчетность организации, которая имеет множество целевых назначений (бухгалтерская (финансовая) отчетность; отчетность в области устойчивого развития организации; отчетность, сформированная по требованиям МСФО и т.д.), независимо от содержания ее основных форм ориентирована на общую балансовую модель, признанную международными стандартами финансовой отчетности и директивами ЕС. Баланс между статикой и динамикой в современной бухгалтерской отчетности так и не достигнут. Поскольку отчетность содержит данные прошлых отчетных периодов, ее можно считать статической. Введенные правила отражения в отчетности состояния активов, капитала и обязательств в динамике за несколько отчетных периодов позволя-

ют выстраивать тренд этих показателей, ориентированных на достижение определенных результатов в будущих периодах.

Однако задача формировать отчетность будущего периода не является функцией бухгалтерии. Это, скорее, могут профессионально выполнять специалисты-аналитики, владеющие арсеналом различных аналитических и прогнозных методов и методик. В данной связи следует обратиться к различным современным методам формирования отчетности, которые позволяют моделировать, рассчитывать прогнозные значения на основе составленных моделей показателей баланса, отчета и о финансовых результатах и других форм³. Использование такого рода методов дает возможность предприятию формировать стратегическую отчетность и на ее основе осуществлять мониторинг достигнутого уровня показателей в том или ином отчетном периоде. Для такой работы требуются подготовленные специалисты, владеющие методами формирования показателей и составления основных форм отчетности. Интерпретация данных анализа является бесценной информацией для стратегического управления организацией. Поэтому концепция формирования отчетности с теоретической и практической точек зрения, основанная на богатом историческом опыте моделирования данных и распределения их по формам отчетности, требует ее глубокого исследования для постоянного дальнейшего совершенствования и адаптации к конкретным условиям рынка, в которых осуществляют свою деятельность российские организации.

¹ Бетге Й. Балансоведение. М., 2000.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учеб. пособие для студ. экон. вузов. М., 1996. С. 323.

³ См.: Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Виды отчетности как составная часть учетно-аналитического обеспечения управления собственным капиталом и основные направления их совершенствования // Аудит и финансовый анализ. 2012. № 2. С. 19-32; Глинская О.С. Аудит прогнозной финансовой информации: теория и методология : монография. Йошкар-Ола, 2010; Соколов Я.В. Указ. соч.; Шилова Л.Ф. Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций: монография. Йошкар-Ола, 2010.

Поступила в редакцию 02.07.2014 г.