

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Jelena Komendantova

TÄNAPÄEVASE BILANSI TÕLGENDUSEST
(SAKSA KOOLKONNA BILANSITEOORIALE NÄITEL)
О ТРАКТОВКЕ СОВРЕМЕННОГО БАЛАНСА
(НА ПРИМЕРЕ НЕМЕЦКОЙ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА)
Magistritöö

Juhendaja: professor Jaan Alver

Tallinn 2016

СОДЕРЖАНИЕ

АБСТРАКТ.....	3
ВВЕДЕНИЕ.....	4
ТЕРМИНЫ	7
1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ БАЛАНСОВЕДЕНИЯ.....	9
1.1. Развитие учетной мысли в Европе в XV-XIX веках.....	9
1.2. Юридическая и экономическая трактовки баланса.....	14
1.3. Торговый и производственный учет.....	16
1.4. Учетная концепция И. Ф. Шера	17
2. ТРАКТОВКА БАЛАНСА В НЕМЕЦКОЙ ШКОЛЕ УЧЕТА.....	23
2.1. Теория статического баланса.....	24
2.2. Теория динамического баланса	27
2.3. Теория органического баланса	32
2.4. Развитие статической и динамической трактовок баланса.....	35
3. СОВРЕМЕННАЯ ТРАКТОВКА БАЛАНСА.....	41
3.1. Подходы к трактовке баланса.....	41
3.2. Современное определение бухгалтерского баланса, его структура	45
3.3. Цели и задачи баланса.....	48
3.4. Элементы основных теорий баланса немецкой школы в современном виде баланса	50
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	59
SUMMARY	64
LÜNIKOKKUVÕTE	67
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	70

АБСТРАКТ

Тема работы: Трактовка современного баланса основываясь на теориях немецкой школы бухгалтерского учета

В составлении и понимании финансовых отчетов следует исходить из целей, задач и принципов учета. Современная учетная практика представляет собой синтез идей различных учетных концепций. Одними из самых весомых теорий балансоведения являются теории Немецкой школы учета. Целью этой работы является трактовка современного баланса, опираясь на взгляды представителей названной школы.

Работа основывается на исследованиях научных трудов авторов в области балансоведения. Многие принципы, приведенные представителями различных теорий баланса, нашли применение в современном учете. Иоганн Фридрих Шер положил в основу учета не счета, а баланс. основополагающими теориями баланса считаются статическая и динамическая теории. Современный учет можно отнести скорее к статическому, в рамках которого балансу отводится роль отчета, в котором фиксируется финансовое положение предприятия на определенную дату. Однако не все принципы, присущие статической трактовке баланса применяются в том же виде, в котором они были изначально представлены. Цель динамического баланса – определение точного и сравнимого финансового результата – достигается в настоящее время через отчет о прибыли. Динамическая трактовка активов и пассивов как расходов и доходов будущих периодов применяется скорее потребителями финансовой отчетности предприятия, чем ее составителями. Сам баланс и составляющие его элементы определяются в настоящее время согласно статической теории, принципы же учета и отчетности во многом совпадают со взглядами представителей динамической трактовки баланса. Для современного учета характерно стремление удовлетворить потребности всех потребителей финансовых отчетов. Поэтому разные формы отчетности рассматриваются в комплексе, не выделяя превосходство одного финансового отчета над другим.

Ключевые слова: балансоведение, статический баланс, динамический баланс, органический баланс, трактовка баланса, современный учет, история учетной мысли

ВВЕДЕНИЕ

Законы и стандарты, регулирующие фиксацию хозяйственной деятельности, постоянно меняются. Несмотря на это, логика бухгалтерских рассуждений едина, и понимание сущности баланса и принципов его построения лежит в основе бухгалтерского учета и экономического анализа. Нельзя сказать, что практикующий бухгалтер не может обойтись без теории балансоведения, однако не овладев теорией учета, трудно понять общие закономерности, которые были выведены как далекими нашими предшественниками, так и представителями современной учетной мысли разных стран. Корень теории учета – баланс, и по его данным судят не только о финансовом положении предприятия, но и об успешности ее руководителей. Составляя баланс, бухгалтер базируется на какой-либо концепции учета и в зависимости от выбранной методики может прийти к разным результатам. Потребителями отчетов о хозяйственной деятельности предприятия являются собственники, работники, инвесторы, кредиторы, государственные чиновники. Для того, чтобы все эти группы достаточно хорошо понимали методы определения финансовых результатов, нужна основа, каковой является балансоведение.

Целью этой работы является трактовка современного вида баланса, опираясь на взгляды различных исследователей теории балансоведения. Существуют различные подходы к построению и пониманию бухгалтерского баланса. Задачей настоящей работы является раскрыть эволюцию взглядов на бухгалтерский учет и проследить изменение бухгалтерской мысли. Однако в основе лежит не изучение истории бухгалтерского учета как такового, а исследование различных подходов к пониманию баланса.

Объектом исследования является бухгалтерский баланс. Со временем меняется не только вид самого баланса, но, что более важно, его трактовка. Что стоит за той или иной записью хозяйственной деятельности предприятия? Почему какое-либо событие отображается так, а не иначе? Как изменялись взгляды на бухгалтерский учет и как они повлияли на современную финансовую отчетность? Эти вопросы лежат в основе исследования этой работы.

Различные взгляды, основываясь на определенной совокупности достижений предыдущих мыслителей, развились в отдельные учения, направления и теории.

Работа основывается на научных статьях и монографиях о балансоведении. В работе рассматривается в основном немецкая школа учета, так как родоначальниками балансоведения считаются именно ее представители. Теорию учета развивали Ф. Скубиц, Э. Шмаленбах, И. Ф. Шер, Ф. Шмидт и другие. Методологической основой исследования стали научные труды различных авторов в области балансоведения. Особое внимание уделено учетной концепции Иоганна Фридриха Шера, теориям статического и динамического балансов, и созданной Фрицем Шмидтом теории органического баланса. Нормативно-правовой базой для определения современного подхода к целям и задачам баланса являются нормативно-правовые акты (Закон о бухгалтерском учете), государственные стандарты и инструкции.

При написании работы был применен такой метод научного исследования, как изучение научной литературы по теме исследования, а также изучение нормативно-правовой базы.

Формирование базовых принципов учета проходило под влиянием разных концепций баланса, и современная учетная практика представляет синтез идей названных концепций. Базовые принципы, заложенные в основу регулирования учета, и понимание истоков современного вида баланса позволят практикам-бухгалтерам, финансовым менеджерам лучше разобраться в нормативном законодательстве и помогут принимать управленческие решения, основываясь на теории и методике составления баланса. Такие пользователи баланса, как владельцы предприятия, кредиторы, клиенты, государственные учреждения, понимая основу формирования отчетности, смогут яснее и легче интерпретировать результаты анализа финансового положения организации.

Знание основных концепций балансоведения дает: 1) понимание логики и принципов построения финансовой отчетности в целом и в частности – баланса; 2) понимание логики, принципов и процедур экономического чтения и анализа финансовой отчетности, и является важным элементом процесса принятия решений финансового характера.

Перед основной частью работы даются определения важнейших понятий, используемых при описании теорий баланса немецкой школы учета. Терминология, используемая представителями различных трактовок баланса, во многом отличается от

современных определений, описанных в Международных Стандартах Финансовой Отчетности. Ряд понятий в общепринятых стандартах не представляется, что ещё больше подчеркивает необходимость понимания используемой терминологии.

В первой главе прослеживается возникновение балансоведения как науки. Основное внимание уделено развитию учетной мысли в Европе с начала XIX века до появления учетной концепции И. Ф. Шера. Отдельно рассматриваются такие трактовки баланса, как юридическая и экономическая, а также отличия торгового и производственного учета.

Во второй главе рассмотрены основные подходы к трактовке баланса в немецкой школе учета. В немецком балансоведении существует три главных направления: статический, динамический баланс и компромиссное решение. В этой главе подробно описываются концепции статической теории баланса, динамической теории Э. Шмаленбаха и органической теории Ф. Шмидта. Внимание уделено также развитию этих учетных концепций. В работе представлены подходы тех теоретиков, чьи труды оказали наибольшее влияние на современный учет (например, Никлиш, Ле Кутр, Мокстер).

В третьей главе сопоставляется современный вид баланса, его законодательно определенные цели и задачи с теориями баланса, выдвинутыми немецкими исследователями. Основная часть главы посвящена раскрытию лежащих в основе современного учета элементов теорий баланса, рассмотренных в рамках настоящей работы.

ТЕРМИНЫ

Прежде, чем начинать разговор о различных теориях баланса, следует обратить внимание на используемую далее терминологию, поскольку она играет важную роль в понимании сути рассматриваемых направлений балансоведения. Достаточно подробно описывает особенности того или иного понятия немецкий профессор Йорг Бетге. Его определения соответствуют господствовавшим в немецком учете понятиям, которые использовали в своих теориях представители прежде всего динамической, а также статической теорий баланса. Приведенные ниже определения во многом не совпадают с современными понятиями, описанными в Международных Стандартах Финансовой Отчетности (далее МСФО), однако играют важную роль в понимании концепций рассматриваемых в настоящей работе теорий.

Категориями финансового учета в немецких теориях баланса являются (Бетге 2000, 2):

- 1) имущество и обязательства (задолженность, долги) как категории состояния, которые находят отражение в балансе на определенную дату;
- 2) расходы (затраты отчетного периода) и доходы (результаты отчетного периода) как категории движения, которые отображаются в отчете о прибыли за определенный период.

В качестве *имущества* (актив) обозначается совокупность отраженных в балансе и представленных в стоимостном выражении объектов, приобретенных с использованием *капитала* (пассив), который указывает на величину предоставленных в прошлом в распоряжение организации средств и их происхождение.

Выплаты – это уменьшение денег (касса, банковский счет), *поступившие платежи* – это их увеличение. Под *расходами* подразумевается любое уменьшение имущества, например, все выплаты, не приводящие к росту дебиторской задолженности или уменьшению обязательств. Кроме того расходами являются: а) любое увеличение обязательств, не связанное с одновременными выплатами (например покупка товара по счету); б) любое снижение дебиторской задолженности, не связанное с одновременными

платежами (списание дебиторской задолженности). *Доходы* – это увеличение ликвидного имущества. Доходы формируются из: а) всех платежей поступивших, не приводящих к изменениям величины дебиторской задолженности и обязательств; б) любого увеличения дебиторской задолженности, не связанного с одновременными поступлениями; в) любого снижения обязательств, не связанного с одновременными выплатами. (Бетге 2000, 1)

Понятие *издержек* определяется в толковом словаре следующим образом (Ожегов 2015): израсходованная на что-нибудь сумма; затраты разного рода, как правило, основная составляющая цены; суммарные производственные затраты в процессе изготовления конечной продукции. В рамках этой работы понятие издержек лучше раскрывается при помощи связей между *издержками*, *выплатами* и *расходами* (Ibid., 4):

- 1) Выплаты могут привести к возникновению издержек не в том же отчетном периоде, например погашение обязательств прошлого года.
- 2) Хозяйственные операции могут быть связаны с выплатами и одновременно вести к возникновению издержек в отчетном периоде, например закупка сырья.
- 3) Издержки (при отсутствии в том же периоде выплат) возникают либо при увеличении обязательств (например, закупка сырья в кредит), либо при уменьшении дебиторской задолженности.
- 4) Издержки являются расходами, если они относятся к одному отчетному периоду, например часть амортизационных отчислений на оборудование, начисленных в период его приобретения, либо использование сырья в том же периоде.

1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ БАЛАНСОВЕДЕНИЯ

В этой главе рассматривается возникновение балансоведения как науки. В этой части работы прослежено развитие учетной мысли до теории баланса Шера, которая считается началом новой эпохи в бухгалтерском учете.

1.1. Развитие учетной мысли в Европе в XV-XIX веках

Историю бухгалтерского учета можно разделить на два больших периода: долитературный и литературный (Цыганков 2007, 11). Литературный период начинается с 10 ноября 1494 года, когда вышла в свет работа профессора математики миланского университета Луки Пачоли «Сумма арифметики и геометрии, учение о пропорциях и отношениях» (Соболевская 2006). Бухгалтерский баланс сначала был не отдельным отчетным документом, а частью Главной книги, представлявшей собой совокупность всех бухгалтерских счетов (Цыганков 2015, 123). Пачоли называл главной целью учета ведение дел в должном порядке, чтобы можно было без задержек получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований. Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение учетных регистров, в связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг (Родина, Пархоменко 2007, 13).

Со второй половины XVII века в Европе доминировал французский бухгалтерский учет. Французский экономист и правовед Жак Савари утверждал, что учет – это составная часть науки об управлении отдельным единичным предприятием. Для французских бухгалтеров характерно главенство счетов над балансом, двойную запись они выводили из счетов, а не из баланса. (Ibid., 16).

Идея немецкого учета сводилась к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами – факторами. Немецкие бухгалтеры Вильгельм Швайкер и Христоф Ахатиус Хагер попытались синтезировать немецкие и итальянские идеи учета.

Главным в учете они считали искусную запись и обоснованное описание всех расходов и доходов. Математик и философ Готфрид Вильгельм Лейбниц впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета, расположив их в хронологическом порядке (Родина, Пархоменко 2007, 20):

- 1) установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления;
- 2) запись факта в бухгалтерские регистры;
- 3) выполнение счетных операций.

Большим достижением Швайкера было то, что он попытался сгруппировать все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свести их к 250 стандартным проводкам. Выделение операций предусматривало и выбор счетов. Это позволило признать Швайкера автором плана счетов, в котором использована система кодирования как счетов, так и хозяйственных операций. Немецкая форма счетоводства впервые была описана в 1774 году Ф. Гельвигом, форма родилась в результате деления журнала на Мемориал и кассовую книгу. В первом регистре в хронологическом порядке регистрировались все факты хозяйственной жизни, не затрагивающие кассы. В Германии долгие годы господствовала камеральная бухгалтерия, в центре которой был учет кассы (Львова 2014, 43). Распространение двойной итальянской бухгалтерии привело к дополнению хорошо известной кассовой книги Мемориалом и в результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах, а записи по счетам в Главной книге, где подводили итоги один раз в месяц (Соколов 1996, 69). В немецкой форме счетоводства формировались свои особенные черты учета, при этом особое внимание уделялось оформлению записей, но как и для бухгалтеров многих европейских стран того времени было характерно вести свои записи так, как они умеют (Соколов 1991, 52).

До XIX века собственникам или руководителям, желавшим познакомиться с финансовым состоянием предприятия, большинство бухгалтеров предлагали обратиться к последнему листу Главной книги. По мере роста предприятий увеличивались и размеры последней. С практической точки зрения это становилось все более неудобным. В XIX веке данные стали выписывать для собственника предприятия на отдельный лист. «Дебет» и «Кредит» при составлении выписки заменяли на «Актив» и «Пассив» (Цыганков 2015, 123). Эта замена стала первой реформой баланса, положившей начало двухвековой истории попыток его экономического толкования. Эта новация разрушила

первоначальную гармонию баланса: технической группировке данных теперь противостояли заголовки, претендующие на экономическое содержание (Цыганков 2015, 123). В Таблице 1 приведена выписка из счета Баланса XIX века:

Таблица 1. Вид баланса XIX века

Актив	Пассив
Вещные активы	Капитал (включая прибыль)
Дебиторская задолженность	Амортизация
Убытки	Кредиторская задолженность
Итог = Активы + Амортизация + Убытки	Итог = Активы + Амортизация + Убытки

Источник: (Цыганков 2015)

Такое расположение статей в балансе сильно отличается от его современного вида. Одними из первых задумались над составляющими баланса французские ученые. По мнению французских бухгалтеров, не на своих местах в балансе находятся, в первую очередь, статьи прибылей и убытков. В связи с этим прибыль они назвали «фиктивным пассивом», или «пассивом счетного противоположения», а убыток – «фиктивным активом», или «активом счетного противоположения». Терминология французских бухгалтеров высвечивала проблему, призывая тем самым к действиям, однако найти альтернативу в то время было очень сложно (Ibid., 127). Приверженцы экономической трактовки баланса, такие как Д. Криппа, Ф. Беста, В. Альфиери, Г. Гидилья, считали, что бухгалтерский учет является частью политической экономии. Материальная природа счетоводства проявлялась в том, что каждому виду материальных ценностей соответствовал определенный счет, отсюда сложилась классификация счетов по типу ценностей. Все счета делились по учету реальных и рациональных ценностей. Реальные счета делились на счета личные и счета материальных ценностей, а счета материальных ценностей – на счета основных и оборотных средств. В счета оборотных средств включали счета капитала и все результатные счета. Приоритет экономических аспектов в бухгалтерском учете характерен для трудов крупнейших ученых французской школы: Ж. Г. Курсель-Сенеля, Л. Сэйя, А. Гильбо и Э. П. Леоте (Родина, Пархоменко 2007, 17).

Теорию учета в германоязычных странах развивали Ф. Скубиц, Ф. Ляйтнер, Э. Шмаленбах, И. Крайбиг, И. Ф. Шер и другие. Австрийский специалист финансового учета Фридрих Скубиц в объяснении двойной записи исходил из теории обмена ценностей. Он утверждал, что каждая операция требует двойной записи не на основании

искусственно придуманной системы, а вследствие естественного характера менового акта. Скубиц считал, что результаты хозяйственной деятельности должны выводиться не только по предприятию в целом, но и по всем его частям: цехам, магазинам, отделам и так далее (Родина, Пархоменко 2007, 20). Такой подход очень схож с современным управленческим учетом, при котором предприятие ведет бухгалтерию своих отделов, рабочих проектов и т.д. с целью лучшего понимания влияния результатов одной части предприятия на результаты его хозяйственной деятельности в целом.

Немецкий экономист, профессор Берлинской торгово-промышленной школы Фридрих Ляйтнер определял счетоводство как хронологическое изображение торговых операций, систематическую группировку хозяйственных событий в их причинной связи, сводку однородных оборотов с денежными ценностями. Он утверждал, что конечной целью счетоводства всякого хозяйства является описание его экономического состояния путем установления величины и составных частей капитала и долгов, а также путем вывода результата от деятельности хозяйства. Ляйтнер был новатором, что проявлялось в понимании бухгалтерского учета как части хозяйственной статистики, которая содействовала общему надзору и контролю. Ляйтнер критиковал двойную бухгалтерию за ее неточность оценки имущества, что искажало финансовое положение предприятия; за недостаточность проверки учетных данных на основе двойной записи и невозможность отражать финансовые результаты на любой момент времени (Родина, Пархоменко 2007, 20).

XIX век стал временем бурного развития учетной мысли. В первые его десятилетия основное внимание уделялось истолкованию двойной записи, но в конце века ситуация изменилась. Все большее распространение в Европе получали акционерные общества. Их балансы стали публиковать в газетах и в случаях банкротств рассматривать в судах. (Цыганков 2015, 124). В конце XIX – начале XX веков зародилось оригинальное направление – балансоведение. Возникновение балансоведения в Германии 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: 1) точность; 2) полнота; 3) ясность; 4) правдивость; 5) преемственность; 6) единство баланса. (Родина, Пархоменко 2007, 20). Рассматривая современный подход к составлению баланса можно увидеть, что эти понятия и сейчас актуальны.

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 австрийский ученый И. Крайбиг. Он классифицировал балансы по четырем основаниям (Родина, Пархоменко 2007, 21):

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

В немецкой учетной теории принципиальным вопросом был метод оценки. Ф. Ляйтнеру принадлежит своеобразная классификация методов оценки, в соответствии с которой цены делились на абсолютные (текущие, продажные) и относительные (учетные, номинальные, калькуляционные, по себестоимости). Более гибкий подход характерен для финского ученого И. Коверо, который исходил в теории из ликвидационной оценки и выделял следующие виды оценок: 1) покупная цена; 2) покупная цена на день составления баланса; 3) продажная цена в случае ликвидации; 4) обыкновенная продажная цена; 5) минимальная цена. Эти оценки предполагали мнимую ликвидацию предприятия и оценку имущества по текущим рыночным ценам. С таким подходом к оценке был не согласен Р. Фишер и предложил оценку по себестоимости, которая в учете получила название идеи бухгалтерского номинализма. У Фишера было много последователей, но все варианты оценки по себестоимости не удовлетворяли многих бухгалтеров – она делала несопоставимой ценности, увеличивала актив скрытыми убытками, а иногда приводила к занижению прибылей. Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке имущества – субъективное есть реальное для данного случая, но и этот подход подвергался критике. Исследования субъективной школы оценки привели к выводу о нормальной учетной цене, она была продиктована практическими обстоятельствами и желанием избежать смешанных счетов. Источником учетных цен могут быть или покупные, или продажные цены, но при всех обстоятельствах они обеспечивают стабильность экономической информации, устойчивость финансовых результатов. Эта оценка имела большие последствия для бухгалтерии и дожила до нашего времени (Ibid., 21).

Большим достижением немецкой школы был переход от идей, связанных с конструированием и трактовкой баланса, к его анализу. Выделились три направления в учете (Родина, Пархоменко 2007, 21):

- 1) создание экономического анализа (Шер, Штерн, Ляйтнер и др.);
- 2) развитие юридического анализа и создание бухгалтерской ревизии (Байгель, Ремер, Порциг и др.);
- 3) повышение уровня знаний о балансе среди акционеров (Розиус, Губер и др.).

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. Господствовала школа двух рядов счетов, утверждавшая условность расположения дебета и кредита. Согласно теории двух рядов счетов, предполагающей выведение счетов из баланса, счета делились на активные и пассивные. (Ibid.). В Германии дискуссии вокруг расположения счетов в активе и пассиве были по сути схожи с теми, что велись французскими бухгалтерами, однако в обоих случаях теоретические проблемы маскировались терминологическими средствами. Тем не менее, проблема была поставлена и актуальность ее осознана (Цыганков 2015, 128). Довольно быстро появилось несколько направлений учетной мысли, и в центре внимания оказалась группировка данных в балансе. Образовалось два направления, одно из которых юридическая, другое – экономическая трактовки баланса.

1.2. Юридическая и экономическая трактовки баланса

Цели учета определили его форму, что привело к формированию в итальянском учете двух направлений в его развитии: первое выводило учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей, – это юридическое направление; второе было основано на учете ценностей – это экономическое направление. Представителями юридического направления итальянской школы учета были Н. Д. Анастасио, Ф. Вилла, Д. Чеброни, Д. Борначини и другие. Они развивали две мысли в учете (Цыганков 2013, 236):

- 1) учет – это регистрация прав и обязательств собственника;
- 2) в центре учетной системы стоит учет капитала.

Сторонники юридической трактовки баланса были консерваторами. Они не хотели видеть в балансе ни фикций, ни контрарных статей и не собирались что-либо в нем менять. Они уверяли всех, что и актив, и пассив внутренне однородны. Убыток – это подлинный актив (а не фиктивный), а прибыль – подлинный пассив. Позиционирование убытков в активе, а капитала и прибыли – в пассиве объяснялось тем, что убыток представляет собой обязательство собственника перед предприятием (такое же, как дебиторская задолженность третьих лиц), а чистое имущество – обязательство предприятия перед собственником (такое же, как кредиторская задолженность третьих лиц). Собственник при этом рассматривался как лицо, имеющее право на получение всех прибылей предприятия и обязанное компенсировать последнему все убытки. Такой прием назывался олицетворением (персонификацией) счетов капитала. (Цыганков 2015, 128). По мнению Цыганкова, хоть долговая трактовка капитала и его разложений и сохранилась до наших дней, юридическим реалиям она не соответствует. Во-первых, хозяйство, понесшее убытки, не имеет права требовать от собственника их возмещения – в этом и заключается принцип ограниченной ответственности (в этом утверждении Цыганков не учитывает наличие обществ с полной ответственностью). Во-вторых, прибыль, отражаемая в разделе «Капитал» баланса, не является обязательством перед собственником. Прибыль становится обязательством лишь после принятия акционерами решения о выплате дивидендов, на основании которого бухгалтер переводит сумму дивидендов из раздела собственного капитала в раздел обязательств, уменьшая статью прибыли и увеличивая статью расчетов с акционерами.

Трактовка баланса как двух разложений капитала заслужила название экономической. В середине XIX века баланс трактовали через счета, статьи баланса отождествляли со счетами и воспринимали как продолжение счетов. По мнению французских авторов Тальботье и Шапрона, статьи баланса делятся на две группы (Ibid., 131):

- 1) составных частей капитала, показывающих, в какие ценности капитал вложен;
- 2) источников капитала, показывающих, откуда этот капитал взялся.

Представителями экономического направления в итальянском учете были Д. Криппа, Ф. Беста, В. Альфиери, Г. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне и другие. Сторонники экономического направления считали, что в конечном итоге на всех счетах учитываются материальные ценности, отсюда название материалистической теории. Все

счета делятся на две группы капитала и его частей, которые раскрывают структуру капитала. По мнению представителей экономического направления учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств – это только следствие. (Родина, Пархоменко 2007, 14). Этот подход переключается с современными основами анализа баланса, при котором пассивы рассматриваются как источники активов предприятия.

1.3. Торговый и производственный учет

Особенностью немецкой школы бухгалтерского учета можно назвать желание как можно больше и глубже изучить процедурную сторону учета. Так, для немецкой школы характерно четкое разграничение учета на два самостоятельных цикла: торговый и производственный. Торговая бухгалтерия вела учет внешних отношений предприятия, выявляла состав его имущества и результаты хозяйственной деятельности. Производственная бухгалтерия охватывала все операции и точно отображала процесс производства. Таким образом, торговая бухгалтерия контролировала долги и обязательства, а производственная – внутрихозяйственные процессы (Родина, Пархоменко 2007, 20). Сущность производственной бухгалтерии раскрыта в теории промышленного учёта. В основе его создания стоит Альберт Кальмес. Кальмес в своём подходе исходил из того, что организация работы предприятия и счетоводство непрерывно связаны между собой и оказывают друг на друга определённое воздействие. Таким образом, бухгалтерия представлялась ему исключительно как процесс исчисления себестоимости (его противники говорили, что калькуляция является лишь техническим расчётом для бухгалтерии) (Новиков 2014). Производственная бухгалтерия делилась на четыре отдела: учет заработной платы, материалов, себестоимости, результатов. Торговая бухгалтерия считалась ведущей, а производственная – подчиненной. В Германии торговая и производственная бухгалтерии взаимно дополняли друг друга, первая нашла наиболее полное теоретическое обоснование в балансоведении, вторая – в калькуляции (Родина, Пархоменко 2007, 20). Производственный учет по своей сути сопоставим с современным учетом затрат на производство и калькуляцией себестоимости продукции.

1.4. Учетная концепция И. Ф. Шера

Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции учета. Новый подход предложил один из крупнейших представителей европейской учетной мысли, швейцарский ученый Иоганн Фридрих Шер. Российский ученый-экономист Я. В. Соколов относил И. Ф. Шера к авторам «философской теории двух рядов счетов», называя в их числе также швейцарского ученого Фридриха Гюгли и российских бухгалтеров – Георгия Авксентьевича Бахчисарайцева и Николая Севастьяновича Лунского (Пятов 2013в).

Если до Шера учет понимался и объяснялся «от счетов к балансу», то после Шера – «от баланса к счетам». Баланс приобрел роль конечной цели учетных записей, а составление записей на счетах – процедуры, позволяющей прийти к балансу (Пятов 2012). Система счетов и порядок составления бухгалтерских проводок начинают быть заданы балансом. Прежде всего, балансовым равенством. Подход Шера, его теория определяют то, как ведется учет на практике, то, как он регулируется самого разного рода стандартами, то, как учат бухгалтерскому учету, а, следовательно, и то, какое место занимает учет в экономической жизни общества и в наши дни (Ibid.). Поскольку Шер был основоположником балансовой теории в немецкой школе, то его концепции в этой работе рассматриваются более подробно.

Чрезвычайно интересно то, что к его балансовой теории Шера подтолкнула необходимость объяснения бухгалтерского учета «не бухгалтерам», то есть лицам, являющимся пользователями учетных данных и желающим пользоваться ими по возможности квалифицированно. Утверждение Шера о необходимости раскрытия смысла бухгалтерского учета с позиций именно потребителей учетных данных имеет чрезвычайно важное значение. Бухгалтеры ведут бухгалтерский учет и составляют отчеты не для бухгалтеров. Содержание как отдельных учетных записей, так и отчетности в целом должно определяться именно потребностями пользователей учетной информации. Именно степень соответствия таким потребностям в конкретный период времени в конкретной экономической ситуации – это лучший критерий оценки состоятельности того бухгалтерского учета, который есть у общества. Шер определяет задачей учета моделирование хозяйственных процессов, рассматривая в качестве соответствующих моделей бухгалтерскую отчетность, и в первую очередь,

бухгалтерский баланс как счетную форму математического уравнения хозяйственных процессов предприятия (Пятов 2012).

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 (Родина, Пархоменко 2007, 21). Группировку данных в балансе в то время было принято кратко изображать в виде алгебраических уравнений. Левая статья уравнения состояла из статей баланса, которые располагались на левой его стороне, правая сторона уравнения включала в себя статьи правой стороны баланса (Цыганков 2015, 139).

Согласно Шеру, актив – это собственность организации. Вся совокупность принадлежащих хозяйству вещных и юридических благ, которыми хозяйствующий субъект может распоряжаться по своему усмотрению, составляет его собственность. По мнению Шера, собственность можно рассматривать с точки зрения хозяйственной и юридической. С хозяйственной точки зрения собственность состоит из конкретных, годных для обмена хозяйственных благ, – из составных частей имущества, сумма которых составляет все имущество и на бухгалтерском языке обозначается термином актив. Но при рассмотрении этой же самой собственности с точки зрения ее юридического происхождения, ее источников, ее называют на бухгалтерском языке капиталом предприятия или просто капиталом, каковое понятие включает абстрактное право распоряжения имуществом. Отсюда, согласно Шеру, следует (Пятов 2012):

Собственность = Капитал = К

Так возникает уравнение:

Собственность = Актив = Капитал

$A = K$

В левой части этого уравнения собственность предприятия представляется как актив, то есть «сумма составных частей имущества», а в правой части – как капитал, то есть «абстрактное право распоряжения активом». Таким образом, баланс Шера призван, по его убеждению, демонстрировать моментное состояние «кругооборотов» капитала предприятия и показывать элементы капитала в их оценке по меновой стоимости (Ibid.). Забегая вперед следует отметить, что трактовка актива как собственности организации в широком понимании этого термина свойственна статическому балансу. Однако, своей

концепцией Шер отодвигал баланс от его аналитической функции отражения способности предприятия расплатиться по имеющимся у нее долгам, что было свойственно для статического баланса. Следовательно, баланс Шера не соответствует концепции исчисления прибыли через допущение прекращения предприятием своей деятельности.

Шер утверждает, что для понимания бухгалтерии чрезвычайно важно видеть, что противопоставление Актива Капиталу не просто очевидное аналитическое уравнение. Следует уяснить его более глубокое значение; именно оно представляет собою противопоставление, с одной стороны, меновых ценностей, реальных, существующих в осязательной форме, дифференцированных в хозяйственные и юридические категории составных частей всей собственности хозяйства (левая сторона уравнения) и, с другой стороны, вытекающей отсюда абстрактной величины, капитала владельца этого хозяйства. То, что пассив представляет собой абстрактное выражение актива, объясняет объективность равенства Актив = Пассив. Выражение же его в денежной оценке также оправдывается тем, что пассив представляет собой лишь определенное выражение актива. Капитал как выражение актива (пассив) соответственно должен оцениваться по той же самой меновой стоимости, что и актив на дату составления баланса. Равенство баланса здесь объективно не потому, что к этому приводит составление бухгалтерских проводок методом двойной записи, но потому, что пассив является определенным выражением капитала предприятия, представляемого в активе, и, следовательно, оценка пассива лишь отражает оценку актива организации, ее капитала, демонстрируемого в бухгалтерском балансе (Пятов 2012).

Определяя равенство актива и пассива бухгалтерского баланса как «балансовое уравнение» $A = P$, где A – актив; P – пассив, Иоган Фридрих Шер утверждал, что «самую сущность бухгалтерии» при этом выражает «капитальное уравнение» (Пятов 2013в):

$$A - P = K$$

где

A – актив,

P – пассив «в собственном смысле», то есть долги предприятия,

K – собственный капитал или «чистое имущество».

Здесь под Активом подразумеваются активные статьи, без убытков, которые со знаком минус перенесены в раздел капитала. Под Пассивом в этом уравнении Шер

понимает только действительно пассивные статьи, т.е. обязательства. (Цыганков 2015, 139). Для бухгалтерии, по мнению Шера, имеет первостепенное значение, что берется исходным пунктом – балансовое уравнение ($A = П$) или капитальное уравнение ($A - П = K$). Балансовому уравнению соответствует внешняя форма бухгалтерии: каждому дебитору должен противостоять кредитор. Капитальное уравнение ($A - П = K$) выражает, напротив, самую сущность бухгалтерии; алгебраическая сумма составных частей имущества ($A - П$) равняется чистому имуществу (K); здесь, таким образом, исчисленному чистому имуществу, понятию капитала, противопоставляется разложение этой абстракции на различные статьи реальных, осязаемых составных частей имущества (Пятов 2012).

Возможные типы изменений баланса при отражении хозяйственных фактов предприятия Шер разделил на три группы (Пятов 2013в):

- 1) меновые процессы;
- 2) операции, приносящие прибыль или убыток;
- 3) сложные операции.

Операциями, представляющие собой меновые процессы, являются (Ibid.):

- 1) обмен одной части актива на другую равноценную часть актива;
- 2) уплата долга;
- 3) покупка в кредит;
- 3) превращение одного долга в другой.

При совершении всех этих хозяйственных операций не оказывается никакого влияния на размеры капитала, однако они имеют большое значение для внутреннего строения и состава частей имущества.

Под «операциями, приносящими прибыль или убыток» Шер понимал те хозяйственные факты, которые вызывают не только изменение составных частей имущества, но одновременно с этим и изменение величины чистого имущества. Операциями, приносящими прибыль или убыток могут быть (Ibid.):

- 1) приход нового блага;
- 2) выбытие блага;
- 3) возникновение нового долгового обязательства без активной компенсации;
- 4) аннулирование долгового обязательства.

Относительно третьей группы фактов – «сложных операций», к которым Шер относил «меновые и прибыльные или убыточные сделки», он отмечал, что «именно ввиду того, что хозяйственная деятельность может быть часто выражена в числах только посредством происшедших изменений в стоимости благ, должно существовать большое число операций, в которых меновые операции связаны с увеличением или уменьшением стоимости». В этом случае операциями могут быть (Пятов 2013в):

- 1) продажа товара с прибылью;
- 2) выход блага с убытком.

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. Большой заслугой Шера явилась увязка счетов с практикой организации и функционирования бухгалтерских аппаратов. Много внимания уделял Шер вопросам калькуляции и рассматривал ее как важнейшую часть бухгалтерии. Он признавал, что распределение расходов пропорционально выбранной базе придает конечной калькуляции приблизительный характер, но считал, что эту приблизительность можно свести к минимуму путем выбора для каждого вида расходов специальной базы. Шер одним из первых ввел в учет анализ и его заслугой был расчет оборачиваемости для счетов (Родина, Пархоменко 2007, 21). Трактовка методики исчисления оборачиваемости применяется до сих пор, как и методика деления расходов на постоянные и переменные.

Баланс по Шеру следует рассматривать как инструмент для сообщения сведений о собственном капитале. Представление актива как имущества предприятия, а пассива как его долгов перед кредиторами позволяет характеризовать разность между ними как собственный капитал или, что точнее, оценку капитала собственников, находящегося в компании. Однако, данная трактовка капитала выводится Шером не из смыслового наполнения компонентов его уравнения, а из его чисто математического содержания. Указывая на искусственность того, что он называет «балансовым уравнением» ($A = P$), Шер, опираясь на такого же рода чисто математическую зависимость, видит «самую сущность бухгалтерии» в своем капитальном уравнении. Так, его теория подводит к выводу, что разность между активом и долгами всегда даст величину собственного капитала. Это всегда обеспечивается свойствами балансового уравнения как такового, но не экономико-правовым содержанием величин, представляемых в активе и пассиве.

С математической точки зрения равенство $A = P$ всегда существует как заданное, и Шер, подарив бухгалтерам уравнение баланса, окончательно сформировал восприятие равенства актива и пассива баланса как незыблемого учетного постулата. Фактически, последующее (на протяжении XX века) развитие теории баланса представляло собой введение новаций в области экономико-правовой трактовки содержания актива и пассива, не подвергающее ни малейшему сомнению необходимость равенства между ними. (Пятов 2012)

Взгляды Шера критиковали ученые, считая их противоречивыми, но самым большим недостатком теории баланса было то, что она не могла объяснить все операции, затрагивающие счета расчетов, и с большой натяжкой описывала факты, отражаемые на результатных счетах (Родина, Пархоменко 2007, 21). Несмотря на это, Шер создал основу для развития теории баланса в немецкой школе, сыграв важную роль в формировании современной отчетности.

2. ТРАКТОВКА БАЛАНСА В НЕМЕЦКОЙ ШКОЛЕ УЧЕТА

Во второй главе рассмотрены основные подходы к трактовке баланса в немецкой школе учета. В Германии противостояние различных теорий учета, зачастую основанных на различных взглядах на оценку имущества и реализацию дохода, а также на приоритет одного отчета перед другим, началось в девятнадцатом веке и усилилось после 1920-го года. Согласно Шнайдеру, наиболее значимыми теоретиками учета того периода были Шмаленбах, Фриц и позднее Ригер. Шмаленбах и Фриц были основоположниками двух главных в то время теорий учета: теории динамического баланса и теории, в основе которой был учет по ценам замещения (*replacement costs*) (Biondi, Zambon 2007, 28).

Двумя главными составляющими годового отчета являются баланс и отчет о прибыли. Именно на них фокусируется основная часть потребителей отчетов предприятия. Главные цели упомянутых отчетов – это отображение финансовой позиции и прибыльности предприятия. Финансовая позиция, а также ее изменение, отображается в балансе, результаты хозяйственной деятельности (как за текущий, так и за прошлый отчетные периоды) – в отчете о прибыли. Баланс сводит и систематизирует данные бухгалтерского учета, объединяет экономические средства компании, ее ресурсы и конечные результаты. До определенной степени он может отражать как количественные, так и качественные индикаторы, характеризующие деятельность предприятия. При помощи анализа, основанного на данных из баланса, можно рассмотреть связи между ресурсами предприятия, их структурой и компонентами. Аналитическая функция финансового учета – это при помощи сравнения прошлых результатов с текущими получить базу, на основе которых возможно будет принимать решения касательно будущих действий (Paraschivescu, Racurari 2008, 1377). Балансовая теория призвана объяснять и направлять действия бухгалтеров, идентифицируя, измеряя и сообщая экономическую информацию пользователям финансовой отчетности (Unegbu 2014, 1). Отличительной чертой балансовых теорий является то, что они, независимо от

законодательных норм, пытаются вывести смысл и цель годовой отчетности, ее концепцию и содержание исходя из общих экономических соображений.

2.1. Теория статического баланса

Для немецкой школы в XX веке была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения (Родина, Пархоменко 2007, 21). В Германии господствовала механистическая трактовка баланса, поэтому в центре дискуссии оказался вопрос о статической и динамической его природе. 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 утеранных усилий. Вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения (Fülbier, Gassen 2011).

Теория статического баланса или статический бухгалтерский учет – это термин, который вошел в оборот благодаря Ойгену Шмаленбаху. Этим термином он определил тот учет и тот подход к составлению баланса, который противоречил его теории – теории динамического баланса. Статическая теория баланса основывается на оценочном подходе к определению стоимости чистого имущества – собственного капитала предприятия. Основное различие между статическим и динамическим подходами к построению сальдового баланса заключается в задачах, поставленных на текущий момент. В частности, что на этот момент важнее: оценка имущества или точность финансового результата (Пятов 2013б).

Ранними представителями статической теории учета были Симон, Шер, Ляйтнер, Берлинер, позже, ле Кутр, Никлиш, Ригер (Fülbier, Gassen 2011). Берлинер рассматривал каждый баланс как ликвидационный, отсюда пассив баланса есть не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Это экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве – план ее распределения. Ученик И. Шера Генрих Никлиш утверждал, что баланс имеет одну цель – изобразить состояние средств предприятия, так как только в этом случае баланс защищал интересы кредиторов. Баланс понимался как ликвидационный, т.е.

активы рассматривались по текущим ценам на день отчетности. (Родина, Пархоменко 2007, 22). Этот принцип был законодательно зафиксирован в Германии в 1873 году Высшим арбитражным судом. Согласно этому принципу баланс прежде всего должен служить определению способности субъекта хозяйствования к исполнению своих обязательств, которая рассчитывается для худшей из всех возможных ситуаций, а именно для случая ликвидации организации (Бетге 2000, 10). Целью статического баланса является показать, насколько предприятие в состоянии оплачивать свои долги. Это предполагает рассмотрение актива баланса как имущества, служащего обеспечением долгов предприятия, а пассива – как перечня таких долгов перед собственниками и прочими кредиторами. При этом та часть пассива баланса, которую мы сегодня называем "Капитал и резервы", трактуется как долг организации своим собственникам. (Пятов 2006). Оценка активов в статическом балансе, по мнению Жака Ришара, должна основываться на принципе «фиктивной ликвидации». Это означает, что предприятие в каждом отчетном периоде должно оценивать свое имущество так, как если бы сегодня предстояло его продать. (Пятов 2013б). Однако такой подход создает ряд вопросов, например:

- 1) какова задача ликвидации, идет ли речь о продаже предприятия как целостного имущественного комплекса или о продаже активов по отдельности. В разных случаях подход к оценке будет различен;
- 2) насколько возможно применить единый подход к оценке всех активов.

Берлинский адвокат Герман Вайт Симон в своих рассуждениях одним из первых отошел от концепции составления ликвидационного баланса. Его основной мыслью было то, что баланс должен составляться исходя из так называемой «концепции статики продолжения». Согласно этому принципу, имущество и обязательства предприятия должны отражаться в балансе на отчетную дату в оценке, исходящей из предпосылки непрерывности хозяйственной деятельности организации (Бетге 2000, 10). В отношении этой концепции можно отметить, что на данный момент она утверждена законодательно как один из основополагающих принципов бухгалтерского учета, если только его использование невозможно из-за наличия объективных или правовых причин.

Статическая интерпретация баланса предполагает включение в актив только имущества компании, которое может быть продано, и собственно денег. Эта идея формирует правило, по которому в активе баланса может быть показано только

имущество, находящееся у предприятия по праву собственности. Если предприятие вкладывает деньги во что-то отличное от приобретения могущего быть проданным имущества (например, финансирует рекламную компанию), это рассматривается как получение убытков. (Пятов 2006). Симон утверждал, что нематериальные объекты могут быть отражены в активе только в том случае, если на их приобретение были понесены расходы. Он одним из первых обратил внимание, что норма амортизации должна учитывать не только физический, но и моральный износ основных средств (например, развитие технологии может привести к устареванию используемых станков, что приведет к необходимости приобретения нового оборудования раньше, чем имеющееся физически изнашивается). При этом имущество может быть отражено в активе лишь в том случае, если оно приобретено у третьих лиц за плату, а не произведено самостоятельно (Бетге 2000, 11). Этот подход отличается от современного видения составления баланса, при котором капитализация расходов на нематериальные объекты допустима при определенных условиях.

Финансовый результат, согласно статической теории, выводится сравнением показателя чистого имущества на конец отчетного периода с аналогичным показателем на начало периода. Данное утверждение можно выразить в виде следующей схемы (Пятов 2006):

$$\text{Активы} - \text{Обязательства} - \text{Собственный капитал на начало периода} = \\ \text{Результат за период}$$

Такой подход можно трактовать следующим образом: если баланс на текущую отчетную дату по сравнению с балансом на предыдущую отчетную дату отражает определенное изменение чистого имущества (собственного капитала), то это указывает на существование в отчетном периоде прибыли или убытка. Определение финансового результата, таким образом, является для статической теории баланса вторичным (Соколов 2011, 548). Современный подход к отображению финансового результата отличается от изложенного выше. Прибыль или убыток определяются в МСФО через доходы и расходы, и в зависимости от того, какого рода доходы и расходы, речь будет идти либо о чистой, брутто или совокупной прибыли (убытке).

Статическая трактовка баланса значительно повлияла на учет. Главным образом это сказалось на корреспонденции счетов, которая с принятием статической концепции

рассматривалась уже не как отражение определенных хозяйственных процессов, а только как взаимосвязь между частями баланса (Пятов 2006). Развитие теории баланса привело от статической трактовки к динамической, первая носила натуралистический характер и была свойственна статистике; вторая раскрывала экономическое содержание хозяйственной деятельности современных предприятий.

2.2. Теория динамического баланса

Динамический баланс впервые изложил немецкий экономист, профессор Кёльнского университета Эйген Шмаленбах (Alver J., Alver L. 2011b). 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 нужно составлять баланс на определенную дату. (Родина, Пархоменко 2007, 22).

Шмаленбах развивал свою теорию динамического баланса как реакцию на статическую теорию учета, которая доминировала в то время в Германии. Шмаленбах показывал, что баланс не подходит для отображения действительного капитала предприятия, потому что тот оставляет без внимания величины, которые трудно измерить. В результате, динамическая теория Шмаленбаха фокусируется на отчете о прибыли. Целью является нахождение дохода за определенный период, что позволит руководству максимально контролировать хозяйственную деятельность предприятия. Прибыль представляется индикатором эффективности хозяйственной деятельности, она отображает взлеты и падения рентабельности предприятия. Для этой цели подходит скорее не абсолютная величина прибыли за определенный период, а сравнение ее с предыдущим периодом. Один из главных принципов теории Шмаленбаха – это обеспечить сопоставимость прибыли разных отчетных периодов (Mourik, Walton 2014, 83). Динамический баланс представляет собой системную модель, обобщенно отражающую кругооборот средств предприятия, а также финансовые отношения, возникающие в процессе такого кругооборота. Динамическая теория балансоведения первоочередной задачей ставит определение точного и сравнимого финансового результата, в чем видит главную цель финансового учета. Таким образом, в рамках

динамической теории отчет о прибыли главенствует над балансом. Баланс по Шмаленбаху – это совокупность временных и предварительных величин. Баланс соединяет денежные потоки, доходы и расходы различных периодов. Баланс не может отобразить ценность предприятия. Это механизм контроля, при помощи которого собственник может оценить эффективность хозяйственной деятельности. Отображаемые в балансе результаты отвечают потребностям как внутренних, так и внешних потребителей отчета. Для руководства в балансе выражаются результаты всей деятельности предприятия и ее эффективности; для акционеров, кредиторов и работников – это база для принятия решений. (Edwards 2014, 83).

Как рассуждал К Й. Бетге, Шмаленбах не отрицал, что подлинный финансовый результат работы предприятия может быть исчислен только за весь период ее существования. Однако, поскольку часто невозможно предусмотреть продолжительность деятельности организации, ее учредители нуждаются в более краткосрочной информации. Поэтому Шмаленбах пытается определить финансовый результат деятельности организации за отдельный период, а именно, за хозяйственный год. Этот вывод является исходным пунктом динамической балансовой теории. (Пятов 2013а)

Особенностью динамической теории Шмаленбаха является сильный акцент на определении прибыли, в основном с целью контроля эффективности (Biondi, Zambon 2013, 12). Определяя понятие прибыли Шмаленбах использует слово «Leistung», что переводится с немецкого как «выполненная работа», «результативность», «мощность», «производительность». Прибыль по Шмаленбаху – это превышение производительности хозяйственной деятельности предприятия над его расходами (Mourik, Walton 2014, 83). Доходы по Шмаленбаху представляют собой поступления за отчетный период, или положительные составляющие результаты периода, а расходы – издержки периода, или отрицательные составляющие финансового результата (Бетге 2000, 14). Прибыль – это лишь индикатор успешности работы предприятия. В величине финансового результата (прибыли или убытка) за искусственно выделяемый из всего срока работы предприятия отчетный период Шмаленбах видел данные, необходимые для текущего управления организацией – промежуточные итоги реализуемого конкретной компанией процесса кругооборота капитала. Таким образом, динамический бухгалтерский учет – это переход от исчисления прибыли как основы распределения доходов предприятия между его

собственниками к определению прибыли как индикатора эффективности его текущей работы, необходимого для управления его деятельностью (Пятов 2013а).

Идеи динамической балансовой теории Шмаленбаха нашли законченное выражение в его работе «Динамический баланс» (Ibid.). Революция, осуществленная О. Шмаленбахом в понимании функций бухгалтерского баланса, состояла в определении активов (за исключением монетарных статей) как «расходов, которые еще не стали доходами», а пассивов как «доходов, которые еще не стали расходами». В динамическом балансе, таким образом, элементы актива представляют собой группировку величин расходов предприятия, понесенных с целью получения доходов в будущем. В этой интерпретации, например, товары – это расходы предприятия, связанные с покупкой имущества, предназначенного для продажи, но еще не проданного покупателям, основные средства – это расходы по приобретению средств производства, в части, которую на момент составления баланса нельзя связать с уже выпущенной продукцией и т. д. Ниже, в Таблице 2, приведена постатейная трактовка баланса, показанная немецким экономистом Йоргом Бетге. Определения используемых понятий указаны в начале настоящей работы в главе «Термины».

Таблица 2. Статьи динамического баланса

Актив	Пассив
<i>Издержки, которые еще не являются расходами:</i> Приобретенные основные средства, подлежащие амортизации; Неиспользованные материалы и прочие запасы; Авансовые платежи и расходы будущих лет.	<i>Расходы, которые еще не являются издержками:</i> Обязательства по отношению к поставщикам и кредиторам; Налоги и проценты к уплате; Резервы риска.
<i>Затраты, которые еще не являются поступлениями:</i> Выданные ссуды; Ценные бумаги, купленные с целью инвестиций; Не подлежащие амортизации основные средства.	<i>Поступления, которые еще не являются издержками:</i> Полученные ссуды.
<i>Доходы, которые еще не являются расходами:</i> Незавершенная продукция; Основные средства собственного производства.	<i>Расходы, которые еще не являются доходами:</i> Резервы под незавершенный ремонт, который проводится своими силами.
<i>Доходы, которые еще не стали поступлениями:</i> Готовая продукция; Дебиторская задолженность.	<i>Поступления, которые еще не являются доходами:</i> Авансовые платежи клиентов; Полученные арендные платежи.

Источник: (Бетге 2000)

Такой подход предполагает неперемное требование к оценке активов по себестоимости. Профессор Пятов такую классификацию в интерпретации Й. Бетге считает неубедительной из-за наличия в ней множества спорных соображений.

Величины расходов, понесенных в прошлом и текущем периодах, которые принесли предприятию доходы в текущем периоде, списываются с баланса, попадая в отчет о прибылях и убытках. Этот метод формирует определенное соотношение между балансом и отчетом о прибыли. Если в балансе отображаются расходы и доходы будущих периодов (соответственно в активе и пассиве), то в отчет о прибыли поступают доходы и расходы отчетного периода. Получение финансового результата по Шмаленбаху соответствует современному принципу реализации, который относится к общепризнанным принципам бухгалтерского учета.

Трактовка пассива баланса как доходов предприятия, которые еще не стали его расходами, имеет колоссальное значение в большей степени не столько с точки зрения методологии бухгалтерского учета, сколько с позиций интерпретации содержания баланса его пользователями, оценивающими финансовое положение компании. Если статический баланс представляет пассив как перечень долгов предприятия перед сторонними лицами (кредиторская задолженность) и перед собственниками (собственный капитал), то динамический баланс Шмаленбаха позволяет увидеть в пассиве именно источники финансирования работы компании. Любой элемент пассива – это источник имущества организации. Любой кредитор в течение периода с момента возникновения задолженности перед ним до момента ее погашения финансирует деятельность компании-дебитора. Не погашая долг, компания пользуется соответствующим объемом ресурсов, получая возможность заработать дополнительные доходы. Отсюда, трактовка Шмаленбахом пассива баланса как доходов, которые еще не стали расходами, позволила показать возможную выгодность наличия у предприятия непогашенной кредиторской задолженности и ее роста. (Пятов 2013а). Именно эта идея Шмаленбаха стала основой системы аналитических показателей, формируемых на основе данных баланса, позволяющих оценить финансовую устойчивость предприятия и риски, связанные с зависимостью его деятельности от внешних источников финансирования. С этой точки зрения можно сказать, что Шмаленбах был одним из создателей современного финансового управления.

Учет активов организации – это не что иное, как способ распределения ее расходов по отчетным периодам. В рамках своей теории Шмаленбах акцентирует внимание на концепции консерватизма. Он утверждает, что переоценить доход гораздо опаснее, чем недооценить его. Исходя из этой концепции Шмаленбах отмечает, что норма амортизации должна быть скорее высокой, чем низкой, во избежание искажения результатов деятельности предприятия (Mourik, Walton 2014, 84). При этом амортизация интерпретируется не как уменьшение потребительской стоимости, а как распределение затрат на приобретение имущества в виде расходов по периодам использования. Издержки по приобретению имущества станут расходами только в период его использования и должны быть пропорционально противопоставлены доходам. (Бетге 2000, 14). Этот подход по сути означает, что расходы возникают лишь в период использования имущества. Это дает основание предположить, что теория Шмаленбаха создала предпосылки к возникновению методов амортизации отличных от линейного (например метод двойного уменьшения остатка или списание стоимости пропорционально объему совершенных работ).

Шмаленбах проводит разграничение между «действительной» стоимостью имущества (аналог современного понимания термина «справедливая стоимость») и его «балансовой» стоимостью как основой начисления амортизации. Рост действительной стоимости имущества – это доход собственников, но не прибыль компании. Прибыль предприятия может формироваться динамикой действительной стоимости его активов только в том случае, если деятельность компании заключается в инвестировании денег в определенное имущество с целью получения доходов от роста его стоимости (Пятов 2013а). Прибыль предприятия и доход его собственников, по мнению Шмаленбаха, нельзя смешивать и это является основой отражения деятельности компании в ее бухгалтерском балансе. Учет должен подчиняться правилу, согласно которому нельзя распределять прибыли больше, чем ее получено. Это утверждение делает Шмаленбаха сторонником современного нам прочтения принципа экономической обособленности предприятия как субъекта учета, предполагающей, в том числе, необходимость обособленного рассмотрения прибыли компании и доходов ее собственников.

С 1925 года Шмаленбах и его последователи рассматривают динамическую теорию баланса как концепцию, которая лежит в основе бухгалтерского и налогового учета. Эта концепция преобладала до 1960 года и частично была акцептирована в

судебной практике (Chatfield, Vangermeersch 1996, 279) Именно развитие практики динамического баланса привело к тому, что хозяйственная жизнь предприятия стала характеризоваться посредством категорий, представляющих не явления реальной жизни, а возможные суждения о них – доходы, расходы, финансовый результат, амортизация и т.п. Теория динамического баланса подчинила ведение учета и составление отчетности компании одной цели – исчислению финансового результата как индикатора эффективности реализуемого предприятием процесса кругооборота капитала. При этом баланс, не утратив своей роли центральной учетной модели компании, стал все более походить на набор пояснений к отчету о прибыли. Динамическая теория баланса сделала данные баланса не отвечающими задаче предоставления объективной информации о платежеспособности предприятия, так как представление в активах расходов будущих периодов можно трактовать как имеющиеся активы, при помощи которых невозможно оплатить текущие долги.

Однако этот хорошо известный недостаток учетной методологии был далеко не единственной «отрицательной характеристикой» динамического баланса. Полностью подчиненный цели исчисления финансовых результатов, динамический баланс позволял определять их только при условии оценки расходов по себестоимости. Этот подход при всей последовательности его логики не давал возможности учесть важнейший фактор экономической жизни – обесценивание денег во времени. Это шло вразрез с выдвинутым самим же Шмаленбахом требованием к методологии учета, согласно которому «нельзя распределять прибыли больше, чем получено» (Пятов 2013а).

Решение этой проблемы не было дано Шмаленбахом. Его предложил другой немецкий бухгалтер – Фриц Шмидт.

2.3. Теория органического баланса

Методы динамического баланса не принимали во внимание одного важного обстоятельства – изменение покупательной способности денег во времени, их обесценивание. Теория органического баланса синтезирует статические и динамические трактовки. В основу теории органического баланса положена концепция изменчивости покупательской способности денег в рыночных условиях.

Объединение статического и динамического баланса, их синтез предложили Ф. Шмидт, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томс. Такой подход получил название компромиссного. 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. (Родина, Пархоменко 2007, 22) Немецкий экономист Фриц Шмидт стоял на позиции, что баланс может быть отображением как активов предприятия, так и его прибыли (Edwards 2014, 104). Ф. Шмидт пытался создать такую теорию, которая объединила бы в себе учет с точки зрения частного предприятия и народного хозяйства. Прежде всего теория баланса должна обеспечить «правильную» оценку и статей баланса, и статей отчета о прибыли. (Mattessich 2008, 54) Шмидт исходил из того, что любое предприятие – это живой организм, и использовал такие термины, как «органический баланс» и «органическая калькуляция». Происхождение термина «органический» в теории Шмидта уточнил Й. Бетге, который писал, что именно Шмидт положил начало рассмотрению годовой отчетности организации с общеэкономической точки зрения, так как рассматривал каждую организацию как клетку в организме рыночного хозяйства (2000, 14).

Целью органической теории баланса Шмидта является отображение реального капитала в балансе и реальной прибыли в отчете о прибыли. Для Шмидта важно, чтобы отчет о прибыли отображал бы текущую экономическую ситуацию (Mourik, Walton 2014, 85). По мнению Я. В. Соколова, величайшей заслугой Шмидта было то, что он провел строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком). Это разграничение обусловлено тем, что в учете присутствуют как бы два слоя: натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей, и стоимостный – абстрактное наличие учитываемых ценностей (Пятов 2013г). Отсюда, результат хозяйственной деятельности определяется приростом или уменьшением реального объема имущества предприятия, а прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах. Эта мысль подчеркивает условность денежной оценки в целом. Денежная оценка может полностью соответствовать действительности только в одном случае, когда речь идет о деньгах. Все остальные ситуации – это лишь попытка охарактеризовать экономические блага или источники их формирования с помощью их оценки в деньгах. Также это утверждение высвечивает истинное значение прибыли как категории

бухгалтерского учета. В учете прибыль – это лишь индикатор реальных результатов работы предприятия. В бизнесе компании формируется определенный объем экономических благ, использование которых приводит к их увеличению или уменьшению, что создает рост или уменьшение благосостояния собственников (Пятов 2013г).

Шмидт был автором новых понятий – номинальной прибыли, реальной прибыли и фиктивной прибыли (Mattessich 2008, 55). Он утверждал, что учитывая изменчивость покупательской способности денег, финансовый результат всегда содержит так называемую «фиктивную прибыль». Ее следует отражать отдельно от прибыли, полученной в результате хозяйственной деятельности. Согласно теории Шмидта, о позитивном результате деятельности организации можно говорить лишь тогда, когда она утвердила свое положение на рынке. Предпосылкой этого является то, чтобы организация была способна к сохранению своего экономического потенциала. При повышении цен на находящееся в распоряжении имущество, часть прибыли необходимо использовать для поддержания ее потенциала на прежнем уровне. При этом прибылью считается только то, что нашло увеличение вследствие обычной основной деятельности в активе, прибыль же, например, от увеличения цен – величина мнимая. (Пятов 2013б)

Органический учет, согласно Шмидту, содержит одновременно две цели: определение размера имущества, как в статической концепции, и определение достоверного и сравнимого результата, как в динамической концепции. Для Шмидта важно, чтобы отчет о прибыли отображал бы текущую экономическую ситуацию. Шмидт, например, рассуждает о необходимости отображения нематериальных активов, которые предприятие приобрело или разработало (патенты, клиентская база) (Mourik, Walton 2014, 85). Шмидт предлагает использовать а качестве правила оценки не первоначальную стоимость, а стоимость приобретения на момент составления отчетности, т.е. восстановительную стоимость. В этом видна параллель со статической балансовой теорией – Шмидт видел цель составления отчетности в определении размера имущества. Одновременно его концепция, по мнению Шмидта, должна служить определению достоверной прибыли, что является целью динамической теории Шмаленбаха. Также Шмидт придерживался принципа реализации, однако отбрасывал связанный с принципом реализации принцип первоначальной стоимости, предлагая использовать восстановительную стоимость. (Бетге 2000, 19)

Реализации теории органического баланса помешал баланс как арифметическая модель предприятия, базирующаяся на постулате о необходимом равенстве итогов актива и пассива. Это равенство, в сочетании с трактовкой увеличения собственного капитала компании как прибыли, роста благосостояния ее и ее собственников, не позволял включать в него „фиктивные" статьи. Сфера действия равенства $A = П$, являющегося преобразованием $A - O = K$, где A – активы, $П$ – пассивы, O – обязательства перед кредиторами, а K – капитал собственников или собственный капитал компании, оказалась не безграничной. (Пятов 2013в) Отсутствие иных вариантов решения балансового уравнения по Шмидту обусловило то, что теория органического баланса не получила воплощения в практике ведения финансового учета (Пятов 2013б). Однако это не отменило стоящих перед бухгалтерским учетом методологических проблем, связанных с необходимостью представления в отчетности и, прежде всего, в балансе влияния на положение дел предприятия динамики покупательной способности денег во времени.

2.4. Развитие статической и динамической трактовок баланса

Указанные теории баланса получили свое развитие в трудах более поздних авторов. Вопросы динамического баланса развивали Э. Касиоль, Е. Вальб, В. Ригер. Сторонники динамической трактовки в объяснении двойной записи делились на представителей (Родина, Пархоменко 2007, 22):

- 1) одного ряда счетов, при котором дебет значил расход, кредит – доход (Ригер);
- 2) двух рядов счетов – значение дебета и кредита менялось в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете (Вальб);
- 3) трех рядов счетов – счета имущества и капитала (по дебету отражалось движение имущества, по кредиту – капитала) и счета расчетов (по дебету показывались права собственника, а по кредиту – доходы). Окончательный финансовый результат может быть выведен отдельно по каждому ряду счетов (Леманн).

Одно из самых важных развитий динамической теории принадлежит Вальбу (Walb). Он отошел от отображения прибыли и убытка в балансе и предложил использовать отчет о прибыли как равнозначную и полноценную альтернативу балансу.

В более поздних работах Вальб сосредоточился на отчете о финансовых потоках. (Biondi, Zambon 2013, 28)

Учение немецкого экономиста и теоретика учета Вильгельма Ригера, находящееся в рамках динамического направления трактовки баланса, носит название теории номинального баланса. Ригер исходил из того, что баланс может быть только финансовым и никаким другим документом. В бухгалтерии, считал Ригер, существует только денежная единица измерения. Бухгалтер не должен фиксировать изменение курса денежной единицы. Несмотря на то, что покупательная сила денег колеблется; бухгалтер только учитывает исходные документы, первичную информацию. При этом баланс по документальной оценке номинально правдив, в то время как всякая переоценка статей баланса вносит субъективизм (Mattessich 2008, 56).

Основным выразителями современной трактовки статического баланса были Г. Никлиш, Т. Хольцер и В. Ле Кутр. Никлиш считал, что баланс имеет только одну цель – изобразить состояние средств предприятия, ибо только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов. Согласно Никлишу баланс следует понимать как ликвидационный, т.е. его активы должны рассматриваться по текущим ценам на день отчетности. В экономическом смысле решающая задача статического баланса сводится к оптимизации структуры актива и пассива. Изменение структуры актива, как правило, может повлиять на эффективность хозяйственной деятельности (Соколов 2003, 413). На практике это приводит к тому, что средства оцениваются по минимальным ценам, нематериальные ценности вводятся в баланс только в том случае, если они были куплены (Обербринкманн 2003, 295). Никлиш был сторонником теории двух рядов счетов говоря, что начальные сальдо и увеличение счетов актива отображаются в дебете, в кредите же отражается их уменьшение. Счета пассива ведут себя противоположным образом, увеличиваясь по кредиту и уменьшаясь по дебету (Filios 1981). Вклад Генриха Никлиша в развитие балансовой теории, по мнению Соколова, состоит в обобщении господствующих идей предшественников и современников. В результате обобщения Никлиш пришел к следующему (Соколов Я., Соколов В 2011, 140):

- 1) целью баланса является отражение состояния имущества предприятия, так как только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов;
- 2) пассив баланса включает счета собственников и кредиторов;

- 3) счета бухгалтерского учета подразделяются на активные и пассивные счета;
- 4) в балансе возможны только четыре типа изменений под влиянием хозяйственных операций;
- 5) при оценке активов необходимо применять текущие цены на день составления отчетности.

Эти обобщения важны и в современной теории бухгалтерского учета в целом, однако последнее из названных обобщений применяется в случае ликвидации предприятия.

Т. Хольцер статическую природу баланса назвал "квантификационным балансом". По его мнению, баланс является орудием для исчисления стоимости (Каширина, Патенкова 2014, 39). При определении сущности баланса Хольцер исходил из его внешней формы. При таком подходе баланс представляет собой две отдельные, равные по сумме группы счетов. Он делил все счета на два ряда: имущества и капитала, отсюда вытекает двойная запись, систематизирующая бухгалтерскую работу. Далее он утверждал, что результат не имеет самостоятельного значения и счет «Прибыли и убытки» может быть только субсчетом счета «Капитал». (Обербринкманн 2003, 295). Финансовый результат действительно в конечном итоге отражается в капитале, однако в современной учетной практике показатель прибыли играет важную роль, характеризуя эффективность деятельности предприятия.

Немецкий ученый Вальтер Ле Кутр ввел понятие тотального баланса, т.е. баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе (Mattessich 2008, 49). Эта формулировка предполагает возможность любой содержательной интерпретации баланса и его процедурность, т.е. каждая его статья должна соответствовать своему счету в Главной книге. Цели тотального баланса (Обербринкманн 2003, 295):

- 1) оценка имущества;
- 2) исчисление прибыли;
- 3) наблюдение за хозяйственными процессами;
- 4) входить в состав отчетности, ибо сам баланс только составная ее часть.

Согласно Ле Кутру баланс отображает как состояние средств предприятия, так и его финансовый результат на определенный момент времени (Ware, Amankwah 2014, 100). В активе тотального баланса отражаются (Alver J., Alver L. 2011a):

- 1) основные и оборотные средства, находящиеся в работе – номинальный капитал;
- 2) имущество, не имеющие прямого отношения к хозяйственной деятельности – страховой капитал;
- 3) имущество, вложенное в социально-культурную сферу – социальный капитал;
- 4) имущество, вложенные в сферу управления – управленческий капитал;
- 5) имущество, неиспользуемое на предприятии – избыточный капитал.

В пассиве тотального баланса отражаются:

- 1) собственный капитал;
- 2) кредиторская задолженность;
- 3) прибыль.

Согласно Ле Кутру баланс строится на двух принципах: ясности – понять может любое заинтересованное лицо, и правдивости, из чего следует, что баланс составлен согласно требованиям закона. (Обербринкманн 2003, 295) Ле Кутр сделал шаг в сторону того, чем в настоящее время является составляемая отчетность. Принципы ясности и правдивости являются одними из основных концепций современного составления отчетов.

Из современных теоретиков следует выделить Мокстера. Он обратил внимание на то, что в одних случаях для бухгалтера важно знать финансовое положение, в других – финансовый результат. Поэтому в первом случае необходим статический баланс, во втором динамический. В первом случае актив и пассив строятся в оценке на момент составления баланса, во втором – в оценке реалистической, но относящейся к прошлому времени. (Обербринкманн 2003, 295) Теория Мокстера носит название нео-статического баланса. Для него характерны следующие постулаты (Mourik, Walton 2014, 86):

- 1) дуалистический подход – целью является отобразить «реальный» капитал и «реальную» прибыль;
- 2) баланс строится на основании существующих законодательных норм.

Мокстер полагал, что в статическом балансе актив – это только источник погашения долгов. Оценка же по себестоимости в динамическом балансе не позволяет исчислить реальную платежеспособность (Обербринкманн 2003, 295). Таким образом Мокстер отходит от традиционных трактовок баланса (динамической и статической) и говорит о том, что у каждого варианта составления баланса, у каждого законодательного акта, регламентирующего составление баланса, в основе лежит одна или другая его интерпретация. Мокстер утверждал, что финансовый результат нельзя исчислить по отчетным периодам, однако он должен носить экономический и вероятностный характер (Mourik, Walton 2014, 86). Мокстер отходит от первоначальной статической трактовки баланса, основанной на предположении ликвидации предприятия на отчетную дату, и называет свою новую теорию «статика распределения прибыли». Если отказаться от критерия объективности и ликвидируемого актива в пользу требования документирования фактов хозяйственной жизни, актив будет состояться с учетом требования непрерывности деятельности организации. Годовой отчет должен отражать картину фактического соотношения имущественного, финансового положения и состояния финансовых результатов предприятия. (Обербринкманн 2003, 295) Мокстер создает свою концепцию как результат критики динамической трактовки баланса. Ввиду противоречия статической и динамической трактовок, он подчеркивает нереальность баланса, упоминаемого в связи с отражением состояния финансовых результатов. (Mourik, Walton 2014, 86) Мокстер предложил не противопоставлять друг другу статику и динамику. Баланс только условно отражает имущественное положение; определение стоимости имущества не является единственной задачей баланса в новом балансовом праве. В своем анализе Мокстер колеблется между задачами контроля кредитоспособности и исчисления прибыли, понимаемой в виде прибыли к распределению. Отчасти Мокстер поддерживает сосуществование двух целей баланса во взаимосвязи их с другими инструментами отчетности. Он выводит свою «современную» статику из основных принципов балансового права, частично возникших исторически, частично предписанных законодателями или установленных в нормативных актах. Существование фундаментальных принципов основывается, по его мнению, на тезисе взаимозависимости элементов отчетности. (Обербринкманн 2003, 308)

Отдельного упоминания заслуживает немецкий экономист Ульрих Леффсон. Он различает цели годовой отчетности и их осуществление посредством задач годовой

отчетности. Внутри системы целей он выделяет коммерческие и правовые цели. Коммерческие заключаются в информировании о финансовых результатах отдельных отчетных периодов, размере собственного капитала и структуре заемного капитала (Обербринкманн 2003, 312). Отчетность, по мнению Леффсона, дает информацию о финансовых результатах деятельности предприятия за отчетный период и об изменении используемого капитала. Леффсон также видит применение двойной записи и балансовый метод составления отчетности как гарантию реализации задач баланса и его информационного значения. (Цветкова 2013, 120) Он трактует информирование собственников о хозяйственном состоянии предприятия как ориентированное на профилактику банкротства. Леффсон считает себя представителем юридического направления, которое принимает во внимание исторические взаимосвязи нового балансового права и первых кодификаций балансового права и подчиняется формулировке целей и задач баланса, необычных для экономической теории. (Обербринкманн 2003, 312). Законодательные цели баланса обязательны для защиты интересов кредиторов и других групп пользователей. Леффсон отмечает взаимосвязь между защитой интересов кредиторов, счетоводством и информированием собственников. (Previts, Walton, Wolnizer 2010, 82). В интерпретации прибыли отчетного периода и ее значения Леффсон ссылается на традицию Шмаленбаха. При этом он не соглашается с принятием во внимание других задач отчетности. Так же, как Мокстер, Леффсон анализирует такую задачу баланса, как исчисление прибыли, возможной к распределению. Леффсон отмечает, что исчисление прибыли требуется не только по причине составления отчета, но и для расчета размера дивидендов. Леффсон рассматривает функцию прибыли как индикатора успешности деятельности предприятия. В противоположность Мокстеру Леффсон выводит задачи баланса не из различных принципов, а из защитной функции отчетности. (Обербринкманн 2003, 313). Согласно Леффсону общее информирование предпринимателя рассматривается не как дополнительная функция, а как основная, фундаментальная цель.

3. СОВРЕМЕННАЯ ТРАКТОВКА БАЛАНСА

Основной задачей работы является проанализировать современный вид баланса и выявить каким положениям той или иной теории баланса соответствуют те или иные статьи современного баланса. В этой главе автор попытается найти ответы на вопросы:

1. Содержит ли составляемая на сегодняшний день отчетность объективную картину платежеспособности предприятия (теория статического баланса)?
2. Содержит ли составляемая на сегодняшний день отчетность достоверные данные о финансовых результатах предприятия (теория динамического баланса)?
3. Учитывает ли составляемая на сегодняшний день отчетность изменчивость покупательской способности денег в рыночных условиях (теория органического баланса)?

В настоящее время отчетность должна максимально удовлетворять интересы всех пользователей. В этой главе рассмотрено, каким образом практика бухгалтерского учета совмещает существующие теоретические подходы к интерпретации баланса, и в итоге, как можно трактовать современный вид баланса.

3.1. Подходы к трактовке баланса

Баланс можно изучать с двух точек зрения – для его составления и его анализа. Если составление баланса – это в первую очередь работа бухгалтера, то анализом и толкованием баланса занимаются в основном те, кто заинтересован понять положение дел предприятия, например руководители, акционеры, кредиторы, конкуренты, аудиторы и т.д. Все эти и другие лица рассматривают баланс отлично от бухгалтера: они пытаются разложить баланс на отдельные части и затем, в зависимости от своих целей, перегруппировать и собрать его заново. (Inno 1935, 22). К. Шмальц делит цели анализа баланса на две группы (Ibid., 24):

- 1) внутренние, задачей которых является всестороннее разъяснение руководителям положения дел предприятия, его основных показателей и соотношений;
- 2) внешние, которые в свою очередь делятся на: а) кредитно-экономические (рассматривают кредитоспособность предприятия), б) финансово-экономические (рассматривают стабильность и рентабельность предприятия), в) анализ с точки зрения экономической журналистики и г) анализ с точки зрения народного хозяйства (интерес в области общих тенденций развития предприятий).

Баланс представляет собой отображение благосостояния предприятия, отчет о прибыли – результат за прошлый период хозяйственной деятельности. Прибыль за прошлый отчетный период отображается в балансе, и факт, что из одного отчета можно почерпнуть оба знания вызвал среди теоретиков большую полемику. Основное противостояние ведется между монистами и дуалистами. Первые видят в балансе только одну задачу: для сторонников динамической теории это отображение результата хозяйственной деятельности предприятия (Шмаленбах), для сторонников статической теории это отображение его благосостояния. Дуалисты же хотят при помощи баланса достичь обе цели (органическая теория Шмидта). (Inno 1935, 14).

Каждая из концепций бухгалтерского баланса соответствует определенной цели формирования бухгалтерской отчетности. При этом методики бухгалтерского учета, соответствующие теориям статического и динамического баланса, решая совершенно разные задачи, противоречат друг другу. Решение одной задачи исключает решение другой. Пользуясь данными статического баланса потребитель отчета более-менее достоверно может представить картину платежеспособности предприятия, динамический же баланс показывает эффективность деятельности предприятия, но при этом частично скрывается картина его платежеспособности. На практике же и та, и другая цели стоят перед одной и той же составляемой бухгалтером отчетностью. В основе методологии учета лежит анализ процедур по исчислению финансовых результатов. В связи с этим каждый объект бухгалтерского учета (здания, машины, финансовые инструменты) рассматривается с точки зрения его влияния на прибыль. Из этого следует, что бухгалтер должен, анализируя любой реальный факт хозяйственной жизни, принимать во внимание его влияние на финансовый результат (Соколов Я., Соколов В. 2011, 255).

Прежде, чем приступить непосредственно к трактовке баланса, следует упомянуть о том, что существует несколько подходов к теории учета (Кожин 2006, 714). Наиболее полное представление об этих подходах дают Хендриксен и Ван Бреда. Они различают следующие подходы (Hendriksen, Van Breda 1992, 12):

- 1) Налоговый подход – конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности. Доход компании измеряется исключительно исходя из налоговых задач.
- 2) Правовой подход – его сторонники опираются на то, что факт реализации ценностей необходимо признавать свершившимся в тот момент, когда право собственности на нее переходит от продавца к покупателю.
- 3) Этический подход – фундаментальные этические проблемы составляют сущность всех современных теоретических построений. Нейтральность, означающая, что информация не должна быть каким-либо образом приукрашена, чтобы воздействовать на развитие событий в определенном направлении, является существенной чертой стандартных установок.
- 4) Экономический подход – Хендриксен и Ван Бреда выделяют три подхода к выбору экономических аспектов бухгалтерского учета: макроэкономический, микроэкономический, социально-корпоративный. Макроэкономический подход состоит в определении влияния альтернативных методов представления отчетных данных на экономические показатели отрасли или страны в целом, т.е. на более высоком уровне, чем уровень предприятия. Микроэкономический подход к учетной теории предполагает выявление эффекта альтернативных отчетных процедур на экономические показатели деятельности компании. Социально-корпоративный подход акцентирует внимание на всесторонний охват влияния деятельности предприятия на общество (например, стоимость загрязнения окружающей среды, безработица, неудовлетворительные условия труда и другие социальные последствия).
- 5) Поведенческий подход – альтернативный экономическому поведенческий подход опирается при разработке теории учета на психологические и социологические аспекты. Здесь делается акцент на взаимосвязи информации, служащей основой для принятия решений, и поведения отдельных лиц или их групп, вызванного полученной информацией.

- б) Структурный подход – процесс доказательства идет по методу аналогий. Решение проблемы базируется на аналогичных моментах, которые используются для каких-то других событий. Иными словами, бухгалтеры пытаются одинаково классифицировать сходные факты хозяйственной жизни или, более формально, пытаются отыскать последовательность (*consistency*) в записях и отчетах о хозяйственной деятельности. И только в том случае, если они сталкиваются с фактом, который не вписывается в знакомую схему, они прибегают к другим методам.

В настоящей работе рассматриваются законодательно определенные задачи учета и формы отчетности, а также подходы к составлению баланса, опираясь на интересы разных пользователей бухгалтерской информации. Единичный собственник предприятия заинтересован получить как можно больше прибыли, однако если в стране действует весьма жесткая система налогообложения доходов, то основной его заботой может стать сокрытие прибыли. Если собственники выступают в виде акционеров, то возможны две реакции: в одном случае акционеры могут требовать самых высоких дивидендов, в другом – акционеры ждут повышения курса акций. Налоговые органы, как правило, заинтересованы в том, чтобы предприятие было как можно более прибыльно. Работников волнует главным образом повышение зарплат, и чем больше будут удовлетворяться их интересы, тем меньше может оказаться прибыль предприятия. Аудиторы должны защищать интересы собственников прежде всего перед администрацией и налоговыми органами (Соколов 2010, 198).

Поскольку в основу работы взяты теории немецких авторов, то следует обратить внимание на то, как баланс воспринимается в немецком коммерческом праве, и можно ли эту интерпретацию применить в эстонской экономической среде. В соответствии с немецким коммерческим правом бухгалтерский учет рассматривается как (Грачева 2003):

- 1) база для определения размера налоговых платежей;
- 2) информация для руководителей и собственников предприятия;
- 3) доказательство в случае судебного разбирательства;
- 4) информация о кредитоспособности и отчет перед инвесторами.

Перечисленные элементы применимы в эстонских условиях, но в виду особенности эстонской налоговой системы (отличие условий обложения налогом на прибыль) налоговый подход к теории учета в этой работе не применяется.

3.2. Современное определение бухгалтерского баланса, его структура

Используемые в бухгалтерском учете принципы учета и способы представления информации должны соответствовать установленным Законом о бухгалтерском учете требованиям и основным принципам. В Эстонии действуют два бухгалтерских обычая (добрый бухгалтерский обычай Эстонии и Международные Стандарты Финансовой Отчетности), одному из которых должно следовать предприятие составляя свою финансовую отчетность. Исходя из этого факта далее в работе приведены определения и цели финансовых отчетов описанные как в МСФО, так и в эстонском Законе о бухгалтерском учете и Службах бухгалтерского учета Эстонии (RTJ).

Согласно Закону о бухгалтерском учете Эстонской Республики годовой бухгалтерский отчет состоит из основных отчетов (баланс, отчет о прибыли, отчет о денежных потоках, отчет об изменении собственного капитала) и приложений (§ 15, пункт 2). Баланс определяется как бухгалтерский отчет, который отражает на определенную дату финансовое состояние (имущество, обязательства и собственный капитал) лица, обязанного вести бухгалтерский учет (Закон о бухгалтерском учете, § 18, пункт 1). Отчет о прибыли (отчет о доходах и расходах) – это бухгалтерский отчет, который отражает экономический результат лица, обязанного вести бухгалтерский отчет, за отчетный период (доходы, расходы и прибыль или убытки) (Ibid, пункт 2). Службы бухгалтерского учета Эстонской Республики (RTJ) дают такие же определения балансу и отчету о прибыли. (RTJ 2)

Основой составления годового бухгалтерского отчета являются хозяйственные операции в хозяйственном году, отраженные в бухгалтерских реестрах, и корректировочные записи. При составлении годового отчета проводится инвентаризация сальдо имущества и обязательств лица, обязанного вести бухгалтерский учет (Закон о бухгалтерском учете, § 15, пункт 3). Дополнительные подразделы балансовых статей можно представлять не в балансе, а в приложениях. Наименования балансовых статей можно уточнять, также можно добавлять дополнительные статьи или подразделы

балансовых статей, если это увеличивает информативность и читабельность баланса. Подразделы статей отчета о прибыли можно представлять не в отчете о прибыли, а в приложениях. Наименования статей отчета о прибыли можно уточнять, также можно добавлять дополнительные статьи или подразделы статей отчета о прибыли, если это увеличивает информативность и читабельность отчета о прибыли. (RTJ 2)

Согласно МСФО 1, статье 9 (IAS 1.9) финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Информация о финансовом положении главным образом дается в бухгалтерском балансе. Информация о финансовых результатах приводится в основном в отчете о прибыли. Составные части финансовой отчетности взаимосвязаны, потому что они отражают разные аспекты одних и тех же операций и событий. Финансовая отчетность содержит сведения о следующих показателях деятельности предприятия (IAS 1.9):

- 1) активы;
- 2) обязательства;
- 3) капитал;
- 4) доходы и расходы, включая прибыли и убытки;
- 5) взносы и распределения среди собственников, действующих в их качестве собственников; и
- 6) движение денежных средств.

Эти сведения наряду с дополнительной информацией, содержащейся в примечаниях, помогает пользователям финансовой отчетности прогнозировать будущие потоки денежных средств предприятия и, в частности, сроки и вероятность их возникновения.

МСФО 1.54 перечисляет классы счетов, которые в соответствии со стандартами должен содержать отчет о финансовом положении:

- 1) основные средства;
- 2) инвестиционное имущество;
- 3) нематериальные активы;
- 4) финансовые активы;
- 5) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- 6) биологические активы;

- 7) запасы;
- 8) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- 9) денежные средства и их эквиваленты;
- 10) итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- 11) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- 12) резервы;
- 13) финансовые обязательства;
- 14) обязательства и активы по текущему налогу;
- 15) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;
- 16) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи;
- 17) неконтролирующие доли, представленные в составе капитала; и
- 18) выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

Несмотря на то, что в МСФО перечислены основные статьи, которые должны содержаться в годовом отчете, стандарты не описывают порядок или формат, в котором предприятие представляет статьи. В стандарте просто перечисляются статьи, которые в достаточной степени отличаются по характеру и функции. Кроме того статьи включаются в отчет в том случае, если величина, характер и функция отдельной статьи или совокупности аналогичных статей таковы, что уместны для понимания финансового положения предприятия. Используемые наименования и порядок указания статей или совокупности аналогичных статей могут изменяться в соответствии с характером предприятия и его операциями с целью предоставления информации, уместной для понимания финансового положения предприятия. Например, финансовое учреждение может изменить указанные выше наименования с целью предоставления информации, уместной для деятельности финансового учреждения. (IAS 1.57) Относительно принципов оценки разных классов активов в МСФО 1, пункте 59 указано следующее: «Использование разных основ оценки для разных классов активов предполагает различие их характера или функции, а, следовательно, их представление предприятием

как отдельных статей. Например, различные классы основных средств могут отражаться по себестоимости или переоцененной стоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16».

Определение баланса в действующих эстонских актах и Международных Стандартах Финансовой Отчетности соответствует статической теории учета, где основной функцией этого отчета является достоверное отображение финансового положения предприятия на определенный момент времени. Роль баланса как основной источник информации о финансовом результате за определенный период (как это предполагает динамическая теория учета) отведена отчету о прибыли. Несмотря на первичную оценку баланса как основанного на статическом подходе, этот вывод был сделан только на основе анализа определений финансовых отчетов. Помимо описания баланса, необходим и ряд других показателей, на основе которых можно было оценить связь современного вида отчета о финансовом положении с какой-либо теорией финансового учета. Например, не понятны иерархические отношения отдельных форм бухгалтерской отчетности. В МСФО перечислены три основных документа финансовой отчетности, но не определена ни их иерархия, ни связь между ними. Так, согласно МСФО 1, хотя каждая форма отчетности представляет информацию, отличающуюся от других, ни одна из них не замыкается на одном предмете и не дает всей информации для пользователей. В принципах МСФО, как и в эстонских актах, нет указаний на то, что составляет суть отчетности как системы: на объединяющее ее начало, иерархию документов, конкретные связи между ними и первопричины таких связей.

3.3. Цели и задачи баланса

Поскольку вид финансового отчета во многом диктуется его целью, то чрезвычайно важно понимать, какие информационные потребности обуславливают то или иное содержание отчета. Действующие предприятия Эстонии, составляя годовой бухгалтерский отчет, исходят из законодательно определенных требований и принципов. В соответствии с Законом о бухгалтерском учете целью годового бухгалтерского отчета является достоверное и объективное отражение финансового состояния, экономического результата и денежных потоков лица, обязанного вести бухгалтерский учет (статья 15, пункт 1). Службы бухгалтерского учета ЭР к вышеизложенной цели отчетности добавляют также возможность принятия

экономических решений на основе информации, отображенной в годовом бухгалтерском отчете (RTJ 1, § 5). Согласно МСФО финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов предприятия. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству предприятия. (IAS 1.9) Оба положения о годовой отчетности обозначают цель бухгалтерского отчета в целом, однако не формулируют точных целей каждого отчета в отдельности. В комплексе баланс, отчет о прибыли, отчет о денежных потоках, отчет об изменении собственного капитала и приложения должны всесторонне отразить результат деятельности, развития предприятия и дать основу для определения его перспектив на ближайшее будущее. То есть единая цель – это формирование финансовой отчетности, полезной различным пользователям для принятия экономических решений.

Говоря о целях баланса, и отчетности в целом, следует принимать во внимание информационные потребности различных пользователей информации, которая отражена в отчетах. Развитие учета, изменения, в нем происходящие, не происходят сами по себе. Важную роль играют потребители отчетности и изменение их потребностей (Napier 2001, 10). Так, инвесторам и собственникам необходима в первую очередь информация о приобретениях, продажах и владении ценными бумагами; участии в капитале предприятия; оценке качества управления; сумме дивидендов, подлежащих распределению. Руководство предприятия может быть заинтересовано больше в информации, которая касается регулирования деятельности организации. Для банков, поставщиков и других кредиторов важно на основании отчета иметь возможность оценить способность предприятия своевременно выполнять свои обязательства. Для заказчиков и работников также важно определение способности предприятия выполнить свои обязательства перед ними соответственно.

Статическая интерпретация баланса предполагает в первую очередь защиту интересов кредиторов. Динамическая трактовка баланса делает акцент на роли прибыли как индикатора эффективности текущей работы предприятия, предполагая необходимость этого показателя для управления деятельностью организации.

Представители обеих теорий являются монистами, однако современная отчетность не ограничивается одной задачей, а стремится максимально охватить интересы всех пользователей годового бухгалтерского отчета. Отсутствие точной формулировки целей годовой отчетности отчасти является причиной того, что в экономической литературе предпринимаются многочисленные попытки анализа целей и задач баланса. В этой работе современный вид баланса трактуется во взаимосвязи с историческим развитием балансового права.

3.4. Элементы основных теорий баланса немецкой школы в современном виде баланса

В качестве основополагающих теорий баланса рассматриваются в балансоведении статическая и динамическая теории. Каждая из этих концепций соответствует определенной цели формирования бухгалтерской отчетности. Методики учета, определяемые в рамках этих теорий, решают абсолютно разные задачи. В обобщенном виде можно охарактеризовать противоречие статической и динамической теорий баланса следующим образом: если сформировать отчетность, основываясь на принципах статической концепции, то в ней будет достоверно представлена картина платежеспособности компании, но может скрываться объективная информация об ее финансовых результатах; если финансовую отчетность сформировать на принципах динамической теории, то отчетность позволит охарактеризовать эффективность деятельности предприятия, но может ухудшить отражение его платежеспособности.

Хотя современное определение баланса в МСФО и Законе о бухгалтерском учете Эстонии соответствует статической теории (отчет, который отражает на определенную дату финансовое состояние предприятия), далеко не все концепции статического подхода отражаются в современном учете. Общая цель финансовой отчетности сформулирована в стандартах обобщенно, что не соответствует монистическим концепциям статики и динамики. Несмотря на это, современное балансовое учение переняло и модифицировало отдельные элементы из статической и динамической теории баланса. Формирование новой системы балансового права привело к перераспределению статических и динамических элементов в вопросах оценки,

документирования и составления отчетов. Разницу статической и динамической теорий легко проследить в Таблице 3.

Таблица 3. Основные различия статической и динамической трактовки баланса

Исходное положение	Статическая трактовка	Динамическая трактовка
Основная задача	определение стоимости имущества	исчисление финансовых результатов
Цель формирования баланса	защита интересов кредиторов	предоставление информации об эффективности хозяйственной деятельности
Концепция	ликвидация на отчетную дату, Симон и его последователи – непрерывно действующее предприятие	непрерывно действующее предприятие
Базовый принцип	Принцип осмотрительности	Принцип начисления (увязки доходов и расходов)
Имущество предприятия	включает личное имущество собственников	обособлено от личного имущества собственников
Активы	понятие Актива трактуется как имущество, находящееся в собственности предприятия, выступающее в качестве обеспечения долгов, т.е. имущество, которое может стать объектом иска в случае банкротства предприятия	активы – это имущество, которое приносит прибыль, это расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам
Пассивы	в качестве Пассива рассматриваются капитал собственника и обязательства	пассивы – это «доходы, которые еще не стали расходами»
Определение финансового результата (ФР)	$ФР = (A_1 - ДО_1) - (A_0 - ДО_0)$, где A_1 – Активы на конец отчетного периода; $ДО_1$ – долговые обязательства на конец отчетного периода; A_0 – Активы на начало отчетного периода; $ДО_0$ – долговые обязательства на начало отчетного периода;	$ФР = Д - Р$, где $Д$ – доходы отчетного периода; $Р$ – расходы отчетного периода
Оценка статей актива	по текущей стоимости	по себестоимости
Амортизация	под амортизацией понимается потеря потребительной стоимости имущества	распределение стоимости имущества по периодам его полезного использования
Момент реализации	в силу принципа фиктивной ликвидации не играет большой роли	ключевой принцип, создающий финансовый результат

Источник: составлено автором

На основании сформулированных в МСФО и Законе о бухгалтерском учете (а также в Службах бухгалтерского учета ЭР) определений и понятий можно сделать вывод, что ведущую роль в составлении финансовых отчетов, и баланса в частности, играют международно признанные принципы учета и отчетности. Каждый из этих принципов появился на определенном этапе развития учетной мысли, дополнялся тем или иным представителем какой-либо из теорий баланса, и в конечном итоге представляет собой основу современного учета.

Принцип хозяйственной единицы определяется эстонским Законом о бухгалтерском учете как концепция, при которой лицо, обязанное вести бухгалтерский учет, ведет учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций отдельно от имущества, обязательств и хозяйственных операций его собственников, кредиторов, работников, клиентов и других лиц (статья 16, пункт 1). Этот принцип противоположен статическому критерию права собственности. Совокупность права собственности и пользования определяет хозяйственную принадлежность в вопросах формирования баланса. Данный критерий составления баланса определяет аспект исчисления прибыли и соответствует, в первую очередь, динамической трактовке. Шмаленбах и его сторонники были одними из первых, кто настаивал на необходимости разделять прибыль предприятия и доходы собственников.

Также как и принцип хозяйственной единицы, принцип продолжения функционирования берет начало из динамической теории. Согласно статье 16, пункту 2 Закона о бухгалтерском учете ЭР этот принцип означает, что при составлении годового бухгалтерского учета исходят из предположения о том, что лицо, обязанное вести бухгалтерский учет, будет продолжать свою деятельность и у него отсутствуют намерения и необходимость прекратить деятельность. В случае, если бухгалтерский отчет составлен не по принципу продолжения функционирования, в отчете следует указать примененный принцип учета. В статике баланс воспринимается как ликвидационный и, соответственно, оценку активов следует делать исходя из этой концепции. Следуя современным стандартам учета, ликвидационный баланс составляется лишь тогда, когда предприятие по какой-либо причине прекращает свою деятельность. Понятие фиктивной ликвидации отсутствует.

Современный баланс, стремясь защитить интересы всех пользователей отчетности, опирается в числе прочих на принципы существенности, объективности и

гласности. Акцентирование внимания на определении стоимости имущества и защите интересов кредиторов предполагает в статической трактовке баланса полное и точное раскрытие финансовой информации. Динамический баланс стремится дать полную картину о финансовых результатах, при этом существенное значение имеет вся отчетная информация, необходимая для принятия экономических решений. Эти принципы нельзя оценить непосредственно как берущие начало из статики или динамики.

Согласно принципу существенности, в бухгалтерском отчете должна быть отражена вся существенная информация, влияющая на финансовое положение, экономические результаты деятельности и денежные потоки лица, обязанного вести бухгалтерский учет. Существенное значение имеет такая отчетная информация, непредставление которой может повлиять на экономические решения, принимаемые на основании отчета его пользователями. Несущественные объекты могут учитываться и отражаться в отчете в упрощенном виде (Закон о бухгалтерском..., статья 16, пункт 4). Информация, приводимая в бухгалтерском отчете, должна быть нейтральной и достоверной (принцип объективности), а также должна позволять получить правильный и справедливый обзор финансового положения, экономических результатов деятельности и денежных потоков лица, обязанного вести бухгалтерский учет (принцип гласности) (Ibid., пункты 7, 9). Эти принципы находят отражение как в статической, так и в динамической теориях баланса, однако в силу привязанности каждой из этих теорий к одной конкретной цели, ни динамический, ни статический баланс не дают полную картину о предприятии, как этого требуют современные стандарты.

С точки зрения действующего предприятия и правильного исчисления тотальной прибыли, Шмаленбах подчеркивал значение исчисления ее по периодам как части определения тотальной прибыли в связи с важностью сопоставимых финансовых результатов отчетного периода для предприятия как части экономики страны. Этот подход является прямым предшественником современного принципа последовательности и сопоставимости, согласно которому при составлении бухгалтерского отчета используются последовательно ранее использованные принципы учета, а также виды отчетности и схемы отчета (Закон о бухгалтерском..., статья 16, пункт 5). Получение финансового результата по Шмаленбаху соответствует современному принципу соответствия доходов и расходов. Из доходов отчетного периода вычитаются расходы, связанные с образованием этих же доходов. Издержки,

соответствующие которым доходы образуются в ином периоде, отражаются как расходы в том же периоде, когда образуются связанные с ними доходы (Закон о бухгалтерском..., статья 16, пункт 6). Для статистической теории, исходящей из принципа фиктивной ликвидации, эта концепция не является важной, однако Шмаленбах подчеркивал необходимость достоверного исчисления и отражения финансового результата за определенный отчетный период путем сопоставления доходов и расходов предприятия за этот период.

Статическая интерпретация баланса предполагает включение в актив только того имущества, которое может быть продано, а также денег. Для статистики чрезвычайно важна ликвидность имущества. Этот подход лег в основу группировки статей актива современного баланса по признаку возрастания или убывания степени их ликвидности. Методология учета, соответствующая теории динамического баланса, формирует достаточно объективные оценки финансового результата деятельности предприятия, однако не всегда соответствует действительной платежеспособности организации. Себестоимость имущества может не соответствовать возможной цене его продажи. Современный учет совместил в себе оба подхода, присущих и статической теории баланса (отображение имущества в текущих ценах), и динамической теории (отображение по себестоимости). Службы бухгалтерского учета ЭР, как и МСФО предписывают отображать запасы, взятые на учет, либо по себестоимости, либо по чистой стоимости реализации, в зависимости от того, какая из них ниже (RTJ 4, IFRS 2). Этот подход предполагает осмотрительное составление отчета, во избежание переоценки имущества, что соответствует современному пониманию принципа консервативности. Закон о бухгалтерском учете ЭР определяет принцип консервативности как концепцию, при которой бухгалтерский отчет составляется осмотрительно и обдуманно во избежание переоценки имущества и доходов или недооценки обязательств и расходов. В то же время не оправданны намеренная недооценка в отчете имущества и доходов или намеренная переоценка обязательств и расходов, а также создание резервов, скрытых от пользователей отчета (статья 16, пункт 8). Эта концепция является развитием принципа осмотрительности, лежащего в основе статической теории баланса и являющейся важной и в динамическом подходе. Составление баланса с учетом этого принципа – это выполнение статической функции предотвращения банкротства и защиты интересов кредиторов.

Определение современного баланса в стандартах учета соответствует представлениям о балансе представителей его статической трактовки. Однако принципы, на основе которых происходит формирование этого отчета во многом соответствует динамическому толкованию.

Теории статического и динамического учета являются своего рода предшественниками таких современных подходов к учету как подход активы/обязательства (*asset-liability approach*) и подход расходы/доходы (*revenue-expense approach*) (Fülbier, Gassen 2011, 13). Подход расходы/доходы сосредоточен на определении элементов отчета о прибыли. При определении, фиксировании и измерении имущества и обязательств за основу берутся доходы и расходы. Первостепенное значение в учете отводится отчету о прибыли, тому, как прибыль определить и измерить. Подход активы/обязательства противопоставляется подходу расходы/доходы, так как в его основе лежит определение, фиксирование и измерение имущества и обязательств предприятия. Прибыль в этой концепции является результатом изменения имущества и обязательств (IASB 2007). МСФО определяют доходы и расходы исходя из подхода активы/обязательства:

- 1) Доход (*revenue*) – увеличение экономических выгод, происходящее в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, что выражается в увеличении капитала, не связанного с вкладами учредителей (IAS 18.7).
- 2) Расход (*expenses*) – уменьшение экономических выгод, происходящее в форме выбытия или уменьшения активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению капитала, не связанных с распределением между учредителями (IFRS Framework 70 (b)).

С точки зрения рассмотренных выше подходов к учету основополагающие понятия, используемые при составлении отчетности, определены в соответствии с концепцией активы/обязательства, о чем говорит также Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (IASB 2007). Этот подход можно считать одним из развитий статической теории баланса.

Несмотря на то, что определение баланса, его вид, а также его задача отражать на определенную дату финансовое состояние предприятия, соответствуют в современном учете статической теории, принципы составления отчетности во многом совпадают с

концепциями теории динамической. В современном учете главенствует подход, принимающий во внимание обе трактовки баланса. Представители различных теорий баланса сделали важный вклад в развитие разных областей современного финансового учета. Так, Шмаленбах одним из первых стал рассматривать амортизацию как распределение стоимости приобретения на срок использования основных средств, из чего следует, что не всегда линейный способ амортизации лучше всего отображает реальный износ того или иного основного имущества. Теория Шмаленбаха, в данном случае, создала предпосылки к возникновению, например, таких методов амортизации как метод двойного уменьшения остатка или списание стоимости пропорционально объему совершенных работ. Кроме этого, Шмаленбах ввел понятие "резервы риска", которые отражаются в пассиве при возникновении гарантийных обязательств, связанных с реализацией определенных видов готовой продукции.

Вальб, еще один представитель динамической трактовки баланса, отошел от отображения прибыли и убытка в балансе и предложил использовать отчет о прибыли как равнозначную и полноценную альтернативу балансу. В современном учете функция раскрытия финансовых результатов предприятия лежит как раз на отчете о прибыли.

Анализируя развитие учетной мысли и его влияние на современный баланс, нельзя не отметить органическую теорию Шмидта. Современный учет ориентируется главным образом на внешних пользователей финансовой отчетности. Идея органического учета, в условиях снижения рыночных цен на активы, не обладает способностью удовлетворить интересы кредиторов. Хотя его концепции не была воспринята как способная удовлетворить интересы заинтересованных в бухгалтерской информации сторон, идеи Шмидта получили распространение в управленческом учете. По мере глобализации финансовых рынков, все большее значение принимает роль бухгалтера как финансового управляющего, то есть учет играет очень важную роль в процессе управления предприятием (Ковалев 2013). Шмидт одним из первых обратил внимание на обесценивание денег во времени. Его теория органического баланса стала предпосылкой к применению дисконтирования как в управленческом, так и в финансовом учетах. Элементы органической теории с оценкой запасов на уровне текущих цен нашли свое отражение частично в современных способах оценки по партиям поступления, а именно в применении метода ЛИФО. Использование этого метода позволит учесть так называемые резервы повышения цен.

Современный учет – это продолжение, развитие идей учетных принципов, которые формировались в течение долгих лет, сначала в статической, а затем и в динамической теориях. Это учет, который вобрал в себя ключевые аспекты многовековой учетной философии и который отражает реалии современной мировой экономики. Изменения в формулировках отчетов и их целей во многом диктуются изменениями приоритетов в целевой аудитории потребителей отчетов. Если в начале XX века основными внешними потребителями отчетности предприятия были кредиторы, то в настоящее время все большее значение играет предоставление информации потенциальным инвесторам, акционерам. В рамках современного учета капитал как учетная категория рассматривается в качестве важного источника для финансового развития компании в обозримом будущем. Если инвестор планирует купить акции с целью получения дохода от предприятия, путем распределения финансовых результатов, полученных от его успешной работы, ему будет важен показатель чистой прибыли. Именно чистая прибыль в совокупности с нераспределенной прибылью является базой для начисления дивидендов. Целью собственника помимо получения дивидендов может быть и распродажа активов компании. Это означает, что финансовый результат деятельности организации должен представлять все возможные варианты получения дохода от предприятия, т.е. он должен выступать гораздо более широким понятием, чем только чистая прибыль отчетного периода. Такой подход соответствует динамической теории баланса и с целью достижения поставленной задачи МСФО включает такое понятие как совокупный доход. Согласно IAS 1 общий совокупный доход – это изменение в капитале в течение периода в результате операций и других событий, не являющееся изменением в результате операций с собственниками в их качестве собственников. Общий совокупный доход включает все компоненты прибыли или убытка и прочего совокупного дохода. Таким образом полная прибыль это по сути сумма реализованной (чистой) и нереализованной (прочей совокупной) прибыли. Сторонники динамической теории баланса видели баланс как отчет, в котором выражаются результаты всей деятельности предприятия и ее эффективности и который является базой для принятия решений. В современном учете совокупный финансовый результат как раз позволяет оценить альтернативную возможность активов принести доходы предприятию, применяя при этом понятия реализованной и нереализованной прибыли. Таким образом, отображение совокупного дохода призвано выполнить одну из функций

динамического баланса – оценить не только работу предприятия, но и ее общие ресурсы на предмет того, какую прибыль они могут принести.

Анализируя современный учет можно сделать вывод, что ни одна из теорий баланса в чистом виде не реализована. Используемые методологии учета содержат в себе элементы как статической, так и динамической концепций. На протяжении истории баланс, который составлялся на практике, включал в себя элементы различных теоретических подходов, хотя существовали и тенденции его предпочтения какой-то одной балансовой теории. Современный баланс в отношении определений отчетности, видов финансовых отчетов и их целей имеет скорее статические характеристики. Однако многие основополагающие принципы учета и отчетности соответствуют динамической трактовке баланса.

Современный учет, беря за основу общепринятые принципы отчетности, стремится удовлетворить интересы всех потребителей отчетности одновременно, предоставляя для достижения этой цели бухгалтерам достаточную свободу в составлении отчетов. Отчетность должна содержать как объективную картину платежеспособности предприятия, так и достоверные данные о его финансовых результатах. С одной стороны, у предприятий есть, например, возможность самостоятельно: выбрать учетную политику, метод оценки имущества и учета амортизации; установить лимит стоимостной оценки для отнесения имущества к основным или оборотным средствам; выбрать метод оценки себестоимости произведенной продукции и методики резервирования сомнительных долгов. С другой стороны, возможность влиять на состав и оценку учетных показателей может привести не к объективному, достоверному, беспристрастному, однозначно трактуемому финансовому отчету, как предполагают общепризнанные стандарты, а к манипуляции данными и искажению реальных результатов и финансовой позиции предприятия.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исследование исторических аспектов возникновения и развития бухгалтерского учета позволяет понять, что представляет собой современный учет. Изучение балансоведения предоставляет возможность вникнуть в экономическую сущность баланса, понять принципы его построения, правила оценки статей и более успешно использовать балансовую информацию в целях управления предприятием. В рамках настоящей работы перед автором стояла задача трактовки современного вида баланса, опираясь на взгляды различных исследователей теории балансоведения. Одним из этапов достижения поставленной цели было раскрытие эволюции взглядов на бухгалтерский учет, причем основное внимание было уделено изменению бухгалтерской мысли. Прежде, чем приступить непосредственно к сопоставлению различных подходов и элементов, свойственных той или иной теории учета, современной финансовой отчетности, автор проследил развитие взглядов на бухгалтерский учет, ограничиваясь в основном Немецкой учетной школой.

В балансоведении существует два подхода к изучению основ бухгалтерии. Первый подход предполагает движение от счетов к балансу – прежде всего следует освоить бухгалтерские проводки и понять взаимосвязь счетов, а как следствие, составление отчетности и ее интерпретация не будут представлять труда. До появления концепций Иоганна Фридриха Шера баланс рассматривался в основном с точки зрения этого подхода. Второй подход – от баланса к счетам. Сначала следует понять баланс как финансовую модель предприятия, статьи баланса, взаимосвязи, причины и последствия изменений, в нем отражаемых. После этого счета будут играть лишь вспомогательный для понимания баланса характер. Первым, кто внес значительный вклад в развитие такого подхода к пониманию баланса является И. Ф. Шер. Кроме того, И. Ф. Шер сформулировал уравнение баланса $\text{Актив} = \text{Пассив}$ таким образом, что последующее развитие балансоведения представляло собой только изменение трактовки экономически-правового содержания этого отчета, не подвергающее сомнению необходимость равенства между ними.

Концепции И. Ф. Шера стали основой для развития теорий баланса, которые в настоящее время считаются основополагающими в балансоведении. Речь идет о статическом и динамическом подходах к трактовке баланса. Эти концепции дали современному бухгалтерскому учету широкий набор методологических инструментов, позволяющих максимально объективно отражать хозяйственную деятельность предприятия.

Для начала следует отметить, что при любой интерпретации баланс оставался основной отчетной формой. Основное противостояние между статической и динамической трактовкой баланса касается цели упомянутого отчета. С точки зрения статики цель баланса – определение стоимости имущества организации, динамика же видит баланс как основной источник информации о финансовых результатах предприятия. Современное определение баланса соответствует статической теории. В настоящее время содержание всего имущества предприятия не трактуется как затраты, а пассивы как доходы будущих периодов. Такие статьи существуют, однако экономическая суть сделок, на них описываемых, отличается от интерпретации динамической теории. Тем не менее, с точки зрения цели динамического баланса, внимание стоит обратить на факт, что помимо баланса, общепринятые стандарты подчеркивают важность другой отчетной формы – отчета о прибыли. Это означает, что в современном бухгалтерском учете в целом решается и задача, релевантная для динамического баланса.

Итак, в рамках этой работы автор проследил историю развития бухгалтерской мысли в Европе с XV века до появления учетной концепции И. Ф. Шера. Отдельно были рассмотрены такие трактовки баланса, как юридическая и экономическая, а также отличия торгового и производственного учета. На основании исследования основных теорий балансоведения – статической и динамической – в отношении современного учета автор работы сделал следующие выводы:

- 1) В современном учете ни одна из теорий баланса в чистом виде не реализована. Используемые в настоящее время методологии учета содержат в себе элементы как статической, так и динамической концепций.
- 2) Балансу, будучи на протяжении долгого времени главной формой финансовой отчетности, в современном учете не отводится на основании МСФО главенствующей роли. Общепринятые стандарты рассматривают

существующие виды отчетности в тесной взаимосвязи друг с другом, при этом не определяя иерархии описываемых отчетов (баланс, отчет о прибыли, отчет о денежных потоках, отчет об изменении собственного капитала).

- 3) Для современного учета характерен дуалистический подход, т.е. в настоящее время целью финансовой отчетности является как отобразить финансовое положение предприятия, так и его финансовые результаты за отчетный период. Этот подход совмещает в себе как статическую, так и динамическую трактовку баланса.
- 4) В основе необходимости отражать в современной отчетности полную картину деятельности предприятия лежит стремление удовлетворить интересы всех возможных пользователей отчета, в отличие от рассмотренных теорий баланса, согласно которым отчет составляется для кредиторов, в случае статики, и для собственников, в случае динамики.
- 5) Статическая и динамическая трактовки баланса являются предшественниками таких современных подходов к учету как подход активы/обязательства и подход расходы/доходы. МСФО при определении понятий учета использует подход активы/обязательства.
- 6) Определение баланса, его вид, а также его задача отражать на определенную дату финансовое состояние предприятия, соответствуют в современном учете статической теории. Однако если в статической трактовке баланс являлся важнейшим отчетом, то в настоящем времени баланс – это только один из четырех составляемых, равнозначных по МСФО, отчетов. То есть, нельзя напрямую сопоставить цель, поставленную перед балансом теоретиками статической трактовки и цель, поставленную перед балансом современным.
- 7) В современном учете цель динамического баланса – раскрытие финансовых результатов предприятия – лежит на отчете о прибыли. Однако пути нахождения – совершенно разные. Современный отчет о прибыли содержит статьи доходов и расходов текущего периода. Идея динамического баланса в другом. Ключевое слово здесь – баланс, то есть в отчете есть активы и пассивы, которые именно трактуются как расходы и доходы будущих периодов.

- 8) Общепринятые принципы учета и отчетности, которые лежат в основе современного учета, совпадают с концепциями, развивавшимися в рамках различных трактовок баланса. Из динамической теории баланса начало берут: принцип хозяйственной единицы, принцип продолжения функционирования, принцип последовательности и сопоставимости. Принцип консерватизма чрезвычайно важен в статической трактовке баланса.
- 9) В современном учете главенствует подход, принимающий во внимание различные трактовки баланса, причем это выражается не только в определении финансовых отчетов и схожести принципов учета. Например, Э. Шмаленбах стоял у истоков формирования применяемых в настоящее время методов амортизации, отличных от линейного. Идеи Скубица, Шера, Шмаленбаха, Шмидта нашли применение в управленческом учете и финансовом анализе.
- 10) Динамическая теория акцентирует внимание на том, что финансовый результат деятельности организации должен выступать гораздо более широким понятием, чем только чистая прибыль отчетного периода. Современный учет, для достижения этой цели, включает в МСФО понятие совокупного дохода.

Положительной, однако требующей осторожности чертой современного учета является стремление удовлетворить интересы всех потребителей отчетности одновременно. В результате, бухгалтерам предоставляется достаточная свобода в составлении отчетов. С одной стороны, это является способом обеспечения составления объективного, достоверного, однозначно трактуемого финансового отчета. С другой стороны, открывается возможность предоставления потребителям отчетов скорректированного под нужды заинтересованного лица баланса. Данные бухгалтерского отчета отражают информацию о предприятии с учетом принятой администрацией учетной политики.

Изучение концепций разных теорий баланса позволяет смотреть на привычный бухгалтерский баланс с разных точек зрения. Годовой бухгалтерский отчет должен дать всестороннее представление о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности предприятия. Баланс и иные отчетные формы – это единая система отчетной информации, на основании которой принимаются управленческие решения. В

основу построения современного баланса положена классификация имущества и источников его формирования. Финансовый результат за отчетный период отражается в балансе, точная расшифровка получения отображаемого результата представляется в отчете о прибыли.

Баланс и отчетность – это результат естественного развития бухгалтерской науки, которое происходило под влиянием различных теоретических взглядов и концепций, а также экономической действительности. При трактовке конкретного баланса следует учитывать не только принципы, которые легли в основу его построения, то также и цели, которые преследовал его составитель. Это позволит получить наиболее объективную картину о предприятии, с целью принятия действенных управленческих решений.

SUMMARY

ABOUT INTERPRETATION OF MODERN BALANCE SHEET (ON THE BASIS OF GERMAN ACCOUNTING THEORIES)

Jelena Komendantova

Modern financial statements are based on the objectives and principles of accounting. In order to prepare and interpret the balance sheet it is very important to understand the basic concepts of accounting theories. Modern accounting is the synthesis of ideas of different accounting approaches. Germany played a prominent role in the development of accounting theory in the late 19th and early 20th centuries. The current master's thesis aim is to interpret modern balance sheet on the basis of German accounting theories. The objective is to trace the historical development of accounting thought.

In this thesis the central ideas of some German financial accounting theories are discussed and attention is drawn to their influence on the modern accounting and compilation of financial statements. Understanding of the basic principles of accounting and the origin of modern format of balance sheet will enable accountants, managers and other users of financial reports to do more accurate analysis of accounting legislation regulations. Knowledge of the concepts of different accounting theories helps owners of enterprises, creditors, customers and government agencies understand and interpret the results of analysis of financial position of entity.

The most famous authors of accounting theories are J. F. Schär, E. Schmalenbach, F. Leitner, H. Nicklisch, W. Rieger, F. Schmidt and W. Le Coutre. The theory of two sets of accounts was developed by the Swiss accounting authors F. Hugli and J. F. Schär. Static and dynamic accounting theories are considered today as fundamental. According to the static perspective, the balance sheet as major financial statement reflects the net asset position, in particular the ability of the firm to meet its obligations in a timely manner. The calculation of

profit or loss, derived from the change of net assets over the period, is being viewed as less important. E. Schmalenbach confronted his dynamic interpretation of financial statements with the static approach. Schmalenbach's dynamic accounting theory focuses on income statement. It aims at determining a periodic income number that allows management to control the business. Profit is therefore designed as an indicator of a firm's operating efficiency. Fundamental accounting theories were developed by different authors. Both the static and dynamic accounting theories don't take into account depreciation of money. The organic accounting theory of F. Schmidt follows a dualistic approach by aiming at ascertaining the "real" capital in the balance sheet and "real" profit in the income statement. Herman Veit Simon developed an assets and liabilities approach in order to measure the company owner's wealth. Other developers of static accounting theory are F. Leitner, W. Rieger, H. Nicklisch and W. Le Coutre. One of the most important developers of dynamic approach is Walb, who suggested to use the income statement as an equal alternative to the balance sheet. Moxter's work is called "neo-static accounting theory", as it is built within the existing legal framework.

German developments in accounting theory hold a strong position in both German accounting research and legal implementation of accounting provisions till present. The definition and the goal of modern balance sheet are comparable to the concepts of static accounting theory. The role of balance sheet is to provide information about the financial position of entity. The goal of balance sheet according to dynamic accounting theory – presentation of financial performance of the company– should be achieved in the profit and loss account. However, there are some concepts of static and dynamic approaches, that modern accounting doesn't include.

Financial statements are presented according to accounting principles. The origin of these principles could be found while analyzing different theories of accounting. For example, going concern assumption is one of the basic concepts of dynamic approach, as well as matching principle and accounting entity assumption. Principle of conservatism was important to the developers of static accounting theory.

Modern accounting is the result of development of accounting science. It was influenced by the different theoretical views and concepts, as well as the economic reality. Development of accounting theory and the emergence of different concepts and approaches in accounting influences not only the financial, but also other types of accounting. Ideas of Scubitz,

Schmalenbach, Schmidt were applied in managerial and cost accounting and in financial analysis.

Modern accounting tends to satisfy the needs of all users of financial statements. The annual report should give an objective picture of company's solvency and financial performance. As a result, International Financial Reporting Standards provide accountants sufficient freedom in reporting. On the one hand, this is the way to ensure the compilation of objective and reliable financial report. Accountants are permitted to choose accounting policies, property valuation and depreciation method, method of calculation of cost of goods manufactured or bad debt allowance. On the other hand, provided freedom could result in the other way. In some circumstances it is possible to manipulate the data and distort the actual results of financial position and performance of entity.

During the process of interpretation of balance sheet it is important to consider not only the accounting principles, but also the compiler's goals. This would provide information for more objective picture of enterprise, in order to make effective business decisions.

LÜHIKOKKUVÕTE

Seadusi ja standardeid, mis reguleerivad majandustegevuse tulemuste kajastamist, muudetakse ja täiendatakse pidevalt. Raamatupidamisloogika jääb aga samaks ning bilansi sisust ja aruannete koostamise printsiipide mõistmine on finantsarvestuse ja -analüüsi aluseks. Majandusaasta aruannete kasutajateks on ettevõtete omanikud, töötajad, investorid, võlausaldajad, konkurendid jt. Selleks, et kõik need huvirühmad mõistaksid piisavalt hästi aruannete koostamise meetodeid ja oskaksid aruandeinfo põhjal otsuseid langetada, on vaja baasi, milleks on bilansiteooria. Bilansiteooria seisukohtade ja aluskontseptsioonide teadmine aitab paremini mõista finantsaruandluse loogikat ja printsiipe.

Magistritöö eesmärk on nüüdisaegse bilansi tõlgendus erinevate arvestusteoreetikute seisukohtade põhjal. Raamatupidamisbilansi koostamiseks ja tõlgendamiseks on palju võimalusi. Selle töö raames jälgib autor arvestuses toimunud mõttearendust ning uurib erinevaid lähenemisi bilansi tõlgendamisele. Saksa teoreetikute seisukohti käsitletakse töös põhjalikumalt, kuna just Saksa koolkonna esindajaid peetakse bilansiteooria loojateks.

Bilansiteooriat arendasid J. F. Schär, E. Schmalenbach, F. Leitner, H. Nicklisch, W. Rieger, F. Schmidt, W. Le Coutre ja paljud teised teadlased. Selle töö raames on pööratud erilist tähelepanu J. F. Schäri arvestuskontseptsioonile ning staatilise, dünaamilise ja orgaanilise bilansi teooriale. Mainitud teooriate seisukohti võrreldakse tänapäeva aruandluse aluskontseptsioonidega, millele tuginevad rahvusvahelised finantsaruandluse standardid, Eesti raamatupidamise seadus ja Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

J. F. Schär oli esimene, kes mõistis, et bilanss on arvestuse keskpunkt, mis sisuliselt tähendab seda, et kõigepealt tuleks aru saada bilansi olemusest, seostest ja selles toimuvate muudatuste põhjustest. Bilansikontod on Schäri arvates ainult täiendused, mis aitavad seda aruannet tõlgendada. Schär lõi baasi, millele tuginedes ülejäänud teoreetikud oma seisukohti arendasid. Põhilisteks bilansiteooriateks peetakse tänapäeval staatilist ja dünaamilist bilansiteooriat. Staatilisest bilansiteooriast lähtuvalt on bilansi eesmärk kajastada majandusüksuse finantsseisundit teatud ajahetkel. Dünaamilise bilansiteooria seisukohtalt on aga bilansi olulisim ülesanne ettevõtte äritegevuse tulemuste kajastamine. Nüüdisaegse bilansi

definiitsioon tuleneb staatilisest lähenemisest. Samas, dünaamilise bilansi eesmärgi täidab tänapäeval teine aruandevorm – kasumiaruanne. Staatilise ja dünaamilise bilansiteooria seisukohti arvesse võttes võib tänapäeva arvestusest teha järgmised järeldused:

- 1) Nüüdisaegne arvestus ei tugine täies mahus ühelegi ajaloos tuntud bilansiteooriale. Tänapäeva aruanded sisaldavad nii staatilise kui ka dünaamilise lähenemise elemente.
- 2) IFRS ja Eesti raamatupidamisseadus rõhutavad bilansi, kasumiaruande, rahakäibe aruande ja omakapitali muutuste aruannete seost, kuid ei määra aruannete hierarhiat. Erinevalt tänapäeva lähenemisest, panevad staatiline ja dünaamiline teooria bilansi arvestuse keskele.
- 3) Nüüdisaegne arvestus on dualistlik. Majandusaasta aruande eesmärk on nii ettevõtte finantsseisundi kui ka äritegevuse tulemuste kajastamine. Selline lähenemine ühendab staatilist ja dünaamilist bilansiteooriat.
- 4) Nüüdisaegse arvestuse eesmärgi taga peitub soov täita aruande kõikide kasutajate nõudmised. See erineb staatilise bilansi alusideest, mille kohaselt bilansis olev informatsioon peab kaitsma eeskätt võlausaldajaid. Dünaamilise bilansi kasutajateks peetakse eelkõige ettevõtte omanikke.
- 5) Staatiline ja dünaamiline bilansiteooria on kaasaegsete lähenemiste varad/kohustised (*assets/liabilities*) ja tulud/kulud (*revenue/expenses*) eelkäijad. IFRS kasutab terminite defineerimisel varad/kohustised lähenemist.
- 6) Nüüdisaegse bilansi definiitsioon, kuju ja eesmärk vastavad staatilise bilansiteooria kontseptsioonidele. Kuid staatilise teooria järgi on bilanss raamatupidamisarvestuse tähtsaim aruanne. Tänapäeva bilanss on aga ainult üks neljast aruandevormist, mis on IFRS järgi võrdväärne.
- 7) Dünaamilise bilansi eesmärki – kajastada majandusüksuse äritegevuse tulemusi – täidab tänapäeval kasumiaruanne. Kuid tulemuste kajastamise viisid tänapäevases arvestuses ja dünaamilise kontseptsiooni kohaselt on täiesti erinevad. Kasumi või kahjumi leidmiseks lahutatakse tänapäeval kulud tuludest. Dünaamilises kontseptsioonis on tegu ikka bilansiga, ehk aktivas ja passivas olevaid kontosid tõlgendatakse just tulevaste perioodide tulude ja kuludena.
- 8) Nüüdisaegsed arvestuse aluspõhimõtted ühtivad erinevate bilansiteooriate kontseptsioonidega. Majandusüksuse, tegevuse jätkuvuse ning tulude ja kulude

vastandamise printsiibi aluseks on dünaamiline bilansiteooria. Konservatiivsuse printsiip on väga oluline staatilise teooria pooldajatele.

9) Bilansiteooriad on mõjutanud arvestuse eri valdkondade arengut. Näiteks Schmalenbachi, Schmidt, Scubitzi ideid kasutatakse juhtimis- ja kuluarvestuses, finantsanalüüsis.

Tänapäeva arvestust iseloomustab soov anda selline ülevaade ettevõtte tegevusest, mis vastaks aruannete kasutajate nõudmistele. Selle eesmärgi saavutamiseks on IFRS ja Eesti hea raamatupidamistava võimaldanud raamatupidajatele aruannete koostamisel piisavalt vabadust. Ühest küljest peab see tagama informatsiooni tõese ja ausa kajastamise, teisest küljest aga võib põhjustada andmetega manipuleerimist ja tulemuste moonutamist. Seega konkreetse bilansi tõlgendamisel ja analüüsimisel tuleb arvestada mitte ainult selle koostamise põhimõtteid, vaid ka koostaja eesmärke. Selline lähenemine võimaldab usaldusväärsema järelduse tegemist majandusliku otsuse langetamiseks.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

- Alver, J., Alver, L. (2011a) Majandusarvestus ja rahandus I. Leksikon. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2011b) Majandusarvestus ja rahandus II. Leksikon. Tallinn: Deebet.
- Biondi, Y., Zambon, S. (2013) Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions. New York and London: Routledge.
https://books.google.ee/books?id=gCqIuWlITZcC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (05.01.2016)
- Chatfield, M., Vangermeersch, R. (1996) The History of Accounting (RLE Accounting): An International Encyclopedia. New York and London: Garland Publishing, Inc.
https://books.google.ee/books?id=DmnMAGAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (05.01.2016)
- Edwards, J. R. (2014) Twentieth Century Accounting Thinkers (RLE Accounting). New York and London: Routledge.
https://books.google.ee/books?id=W2rMAGAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (05.01.2016)
- Eesti Hea Raamatupidamistava alates 2016. Raamatupidamise Toimkonna Juhendid.
<http://www.fin.ee/aruandluskorraldus> (04.05.2016)
- Filios, V. P. , (1981) Four Schools of European Accounting Thought. – Accounting Historians Journal. Vol. 8, No 2, 1981. <http://www.accountingin.com/accounting-historians-journal/volume-8-number-2/four-schools-of-european-accounting-thought/> (30.04.2016)
- Fülbier, R. U., Gassen, J. (2011) European traditions in accounting. German Accounting Tradition. – EAA newsletter, issue 03/2011, pp. 13-16.
<http://www.eaa-online.org/userfiles/file/7%20-%20Accounting%20Research%20in%20Germany%20-%20May%202011.pdf> (05.01.2016)
- Hendriksen, E. S., Van Breda, M. F. (1992) Accounting Theory. Homewood, IL: Irwin.
- International Accounting Standards Board (2007) Revenue Recognition. An asset and liability approach. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Revenue-Recognition/Meeting-Summaries-and-Observer-Notes/Documents/RR0711b04bobs.pdf> (03.05.2016)

- International Accounting Standards Board (2008) International Financial Reporting Standards (IFRSs) including International Accounting Standards (IASs) and Interpretations as approved at 1 January 2008. IASCF Publications Department.
- Inno, K. (1935) Bilansianalüüs. Ettevõtete bilansside analüüsimise käsiraamat. Tartu: oma kirjastus.
- Mattessich, R. (2008) Two Hundred Years of Accounting Research. New York and London: Routledge.
- Napier, J.C. (2001) Accounting history and accounting progress. – Accounting History, NS vol.6, No 2, issue 2001, pp. 7-31. <http://ach.sagepub.com/content/6/2/7.full.pdf+html> (14.04.2016)
- Paraschivescu, M. D., Pacurari, D. (2008) Balance-sheet theories and their cognitive dynamism. – Annals of the University of Oradea, Economic Science Series. Vol. 17 Issue 3. pp. 1376-1379. <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2008/v3-finances-banks-accountancy/250.pdf> (05.01.2016)
- Previts G. J., Walton P., Wolnizer P. W. (2010) A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe, United Kingdom, North America, Japan, India, Malaysia, China: Emerald Group Publishing.
https://books.google.ru/books?id=n4vdccLtgs8C&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (01.05.2016)
- Unegbu, A. O., (2014) Theories of Accounting: Evolution & Developments, Income-Determination and Diversities in Use. – Research Journal of Finance and Accounting. Vol. 5, No. 19, 2014. pp. 1-16. <http://arxiv.org/ftp/arxiv/papers/1411/1411.4633.pdf> (05.01.2016)
- Van Mourik, C., Walton, P. (2014) The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation. New York and London: Routledge.
<https://books.google.ee/books?id=HS8iAQAAQBAJ&printsec=frontcover&hl=et#v=onepage&q&f=false> (01.03.2016)
- Ware, E. O., Amankwah, A. (2014) Company's Economic Reality: A Comparative Analyses and Forecasts Regarding Its Subsequent Evolution of Financial Statements Theories and Their Dynamism. – Research Journal of Finance and Accounting. Vol. 5, No. 23, 2014, pp.100-103.
<http://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/viewFile/18483/18750> (29.04.2016)
- Беге, Й. (2000) Балансоведение. Москва: Бухгалтерский учет.
- Грачева, Р. (2003) Практическое балансоведение. Киев: Издательский дом «Галицкие Контракты». <http://buhlabaz.ru/knigi/prakticheskoe-balansovedenie> (05.01.2016)
- Каширина, Ю.П., Патенкова, В.А. (2014) История развития бухгалтерского дела в

- Германии – Территория науки. № 3. 2014. Стр.38-42.
<http://cyberleninka.ru/article/n/istoriya-razvitiya-buhgalterskogo-dela-v-germanii>
(29.04.2016)
- Ковалев, В. В. (2013) Анализ баланса или как понимать баланс. Издательство Проспект.
https://books.google.ee/books?id=LvXsINDBh9sC&printsec=frontcover&hl=ru&source=gbs_ge_summary_r&cad=0#v=onepage&q&f=false (05.01.2016)
- Кожин, В. Я. (2006) Бухгалтерский учет: Методология формирования бухгалтерских моделей. Москва: Экзамен.
- Львова, Д. А. (2014) Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики. Санкт-Петербург: Издательство Санкт-Петербургского государственного университета.
- Новиков, И. В. (2014) Немецкая школа бухгалтерской мысли во второй половине XIX — начале XX века – Инновационная экономика: материалы междунар. науч. конф., Казань: Бук, 2014, стр. 12-15.
<http://www.moluch.ru/conf/econ/archive/130/6123/> (05.04.2016)
- Обербринкманн, Ф. (2003) Современное понимание бухгалтерского баланса. Москва: Финансы и статистика.
- Ожегов, С.И. (2015) Толковый словарь русского языка. Москва: Мир и образование.
- Пятов, М. Л. (2012) Балансовая теория Иоганна Фридриха Шера.
<http://buh.ru/articles/documents/15006/> (05.01.2016)
- Пятов, М. Л. (2013а) Ойген Шмаленбах и его теория динамического баланса.
<http://buh.ru/articles/documents/15051/> (05.01.2016)
- Пятов, М. Л. (2013б) Статический учет и статический баланс.
- Пятов, М. Л. (2006) Теории баланса и их значение для практики.
<http://buh.ru/articles/documents/13892/> (04.04.2016)
- Пятов, М. Л. (2013в) Теория Ф. Шмидта: границы бухгалтерского баланса как арифметического равенства. <http://buh.ru/articles/documents/15075/> (05.01.2016)
- Пятов, М. Л. (2013г) Фриц Шмидт и его теория органического баланса.
<http://buh.ru/articles/documents/15066/> (05.01.2016)
- Родина, Л. Н., Пархоменко, Л. В. (2007) Этапы развития бухгалтерского учета. Тамбов: Издательство ТГТУ.
- Соболевская, А. Н. (2006) История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита: конспект лекций. Минск: Информпресс.

- Соколов, Я. В. (2011) Бухгалтерский учет – веселая наука. Москва: 1С-Паблишинг.
- Соколов, Я. В. (2010) Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. Москва: Магистр. Инфра-М.
- Соколов, Я. В. (1996) Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва: АУДИТ.
- Соколов, Я. В. (2003) Основы теории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика.
- Соколов, Я. В. (1991) Очерки по истории бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика.
- Соколов, Я. В., Соколов В.Я. (2011) История развития бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика.
- Хендриксен, Э. С., Ван Бреда, М. Ф. (2000) Теория бухгалтерского учета. Москва: Финансы и Статистика.
- Цветкова, Ю. Г. (2013) Цели и задачи бухгалтерской отчетности в Германии.
– Бухгалтерский учет, № 10, 2013, стр. 120-121.
<http://www.buhgalt.ru/ftpgetfile.php?id=460> (04.05.2016)
- Цыганков, К. Ю. (2013) История учетной мысли. Москва: Магистр.
- Цыганков, К. Ю. (2015) Начала теории бухгалтерского учета. Москва: Магистр.
- Цыганков, К. Ю. (2007) Очерки теории и истории бухгалтерского учета. Москва: Магистр.