

**МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
**КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ**

КАФЕДРА ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

КУРС ЛЕКЦИЙ

***аспирантов направления подготовки
38.06.01 «Экономика»***

Краснодар 2015

УДК 657.24
ББК 65.052
С

Рецензент: к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета **Столярова**
М. А.

Теории бухгалтерского учета: курс лекций для аспирантов направления подготовки 38.06.01 «Экономика» // д.э.н., проф. Ю. И. Сигидов, доц. Г.Н. Ясменко. – Краснодар: КубГАУ, 2015. – 49 с.

Одобрено методической комиссией учетно-финансового факультета. Протокол № от « » 2015 г.

Оглавление

Тема 1. Понятие теории бухгалтерского учета	4
1.1 Сущностное наполнение категорий «теория», «концепция», «система», «модель», «парадигма» бухгалтерского учета	4
1.2 Классификация теорий бухгалтерского учета	6
1.3 Теории бухгалтерского учета в мировой учетной практике	8
Тема 2. Материалистические (экономические) теории бухгалтерского учета	10
2.1 Микроэкономическая теория учета	10
2.2 Макроэкономическая теория учета	11
2.3 Социально-корпоративная теория учета	11
2.4 Учение Д. Криппы	14
Тема 3. Персоналистические теории бухгалтерского учета	17
3.1 Бихевиористическая (психологическая) теория учета	17
3.2 Налоговая теория учета	18
3.3 Правовая (юридическая) теория учета	19
3.4 Этическая теория учета	21
Тема 4. Нейтральная (структурная) теория бухгалтерского учета	22
4.1 Структура учетной системы. Характеристики бухгалтерской информационной системы	22
4.2 Подходы к классификации фактов хозяйственной жизни	27
Тема 5. Теории балансовых отчетов	30
5.1 Теории баланса и их значение для практики	30
5.2 Статическая балансовая теория	32
5.3 Динамическая балансовая теория	34
5.4 Органическая балансовая теория	37
Тема 6. Современные учетные теории	37
6.1 Критическая учетная теория	37
6.2 Теория константной бухгалтерии	38
6.3 Пространственная теория учета	42
6.4 Стабилизированная и конвертовые бухгалтерии	46
Список литературы	48

Тема 1. Понятие теории бухгалтерского учета

1 Сущностное наполнение категорий «теория», «концепция», «система», «модель», «парадигма» бухгалтерского учета

Под теорией понимается комплекс взглядов, представлений, идей, направлений на истолкование и какого либо явления. При этом понятие «комплекс» означает, что отдельные положения, составляющие теорию, должны логически выводиться через другие. В связи с этим, все теоретические положения в соответствии с порядком их логического следования принято делить на две группы:

- исходные (основополагающие);
- производные.

Исходные теоретические понятия могут именоваться аксиомами и постулатами, сущностями, началами, принципами.

Все прочие теоретические положения и понятия квалифицируются как производные, поскольку логически выводятся из принципов.

В общем смысле под теорией бухгалтерского учета понимается рассмотрение и анализ различных методов исчисления требуемых пользователю показателей.

Теория бухгалтерского учета как совокупность многообразных концепций, объединяемых закономерностями и спецификой требований и целее пользователей информации, формируемой в бухгалтерском учете как множество направлений, течений и школ, объясняющих учетный процесс со своих методологических позиций.

Теория бухгалтерского учета представлена как знание, которое существует в форме логически связанных предположений, отражающих существенные, закономерные и необходимые связи объектов бухгалтерского учета и привязана к модели, построенной на потребностях реальной учетной практики.

В общепринятом смысле под концепцией понимают свод общепринятых теоретических принципов, которые составляют основу то или иной области исследований. Концепцией бухгалтерского учета можно считать определенный набор методологических принципов и методологических правил, представляющих собой основу для определения того, какие хозяйственные процессы должны учитываться, как они должны быть оценены и каким образом по ним должна быть представлена информация пользователям финансовой отчетности.

Ключевыми моментами в функционировании любой учетной концепции являются:

- набор и сущностное наполнение методологических принципов и методических правил;
- роль оценки объектов бухгалтерского учета;
- функции устава организации, закрепляющие в нем средства собственника данного предприятия;
- взаимосвязь движения денежных потоков с источниками их возникновения;
- функции категории «себестоимость» во взаимосвязи с учетом прибылей и убытков;
- роль учета амортизации;
- роль классификации объектов управления при организации их учета;
- роль бухгалтерской отчетности как инструмента управления организацией.

Начальным звеном в построении любой концепции является выбор и сущностное наполнение методологических принципов и методических правил. Это обстоятельство предопределяется той учетной теорией, которой отдают предпочтение соответствующие органы управления бухгалтерским учетом.

2 Классификация теории бухгалтерского учета

За период от появления «Трактата о счетах и записях» до настоящего времени различными экономистами было выдвинуто множество различных теорий бухгалтерского учета. Всю их совокупность Я.В. Соколов делит на две группы:

- персоналистические – предполагают, что предметом бухгалтерского учета выступают лица, занятые в хозяйственных процессах, их права, ответственность, взгляды, интересы и т.д.;

- материалистические – исходит из того, что на всех счетах бухгалтерского учета учитываются ценности, т.е. нечто материальное.

Кроме того отдельно выделяется нейтральная (структурная) теория (основоположник – Франческа Вилла), представляющая собой концептуальный каркас, в котором можно разместить различные предметные элементы персоналистических и материалистических теорий. Предметом бухгалтерского учета в структурной теории является контроль ценностей, регистрация порожденных ими доходов и расходов с целью прогнозирования будущих доходов и расходов.

В свою очередь, в составе персоналистических теорий выделяют:

- бихевиористическую (психологическую) – согласно которой каждое информационное сообщение, представленное в учете только стимул, призванный вызвать у пользователя (получателя информации) соответствующую реакцию;

- налоговую – согласно ней бухгалтерский учет рассматривается как часть налогового права;

- правовую (юридическую) – связывает бухгалтерскую науку с гражданским правом, объясняя предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах;

- этическую – согласно ней в основе учета лежат не правовые нормы, но справедливость в отношениях между участниками хозяйственного про-

цесса, обеспечивающая успешность функционирования всего хозяйственного механизма.

В составе материалистических теорий можно выделить:

- макроэкономическую – предполагает, что объектом учета выступает все народное хозяйство страны, состоит в определении влияния альтернативных методов представления отчетных данных на экономические показатели отрасли или страны в целом;

- микроэкономическую – ограничивает бухгалтерский учет хозяйственной деятельностью отдельного экономического субъекта, предполагает выявление эффекта воздействия альтернативных учетных процедур на экономические показатели деятельности фирмы;

- социально-корпоративную – сочетает микроуровень с некоторыми социальными задачами, которые ставит общество перед администрацией хозяйствующих субъектов в виде необходимости решать экологические проблемы и осуществлять социальную защиту различных групп населения;

- учение Д. Криппы – цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности, которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества.

По предмету имеют место четыре группы теорий бухгалтерского учета:

1. Прагматичные — описывают бухгалтерский учет как столкновение интересов, стремятся ответить на вопрос, кому это выгодно.

2. Этические — стремятся установить, что справедливо, а что нет.

3. Воспитательные — стремятся установить, как реагируют хозяйственные процессы на различные факты хозяйственной жизни.

4. Коммуникационные — стремятся ответить на вопрос, какая информация нужна субъектам хозяйствования для принятия ими решений.

В мировой науке есть и другие теории бухгалтерского учета. Методология бухгалтерского учета — учение о методах научного исследования хозяйственных средств, их источников, хозяйственных процессов и их результатов, составляющих предмет бухгалтерского учета.

3 Теории бухгалтерского учета в мировой учетной практике

В современных условиях развития бухгалтерского учета, в условиях его гармонизации и стандартизации, следует говорить о столкновении мировоззрений теоретиков бухгалтерского учета, являющихся представителями англо-американской и «советской» школы. На сегодня сложилась ситуация, в которой в национальную систему учета внедряются правила, принципы и стандарты, выведенные на основе англо-американской модели, однако общая теория бухгалтерского учета, в большинстве случаев, остается без изменений и соответствует классическому «советскому» подходу. В результате чего возникает несоответствие теоретических основ учета с практикой его ведения на основе национальных стандартов. Причина вышеприведенной проблемы, по нашему мнению, кроется в условиях и особенностях исторического формирования теории бухгалтерского учета.

Во многих существующих исследованиях раскрываются общие вопросы исторического развития бухгалтерского учета такими авторами как В.Д. Андреев, Ф.Ф. Бутынец, О.А. Заббарова, М.И. Кутер, Н.М. Малюга, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов и др. Однако вопросам развития англо-американской теории бухгалтерского учета, заложенной в основу системы GAAP и IAS/IFRS, на сегодня не уделяется должного внимания. Лишь отдельные проблемные вопросы освещены в исследованиях Ф.Ф. Бутынца, В.В. Ковалева, Н.М. Малюги, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, К.Ю. Цыганкова, Л.А. Чайковской.

Определяющей работой в данном направлении являются исследования профессора Я.В. Соколова, которые очень часто «по-своему» интерпретируются и распространяются многими другими исследователями, и уже, фактически, стали обобщающей характеристикой системы учета в англоязычных странах в целом. Однако, не приуменьшая роли и значимости этой работы, следует отметить, что в ней раскрыты лишь отдельные моменты развития

теории бухгалтерского учета в англоязычных странах на основе литературных источников, характеризующих развитие теории до 70-х гг. XX в., и не учитывают достижений «золотого века» теории бухгалтерского учета, позитивной теории учета, новых нормативных теорий. Также особенности развития англо-американской теории бухгалтерского учета освещены в немногочисленных переводных изданиях.

Вышеприведенное обуславливает необходимость исследования современных тенденций развития англо-американской теории бухгалтерского учета, их сравнения с современным развитием учета в нашей стране. Выявление таких современных особенностей является ключом для решения проблем, существующих в бухгалтерском учете на современном этапе. В частности, проведение подобных исследований может разрешить проблему восприимчивости и неприспособленности «западных» учетных концепций отечественной практикой.

Тема 2. Материалистические (экономические) теории бухгалтерского учета

1. Микроэкономическая теория учета

Материалистические теории бухгалтерского учета основываются на постулате, в соответствии с которым на всех счетах учитываются ценности, то есть нечто материальное. Толкование материалистической теории впервые было дано Джузеппе Людовико Криппой. Он указывал, что цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности, которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Эти изменения и есть предмет учета.

Микроэкономическая теория – это одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу материалистических теорий бухгалтерского учета. Микроэкономическая теория ограничивает бухгалтерский учет хозяйственной деятельностью отдельного хозяйствующего субъекта – фирмы. Микроэкономическая теория предполагает выявление эффекта воздействия альтернативных отчетных процедур на экономические показатели деятельности фирмы. Современная учетная теория, ориентированная на микроэкономику, то есть на предприятие как экономическую единицу, оказывает воздействие на экономику через операции и взаимодействие предприятий на рынке. Например, этот подход реализован в Концептуальной основе бухгалтерского учета США, принятой Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board - FASB). В качестве фундаментальной предпосылки здесь выступает положение о том, что финансовая информация предполагает неизбежные экономические последствия.

2. Макроэкономическая теория учета

Макроэкономическая теория предполагает, что объектом учета выступает все народное хозяйство страны. Фактически макроэкономическая теория состоит в определении влияния альтернативных методов представления отчетных данных на экономические показатели отрасли или страны в целом, то есть на более высоком уровне, чем уровень предприятия и фирмы. Сторонники этой теории задаются вопросом; если каждая фирма будет признавать доход полученным в строго определенный момент, как это повлияет на экономику? Некоторые сторонники макроэкономической теории не ограничивают задачи бухгалтерского учета только выявлением такого эффекта, предполагая, что одной из целей учета следует считать ориентирование деятельности предприятий в направлении осуществления национальных экономических программ. Например, существует мнение, что национальные экономические цели требуют такой бухгалтерской отчетности, которая стимулировала бы увеличение дивидендов и капитальных вложений во время экономического спада и сдерживала инвестиции в период инфляции. Большинство стран реализуют макроэкономическую политику путем прямого регулирования с помощью финансовых и фискальных рычагов, другие страны (Швеция) строят учетные концепции, ориентированные на цели макроэкономики. Одно из следствий подобного подхода состоит в том, что отчетность создает правовую базу для исчисления устойчивых доходов, использования резервов и гибких методов начисления амортизации.

3. Социально-корпоративная теория учета

Корпоративная социальная отчетность в России до сих пор воспринимается как экзотика, выдуманная на Западе для борьбы со скукой. Однако компаниям, планирующим выход на мировые рынки, такая отчетность суще-

ственно облегчает диалог с западными контрагентами. Она позволяет увеличить не только стоимость собственного бизнеса, но и уровень продаж.

Однако, в настоящее время, вложения в корпоративную социальную ответственность многими российскими компаниями, как правило, воспринимаются как ненужная трата денег. Но мировой опыт показывает, что при разумном подходе затраты в рамках социальной ответственности могут не только окупиться, но и принести солидную прибыль.

Идея выпуска корпоративного социального отчета появилась за рубежом более 20 лет назад, а широкий общественный резонанс получила с возникновением первых крупных корпоративных скандалов. Например, когда компания **Nike** была уличена в использовании детского труда в подразделениях в Юго-Восточной Азии, только регулярный выпуск отчетов, в которых компания уделила особое внимание вопросам охраны труда, позволил ей оправдаться в глазах общественности. И в результате ее продажи даже увеличились. Нефтяные компании, как правило, выпускают подобные отчеты после экологических скандалов.

Компании давно убедились в том, что если корпоративной социальной отчетности (КСО) уделяется должное внимание, лояльность общества к компании и ее продукции заметно возрастает.

В России 2001 г. первые свою социальную отчетность представили всего две компании, в 2003 г. – пять. А по итогам 2005 г. Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) и Агентство социальной информации насчитали уже более 20 таких компаний, среди которых «Газпром», ЛУКОЙЛ, Shell, ТНК-ВР, РАО «ЕЭС России», «Сибнефть», «Русал», «Норильский никель» и др. К компаниям постепенно начали присоединяться и кредитные организации: одним из первооткрывателей КСО на российском рынке стал банк «Уралсиб», за ним Альфа-банк.

Корпоративная социальная отчетность на законных основаниях запрашивается госорганами в Дании, Швеции, Норвегии, Голландии, Франции и Великобритании. В России социальная отчетность представляется на добро-

вольной основе. Первые принципы составления КСО были разработаны на Западе, на основе опыта зарубежных компаний. Показатели их работы и легли в основу стандартов. Инвестиционные фонды США и Великобритании еще в 80-е годы прошлого столетия начали при формировании своих портфелей учитывать уровень социальной ответственности компаний-эмитентов ценных бумаг. Появились фондовые индексы для вложений в социально ориентированные компании.

Цель составления российскими компаниями социальных отчетов - стремление стать международными. В России уже формируется понимание того, что отношение к товару или брэнду определяется не только качеством товара, но и общим имиджем, репутацией компании.

Самая распространенная форма социальной отчетности – свободная. Ее использует большинство компаний в России, и она включает в себя выпуск красочных буклетов о благотворительных программах, поддержке образования, здравоохранения, культуры и спорта. Эта форма очень удобна для компании, однако не может обеспечить достоверность отчета. Кроме того, она несопоставима с аналогичными документами, составляемыми по международным стандартам, и, следовательно, не способствует признанию со стороны международных организаций.

Стандарты, регламентирующие составление КСО можно разбить на категории в зависимости от их функций:

- стандарт AccountAbility AA 1000 (опирается на оценку успеха организации в экономической среде, экологической и социальной);
- стандарт GRI (описывает экономический, социальный и экологический прогресс компании);
- стандарт ISO 14 000 (описывает социальную ответственность корпорации в соблюдении экологических требований на производстве);
- стандарт ответственности SA 8000, разработанный Social Accountability International's (делает акцент на правах человека и здоровье, устанавливает требования к социальным аспектам кадровой политики произ-

водителей и поставщиков).

4. Учение Д. Криппы

В 1845 г. Джузеппе Криппа издал книгу, которую назвал очень скромно – «Наука о счетах». В ней, помимо прочего представлены теоретические рассуждения о профессии бухгалтера. Криппа утверждал, что для успешного ведения любого бизнеса каждому руководителю требуется определенный набор знаний и умений, свой для каждого типа хозяйства. Следовательно, успешное и грамотное руководство, скажем, молокозаводом, не гарантирует, что этот же руководитель сумеет эффективно вести дела, скажем, типографии. Однако, торжественно провозглашал Криппа, любой бухгалтер способен эффективно трудиться в хозяйстве любого типа. Ибо, несмотря на различия в способе производства и использования материальных благ, их результаты, выраженные в денежном измерителе, одинаковы, а их-то и учитывает бухгалтерия.

Джузеппе Криппа, игнорируя мнения сторонников юридической школы, утверждал, что цель работы бухгалтера состоит в выявлении результатов деятельности хозяйства, причем в качестве объектов этой деятельности он рассматривал исключительно материальные ценности. Личность как таковая, полагал итальянец, с точки зрения структуры хозяйства не является существенным фактором, поэтому личные счета он считал предназначенными исключительно для конкретизации направления перемещения материальных ценностей, являющихся основным и, более того, единственным объектом учета.

Основные открываемые счета, с точки зрения Криппы, являются вещными, а личные счета логично использовать для учета ценностей, находящихся вне хозяйства. Для учета каждого вида ценностей, имеющих в распоряжении, Криппа считал необходимым заводить свой особый счет. Совокупность таких счетов, названных им индивидуальными, позволяла судить о

состоянии дел в отдельных частях хозяйства. Для того, чтобы разобраться в общем положении, Криппа предписал открывать коллективные счета, в которых отражалась общая стоимость всех ценностей, имеющих в хозяйстве. При этом в индивидуальных счетах приход писался на дебет, а расход – на кредит, а в коллективных наоборот: увеличение стоимости имущества отражалось на кредите, а уменьшение – на дебите. Таким образом, в системе Криппы сумма дебетовых итогов индивидуальных счетов всегда должна была равняться сумме кредитовых счетов коллективных счетов, и наоборот, сумма кредитовых итогов индивидуальных счетов всегда должна была равняться сумме дебетовых счетов коллективных счетов. А, соответственно, сальдо индивидуальных счетов должно было равняться сальдо коллективных.

Подход к счетоводству Джузеппе Криппы пришелся по душе многим в Европе. Из числа известных популяризаторов бухгалтерской науки, ставших его адептами, можно выделить американцев Фостера и Джонса, француза Коффи, австрийца Курцбауэра, немца Аугспурга. Наиболее последовательное развитие идей Криппы прослеживается в трудах швейцарского бухгалтера и теоретика учета Гюгли.

В своей работе, вышедшей в свет в 1882 году, он разработал так называемую теорию двух рядов счетов. Согласно ей, любое хозяйство можно рассматривать двояко – как единое целое и как сумму его составных частей. С учетом этого бухгалтеру следует открывать два ряда счетов – счета составных частей имущества и счет капитала. Счет капитала, в свою очередь, может временно заменяться так называемыми «результатными счетами». Подобно тому, как это было предложено Криппой, положительные изменения составных частей записывались на дебет соответствующих счетов (отрицательные – на кредит), а положительные изменения в масштабах всего хозяйства записывались на кредит счет капитала и «результатных счетов» (отрицательные – на дебит).

Каждая операция, таким образом, фиксировалась на двух счетах, причем не обязательно по одному из каждого «ряда». Например, положительное изменение счета составной части имущества требовало либо отрицательного изменения аналогичного корреспондирующего счета, либо увеличения всего имущества, что писалось в кредит счета капитала.

Венцом экономического направления в развитии теории бухгалтерского учета следует признать идеи итальянца Фабио Беста, работавшего на рубеже XIX и XX веков. Его вклад в теорию бухгалтерии был поистине огромен. Беста успешно критиковал сторонников юридического направления, которые предлагали делать акцент на взаимоотношениях агентов хозяйства, забывая о том, что в экономике главное – ценности, которые первичны, ибо они-то и вызывают эти самые взаимоотношения.

Беста обосновал место бухгалтерского учета в экономике. Он рассматривал его как политическую экономию в масштабах одной отдельно взятой фирмы. Именно Беста заявил, что основная функция учета – контроль, причем контроль на трех уровнях: предварительном (планирование), текущем (составление инвентарей, оформление доверенностей, приходных и расходных кассовых ордеров и т. п.) и последующем (учет совершившихся фактов хозяйственной жизни).

Помимо этого, Беста впервые постулировал, что в хозяйстве важны не ценности как таковые, а их стоимость. В связи с этим естественно, что именно он первым сформулировал понятие фонда, то есть совокупной стоимости всех вложений в предприятие. Фонд, по мнению Бесты, состоит из отдельных элементов, для каждого из которых открывается отдельный счет. Все счета он предлагал делить на прямые и производные: прямые – для составных частей имущества и отношений с кредиторами, производные – для учета собственных средств и фиксации полученных результатов.

Тема 3. Персоналистические теории бухгалтерского учета

1 Бихевиористическая (психологическая) теория учета

Психологическая, точнее бихевиористическая, теория рассматривает каждое информационное сообщение, представленное в бухгалтерском учете, как стимул, призванный вызвать у пользователя, получателя этой информации, соответствующую реакцию. Исходные данные этой теории восходят к идее условных рефлексов И. П. Павлова.

Каждое информационное сообщение, представленное в налоговом учете, рассматривается только как стимул, призванный вызвать у пользователя (получателя этой информации) соответствующую условную реакцию. Здесь делается акцент на взаимосвязи информации, служащей основой для принятия решений, и повеления отдельных лиц или их групп, вызванного полученной информацией. Обычно считается, что к самым важным потребителям бухгалтерских отчетов вне фирмы относятся акционеры и другие инвесторы, кредиторы и чиновники правительственных учреждений. Однако в данной теории принимается во внимание эффект воздействия внешней бухгалтерской отчетности на администрацию компании, эффект обратной связи, который может быть оказан на бухгалтеров и аудиторов. Таким образом, эта теория пытается измерить и оценить экономический, психологический и социологический эффекты различных учетных процедур и отчетных данных.

Информационная теория, развивая основные идеи психологической теории, исходит из принципиально новой категории «*существенности*». В теории информации существенность (информативность) любого сообщения трактуется как величина, пропорциональная вероятности наступления события, о котором это сообщение сделано. Существенность появилась в бухгалтерском учете во второй половине XX в. и оказывает все большее влияние на

его методологию. В бухгалтерском смысле ее можно определить как степень влияния отчетного показателя на решения, принимаемые инвесторами и администрацией. Для тех и других факт хозяйственной жизни становится существенным в зависимости от ожидания его наступления. Чем необычнее, неожиданнее факт, тем он информативнее и, следовательно, существенность его выше, он становится первоочередным для администрации. В основе значения любого показателя лежит его информативность. Чем больше фактическое значение показателя отличается от ожидаемого, тем информативнее полученный результат. В качестве ожидаемых значений принимаются стандартные величины. Например, предполагается, что величина оборотных средств должна относиться к краткосрочной кредиторской задолженности как 2:1. Если фактически это соотношение равно 1:1, информативность полученного результата значительна, и администрация фирмы должна срочно принять какое-то решение, направленное на наращивание оборотных средств и сокращение кредиторской задолженности. Необходимо обратить внимание на связь между категориями существенности и риска. Чем выше значимость факта, тем больше риск, связанный с последствиями решения, принятого по информации об этом факте.

2 Налоговая теория учета

Налоговая теория учета – одна из персоналистических теорий бухгалтерского учета, основывающаяся на тезисе о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и есть прибыль предприятия. Таким образом, данная теория трактует бухгалтерский учет как частный случай налогового права. Налоговые законы и регламенты оказывают большое влияние на учетную практику. Они играют важную роль тем, что поднимают бухгалтерский учет предприятий до общегосударственных стандартов, делают учетную деятельность бо-

лее содержательной и последовательной. Однако конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности, поэтому налоговая теория учета усложняет (или не разрешает) некоторые проблемы практического учета. Например, поскольку налоговое законодательство не предусматривает формирования в финансовой отчетности статей для накопления средств на ремонт и обслуживание оборудования, предприятие вынуждено вести учет косвенно путем начисления амортизации.

3. Правовая (юридическая) теория учета

Правовая, или юридическая, теория связывает бухгалтерскую науку с гражданским правом, объясняя предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Отсюда прибыль рассматривается не как совокупность полученных средств, а как право на ее получение. Поэтому достаточно часто делается вывод о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и есть прибыль предприятия. Данная теория приводит к тому, что бухгалтерский учет трактуется как частный случай налогового права.

Аргументация сторонников этой теории опирается на утверждение, что факт реализации ценностей необходимо признавать свершившимся в тот момент, когда право собственности на них переходит от продавца к покупателю. Однако, при подобной постановке могут возникнуть проблемы. Например, попытки трактовки юристами понятия «собственность» сродни попыткам со стороны бухгалтеров в отношении понятия «активы» – и те, и другие испытывают трудности при формулировке конкретных определений. Вместе с тем бухгалтеры и юристы имеют различное представление об одном и том же понятии, что обусловлено различием их профессиональных интересов. Например, юриста интересует доход, который должен облагаться налогом,

или доход, служащий основой для исчисления дивидендов, а не доход как величина, на которую увеличивается стоимость, или как мера хозяйственной эффективности.

В настоящее время возникла тенденция расширения границ правовой теории путем включения в нее этических проблем. В этом случае в основе учета лежат не просто правовые нормы, но требование справедливости в отношениях между участниками хозяйственного процесса, что обеспечивает успешность функционирования всего хозяйственного механизма. При этом неременным условием признается не относительная, а абсолютная истинность данных, представленных информационной системой предприятия.

Попытки разрешать проблемы бухгалтерского учета, руководствуясь этическими соображениями, приводят к необходимости поиска ответов на такие вопросы, как: существует ли что-либо, что администрация фирм обязана сделать; есть ли что-то более важное, нежели просто следование набору принятых учетных процедур. Многие исследователи бухгалтерского учета считают, что фундаментальные этические проблемы составляют сущность всех современных теоретических построений, устанавливая акцент на справедливости и честности.

Многими исследователями утверждения признаются истинными, если они согласуются с общепринятыми принципами. Например, признание факта получения дохода в момент продажи – это отражение истинных событий. Но проблема в том, что, следуя этой логике, отражение в отчете увеличения стоимости объекта до его реализации (иными словами, потенциального дохода), как и дохода, уже реализованного в деньгах, не соответствует истине. Таким образом, общепринятое правило, касающееся факта получения дохода, используется сторонниками такого подхода в качестве средства определения истинности, а не наоборот. Тем самым получается, что достоверность финансовых отчетов зависит от правильности (состоятельности) принятых правил и принципов, которые лежат в основе формирования отчетных данных, что неадекватно для определения и оценки истинности.

4. Этическая теория учета

Этическая теория учета – это одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу персоналистических теорий бухгалтерского учета. Сторонники этой теории полагают, что в основе учета лежат не просто правовые нормы, но справедливость в отношениях между участниками хозяйственного процесса, обеспечивающая успешность функционирования всего хозяйственного механизма. При этом неперенным условием его работы признается истинность и не относительная, а абсолютная истинность данных, представленных информационной системой предприятия. Попытки разрешать проблемы бухгалтерского учета, руководствуясь этическими соображениями, приводят к необходимости поиска ответов на такие вопросы, как: существует ли что-либо, что администрация фирм обязана сделать; есть ли что-то более важное, нежели просто следование набору принятых учетных процедур? Многие исследователи бухгалтерского учета считают, что фундаментальные этические проблемы составляют сущность всех современных теоретических построений, устанавливая акцент справедливости и честности (например, такой подход нашел отражение в Концептуальной основе бухгалтерского учета США, разработанной Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board -FASB). По мнению сторонников этической теории учета, учет таких соображений, как отсутствие предубеждения и репрезентативная честность (истинность, правдивость), считается необходимой предпосылкой создания надежной учетной системы. Нейтральность, означающая, что информация не должна быть каким-либо образом приукрашена, чтобы воздействовать на развитие событий в определенном направлении, является существенной чертой стандартных установок. Многими исследователями утверждения признаются истинными, если они согласуются с общепринятыми принципами. Например, признание факта получения дохода в момент продажи – это отражение истинных событий. Но проблема в том, что, следуя этой логике, отражение в отчете увеличения стоимости объекта до его

реализации (иными словами, потенциального дохода), как и дохода, уже реализованного в деньгах, не соответствует истине. Таким образом, общепринятое правило, касающееся факта получения дохода, используется сторонниками такого подхода в качестве средства определения истинности, а не наоборот. Тем самым получается, что достоверность финансовых отчетов зависит от правильности (состоятельности) принятых правил и принципов, которые лежат в основе формирования отчетных данных, что неадекватно для определения и оценки истинности.

Тема 4. Нейтральная (структурная) теория бухгалтерского учета

1 Структура учетной системы.

Характеристики бухгалтерской информационной системы

Нейтральная (структурная) теория бухгалтерского учета – это направление в учетной теории, не входящее в основной блок персоналистических и материалистических (экономических) теорий. Принято считать, что нейтральная или структурная теория представляет весьма обширный концептуальный каркас, в котором можно разместить различные предметные ответвления персоналистических и материалистических теорий. В частности, существует подход к разрешению учетных проблем, сфокусированный на структуре учетной системы. Здесь процесс доказательства, особенно на локальном уровне, идет по методу аналогий. Решение проблемы, какой момент считать наиболее правильным для признания того или иного события, 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 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. Процесс классифицирования данных по аналогии их агрегирования в специфические группировки (счета и книги) и последующий их свод в бухгалтерской отчетности называется упаковкой.

Система учета включает три подсистемы: оперативно-технический вид учета, статистический вид учета, бухгалтерский вид учета.

Каждая подсистема представляет собой систему низшего уровня. Элементом системы является неделимая ее часть, с точки зрения реализуемой цели – отдельные документы.

Входные документальные данные характеризуют все виды деятельности аптечного предприятия, формируются под влиянием внешней среды.

Процесс обработки первичной учетной информации осуществляется различными способами и приемами (группировка, периодическое обобщение и др.). На выходе выдается отчетная информация для принятия управленческих решений.

Подсистема оперативно-технического учета применяется организациями для контроля и регистрации хозяйственных операций в процессе их выполнения.

В связи с автоматизацией и компьютеризацией учетных процессов возрастает роль оперативного учета в руководстве экономическим субъектом.

Подсистема статистического вида учета представляет собой систему изучения и контроля объема реализации продукции, численности персонала, уровней заработной платы и др. в количественных и качественных показателях. Статистический учет, применяет различные методы наблюдений (текущие и прерывные, сплошные и несплошные), обработки абсолютных и относительных показателей.

Статистические наблюдения осуществляются двумя способами:

- документальный способ;
- способ непосредственных наблюдений;

Подсистема бухгалтерского вида учета представляет процесс сплошного, непрерывного документального наблюдения и контроля за имуществом хозяйственной и финансовой деятельностью организаций.



Рисунок – Модель системы учета

Бухгалтерские информационные системы (БИС) отражают отраслевые особенности деятельности предприятий. Такие системы используются для целей управления на уровне отдельного предприятия или отраслевом уровне. Для автоматизированного решения задач требуется наличие ряда компонентов, являющихся базовыми для любой компьютерной ИС:

- информационной базы объекта управления;

- программного обеспечения;
- вычислительной системы;
- пользователей.

Основу БИС составляет информация – совокупность количественных данных, необходимых для выполнения функций планирования, контроля, анализа и являющихся основой для принятия управленческих решений.

К задачам БИС относятся:

- обеспечение автоматизированного решения всего комплекса задач бухгалтерского учета, планирования, анализа финансово-хозяйственной деятельности, внутреннего аудита;
- получение достоверной оперативной информации о текущем состоянии дел на предприятии для принятия на ее основе необходимых управленческих решений;
- интеграция оперативного, бухгалтерского, статистического учета на основе единой первичной информации;
- получение достоверной информации для обратной связи, используемой при принятии управленческих решений;
- автоматизация обработки на всех стадиях техпроцесса, начиная со стадии первичного учета.

В структуре БИС выделяют 2 части:

- обеспечивающую часть ИС. Информационное обеспечение имеет целью организацию информации, необходимой для осуществления управленческой деятельности и подразделяется на внемашинное и внутримашинное информационное обеспечение. Техническое обеспечение представляет собой совокупность используемых технических средств, вычислительных сетей, технологий сетевой обработки данных. Структуру подсистемы образуют: технические средства сбора и регистрации информации, средства подготовки и передачи данных, средства ввода, обработки и вывода информации, средства оргтехники и другие; методические и руководящие материалы; техническая документация, обслуживающий персонал. Лингвистическое обеспече-

ние представляет собой совокупность языковых средств, предназначенных для формализации естественного языка, построения и сочетания информационных единиц при общении персонала вычислительной системы со средствами вычислительной техники. Структуру подсистемы составляют: языки управления и манипулирования данными информационной базы, языковые средства информационно-поисковых систем, диалоговые языки специального назначения, системы терминов и определений, используемых в процессе разработки и функционирования систем. Правовое обеспечение представляет собой совокупность правовых норм, регламентирующих правоотношения, возникающие при функционировании ИС и юридический статус результатов ее функционирования. Структуру подсистемы составляют различные нормативные акты, связанные с договорными отношениями разработчика и заказчика системы, правовым регулированием процессов, возникающих в ходе разработки системы. Математическое обеспечение включает совокупность математических методов, моделей и алгоритмов обработки информации. Структуру подсистемы образуют: средства математического обеспечения, средства моделирования процессов управления, типовые задачи управления, методы математического программирования, методы математической статистики и др. Организационное обеспечение включает в себя совокупность документов, методов и средств, регламентирующих взаимодействие персонала системы и технических средств, задействованных в процессе обработки данных. Функции подсистемы: анализ существующей системы управления, выбор направлений совершенствования системы управления, выбор и постановка задач управления, формулировка требований к комплексу технических средств. Эргономическое обеспечение – это совокупность методов и средств, используемых на разных этапах разработки и функционирования автоматизированной системы и предназначенных для создания оптимальных условий работы персонала;

– функциональную часть. Функциональные компоненты составляют содержательную основу ИС и представляют собой совокупность функцио-

нальных систем, комплексов задач и процедур обработки, реализующих функции системы управления. В функциональном аспекте БИС должны обеспечивать: выполнение необходимых расчетов; подготовку, заполнение, проверку и распечатку документов; перенос данных из одной отчетной формы в другую; накопление итогов, обращение к данным прошлых периодов.

2 Подходы к классификации фактов хозяйственной жизни

Факт хозяйственной жизни является предметом бухгалтерского учета. Факты хозяйственной жизни – это отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме имущества и источников образования имущества.

Факт хозяйственной деятельности означает состояние, действие или событие, приводящее к изменению в составе имущества организации. Факты хозяйственной деятельности влияют на финансовое положение организации, т.е. рассматриваются как хозяйственные ситуации.

В основе методологии учета лежит анализ процедур по исчислению финансовых результатов. В связи с этим, каждый объект бухгалтерского учета (здания, машины, финансовые инструменты, материалы, товары, деньги и т.п.) рассматривается с точки зрения его влияния на прибыль. Вне этого бухгалтерский учет превратился бы в разновидность имущественного кадастра. Из этого следует, что бухгалтер должен, анализируя любой методологический прием или каждый реальный факт хозяйственной жизни, принимать во внимание их влияние на финансовый результат.

Через хозяйственные операции имущество подвергается изменениям, совершаемым в процессе снабжения, производства и реализации.

Процесс снабжения представляет собой хозяйственные операции, связанные с приобретением запасов, необходимых для процесса производства.

На данной стадии кругооборота определяется фактическая себестоимость приобретенных запасов.

Сфера снабжения выполняет 2 основные задачи:

- осуществляет контроль за ходом выполнения договоров с поставщиками в соответствии с установленными сроками;
- определяет фактическую себестоимость приобретенных запасов.

На стадии производства исчисляется фактическая производственная себестоимость готовой продукции, работ, услуг.

В сфере производства определяются 3 основные задачи:

- определяется объем производства выпускаемой продукции в целом и по отдельным видам в натуральном и денежном выражении;
- исчисляется фактическая себестоимость произведенной продукции;
- осуществляется контроль за рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Заключительной стадией кругооборота является **процесс реализации**, который состоит из хозяйственных операций по передаче готовой продукции покупателям.

Учет реализации решает 3 задачи:

- контроль выполнения договора поставки по объему и ассортименту реализуемой продукции;
- своевременное и полное отражение в бухгалтерском учете сумм полученных за реализованную продукцию;
- выявление финансового результата, полученного от продажи продукции, работ, услуг.

Все три процесса связаны друг с другом, одна фаза вытекает из другой и всякая последующая невозможна без предыдущей:

- на связи первого и второго процессов возникают ситуации, которые рассматриваются совместно со специалистами по управленческому учету, менеджерами по снабжению и производству (система поставок, договоров;

оценка производственных запасов, организация складского учета, расчеты с поставщиками, анализ качества поставок и кредиторской задолженности);

– на связи второго и третьего процессов ситуации решаются совместно специалистами по маркетингу, менеджерами по производству, финансовому менеджменту и налоговому учету (калькулирование себестоимости продукции, оценки готовой продукции, расчеты с покупателями, анализ дебиторской задолженности, налоговое декларирование и составление финансовой отчетности);

– на связи третьего и первого процессов ситуации анализируются совместно с руководством (распределение прибыли, расчеты с учредителями и акционерами, составление прогнозов на следующий год).

Каждую хозяйственную операцию необходимо анализировать с точки зрения нормативно-правового регулирования, отражения в бухгалтерском и налоговом учете, влияния на конечный финансовый результат.

При анализе фактов хозяйственной деятельности формируется учетная информационная система, которая включает:

- идентификацию по времени хозяйственной операции;
- оценку хозяйственной операции;
- классификацию хозяйственной операции по плану счетов, выбранных экономическим субъектом.

Определение во времени обусловлено необходимостью установления момента регистрации хозяйственной операции.

Этому факту уделяется большое внимание при заключении договоров, контрактов с контрагентами или сторонними физическими лицами.

Датой совершения хозяйственной операции является момент перехода права собственности на товар, работы и услуги, порядок признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, получение кредитов и займов и т.д.

Проблема оценки фактов хозяйственной деятельности – самая противоречивая в бухгалтерском учете. Согласно принципам бухгалтерского учета,

все активы, пассивы, доходы и расходы должны быть отражены по первоначальной стоимости, часто называемой фактической себестоимостью. Цель бухгалтерского учета состоит не в нахождении стоимости, которая может меняться после совершения хозяйственной операции, а в определении стоимости на момент совершения хозяйственной операции. Такая практика называется принципом стоимости. Принцип стоимости отвечает стандарту проверяемости. Стоимость можно проверить (по первичным документам).

Классификация фактов хозяйственной деятельности в номенклатуре плана счетов представляет собой запись хозяйственных операций в системе счетов.

Выбор счетов при отражении хозяйственной операции влияет на финансовые результаты организации.

В процессе деятельности организации все факты хозяйственной деятельности подвергаются внутреннему контролю со стороны главного бухгалтера, который должен предотвращать нормативно-правовые нарушения и потерю ожидаемой прибыли, предложить порядок исправления обнаруженных ошибок.

Тема 5. Теории балансовых отчетов

1 Теории баланса и их значение для практики

Бухгалтерский баланс является центральным элементом бухгалтерской отчетности организации. Классический подход к анализу бухгалтерской информации предполагает, что наибольший объем сведений о финансовом положении организации содержится именно в бухгалтерском балансе. Однако развитие теории и практики бухгалтерского учета на протяжении 20-го века

свидетельствует о том, баланс далеко не идеальный источник информации для анализа финансового состояния организации. Основным противоречием между определенными целями составления бухгалтерского баланса является противоречие между задачами демонстрации платежеспособности организации и отражением финансовых результатов ее деятельности. Данным целям, выдвигаемым перед балансом практикой учета, соответствуют теории статического и динамического баланса.

Теории статического и динамического баланса активно развивались в германской школе с начала 20 века.

Впервые термины статический и динамический баланс были упомянуты в трудах **Эйгена Шмаленбаха** (1873-1955 гг.) (основоположник динамической теории баланса). Наиболее яркими выразителями статической теории баланса были И.Ф. Шер (1846 – 1924 гг.) и его последователь Генрих Никлиш (1876 – 1946 гг.).

Исследуя баланс, *Шер в его основу кладет уравнение капитала. Он использует несколько уравнений капитала:*

- 1) $A - П = К$ (актив – пассив = капитал) – постулат Шера – отражает статику предприятия;
- 2) $A - П = К + Пр - Уб$ и 3) $A - П - К = Пр - Уб$ – эти два уравнения отражают динамику предприятия;
- 4) $A = К + П$ – данное уравнение формирует начальный баланс;
- 5) $A + У = К + П + Пр$ – данное уравнение формирует последующий баланс.

Разработка статической теории была связана с необходимостью урегулирования проблем, связанных с несостоятельностью юридических лиц. Основной идеей статической теории является отражение кредитоспособности предприятия, его возможности погасить свои долги. Основными пользователями балансовой информации в данном случае являются кредиторы компании.

Идея динамической балансовой теории состоит в отражении в отчетности эффективности деятельности организации, исчислении финансовых результатов этой деятельности. Здесь в роли основного пользователя бухгалтерской информации выступают собственники компании.

Цели статической и динамической теорий определяют различия в методологии бухгалтерского учета, т.е. различия в определении содержания баланса, группировки и оценки его статей.

2 Статическая балансовая теория

Цель формирования статического баланса – показать насколько предприятие в состоянии оплачивать свои долги. Это предполагает рассмотрение *актива баланса* как имущества, служащего обеспечением долгов фирмы, а *пассива* – как перечня таких долгов перед собственниками организации (3 раздел пассива баланса) и прочими кредиторами.

При разработке статической концепции юристами был использован принцип фиктивной ликвидации (концепция ликвидности), предусматривающий в периодически заданном интервале проведение инвентаризации активов коммерсанта и их оценку, предполагая фиктивную продажу их на рынке. Полученная стоимость активов уменьшалась на кредиторскую задолженность юридического лица для получения показателя чистых активов в рыночных ценах и сравнения их с соответствующим показателем предыдущего периода для определения результата за текущий период. Именно ежегодное определение стоимости чистых активов выступало основной задачей составления бухгалтерского баланса в статической концепции.

Согласно российскому законодательству оценка стоимости чистых активов акционерных обществ производится ежеквартально и в конце года на соответствующие отчетные даты.

Статическая интерпретация баланса предполагает включение в актив только имущества организации, которое может быть продано, и собственно

денежных средств. Исходя из этого, в активе баланса может отражаться только имущество, находящееся у организации на праве собственности (с этих позиций баланс российских организаций может соответствовать требованиям анализа платежеспособности).

Главной характеристикой актива определяется его ликвидность, т.е. скорость его возможного обращения в денежные средства. Отсюда группировка статей актива по признаку возрастания ликвидности.

В российской учетной практике, в балансе, наравне с группировкой по степени ликвидности проводится группировка по степени оборачиваемости, т.е. активы делятся на оборотные и внеоборотные. В связи с этим в состав внеоборотных активов может попасть высоколиквидное имущество, например, ценные бумаги (высоколиквидные, котирующиеся на бирже акции компании с прекрасным финансовым положением), отражаемые в учете как долгосрочные. В связи с этим можно выделить несовершенство российского баланса с позиций расчета показателя текущей ликвидности.

Определение актива как обеспечения долгов фирмы формирует правило оценки его статей по ценам возможной продажи соответствующего имущества. При этом актив должен постоянно переоцениваться. Рост цен возможной продажи имущества трактуется как прибыль организации, снижение цен – как убыток. Т.е. результат переоценки должен влиять на финансовый результат фирмы, тем самым, искажая его, поскольку в этом случае в балансе будет отражаться не финансовый результат реальных хозяйственных операций, а следствие изменения цен на имущество организации.

В российском балансе переоценке подлежат только внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы), по рыночной стоимости оборотные активы оцениваются лишь в соответствии с принципом консерватизма, т.е. в том случае, когда рыночная цена становится ниже себестоимости конкретного имущества (в этом случае формируется резерв на счете 14, где обобщается информация о резервах под снижение стоимости средств в обо-

роте: запасов, незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.). Это также не удовлетворяет целям оценки платежеспособности.

3 Динамическая балансовая теория

Динамический баланс показывает кругооборот капитала организации. Элементы баланса – это стадии движения доходов и расходов фирмы. **Актив в динамической теории** – это комплекс расходов фирмы (расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам), которые должны принести ей доходы в будущих отчетных периодах. Актив показывает направления вложения денег с целью получения прибыли. То есть, приобретая имущество, организация несет расходы. Чтобы исчислить финансовый результат от приобретения имущества нужно расходы на его приобретение сопоставить с теми доходами, которые будут получены в результате использования данного имущества.

Например, приобретая основное средство, организация несет расходы, которые **капитализируются**, поскольку доход от использования данного основного средства будет получен в будущих отчетных периодах. В дальнейшем, посредством начисления амортизации, т.е. **рекапитализации** этих расходов, их суммы сформируют новые статьи актива (незавершенное производство, готовая продукция). Это также расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам, к тем, в которых будет продана произведенная готовая продукция. При отражении в учете продажи продукции, расходы на приобретение основного средства, включенные в себестоимость выпущенной продукции, будут списаны с баланса – **декапитализированы**. В этот момент их сумма будет сопоставлена с полученными благодаря им доходами от продажи продукции в целях исчисления прибыли.

Таким образом, динамический баланс предполагает включение в актив только того, на что предприятие потратило деньги, т.е. тех статей, за которыми стоят реально понесенные предприятием расходы (т.е. безвозмездно полученное имущество вообще не должно отражаться в балансе, а, соответ-

ственно, целевое финансирование не может быть признано доходом, что не соответствует действующей российской учетной практике (ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»)).

Помимо этого, согласно динамической трактовке в активе должно быть отражено имущество организации, которое приносит фирме доход.

Согласно российской учетной практике в активе отражается имущество, находящееся в организации на праве собственности, однако не только использование собственного имущества может приносить доход. В связи с этим может возникнуть ситуация, при которой все имущество в организации арендованное, а сама организация выпускает продукцию из материалов заказчика, соответственно все имущество учтено за балансом. Однако фирма является успешной и получает значительную прибыль. Тогда при расчете показателя рентабельности активов (отношение прибыли к стоимости активов) организация покажется сверхрентабельной. Причина в том, что весь имущественный потенциал, с помощью которого фирма зарабатывает прибыль, вынесен за баланс. В этом случае определение активов в соответствии с МСФО является более оправданным – это ресурсы, контролируемые организацией и приносящие ей прибыль.

Динамический баланс предполагает группировку элементов актива по срокам окупаемости понесенных на их формирование расходов. Отсюда деление активов на внеоборотные и оборотные.

В динамической теории актив ни при каких обстоятельствах не должен переоцениваться, так как для исчисления прибыли полученные доходы должны сопоставляться с суммами средств, вложенных компанией с целью получения дохода (реального объема расходов организации).

Особенностями отличается и **трактовка пассива** в динамической теории. Так, кредиторская задолженность организации определяется как «доходы, которые еще не стали расходами» (Шмаленбах); это временные доходы фирмы, инвестиции контрагентов в бизнес предприятия, дополнительные к обеспечиваемым собственными источниками средств вливания в его дея-

тельность. Наличие кредиторской задолженности – это дополнительные средства в обороте компании.

Методология учета, соответствующая теории динамического баланса формирует объективные оценки финансового результата деятельности организации. В то же самое время в динамическом балансе отражаются расходы, относящиеся к будущим отчетным периодам. Декапитализированные расходы в отчетном периоде списываются с баланса и отражаются в отчете о прибылях и убытках. Соответственно, актив и прибыль – это показатели, исходя из принципа временной определенности, несопоставимые по временной составляющей. Соответственно, для оценки рентабельности организации нужно пользоваться данными отчета о прибылях и убытках.

Составляемый на сегодняшний день российский баланс можно назвать статико-динамическим.

4 Органическая балансовая теория

Органическая балансовая теория носит дуалистический характер, согласно ей формирование балансового отчета должно преследовать две цели: определение размера имущества (цель статического балансового отчета) и расчет прибыли (цель динамического балансового отчета).

Органическая балансовая теория носит экономический характер и нацелена на определение репродуктивной стоимости (стоимости воспроизводства) на момент составления отчетности.

Автором органической балансовой теории является **Фриц Шмидт** (1921 г.). Согласно Шмидту, о положительном результате деятельности организации можно говорить лишь тогда, когда она утвердила свое положение на рынке (организация рассматривается как клетка «в организме рыночного хозяйства»). Предпосылкой позитивной деятельности организации на рынке является ее способность к сохранению своего экономического потенциала. В свою очередь, при повышении цен на находящееся в распоряжении органи-

зации имущество, часть прибыли необходимо использовать для поддержания экономического потенциала организации на прежнем уровне. Шмидт указывает, что если повышение цен не будет учтено, то полученная прибыль будет частично состоять из обусловленной инфляцией фиктивной прибыли. Эта фиктивная прибыль, по его мнению, должна отражаться в балансовом отчете отдельно от настоящей прибыли.

В связи с тем, что органическая балансовая теория отражает попытку объединить цели, преследуемые статической и динамической концепциями, она не нашла практического применения.

Тема 6. Современные учетные теории

1 Критическая учетная теория

Критическая учетная теория – это направление англоязычной бухгалтерской мысли, основанное на применении социологического подхода к бухгалтерскому учету. Суть критической теории учета сводится к попытке применить идеи Франкфуртской социологической школы к пониманию учетной профессии.

Под Франкфуртской школой в социологии принято понимать одно из наиболее влиятельных леворадикальных течений, возникшее в конце 1920-х гг. и оформившееся в 1930-х гг. на базе франкфуртского Института социальных исследований и «Журнала социальных исследований». И тем и другим руководил в то время М. Хоркхаймер (1895—1973), стоявший у истоков школы. Наиболее видные ее представители, кроме М. Хоркхаймера, — Т. Адорно, Г. Маркузе, Э. Фромм, Ю. Хабермас. Последний — ныне единственный из всех крупных представителей этой школы — продолжает активно работать, считаясь одним из выдающихся современных немецких мысли-

телей (хотя много лет уже находится не в Германии, занимаясь научным творчеством и ведя педагогическую деятельность в Великобритании).

Сторонники критической учетной теории считают, что бухгалтеры служат объектом эксплуатации. Объясняется это, прежде всего, гегемонией груза профессиональных идей, которые подчиняют сознание счетных работников. Эксплуатация особенно заметна в крупных аудиторских фирмах, где огромная армия счетных работников эксплуатируется небольшой и сплоченной группой высококвалифицированных профессионалов – собственников фирмы, партнеров.

2 Теория константной бухгалтерии

В средневековой Европе учет велся в конторах (в комнатах – камерах по латински). Совокупность приемов получила название камеральной, и, претерпев большие изменения, она дожила до наших дней.

Камеральная бухгалтерия развивалась в государственном хозяйстве. В своем развитии она прошла три этапа:

1. Старая камеральная бухгалтерия господствовала в Европе с XII века до середины XVIII в. Ее сущность заключалась в том, что в центре внимания бухгалтеров находился учет доходов и расходов денежных средств в кассе. Эта форма и сейчас используется в семьях для учета своего бюджета, поэтому ее еще называют бюджетной.

2. Новая камеральная бухгалтерия. В 1770 г. в Вене Пуэхберг читал публичные лекции по бухгалтерии, где излагал основы нового направления в учете, смысл которого заключался в смете (бюджете) доходов и расходов. Каждый вид доходов и расходов представлял строго определенную статью и бухгалтер контролировал, как хозяйственник соблюдает имеющейся у него финансовый план-бюджет. В основе построения бюджета и учета его исполнения лежали четыре принципа:

- 1) аналитичность – предполагает регистрацию только твердо установленных прав и обязательств, оформленных договорами;
- 2) специализация – раздельное планирование и учет каждого вида доходов и расходов;
- 3) полнота – требует отражения в бюджете и в учете как доходов, так и расходов в полных суммах, не допуская их взаимного сальдирования;
- 4) единство – определяет необходимость объединения всех доходов и расходов каждого распорядителя кредитов в едином бюджете.

Важной особенностью учета являлось дублирование записей и параллельное ведение двух Главных книг и различных вспомогательных книг, с одной стороны, распределителем кредитов и, с другой стороны, – должностными лицами, ответственными за исполнение бюджета. Такой порядок усиливал контроль и становился органической частью бюджетной системы, каждое звено которой действовало в пределах строго ограниченной компетенции. Полномочия распорядителя кредитов и непосредственных исполнителей его распоряжений полностью определялись бюджетом, его исполнение не только составляло предмет и пристальное наблюдение, но и постепенно ограничивало возможность принятия тех или иных управленческих решений. На исполнителя возлагалась обязанность ведения кассовой книги, служащей основанием для записей в Главную книгу доходов и расходов как самих исполнителей, так и распорядителей кредитов.

В отличие от имущественного учета по двойной записи в камеральном учете регистрации подлежат не только расходы и доходы, но и возникновение прав на их осуществление или получение и, в первую очередь, бюджетные назначения.

Австриец И. Шротт был крупнейшим теоретиком камеральной бухгалтерии, он видел цель учета в том, чтобы предупредить и открыть ущерб, нанесенный хозяйству его управляющим. Шротт занимался и двойной бухгалтерией, но принадлежал к школе камералистов и в центре учета видел смету, считая ее способом контроля действий администратора хозяйства.

Идеи Шротта поддерживали и другие ученые, особенно Ф. Гюгли. А.М. Галаган отмечал, что характерной особенностью взглядов немецких авторов является то, что они хозяйственный контроль сводят к формальной проверке действий. Администрация контролируется только с точки зрения законности операций, но не с точки зрения их целесообразности.

3. Константная бухгалтерия. Бухгалтеры XIX в. пытались создать единую систему двойного и камерального учета. Рива М. утверждал, что двойная бухгалтерия приемлема только для коммерческих предприятий, извлекающих прибыль; предприятия бюджетные, которые просто тратят ассигнованные им средства, не должны использовать двойной записи. По мнению исследователей в отличие от камеральной, двойная бухгалтерия не позволяет вести учет ассигнований, так как она игнорирует плановые предприятия. Камеральная бухгалтерия исходит из основ бюджетного права, и весь текущий учет подчиняет контролю выполнения сметы. Двойная бухгалтерия беднее, как считал Рива, так как не решает вторую функцию – текущий учет не подчиняет контролю выполнения сметы. Этот взгляд М. Рива разделяли многие ученые, в том числе и швейцарский ученый Ф. Гюгли. Свое учение он назвал константной бухгалтерией. В отличие от своих современников, признававших только двойную бухгалтерию, Гюгли предложил их четыре: 1) простую; 2) камеральную; 3) двойную; 4) константную.

Гюгли, как и Шротт, выделял контрольную роль бухгалтерии, цель которой проверять отчеты администрации и материально ответственных лиц, делая упор не на сохранности ценностей, что рассматривалось как частный случай, а на выявление степени соответствия хозяйственной деятельности поставленным перед ней задачам. Гюгли утверждал, что бухгалтерия имеет своим предметом правильную запись составных частей имущества и их изменений, при этом прослеживается инвентарный подход к бухгалтерии, полностью отсутствует юридический аспект и противопоставляется учет на сальдо учету оборота. В 1887 г. Гюгли сформулировал теорию двух рядов счетов, разделив все счета на две группы: 1) имущества и 2) чистого имуще-

ства, показав их взаимно противоположный в математическом отношении характер. Исторически счета имущества предшествовали счетам чистого имущества, только появление счетов чистого имущества превратило простую бухгалтерию в двойную. Выделяя счета чистого имущества, Гюгли считал их ведение целью счетоводства, но его учение не получило признания современников.

Таким образом, заслугой Гюгли было то, что он попытался синтезировать камеральную и двойную бухгалтерию в своей константной. Сущность ее заключалась в том, что заранее определенные нормативные результаты деятельности предприятия вводятся в счета бухгалтерского учета. Записи последующих операций корректируют нормативы, и счета Главной книги в этом случае показывают не только совершившиеся операции, но и степень выполнения установленных нормативов. Помимо деления всех счетов на активные и пассивные в константной бухгалтерии вводится еще одна классификация счетов по функциональному признаку. В ней выделяют три группы: кассы, администрации и расчетов. Счет кассы противопоставляется счетам администрации, а для их информационного соединения вводятся расчетные или ликвидационные счета активных и пассивных обязательств, на которых происходит сопоставление назначенных и исполненных доходов и расходов. Сальдо по счету активных обязательств покажет недополученные доходы, а сальдо по пассивным обязательствам – непроизводственные расходы. Внутренние расчеты предприятия, не связанные с общим изменением денежных средств, отражаются по счету взаимных расчетов, который может постоянно вестись как кассовый или расчетный. Корреспонденция счетов всегда постоянна, каждый счет связан не более чем с двумя счетами: с одним – по дебету и с другими – по кредиту.

Счет кассы выступает как начало и конец всего движения средств. Таким образом, бухгалтерский учет посредством системы счетов превращается в орудие управления предприятием. Степень отклонения фактических данных от заданных данных сразу указывает на успешность работы предприятия

и его администрации. Это было переворотом в учете, который осуществил Гюгли.

Гюгли не признавал хронологической записи, сводя задачи учета только к систематизации. Он указывал на то, что счета должны быть приспособлены к форме счетоводства, и это его требование получило подтверждение при переходе к журнально-ордерной форме счетоводства. Фундаментальное значение работы Гюгли получило отражение в идее учета отклонений фактических затрат от намеченных ассигнований. В методе учета затрат на производство – стандарт-костс, в фиксации затрат по центрам ответственности, в нормативном учете эта идея получила новую жизнь.

В настоящее время сторонники камеральной бухгалтерии указывают на то, что развитие вычислительной техники не только создало предпосылки для перехода к константной бухгалтерии, но и революционизировало ее, сделав возможным автоматическое объединение камерального и имущественного учета с помощью ЭВМ. Таким образом, камеральная бухгалтерия в ее константной форме получила мощный импульс для дальнейшего развития.

3 Пространственная теория учета

Возможности бухгалтерского учета, в т.ч. хорошо известные, выявляют несколько дополняющих одна другую пространственностей, вместе составляющих единое трехмерное пространство.

Первая часть такого единого пространства – внутриобъектная вложенность. При этом под вложенностью следует понимать способность вещей составлять часть, подмножество друг друга. В самом деле, каждая вещь состоит из некоторых частей, каждая из которых может быть представлена как другая вещь. Если допустить бесконечную делимость материи, количество вещей бесконечно; если же придерживаться противоположного мнения, количество вещей во вселенной соответствует количеству мельчайших объектов: атомов,

нейтронов, позитронов, как бы они ни назывались, а также их пространственно объединенных комбинаций.

Внутриобъектная вложенность определяется пространством: пространство едино, поэтому вещи обладают способностью составлять часть друг друга. Но можно посчитать по-другому: вещи способны составлять части друг друга, поэтому внутри какой-нибудь вещи организуется пространство, являющееся одной из ипостасей единой пространственности. Например, если пятый объект образовался объединением третьего и четвертого объектов, а третий в свою очередь образовался из первого и второго объектов, следовательно, пятый объект состоит из первого и второго объектов (составляющих третий), а также четвертого объекта. Это и есть внутриобъектная вложенность.

В принципе, внутриобъектную вложенность можно проследить по бухгалтерским записям, хотя подобная процедура в бухгалтерском учете и не практикуется – во всяком случае, в логически завершенном виде. Допустим, имеется объект незавершенного производства – какая-нибудь долговременно монтируемая установка. Когда со склада в незавершенное производство отпускается очередное комплектующее, дебетуется счет незавершенного производства и кредитуется счет материалов, тем самым регистрируется присоединение комплектующего к объекту незавершенного производства. Точно так же посредством бухгалтерских записей может быть выражено образование пятого объекта: сначала кредитуются первый и второй объекты с одновременным дебетованием третьего, затем кредитуются третий и четвертый объекты с одновременным дебетованием пятого. Тем самым регистрация объединения объектов предопределяет их внутриобъектную вложенность: выясняется, что каждый объект в системе учета состоит из ранее зарегистрированных объектов, составивших его части. Получается в некотором роде пространство, хотя и в рамках зарегистрированного последним объектом учета. Это пространство не трехмерное – при современной учетной методологии

с ее бухгалтерскими записями трехмерное пространство вообще не может быть получено, – тем не менее нечто, очень напоминающее пространство.

Отследив последовательность образования внутриобъектной вложенности, т.е. двигаясь ретроспективно, бухгалтер получит историю объекта: выяснит, из каких частей данный объект состоит.

Повторяю, вложенность действует лишь в рамках вещи, на то она и внутриобъектная. Но как тогда быть с регистрируемыми в системе учета вещами, не составляющими части друг друга, не имеющими ко внутриобъектной вложенности никакого отношения? Указанные вещи располагаются по отношению друг к другу в определенном пространственном положении, тем самым также составляют пространство, но уже иного типа. Более того, соприкасающиеся между собой вещи при желании могут быть представлены как одна вещь – получается почти внутриобъектная вложенность, с тем отличием, что представлены в качестве одной соприкасающиеся вещи могут быть в реальности, но не в системе учета. В системе учета всегда регистрируются объекты, и обычно могут отыскаться такие объекты, которые регистрируются независимо друг от друга, поэтому не являются частями друг друга (не говоря уже о том, что современная методология допускает регистрацию доходов и расходов, представляющих собой не вещи, но абстракции и вследствие этого не могущих обладать вообще никакой вложенностью).

Назовем такую вложенность межобъектной. Таким образом, под межобъектной следует понимать вложенность, определяемую пространственным положением вещей, вне связи с их внутриобъектной вложенностью. Когда План счетов говорит об аналитическом учете основных средств по местам их нахождения, он имеет в виду именно межобъектную вложенность: бухгалтер должен указать, каково местонахождение вещи, что можно сделать либо указанием на взаимное расположение вещей (поскольку пространство относительно) либо отталкиваясь от выбранной системы координат, в частности, географических или политических. В современной бухгалтерии принят второй способ как более доступный.

Однако межобъектная вложенность не последняя – имеется еще и межсубъектная вложенность. В известном смысле слова она определяется человеческим восприятием, хотя и правилами бухгалтерского учета тоже: ведь в бухгалтерском учете одна вещь, как правило, регистрируется одним субъектом. В рамках зарегистрированной субъектом вещи пространственность определяется составными частями данной вещи – это внутриобъектная вложенность. Между вещами, зарегистрированными одним субъектом, пространственность определяется взаимным положением данных вещей – это межобъектная вложенность. Но как пространственно соотносятся между собой вещи, зарегистрированные разными субъектами? Современная методология не дает вразумительного ответа на этот вопрос.

Ответ кроется в самом вопросе: если в рамках субъекта пространственность определена, то для того, чтобы сделать пространственность многосубъектной, необходимо определить пространственное соотношение субъектов между собой. Это реализуется довольно легко: при условии, что пространственное положение самого субъекта уже установлено. Каждая вещь регистрируется каким-нибудь субъектом, местонахождение которого известно, следовательно, каждая вещь в силу своей регистрации уже определена некоторым пространственным положением. Допустим, вот эта вещь зарегистрирована вот этим предприятием. Если известно, в каком городе предприятие находится, известно также, в каком городе находится регистрируемая вещь. Условием является то, что предприятие имеет право регистрировать только вещи, находящиеся в одном с ним месте – а если деятельность ведется в другом месте, очевидно, требуется открыть филиал.

Таким образом, всего насчитывается три типа вложенностей: внутриобъектная, межобъектная и межсубъектная, – которые вместе составляют единое пространство бухгалтерского учета.

Определяя единое пространство, типы вложенностей взаимно дополняют друг друга, хотя и реализуются в системе учета различными способами. К сожалению, методология бухгалтерского учета пока не способна открыть

общий путь отражения в учетной модели пространственной протяженности, да и по поводу отображения отдельных вложенностей отсутствуют окончательные представления.

4 Стабилизированная и конвертовая бухгалтерии

Теория стабилизированной бухгалтерии – это концепция Г. Свиния, который, принимая во внимание опыт европейской инфляции, подверг критике традиционную теорию учета по следующим направлениям:

1) конечная цель хозяйственной деятельности согласно теории состоит в получении денег, тогда как подлинная цель – приобретение потребительских благ;

2) вся или почти вся информация бухгалтерского учета является ошибочной из-за односторонней оценки объектов, за которую принимают только данные на входе регистрирующей системы, а в результате данные на ее выходе оказываются несопоставимы;

3) смешение в одном показателе принципиально разных величин – реализованной и нереализованной прибыли (реализованн

ая прибыль получена в результате хозяйственной деятельности и на нее можно купить определенный объем потребительских благ, нереализованная прибыль – следствие конъюнктурных колебаний);

4) баланс отражает затраты, произведенные в одном отчетном периоде, а доходы от них будут показаны в другом.

В настоящее время «стабилизированный» вариант учета принят в Германии.

Конвертовая бухгалтерия – концепция Вимбла (ЮАР). Он считал индивидуальные индексы мало пригодными вследствие их трудоемкости, а агрегатные – неприемлемыми по существу. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки, поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. В настоящее время «конвертируемый» вариант учета принят во Франции.

Французское законодательство разрешает отражать в учете переоценку внеоборотных активов и инвестиций, однако признание прибыли от увеличения стоимости актива влечет за собой обязательство по налогу на прибыль от возникающих доходов (кроме случаев, когда переоценка законодательно предусмотрена и ее результаты не учитываются для целей налогообложения). Соответственно компании не показывают переоценку активов по индивидуальным счетам. Поскольку консолидированная отчетность не связана с налоговыми ограничениями, в ней отражается переоценка некоторых активов. При переоценке одновременно с увеличением балансовой стоимости объекта увеличивается резерв на переоценку, являющийся частью капитала. Аморти-

зация рассчитывается исходя из переоцененной стоимости амортизируемых активов. Обычно французские организации начисляют амортизацию линейным способом в течение срока полезной службы актива, но ликвидационную стоимость не указывают.

По индивидуальным счетам коммерческая амортизация показывается в составе результата по обычным операциям, тогда как дополнительные суммы амортизации для целей налогообложения включаются в состав экстраординарных операций.

Список литературы

1. Балансоведение / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, О. М. Игнатова; под ред. проф. Ю. И. Сигидова. – М.: Рид Групп, 2011. – 352 с.
2. Балансоведение: Учебное пособие / О. А. Заббарова. – М.: КНОРУС, 2007. – 256 с.
3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебное пособие / Ю. И. Сигидов, Е. А. Оксанич, М.С. Рыбьянцева; Под ред. Ю. И. Сигидова, А. И. Трубилина. – М.: НИЦ ИНФРА. – М, 2014. –366с.
4. История бухгалтерского учета: Учебное пособие / Ю.И. Сигидов, М.С. Рыбьянцева. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 160 с.
5. Касьяненко, Е. А. Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций / Е. А. Касьяненко // Научный журнал КубГАУ [Электронный ресурс]. – Краснодар: Кубанский ГАУ, 2012 г. - №76 (02). - Режим доступа: <http://ej.kubagro.ru/2012/02/pdf/21.pdf>.
6. Кутер, М. И. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. И. Куттер. – 3-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 2008. – 592 с.
7. Международные стандарты финансовой отчетности 2013: издание на русском языке. М.: Аскери-АССА, 2013. – 926 с.
8. Нечитайло А. И. Методология и концепции бухгалтерского учета : учебное пособие / А. И. Нечитайло, Л. В. Панкова, И. А. Нечитайло. – Ростов он/Д : Феникс, 2013. – 221
9. Обербринкманн, Франк. Современное понимание бухгалтерского баланса: Пер с нем./ Под ред. проф. Я. В. Соколова: М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил.Пятов, М. Л. Теории баланса и их значение для практики / М. Л. Пятов // «БУХ. 1С». – 2006 г. - № 5.
10. Попов, А. З. Мысли о теории счетоводства / А. З. Попов // Счетоводство. – 1980. - № 2. – С. 17.

11. Расширение информационной базы отчетных показателей как основа повышения эффективности управления: Монография / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич; Под ред. Ю. И. Сигидова, М. С. Рыбьянцевой. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 236 с. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов: М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
12. Сигидов Ю. И., Ясменко Г. Н. Развитие методики бухгалтерского учета финансовых результатов сельскохозяйственных организаций: Монография. – М.: ИНФРА-М, 2015. – 118 с.
13. Теории и модели бухгалтерского учета: курс лекций / Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева, С. А. Чернявская, Г. Н. Ясменко, Е. А. Оксанич, А. С. Ткаченко, И. А. Заболотная, И. А. Бабалыкова, Е. В. Левченко; под. ред. проф. Ю. И. Сигидова, доц. М. С. Рыбьянцевой. – Краснодар: Кубанский ГАУ, 2011. – 130 с.
14. Трофимова, Л. Б. Эволюционные этапы становления отчетности в российской федерации / Л. Б. Трофимова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 39
15. Цыганков, К. Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 384 с.
16. Цыганков, К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков: М.: Магистр, 2007. – 462 с.