

ФИНАНСЫ

Процедуры исполнения судебных актов о возмещении вреда из бюджета

Автором рассмотрен порядок,
установленный в 1981 году
и применяющийся в настоящее
время в части,
не противоречащей УПК РФ.

Международный опыт формирования механизма раскрытия информации о кредитных продуктах и услугах

Авторами рассмотрен
зарубежный опыт
формирования эффективных
механизмов ответственного
кредитования в области
раскрытия кредитором полной
и достоверной информации
заемщику.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ Возникновение и развитие счета «Капитал» как учетной категории

На основе проведенного
исследования истории
развития счета «Капитал»
предложены пути улучшения
отражения в финансовой
отчетности структуры
и изменения величины
капитала организации.

КАЗНАЧЕЙСТВО

Модернизация внутреннего контроля и внутреннего аудита в Казначействе России

Рассмотрена организация
внутреннего контроля и аудита
в органах Федерального
казначейства РФ,
представлена динамика
выявленных подразделениями
внутреннего контроля и аудита
нарушений.

*С новым
годом!*

В этом году, как это не раз
бывало в судьбоносные
моменты истории,
наш народ ярко
продемонстрировал
и национальный подъём,
и жизненную стойкость,
и патриотизм.

А сложности,
с которыми
мы сталкиваемся,
создают для нас
и новые возможности.
Мы готовы принять
любой вызов времени
и победить.

В.В. Путин



ФИНАНСОВЫЙ ВЕСТНИК

ФИНАНСЫ,
НАЛОГИ, СТРАХОВАНИЕ,
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Индекс 80736 «Роспечать»
Индекс 45427 «Пресса России»

12 ^{декабрь} 2014

Периодичность выхода – один раз в месяц

СОДЕРЖАНИЕ

ФИНАНСЫ

Процедуры исполнения судебных актов о возмещении вреда из бюджета

Д.Л.Комягин

Автором рассмотрен порядок, установленный в 1981 году и применяющийся в настоящее время в части, не противоречащей УПК РФ. В настоящее время право на реабилитацию, согласно статье 133 УПК РФ, включает в себя право на возмещение имущественного вреда, устранение последствий морального вреда. Рассмотрены виды выплат, порядок исчисления сроков.

ФИНАНСЫ

Международный опыт формирования механизма раскрытия информации о кредитных продуктах и услугах

Л.В.Стахович Е.В.Семенова

Принимая решение о подписании кредитного договора, заемщик должен иметь возможность выбрать наиболее удобное для себя предложение на основе представленной информации о кредитных продуктах. Авторами рассмотрен зарубежный опыт формирования эффективных механизмов ответственного кредитования в области раскрытия кредитором полной и достоверной информации заемщику.

НАЛОГИ

Ответы на вопросы

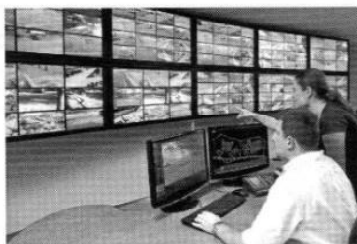
Ю.М. Лермонтов

Автором даны развернутые ответы на вопросы, связанные с расчетами по НДС, а также с правомерностью передачи налоговыми органами материалов в органы внутренних дел

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Возникновение и развитие счета «Капитал» как учетной категории
Кривда С.В.

На основе проведенного исследования истории развития счета «Капитал» автором предложены пути улучшения отражения в финансовой отчетности структуры и изменения величины капитала организации.



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Ответы на вопросы . Материал подготовлен специалистами Центра методологии бухгалтерского учета и налогообложения

Даны ответы на интересные для бухгалтеров вопросы, связанные с расходами на ремонт арендованных помещений, учетом спецодежды с фирменной символикой организации, используемой в рекламных целях, а также учетом расходов на плату за въезд автомобилей сотрудников на территорию организации, где арендуется служебное помещение

КАЗНАЧЕЙСТВО

Модернизация внутреннего контроля и внутреннего аудита в Казначействе России

Е.С. Лопяп

Автором рассмотрена организация внутреннего контроля и аудита в органах Федерального казначейства РФ, совершенствовавшаяся с 2005 года, представлена и проанализирована динамика выявленных подразделениями внутреннего контроля и аудита нарушений.

КАЗНАЧЕЙСТВО

Дорожная карта эффективный инструмент подготовки контрольных и аудиторских мероприятий

Е.Ю. Храмова О.В. Кириллова

Авторы делятся опытом, накопленным подразделением внутреннего контроля и аудита УФК по Саратовской области по использованию Дорожных карт, применение которых в процессе организации внутреннего контроля обеспечивает экономию времени при высоком качестве контрольных мероприятий.



Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет № 12, 2014

Свидетельство о регистрации
ПИ № 77-7752 от 16 апреля 2001 г.
Учредитель — ООО «Книжная
редакция «Финансы»

Главный редактор: Ю.М. Артемов
Ответственный редактор:
Ю.П. Никольская
Верстка: Л.А. Горлачев

Адрес редакции: 125009, Москва, ул. Тверская,
22-б, стр. 3, тел.: 8(495) 699-44-27; 699-96-16.
E-mail: finance-journal@mail.ru
<http://www.finance-journal.ru>

ЭКОНОМИКА, ФИНАНСЫ:
приглашение к дискуссии

**ТЕЗИСЫ ПО
АКТУАЛЬНЫМ ВОПРОСАМ
ЭКОНОМИЧЕСКОЙ
ТЕОРИИ**

Ю.В. Белоусов

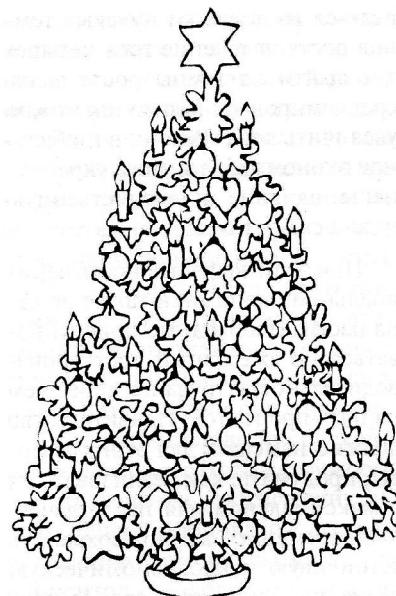
Анализируя сложившиеся реалии, автор отмечает, что без решения некоторых теоретических вопросов можно допустить множество практических ошибок, которые могут стоить очень дорого. Автором предложены тезисы для обсуждения, которые по его мнению крайне важны для современной экономики России.

ЭКОНОМИКА, ФИНАНСЫ:
Финансовое будущее мира

Р.С. Сафаров, В.М. Юровицкий

На основе анализа современной кризисной ситуации показана центральная роль финансово-денежной сферы, раскрыта роль Ямайской валютной системы и резервных валют как системы эксплуатации стран третьего мира со стороны высокоразвитых стран. Авторами предложена система регионального финансового объединения на основе неямских региональных валют.

***Перечень статей, опублико-
ванных в 2014 году, будет пред-
ставлен в первом номере 2015
года***



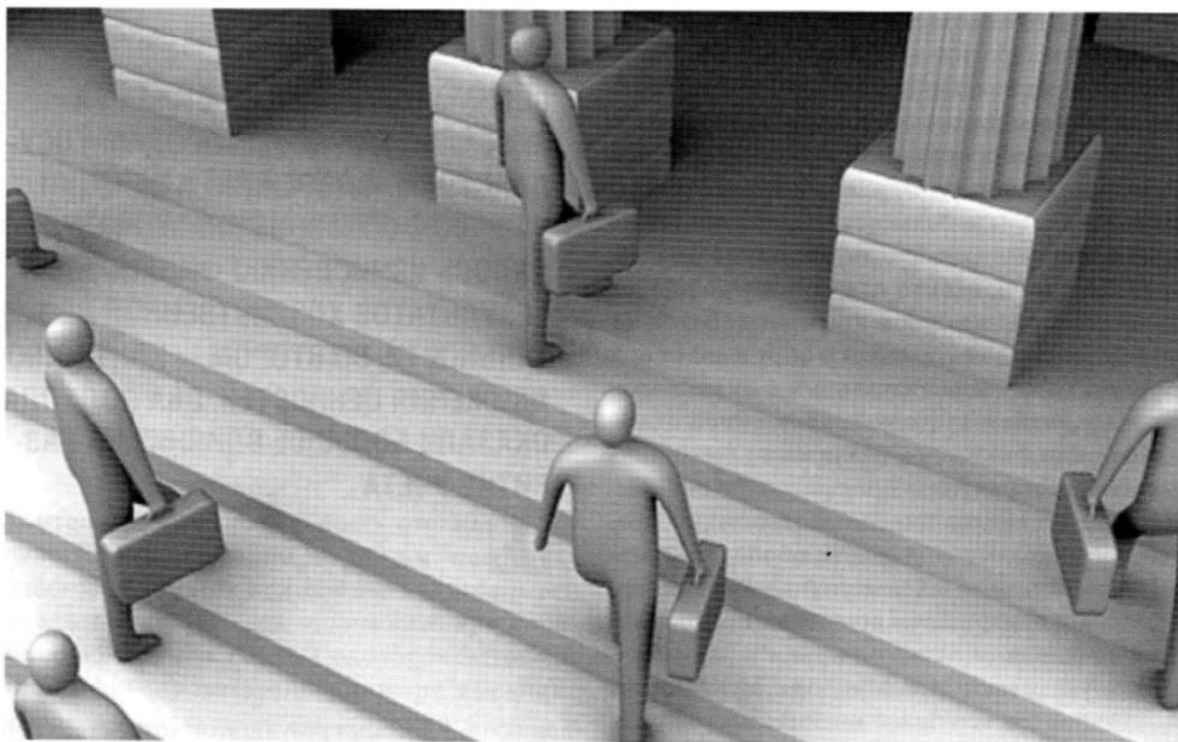
Письменное согласие редакции при перепечатке, а также ссылки при цитировании на журнал «Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет» обязательны. Рукописи не рецензируются и не возвращаются. Редакция не вступает в переписку. Редакция сохраняет за собой право использовать опубликованные статьи в других изданиях, в том числе и в электронных базах данных. За содержание рекламы ответственность несут рекламодатели.

Подписано в печать 18.12.2014. Объем 6 п.л.
Тираж 5000 экз. Заказ № 4315.

Отпечатано в ООО «Красногорская типография»

143405, Московская область, г. Красногорск, Коммунальный квартал, д. 2

© Книжная редакция «Финансы», 2014



Возникновение и развитие счета «Капитал» как учетной категории

Кривда Сергей Викторович, Доцент кафедры венчурного менеджмента НИУ ВШЭ, кандидат экономических наук

Автором представлена история появления и развития счета «Капитал» как учетной категории, а также показана проблема возникновения несоответствия величины финансового результата, рассчитываемого динамическим и статическим способами. На основе проведенного исследования предложены пути улучшения отражения в финансовой отчетности структуры и изменения величины капитала организации.

В средневековом хозяйстве основными требованиями, предъявлявшимися к учету, были обеспечение сохранности и контроль над использованием материальных ценностей, находящихся в распоряжении хозяйства. Простой учет (униграфизм), отражающий все факты хозяйственной деятельности непосредственно в учетных регистрах, вполне с этим справлялся, хотя и не мог служить целям исчисления результата хозяйственной деятельности. Результат хозяйственной деятельности определялся как разница между первоначальными вложениями в предприятие и выручкой, полученной от реальной или фиктивной реализации всего имущества предприятия.

С развитием хозяйственных отношений, возникновением необходимости обобщения различных фактов хозяйственной жизни единым денежным измерителем появились предпосылки к изменениям в счетоводстве.

Как указывают М.Р. Мэтьюз и М.Х. Перера «...становится все более очевидным, что эти сопутствующие условия (развития) настолько изменили масштабы и распространение торговли и цели использования капитала и кредита, что эти элементы (торговля, кредит, капитал) впервые смогли стать плодотворной почвой для развития счетоводства. Теперь они прямо вели к возникновению двойной записи» [3; с. 30].

Считается, что в результате активного развития торговых операций такие условия сложились в XIII-XIV веках в Италии, торговые компании которой в то время уже обладали довольно развитой бухгалтерией, имеющей богатый опыт учета коммерческих операций. Своим рождением двойная запись обязана двум городам-государствам: Флоренции и Венеции. В первом основное внимание уделялось исчис-



СВОИМ РОЖДЕНИЕМ ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ ОБЯЗАНА ДВУМ ГОРОДАМ-ГОСУДАРСТВАМ: ФЛОРЕНЦИИ И ВЕНЕЦИИ. В ПЕРВОМ ОСНОВНОЕ ВНИМАНИЕ УДЕЛЯЛОСЬ ИСЧИСЛЕНИЮ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, ВО ВТОРОМ — КОНТРОЛЮ ДВИЖЕНИЯ ЦЕННОСТЕЙ. ОБА ПОДХОДА ОКАЗАЛИ БОЛЬШОЕ ВЛИЯНИЕ НА РАЗВИТИЕ УЧЕТА



лению финансовых результатов хозяйственной деятельности, во втором — контролю движения ценностей. Оба подхода оказали большое влияние на развитие учета.

Хоть и не известно, где и когда двойная запись (диаграфизм) стала применяться впервые, но впервые она была описана в 1494 г. Л. Пачоли в «Трактате о счетах и записях»¹, являвшемся частью его книги «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях».

Описанная в этом труде схема двойной записи была взята из существующей в то время практики, что говорит о том, что диаграфизм возник задолго до выхода в свет данного Трактата.

Переход от униграфизма к диаграфизму стал возможен после того, как все ценности в учете стали отражаться не только в натуральном, но и в стоимостном (денежном) измерении. Диаграфической же бухгалтерия стала тогда, когда в систему счетов простой бухгалтерии ввели счет собственного капитала, а все факты хозяйственной жизни стали отражать дважды.

Отражение фактов хозяйственной деятельности двойным способом позволяло лучше

¹ Примечание редакции. На русском языке впервые Трактат был издан в 1893 г. Пачиоло Л. Трактат о счетах и записях. Перевел и дополнил введением, краткой биографией автора и примечаниями Э.Г. Вальденберг. СПб., 1893. Затем с 1974 г. Трактат неоднократно переиздавался под ред. проф. Я.В. Соколова, существует издание и под ред. Проф. М.И. Кутера (Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика, Краснодар: Просвещение-юг, 2009. 308 с.)



ПРИМЕРНО С XV ВЕКА, РЕЗУЛЬТАТЫ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СТАЛИ ОТРАЖАТЬСЯ НА СПЕЦИАЛЬНОМ СЧЕТЕ «ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ»



контролировать правильность отражения хозяйственных операций по счетам, поскольку дебетовый остаток должен быть всегда равен кредитовому. По всей видимости, как справедливо указывает Я.В. Соколов, «счетоводы стали фиксировать операции, не имеющие корреспондирующего вещественного счета и затрагивающие только один счет, например выбытие активов в результате порчи, в корреспонденции со вспомогательным счетом. Таким образом, механистически возникла двойная запись, даже без осмысленного понимания ее сущности. Только потом появилось осознание, что этот вспомогательный счет является не чем иным, как счетом собственного капитала организации, основным стержневым счетом всего бухгалтерского учета» [5; с. 60]. Вспомогательное значение счета «Капитал» проявляется в следующем примере. Так, в соответствие с рекомендациями Л. Пачоли практически все счета открывались проводками через счет «Капитал». При открытии имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета «Капитал», а счета кредиторской задолженности кредитовались с одновременным дебетованием счета «Капитал».

Подтверждение этому можно найти у Л. Пачоли в его «Трактате о счетах и записях», где еще нет полного осознания сущности и значения счета собственного капитала, т.к. имущество

купца в предприятии еще не отделено от его остального имущества.

Основное внимание в Трактате уделено выводу равенства между дебетовыми и кредитовыми остатками счетов, поиску и исправлению ошибок в учете в случае нарушения этого равенства.

Из текста самого Трактата следует, что исчисление финансового результата для бухгалтерии того времени не было основной задачей, хотя двойная бухгалтерия делать это уже позволяла. Счетоводы того времени, ставя целью создать условия для автоматического контроля записей, ввели счет собственного капитала, назвав его счетом «Капитал». Введение этого счета позволило создать лучшие условия для выявления результатов хозяйственной деятельности предприятия. Вначале результаты хозяйственной деятельности отражались на счете «Капитал». Сальдо этого счета в случае прибыли увеличивалось, а в случае убытка уменьшалось. В дальнейшем, примерно с XV века, результаты хозяйственной деятельности стали отражаться на специальном счете «Прибыли и убытки».

Трактат Л. Пачоли хоть и являлся лишь обобщением сложившейся на тот момент практики, но как отметил А.М. Галаган, «влияние труда Пачоли действительно было исключительно широким: Фландрия (Нидерланды), Франция, Германия, Испания, Англия, Россия долго питались идеями Пачоли и приводили в жизнь приемы, указанные этим выдающимся монахом-профессором. Почти два столетия идеи Пачоли излагались на разных языках и почти два столетия счетная мысль стояла на одной точке, пока изменения экономических условий не дали мысли такого толчка, силой которого счетная мысль сразу сдвинулась с мертвой точки, на которой она долго стояла, и энергично не пошла по пути своего дальнейшего развития» [1; с. 80].

Но по причине того, что счетная мысль не шла дальше переработки практических учетных проблем этот период развития двойной записи можно отнести к донаучному. В счетной мысли еще не образовалась абстрагированная от практики счетная категория капитала.

Конец XVIII и начало XIX в. отмечены началом переворота в области промышленного производства, обусловленным радикальным изменением технических условий труда, производственных технологий, значительным усилением производительности некоторых отраслей промышленности. В связи с увеличением масштабов деятельности вовлеченных в этот переворот предприятий произошло количественное и качественное изменение фактов хозяйственной деятельности, что в свою очередь дало лицам, занятым их учетом, материал для массовых наблюдений, и привело к возникновению предположений о некоторых закономерностях совершаемых операций.

На фоне и в результате этих изменений произошло дальнейшее развитие понимания бухгалтерского учета, где во главу угла ставились уже не факты хозяйственной жизни, а информация о них. Стали очевидны и преимущества двойной записи на простой формой учета. Введение счета «Капитал» позволило не просто осуществлять констатацию фактов хозяйственной деятельности, но и отслеживать происходящие на предприятии изменения, выявляя их причины.

Экономическое и юридическое направления

С конца XVIII в. в Европе получило развитие учение о естественном праве, которое в области хозяйственной деятельности устанавливало принцип естественной свободы хозяйственного субъекта и отмену какого-либо вмешательства государственной власти в деятельность частных хозяйств. В соответствии с этой теорией основанная на естественном праве воля собственника организации признается организующим началом хозяйственного процесса. Представители счетной мысли на этой основе выводили задачи бухгалтерского учета из потребностей этого организующего начала и упорядочив накопленные массовые учетные наблюдения, создали первую научную теорию бухгалтерского учета — юридическое направление.



ВВЕДЕНИЕ СЧЕТА «КАПИТАЛ» ПОЗВОЛИЛО НЕ ПРОСТО ОСУЩЕСТВЛЯТЬ КОНСТАТАЦИЮ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, НО И ОТСЛЕЖИВАТЬ ПРОИСХОДЯЩИЕ НА ПРЕДПРИЯТИИ ИЗМЕНЕНИЯ, ВЫЯВЛЯЯ ИХ ПРИЧИНЫ



Представители юридического направления (де Анастасио, Ф. Марчи, Д. Чербони, Ф. Боналуми, Д. Росси, Э. Дегранж, Г. Фор, П. Гарнье, Р. Саватье) опирались на концепцию персонификации счетов и выводили учет из отношений между участвующими в хозяйственном процессе лицами. Счета понимались как центры ответственности соответствующих лиц. Главным действующим лицом становится собственник, от чьего имени совершались факты хозяйственной жизни предприятия и на охрану чьих интересов становился бухгалтерский учет. Объектом учета стала ответственность людей. В рамках данного направления произошло четкое разделение субъекта (собственник) и объекта хозяйствования (предприятие). Счет капитала, при этом, стал связующим звеном между субъектом и объектом хозяйствования. Основатель юридического направления де Анастасио утверждал, что в центре учетной системы находится счет «Капитал». Участие счета капитала подразумевалось в каждой операции и не всегда отражалось лишь по причине того, что все суммы, проходящие по дебету и кредиту счета в одинаковом размере, взаимно сокращаются.

По мере изучения сущности и использования в учетной практике счета капитала стало приходить понимание достаточно широкого спектра



ПРЕДСТАВИТЕЛИ ЮРИДИЧЕСКОГО НАПРАВЛЕНИЯ, ПОНИМАЛИ ПОД СМЫСЛОМ БУХГАЛТЕРСКОЙ НАУКИ ИЗУЧЕНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ПРАВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ УЧАСТВУЮЩИХ В ХОЗЯЙСТВЕННОМ ПРОЦЕССЕ ЛИЦ



его функций. Так произошло его разделение на счет капитала и счет прибылей и убытков. Такое разделение связано с двойственным пониманием понятия собственника. С одной стороны — это собственник, вкладывающий в предприятия свой капитал, с другой — собственник (или лицо, действующее от его имени и в его интересах) управляющий капиталом в целях получения прибыли. Для первого открывается и ведется счет капитала, для второго — счет прибылей и убытков.

Представители **юридического** направления, как видно из написанного выше, понимали под смыслом бухгалтерской науки изучение изменения прав и обязательств участвующих в хозяйственном процессе лиц.

Иной смысл в этом видели сторонники появившегося позже **экономического** направления. Представителями экономического направления являлись такие ученые, как: Д. Криппа, Ф. Бес-та, де Альвизе, Д. Дзаппа, Ж. Курсель-Сенель, А. Гильбо, Э. Леоте, Ш. Пангло, Ж. Дюмарше, Ж. Бурнисьен, Р. Делапорт, Ж. Фламинк, Ж. Фурастье. В рамках данного направления наибольшую значимость имеет вопрос выявления

финансового результата хозяйственной деятельности и определения всех этапов его формирования на счете прибылей и убытков. Объектом учета становятся ценности, имеющие единый, объединяющий их признак — стоимость. В процессе учета хозяйственной деятельности отражалось изменение и перетекание стоимости из одной формы в другую. В соответствии с этим можно сделать вывод, что процесс изменения обязательств в рамках экономического направления приобрел второстепенный характер, став всего лишь следствием хозяйственной деятельности. На первый план вышел счет прибылей и убытков, фиксирующий результат хозяйственной деятельности.

Сторонники экономического направления указывали, что расчет финансового результата хозяйственной деятельности по оборотам счета прибылей и убытков должен соответствовать результату, определенным инвентаризационным способом как разница между остатками на счете капитал на начало и конец отчетного периода. То есть результаты, полученные экономическим и юридическим способами, должны совпадать.

Двойное исчисление финансового результата привело к появлению противоречия, кроющегося в принципах оценки имущества. Данное противоречие вытекает из несовпадения стоимости как объективной характеристики имущества и его цены, которая по своей природе субъективна. И в случае использования в качестве метода учета субъективной цены появляется несоответствие финансовых результатов, полученных двумя разными способами. Это является следствием того, что отражение в учете активов по ценам, приближенным к рыночным, приводит нас к необходимости корректировки счета капитала. В этом случае финансовый результат, полученный по обороту счета прибылей и убытков не будет соответствовать финансовому результату, рассчитанному как разница между остатками счета капитала на начало и конец отчетного периода, так как в последнем случае результат скорректирован под воздействием влияния субъективных цен.

Решение проблемы, возникшей в связи с данным несоответствием результатов было предложено Э. Лесте и А. Гальдо, давшими обоснование принципа «перманентности инвентаря». Они считали, что для целей учета активов следует использовать оценку, пришедшую в хозяйство от независимого источника, а не полученную внутри хозяйства, пусть даже она и опирается на максимально объективные внешние данные. И до тех пор, пока в результате какой-либо операции не произошло выбытие актива, он учитывается по фактической себестоимости его поступления на баланс. В это время его стоимость не корректируется, то есть соблюдается принцип «перманентности инвентаря». Использование этого принципа приводит к тождеству финансового результата. Полученного как по данным счета прибылей и убытков, так и по данным счета капитала.

К XX в. значение счета собственного капитала в науке о бухгалтерском учете значительно возросло, мнение о бухгалтерии как инструменте учета капитала стало преобладающим. Так, один из поздних представителей экономического направления французский ученый Ш. Пангло писал, что «Бухгалтерский учет — зеркало капитала. Бухгалтерский учет очень восприимчивый (чувствительный) инструмент, предназначенный для постоянного измерения (наблюдения) масс, составляющих капитал предприятия, а также для выявления причин (сил), влияющих на эти изменения» [4; с. 157]. Ж. Фурастье определял, что «Бухгалтерский учет есть отрасль современной науки, цель которой сводится к исчислению в денежном выражении стоимости имущества предприятия и определению величины его собственного капитала» [4; с. 162].

Теории статического и динамического балансов

В конце XIX в. теория бухгалтерского учета получила развитие в трудах представителей так называемой «немецкой школы». К немецкой



«БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЕСТЬ ОТРАСЛЬ СОВРЕМЕННОЙ НАУКИ, ЦЕЛЬ КОТОРОЙ СВОДИТСЯ К ИСЧИСЛЕНИЮ В ДЕНЕЖНОМ ВЫРАЖЕНИИ СТОИМОСТИ ИМУЩЕСТВА ПРЕДПРИЯТИЯ И ОПРЕДЕЛЕНИЮ ВЕЛИЧИНЫ ЕГО СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА»

Ж. ФУРАСТЬЕ



школе относились бухгалтеры Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии. Основное внимание немецкие авторы уделяли балансу.

Виднейший представитель «немецкой школы» швейцарский ученый И.Ф. Шер стал основоположником **статической** балансовой теории учета, где (собственный) капитал был определен как «чистое имущество», полученное в виде разности всего имущества предприятия и его обязательств. Он противопоставил в балансовом уравнении величину свободной от обязательств части имущества предприятия его собственному авансированному капиталу. Это уравнение баланса получило название «капитального уравнения Шера». В данном уравнении величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью предприятия.

$$A - O = K (1)$$

Где: А — актив, К — собственный капитал, О — обязательства.

Данное уравнение лежит в основе баланса и представляет сущность предприятия. Сам же баланс выражается не капитальным, а балансовым уравнением, формирующим первоначальный баланс:

$$A = K + O \quad (2)$$

Последующие балансы формируются с помощью следующего равенства:

$$A + Y = K + O + P \quad (3)$$

Где: Y – убытки, P – прибыли.

Связь между капитальным и балансовым равенством Шер объяснял так: «бланк баланса строится на балансовом уравнении для открытия счетов, а сущность – на уравнении капитальном. Лишь при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное уравнение [6; с. 179].

Баланс представляет собой совокупность принадлежащих предприятию благ, которые можно рассматривать с одной стороны как осязаемый актив. С другой – как капитал, являющейся некой суммой ценностей, правом распоряжения этими благами. Таким образом, здесь присутствует и экономическая и юридическая трактовка капитала. Сам баланс, предполагая равенство между активами и пассивами. Выражает не сущность бухгалтерского учета, а лишь его форму. Балансовое уравнение, в этом случае, является лишь техническим приемом бухгалтерского учета. Баланс в теории Шера является статичной моделью состояния имущества и капитала предприятия на конкретную дату.

Представления сторонников статистической балансовой теории учета, среди которых, помимо И. Шера, можно назвать таких ученых, как Г.В. Симон, М. Берлинер Г. Никлиш, Т. Хольцер, В. Ле Кутр, основывалось на учении римского права, согласно которому предприятие может определить прибыль (убытки) только в случае его реальной или фиктивной ликвидации. Активы обанкротившегося предпринимателя должны быть достаточными для покрытия его.

Основной целью статического бухгалтерского учета считалось определение того «позволит ли продажа всего имущества в конкретный момент времени получить сумму необходимую для оплаты кредиторской задолженности, установление имущественного положения собственников, вывод их чистого имущества (расчет капитала), и вторичной целью – выявление финансового

результата» [2; с. 60]. В основе этого учета лежали показатели кредиторской задолженности и инвентаризации имущества, которое оценивалось по цене возможной продажи.

Для достижения основной цели ежегодно выполнялись следующие операции:

- проводилась инвентаризация реальных активов по стоимости продажи;
- оценивалась кредиторская задолженность;
- определялась величина собственного капитала на момент инвентаризации
- для определения финансового результата сравнивалась полученная сумма собственного капитала с аналогичной суммой на дату предшествующей инвентаризации.

Статический баланс представлялся в строго определенные периоды времени и на основании инвентаризации. Проведение инвентаризации один раз в год носило прерывный характер. На этом этапе развития инвентаризации отсутствовал натуральный учет.

Финансовый результат, как вторичная цель учета, выявлялся путем сравнения конечной и начальной стоимости имущества на дату предшествующей инвентаризации. Он рассчитывался следующим образом:

$$A_0 - O_0 = K_0 \quad (4)$$

Где: A_0 , O_0 , K_0 – актив, пассив и капитал на начало отчетного периода

$$A_1 - O_1 + K_1 \quad (5)$$

Где: A_1 , O_1 , K_1 – ...на конец отчетного периода.

Если K_1 больше K_0 , то имеет место прибыль, если наоборот – убыток.

Следует отметить, что в теории статического баланса еще не было достигнуто полного согласия относительно структуры пассива баланса, неотъемлемой частью которого является собственный капитал. Так, Г. Хольцер, разделяя все счета на два ряда: имущества и капитала, считал, что счет «Прибыли и убытки» самостоятельного значения не имеет, и поэтому может быть лишь субсчетом к счету «Капитал». В то же время другой сторонник данной теории В. Ле Кутр, создатель тотального баланса, считающе-

гося вершиной статической трактовки баланса, делил пассив на три раздела: собственные средства, кредиторская задолженность, прибыль.

Автором противоположной теории являлся Э. Шмеленбах. В основу данной теории, называемой динамической балансовой теорией, положено отражение не таких статических объектов, как имущество и обязательства, а динамических категорий доходов и расходов.

Не смотря на то, что основателем динамической теории считается Э. Шмеленбах, первую попытку сформировать теорию динамического учета, главной целью которого считается выявление финансового результата осуществил французский юрист Ж.П. Савари, являющийся автор первого текста Коммерческого кодекса (1673 г.).

В своей работе «Совершенный торговец» (1675 г.) он выработал принципы многообразия балансов и выдвинул требование учета активов не по цене возможной продажи при фиктивной ликвидации, а по исторической оценке (по себестоимости). Он также считал недостаточным обходиться одним лишь ликвидационным балансом и предлагал несколько видов баланса в зависимости от поставленных целей. Он различал три баланса:

- статический, предназначенный для оценки имущественного положения предприятия при его фиктивной ликвидации;
- ликвидационный (текущий и заключительный), позволяющий проверить способность погашения остатка долговых обязательств в ходе ликвидации предприятия и раскрыть финансовые результаты в случае действительного прекращения его деятельности;
- инвентарный, направленный на исчисление финансового результата деятельности предприятия.

В 1908 г. проф. Кельнского университета О. Шмеленбах в своей статье «Амортизация» показал несовместимость концепций статического и динамического учета, уточнив правила оценки и заложив основы концепции амортизации основных средств. Он отрицал возможность ис-



О. ШМЕЛЕНБАХ УКАЗЫВАЛ, ЧТО ЦЕЛЬ ДИНАМИЧЕСКОЙ БАЛАНСОВОЙ МОДЕЛИ ЗАКЛЮЧАЕТСЯ В ПРЕДОСТАВЛЕНИИ, КАК ВНЕШНЕМУ ПОЛЬЗОВАТЕЛЮ, ТАК И УПРАВЛЯЮЩЕМУ ОРГАНИЗАЦИЕЙ НЕОБХОДИМОЙ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ ОРГАНИЗАЦИИ



пользования динамического учета для оценки имущества предприятия. Динамический учет, дающий возможность отражения движения капитала по стадиям, наиболее применим в целях расчета финансового результата и эффективности хозяйственной деятельности. О. Шмеленбах указывал, что цель динамической балансовой модели заключается в предоставлении, как внешнему пользователю, так и управляющему организацией необходимой информации о финансовых результатах организации.

В отличие от статического уравнения баланса, содержащего три основные составляющие: А — активы, КС — собственный капитал и КЗ — обязательства, динамическое уравнение предполагало наличие пяти составляющих: активы, обязательства, собственный капитал, Д — доходы и Р — расходы и имело вид:

$$А = КС + КЗ + (Д - Р) \quad (6)$$

Основное внимание в динамической теории уделяется движению капитала, процессу изменения его стоимости во времени. Капиталом являются деньги, инвестируемые организацией в хозяйственную деятельность для получения прибыли. Все активы и обязательства рассматриваются с позиции их взаимодействия с доходами и расходами. И если в статической



ИДЕИ Ф. ШМИДТА ПОСЛУЖИЛИ ОСНОВОЙ ДЛЯ РАЗВИТИЯ СОВРЕ- МЕННЫХ КОНЦЕПЦИЙ СОХРАНЕ- НИЯ КАПИТАЛА: ФИНАНСОВОЙ И ФИЗИЧЕСКОЙ



теории объектом основных средств является отражаемое в балансе имущество организации, то в динамической — это произведенный организацией платеж, не ставший еще расходом. Дебиторская задолженность, в этом случае, является доходом, не ставшим еще платежом, а кредиторская — не ставшим еще исходящим платежом расходом.

Баланс, по определению Э. Шмаленбаха, «представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учетом временных соотношений между материальными и финансовыми оборотами» [5; с. 310]. Он четко разделял сущность статических и динамических основ бухгалтерского учета. Показав, что содержание бухгалтерского баланса напрямую зависит от-стающихся перед ним целей (статических или динамических).

В статической теории персд балансом ставится цель определения реальной стоимости имущества предприятия на дату составления баланса. Поэтому эти активы подлежат переоценке. Динамический баланс служил для определения прибыли. Согласно динамической теории активы, являясь совершенными ранее предприятием расходами, не могут подлежать переоценке, так как, делая переоценку, необходимо изменять и уже зафиксированную ранее конкретную сумму произведенных расходов, что не целесообразно, т.к. данные активы предназначены не

для продажи на рынке, а для использования в организации.

Следует, также, обозначить и еще одно важное различие в статическом и динамическом понимании баланса. В первом случае понятие капитала отождествляется с собственным капиталом организации, являющимся чистым ее имуществом, а заемный капитал представляет собой обязательства, уменьшающие величину капитала. В динамической теории капиталом являются все ресурсы организации. Следовательно, такой капитал подразделяется на собственный и заемный.

Немаловажным представляется и то отличие в трактовках, что в статическом балансе пассив отражает юридическую природу активов, показывая, кому и в какой доле принадлежат средства; в динамическом — это все поступления, которые были израсходованы, но еще не стали затратами конкретного отчетного периода.

Попыткой найти компромисс и объединить цели, преследуемые статической и динамической балансовыми теориями, предпринял Ф. Шмидт. Он сформировал **органическую** теорию баланса. Здесь впервые было представлено различие между финансовым результатом как динамической и прибылью как статической. Первый определяется изменением реального объема имущества предприятия. Прибыль же исчисляется в абстрактных денежных единицах. При этом одновременно может уменьшаться размер имущества и расти прибыль.

Идеи Ф. Шмидта послужили основой для развития современных концепций сохранения капитала: финансовой и физической.

Основные выводы

Возврат к истории развития отчетности полезен с точки зрения отслеживания появления современных проблем финансовой отчетности, попыток решения их в прошлом и настоящем.

В настоящее время содержание счета Капитал (в соответствии с РСБУ, раздела «Капитал и ре-

зервы») сильно усложнено. Из истории развития данного счета видно, что наиболее существенной информацией, которую счет Капитал (К) предоставляет пользователю отчетности, является информация о первоначальном вложенном в организацию капитале (ВК) и полученном финансовом результате (ФР), т.е. заработанном организацией капитале.

$$K = BK + \Phi P (7)$$

Вложенный капитал в настоящее время обозначается как «Уставный капитал», а накопленный финансовый результат как «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Здесь следует отметить, что полная информация о полученном организацией финансовом результате в балансе уже не отражается, т.к. отсутствует полная информация о распределениях «чистой прибыли» организации. Соответственно, показатели отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса) и отчета о финансовых результатах (отчета о прибылях и убытках), относящихся к финансовому результату организации трудно сопоставимы.

История развития бухгалтерского учета показывает, что на определенном этапе развития бухгалтерской науки, финансовый результат, полученный по обороту счета прибылей и убытков не стал соответствовать финансовому результату, рассчитанному как разница между остатками счета капитала на начало и конец отчетного

периода. Данная проблема частично была устранена введением принципа «перманентности инвентаря», но с развитием оценочной науки и уточнением информационных потребностей инвесторов в отражении имущества организации по текущим рыночным ценам, данный вопрос возник вновь. Новое решение проблемы несоответствия результата увеличения капитала, полученного динамическим (по отчету о прибылях и убытках) и статическим (по балансу) способами получило в виде введения «совокупного финансового результата». Но данный показатель, пока не является в отчете о финансовых результатах основным и не позволяет полноценно решить проблему информационного несоответствия увеличения величины раздела баланса «Капитал и резервы» и величины совокупного финансового результата, отражаемого в отчете о финансовых результатах.

Решением указанной выше проблемы несоответствия видится введение в отчет о финансовых результатах показателя, равного изменению величины раздела баланса «Капитал и резервы», упрощенно поясняющего пользователям финансовой отчетности в основной ее форме доходы, расходы, изъятия и вложения в капитал, а также иные факторы, повлиявшие на изменение итоговой величины собственного (акционерного) капитала организации.

Литература

1. Галаган А.М. счетоводство в его историческом развитии. — М.: Государственное издательство "Красный пролетарий", 1927
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Финансы и статистика, 2002
3. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х., Теория бухгалтерского учета. — М.: ЮНИТИ, 1999
4. Соколов Я. В, Соколов В. Я., История бухгалтерского учёта, М.: Финансы и статистика, 2004
5. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. — М.: ЮНИТИ, 1996
6. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И. Цедербаума. — М.: Экономическая жизнь, 1925