

Баланс и отчетность как элементы метода современного бухгалтерского учета

© 2015 Андреева Оксана Михайловна

Санкт-Петербургский государственный экономический университет

191023, г. Санкт-Петербург, ул. Садовая, д. 21

E-mail: oksana_andreeva_inbox.ru

Рассмотрены наиболее важные и одновременно наиболее противоречивые элементы метода современного бухгалтерского учета - баланс и отчетность. Цель статьи заключается в теоретическом обосновании места бухгалтерского баланса в общей совокупности элементов метода современного бухгалтерского учета.

Ключевые слова: метод бухгалтерского учета, баланс, отчетность, статический баланс, динамический баланс.

В современном наборе элементов метода бухгалтерского учета бухгалтерский баланс и отчетность составляют единую пару элементов, обладающих признаком агрегирования и обобщения итоговых показателей, характеризующих хозяйственную деятельность организации: бухгалтерский баланс - как способ обобщения и отражения данных на определенную дату; отчетность - как способ обобщения и отражения данных за определенный период времени.

Бухгалтерский баланс и отчетность не являются "мертвыми" категориями, их задача - реагировать на изменения экономической действительности и проявлять эти изменения в себе. Развиваясь вместе с экономикой, бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности находятся в постоянном поиске оптимума агрегирования бухгалтерских данных и их презентации. Это связано с осознанием того факта, что показатели финансовой отчетности формирует не только предприятие в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности (физически зарабатывая прибыль), но и сам бухгалтер, применяя те или иные учетные приемы. С практической стороны, бухгалтерский баланс и другие формы отчетности представляют собой единый массив отчетной информации, принимаемой во внимание пользователями, как внутренними, так и внешними, с целью выработки управленческих решений.

Интересно, что бухгалтерский баланс, который был признан отчетной формой не ранее XIX столетия¹, рассматривается как отдельный элемент метода учета обособленно от отчетности. В чем причина такого положения вещей и является ли оно обоснованным?

Формирование элементов метода бухгалтерского учета происходило в период зарождения теоретических основ бухгалтерской науки при всеобщей направленности взглядов ученых на

бухгалтерский баланс (XIX-XX столетия). Внимание, уделявшееся бухгалтерскому балансу, было настолько велико, что, как заметил профессор Я.В. Соколов, «...до 1940 г. название "балансовый учет" в значительной степени преобладало над названием "бухгалтерский учет"»². Причем данное утверждение справедливо как для российской, так и зарубежной теории учета. Определяющая роль баланса в учете привела к возникновению специфической отрасли знаний - балансоведения.

В рамках балансоведения широкое распространение и развитие получили так называемые классические балансовые теории - теория статического и динамического балансов. В рамках данных теоретических концепций различные точки зрения высказывались по поводу определения цели учета, достижение которой должно было осуществляться посредством бухгалтерского баланса. Одни ученые видели основную цель учета в учете имущества, определении его достоверной стоимости - теория статического баланса³. Другие - в учете капитала и достоверном исчислении финансового результата - теория динамического баланса⁴. Последний подход получил особенно широкое развитие в первой половине XX столетия. Как емко заметил немецкий ученый Э. Шмаленбах, "кто слишком часто пересчитывает свои имущественные средства, тот совершает непродуктивную работу. Но прибыль от хозяйственной деятельности он должен непременно исчислять и притом возможно чаще и точнее"⁵. Заметим, что при любой интерпретации баланс оставался основной отчетной формой. По нашему мнению, именно это и повлияло на выделение бухгалтерского баланса в качестве отдельного элемента метода бухгалтерского учета. Такое положение вещей и на сегодняшний момент времени ни у кого не вызывает вопросов.

В рамках теории динамического баланса бухгалтерский баланс принято характеризовать как элемент метода бухгалтерского учета, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени отразить кругооборот капитала, вложенного в организацию, и его финансовый результат⁶. Согласно статической концепции бухгалтерский баланс представляет собой метод бухгалтерского учета, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени отразить состояние средств организации и источников их формирования⁷.

Как мы видим, вовлеченность бухгалтерского баланса в разные теоретические концепции приводит к его интерпретации как элемента метода бухгалтерского учета с разных сторон. Это закономерно, поскольку метод любой науки, в том числе бухгалтерской, должен быть всецело направлен на постижение ее предмета, который напрямую зависит и взаимообусловлен целью учета.

Трансформация учетной мысли привела к доминированию в современном бухгалтерском учете определения баланса как элемента метода учета, позволяющего в денежной оценке на определенный момент времени отразить состояние средств организации и источников их формирования (что тяготеет к статической трактовке баланса как элемента метода учета). Это говорит о том, что длительный процесс поиска ответа на вопрос об истинной цели учета сформировал достаточно четкое отношение к балансу и требования, к нему предъявляемые. Очень просто и емко написал о бухгалтерском балансе известный одесский профессор-математик Н.С. Лунский: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия на данный момент»⁸. В этом определении как нельзя лучше расставлены акценты относительно сущности бухгалтерского баланса и его практической значимости, а также определена роль баланса как элемента отчетности. Приведенное определение Н.С. Лунского, высказанное ученым еще в начале XX в., свойственно самой природе баланса и полностью отражает его смысловую значимость и практическую роль.

В рамках современного бухгалтерского учета решается и задача, релевантная для динамического баланса, - исчисление и презентация финансового результата хозяйственной деятельности организации. Чистота выполнения этой задачи (которая, подчеркнем, заключается в исчислении финансового результата, сформированного исключительно хозяйственной деятельнос-

тью организации, что, например, исключает необходимость переоценки активов, поскольку переоценка искажает реальный финансовый результат) определяется использованием учетной методологии. Причем презентация финансового результата отчетного периода в современном учете происходит с помощью иной, отличной от бухгалтерского баланса, отчетной формы - отчета о финансовых результатах.

С учетом вышесказанного необходимо также помнить о том, что рыночная экономика - это, в первую очередь, договорные отношения. И естественная цель учета и отчетности, включая бухгалтерский баланс, - отражать реальное положение вещей, а не загонять их в рамки доминирующих и не очень теоретических взглядов. Безусловно, роль статической и динамической балансовых теорий велика. Эти концепции учат мыслить, смотреть на привычный бухгалтерский баланс с разных точек зрения. Данные концепции дали современному бухгалтерскому учету широкий набор методологических инструментов, позволяющих объективно отражать хозяйственную деятельность любого экономического субъекта в системе учета, а также, на наш взгляд, закрепили положение баланса как элемента метода бухгалтерского учета. Баланс и отчетность - это результат естественного развития бухгалтерской науки, которое происходило под влиянием различных теоретических взглядов и концепций, а также экономической действительности.

Баланс и другие отчетные формы - это элементы метода бухгалтерского учета, которые должны быть подчинены одной общей цели и давать всестороннее представление о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности экономического субъекта. Достигать эту цель они должны в комплексе и единстве.

В современной экономической литературе имеет место дискуссия о том, к какой теоретической концепции принадлежит современный бухгалтерский баланс. Вопрос принадлежности современного баланса к статической или динамической теории учета отодвигает другие отчетные формы на задний план, поскольку в текущем своем состоянии данные теории сосредоточены исключительно на балансе. Отсюда вытекает закономерный вопрос о том, являются ли иные отчетные формы элементом метода бухгалтерского учета, поскольку непонятно, каким образом и в какой степени они должны реализовать цели обозначенных теоретических концепций.

Что касается отчетности как элемента метода современного бухгалтерского учета, то интересна точка зрения профессора В.Ф. Паляя, ко-

торый ставит под сомнение отчетность как элемент метода бухгалтерского учета в принципе. В частности, В.Ф. Палий утверждает, что «статус бухгалтерской отчетности как одного из элементов метода бухгалтерского учета не подтверждается логикой формирования в нем информации»⁹. Ученый объясняет это тем, что методы, в данном случае учета, должны применяться в процессе ведения учета для достижения цели учета, которой в конечном счете, по мнению ученого, выступает бухгалтерская отчетность. Сама отчетность, как рассуждает профессор В.Ф. Палий, этому помочь не может. Данная точка зрения, на наш взгляд, является спорной.

Дело в том, что метод любой науки представляет собой совокупность способов, элементов, приемов, которые применяются в определенной последовательности и взаимосвязи и при помощи которых наука изучает и раскрывает свой предмет. В данном контексте бухгалтерский учет можно охарактеризовать как систему сбора, регистрации, накопления, обработки и представления данных о некоем экономическом субъекте. Раскрытию (представлению) предмета бухгалтерского учета, на наш взгляд, и способствует отчетность, включая бухгалтерский баланс. Отчетность – это интерпретация результатов учета, представляемая в разных ракурсах. Задача бухгалтерского учета заключается не только в том, чтобы вести учет и констатировать уже свершившиеся факты, но и в том, чтобы смотреть в будущее. И эта задача как нельзя лучше решается с помощью таких элементов метода бухгалтерского учета, как отчетность, включая бухгалтерский баланс.

Исходя из вышесказанного, можно прийти к следующим выводам. Баланс и другие формы бухгалтерской отчетности, безусловно, представляют собой элементы метода современного бухгалтерского учета и подчинены единой учетной цели – дать всестороннее представление о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности экономического субъекта. Баланс и иные отчетные формы – это единая система отчетной информации, на основании которой принимаются управленческие решения. Только

комплексное единство отчетных форм способно обеспечить полноту презентуемой информации. В связи с этим теоретическое разграничение баланса и отчетности в качестве отдельных элементов метода бухгалтерского учета не является оправданным. По нашему мнению, баланс и отчетность должны быть объединены в один элемент метода бухгалтерского учета – отчетность. Благодаря этому метод бухгалтерского учета станет более прозрачным и объективным.

¹ Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. Москва, 2007.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва, 1996.

³ См.: Аринушкин Н.С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса в связи с нормами русского финансово-податного обложения. С приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению, в предприятиях, обязанных публичной отчетностью. Москва, 1912; Бахчисарайцев Г.А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. Москва, 1926; Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. Москва, 1928.

⁴ См.: Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса: пер. с нем. / под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва, 2003; Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. Москва, 1928.

⁵ Ковалев В.В. Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // Вестн. Санкт-Петербургского университета. 2010. Сер. 5. Вып. 4.

⁶ См.: Соколов Я.В. Два понимания бухгалтерского баланса // Финансы и бизнес. 2005. □ 3; Бычкова С.М., Янданова Ц.Н. Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия правильных управленческих решений: практическое руководство. Москва, 2006.

⁷ См.: Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. Москва, 2007; Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет в организациях. Москва, 2003; Бычкова С.М., Макарова Н.Н. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / под ред. С.М. Бычковой. Москва, 2008; Заббарова О.А. Балансоведение: учеб. пособие. Москва, 2007.

⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва, 1996.

⁹ Палий В.Ф. Указ. соч.

Поступила в редакцию 03.05.2015 г.