

---

## **КОНЦЕПЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И СОДЕРЖАНИЕ БАЛАНСА НА СТАДИЯХ ЖИЗНЕННОГО ЦИКЛА ОРГАНИЗАЦИИ**

---

**Широбоков Владимир Григорьевич,**

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Воронежского государственного аграрного университета имени Петра I; vladish@agroeco.vsau.ru

История развития бухгалтерского учета предполагает эволюцию концепций балансового обобщения. На разных стадиях жизненного цикла организации предполагается применение различных по содержанию и форме бухгалтерских балансов. Они строятся исходя из принципов и правил статической, динамической и актуарной концепций бухгалтерского учета.

**Ключевые слова:** жизненный цикл организации, бухгалтерский баланс, справедливая стоимость, МСФО, РСБУ, бухгалтерский учет, финансовая отчетность.

Бухгалтерский учет прошел несколько этапов развития. Статический бухгалтерский учет возник одним из первых – во времена римского права. Предприятия в эту эпоху были либо единоличными, либо коллективными. Коллективные предприятия создавались на определенное время. Например, купцы-мореплаватели объединяли капиталы для совместного бизнеса: для покупки судна и товаров, найма команды. Период бизнеса не имел постоянного срока. По его завершению осуществлялась оплата налогов, займов ростовщикам, подводился окончательный финансовый результат и распределялся между собственниками (по истечению срока соглашения о товариществе). У представителей бухгалтерской профессии по требованию юристов господствовала концепция осторожности. Суть которой сводилась к тому, что прибыль можно использовать только после ликвидации предприятия и результаты не рассчитывались до момента закрытия, имущества должно было быть достаточно для покрытия долгов. Поэтому при оценке ресурсов проявлялся консерватизм – склонность к занижению. Финансовые отчеты в этот период составлялись нерегулярно, от 1 до 5 лет (в зависимости от срока действия предприятия). В этот промежуток времени новые партнеры не принимались и никому не разрешалось выходить из компании.

Статический бухгалтерский учет преследовал цель – защита интересов кредиторов. Это требование юристов было тесно связано с торговым правом для предотвращения банкротства и неплатежей кредиторам. Господствовали предубеждения к торговцам, не заплатившим долги (вплоть до исключения

из Гильдии купцов).

В статическом бухгалтерском балансе отражают активы только находящиеся в юридической собственности предприятия. На противоположной стороне баланса отражались обязательства и собственный капитал. Оценка имущества в активе производилась исходя из рыночной цены на отчетную дату. Условные права и условные обязательства, не принадлежащие предприятию, учитывались на забалансовых счетах.

Формирование статического баланса и подсчет результата предполагает проведение инвентаризации, в результате которой устанавливается фактическое наличие имущества, далее производится оценка этого имущества по возможной цене реализации и реальная оценка обязательств (кредиторской задолженности). Собственный капитал вычисляют на отчетную дату как разницу между стоимостью имущества и величиной обязательств. Для исчисления финансового результата из чистой стоимости имущества (капитал собственника на конец периода) вычитают капитал собственников, вложенный участниками товарищества в момент его организации.

При составлении статических балансов расходы на приобретение долгосрочных прав не принимались во внимание. Акционерный капитал в балансе отражается по объявленной стоимости. Расходы, связанные с использованием основного капитала, определялись как величина износа за период функционирования предприятия. Отсутствовали такие статьи как доходы и расходы будущих периодов.

С развитием экономических отношений (появлением мануфактур, акционерных компаний, расширением хозяйственных связей, развитием конкуренции и др.) статические балансы уже не удовлетворяли потребностям бизнеса. Предприятия создавались на неопределенный срок и предполагалась непрерывность их деятельности. Появилась необходимость систематического исчисления финансового результата путем сопоставления доходов и расходов. В этой связи решались вопросы дифференциации расходов и доходов между отчетными периодами. Возникла потребность распределять стоимость долгосрочных активов между финансовыми циклами (возникает само понятие амортизации). Возникли предпосылки для создания динамического бухгалтерского учета.

В условиях динамического бухгалтерского учета предполагалась систематическая регистрация фактов хозяйственной жизни. Кроме имущества и обязательств капитала динамическая концепция предполагает текущий учет доходов, расходов и систематическое определение результата. В динамической концепции капитал, независимо от того речь идет о собственном капитале или заемном капитале, должен рассматриваться с точки зрения эффективности его использования. Под активами понимают не только имущество, принадлежащее на правах собственности, а все ресурсы, находящиеся под контролем организации. Расходы на приобретение

долгосрочных прав признаются как нематериальные активы. Исходя из принципа исторической стоимости активы оцениваются по фактическим затратам на приобретение. При этом амортизация отражается как процесс переноса стоимости активов в затраты производства или издержки обращения за определенный период. Акционерный капитал в балансе отражается в размере уплаченных сумм. Все объекты учитываются на балансовых счетах; забалансовые счета не используются. Определение результата осуществляется путем сравнения доходов и расходов.

В современных условиях для активного воздействия учетной системы на внутреннюю и внешнюю среду целесообразно формировать различные балансы, содержание которых будет зависеть от стадий жизненного цикла организации (возникновение, становление, развитие, достижение высшей точки, спад; реорганизация или банкротство, ликвидация). Фазы развития оказывают существенное влияние на форму и содержание балансов, методику их составления, способы оценки и порядок использования в экономических расчетах. Влияние жизненного цикла на содержание балансов иллюстрирует представленный ниже рисунок. В основу построения этих балансов будут положены соответствующие концепции и потребности конкретных пользователей.

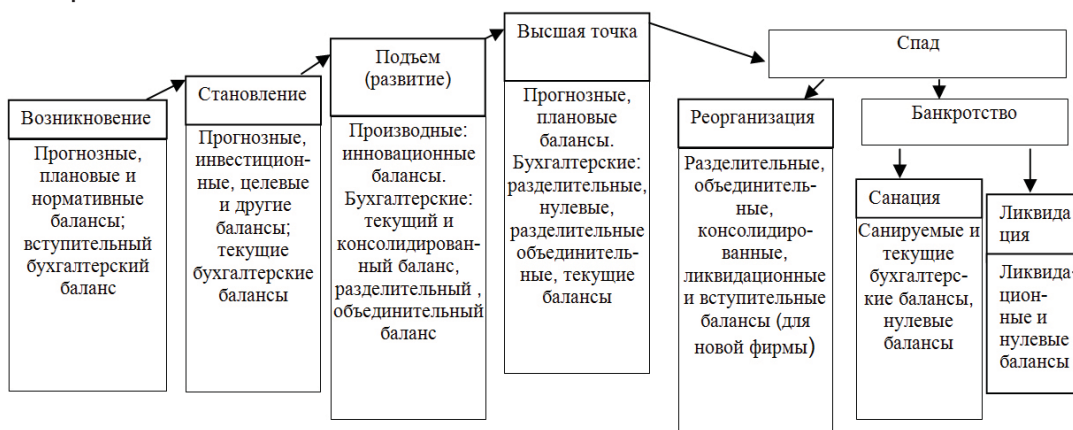


Рис. 1. Виды балансовых обобщений на различных стадиях жизни предпринимательской структуры.

При управлении экономическими процессами на разных стадиях жизненного цикла имеют доминирующее значение элементы тех или иных концепций бухгалтерского учета. Могут использоваться не только традиционные для бухгалтерии балансовые отчеты, но и различные виды балансовых обобщений: перспективные, инновационные, инвестиционные и др. Методика их составления, способы оценки, правила использования отраженных в них данных далеко выходят за рамки традиционных бухгалтерских концепций. Появляется необходимость кроме исторической стоимости широко применять оценку по дисконтированной стоимости, справедливой стоимости и др. Природа этих балансов свидетельствует об усилении интеграционных процессов отдельных функций управления. Проявляется использование элементов бухгалтерской методологии при осуществлении функций планирования, контроля и анализа.

Стадии жизненного цикла оказывают влияние на построение бухгалтерских балансов (вступительных, разделительных, объединительных, передаточных, ликвидационных) следующим образом. На стадии возникновения предприятия составляют вступительные бухгалтерские балансы. Именно с этого баланса начинается ведение бухгалтерского учета предпринимательской структуры. Содержание вступительного баланса зависит от порядка создания хозяйственной единицы: первоначальное образование или создание на условиях правопреемственности ранее действующей структуры. В первом случае пассив баланса характеризует величину уставного или складочного капитала, сумма которого зарегистрирована в учредительных документах. В активе баланса наибольший удельный вес занимают обязательства учредителей по взносам в уставный капитал, и несущественная доля составляет имущество, внесенное к моменту регистрации. Валюта вступительного баланса вновь создаваемой организации выражает лишь будущую величину капитала. Оценка активов на стадии возникновения организации будет осуществляться по цене, согласованной учредителями. Информация вступительного баланса должна использоваться в управлении процессом формирования создаваемого предприятия. По его данным контролируют процесс реального наполнения уставного капитала.

При создании предприятия на базе ранее действующего вступительный баланс, как правило, соответствует ликвидационному балансу предприятия, правопреемником которого является новый хозяйствующий субъект. При этом уточняется ряд оценочных статей ликвидационного баланса. Такой баланс является источником сведений, необходимых для выполнения контрольных функций за процессом передачи имущества от прежнего субъекта предпринимательства к вновь образуемому. В этих случаях оценка осуществляется исходя из рыночной стоимости согласно статической концепции.

При покупке предприятия на аукционе, в случае превышения уплаченной суммы над чистой стоимостью активов ранее действовавшего предприятия, появляется необходимость отражения по особой статье цены фирмы (стоимость репутации или гудвилл). Предполагается непрерывность функционирования организации; в перспективе ожидается получение выгод не только от материальных активов, но и от нематериального – гудвилла. В этом случае переплетаются элементы статической и динамической концепций.

Различные балансы составляются на стадиях становления, подъема (развития) и высшей точке. При ведении текущего бухгалтерского учета и составлении отчетных балансов преобладающее значение имеет динамическая концепция: соблюдаются принципы действующего предприятия, увязки доходов и расходов; оценка в большинстве случаев осуществляется по исторической стоимости; доходы и расходы отражаются

по принципу начисления; признание доходов осуществляется в момент перехода права собственности; отчетность формируется по установленным периодам.

На этих стадиях статическая и динамическая системы учета в полном объеме не позволяют получить аналитическую информацию для управления процессами создания и роста стоимости организации. Появляется необходимость разработки модели бухгалтерского учета и отчетности инновационного характера. В этих условиях проявляются стоимостно-ориентированные модели учета. Чтобы узнать стоимость предприятия, его имущества в целом, применяют принципы актуарной концепции учета.

Актуарный учет направлен на интересы потенциальных и настоящих инвесторов. При таком типе учета возникает целесообразность формировать имидж рыночной организации и возникает необходимость определения рыночной стоимости предприятия как единого комплекса. Актуарный учет лишь внешне похож на статический учет. При определении биржевой стоимости компании применяется справедливая стоимость активов, т.е. сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательства при совершении сделки между хорошо осведомленными желающими совершить такую сделку не зависими друг от друга сторонами.

Актуарный учет можно рассматривать как систему, которая использует метод двойной записи и предоставляет информацию об изменении стоимости предприятия (не отдельных активов, как в статическом учете, а как комплекса в целом). Актуарный баланс предназначен для определения сравнения дисконтированной стоимости предприятия на различные моменты времени. Дисконтированная стоимость предприятия равна сумме дисконтированных чистых денежных потоков, которые могут быть полученными от вложенных активов. Чистые денежные потоки определяются как разность между денежными поступлениями (выручка) и денежными выплатами (покупка сырья и т.п.). Ставкой дисконтирования выступает процент нормальной рентабельности для данного периода и данного типа предприятия.

При составлении актуарного баланса на основании традиционных данных необходимо выполнить ряд процедур:

- 1) установление длительности периода, на который организация планирует свои доходы и расходы;
- 2) выбор ставки дисконтирования (для разных типов активов и обязательств могут быть выбраны разные ставки);
- 3) составление плана движения денежных средств на период прогнозирования;
- 4) планируется распределение денежных потоков по активам организации (особенно важно определить вложения во внеоборотные активы);
- 5) определяется дисконтированная стоимость активов и обязательств организации, принимается во внимание остаточная стоимость активов;
- 6) формируется актуарный баланс.

Составление актуарного баланса позволит определить будущую стоимость предприятия как имущественного комплекса.

Принципы актуарного учета заложены не только в методике составления прогнозных балансов, но и при представлении отчетной информации о деятельности организации за определенный период. Элементы актуарной концепции частично реализованы в некоторых МСФО и отечественных нормативных документах. Влияние актуарных тенденций явно проявляется там, где речь идет об оценке объектов бухгалтерского учета (активов и обязательств) по справедливой или дисконтированной стоимости.

Применение дисконтированной стоимости используется при формировании отчетности в соответствии с МСФО 17 «Аренда»; IFRS 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»; МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»; МСФО 41 «Сельское хозяйство»; МСФО 36 «Обесценение активов»; МСФО 18 «Выручка»; МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Положение по бухгалтерскому учету 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» также предполагает дисконтирование резервов, созданных под условные обязательства.

Система актуарной отчетности нацелена на формирование информации, необходимой собственникам и потенциальным инвесторам, банкирам и другим заинтересованным сторонам для оценки создаваемой экономической стоимости и будущих денежных потоков при принятии решения об инвестировании и кредитовании. В этих целях составляется актуарный бухгалтерский баланс. В основе этого баланса лежит оценка активов и обязательств по дисконтированной стоимости.

Таким образом, кроме обычных отчетных балансов для привлечения потенциальных инвесторов большое значение имеют инновационные балансы, в основу которых положена актуарная концепция бухгалтерского учета. В пояснениях к отчетным формам может быть представлена информация исходя из предпосылок возникновения экономических выгод.

Для решения определенного круга задач на стадиях роста и развития возможно применение статической модели баланса. При помощи балансовых обобщений статического характера решаются задачи оптимизации структуры имущества и обязательств организации. Рационализация структуры актива оказывает прямое влияние на эффективность бизнеса. Так, чрезмерная величина материальных запасов в активе является причиной замедления оборачиваемости, их недостаток может стать причиной неэффективного использования совокупного капитала. Структура пассива баланса, составленного исходя из принципов статической концепции, позволит более точно анализировать финансовую устойчивость и социальную стабильность предприятия. Статические балансы могут широко использоваться налоговыми органами для контроля за правильным определением финансового результата.

Потребность в санируемых балансах возникает в том случае, когда наблюдается резкий спад в развитии предприятия, и оно находится на пороге банкротства. Возникает необходимость убедить государственные органы и кредиторов в целесообразности отсрочки платежей. Проводится углубленный финансовый анализ ликвидности и платежеспособности на основе данных отчетного баланса. Независимыми экспертами составляются санируемые балансы, в которых подвергают значительной уценке статьи баланса, не соответствующие реальности. По данным такого баланса принимают решение о применении реорганизационных или ликвидационных процедур. Санируемые балансы свидетельствуют о наличии реальной возможности восстановить платежеспособность предприятия путем продажи части его активов и осуществления других организационных и экономических мероприятий. Полученные результаты служат основой для разработки мероприятий, проводимых в ходе внешнего управления и санации; контроля, осуществляемого арбитражным судом за деятельностью организации в период проведения реорганизационных процедур.

В сложных экономических ситуациях проводятся различные мероприятия реорганизации юридического лица: слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование. Кроме того, возможны проведение акционирования, аукционной и конкурсной продажи, реализация иностранному собственнику, банкротство и т.д. В таких случаях принято составлять разделительные, объединительные, передаточно-конкурсные и ликвидационные балансы. При составлении последних применяют особые правила оценки. Активы организации оценивают не по себестоимости или остаточной стоимости, а по ценам возможной реализации. Ряд статей исключают (нематериальные активы, расходы будущих периодов и др.). Методика составления таких балансов также базируется на принципах статической концепции. На основе статического баланса можно определить степень сохранности капитала, конкурсную массу, осуществить контроль за распределением между собственниками.

Можно сделать вывод, что на разных стадиях развития общества в науке и практике доминировали статическая и динамическая балансовые концепции, на основе которых строились основные формы отчетности. Статический баланс применяется для оценки финансового положения организации, а динамический – для определения эффективности работы управленческого персонала. Имелись попытки интеграции двух концепций для удовлетворения информационных потребностей различных категорий пользователей. В последнее время наблюдается активное внедрение принципов актуарного учета. Делается попытка в системе бухгалтерской отчетности сформировать сведения не только о прошлых событиях, но и о будущих. При этом часть из будущих событий обладает свойством неопределенности и имеет вероятностную природу.

#### **Список источников**

1. Куликова, Л.И. Дисконтированная стоимость активов и обязательств

как основа составления актуарного баланса [текст] / Л.И. Куликов // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. научн. конф. – Краснодар: Кубанский гос. ун-т.; Просвещение – Юг, 2010. – С. 130 – 132.

2. Кутер, М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник 3-е изд., перераб. и доп. [текст] / М.И. Кутер // М.: Финансы и статистика, 2004. – 592 с.

3. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. [текст] / Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

4. Финансовый менеджмент: учебник [текст] / Ендовицкий Д.А., Щербакова Н.Ф., Исаенко А.Н. и др.; под общей ред. д-ра экон. наук, профессора Д.А. Ендовицкого. – М.: Рид Групп, 2011. – 800 с.

5. Широбоков, В.Г. Развитие содержания баланса и отчета о прибылях и убытках сельскохозяйственной организации [текст] / В.Г. Широбоков // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. научн. конф. – Краснодар: Кубанский гос. ун-т.; Просвещение – Юг, 2010. – С. 185 – 187.



---

# **CONCEPTS OF ACCOUNTING AND CONTENT OF BALANCE OF LIFE CYCLE STAGES OF ORGANIZATION**

---

**Shirobokov Vladimir Grigoryevich,**

Dr. Sc. of Economy, Professor, Chief of the Chair of Accounting of Voronezh State Agricultural University named by Petr I; vladish@agroeco.vsau.ru

The history of accounting involves the evolution of the concepts of the balance of generalization. At different stages of the life cycle of the organization assumes the use of different in content and form of balance sheets. They are built on the principles and rules of the static, dynamic and actuarial concepts of accounting.

**Keywords:** the life cycle of the organization, balance sheet, the fair value, IAS, IFRS, accounting, financial reporting.