финансовой отчетности (утв. приказом Минфина РФ от 30 ноября 2011 г. № 440).

 Постникова Л.В. Сравнительный анализ базовых положений международных и российских бухгалтерских стандартов в части экспортно-импортных операций // Никоновские чтения. – 2012. – № 17. – С. 327-329.

КАТЕГОРИИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ СОГЛАСНО РАЗЛИЧНЫМ ТЕОРИЯМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Постникова Д.Д.

PГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, e-mail: postdd@yandex.ru

На сегодняшний день практика и теория бухгалтерского учета решают множество поставленных задач: рассчитывает налоги, контролирует использования целевых средств, собирает данные для государственной статистики, производит оценку активов и обязательств организации и т.д. При выполнение всех приведенных задач, приоритетной целью являтется составление бухгалтерской отчетности для предоставления достоверной информации различным пользователям об имущественном положении организации, то есть отражение адекватной картины бизнеса, реальной величины капитала компании.

Вопросы влияния различных факторов и ограничений, принятых в практике ведения бухгалтерского учета, на конечную информацию, получаемую заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности, поднимаются многими как российскими, так и зарубежными учеными в различных их теориях бухгалтерского учета.

Следует отметить развитие бухгалтерский отечности согласно развитию учета. Наибольшим толчком для этого послужил труд Луки Пачоли, где он описал двойную запись.

Немалое влияние на структуру бухгалтерской отчетности оказали первые попытки классификации бухгалтерских счетов и повсеместное использование деления счетов на синтетические и аналитические (XVIII в.). Формы бухгалтерской отчетности стали более наглядными и давали общее представление об экономическом субъекте в целом.

Со становлением бухгалтерского учета как науки в XIX в. появляются различные методологические подходы к учету, начинают формироваться национальные научные школы, в каждой из которых отводилось свое место для отчетности.

Особое развитие финансовой отчетности наблюдалось XIX веке. Этому способствовало появление крупной промышленности, развитие путей сообщения, увеличение оборотов мировой торговли и, что очень важно, возникновение рынка ценных бумаг, который резко увеличил число участников рыночных отношений - внешних пользователей бухгалтерской информации. В этот период в большинстве стран Европы начинает формироваться бухгалтерское законодательство, составной частью которого стали бухгалтерский баланс и отчет финансовых результатах. Зарождается балансоведение, у истоков которого стояли юристы, определяющие баланс как основной документ, фактически подтверждающий способность собственников рассчитываться со своими кредиторами и, кроме того, документ, возможный к использованию в качестве доказательной базы в суде при решении вопросов по хозяйственным спорам.

Теории бухгалтерского учета первоначально представлены двумя направлениями — юридическим и экономическим.

Анализируя два данных направления, можно увидеть противоречие, которое заключается в содержа-

нии отражаемых в учете фактов хозяйственной жизни, когда учет имущества ведется исходя из наличия прав собственности на данное имущество.

Юридическая школа зародилась в Италии, наиболее полное развитие основные идеи школы получили в трудах Д. Чербони, Ф. Беста, Ф. Вилла. С юридической точки зрения на учет целью бухгалтерского учета является контроль деятельности хозяйствующих субъектов, предметом учет — документы. Баланс рассматривался как таблица, в активе которой представлены владельцы ценностей, несущие ответственность перед собственниками, а в пассиве — собственники ценностей, представляющие права на последние.

При этом имущество, находящееся под контролем компании, но не принадлежащее ей на праве собственности (аренда, комиссия, хранение и т.п.), отражается на забалансовых счетах.

К началу XX века итальянские ученые в счетоведении выделяли три науки:

- 1) логисмология учение о бухгалтерских счетах;
- 2) статмология учение о бухгалтерском балансе;
- 3) леммалогия учение об остатках.
- Для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме.

В это же время во Франции получило распространение экономическое направление бухгалтерской науки. Наиболее полно эта трактовка учета получила развитие в трудах Э. Леоте, А. Гильбо, Ж.Б. Дюмарше, Л. Сэя. Ж.Г. Курсель-Сенеля, Р. Делапорта.

С экономической точки зрения основным для компании является возможность имущества приносить доход и контроль над ним.

Большинство французских авторов трактовали баланс как документ, определяющий финансовый результат

Савари внес по вопросам о связи баланса с инвентарем три новые идеи:

- 1) необходимость постоянного и строгого периодического составления инвентаря;
 - 2) осознание того, что баланс вытекает из инвентаря;
- инвентарь и баланс должны служить средством для переоценки имущества, требований и обязательств.

Для Леоте и Гильбо учет — это ведение счетов, с помощью которых достигалась регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни. Баланс являлся следствием двойной записи и задан счетами, он уравнивал активную и пассивную массы. Активные включали основные средства, оборотные средства, затраченные средства, средства у дебиторов и убытки; пассивные — собственные средства, средства кредиторов и прибыли. Регулирующие счета вводились в баланс, и тем самым создавались два баланса: «брутто» — с регулирующим статьями и «нетто» — без них. Баланс был задан системой счетов, где ценности оценивались по себестоимости, и баланс выступал как выражение перманентного инвентаря.

В противовес французской и итальянской школе развивалась немецкую школу, которую отличал особый научный метод познания — дедукция, который изучает явления, двигаясь в направлении от общего к частному. Так, двойная запись рассматривается, как следствие необходимости поддерживать балансовое развенство

В немецкой учетной школе шли дискуссии об отношениях баланса и счетов. Одни авторы утверждали, что счета и баланс – автономные категории; другие полагали, что баланс это и есть совокупность

сальдо счетов Главной книги. Таким образом родилось особое направление учета – балансоведение. Его создатель – швейцарский ученый И.Ф. Шер. Теория также получила развитие в трудах В. Ле Кутра, Г. Ниглиша, Э. Шмаленбаха и других авторов. Последний, в противовес концепции статического баланса, выдвинул идею динамического баланса.

В основу учета И.Ф. Шер положил не счета, а баланс, и строил изложение не от частного к общему, а наоборот. В основе баланса лежало уравнение капитала, а сам баланс понимался как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала. Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им. На современников большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету.

Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии и деятельностью юристов, создавших специальную отрасль права — балансовое право.

Различные требования к балансам обусловили необходимость их классификации. В Германии стали различать баланс-брутто — составлялся с указанием нераспределенной прибыли и баланс-нетто — составлялся с уже распределенной прибылью.

Во второй половине XIX в. усилилась значимость бухгалтерской отчетности, которая в известном смысле стала отделяться от бухгалтерского учета и становиться самостоятельным элементом общей информационной базы, с помощью которой инвесторы и бизнесмены получали представление о субъекте хозяйствования. Основной отчетной формой в этот период времени выступает бухгалтерский баланс. Научные исследования в области формирования, интерпретации и эффективного использования данных балансовых отчетов способствовали активному развитию статической и динамической балансовых теорий.

В теории немецкой школы различали: статистический баланс, цель которого — точное отражение стоимости имущества, динамический баланс, который правильно отражал финансовый результат, но мог искажать оценку имущества. На практике различали два баланса — налоговый и коммерческий.

Предполагалось, что в первом случае баланс являлся только итогом прошлых и безвозвратно утерянных усилий, во втором баланс — отражал состояние средств на определенную дату, выступал причиной последующих изменений.

Вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения. Сторонниками статистического баланса были М. Берлинер, Г. Бидерманн, Г. Никлиш и др.

Статическая балансовая теория разрабатывалась с XIII в. по в XX в. Это творение юристов, специализирующихся на торговом (коммерческом) праве, частности на вопросах банкротства, или купцов, находящихся под влиянием этих юристов.

Цель составления статического баланса — увидеть, хватит ли имеющегося сегодня у экономического субъекта имущества, чтобы погасить имеющиеся сегодня у него долги. Понимание актива как перечня имущества, обеспечивающего погашение долгов фирмы, определяет правила его формирования и оценки его статей.

Статический баланс решает следующие задачи:

- подробно отражает имущество организации:
- в балансе фиксируются собственники имущества;
- определяется конкурсная масса и ее распределение между собственниками.

М. Берлинер рассматривал каждый баланс как ликвидационный, отсюда пассив баланса есть не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Это экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве — план ее распределения.

Статическая теория баланса была названа так, чтобы противопоставить свое учение традиционным взглядам. Г. Никлиш утверждал, что баланс имеет одну цель – изобразить состояние средств предприятия, так как только в этом случае баланс защищал интересы кредиторов. Баланс понимался как бы ликвидационный, то есть активы рассматривались по текущим ценам на день отчетности. На практике это привело к тому, что средства оценивались по минимальным ценам, нематериальные ценности вводились в баланс только в том случае, если они покупались. Потерями считались лишь производственные расходы. Статическую трактовку бухгалтерского баланса развивали Г. Хольцер и В. ле Кутр.

При разработке статической балансовой теории ее авторами 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 кредиторские задолженности юридического лица для получения показателя чистых активов в рыночных ценах и сравнения их с соответствующим показателем предыдущего периода для определения результата за текущий период. При этом статический подход предполагает учет только тех ценностей, которые находятся в собственности организации. Так собственность отражается в активе - как имущество на праве собственности (а также материальные ценности, полученные по договору лизинга, в случае учета их на балансе лизингополучателя), в пассиве - как права.

Статическая интерпретация баланса предполагает включение в актив только имущества компании, которое может быть продано, и собственно денежных средств. Главной характеристикой актива определяется его ликвидность, то есть скорость его возможного обращения в деньги без существенных потерь. Отсюда группировка статей актива современного баланса по признаку возрастания степени их ликвидности.

В статическом балансе пассив трактуется как совокупность капитала собственника и кредиторской задолженности. В нем кредиторская задолженность включает в себя как сумму полученного кредита, так и величину начисленных процентов.

По мнению Видяпина В.И., к 1900–1910 гг. во Франции однозначность мнения приверженцев статической бухгалтерии первой половины XIX в. практически исчезла. Концепция статической бухгалтерии потеряла свою ясность и убедительность. В конце XIX в. сторонники статического бухгалтерского учета констатировали, что учетная модель, которую они предлагали, или не применяется на практике, или применяется не полностью, так как большинство предприятий использует другую учетную модель.

Развитие теории баланса привело от статической трактовки к динамической, первая носила натуралистический характер и была свойственна статистике; вторая раскрывала экономическое содержание хозяйственной деятельности современных фирм.

В отличие от статического баланса, позволяющего определить ресурсный потенциал организации, баланс, сформированный на основе положений динамической концепции, позволяет оценивать действующий потенциал и определять финансовые результаты от использования собственности.

Основные положения	Статистическая трактовка	Динамическая трактовка
Цель построения баланса	Реальна оценка имущества	Формирование финансового результата
Преимущественные пользователи отчетности	Преимущественно кредиторы	Преимущественно собственники
Оценка статей актива	По текущей рыночной стоимости	По себестоимости
Содержание статей актива	Ограничено активами на праве собственности	Включает активы на праве владения и распоряжения
Группировка статей баланса	Актив – по ликвидности, пассив – по изъятию	По фазам (Стадиям) кругооборота капитала
Имущество организации	Включает личное имущество собственников	Обособленно от личного имущества собственников
Амортизация	Потеря потребительской стоимости актива (имущества)	Распределение стоимости актива по периодам его полезного использования
Дебиторская задолженность	Отражается с учетом процентов	Отражается в номинальной оценке
Уставный капитал	Отражается в сумме, подлежащей внесению	Отражается в сумме реально внесенных средств
Учет обязательств	С момента заключения договора	С момента выполнения договора
Кредиторская задолженность	Отражается с учетом процентов	Кредит и проценты отражаются отдельно
Момент реализации	В силу принципа фиктивной ликвидации не играет большой роли	Ключевой принцип, играющий большую роль при исчислении финансового результата

Сравнительный анализ статической и динамической трактовок бухгалтерского баланса

Цель динамического баланса, в отличие от статического баланса, – продемонстрировать эффективность деятельности компании, исчислить финансовый результат его деятельности – прибыль или убыток.

Динамический баланс изложил Э. Шмаленбах, основу его учения составляло разграничение материальных результатов и материальных затрат. По его мнению, если рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако, на практике должны составлять баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным затратам и результатам.

В целях учета финансового результата – прибыли – следует воспользоваться только учетом расходов и доходов, в которые включены суммы периодических материальных затрат и результатов. Таким образом, Шмаленбах видел основную роль баланса в выявлении прибыли и отражении результатов.

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала, поэтому в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота. Вопросы динамического баланса развивали Э. Касиоль, Е. Вальб, В. Ригер.

Сторонники динамической трактовки в объяснении двойной записи делились на представителей одного ряда счетов: дебет—расход, кредит—приход (В. Ригер); двух — значение дебета и кредита менялось в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете (Е. Вальб); и трех рядов — счета имущества и капитала (по дебету отражалось движение имущества, по кредиту — капитала), счета расчетов (по дебету показывались права собственника, а по кредиту — доходы). По мнению Леманна, окончательный финансовый результат может быть выведен отдельно по каждому ряду счетов.

Динамический баланс показывает кругооборот капитала компании. Стадии движения доходов и расходов фирмы представляют собой его элементы. Для

динамического баланса характерно совершенно иное понимание актива и пассива.

Согласно динамической концепции активы предприятия представляют собой элементы вложенного в него и еще непотребленного капитала. Из этого определения следует, что в отличие от статической концепции личное имущество собственников, акционеров или руководителей исключается из актива, тогда как не потребленные нематериальные услуги и права владения и пользования включаются.

В динамической концепции существует специфическая трактовка пассива — «доходы, которые еще не стали расходами». Эта идея легла в основу целого ряда положений современной теории финансового менеджмента как науки об управлении активами и пассивами предприятия.

Сравнительная характеристика баланса согласно статистической и динамической теориям представлена в таблице.

Следует заметить, что противоречие данных двух теорий заключается в следующем: если сформировать отчетность, основываясь на принципах статической концепции, то в ней будет достоверно представлена картина платежеспособности компании, но потеряется объективная информация об ее финансовых результатах; если финансовую отчетность сформировать на принципах динамической теории, то отчетность позволит охарактеризовать эффективность деятельности предприятия, но скроет платежеспособность.

Объединение статического и динамического баланса, их синтез предложили Ф. Шмидт, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томс, который получил название компромиссный.

Ф. Шмидт назвал свой баланс органическим и рекомендовал составлять его ежегодно. Это требование вытекало из недостатка денег как учетного измерителя, их покупательная сила быстро менялась, отсюда вывод: чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс. Из учения об органическом балансе Ф. Шмитд выводил и учение об органической калькуляции.

Зоммерфельд в своем эвдинамическом балансе стремился к синтезу идей Шмаленбаха с интерпретацией баланса, данной Бидерманном, то есть объектом баланса считался денежный цикл: Деньги—Запасы—Готовые изделия—Реализация—Деньги.

Проанализировав различные направления теорий бухгалтерского учета, можно прийти к выводам, что отчетность различных хозяйствующих субъектов не всегда правильно понималась пользователями. Она оказывалась несопоставимой, непригодной для серьезного делового анализа, приводила к ошибочным и неоднозначным выводам о результатах деятельности и финансовом положении компаний, представивших отчетность

Список литературы

- 1. Балансоведение: Учеб. пособие / под ред. Ю.И. Сигидова. М.: Рид Групп, 2011. 352 с. 2. Белов Н.Г., Хоружий Л.И. и др. Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве: Учебник/под ред. Н.Г. Белова, Л.И. Хоружий М.: Эксмо, 2010.608 с. (Новое экономическое образование).
- мо, 2010.608 с. (Новое экономическое образование).

 3. Кришалович Е.Г. Бухгалтерский учет как наука (эволюция бухучета) // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2014. № 2 [Электронный ресурс]. URL: http://ekonomika.snauka. ru/2014/02/3687.

 4. Кутер М.И. Естественная форма изначального бухгалтерского баланса / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 5 (137). С. 50-59.

 5. Постникова Л.В. Бухгалтерская отчетность субъектов малого предпринимательства / Л.В. Постникова // Бухучет в сельском хозяйстве. М., 2014. № 10. С.14-21.

 6. Ясменко Г.Н., Жук В.Н. Исторические аспекты развития бух-

- 6. Ясменко Г.Н., Жук В.Н. Исторические аспекты развития бух-галтерской отчетности хозяйствующих субъектов // Научный журнал КубГАУ, 2014. № 97(03) http://ej.kubagro.ru/2014/03/pdf/36.pdf.

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЁТ. ИНФОРМАЦИОННАЯ БАЗА ДЛЯ ПРОВЕДЕНИЕ SWOT-АНАЛИЗА В АГРОХОЛДИНГЕ «МИРАТОРГ»

Старчик В.А.

РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, Москва, e-mail: veronichka.star@bk.ru

Основополагающей целью любой коммерческой организации является получение прибыли. По мере того, как стремительно происходят изменения в экономической конъюнктуре страны и мира, растёт необходимость в тщательном планировании деятельности фирмы. В данном случае речь идёт о стратегическом планировании. Адекватное составление стратегических планов возможно лишь при изучении внутренней и внешней среды организации. Таким образом, SWOT-анализ и STEP-анализ могут являться предварительным этапом для планирования дальнейшей деятельности компании. В данном случае, мною был составлен SWOT-анализ агрохолдинга «Мираторг». Целью исследования является проведение SWOTанализа в агрохолдинге «Мираторг». Для достижения поставленной цели был обозначен ряд задач: изучить сильные и слабые стороны агрохолдинга, выявить возможности и угрозы для дальнейшего развития организации, проанализировать полученные данные.

Итак, агропромышленный Холдинг «Мираторг» был основан в 1995 году, сегодня он является одним из ведущих производителей и поставщиков мяса на российский рынок. В деятельность холдинга вовлечены 17 регионов России. Как и любой агрохолдинг, «Мираторг» имеет сильные и слабые стороны, возможности развития и угрозы. Данные факторы были определены, проверены на значимость и представлены в виде матрицы SWOT-анализа.

Проанализировав полученные данные, можно сделать следующие выводы:

- 1. Компании необходимо уделить внимание наращиванию мощностей для снижения цены, чтобы нейтрализовать угрозу изменения уровня дохода целевой аудитории.
- 2. Компании необходимо найти новые ресторанные сети для реализации продукции, причём лучше, если собственником сетей будет являться отечественный прелприниматель.
- 3. Компании необходимо улучшить потребительские качества товара.
- 4. Агрохолдингу следует увеличить объёмы экспорта и расширить экспортную географию (тем более что есть такие возможности и опыт, компания поставила свыше 4 тыс. тонн свинины в Гонконг в 2013 году).
- 5. Компании следует перейти на бережливое производство.

И надо сказать, что холдинг уже начал работу по этому направлению, и рассчитывает, что развертывание инструментов системы бережливого производства займет от 3 до 5 лет.

Уже сегодня компания создаёт новые перерабатывающие комплексы для повышения устойчивости компании в условиях высоковолатильного рынка мяса (потенциально большая прибыль, но повышенные риски).

Также одной из стратегий Мираторга является диверсификация бизнеса по 3 ключевым продуктовым направлениям: птица, свинина, говядина. Что также поможет компании в конкурентной борьбе.

Таким образом, изучаемый агрохолдинг имеет множество инструментов для укрепления своих позиций и расширения в условиях сложившейся рыночной ситуации.

Сильные стороны	Слабые стороны	
 • Полный цикл производства • Бренд узнаваем • Продукция не содержит стимуляторов роста, гормонов, антибиотиков • Агрохолдинг является производителем свинины № 1 в РФ • Высокоавтоматизированное производство • Постоянный профессиональный рост менеджеров и специалистов • Широкие возможности для привлечения инвестиций • Наличие льгот по обслуживанию инвестиционной части кредитов 	 ◆ Непосредственная зависимость от климатических условий ◆ Агрохолдинг является дистрибьютором компаний, находящихся в странах, которые присоединились к санкциям против РФ ◆ Высокая кредитная нагрузка 	
Возможности	Угрозы	
 Увеличение производственных мощностей холдинга по изготовлению кормов для животных Улучшение потребительских качеств товара Наращивание мощностей для снижения цены Захват рынка в связи с уходом конкурентов из ЕС, США и др. стран, присоединившихся к санкциям против РФ 	Снижение импорта мяса через агрохолдинг Закрытие некоторых ресторанов Макдональдс Повышение затрат на ГСМ Изменение уровня дохода целевой аудитории Появление нового крупного игрока в лице азиатских компаний	