

УДК 657

UDC 657

**ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ РАЗВИТИЯ  
БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ХОЗЯЙ-  
СТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ****HISTORICAL ASPECTS OF ACCOUNTING  
REPORTING OF ECONOMIC ENTITIES**

Ясменко Галина Николаевна  
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского  
учета

Yasmenko Galina Nikolaevna  
Candidate of Economic Sciences, professor of the De-  
partment of accounting theory

Жук Валерий Николаевич  
магистрант учетно-финансового факультета  
*Кубанский государственный аграрный универси-  
тет, Краснодар, Россия*

Zhuk Valeriy Nikolaevich  
master student of the Registration-financial faculty  
*Kuban State Agrarian University,  
Krasnodar, Russia*

В данной статье раскрываются причины возникно-  
вения и этапы развития бухгалтерской отчетности  
хозяйствующих субъектов. Определены черты от-  
четности, соответствующие каждому этапу ее раз-  
вития. Проанализированы качественные характе-  
ристики отчетности в историческом развитии

This article reveals the reasons of occurrence and stag-  
es of development of the accounting reporting of eco-  
nomic entities. We have defined the features of report-  
ing appropriate for each stage of its development. We  
have also analyzed the qualitative characteristics of the  
statements in the historical development

Ключевые слова: ОТЧЕТНОСТЬ, УНИГРАФИЧЕ-  
СКИЙ УЧЕТ, ДИГРАФИЧЕСКИЙ УЧЕТ, БА-  
ЛАНСОВЕДЕНИЕ, СТАТИЧЕСКИЙ БАЛАНС,  
ДИНАМИЧЕСКИЙ БАЛАНС

Keywords: STATEMENTS, SIMPLE ACCOUNT-  
ING, DOUBLE-ENTRY BOOK-KEEPING, BAL-  
ANCE STUDYING, STATIC BALANCE, DYNAM-  
IC BALANCE

Грамотное управление любым субъектом хозяйствования невозможно без надлежащего информационного обеспечения лиц, заинтересованных в его деятельности. В современных условиях основу этому создает бухгалтерский учет, результатом которого выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность. Согласно статье 3 федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерская (финансовая) отчетность – это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с установленными законодательно требованиями [5]. Важно заметить, что сложившая в настоящее время система нормативного регулирования порядка формирования и контроля бухгалтерской (финансовой) отчетности хозяйствующих субъектов является существенным (но не абсолютным) гарантом ее достоверности, позволяющим повысить степень доверия потенциальных пользователей к информации, содержащейся в ней. Однако так было не всегда.

В своем историческом развитии бухгалтерская отчетность прошла значительное число этапов, и современное ее состояние складывалось под влиянием немалого числа факторов. Особое влияние при этом оказало зарождение двойной записи. Именно этот исторический момент, по нашему мнению, может быть взят как пограничный, разделяющий два основных этапа в развитии отчетности.

Однако до появления двойной записи целесообразно также обозначить некоторые этапы появления и развития отчетности. При этом важно заметить, что период возникновения бухгалтерской отчетности нельзя отождествлять с периодом возникновения бухгалтерского учета. Обосновано это тем, что само содержание бухгалтерской отчетности связано с воспроизведением сведений о хозяйственной деятельности на определенном носителе информации. При этом, возникновение учета как практической деятельности датированное четвертым тысячелетием до нашей эры, на начальном этапе предполагало сохранение информации о фактах хозяйственной жизни исключительно в памяти лица, ведущего учет. Этот период в развитии бухгалтерского учета Леон Сэй (1826-1896) называл мнемоническим. В связи с этим, полагаем, что моментом зарождения бухгалтерской отчетности можно считать период появления фонетического письма во втором тысячелетии до нашей эры (таблица 1). Это время – период «господства» униграфической учетной парадигмы, базирующейся на идее информационного воспроизведения фактов хозяйственной жизни. Информация об объектах бухгалтерского учета в этот период времени представлялась в единицах измерения, характерных для данных объектов, и формировалась на материальных (инвентарных) счетах.

Таблица 1 – Основные факторы, повлиявшие на зарождение и развитие бухгалтерской отчетности

Дата	Факторы, повлиявшие на зарождение развитие отчетности	Черты отчетности
II тыс. до н.э.	Появление фонетического письма	Опись имущества в натуральных измерителях
V в. до н.э.	Использование единого денежного измерителя в учете	Опись имущества в едином денежном измерителе
XIV в.	Появление двойной записи	Наличие абстрактных показателей
XVIII в.	Классификация и деление счетов на синтетические и аналитические	Укрупненные, обобщенные данные об учетных объектах
XIX в.	Появление балансоведения и бухгалтерского законодательства	Зависят от целей и принятых оценок
Со второй половины XX в.	Появление МСФО	Сопоставимость

Бухгалтерская отчетность в это время представляла собой исключительно опись имущества в натуральных измерителях на определенную дату. Недостатками отчетности в это время были:

- отсутствие обобщенной информации о стоимости всего имущества хозяйствующего субъекта;
- невозможность сопоставления данных об имуществе хозяйствующего субъекта на разные отчетные даты;
- отсутствие данных об источниках формирования имущества хозяйствующего субъекта;
- непригодность отчетных данных для проведения анализа хозяйственной деятельности и планирования;
- ценность отчетной формы только для внутреннего пользователя. В то же самое время следует отметить довольно высокий уровень достовер-

ности такой отчетности ввиду ее формирования исключительно по данным инвентаризации.

За ряд тысячелетий униграфический учет претерпел существенные преобразования. С возникновением фактов хозяйственной жизни, порождающими обязательства сторон, зародился такой метод учета как колляция (сверка взаимных расчетов) и имущественные счета дополнились расчетными счетами (контокоррентными), а соответственно видоизменилась и бухгалтерская отчетность. Помимо натуральных измерителей в ней появились и денежные, но только для отображения величины задолженности. Однако, благотворного влияния на качество отчетности данный факт не оказал, наоборот – отчетность приобрела черты противоречивости, так как наравне с имуществом хозяйствующего субъекта в ней стала отражаться и кредиторская задолженность, являющаяся по своей сути источником формирования такого имущества (в этот период времени отсутствовало осмысленное деление объектов бухгалтерского учета на имущество и источники их формирования).

После появления денег (V век до н.э.) и их дальнейшего использования как меры стоимости в учете появился новый прием – оценка. С этого момента объект учета – факт хозяйственной жизни – получил дополнительную характеристику (помимо натурального его выражения) в виде денежного его измерения. В то же самое время в учет был привнесен элемент условности, то есть денежное выражение факта хозяйственной жизни стало зависеть от применяемых способов оценки. Использование единого денежного измерителя в учете повысило ценность бухгалтерской отчетности для целей управления хозяйствующим субъектом. Появилась возможность сопоставления отчетных данных на различные отчетные даты, а также сопоставления данных различных хозяйствующих субъектов, однако с определенной долей условности ввиду различий в способах оценки. Соответственно, на данном этапе развития отчетности возникает возможность удо-

влетворения ею информационных потребностей не только внутренних, но и внешних пользователей.

В то же самое время качество отчетных данных рассматриваемого периода можно считать довольно низким, так как счетные работники того времени обладали низким уровнем грамотности и низкой математической культурой.

В качестве следующего этапа развития бухгалтерской отчетности, нами выделен XIV в. – период появления двойной записи. Однако следует отметить, что многими историками бухгалтерского учета в качестве момента появления двойной записи выделяется 1494 г. – выход в свет трактата «О счетах и записях» Луки Пачоли. Принято считать, что в трактате Пачоли обобщены лучшие методы ведения учета, известные в то время. На самом деле это не так. В Трактате описан «венецианский способ» – предельно упрощенный вариант двойной бухгалтерии. Простота объяснялась тем, что венецианский вариант не предусматривал того, что является смыслом современной бухгалтерии – составления бухгалтерской отчетности. Следует отметить, что под балансом Лука Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги, а не форму бухгалтерской отчетности.

Баланс представлял собой структурированный документ с двумя сегментами – активом и пассивом, каждый со своим заголовком и своим итогом. В актив следовало заносить все счета с дебетовыми сальдо, а в пассив – все счета с кредитовыми сальдо. Что такое дебет и кредит, в трактате «О счетах и записях» не пояснялось. Под дебетом понималась левая сторона любого счета, а под кредитом – правая сторона.

Смысл группировки данных в балансе был совершенно непонятен, но предписанные правила строго выполнялись без какого-либо экономического анализа объектов, учитываемых на этих счетах. В результате такой разности в актив, наряду с действительно активными статьями, попадала

статья убытков, являющаяся с экономической точки зрения прямой противоположностью активов. А в пассиве, наряду с действительным пассивом – кредиторской задолженностью, находились капитал и прибыль, прямые противоположности пассивов. Поэтому итоги сторон баланса были величинами бессмысленными.

Однако этот вариант двойной бухгалтерии не был единственным для того времени. В ряде крупных торгово-банковских компаний Флоренции (например, компании Франческо Датини) задолго до появления Трактата применялась двойная бухгалтерия необычайно высокого уровня. Уже в XIV веке счетоводы этих компаний систематически использовали почти все известные в настоящее время методы ведения учета, регулярно составляли бухгалтерскую отчетность, состоящую из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, полностью согласующихся между собой. Внеоборотные активы в балансе были отделены от оборотных и на них начислялась амортизация. В отчетности присутствовали такие статьи, как расходы будущих периодов и резервы по непоплаченным налогам и непредвиденным расходам. Прибыль от торговой деятельности для целей представления в отчете о прибылях и убытках отделялась от прибыли по валютным (банковским) операциям. Отдельно показывались и издержки, общие для обоих видов деятельности. Бухгалтерами использовался современный подход к оценке активов. Собственные (не комиссионные) товары показывались по цене приобретения или по рыночным ценам; если последние были ниже, разница относилась на счет убытка по товарам. В то же время внеоборотные активы всегда оценивались по цене приобретения.

Следует отметить, что в большинстве компаний того времени бухгалтерский баланс был перегружен статьями ввиду не выделения синтетического учета из аналитического. Однако, исследование учеными-экономистами материалов компаний Франческо Датини (1335-1410 гг.) позволяет отметить, что синтетический и аналитический учет разделялись в

компаниях, имеющих разветвленную систему отделений (филиалов) в различных городах. Таким образом, детализированные балансы филиалов компании при передаче в центральный офис трансформировались в синтетический укрупненный баланс [4].

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.

Особый толчок получило развитие отчетности в 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 о прибылях и убытках. Законодательство многих стран обязывает предпринимателей публиковать свои бухгалтерские отчеты, чтобы снизить размер риска со стороны акционеров, инвесторов и других внешних пользователей. Зарождается балансоведение, у истоков которого стояли юристы, определяющие баланс как основной документ, фактически подтверждающий способность собственников рассчитываться со своими кредиторами и, кроме того возможный к использованию в качестве доказательной базы в суде документ при решении вопросов по хозяйственным спорам [1].

В конце XIX – начале XX в. крупные юристы Европы Г. Штауб, Г. Рем, Г. Симон создали специализированную отрасль права – балансовое право. Заслугой юристов было формулирование требований к бухгалтерскому балансу как форме отчетности:

- точности, которая зависит от мнения юристов и членов правления акционерного общества, т.е. от закона и целей, стоящих перед компанией;
- ясности, которая должна быть достигнута либо для всех специалистов, либо только для заинтересованных лиц;
- правдивости: баланс должен составляться с учетом требований законодательства, а все показатели баланса должны были вытекать из первичных документов;
- преемственности: и внешней (сохранения структуры показателей баланса), и внутренней (сохранение принципов оценки прошлого года в текущем году);
- единства: баланс центральный должен включать балансы филиалов и подразделений предприятия.

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.

Статическая балансовая теория разрабатывалась с XIII в. по XX в. основополагающим документом статической балансовой теории считается монография по балансовому праву берлинского адвоката Германа Вайта Симона (1861 г.).

При разработке статической балансовой теории юристами был использован принцип фиктивной ликвидации (концепция ликвидности), предусматривающий в периодически заданном интервале проведение инвентаризации активов коммерсанта и их оценку, предполагая фиктивную



продажу их на рынке. Полученная стоимость активов уменьшалась на 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.

Статический баланс решает следующие задачи:

- подробно отражает имущество организации;
- в балансе фиксируются собственники имущества;
- определяется конкурсная масса и ее распределение между собственниками [2].

При формировании показателей статического баланса учитывались следующие аспекты:

- кредиторская задолженность трактуется как признанный долг и отражается в балансе с учетом сумм начисленных процентов за пользование заемными средствами;
- долгосрочная дебиторская задолженность может представляться по реальной продажной стоимости, т.е. с учетом дисконтирования;
- амортизация трактуется как обесценение ценностей во времени; разрешается начисление амортизации после нормативного срока использования внеоборотных активов, с целью накопления инвестиционных ресурсов в условиях скрытой инфляции;
- ценные бумаги отражаются по их текущему биржевому курсу.

В отличие от статического баланса, позволяющего определить ресурсный потенциал организации, баланс, сформированный на основе положений динамической концепции, позволяет оценивать действующий по-

тенциал и определять финансовые результаты от использования собственности. Целью динамической бухгалтерии является периодическое измерение эффективности деятельности организации, определение показателя рентабельности (отношение результата к инвестированным капиталам) и прогнозирование перспектив развития бизнеса, самоинформирование собственника о хозяйственном положении организации и происходящих производственных процессах в целях контроля за его эффективным управлением.

При формировании динамических балансовых отчетов следуют принципу непрерывности деятельности (в отличие от используемого в статической концепции принципа фиктивной ликвидации). Активы, для отражения в отчете оцениваются по себестоимости.

Капитал рассматривается с точки зрения расчета его рентабельности. Во внимание принимается только вложенный капитал, как в денежной, так и в натуральной форме.

С позиций динамической концепции балансовый отчет отражает не состояние и использование средств организации, а их движение от средств к источникам с учетом постоянного соизмерения расходов с доходами.

В современных условиях использование динамической концепции приводит к разделению учета капитала и финансовых результатов [6].

Особого развития цель учета, связанная с исчислением финансового результата, получила в 60-х годах XX столетия в США, что способствовало признанию главным документом бухгалтерской отчетности не баланса, а отчета о прибылях и убытках.

Середина XX в. была отмечена резким ростом экономического потенциала отдельных компаний, которые выходят на мировой рынок. Это в свою очередь породило проблему унификации бухгалтерской отчетности, концептуальные принципы составления которой в разных странах и даже в разных компаниях одной страны существенно отличались друг от друга.

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. Все это способствовало разработке проблем МСФО (в 1960-е годы) под эгидой Центра Организации Объединенных Наций по транснациональным корпорациям. Период с 1989 по 1995 гг. принято считать началом формирования системы МСФО как системы стандартов, базирующейся на единых концепциях (принципах). В 1989 г. Комитет по международным стандартам (IASB) разрабатывает Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности. Ряд развивающихся стран (Сингапур, Малайзия, Кипр и др.) принимает международные стандарты в качестве национальных систем бухгалтерского учета. Некоторые европейские компании начинают добровольно использовать МСФО для составления консолидированной отчетности. Появилось мнение о том, что переход на МСФО способствует привлечению международных инвестиций.

В целом же одной из основных целей МСФО является составление максимально прозрачной, надежной и высококачественной отчетности. Основной характеристикой МСФО является их сопоставимость, то есть возможность максимально точно сравнить отчетность, а значит и результаты деятельности коммерческих компаний из различных уголков мира, а также результаты деятельности различных периодов одной компании. Таким образом, решается, в первую очередь проблема сравнения эффективности и рентабельности хозяйствующих субъектов.

Пройдя в своем историческом развитии этапы, обозначенные выше, бухгалтерская отчетность меняла свои качественные характеристики. Используя набор критериев для оценки качества отчетных данных, выделенных Касьяненко Е. А. в монографии «Формирование качественной учетной

информации о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций» [3], обобщим данные проведенного нами ретроспективного анализа в таблице 2.

Таблица 2 – Качественные характеристики отчетности в историческом развитии

Критерий оценки	До XIV в.	После XIV в.
Достоверность данных	Полная	Относительная
Ясность алгоритмов расчета представленных показателей	Абсолютная	Абсолютная только для составителя (в развитии – растет уровень ясности для пользователя)
Удобство чтения	Нет	Да
Удовлетворенность объемом информации различных групп пользователей	Нет (на начальных этапах – исключительно внутренний пользователь)	Да (в развитии – уровень удовлетворенности растет)
Полезность в достижении целей использования данных	Ограничена	В развитии уровень полезности повышается

По данным таблицы 2 можно отметить, что относительность достоверности отчетных данных в период после XIV в. была обусловлена появлением различных способов оценки объектов бухгалтерского учета, которые изначально не регламентировались и не пояснялись для внешнего пользователя. Появление бухгалтерского законодательства несколько повысило уровень доверия пользователей к данным бухгалтерской отчетности и уровень ясности ее для пользователя путем дальнейшего нормативного закрепления алгоритмов расчета отчетных данных. Удобство чтения отчетности с XIV в. повысилось за счет систематизации представляемой в ней информации. Невозможность сопоставления отчетных данных в различных разрезах до XIV в. ограничивала их полезность для широкого круга пользователей. Но при этом, важно заметить, что именно расширение

круга лиц, заинтересованных в данных, представляемых хозяйствующими субъектами в бухгалтерской отчетности, являлось наиболее значимой движущей силой в историческом развитии отчетности.

### Литература

1. Бреславцева Н. А. Балансоведение / Н. А. Бреславцева. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. 480 с.
2. Балансоведение: Учеб. пособие / под ред. Ю. И. Сигидова. М.: Рид Групп, 2011. 352 с.
3. Касьяненко Е. А. Формирование качественной учетной информации о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций / Е. А. Касьяненко, Ю. И. Сигидов, А. И. Трубилин. Краснодар: КубГАУ, 2011. 203 с.
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. О бухгалтерском учете: Федеральный закон Российской Федерации от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ: принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. // Российская газета. - № 278, 09.12.2011.
6. Ясменко Г. Н. Актуальные вопросы формирования отчета о прибылях и убытках / Г. Н. Ясменко, Е. А. Касьяненко // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2011. № 5. С. 25 – 30.

### References

1. Breslavceva N. A. Balansovedenie / N. A. Breslavceva. Serija «Vysseee obrazovanie». Rostov-na-Donu: Feniks, 2004. 480 s.
2. Balansovedenie: Ucheb. posobie / pod red. Ju. I. Sigidova. M.: Rid Grupp, 2011. 352 s.
3. Kas'janenko E. A. Formirovanie kachestvennoj uchetnoj informacii o finansovyh rezul'tatah dejatel'nosti sel'skohozjajstvennyh organizacij / E. A. Kas'janenko, Ju. I. Sigidov, A. I. Trubilin. Krasnodar: KubGAU, 2011. 203 s.
4. Kuter, M. I. Estestvennaja forma iznachal'nogo buhgalterskogo balansa / M. I. Kuter, M. M. Gurskaja // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2010. № 5 (137). S. 50-59.
5. O buhgalterskom uchete: Federal'nyj zakon Rossijskoj Federacii ot 06 de-kabrja 2011 g. № 402-FZ: prinjat Gos. Dumoj 22 nojabrja 2011 g. // Rossijskaja gazeta. - № 278, 09.12.2011.
6. Jasmenko G. N. Aktual'nye voprosy formirovanija otcheta o pribyljah i ubytkah / G. N. Jasmenko, E. A. Kas'janenko // Buhgalterskij uchet v sel'skom hozjajstve. 2011. № 5. S. 25 – 30.