

THEORETICAL APPROACHES TO THE FORMATION OF ACCOUNTING (FINANCIAL) REPORTING: HISTORICAL ASPECT

Okisheva E.V. (Russian Federation) Email: Okisheva@scientifictext.ru

*Okisheva Evelina Vasilevna – Undergraduate,
ACCOUNTING DEPARTMENT,
ROSTOV STATE UNIVERSITY OF ECONOMICS,
ROSTOV-ON-DON*

Abstract: *at present, accounting (financial) reporting is one of the important tools in the hands of business owners for making strategic financial and economic decisions in the field of management and marketing. Accounting reporting makes it possible to assess the financial condition of enterprises on the economic sustainability criteria. In this article, a retrospective analysis of the development and formation of accounting (financial) reporting in the historical aspect is carried out. The prerequisites for reporting from the time of the Ancient World, the problems of formation and the solution of the problem of the informativeness of the accounting (financial) reporting of each of their epochs are considered.*

Keywords: *analysis, accounting (financial) reporting, sources, prerequisites for the development of accounting statements, historical aspect, retrospective.*

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К ФОРМИРОВАНИЮ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ: ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ Окишева Э.В. (Российская Федерация)

*Окишева Эвелина Васильевна – магистрант,
кафедра бухгалтерского учета,
Ростовский государственный экономический университет (РИНХ),
г. Ростов-на-Дону*

Аннотация: *в настоящее время бухгалтерская (финансовая) отчетность является одним из важных инструментов в руках собственников предприятий для принятия ими стратегических финансово-хозяйственных решений в области менеджмента и маркетинга. Бухгалтерская отчетность делает возможной оценку финансового состояния предприятий по экономическим критериям устойчивости. В настоящей статье проводится ретроспективный анализ развития и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в историческом аспекте. Рассматриваются предпосылки возникновения отчетности со времен Древнего мира, проблематика становления и решение задачи информативности бухгалтерской (финансовой) отчетности каждой их эпох.*

Ключевые слова: *анализ, бухгалтерская (финансовая) отчетность, истоки, предпосылки развития бухгалтерской отчетности, исторический аспект, ретроспектива.*

Экономической сущностью бухгалтерской отчетности является обобщение данных аналитического учета хозяйственной деятельности субъекта, выведению конечных остатков на определенную дату и представление полученных данных в удобном для восприятия пользователям любого уровня. Иными словами бухгалтерская (финансовая) отчетность представляет собой совокупность данных бухгалтерского учета, интегрированную как средство генерализации информации и инструмент финансового управления предприятием.

Методологически и организационно бухгалтерская отчетность является неотъемлемым элементом системы бухгалтерского учета, поскольку выступает завершающим этапом учетного процесса и обуславливает органическое единство формирующихся в ней показателей с учетными регистрами.

Исторические предпосылки зарождения бухгалтерского учета и отчетности отправляют научные взгляды во времена Древней Греции и Древнего Рима. Так, эволюция отношений и развития торговли требовала аналитического учета хозяйственных операций того времени. Как таковой учет того времени облегчает выполнение основных практических задач.

В работах М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера экономисты выявляют и раскрывают основные этапы становления систем и методов бухгалтерского учета и отчетности, проводят их сравнительный анализ с целью определения типовых моделей развития учета. Данный подход позволил расширить понимание возможностей развития системы бухгалтерского учета с целью получения достоверной отчетности, а также проанализировать воздействие факторов окружающей среды на развитие бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На первых исторических этапах становления бухгалтерского учета и отчетности проблемами развития являлось отношение хозяйств к дефинициям «учет и отчетность», проявлялся

натуралистический подход к данным понятиям. В то время не уделялось должного внимания вопросам принятия решений, повышению эффективности и росту прибыли. Учет лишь содержал статистическую и инвентарную информацию о фактах хозяйственной жизни в тех единицах измерения, в которых они возникали, величине убытков, краж и мошенничества. Униграфический учет не содержал единого денежного измерителя, двойной записи, баланса. Отчетность отражала принципы подотчетного управления, в противовес принципам значимости и существенности. Натуралистический подход выявил ряд недостатков, таких как:

- 1) проблема раскрытия юридического и экономического смысла фактов хозяйственной жизни;
- 2) отсутствие возможности обобщить факты экономической жизни, так как нет единого измерителя (положение усугублялось тем, что на практике использовалось множество валют);
- 3) отсутствие условий для расчета цели капиталистического предприятия — финансового результата;
- 4) отсутствие правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм.

Такое положение дел было определено задатками торгово-экономических отношений, становление письменности и грамотности.

Дальнейшее развитие экономических отношений, изучение точных наук выявляет приходно-расходный диаграфический учет. На данном этапе перманентный учет сменяет дискретную инвентаризацию. Впервые проявляется современный принцип бухгалтерского учета - непрерывность. В счетах стали использоваться записи поступления и списания как в денежной, так и натуральной формах. Целью отчётности была проверка достоверности получения и выдачи материальных ценностей.

Согласно историческому обзору Кутера М.И. [2] на данном этапе зарождаются законодательные истоки регулирования счетоводства, разделяется учет на государственное счетоводство и самостоятельный учет хозяйствующими субъектами, а также закрепляется обязанность по ведению данных видов учета. Начинает применяться процедура аудита, которая подразумевает существование бухгалтерских записей всех доходов и расходов, производимых должностными лицами.

Стоимостной учет предьявил предпосылки возникновения камерального и патримонального учетов (1300-1850 гг). Стали возможными на данном этапе учет и контроль сохранности имущества хозяйства, а также отражение прихода и расхода денежных средств, исчисление финансовых результатов, а также перераспределение ресурсов. Развитие получила оценка ликвидного имущества, определение результата деятельности институциональной единицы.

В 1494 г. ученый-математик, друг Леонардо да Винчи – Лука Пачоли описал систему двойной записи. В одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» Лука Пачоли путем анализа хозяйственных операций и уже существовавших способов ведения книг (мемориала, журнала, Главной книги и инвентарной книги) описал закон двойной записи и показал, что, основываясь на нем, в любом хозяйстве можно построить целесообразную систему счетов и книг.

Пачоли были сформулированы две цели учета:

- 1) получение информации о состоянии дел, «чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и требований»;
- 2) исчисление финансового результата, ибо «цель купца состоит в том, чтобы приобрести дозволено соответственную выгоду для своего содержания».

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи.

Согласно теории Я.В. Соколова превалирующей на данном этапе является использование камеральной парадигмы [3]. Автор научной работы подчеркивает признание важности учета, а также приводит в качестве аргумента письменные инструкции для счетных работников, а также государственные законы об учете. Существенным в камеральном учете было выделение сметных ассигнований, факты, еще только намеченные, вводятся в единую систему учета вместе с фактами, уже совершившимися. Как отмечал Я.В. Соколов «Будущее растворяется в настоящем, оно существует так же реально, как недочитанные страницы этой книги».

Эволюционный этап развития бухгалтерской отчётности предполагал учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Все имущественные счета велись по принципу дебет-кредит. Но в информационную учетную систему еще не включались счета собственных средств. Учет кассовых операций требовал соответствующего контроля, вследствие чего он сводился к разделению: операции параллельно отражали два бухгалтера. Так, кассовая книга отражала на одних страницах данные по счету издержек, на других данные о прибылях и убытках. Особенностью этих книг являлось ведение обособленного учета по видам деятельности. Эти книги можно считать образцом синтетического и аналитического учета, на основе которых появилась возможность исчислять финансовый результат по видам деятельности.

Дальнейшее усложнение финансово-экономических связей, расширение взглядов на понятие финансовый результат, определяет взаимосвязь имущества, капитала и финансового результата. В данное время происходит научная разработка способов применения закона двойной записи

хозяйственных операций. По мнению Я.В. Соколова, теоретико-практический этап (1850-1900 гг.) характеризовался дифференциацией счетов, развитие различных форм счетоводства. Целью было познание содержания учитываемых процессов и повышение эффективности бухгалтерских процедур. На данном этапе происходит развитие экономических и юридических направлений учета. Экономисты того времени производят попытки построить элементарную модель хозяйственной операции:

Выручка от продажи = себестоимость+ (-) финансовый результат.

Научный этап развития бухгалтерской отчетности (1900-1950 гг.) истолковывает центральной категорией – баланса. Происходит возникновение балансовых теорий (статическая, динамическая). Появление аудита, бухгалтерского права, развитие теории калькулирования, применение директ-костинга, метода ABC, системы стандарт-кост.

В.И.Ткач определяет данный этап как организационный и оптимизационный. Значением данного этапа было совершенствование бухгалтерского учета для целей управления экономическими субъектами, оптимизация проектов, регламентов, запасов, статистический контроль.

Финансовый результат рассчитывается с учетом денежных и безденежных операций (возникающих из -за изменения цен на активы), используется принцип непрерывности деятельности, позволяющий выделить расходы будущих периодов (1950-2000 гг.). Он исчисляется по отдельному предприятию, организации, отрасли, региону, государству за определенный период времени: за месяц, квартал или год.

Развитие идеи динамического баланса способствовало формированию современного бухгалтерского принципа перманентности, в соответствии с которым расходы фирмы на ведение бизнеса являются расходами будущих периодов и формируют активы фирмы, что доказывает возможность получения прибыли уже на первых этапах существования бизнеса.

Образование банков, расширение промышленности, торговли, возникновение компаний, отделенных от их собственников, возникновение акционерного капитала, разграничение капитала и прибыли, появление фондовых бирж (2000 г.- по настоящее время) определяет рост потребности в расширенной бухгалтерско-финансовой информации, дополненной управленческой информацией. Разграничение целей и задач собственника предприятия и назначаемой администрации выделило одну из основных задач – предоставление бухгалтерской (финансовой) отчетности не только аппарату управления, но и инвесторам, кредиторам и правительственным органам.

Современный этап стратегического управления диктует роль профессиональных объединений бухгалтеров (Американский институт присяжных бухгалтеров, Национальная ассоциация бухгалтеров, Институт управленческого учета, Институт профессиональных бухгалтеров в России), как саморегулирующих организаций. Причина появления двойственна и может рассматриваться, с одной стороны, как совершенствование бухгалтерского учета и отчетности, повышение эффективности работы бухгалтерской отрасли, и, с другой стороны, саморегулируемым организациям отводится значительная роль в усовершенствовании действующей нормативно-правовой базы

В целях стратегического планирования происходит расширение функции бухгалтерской отчетности, как свода закономерностей учета. Возникает потребность расширения финансовой отчетной информации, происходит совершенствование бухгалтерского учета и отчетности в целях принятия финансово-экономических решений.

В настоящее время продолжается реформирование бухгалтерской (финансовой) отчетности. К бухгалтерской (финансовой) отчетности предъявляются все новые требования [4]:

- истинность – бухгалтерская отчетность должна быть представлена с достаточной точностью, и содержать объективную картину финансового положения фирмы;
- беспристрастность - бухгалтерская отчетность должна быть составлена нейтрально по отношению к интересам тех или иных участников хозяйственного процесса;
- последовательность - методология учета должна оставаться перманентной и поддаваться влиянию объективных причин, таких как изменение законодательства.
- адаптированной - все правила, процедуры и приемы бухгалтерского учета должны время от времени пересматриваться, приспособляясь к меняющимся условиям социально-экономической среды.

Совершенствование и адаптация международным стандартам бухгалтерского учета в России начались в 1992 году [5]. В настоящее время реформирование заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, в достижении единообразного содержания и терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности.

Следует отметить, что бухгалтерскому учету настоящего времени предстоит еще трансформироваться в целях совершенствования представления финансовой информации для принятия стратегических управленческих решений. Важно понимать, что процессы глобализации подчиняют бухгалтерскую отчетность унификации, пытаются привести к единому знаменателю стандарты бухгалтерской отчетности, конвергировать различия бухгалтерской отчетности в различных странах [6]. Такой подход к

реформированию бухгалтерской отчетности в рамках МСФО ознаменует важный этап для большинства стран, ориентирующихся на мировой рынок капитала.

Таким образом, рассматривая ретроспективно стадии становления бухгалтерского учета, прослеживается планомерное, обусловленное развитием общественных интересов, развитие и совершенствование бухгалтерского учета и отчетности. Как отмечает В.И. Ткач, концептуальный подход современного исследования развития бухгалтерского учета и отчетности строится на синтезе агрегатов, характеризующих развитие учета. Автором выделены основные тенденции развития и совершенствования, направление сближения систем.

В настоящее время социально-экономические отношения на мировом рынке капитала диктуют основные направления унификации бухгалтерской (финансовой) отчетности и формируются следующими тенденциями: стандартизация, гармонизация, конвергенция, трансформация и национальная ориентация бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Список литературы / References

1. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета: учебник // М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. 263 с.
2. *Кутер М.И.* Теория бухгалтерского учета : учеб. для студентов вузов // М.И. Кутер. 2-е изд., перераб. и доп. Москва: Финансы и статистика, 2003. 640 с.: ил. Библиогр.: С. 629-636.
3. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ. 638 с. 1996.
4. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика. 496 с: ил.. 2003.
5. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 26.08.2013) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // СПС КонсультантПлюс.
6. Приказ Минфина России от 28.12.2015 № 217н «О введении Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности в действие на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов (отдельных положений приказов) Министерства финансов Российской Федерации» (Зарегистрировано в Минюсте России 02.02.2016 № 40940) // СПС КонсультантПлюс.
7. *Ткач В.И.* Концептуальный подход к исследованию современных тенденций развития и организации бухгалтерского учета / В.И. Ткач, Г.Е. Крохичева // *Междунар. бух. учет*, 2004. № 7. С. 4-9.