

УДК 657.6

Исследование эволюции структуры и содержания бухгалтерского баланса в России с позиции их диалектического развития

КУЛИКОВА ЛИДИЯ ИВАНОВНА,

*доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового учета, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия
777phd@rambler.ru*

АДГАМОВА ЛЕЙСАН РАФАИЛЕВНА,

*магистрант кафедры финансового учета, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия
a.leisanka.r@mail.ru*

Аннотация

Статья посвящена вопросам изучения изменений структуры и содержания бухгалтерского баланса в России в историческом аспекте. В основу исследования положены труды ученых начала XX в., занимающихся балансовой наукой: А.М. Гаврилова, Н.С. Аринушкина, А.К. Роццаховского, А.М. Галагана, Я.М. Гальперина, И.А. Кошкина. При обозначении направлений исследования были взяты положения по диалектическому изучению бухгалтерского баланса, сформированные профессором Я.М. Гальпериным в 1930 г. в работе «Очерки теории баланса». Исследование структуры и содержания бухгалтерского баланса проведено на основе следующих положений: о непрерывной изменчивости баланса, всеобщей обусловленности явлений, противоречивости развития баланса, скачкообразности развития процессов баланса.

При написании статьи использованы источники, не слишком широко освещенные в литературе, посвященной истории развития бухгалтерского учета в России. В статье показан аналитический потенциал содержания бухгалтерского баланса, способствующего получению более конкретных выводов относительно финансового состояния предприятия. В работе рассматривается широкий круг вопросов: изменение содержания баланса по мере развития экономики; порядок расположения его статей; оценка статей баланса; классификация балансов в зависимости от целей их составления; необходимость формирования показателей публичного баланса.

Сделан вывод о том, что структура и содержание баланса зависят от определенных исторических условий, на составление баланса влияет внешняя экономико-политическая среда. Современный российский бухгалтерский баланс представляет собой результат эволюции с протяженностью около одного века, которая вобрала в себя несколько этапов, каждый из которых тесно взаимосвязан с изменениями, произошедшими в экономической жизни страны.

Ключевые слова: баланс; бухгалтерский; диалектика; развитие; структура; содержание.

The Research of the Evolution and Dialectical Development of the Balance Sheet's Structure and Contents in Russia

LIDIYA I. KULIKOVA,

*Doctor of Economics, Professor, Head of Financial Accounting Department, Kazan Federal University, Kazan, Russia
777phd@rambler.ru*

LEISAN R. ADGAMOVA,

*Master Degree Student of Financial Accounting Department, Kazan Federal University, Kazan, Russia
a.leisanka.r@mail.ru*

Abstract

The article is devoted to the study of changes in the balance sheet's structure and contents in Russia in historical aspect. The research is based on the studies of the early twentieth century scientists specializing in accounting such as A.M. Gavrilov, N.S. Arinushkin, A.K. Roschahovsky, A.M. Galagan, J.M. Halperin, I.A. Koshkin. The directions of research were defined on the basis on the balance sheet dialectical study, developed by professor J.M. Halperin in his paper "Essays on the theory of balance sheet" written in 1930. The research of the balance sheet's structure and contents is based on the following statements: continuous balance sheet variability, general conditioning of occurrence, contradictory development of a balance sheet, abrupt discontinuity of balance sheet's processes.

When writing the article, the authors used the sources not widely referred to in papers about the history of accounting development in Russia. The article reveals the analytical capacity of the balance sheet's contents to make specific conclusions regarding the financial position of the company. The article deals with a wide range of issues: changes of balance sheet's contents with the development of economics, the order of arranging the items, balance sheet's items evaluation, the balance sheet's classification depending on the purpose of its preparation, necessity of forming the indicators of a balance sheet for public presentation.

The authors conclude that the balance sheet's structure and contents depend on the specific historical conditions and is influenced by external economic and political environment. A balance sheet in Russia now is the result of over one- century evolution comprising several stages each being closely related to the changes in the country's economic life.

Keywords: balance sheet; accounting; dialectics; development; structure; contents.

Исследование эволюции структуры и содержания бухгалтерского баланса необходимо осуществлять с позиций их диалектического развития. Положения о применении диалектического метода при изучении баланса были сформированы в 1930 г. профессором Я.М. Гальпериным в «Очерках теории баланса» [1]. По его мнению, применение названного метода означает изучение баланса: а) на базе его движения; б) на основе всеобщей связи явлений; в) на базе противоречивости его движения; г) на основе скачкообразности развития баланса [1, с. 120–121]. Я.М. Гальперин отмечал, что «движение баланса представляется

нам в отношении его содержания непрерывным и изменчивым. Содержание баланса меняется, старые наименования выцветают и из-под коры старых выцветших названий все смелее пробиваются побеги нового содержания, в корне меняющего структуру всего баланса» [1, с. 120].

Рассмотрим положения диалектического метода изучения бухгалтерского баланса.

Первое положение диалектического метода — положение о непрерывной изменчивости баланса.

История составления бухгалтерского баланса как одной из форм отчетности в России берет свое начало с конца XIX — начала XX в. До этого обычно в качестве отчета предоставлялись

Таблица 1

Пример баланса лесоторгового хозяйства [2, с. 190]*

АКТИВЪ			ПАССИВЪ			
	руб.	руб.	коп.		руб.	коп.
Касса		6140	36	Капиталь	79166	94
Текущий счетъ		52320	04	Разныя лица:		
Движимое имущество		4530		Громовъ	12188	46
Товары:						
Сосновые бревна	2863					
Березовые бревна	15000	17863				
Разныя лица:						
Янкевичъ		10550				
Балансъ		91355	40	Балансъ	91355	40

* Здесь и далее табл. 2–8 приведены в статье в соответствии с литературными источниками без внесения в них изменений.

Таблица 2

Баланс акционерного общества «Рижская паровая маслобойня» от 31.12.1907 [3, с. 27]

Активъ			Пассивъ		
	руб.	коп.		руб.	коп.
Касса, векселя текущій счетъ	190100	14	Основной капиталъ	900000	—
Дебиторы	413666	67	Кредиторы и акценты	1059983	40
Недвиж. имущество	376753	54	Невыплачен. дивидендъ	6	—
Товары и материалы	722563	16	ДЕПОЗИТОРЫ АКЦІЙ	18000	—
Машины и приборы	408312	91	Погашенія	135855	73
ДЕПОЗИТЬ АКЦІЙ	18000	—	Излишекъ	28430	22
Перенось 1908 г.	12578	93			
	2142275	35		2142275	35

лишь извлечения из торговых книг и учетных регистров. Форма представления информации в балансе не отличалась удобностью для пользователя с точки зрения его аналитических суждений о состоянии имущества хозяйств. Подтвердить это можно следующим образом. Так, А. М. Гаврилов приводит следующий пример баланса, характерного для 1910 г. (табл. 1).

Баланс лесоторгового хозяйства, представленный А. М. Гавриловым, довольно прост и не

содержит структурных элементов, т. е. разделов, имеющих место в нынешней практике составления данной формы отчетности. Не учитывались временные аспекты: срок обращения активов и срок погашения обязательств.

Не учтен данный принцип и при составлении бухгалтерского баланса от 31.12.1907 акционерным обществом «Рижская паровая маслобойня», который представлен Н. С. Аринушкиным (табл. 2).

Порядок расположения статей балансов, представленных А. М. Гавриловым и Н. С. Аринушкиным, отличается. Так, статья отражающая величину задолженностей других лиц и организаций данному экономическому субъекту (в первом примере — «Разные лица», во втором примере — «Дебиторы») располагается в одном случае в конце актива баланса, а в другом — в начале, сразу же после статьи, отражающей денежные средства фирмы. Это позволяет сделать вывод, что в данное время порядок расположения статей не был жестко регламентирован и не имел место такой критерий, принятый в современности, как ликвидность имущества. Так, если в настоящее время в российском бухгалтерском балансе активы располагаются по мере возрастания ликвидности, то балансы начала XX в. не соответствуют данному порядку. Об отсутствии данного критерия свидетельствует также то, что недвижимое имущество, характеризующееся низкой степенью ликвидности, располагается не в начале актива баланса, что соответствовало бы современной российской практике, и не в числе последних статей актива, что соответствовало бы порядку составления баланса в некоторых зарубежных странах (например, в США), а между более ликвидными активами, чем земля и здания, — «Дебиторы» и «Товары и материалы».

Следует отметить, что в литературных источниках начала XX в. уже имеет место выделение оборотного имущества, куда относятся товары и материалы; отдельно приводятся также такие категории, как «имущество реальное» и «имущество нереальное», представляющие из себя по своему содержанию нынешние внеоборотные активы (основные средства и нематериальные активы).

Что касается пассивов баланса, то порядок их расположения в начале XX в. в целом соответствует нынешнему порядку: сначала располагались собственные средства фирмы, а потом — заемные источники. В силу того, что данные статьи показаны общей суммой, без подразделения на статьи, их составляющих, нельзя сказать, соблюдался ли здесь критерий срочности погашения обязательств, принятый ныне.

Между тем имелись и такие балансы, относящиеся к данным периодам, в которых проводится

некая структуризация составляющих пассива (табл. 3, 4). То есть можно сказать, что организации сами устанавливали, в какой последовательности и с какой степенью структуризации представлять данные о своем имуществе.

Объясняется все это тем, что в данный период баланс берет только начало своего формирования: еще не сложились критерии представления информации, ее структуризации и порядка расположения.

Второе положение диалектического метода — положение о всеобщей обусловленности явлений.

По мнению профессора Я. М. Гальперина, «содержание баланса обуславливается характерными признаками определенной и конкретной социально-экономической среды. Каждому типу общественно-производственного организма соответствует и свой, своеобразный по содержанию, исторический тип баланса» [1, с. 120].

Таким образом, структура и содержание баланса зависят от определенных исторических условий, на составление баланса влияет внешняя экономико-политическая среда. Развитию в данном направлении способствовало увеличение количества акционерных обществ: если в 1836 г. в стране было всего 10 акционированных предприятий, то в начале XX в. их было около 2,5 тыс. [4, с. 274]. В это время появилась необходимость в определенной упорядоченности показателей, приводимых в бухгалтерских балансах.

В 1910 г. А. К. Роццаховский предложил структуру типового баланса акционерного предприятия. Сделанный этим автором анализ практики составления отчетности 25 крупными акционерными предприятиями показал пестроту структуры публикуемых балансов, неоднозначную трактовку отдельных его статей. По его мнению, необходима была более жесткая регламентация правил составления баланса, который должен состоять из нескольких разделов. Типовая структура баланса, предложенная А. К. Роццаховским, имеющая подобные разделы, представлена в табл. 5.

Особого внимания заслуживают представленные в балансе А. К. Роццаховского виды капитала и цели их формирования. Так, резервный капитал формируется в целях покрытия возможных убытков. Запасный капитал и по способу образования, и по способу назначения представляет собой то же самое, что и резервный, т.е. отличие

Таблица 3

Баланс акционерного общества «Слово» (1908 г.) [3, с. 95]

Активъ	руб.	коп.	Пассивъ	руб.	коп.
Деньги	11403	10	Капиталы:		
Недвижимость	220904	69	основной	375000	–
Движимость	239557	77	запасный	6253	06
Поступления	59774	43	штрафный	356	95
Разныя стоимости	2769	39	Долги	322043	38
Убытокъ	160253	99			
	703665	39		703665	39

Таблица 4

Баланс товарищества «В.К. Шапошников, М.В. Челноков и Ко» (1907 г.) [3, с. 96]

Активъ	руб.	коп.	Пассивъ	руб.	коп.
Наличн. деньги и текущій счет	59339	17	Векселя выданные		
Товаръ и матеріаль	139740	68	Кредиторы		
Векселя полученные	61645	96	Капиталы:		
Дебиторы	456243	81	основной	625000	–
Движимость	263718	71	погашенія	258301	55
Недвижимость	708055	76	запасный	84680	93
Убытокъ за операционные годы			резервный	247974	87
190 ^{4/5} 56708.09			страховой	13251	11
190 ^{5/6} 50712.55					
190 ^{6/7} 11784.54	119205	18			
	1807949	29		1807949	29

имеется лишь в наименовании статей. Остальные виды капитала представляют собой определенные резервы предприятия. Так, страховой капитал накапливается с целью страхования рисков, связанных с имуществом предприятия, если это не возложено на страховую организацию. Для финансирования расширения деятельности предприятия того времени могли формировать строительные капиталы в целях выдачи премий покупателям земельных участков для поощрения их скорейшей застройки — капитал строительных премий, для покрытия убытков, полученных в связи с неплатежами дебиторов, — капитал делькредере и т.д.

В этот период определенную сложность для проведения анализа (например, сравнительного анализа нескольких компаний) мог представлять и тот факт, что наименования статей балансов разных предприятий отличались. В балансах изучаемого периода представлены и такие статьи, которых нет в современных балансах, поэтому необходимо уточнить, что подразумевается под соответствующими наименованиями.

Товары, материалы, основные средства, денежные средства, дебиторская задолженность, финансовые вложения, уставный капитал, кредиторская задолженность являются неотъемлемыми элементами баланса начала XX в., хотя

Таблица 5

Типовая структура баланса начала XX в. по А.К. Рощаховскому [5, с. 2–3]

Актив	Пассив
1. Имущество реальное 1. Касса: Наличные деньги Текущие счета в банках Ассигновки, вышедшие в тираж, и подлежащие оплате бумаги и купоны истекших сроков 2. Членские взносы в обществах взаимного кредита 3. Ценные бумаги (наименование и цена) 4. Имущество постоянное: А) недвижимое: Земли, из недр коих добываются ископаемые богатства Все прочие земли и леса Здания и сооружения: Каменные и металлические Деревянные Буровые скважины в нефтепр. предпр. Б) движимое: Суда: Металлические Деревянные Машины и оборудования Инструменты и модели Инвентарь разный, живой и мертвый В) неоконченные постройки 5. Имущество оборотное: Материалы Товары Изделия Неоконченные работы	1. Капиталы Основной (акционерный, паевой, складочный) Запасный Оборотный Резервный Страховой Строительный Ремонтный, возобновительный и т.п. Делькредере Резерв премий в страховых обществах Благотворительные капиталы Облигационный
2. Имущество нереальное	2. Кредиторы
3. Должники по категориям	3. Корреспонденты по счетам Logo Nostro
4. Корреспонденты по счетам Logo Nostro	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей прежних лет
6. Расходы по учреждению предприятия	6. Прибыль отчетного года
7. Расходы и убытки прежних лет	
8. Убыток отчетного года	

наименования некоторых статей отличаются от принятых в настоящее время («Недвижимое имущество» вместо «Основные средства»; «Дебиторы», «Разные лица», «Поступления», «Девизы» (иностранные векселя к получению) вместо «Дебиторская задолженность»; «Касса», «Текущий счет», «Наличные деньги» вместо «Денежные средства»; «Процентные бумаги» вместо «Финансовые вложения»; «Основной капитал» вместо «Уставный капитал»; «Кредиторы и акцепторы», «Разные лица» вместо «Кредиторская задолженность», «Займы и кредиты»), но содержания их аналогичны. Отдельное внимание следует обратить отражению убытков в балансе. По правилам

учета начала XX в. убытки могли быть отражены в двух формах: уменьшением капитала либо отдельной статьей в активе баланса (при этом капитал оставался без изменений).

В балансе того времени могли иметь место и так называемые уравнивающие статьи, они возникают тогда, когда, например, имеются безнадежные долги [6, с. 21–22]. Н. С. Аринушкиным это объясняется так: «В форме уравнивающих статей можно изобразить по балансу, например, безнадежные долги, показавши их в активе в полной сумме и в то же время создавши в пассиве уравнивающую статью... под заглавием «Погашение безнадежных долгов» [3, с. 104].

Таблица 6

Принципы оценки статей баланса в начале XX в. (согласно III инструкции о применении «Постановления о промышленном налоге») [3, с. 34–35]

Активы и обязательства	Принципы оценки
Остающиеся неуплаченными долги, следуемые предприятию (дебиторы)	По нарицательной сумме обязательств
Сомнительные долги	По вероятной цене
Безнадежные долги	Подлежат исключению
Стоимость остающихся процентных бумаг	По их покупной цене, а если последняя выше биржевой, то по биржевой цене того дня, которым заканчивается операционный год предприятия
Товары, изделия и все вообще другие предметы, предназначенные к сбыту	Показываются остатком в активе баланса по стоимости их производства или приобретения, в случае же переоценки этих остатков вследствие уменьшения стоимости, – в оправдание такого уменьшения должны быть представлены надлежащие доказательства
Земля, леса и прочая недвижимость, а равно сооружения, инвентарь оборудования и все другие предметы, непредназначенные к сбыту	По стоимости их приобретения и сооружения для самого предприятия, включая в означенную стоимость и капитальный ремонт, увеличивающий ценность означенных имуществ по балансу
Капиталы	По нарицательной сумме этих капиталов
Всякого рода долговые обязательства предприятия (кредиторы)	По нарицательной сумме обязательств

Но данную статью надо отличать от фонда для покрытия безнадежных и сомнительных долгов, который составляется на основе отчислений из чистой прибыли и относится к капиталу компании (запасный капитал).

В то же время и в структуре собственного капитала могла быть уравнивающая статья. К таковой относится «Капитал погашения», по которой раскрывается сумма амортизированной части движимого и недвижимого имущества.

Несмотря на то что в этот период отсутствовала жесткая регламентация относительно формы представления информации, правила составления баланса уже были закреплены на государственном уровне: статьи баланса различных предприятий формировались на основе одних и тех же принципов оценки [7, с. 45–50; 8, с. 70–71; 9, с. 56–64; 10, с. 140–141].

Третья инструкция о применении «Постановления о промышленном налоге» — нормативного акта по финансовому праву, используемого в то время, устанавливала принципы оценки активов и обязательств, которые должны были учитываться при составлении баланса (табл. 6).

Как показывают данные табл. 6, в основе оценок различных статей баланса лежали разнообразные методы и критерии.

Третье положение диалектического метода — положение о противоречивости развития баланса.

Это положение означает, что возникает необходимость сопоставления одного типа баланса с другим с целью определения уровня прогресса в данном направлении. Я. М. Гальперин писал о применении к балансу так называемого трехфазного цикла развития, или «триады». Он отмечал, что одно состояние баланса переходит в новое состояние, прямо противоположное первому. Дальнейшее развитие баланса обуславливает новый его тип. Такова противоречивость развития балансов с точки зрения определенных типов, соответствующих тем или иным историческим условиям. Эта противоречивость развития баланса сохраняет силу и внутри самого баланса, где все изменения совершаются на основе противопоставления одного факта другому по принципу связного разграничения и противоположения, точно также дающего трехфазный цикл развития [1, с. 121].

Изменения, произошедшие в период установления советского строя, коснулись и вида бухгалтерского баланса: изменилось наименование статей, была установлена структуризация показателей. Так, за 1923–1924-е отчетные годы Наркомвнуторгом СССР и Наркомфином СССР была установлена обязательная схема заключительного баланса [11, с. 90], которая предполагала отражение активов в 11 пунктах и пассивов в 6 пунктах выделением определенных составляющих (табл. 7).

Четвертое положение диалектического метода — положение о скачкообразности развития процессов баланса.

Это положение означает, что развитие баланса приводит к так называемым революционным прорывам в формировании баланса, что обуславливается необходимостью составления баланса не только в интересах владельцев компании, но и государства. Как отмечал Н. С. Аринушкин, «торговые книги и баланс составляются не столько в интересах отдельного торговца, сколько в интересах третьих лиц — для поддержания прочности торгового оборота, а также в интересах более правильного финансово-податного обложения» [3, с. 39]. При этом под третьими лицами понимается не только государство, но и «вступившие или могущие вступить в отношения с данным предприятием по его торговому имуществу, например, товарищи, верители, наследники».

«Постановлением о промысловом налоге» была установлена публичность баланса. В п. 2 § 55 выделялась категория предприятий, «обязанных публичной отчетностью»: торговые и промышленные предприятия, принадлежащие акционерным обществам, а также акционерные коммерческие и земельные банки. Названные юридические лица были обязаны составлять баланс ежегодно за истекший операционный год, а после утверждения его общим собранием в течение месяца представить в местную казенную палату в четырех экземплярах, кроме этого, опубликовать его в «Вестнике финансов, промышленности и торговли».

Принцип публичности баланса был сохранен и после упразднения капиталистического строя, хотя это уже выполнялось в несколько иных целях, нежели для информирования собственников и других лиц, имеющих экономические отношения с организацией, что предполагалось ранее.

В «Правилах публичной отчетности промышленных и торговых предприятий и кредитных учреждений» от 24.08.1926 в качестве подотчетных лиц устанавливались государственные и смешанные общества (паевые товарищества), а также некоторые частно-владельческие предприятия. При этом в качестве отчетного был установлен период с 1 октября по 30 сентября следующего года.

Баланс того периода имеет более высокий аналитический потенциал, нежели предыдущего: выделение подстатей при прочих равных условиях способствует получению более конкретных выводов относительно финансового состояния предприятия.

Определенные изменения коснулись и принципов оценки, например, материалов в части формирования резервов. Согласно постановлению Совета Труда и Оборона от 20.10.1927 оценка остатков хозяйственных ценностей должна была производиться по следующим принципам [11, с. 68–69]:

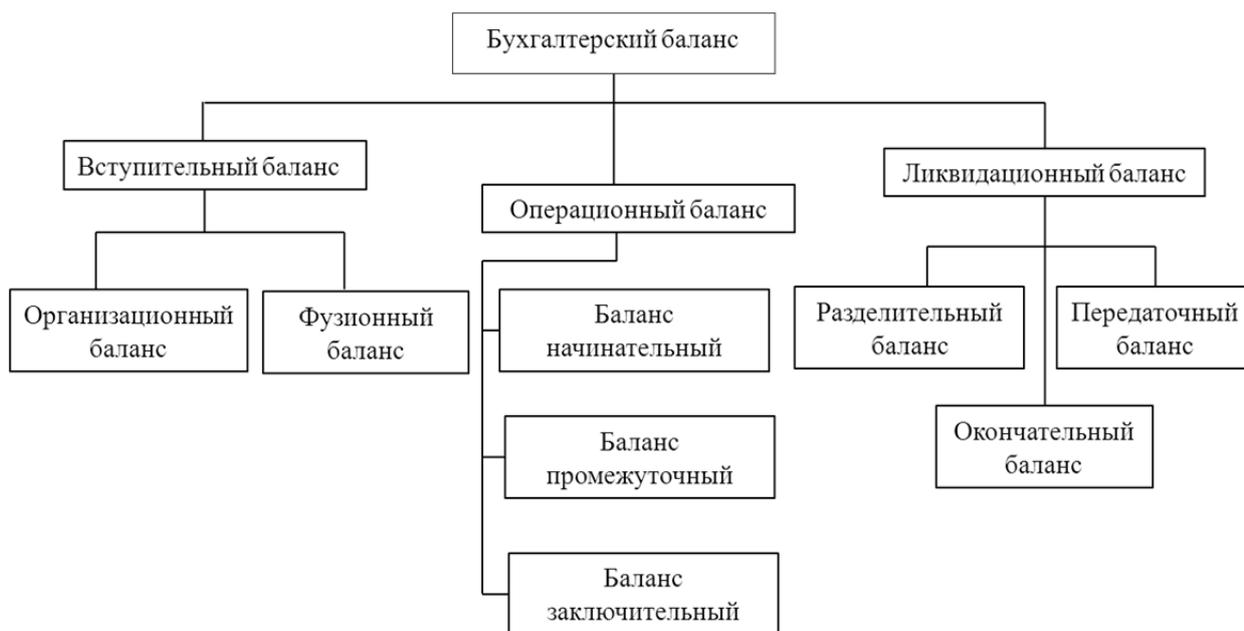
- фабричные и другие строения, сооружения, машины и оборудование, инструменты, живой и мертвый инвентарь и т.п. имущество оцениваются по первоначальной инвентарной оценке;
- всякого рода материальные ценности, входящие в состав оборотного капитала хозяйства, оцениваются по себестоимости их приобретения, заготовки или производства (когда себестоимость оказывается выше рыночной их стоимости, в этом случае образуются особые резервы; такого рода резервы показываются в числе разных обязательств, причем остатки все же должны показываться по себестоимости, а не по биржевой или рыночной стоимости);
- остатки разного рода ценных бумаг (облигации государственных займов) оцениваются по курсу Московской фондовой биржи; паи и акции других предприятий показываются по действительной стоимости их приобретения (за вычетом организационных расходов);
- оценка остатков прав и обязательств проводится по номинальной стоимости, т.е. в основу оценки кладутся те суммы, которые значатся на документах.

Однако с развитием советского общества применение данных принципов оценки на практике претерпело определенные изменения. Так, в ряде предприятий в связи с учетом материальных

Таблица 7

**Обязательная схема заключительного баланса за 1923–1924-е отчетные годы,
установленная Наркомвнуторгом СССР и Наркомфином СССР [11, с. 90]**

Актив	Пассив
1. Имущество движимое (обзаведение, инвентарь) строения и технические оборудования (недвижимое оборудование)	1. Капиталы основной (паевой) капитал запасный капитал специальные капиталы (с подразделением на виды капитала) амортизационный капитал фонд на покрытие организационных расходов
2. Денежные средства касса текущие счета валюта и девизы	
3. Ценные бумаги государственные бумаги паи и акции разных предприятий	
4. Материальные ценности А. Товары товары на складе и отделениях товары в розничных магазинах товары в переработке товары, переданные на комиссию товары, полученные на комиссию товары в пути товары за границей Б. Материалы упаковочные и прочие вспомогательные	2. Займы специальные текущие счета банки по учету векселей долгосрочные займы
	3. Кредиторы авансы полученные поставщики и подрядчики депозиты и невыплаченные суммы векселя выданные комитенты заграничные кредиторы рабочие и служащие прочие кредиторы
5. Дебиторы покупатели и потребители авансы выданные (поставщикам и подрядчикам) векселя полученные векселя в учете сомнительные должники векселя протестованные комиссионеры наложенные платежи заграничные дебиторы прочие дебиторы	4. Расчеты с акционерами по дивидендам
6. Подотчетные суммы на административные расходы на операционные расходы	5. Доходы будущего года
	6. Чистая прибыль
7. Нереализованные и неоплаченные акции и паи нереализованные акции и паи акционеров по расчетам за акции	
8. Организационные расходы (учредительские)	
9. Незаконченные заготовки	
10. Расходы будущего года	
11. Убыток	



Виды баланса по И.А. Кошкину [13, с. 256–257]

ценностей по плановым ценам было установлено одновременное отражение материалов в плановой оценке, при этом отдельно отражались отклонения этих цен от фактической себестоимости. Таким образом, баланс стал служить целям социалистического строя. В связи с этим вскоре была предложена новая схема баланса для государственных предприятий (табл. 8).

Отличия данной формы баланса обусловлены также спецификой советской экономики. Так, в пассиве баланса предприятия отображен «Фонд директора предприятия» — это фонд в распоряжении директора, который формируется за счет накоплений и предназначен для приобретения жилищ для рабочих и для улучшения бытовых условий.

Основы построения зависели и от того, к какому виду относится данный бухгалтерский баланс. Так, в 1933 г. в работе «Оперативно-балансовый учет» И.А. Кошкиным приводится следующая классификация бухгалтерских балансов (см. рисунок).

Составление того или иного вида баланса, представленного в данной классификации, зависит от стадии жизненного цикла предприятия. Вступительный баланс составлялся в момент основания предприятия. Если создается новая хозяйственная единица, то данный вступительный баланс обозначался как организационный; в случае слияния

ранее имевшихся предприятий в одно формировался фузионный баланс.

На протяжении функционирования предприятия составлялись операционные балансы: баланс начинательный и заключительный формировался один раз в год (в начале и в конце соответственно), а баланс промежуточный — ежемесячно. В конце жизненного цикла организация должна была составить ликвидационный баланс: если проводилась реорганизация предприятия — разделительный баланс, если оно передавалось в собственность другого хозяйствующего субъекта — передаточный баланс, в случае прекращения деятельности полностью — окончательный баланс.

Начиная с 1930-х гг. балансовые теории начала века все больше подвергались критике, вплоть до того, что теоретики того времени не признавали ранее предложенные определения баланса, обозначив их как буржуазные. В этот период баланс определяется как «способ отражения и форма группировки социалистических фондов и результатов выполнения плана в денежной оценке» [12, с. 13].

Дальнейшее развитие баланса также основывалось на тезисах В.И. Ленина о необходимости учета и контроля для построения социалистического общества, на основополагающих принципах данного строя, что продолжалось вплоть до 1991 г. После распада СССР бухгалтерский баланс был подвержен реформированию. Так, в начале

Схема бухгалтерского баланса 1930-х гг. [12, с. 27–28]

Общая схема баланса	
Актив	Пассив
<p>А. Производство</p> <p>1. Средства в сфере производства</p> <p>а) Средства труда</p> <p>Здания и сооружения</p> <p>Силовые установки</p> <p>Оборудование и машины</p> <p>Инструменты</p> <p>Транспортные средства</p> <p>Хозяйственное обзаведение</p> <p>б) Предметы труда</p> <p>Сырье и основные материалы</p> <p>Вспомогательные материалы</p> <p>Топливо</p> <p>Полуфабрикаты</p> <p>2. Издержки производства</p> <p>Незавершенное производство основное</p> <p>Незавершенное производство подсобно-вспомогательное</p>	<p>А. Постоянные вложения</p> <p>1. Внутренние ресурсы</p> <p>Уставный фонд в основных средствах</p> <p>Уставный фонд в оборотных средствах</p> <p>2. Привлеченные ресурсы</p> <p>Финансирование по капитальному строительству</p> <p>Финансирование по основной деятельности</p>
<p>Б. Обращение</p> <p>1. Средства в сфере обращения</p> <p>а) Товарные средства</p> <p>Товары на складах</p> <p>Товары отгруженные</p> <p>Товары и материалы в пути</p> <p>Предметы, выделенные для реализации в порядке мобилизации внутренних ресурсов</p> <p>б) Денежные средства</p> <p>Касса</p> <p>Текущие счета</p> <p>Расчетный счет</p> <p>Аккредитивы и особые счета</p> <p>в) Средства в расчетах</p> <p>Покупатели</p> <p>Спорные долги</p> <p>Разные дебиторы</p> <p>2. Издержки обращения</p> <p>Издержки по незаконченным заготовительным операциям</p> <p>Издержки по незаконченным сбытовым операциям</p> <p>Общие издержки обращения</p>	<p>Б. Временные вложения</p> <p>1. Внутренние ресурсы</p> <p>Амортизационный фонд</p> <p>Фонд директора предприятия</p> <p>Фонды целевого назначения</p> <p>2. Привлеченные ресурсы</p> <p>а) Банковское кредитование</p> <p>Долгосрочные ссуды</p> <p>Ссуды на сезонные затраты</p> <p>Ссуды на аккредитивы и особые счета</p> <p>Ссуды по отгруженным товарам</p> <p>Ссуды на временные нужды</p> <p>Прочие целевые ссуды</p> <p>Ссуды, не оплаченные в срок</p> <p>б) Прочие кредиторы</p> <p>Поставщики</p> <p>Расчеты с бюджетом</p> <p>Рабочие и служащие</p> <p>Учреждения соцстраха</p> <p>Депоненты</p> <p>Разные кредиторы</p>
<p>В. Потребление</p> <p>1. Средства потребительного значения</p> <p>Жилищные здания</p> <p>Здания культурно-бытового характера</p> <p>Инвентарь</p>	<p>В. Накопления</p> <p>Накопления отчетного периода</p> <p>Накопления прошлых периодов</p>
<p>Г. Распределение и потери</p> <p>1. Выделение средства и изъятия</p> <p>Ценные бумаги</p> <p>Паи и участие в других организациях</p> <p>Взносы в специальные банки</p> <p>Средства, выделенные для финансирования капитальных затрат вне плана капит. строительства</p> <p>2. Потери</p> <p>Убытки по операциям отчетного периода</p>	

Таблица 9

Результаты исследования

Критерий сопоставления	Начало XX в. – дореволюционный период	Начало XX в. – период становления СССР, 1930–1991 гг. – период СССР	Начало 1990-х гг. – новая Россия, конец 1990-х гг. – по настоящее время
Значение баланса	Информирование собственников акционерных компаний и других лиц, имеющих экономический интерес	Информирование государственных органов о выполнении плана	Информирование широкого круга внутренних и внешних пользователей, в частности для принятия ими экономических решений
Форма представления информации	Низкая структурированность, отсутствие критериев порядка расположения статей, нет единства в наименованиях статей	Более высокая структурированность информации, выделение подстатей, наличие определенного порядка расположения статей, единство наименования статей	Структурированность информации, устранение громоздкости баланса, наличие четких критериев расположения статей, единство наименования статей
Правила составления	Установлены государством	Установлены государством	Установлены государством
Аналитический потенциал	Низкий	Высокий в силу конкретизации статей в разрезе составляющих	Средний
Публичность	Обеспечивается	Обеспечивается	Обеспечивается

1990-х гг. количество статей в активе сократилось до 38, в пассиве — до 29 [14, с. 134], что произошло во многом за счет объединения подстатей в укрупненную статью. Например, все производственные запасы были объединены в одну статью. Это способствовало устранению некоторой громоздкости баланса, а в некоторых аспектах и излишнего характера представляемой информации.

В конце 1990-х гг., как известно, Россия взяла курс на сближение с МСФО, что отразилось и продолжает отражаться в финансовой отчетности, в частности в бухгалтерском балансе.

Как показывают результаты данного исследования, российский бухгалтерский баланс имеет свою историю, которая взаимосвязана с историей страны в целом. Данные результаты можно продемонстрировать, как показано в табл. 9.

Таким образом, делая вывод, можно сказать, что современный российский бухгалтерский баланс представляет собой результат эволюции с протяженностью около века, которая вобрала в себя несколько этапов, каждый из которых тесно взаимосвязан с изменениями, произошедшими в экономической жизни страны.

Литература

1. Гальперин Я.М. Очерки теории баланса. Тифлис: Издание государственных курсов промышленно-экономических наук и административной техники, 1930. 341 с.
2. Гаврилов А.М. Младший курс бухгалтерии. СПб.: Тип. А.Э. Винеке, 1911. 190 с.
3. Аринушкин Н. Балансы акционерных предприятий. М.: Правоведение И.К. Голубева, 1912. 240 с.
4. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
5. Роцаховский А.К. Балансы акционерных предприятий. СПб.: Якорь, 1910. 63 с.
6. Куликова Л.И., Яхин И.И. Резерв делькредере как фактор снижения финансовых рисков организации // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 29. С. 19–28.
7. Куликова Л.И., Семенихина Н.Б. Актуарный баланс и использование его данных для оценки финансового положения предприятия как имущественного комплекса. М.: Издательский дом «Научная библиотека», 2013. 88 с.

8. Куликова Л.И., Гарынцев А.Г. Балансовая политика коммерческих организаций. Казань: Казан. гос. ун-т, 2010. 168 с.
9. Куликова Л.И., Степанов К.А. Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности. Казань: Казан. гос. ун-т, 2009. 214 с.
10. Куликова Л.И. Оценка имущественных статей баланса в работах российских ученых начала XX в. // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 140–144.
11. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
12. Гальперин Я.М. Основы балансового учета. М.: Госфиниздат, 1937. 324 с.
13. Кошкин И.А. Оперативно-балансовый учет. Л.: Ленинградское областное издательство, 1933. 404 с.
14. Сигидов Ю.И., Рыбьянцева М.С. История бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: НИЦ Инфра-М, 2013. 160 с.

References

1. Gal'perin Ia.M. *Ocherki teorii balansa* [Essays on the theory of a balance sheet]. Tbilisi, Izdanie gosudarstvennykh kursov promyshlennno-ekonomicheskikh nauk i administrativnoi tekhniki — The publication of public courses in industrial-economic sciences and the administrative technique, 1930, 341 p. (in Russian).
2. Gavrilov A.M. *Mladshii kurs bukhgalterii* [Preliminary accounting course]. St. Petersburg, Tipo-lit. A.E. Vineke — Tipo-lit. A.E. Vineke, 1911, 190 p. (in Russian).
3. Arinushkin N. *Balansy aktsionnykh predpriatii* [Balance sheets of joint-stock ventures]. Moscow, Pravovedenie I.K. Golubeva — Jurisprudence Publ. House of I.K. Golubev, 1912, 240 p. (in Russian).
4. Sokolov Ia.V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei: ucheb. posobie dlia vuzov* [Accounting: from the beginning to the present day: manual for higher schools]. Moscow, Audit, IuNITI — Audit, UNITY, 1996, 638 p. (in Russian).
5. Roshchakhovskii A.K. *Balansy aktsionnykh predpriatii* [Balance sheets of joint-stock enterprises]. St. Petersburg, Iakor' — Anchor, 1910, 63 p. (in Russian).
6. Kulikova L.I., Iakhin I.I. Rezerv del'kredere kak faktor snizheniia finansovykh riskov organizatsii [Del credere reserve as a factor for decreasing financial risks of an organization]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet — International accounting*, 2015, no. 29, pp. 19–28 (in Russian).
7. Kulikova L.I., Semenikhina N.B. *Aktuarnyi balans i ispol'zovanie ego dannykh dlia otsenki finansovogo polozheniia predpriatiia kak imushchestvennogo kompleksa* [Actuarial balance sheet and application of its data for assessing the financial position of enterprise as a property complex]. Moscow, Izdatel'skii dom «Nauchnaia biblioteka» — Publishing House “Research Library”, 2013, 88 p. (in Russian).
8. Kulikova L.I., Garyntsev A.G. *Balansovaia politika kommercheskikh organizatsii* [Balance sheet's politics of commercial organizations]. Kazan, Kazan. gos. un-t — Kazan State University, 2010, 168 p. (in Russian).
9. Kulikova L.I., Stepanov K.A. *Printsip nepreryvnoi deiatel'nosti predpriatiia v bukhgalterskom uchete i otchetnosti* [Concept of going concern in accounting and reporting]. Kazan: Kazan. gos. un-t — Kazan State University, 2009, 214 p. (in Russian).
10. Kulikova L. I. Otsenka imushchestvennykh statei balansa v rabotakh ros-siiskikh uchenykh nachala XX veka [Assessment of balance sheet property items in the studies of Russian scientists of the beginning of the XX century]. *Uchet. Analiz. Audit. — Accounting. Analysis. Auditing*, 2014, no. 1, pp. 140–144 (in Russian).
11. Galagan A.M. *Osnovy obshchego schetovedeniia* [Foundations of general bookkeeping]. Moscow, Narkomtorg SSSR i RSFSR — The Publisher of Narcomorg of the USSR and the RSFSR, 1928, 436 p. (in Russian).
12. Gal'perin Ia.M. *Osnovy balansovogo ucheta* [Fundamentals of balance sheet accounting]. Moscow, Gosfinizdat — Gosfinizdat, 1937, 324 p. (in Russian).
13. Koshkin I.A. *Operativno-balansovyi uchet* [Operating and balance sheet accounting]. Leningrad, Leningradskoe oblastnoe izdatel'stvo — Leningrad Regional Publishing House, 1933, 404 p. (in Russian).
14. Sigidov Iu.I., Rybiantseva M.S. *Istoriia bukhgalterskogo ucheta: ucheb. posobie* [The history of accounting. Manual]. Moscow, NITs Infra-M — ScC Infra-M, 2013, 160 p. (in Russian).