**СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

1. Статистическая теория учета: представители, специфика, развитие

1.1. Статистическая теория Симона

1.2. Статистическая теория Шера

1.3. Вклад Никлиша в развитие балансовой теории

1.4. Квантификационный баланса Хольцера

1.5. Тотальный баланс Культа

1.6. Вклад статистической теории в становлении современного балансоведения

2. Динамическая теория учета: теоретики учете, их вклад в развитие

2.1. Динамическая теория Савари

2.2. Динамическая теория Шмаленбаха

3. Органическая теория Шмидта

Заключение

Список литературы

# Введение

Исследования немецких ученых прошлого столетия в основном были направлены на решение проблем бухгалтерского баланса и стоимостного измерения его составляющих элементов, т.е. оценки его статей, с которыми они увязывали все другие учетные категории. Поэтому именно представители немецкой национальной школы бухгалтерского учета внесли наибольший вклад в раскрытие статической и динамической природы баланса.

Немецкая школа бухгалтерского учета внесла значительный вклад в развитие концептуальных подходов к оценке, на базе которых в настоящее время применяется множество способов оценки. Именно оценка объектов бухгалтерского учета является, по выражению В.Ф. Палия, "наиболее важным фактором, обеспечивающим достоверность бухгалтерского учета и отчетности"[[1]](#footnote-1). Поэтому в условиях трансформации стоимостного измерения в системе бухгалтерского наблюдения применительно к настоящему времени необходимо учитывать исторический опыт различных национальных школ, в частности, немецкой школы.

Тематика сущности и особенностей слабо представлена отечественными изданиями, поэтому актуальным является посвятить работу систематизации, накоплении и закреплении знаний о формировании немецкой школы учета.

Все вышеприведенные факторы обуславливают актуальность и значимость тематики работы на современном этапе, направленной на глубокое и всестороннее изучение формирования немецкой школы учета.

Целью данной работы является освещение вопросов методологии и практики формирования немецкой школы учета.

В соответствии с поставленной целью в работе предполагается решить следующие задачи:

- рассмотреть статистическую теорию учета: представителей, специфику, развитие;

- изучить статистическую теорию Симона;

- охарактеризовать статистическую теорию Шера;

- проанализировать вклад Никлиша в развитие балансовой теории;

- исследовать квантификационный баланса Хольцера;

- описать тотальный баланс Культа;

- подвергнуть анализу вклад статистической теории в становлении современного балансоведения;

- подвергнуть рассмотрению динамическую теорию Савари и Шмаленбаха;

- провести исследование органической теории Шмидта;

-подвести основные итоги работы.

Цель и задачи работы обусловили выбор ее структуры. Работа состоит из введения, глав, заключения, списка использованной при написании работы литературы.

Такое построение работы наиболее полно отражает организационную концепцию и логику излагаемого материала.

При написании работы были использованы учебники по истории бухгалтерского учета, а также ряд статей журналов и газет, посвященных освещаемому вопросу.

# 1. Статистическая теория учета: представители, специфика, развитие

## 1.1 Статистическая теория Симона

Теоретиком статического учета является предшественник Э. Шмаленбаха, также немецкий ученый, берлинский адвокат Герман Вайт Симон. Его монографию по балансовому праву, опубликованную в 1861 г., по мнению их соотечественника - современного немецкого ученого Бетге, можно признать основным научным изданием по статической теории, хотя определение ее как "статической" было дано намного позже Шмаленбахом[[2]](#footnote-2).

Развитие идей Симона нашло отражение в трудах другого немецкого ученого Манфреда Берлинера. По его мнению, каждый баланс необходимо рассматривать как ликвидационный с применением оценки по текущим или продажным ценам. Поэтому экономическое понимание баланса состоит в том, что актив - это имущественная масса предприятия, а пассив - план распределения этого имущества.

Симон считал возможным применение оценки по ценам приобретения или по исторической стоимости только для объектов производственной деятельности, используемых в течение длительного времени, т.е. основных средств. В процессе использования происходит уменьшение потребительной стоимости этих активов, которое измеряется, по его мнению, путем начисления линейной амортизации[[3]](#footnote-3). Не оспаривая справедливости первой части этого утверждения, необходимо отметить, что Симон не сумел в своей теории раскрыть сущность такой экономической категории, как "амортизация". Назначение данной категории в бухгалтерском учете не исчерпывается только измерением уменьшения потребительной стоимости основных средств в процессе их использования. Справедливость последней части его утверждения является спорной в связи с тем, что адекватность использования линейной амортизации для корректировки оценки потребительной стоимости вызывает по большому счету сомнение для многих видов основных средств.

Подход Симона в целом к отражению в отчетности уточненной потребительной стоимости основных средств совпадаете общепринятым подходом к оценке внеоборотных активов в современной российской и международной отчетности по остаточной стоимости.

Довольно оригинальным является подход Симона с позиции современного учета к изменению стоимости основных средств в течение времени их нахождения в балансе организации. Увеличение стоимости основных средств возможно, на его взгляд, только в случаях ремонта, обновления или расширения основных средств. Данное утверждение является также спорным в той части, что ремонт основных средств проводится в целях поддержания их в состоянии, пригодном для дальнейшего использования и не является основанием для увеличения их стоимости.

Необходимость в корректировке сумм начисленной амортизации возникает, согласно Симону, только в том случае, если срок использования актива в момент постановки на учет определен неверно, т.е. завышен. Здесь автор не рассматривает другой случай, а именно, когда срок амортизации занижен.

Оценку ценностей, которые должны быть реализованы, в частности, запасов готовой продукции, Симон рекомендует производить по индивидуальной цене их реализации отдельно по каждому виду продукции, но не выше общей рыночной цены. Его подход соответствует принципу индивидуальной оценки, который действует в современной модели немецкого учета.

К достоинствам статической теории Симона, на наш взгляд, можно отнести признание автора в том, что простым сложением объектов имущества и вычетом обязательств нельзя определить стоимость организации. Поэтому в бухгалтерском балансе должны найти отражение доходы и расходы будущих периодов.

Однако обосновать теоретически и доказать правомерность использования на практике данного утверждения авторам статической теории не удалось. Для дальнейшего развития этой концепции и обоснования на ее основе принципа соответствия доходов и расходов и их разграничения по отчетным периодам понадобилось целых два столетия и рождение другой теории в учете, а именно - динамической. Поэтому, на наш взгляд, несмотря на то, что принцип соответствия доходов и расходов является по праву одним изосновных постулатов динамического учета, начало этого основополагающего принципа учета было заложено еще статической теорией и является закономерным результатом развития теории и практики учета.

## 1.2 Статистическая теория Шера

К сторонникам статического направления учета по созвучию идей можно отнести основателя немецкого балансоведения, одного из основоположников экономического анализа швейцарского ученого Йогана Фридриха Шера. Не рассматривая всех его заслуг, роли и значения в развитии теории и методологии мирового бухгалтерского учета, необходимо отметить его мнение о том, что именно оценка влияет на реальность баланса.

Исходя из принципа консерватизма, Шер обосновал принцип наименьшей оценки, который применяется в современном российском и международном учете. Данный принцип предусматривает вариантность в оценке. Так, если себестоимость активов, особенно оборотных, выше продажных цен, то последняя служит для оценки активов. Если же продажные цены выше себестоимости, то возможна оценка по себестоимости. При этом Шер предостерегал практиков оттого, что абсолютное следование этому принципу, т.е. применение минимальной оценки и создание в связи с этим резервов, может привести к образованию скрытых источников, которое может перейти в прямую фальсификацию результатов коммерческой деятельности[[4]](#footnote-4).

## 1.3 Вклад Никлиша в развитие балансовой теории

Статическая теория получила свое развитие в трудах других немецких ученых, в частности, Г. Никлиша, Т. Хольцера и В. Кутра. Вклад Генриха Никлиша в развитие балансовой теории, по мнению Я. Соколова, состоит в обобщении господствующих идей предшественников и современников[[5]](#footnote-5). В результате обобщения Никлиш пришел к следующему:

- целью баланса является отражение состояния имущества предприятия, так как только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов;

- пассив баланса включает счета собственников и кредиторов;

- счета бухгалтерского учета подразделяются на активные и пассивные счета;

- в балансе возможны только четыре типа изменений под влиянием хозяйственных операций;

- при оценке активов необходимо применять текущие цены на день составления отчетности.

Как видим, эти обобщения являются основным постулатом и в современной теории бухгалтерского учета. Исключение составляет последнее обобщение, которое применяется в отдельных исключительных ситуациях, а именно в случае ликвидации предприятия.

## 1.4 Квантификационный баланса Хольцера

Т. Хольцер статическую природу баланса назвал "квантификационным балансом". По его мнению, баланс является орудием для исчисления стоимости. Исходя только из внешней формы баланса, он считал, что в балансе представлены равные суммы групп счетов, между которыми имеется определенная взаимосвязь. В связи с тем, что баланс определяется путем сложения сальдо счетов различных групп имущества, движимого и недвижимого имущества, в частности, сырья и материалов, товаров, незавершенного производства и других, необходимо наличие общей черты, под которой понимают стоимость. Все счета по Хольцеру подразделяются на два ряда: счета по учету имущества и счета капитала, а счет "Убытки и прибыли" самостоятельного значения не имеет и может быть только субсчетом к счету "Капитал". Последнее является справедливым, на наш взгляд, только в части того, что финансовый результат в конечном итоге отразится на капитале, но его необходимо учитывать обособленно. Кроме того, практика отражения в специальной отчетности составляющих или элементов прибыли (убытков) почти во всех учетных моделях связана с важностью этого показателя, характеризующего эффективность деятельности любого предприятия.

## 1.5 Тотальный баланс Культа

По утверждению Я. Соколова, Вальтер Ле Кутр (1885 - 1965) является самым ярким автором статической теории, в то время как немецкий ученый Бетге, как отмечалось ранее, основным автором статической теории считает Генриха Вайт Симона. Однако авторство Ле Кутра в отношении термина "тотальный баланс" признано многими исследователями истории бухгалтерского учета. Всеобщий, или тотальный характер баланса обусловлен, по мнению Кутра, множеством целей, преследуемых при составлении баланса.

Во-первых, баланс характеризует состав и структуру имущества предприятия и источников их образования.

Во-вторых, баланс служит для определения конечного финансового результата.

В-третьих, путем составления баланса осуществляется наблюдение за хозяйственными процессами.

В-четвертых, баланс является специальной формой отчетности.

Не умаляя первого и последнего значения баланса, необходимо отметить, что достижение других указанных целей невозможно только через составление баланса. Так, для решения второй цели необходима специальная форма отчетности, составление которой возможно в процессе выполнения третьей задачи.

Несомненной заслугой Ле Кутра является раскрытие процедурного характера тотального баланса и определение его сути как актива и пассива предприятия "в состоянии моментального покоя" и его статичности[[6]](#footnote-6).

Особенностью такого баланса является выделение разных видов капитала в отдельные разделы актива:

1) номинальный капитал - это основные и оборотные средства, находящиеся в работе, которые должны располагаться в балансе, по мнению автора, по убыванию ликвидности;

2) страховой капитал - это средства, не имеющие отношения к хозяйственной деятельности;

3) социальный капитал - средства или объекты социально-культурного назначения;

4) управленческий капитал - средства, используемые в сфере управления производством;

5) избыточный капитал - это средства, не используемые предприятием для финансово-хозяйственной деятельности в данный момент времени.

Пассив, по его мнению, должен включать три раздела: собственные средства, кредиторскую задолженность и прибыль.

Структура баланса и соотношение его частей представляет собой конституцию баланса. Основное назначение баланса состоит в том, что баланс отражает финансовый результат организации и представляет собой подлинную характеристику предприятия. Отчет о прибылях и убытках, по его мнению, содержит данные за отдельные периоды, т.е. баланс, характеризующий статику, важнее динамики. Статика, раскрываемая в балансе, необходима прежде всего для целей управления хозяйством. Поэтому он приходит к мнению, что не может быть единообразной оценки всех объектов. В связи с изменением роли и значения объекта для предприятия может меняться и его оценка. В частности, для основных средств приоритетным является оценка по ценам приобретения, для готовой продукции - по себестоимости ее изготовления, для товаров - по текущим рыночным ценам. В отдельных случаях рекомендуется применение экспертной оценки.

Таким образом, оценка статей баланса в соответствии со статической теорией производится на основании субъективного мнения экономического субъекта. Обобщенные подходы к оценке возможны по отношению к отдельным видам активов и обязательств, а использование общих подходов к оценке имущества отрицается, что соответствует принципу индивидуальной оценки, действующему, как указывалось ранее, в современной модели немецкого учета.

В вопросах оценки оборотных активов по рыночной стоимости статическая теория отрицает принцип оценки по первоначальной или исторической стоимости, действующий в современном международном учете.

В отношении оценки обязательств Симон и его последователи выступали за оценку по номинальной стоимости, т.е. по стоимости, указываемой в различных договорах юридических сделок, в частности, в кредитных договорах, в договорах поставки материальных ценностей и др.

## 1.6 Вклад статистической теории в становлении современного балансоведения

Таким образом, основной принцип статической теории состоит в следующем: через определенные интервалы времени, в основном через год, проводится инвентаризация активов предприятия (коммерсанта) по предполагаемым ценам продажи. Полученная сумма в процессе такой оценки сравнивается с величиной кредиторской задолженности по состоянию на период проведения оценки активов. Затем определяется разница между стоимостью имущества и обязательств, которая сравнивается со стоимостью чистых активов прошлого периода. Полученная разница представляет собой результат деятельности за текущий период.

Основным вкладом статической теории в становлении современного балансоведения является определение стоимости чистого имущества субъекта хозяйствования с помощью баланса или, говоря современным языком, стоимости чистых активов. Однако необходимо отметить, что статическая теория в конечном итоге не выдерживает критики, так как баланс, составленный на основе ее концепции, не достигает цел и, сформулированной основателем теории Симоном, - определение стоимости организации при допущении принципа непрерывности хозяйственной деятельности. Использование указанных подходов к оценке имущества и долгов организации по отдельности в соответствии со статической теорией определяет способность экономического субъекта к исполнению своих обязательств в худшей из возможных ситуаций, т.е. в случае ликвидации.

Именно искусственность принципа фиктивной ликвидации предприятия и трудность ее осуществления в условиях продолжения деятельности привели к различным исключениям в подходах к оценке определенных видов активов[[7]](#footnote-7). Так, Генрих Вайт Симон, а также Ле Кутр и другие сторонники этой теории считали возможной оценку основных средств по исторической стоимости. Часть авторов эти исключения объясняют практической целесообразностью. Например, очень трудно определить продажную стоимость имущества, не имеющего широкого спроса. Поэтому в рамках статической теории возможна оценка этой части имущества по исторической стоимости.

Недостаточно обоснованной в статической теории, на наш взгляд, является оценка отдельных оборотных активов, в частности, полуфабрикатов и незавершенного производства по продажным ценам. Кроме того, по нашему мнению, противоречивой и неоднозначной является концепция статической теории к оценке различных видов нематериальных активов.

Поэтому отсутствие теоретической базы, противоречивость в подходах к оценке отдельных объектов бухгалтерского учета и невозможность применения этой модели оценки в учете большинства предприятий в процессе развития практики учета привели к тому, что сторонники статической теории были вынуждены идти на компромисс и отступить от основной концепции оценки по текущим рыночным ценам. Именно эти уступки и неспособность претворения в жизнь основной идеи статического учета показали, по мнению Жака Ришара, слабость статической теории и привели к смешению различных моделей ведения учета и возникновению динамического учета[[8]](#footnote-8).

Тем не менее, статическая теория внесла большой вклад в становление современного балансового права. Основной ее заслугой, по мнению известного немецкого экономиста Йорга Ветта, является определение чистого имущества[[9]](#footnote-9).

# 2. Динамическая теория учета: теоретики учете, их вклад в развитие

## 2.1 Динамическая теория Савари

Динамическая теория Шмаленбаха основана на обобщении теории многих предшественников, в частности, теории многообразия балансов французского ученого семнадцатого столетия Ж.П. Савари. Основной заслугой Савари является вывод о том, что нельзя обходиться одним балансом для решения всех учетных задач. Поэтому в своей известной книге "Совершенный торговец", опубликованной в 1675 г., он предлагал использовать три баланса:

- для оценки имущественного положения - статический баланс;

- для выявления последствий действительного или предположительного прекращения деятельности - ликвидационный баланс;

- для определения прибыли - инвентарный баланс.

Цели построения баланса, по мнению Савари, можно подразделить: для фиктивной ликвидации предприятия, реальной ликвидации и определения эффективности производства. В связи с различиями целей, преследуемых при составлении того или иного баланса, возможны различные подходы к оценке имущества, отражаемого в балансе.

В первом случае составляется статический текущий баланс фиктивной ликвидации. Он ориентирован не на статику прекращаемой деятельности, когда составляется ликвидационный баланс, а на статику ее продолжения. По статическому балансу фиктивной ликвидации судят о том, достаточно ли имущества для погашения долгов. По результатам данных такого баланса возможны две ситуации.

Первая ситуация характеризуется недостаточностью имущества для покрытия долгов или отсутствием остатков имущества после выплаты долгов, которые являются основанием для возникновения процедуры банкротства и составления впоследствии ликвидационного баланса.

Вторая ситуация возможна при выявлении чистой стоимости имущества, т.е. наличии доли собственников после погашения долговых обязательств, когда можно судить о том, что предприятию не грозит банкротство, при этом приступают к составлению баланса, предназначенного для определения финансового результата.

При составлении статического баланса фиктивной ликвидации имущество предприятия оценивается по ценам возможной продажи. Претензии кредиторов распространяются при этом не только на профессиональное имущество, но и на личное имущество собственников предприятия. В состав такого баланса включается только имущество, принадлежащее на праве собственности.

Таким образом, статический баланс фиктивной ликвидации является только правовой основой для ликвидации. Если же данные статического баланса свидетельствуют о том, что необходима процедура банкротства, т.е. возникает вторая ситуация, как указывалось ранее, то составляется ликвидационный баланс. В данном балансе в отличие от первого применяются два подхода к оценке имущества предприятия - по ценам реальной продажи для реализованного имущества и ценам возможных поступлений денежных средств - для имущества, предназначенного для продажи.

Если результаты анализа статического баланса фиктивной ликвидации являются основанием для продолжения деятельности предприятия, то составляется баланс в целях выявления финансового результата, т. е. определения эффективности вложенного капитала и оценки качества управления предприятием. Поэтому вполне логичным является то, что в состав такого баланса включается только имущество, участвующее в формировании финансового результата предприятия, т.е. профессиональное имущество. Вследствие этого Савари приходит к выводу обособления профессионального и личного имущества собственника, который является основой одного из фундаментальных принципов динамического учета - обособленного учета имущества предприятия.

Баланс, построенный для определения финансового результата предприятия, является следствием продолжения его деятельности, т.е. возникает условие, когда отпадает необходимость реальной ликвидации и распределения имущества предприятия. Поэтому нет основания для применения оценки имущества по ценам возможной или реальной продажи. В связи с этим основной задачей такого баланса является оценка эффективности использования этого имущества, которая достигается через применение оценки по реальным фактическим затратам, т.е. по стоимости приобретения или создания этого имущества или по исторической стоимости.

Баланс финансового результата стали впоследствии называть динамическим балансом. Такое отождествление понятия динамического баланса и баланса финансового результата отдельными авторами является не совсем корректным, как справедливо замечают М.И. Кутер и М.М. Гурская, по следующим причинам:

- во-первых, данный термин не упоминается в трудах Савари и по всей вероятности не употреблялся в семнадцатом столетии совсем;

- во-вторых, понятие "динамический баланс" намного шире, чем применение принципов учетного периода, обособленности имущества предприятия и оценки имущества по исторической стоимости[[10]](#footnote-10). Динамический учет невозможен без применения основополагающего принципа начисления, на основании которого в рамках одного учетного периода производится оценка полученных доходов, получение которых обеспечены соответствующими расходами.

Поэтому основной целью динамического учета является достоверное исчисление и отражение финансового результата за определенный отчетный период путем сопоставления доходов и расходов предприятия за этот период. Для достижения поставленной цели имущество необходимо оценивать, как максимум, по стоимости его приобретения или по исторической стоимости.

## 2.2 Динамическая теория Шмаленбаха

Шмаленбах в отличие от сторонников статической теории считал, что только по данным баланса нельзя определить имущественное положение предприятия. "Путем сложения отдельных активов и вычета пассивов нельзя определить стоимость организации, а отсюда и имущества субъекта хозяйствования. Таким способом можно получить лишь некоторые данные"[[11]](#footnote-11). Для Шмаленбаха, как указано выше, определение достоверного финансового результата организации является приоритетной задачей бухгалтерской отчетности. Поэтому он приходит к выводу о том, что экономическое значение баланса намного ниже отчета о прибылях и убытках. Только знание финансового результата, по мнению Шмаленбаха, является наилучшей предпосылкой для защиты интересов кредиторов и принятия упреждающих мер против возможного банкротства. В условиях продолжения деятельности учредителям и другим пользователям необходима краткосрочная информация, т.е. за отдельный период или за хозяйственный год. Поэтому Шмаленбах вводит такие экономические категории, как доходы, расходы.

Не рассматривая в рамках данной работы содержание понятийного аппарата этих и других экономических категорий, связанных со стоимостным измерением в бухгалтерском учете, необходимо отметить, что доходы, по его мнению, представляют собой поступления за отчетный период или являются положительными составляющими результата периода. Расходы - это издержки периода или отрицательные составляющие периода. Поэтому отнесение всех издержек по приобретению активов на расходы отчетного периода является неправомерным, если эти активы предприниматель намерен использовать и получать доходы от их использования в течение нескольких отчетных периодов.

Новым в динамической теории Шмаленбаха является рассмотрение амортизации основных средств как способа распределения затрат по их приобретению на расходы по периодам использования этих активов, в то время как в статической теории амортизация воспринималась только как уменьшение потребительной стоимости основных средств. Поэтому издержки на приобретение активов станут расходами только в период их использования. Эти расходы, распределенные по отдельным периодам, должны быть противопоставлены доходам в отчете о прибылях и убытках. Доходы, не полученные в отчетном периоде, рассматриваются в динамической теории как нереализованная предварительная работа будущего периода. То же самое относится и к оборотным активам, расходы по которым возникнут, по мнению Шмаленбаха, также в периоде их использования.

Аналогично активам пассивы воспринимаются в динамической теории как нереализованные последующие работы. Обязательства, имеющиеся у организации по состоянию на отчетную дату, отражаются в пассиве баланса и противопоставляются отнесенным в актив предварительным работам, которые в свою очередь характеризуют имущество организации. Отраженные в пассиве последующие работы будут использоваться после составления баланса.

Вкладом Шмаленбаха в развитие стоимостного измерения является также то, что он ввел понятие "резервы риска", которые отражаются в пассиве при возникновении гарантийных обязательств, связанных с реализацией определенных видов готовой продукции. Корректировка обязательств на сумму указанных рисков является одним из методов достижения реальной оценки статей бухгалтерского баланса в целях соблюдения требования достоверности бухгалтерской отчетности.

Отражение имущества по более высокой рыночной стоимости ведет, по мнению автора динамической теории, к искажению финансового результата.

Для статической теории более важным, чем определение прибыли, является достоверное отражение имущественного положения организации. Поэтому вполне логичным в статической концепции является отражение реализуемой части имущества по рыночной стоимости.

# 3. Органическая теория Шмидта

Концептуальные подходы к стоимостному измерению получили свое развитие также в органической теории, автором которой является другой немецкий ученый Фриц Шмидт. Новым в его теории является то, что он рассматривал каждую организацию как клетку "в организме рыночного хозяйства". Поэтому название теории связано с определением "органическая[[12]](#footnote-12).

По мнению Шмидта, организация имеет предпосылки к получению положительного результата деятельности при ее способности к сохранению своего экономического потенциала. Поэтому центральная идея органической теории состояла в том, что при повышении цен на имущество, находящееся в распоряжении организации, необходимо часть прибыли использовать для поддержания его потенциала на прежнем уровне. Если же не учитывать повышение цен в условиях инфляции, то полученная прибыль будет включать в своем составе, по мысли Шмидта, фиктивную прибыль, обусловленную инфляционными процессами.

Для определения фиктивной прибыли Шмидт рекомендовал фактическую прибыль или, по его выражению, "номинальную прибыль" корректировать до величины "реальной прибыли". Корректировка производится путем пересчета фактических затрат с учетом текущих цен на отчетную дату. Для этого израсходованное сырье, материалы и другие оборотные средства оцениваются по стоимости приобретения на отчетную дату. Основные средства также подлежат переоценке по восстановительной стоимости. Затем производится корректировка сумм амортизационных отчислений, и ее соответствующая часть с учетом корректировки включается в состав стоимости издержек. В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости, определяемой на основе восстановительной стоимости и скорректированных сумм амортизационных отчислений. В результате сумм накопленной амортизации будет достаточно для воспроизводства основных фондов и поддержания их в состоянии, пригодном для дальнейшего использования.

Шмидт путем оценки основных средств не по первоначальной стоимости, а по восстановительной стоимости пытается определить стоимость воспроизводства или репродуктивную стоимость при допущении принципа непрерывности деятельности предприятия.

Таким образом, органическая теория содержит элементы статической теории в части использования текущих цен и динамической теории - определения достоверного финансового результата в условиях продолжения деятельности предприятия.

Кроме того, элементы динамической теории присутствуют в органической теории в части осуществления принципа реализации, в соответствии с которым прибыль отражается в отчетности только тогда, когда она реализована[[13]](#footnote-13).

Однако органическая теория отрицает принцип исторической стоимости, который является краеугольным камнем динамической теории. Поэтому данная теория и сам автор подверглись резкой критике со стороны Шмаленбаха за ее дуалистический характер.

Организация, согласно теории Шмидта, должна получать прибыль от предпринимательской деятельности в целях поддержания ее способности к дальнейшей деятельности. Прибыль формируется в процессе кругооборота капитала: Д-Т-Т/- Д/. Поэтому необходим анализ этих фаз кругооборота с выявлением изменений в объеме и структуре активов, который возможен, по мнению Шмидта, при ежедневном составлении органического баланса. Для формирования такого баланса автор органической теории считал необходимым составление органической калькуляции. Цены на производимую продукцию или выполненные работы определяются на основе "ежедневной калькуляции ежедневной стоимости". Ее суть сводится к пересчету фактических издержек по текущим рыночным ценам, определяемым на каждый день. Использование данной калькуляции позволит, по мнению Шмидта, отразить достоверно в учете процесс образования стоимости.

Заслугой Шмидта является теоретическое обоснование принципов органической калькуляции. Эти принципы наиболее полно обобщил, на наш взгляд, Я. Соколов, который выделил следующие основные моменты:

- приспособленность предприятия к требованию конъюнктуры рынка (эластичность);

- равномерность хода производства и реализации готовой продукции;

- поддержание производительности труда по предприятию на уровне не ниже среднего по народному хозяйству[[14]](#footnote-14).

Эти принципы не потеряли актуальности и в наши дни, соблюдение которых повлияют позитивно не только на развитие современного учета, но и на развитие экономики как на микроуровне, так и на макроуровне.

Элементы органической теории с оценкой запасов на уровне текущих цен нашли свое отражение частично в современных способах оценки по партиям поступления, а именно в применении метода ЛИФО. Использование данного метода позволит учесть так называемые резервы повышения цен.

Однако несмотря на значительную роль органической теории в трансформации стоимостного измерения в бухгалтерском учете, необходимо отметить присущие ей существенные недостатки. Так, концепция оценки Шмидта в рамках его органической теории направлена на защиту интересов кредиторов в условиях повышения цен или инфляции. В то же время она недостаточно учитывает интересы тех же кредиторов в условиях снижения рыночной стоимости. Организация в этих условиях будет продолжать свою деятельность, но ее стоимостная оценка будет ниже первоначальной величины. В результате кредиторы могут рассчитывать на уменьшенную долю в стоимостной оценке имущества.

# Заключение

Таким образом, именно представители немецкой национальной школы бухгалтерского учета внесли наибольший вклад в раскрытие статической и динамической природы баланса.

К примеру, к достоинствам статической теории Симона, на наш взгляд, можно отнести признание автора в том, что простым сложением объектов имущества и вычетом обязательств нельзя определить стоимость организации. Поэтому в бухгалтерском балансе должны найти отражение доходы и расходы будущих периодов. Исходя из принципа консерватизма, Шер обосновал принцип наименьшей оценки, который применяется в современном российском и международном учете. Данный принцип предусматривает вариантность в оценке. Так, если себестоимость активов, особенно оборотных, выше продажных цен, то последняя служит для оценки активов. Если же продажные цены выше себестоимости, то возможна оценка по себестоимости.

Обобщения Никлиша являются основным постулатом и в современной теории бухгалтерского учета.

Несомненной заслугой Ле Кутра является раскрытие процедурного характера тотального баланса и определение его сути как актива и пассива предприятия "в состоянии моментального покоя" и его статичности[[15]](#footnote-15).

Основным вкладом статической теории в становлении современного балансоведения является определение стоимости чистого имущества субъекта хозяйствования с помощью баланса или, говоря современным языком, стоимости чистых активов.

Статическая теория внесла большой вклад в становление современного балансового права.

Основной заслугой Савари является вывод о том, что нельзя обходиться одним балансом для решения всех учетных задач.

Новым в динамической теории Шмаленбаха является рассмотрение амортизации основных средств как способа распределения затрат по их приобретению на расходы по периодам использования этих активов, в то время как в статической теории амортизация воспринималась только как уменьшение потребительной стоимости основных средств.

Вкладом Шмаленбаха в развитие стоимостного измерения является также то, что он ввел понятие "резервы риска", которые отражаются в пассиве при возникновении гарантийных обязательств, связанных с реализацией определенных видов готовой продукции.

Заслугой Шмидта является теоретическое обоснование принципов органической калькуляции.

Таким образом, немецкая школа бухгалтерского учета внесла значительный вклад в развитие концептуальных подходов к оценке, на базе которых в настоящее время применяется множество способов оценки.

# Список литературы

1. Бете Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. /Научный редактор В.Д. Новодворский; Вступление А.С. Бакаева; Прим. В.А. Верхова. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. 454 с.
2. Кутер М.И., Гурская М.И. Теория многообразия балансов // Бухгалтерский учет. 2003. №6. С. 60-61.
3. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии// Бухгалтерский учет. 2004. № 9. С. 5 - 10.
4. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика. 2000. 160 с.
5. Соколов Я. В. Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2005. №15. С. 49-53.
6. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет от истоков и до наших дней: Учебн. пособие для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ. 1996. 638 с.: ил.
7. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. 272 с.: ил.

1. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии// Бухгалтерский учет. 2004. № 9. С. 8 [↑](#footnote-ref-1)
2. Кутер М.И., Гурская М.И. Теория многообразия балансов // Бухгалтерский учет. 2003. №6. С. 60 [↑](#footnote-ref-2)
3. Бете Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. /Научный редактор В.Д. Новодворский; Вступление А.С. Бакаева; Прим. В.А. Верхова. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000 – С.12 [↑](#footnote-ref-3)
4. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.100 [↑](#footnote-ref-4)
5. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С. 140 [↑](#footnote-ref-5)
6. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.142 [↑](#footnote-ref-6)
7. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика. 2000. – С.47 [↑](#footnote-ref-7)
8. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика. 2000. - С.62 [↑](#footnote-ref-8)
9. Бете Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. /Научный редактор В.Д. Новодворский; Вступление А.С. Бакаева; Прим. В.А. Верхова. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. – С.13 [↑](#footnote-ref-9)
10. Кутер М.И., Гурская М.И. Теория многообразия балансов // Бухгалтерский учет. 2003. №6. С. 60 [↑](#footnote-ref-10)
11. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.32 [↑](#footnote-ref-11)
12. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.92 [↑](#footnote-ref-12)
13. Бете Йорг. Балансоведение: Пер. с нем. /Научный редактор В.Д. Новодворский; Вступление А.С. Бакаева; Прим. В.А. Верхова. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000 – С.19 [↑](#footnote-ref-13)
14. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.150 [↑](#footnote-ref-14)
15. Соколов Я. В., Соколов В.Я. История развития бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика. 2003. – С.142 [↑](#footnote-ref-15)