Министерство образования и науки Российской Федерации

*Федеральное государственное бюджетное образовательное   
учреждение высшего образования*

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Кафедра бухгалтерского учета, аудита и АОД**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

О. Шмаленбах и его динамическая идеология бухгалтерского учета

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Работу выполнила | |  | | Степановская Екатерина Александровна | | |
| Факультет | экономический | | | курс | | 2 |
| Направление | |  | 38.03.01«Экономика» | | | |
| Научный руководитель | |  | | | канд. экон. наук, доц. М.М. Гурская | |
| Нормоконтролер | |  | | | канд. экон. наук, доц. М.М. Гурская | |

Краснодар 2016

Содержание

1. Динамическая идеология бухгалтерского учета
   1. Формирование личности О.Шмаленбаха как основоположника бухгалтерского учета ………………………………………………………….……. 3
   2. Вклад О. Шмаленбаха в теорию бухгалтерского учета …………… 7
   3. Теория динамического баланса ……………………………………………… 11
2. Практическая часть ………………………………………………………………………..….. 16
3. Список литературы ..…………………………………………………………………………… 27

1 Динамическая идеология бухгалтерского учета

1.1 Формирование личности О. Шмаленбаха как основоположника

бухгалтерского учета

Эйген Шмаленбах является выдающимся немецким экономистом, крупнейшим теоретиком бухгалтерского учета ХХ в., автором теории динамического баланса.

Иоганн Вильгельм Эйген Шмаленбах родился 20 августа 1873 г. в немецком городе Хальвер в семье мелкого фабриканта. Родители отдали Эйгена в местную гимназию, чтобы дать сыну хорошее образование. Но финансовые трудности вынудили его оставить учебу в гимназии. В 1890 г. семнадцатилетний Эйген начал работать на фабрике по производству дверных замков, принадлежащей его отцу. Спустя год, когда финансовое положение семьи улучшилось, юноша поступил учиться в коммерческое училище в Велберте, где изучал бухгалтерский учет и калькуляцию фабричного производства. В 1895 г., окончив обучение, он вернулся к семье, и отец назначил сына ответственным за бухгалтерский учет и калькуляцию. Однако спустя три года, Эйген покинул семейное предприятие и поступил в только что учрежденный в Лейпциге институт торговли по специальности «руководитель фабричного производства».

Весной 1900 г. Шмаленбах выдержал государственный экзамен на «отлично», однако желанное место ассистента в институте торговли города Кельна получить ему не удалось. В этой непростой ситуации поддержку талантливому выпускнику оказал один из его учителей профессор Карл Бюхер, видный экономист своего времени. В 1901 г. Эйген начал работать у профессора ассистентом. В этом же году Шмаленбах женился на еврейке Марианне Закс. Отец Эйгена был против этого брака и разорвал отношения с сыном, лишив его финансовой поддержки. Так молодой человек оказался перед необходимостью самостоятельно зарабатывать на хлеб.

Желанное место работы в Кельнском институте торговли Эйген получил лишь в 1903 г. Вместе с женой и годовалой дочерью Марианной он переехал в Кельн, где в институте его ожидали полупустые залы аудиторий и мизерный заработок, величина которого зависела от количества слушателей. Но уже через год попасть на лекции молодого преподавателя было непросто: Эйгену удалось заразить интересом к своему предмету половину студентов всего института. Шмаленбах старался развивать у подопечных способность самостоятельно мыслить, выявлять причинно-следственные связи, уверенно находить пути решения имеющихся задач. При этом молодой педагог никогда не пользовался конспектами и не требовал дословного штудирования своих лекций, чем выгодно отличался от большинства своих коллег. Это помогло ему в кратчайшие сроки завоевать признание и любовь студентов. Триумфальный успех начинающего преподавателя был отмечен руководством института. В 1906 г. в возрасте 33 лет Эйген был удостоен звания профессора, но при этом он не имел ни диплома о законченном высшем образовании, ни защищенной диссертации.

Впрочем, несмотря на успехи в научной сфере, молодой профессор не собирался заниматься исключительно теоретической работой. Уже в первые годы преподавательской деятельности в Кельнском институте торговли Шмаленбах начал работу по созданию архива, который позже будет назван «балансовым архивом». В подборку войдут опубликованные балансы, уставы, юбилейные сборники, отчеты годовых собраний предприятий, а также материалы о слияниях и ликвидациях фирм, биржевые бюллетени, отчеты банков и курсы валют. Архив станет основой, помогающей изучать экономику предприятия на реальном практическом материале.

Эйген являлся одним из учредителей созданного в Кельне «Общества по доверительному управлению имуществом» — «Treuhand AG». Работал он и в качестве аудитора — ему доверяют такие крупные предприниматели как Титц, Крупп и Флик. Уважая мастерство и профессионализм Шмаленбаха, современники называли его «отцом аудита».

Научные изыскания Эйгена Шмаленбаха привели к созданию новой концепции баланса, в основе которой лежит идея, что последний показывает не состояние, а движение хозяйственных средств и их источников. По мнению ученого, баланс должен был выступать в качестве инструмента для определения размера прибыли, а показателем доходности и рентабельности должна была служить сама прибыль.

В годы после Первой мировой войны Германия как проигравшая сторона находилась в чрезвычайно тяжелом положении, и немецкое правительство было вынуждено соблюдать режим жесточайший экономии и целесообразного распределения средств и имеющихся ресурсов. Нашлось дело и для профессора Шмаленбаха, накопившего изрядный опыт в сфере учетной практики. Ученому было поручено возглавить «Специальный комитет по счетному делу», в рамках которого Эйген продолжил свои научные изыскания.

Согласно Шмаленбаху, важнейшим средством для достижения экономии ресурсов и рациональной организации промышленного производства являлся бухгалтерский учет в отдельных отраслях промышленности. Основой для него должен был быть единый план счетов. Важность счетных планов профессор видел в том, что они позволяют выявлять причину расхождений между величиной полученного и запланированного результата, а также проследить затраты и доходы, сопоставить приход и расход. Время подтвердило справедливость теоретических выкладок ученого.

Ученого привлекало практическое изучение отраслей промышленности. С этой целью он в 1921 г. прервал свою преподавательскую деятельность. Покинув университет, Эйген сосредоточил свое внимание на практическом изучении ряда отраслей тяжелой промышленности. Практическое изучение производственных процессов привело Шмаленбаха к выводу о закате свободной рыночной экономики и рождении новой экономической концепции, о чем он объявил в 1928 г. в своем докладе, известном как «Венская речь». Ученый убедительно доказал, что объем производства в экономике новой эпохи больше не зависит от рыночных механизмов и не согласуется с потребностями рынка. Доклад стал настоящей сенсацией, а его автора уже на следующий день назвали самым выдающимся ученым-экономистом современности.

Теория баланса Шмаленбаха, названная динамической, произвела настоящий переворот и вызвала не только интенсивное обсуждение в среде именитых ученых, но и послужила толчком для появления иных концепций баланса, среди которых наиболее известными стали органический баланс Шмидта и номинальный баланс Ригера.

За свою долгую жизнь Шмаленбах успел повидать немало: конституционную монархию, революцию и Веймарскую Республику, две мировые войны. Но самый тяжелый период в его жизни был связан с приходом к власти нацистов.

Поскольку жена ученого была еврейкой, Шмаленбах решил эмигрировать из страны, опасаясь репрессий. Но получить разрешение на выезд ему не удалось. Впрочем, власти не запретили ему заниматься научной деятельностью и даже сохранили профессорский оклад.

В конце 1943 г. репрессии против евреев стремительно набирали силу. Эйгена и его супругу выселили из собственного дома в гетто. Семья ученого оказалась под угрозой попадания в концентрационный лагерь. Профессор с женой спаслись бегством и тайно перебрались в Годесберг, где в доме своего бывшего ученика Людвига Файста скрывались вплоть до вступления на территорию Германии американских войск.

Сразу после окончания войны Шмаленбах начал активную деятельность по возобновлению учебного процесса в Кельнском университете. Зимой 1945 г. в еще не отапливаемых аудиториях он начал читать курс лекций «Баланс и финансы». Профессор был полон идей, но возраст и подточенное здоровье вынудили его ограничится проведением семинаров по организации производства. А летом 1950 г. Эйген и вовсе закончил свою преподавательскую деятельность. В 1954 г. ученый приступил к работе над книгой, посвященной проблемам картелей и монополий, но не успел ее завершить. 20 февраля 1955 г. на 82-м году жизни профессор скончался от сердечной недостаточности.

Таким образом, жизнь великого ученого была полна трудностей и разочарований, которые не помешали ему достичь главной цели — внести собственный вклад в развитие бухгалтерского учета и принести пользу экономике своей страны.

1.2 Вклад О. Шмаленбаха в теорию бухгалтерского учета

Научные труды О. Шмаленбаха были ориентированы на поиск путей улучшения управления новой взаимосвязанной экономикой, что позволило ученому внести важный вклад в теории цен и издержек, организационную теорию, теорию балансовых отчетов и в организацию счетоводства.

Заслуги О. Шмаленбаха в области теории издержек связаны с тем, что он разработал их типологию и установил принципы дифференцирования расходов в зависимости от назначения, а также внес вклад в рассмотрение проблемы размещения косвенных издержек.

В 1899 г. Шмаленбахом были определены четыре основных типа издержек: пропорциональные (переменные) издержки; постоянные издержки; пропорционально уменьшающиеся издержки; прогрессивные издержки.

М. Уорнер пишет: «О. Шмаленбах заявлял, что «наиболее важным при калькуляции издержек является наличие отчетливого представления об их назначении». Цель О. Шмаленбаха заключалась в том, чтобы выяснить релевантность издержек для каждого типа принимаемых решений» [2].

При назначении цены он предлагал обращать внимание на то чтобы, во-первых, политика ценообразования была независимой от калькуляции издержек; во-вторых, политики ценообразования использовала два способа расчета издержек: применение в качестве возможного подхода к определению цены средних производственных затрат и расчета лишь переменных (пропорциональных) издержек.

Таким образом, в период, когда производство не достигает уровня своих реальных возможностей, следует использовать такой метод расчета издержек, который допускает принятие более низкой предельной цены.

Вот как объясняет такую позицию М. Уорнер: «Предложения О. Шмаленбаха относительно того, как компании должны устанавливать цены на свои товары, разрабатывались под влиянием экономических условий того времени, отмеченных глубокой депрессией и ростом власти крупных групп и картелей. Он утверждал, что если все компании начнут основывать свои расчеты цен на использовании формулы средних полных затрат, то это не позволит им учесть эффект снижающихся и прогрессивных издержек. Там же, где это происходит, экономика теряет управление и ее кризисное состояние продолжается» [2].

О. Шмаленбах считал, что «полностью свободная экономика основывается на принципе пропорциональных переменных затрат», и предлагал, чтобы компании систематически основывали свои цены на удельных переменных издержках. Использование оценок, основанных на переменных издержках, предлагалось еще в 1899 г., а принцип трансферных цен был частично сформулирован в 1909 г.

Таким образом, О. Шмаленбах выступал против тезиса об использовании при расчете цен полных нормальных издержек.

Как показывают результаты работы О. Шмаленбаха в компании Tietz в 1907 г., он начал интересоваться вопросами организации крупных фирм еще до начала Первой мировой войны. Его основная мысль была направлена на то, чтобы избежать бюрократизации таких компаний за счет децентрализации их структуры и добиться подотчетности их руководителей. Для этого он предложил использовать три средства: разбивать компанию, насколько это возможно, на субкомпании; вводить систему трансфертных цен в отношения между субкомпаниями, с тем чтобы в максимальной степени обеспечить удовлетворение ее генеральных интересов; рассматривать руководителей в качестве предпринимателей и выплачивать им процентные вознаграждения двух типов: в зависимости от общей прибыли компании и от финансовых результатов возглавляемых ими отделов.

Что касается второго средства, то в опубликованной в 1909 г. статье О. Шмаленбах систематически исследовал достоинства и недостатки четырех типов трансфертных цен: основанных на полных издержках производства продукции, на нормальных издержках (ожидаемых издержках за средний период времени), рыночных ценах и пропорциональных переменных издержках. После отказа от использования рыночной цены, «которая не позволяет реализовать некоторые преимущества объединения компаний), он продемонстрировал, что, когда компания работает с неполной загрузкой мощностей, следует использовать систему переменных издержек — как альтернативу реальной или стандартизованной системе издержек продукции.

В 1919 г. О. Шмаленбах уточнил, что в случае затруднений и ограничений поставок должна использоваться трансфертная цена, основанная па понятии упущенной выгоды.

В 1908 г. в статье «Амортизация» О. Шмаленбах схематично наметил контуры своей системы счетоводства. В 1919 г., также в своем обозрении, он примерно на ста страницах изложил основы теории бухгалтерского баланса, рассматриваемой с динамической точки зрения. Впоследствии эти материалы легли в основу книги, которая принесла ее автору широкую известность.

В 1927 г. О. Шмаленбах опубликовал в своем обзоре описание модели плана счетов. Эта работа оказала огромное влияние на выработку стандартов и организацию счетоводства в странах континентальной Европы. Модель основывалась на двух основных идеях, которые должны были «продать» понятие калькуляции издержек и создать банк данных для помощи в принятии решений.

О. Шмаленбах хотел заставить промышленных лидеров вести производственную бухгалтерию. В то время как в промышленности наблюдалось усиление тенденции разделения финансовой и управленческой отчетности, он предлагал модель плана счетов, основанную на двух принципах, которые должны были стимулировать осуществление калькуляции издержек — принцип систематической связи управленческой и финансовой отчетности (единая модель плана бухгалтерских счетов).

Этот принцип является альтернативным для принципа разъединения двух типов отчетности, который является характерной чертой некоторых других использовавшихся в Германии схем: О. Шмаленбах был сторонником монизма в счетоводстве.

Принцип упорядочения групп в плане бухгалтерских счетов согласно схеме продвижения товаров компании (поставки, производство, сбыт). Этот принцип в корне отличается от принципа балансового отчета (или совокупного принципа предоставления отчета), согласно которому структура групп в плане счетов по возможности наиболее точно соответствует структуре балансового отчета и отчета о прибылях и убытках (и отдает приоритет финансовому учету).

О. Шмаленбах хотел создать банк данных для оказания менеджменту помощи в принятии решений. Хотя он официально изложил принцип использования «нейтральной» информационной системы (достаточно полной, для того чтобы дать различным ее пользователям возможность выбрать ту информацию, которая им требуется) лишь в 1948 г., его план счетов 1927 г. является прототипом реализованной им в будущем модели. Она предоставляла своим пользователям сведения о затратах в зависимости от степени их изменчивости, природы, функции и принадлежности к подразделению компании или конкретному товару, а также обеспечивала дифференцирование издержек для финансовой и управленческой отчетности.

О. Шмаленбах сумел разработать целую концепцию баланса, получившую название динамической и ставшей противопоставлением статической идеологии бухгалтерского баланса.

Основная идея Шмаленбаха — объединение достижений экономической науки и практической производственной деятельности, которое позволяет плодотворно развивать учение об экономике и организации производства — и сегодня имеет своих приверженцев. Так, на родине ученого успешно действует «Общество Эйгена Шмаленбаха». Организация располагается в Кельне и Берлине и ежегодно проводит научные конференции и дни, посвященные экономике Германии. В 1978 г. обществом была учреждена премия имени Шмаленбаха, которая вручается за выдающиеся разработки в сфере экономики.

Таким образом, все вышесказанное лишь в какой-то мере описывает тот вклад, который внес Э. Шмаленбах в развитие бухгалтерского учета. Он успел коснуться практически всех важных вопросов и проблем, разработка которых имела значение не только для прогресса в науке, но и для стабилизации экономики страны. Концепция динамического баланса, несомненно ассоциируется с именем этого великого ученого, но о ней подробно будет изложено дальше.

1.3 Теория динамического баланса

Наличие статической и динамической концепций бухгалтерского баланса объясняется тем, что при определении задач баланса сторонники одной теории признают финансовое положение организации, а другие видят ее в исчислении финансового результата организации.

Динамический бухгалтерский учет является таким же древним, как и статический учет. Раймонд де Рувер в своем труде о состоянии бухгалтерского учета еще до Пачоли отметил, что активы некоторых балансов, например, компании Датини во Флоренции, начиная с 1399 г. содержали статьи расходов будущих периодов. Присутствие такого «фиктивного» актива не было ни случайностью, ни ошибкой.

Таким образом, как отмечает Ж. Ришар, «…с момента возникновения двойной записи зародилась динамическая философия» [1].

Однако, бурное развитие теории динамического баланса приходится на начало ХХ века, когда в 1908 г. вышла в свет научная работа Э. Шмаленбаха «Амортизация», а в 1919 г. и книга «Динамический баланс».

О. Андреева, рассматривая концепцию динамического баланса, пишет: «Развивая концепцию динамического баланса, Шмаленбах утверждал, что главным в учете является корректное исчисление финансового результата (прибыли или убытка). Для реализации этой цели ученый настаивал на добросовестном исчислении затрат и прибыли с последующим их отражением в балансе» [5].

Причем, как отмечает Ф. Обербрикманн, исчислять финансовые результаты необходимо по периодам: «Непрерывность деятельности предприятия предполагает расчет финансовых результатов после каждого существенного периода; задачей этого расчета служит исчисление прибыли периода для получения данных об эффективности деятельности и этапе развития предприятия» [7, с. 178].

Из чего следует, что фундаментальными принципами динамического бухгалтерского учета являются: капитал, результат, доходы и расходы.

Динамическая концепция принимает во внимание только тот капитал, который действительно вложен в предприятие, при этом он, независимо от форм юридического контроля над активами, включает все их виды.

Согласно теории динамического баланса, финансовым результатом является изменение в следствии хозяйственной деятельности величины вложенного капитала за определенный период. Он равен разности между доходами и расходами.

Увеличение вложенного капитала возможно в результате производства.

В теории динамического баланса активами признаются элементы капитала, вложенного в предприятие и еще не потребленного.

О. Шмаленбах представил динамический балансовый отчет в виде «моста между расходами и затратами, с одной стороны, и поступлениями и доходами — с другой».

Для того чтобы пояснить свою мысль, он приводил следующую таблицу статей активов и пассивов (таблица 1.1).

Таблица 1.1 — Статьи динамического балансового отчета [2]

|  |  |
| --- | --- |
| Активы | Пассивы |
| 1. Расходы отчетного периода — будущие расходы | 1. Расходы отчетного периода — будущие расходы |
| 2. Доходы отчетного периода — будущие поступления | 2. Поступления отчетного периода — будущие доходы |
| 3. Расходы отчетного периода — будущие поступления | 3. Поступления отчетного периода — будущие расходы |
| 4. Доходы отчетного периода — будущие расходы | 4. Расходы отчетного периода — будущие доходы |
| 5. Денежные средства |  |

М. Л. Пятов пишет: «В динамическом балансе, таким образом, элементы актива представляют собой группировку величин расходов фирмы, понесенных с целью получения доходов в будущем, но эти доходы еще не принесших (не окупившихся)…» [3].

В отличие от статической концепции, личное имущество собственников, акционеров или руководителей исключается из актива, тогда как непотребленные нематериальные услуги (расходы будущих периодов) и права владения и пользования включаются. Следовательно, запись нематериальных услуг в актив (в частности из-за необходимости их последующей амортизации) осуществляется не по желанию, а обязательно [1].

Существует три способа аренды основных средств:

— объект переходит от арендодателя к арендатору после последнего платежа (лизинг);

— после окончания срока аренды имущество остается в руках собственника (традиционная аренда);

— по истечении срока имущество дальше эксплуатируется арендатором, но заключается новый договор (возобновляемая аренда).

Для того чтобы оценивать рентабельность активов необходимо учитывать вложенные средства по их себестоимости. Как продемонстрировал Шмаленбах, для того чтобы установить, какова масса вложенного капитала, породившая ту или иную величину прибыли, необходимо сохранение первоначально заданной оценки, которая может быть:

— стоимостью покупки (оборудование, сырье и т.д.);

— себестоимостью производства (производство предприятием той или иной продукции);

— стоимостью эксплуатации (аренда какого-либо оборудования).

При исчислении рентабельности все нереализованные элементы актива должны фигурировать в балансе по их себестоимости. Такие активы, как земля, торговые марки, ценные бумаги, предназначены не для продажи на рынке, а для использования на предприятии. Их стоимость постепенно включается в себестоимость вырабатываемой готовой продукции. Но прибыль у предприятия может возникнуть только после перепродажи этой продукции, и пока она не будет продана, все единицы этой продукции учитываются по себестоимости.

Сторонники динамической трактовки вопроса о моменте реализации предлагалось считать моментом реализации, т.е. моментом, когда стоимость (выручка) замещает себестоимость:

— получение денег, т.е. оплату;

— отгрузку ценностей;

— сдачу готовой продукции на склад.

При изучении регистрации акционерного капитала, нужно учитывать, что согласно динамической концепции, единственный капитал, который признается этой теорией — внесенный капитал, благодаря которому может быть получена прибыль.

Ж. Ришар так подходит к рассмотрению данного вопроса: «…Во время создания фирмы или дополнительного привлечения капитала счет «Уставный капитал» в пассиве будет кредитован только на внесенную величину, а в активе будут зарегистрированы внесенные деньги или вклад в натуральной форме. В этом случае в балансе нет информации о подписанном, но реально не внесенном капитале. При реализации своей продукции предприятие увеличивает ее себестоимость на сумму прибыли. Эта операция, отраженная в счете, выставленном покупателю, до его оплаты образует дебиторскую задолженность. Согласно динамической теории, в случае отсрочки платежа счет регистрируется без процентов, а в момент оплаты проценты, связанные с отсрочкой, отражаются по кредиту счета «Прибыли и убытки» [1].

В отношении кредиторской задолженности ситуация аналогична.

Что же касается вопроса амортизации, то в рамках динамической концепции он развивался довольно медленно и только в 1908 г. в статье О. Шмаленбаха была четко сформулирована динамическая теория амортизации.

В «Амортизации» он обозначил принципы, и вот как писал о первом: «Правильным принципом начисления амортизации является принцип, согласно которому в течение срока эксплуатации основного средства по годам распределяется не только стоимость его приобретения, но и затраты, связанные с сохранением его производительной эксплуатационной способности» [4].

О. Шмаленбах выделял следующие методы амортизации:

— безамортизационный метод;

— амортизация с долей от остаточной стоимости;

— амортизация с долей от цены приобретения;

— амортизация в доле прибыли.

В отличие от статической амортизации, динамическая связана не с обесценением соответствующих активов, а с процессом переноса стоимости, который обусловлен условиями эксплуатации оборудования (поэтому, если с помощью оборудования можно произвести несколько единиц данного продукта, и известно его количество по периодам, то рассчитывается сумма амортизации на каждый отчетный период).

Т. В. Еременко отмечает: «При выборе метода амортизации О. Шмаленбах опирался на принцип осмотрительности, который играет огромную роль в концепции динамического баланса именно для амортизации. Поэтому он отдал предпочтение ускоренному методу, согласно которому наибольшие амортизационные суммы списываются в первые годы срока эксплуатации объекта. Для Шмаленбаха главным было определение правильной величины затрат, а балансовая стоимость для него наименее важна, ибо она служит только цели определения затрат, распределяемых в дальнейшем по годам» [6, с. 166].

Сумма начисленной амортизации и в статической, и в динамической бухгалтерии одна и та же; но в течение каждого отчетного периода динамическая амортизация распределяется по принципу перенесения стоимости в зависимости от той пользы, которую приносит машина или здание, при этом во внимание будет заранее принята ликвидационная стоимость этого оборудования.

Таким образом, учение Шмаленбаха являлось в ХХ в. новым, свежим взглядом на саму сущность бухгалтерского баланса и на его возможности. Концепция, разработанная Шмаленбахом лежит в основе современного определения динамического баланса. Недаром М. Л. Пятов пишет в своей статье: «Пожалуй, не будет преувеличением сказать, что современный нам учет начинается именно со Шмаленбаха и его динамической теории баланса» [3].