

БАЛАНСОВАЯ ТЕОРИЯ ИОГАНА ФРИДРИХА ШЕРРА И ЕЕ ВЛИЯНИЕ НА БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В XX – XXI ВЕКАХ

*А.Ю. Стаханов
г. Белгород, Россия*

По мнению одного из самых авторитетных современных российских исследователей истории и теории бухгалтерского учета Я.В. Соколова (СПб, 1938-2010), «Иоган Фридрих Шерр (1846 – 1924) – самый известный бухгалтер» [2, с. 177]. Следует отметить, что для русскоязычных читателей – и начинающих, и профессионалов в области бухгалтерии наиболее известной является следующая фундаментальная работа этого выдающегося швейцарского ученого: «Бухгалтерия и баланс», третье издание на русском языке, перевод с пятого издания на немецком языке (перевод выполнен под научной редакцией выдающегося российского исследователя бухгалтерии начала XX века Н.С. Лунского, сопровождается дополнениями и примечаниями, имеющими отдельную научную ценность), опубликованная издательством «Экономическая жизнь», Москва, 1925 г. По нашему мнению, множественное переиздание этой книги как в Европе (на немецком языке), так и в России, свидетельствуют о высокой степени востребованности идей, которые раскрыл в ней автор, среди тех лиц, кто приобретал эту книгу и учился по ней бухгалтерии. Отметим, что эти идеи не утратили востребованности среди современных преподавателей, исследователей и методологов бухгалтерского учета и отчетности как в России, так и за рубежом. Об этом свидетельствуют и наличие множества цитат в диссертациях современных соискателей ученых степеней, и содержание современных учебников по основам бухгалтерии и бухгалтерской отчетности (балансоведению) как российских, так и зарубежных авторов, и понимание элементов финансовых отчетов, характеризующих финансовое положение организации, изложенное в Концептуальной основе финансовой отчетности, опубликованной IASB (Советом по международным стандартам финансовой отчетности). Считаем целесообразным познакомить участников конференции с некоторыми идеями, высказанными проф. И.Ф. Шерром, по образному выражению Соколова Я.В., «подлинного отца немецкого балансоведения» и указать на востребованность этих идей даже сейчас, спустя сто лет после их опубликования.

Общепринятым является мнение, состоящее в том, что эпиграф не только «украшает» печатную работу, но и задает весь тон исследования. В начале предисловия к первому изданию книги «Бухгалтерия и баланс» 1914г. Шерр привел слова, контекстно содержащиеся в третьей части этой же книги: «Motto: Бухгалтерский учет – непогрешимый судья прошлого, необходимый руководитель настоящего и надежный консультант будущего каждого предприятия» [4, с. 396]. Эти замечательные слова человека, который не только понимал и учил других бухгалтерии, но и любил свою профессию, находили и находят свое подтверждение в практике управленческого, финансового учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности практически всех организаций, предприятий, компаний, фирм, корпораций (или, как принято сейчас говорить за рубежом, «отчитывающихся единиц»). Далее, в предисловии Шерр указывал: «Бухгалтерия (здесь и далее, если не отмечено иное, выделено автором) – наука смежная с математикой, правом, и наукой о хозяйстве; напротив, счетоводство есть искусство так применять эту науку в каждом отдельном хозяйстве, будь то производственное или потребительное хозяйство, что оно достигает указанной в motto цели». [там же, с. III Предисловия] Отметим, что современные преподаватели и авторы научных публикаций схожим образом позиционируют науку и практику бухгалтерского учета. Здесь так же уместно отметить слова современника Шерра, француза Е. Леотэ, приведенные в качестве эпиграфа к работе российского автора Максимова И.Г., опубликованной в 1906г. в Санкт-Петербурге: «Отсутствие счетоводства или его

нерациональное ведение неумолимо ведет частных лиц к бедствию, предприятия к разорению, а государство к той экономической анархии, которая предшествует социальному падению». [1, с. 1] Эти слова, на наш взгляд, также были актуальны весь XX век, актуальны они и в настоящее время.

В самом начале книги «Бухгалтерия и баланс» под заголовком «I. Понятие бухгалтерии» Шерр указывал следующее: «Бухгалтерия есть такая историография, имеющая предметом учреждение, производство промысла и ликвидацию отдельного хозяйства, которая счетным образом изображает кругооборот благ хозяйства по стоимости и по количеству, а равно и его затраты и доходы» [4, с.4]. Далее Шерр приводит достаточно обстоятельное (на двух страницах) «объяснение вышеуказанному определению», мы же приведем всего два его эпизода: «Бухгалтерия есть вид историографии отдельного хозяйства. Этим мы прежде всего утверждаем, что предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты и что исполнительное искусство бухгалтерии – счетоводство – состоит из записей в книги. ... Бухгалтерия основывается, как и всякое другое историческое описание, на документах, которые сперва записываются в хронологическом порядке событий, а затем уже могут быть обработаны систематически, т.-е. следуя *известным принципам и целям*. (здесь и далее, если не отмечено иное, курсивом выделено нами)» [там же, с.3-4] Следует отметить, что Шерр строго различал науку (нем. «*Buchhaltung*») и практику (нем. «*Buchführung*») бухгалтерии. Главную свою работу, книгу «Бухгалтерия и баланс» он посвятил науке.

Шерр писал: «Цель учета... состоит в двойном выводе чистого имущества» [там же, с. 40], т. е. определение величины капитала собственника предприятия. Следовательно, «Сущность каждого счета выражается не в обороте, а в его сальдо» [там же, с. 74].

Отметим, что идеи, пропагандируемые Шерром в свое время можно назвать современным словом «инновация», так как в основу процедуры бухгалтерского учета в отличие от современных ему и писавших ранее авторов Шерр определяет не счета, а бухгалтерский баланс, таким образом, излагая свою теорию учета не от частного к общему, а наоборот. Поэтому распространение получило такое название его теории, как «балансовая теория (учета) Шерра». В основе баланса согласно теории Шера лежит *уравнение капитала (или «капитальное уравнение»)*:

$$A - П = K \quad (1)$$

где: А – активы предприятия (в начале XX века эта категория тождественна понятию «имущество предприятия»);

К – капитал собственника предприятия,

П – долговые обязательства предприятия. [там же, с. 19]

Впоследствии это важнейшее для основ бухгалтерии уравнение получило название постулата Шерра:

Величина капитала собственников предприятия равна разности между величиной активов и величиной пассивов (долгов) этого предприятия.

В терминологии австрийского автора, современника Шерра, О. Шмаленбаха, уравнение (1) описывает статику предприятия. Динамика может быть описана следующими равенствами:

$$A - П = K + Пр - У; \quad (2)$$

$$A - П - K = Пр - У, \quad (3)$$

где *Пр* – прибыль;

У – убыток.

Отметим, что уравнение (3) тождественно постулату современника Шерра, итальянского автора Эмануэля Пизани: «Сальдо счетов статических равно сальдо счетов

динамических, каждое из них равно сумме прибыли», на практике означавшем введение в баланс вместо сальдо счета Убытки и Прибыли не сальдированных оборотов по результатным счетам. [3, с. 87] При этом Шерр вкладывал в указанный постулат иной смысл. Так, под «У» он понимал «лишь такое расходование вещных и юридических благ, оборотного или постоянного имущества, которое действительно уменьшает чистое имущество» [4, с. 258]. Указанные идеи тесно коррелируют с определением понятия элемента финансовых отчетов «Расходы», который наряду с «Доходом» характеризует финансовые результаты деятельности организации в соответствии с Концептуальной основой финансовой отчетности, опубликованной IASB.

В основе бухгалтерского баланса лежит постулат Шерра, представляющий формулу расчета чистого имущества (в современной терминологии «чистых активов») или, другими словами, капитала собственников. Однако сам баланс Шерр предлагает составлять по иной формуле, называемой не капитальным, а *балансовым уравнением*:

$$A = K + П \quad (4)$$

Это уравнение задает формулу построения начального баланса. Последующие балансы составляются по формуле:

$$A + У = K + П + Пр. \quad (5)$$

Отметим, что сам Шерр так описывал взаимосвязь представленных им капитального и балансового уравнений: «Форма (баланса) строится на балансовом уравнении для открытия счетов, а сущность — на уравнении капитальном. Лишь при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное уравнение» [Шерр, с. 179].

Как было указано выше, Шерр считал, что в основе процедуры бухгалтерского учета лежит баланс: «Баланс начинательный и баланс заключительный составляют альфу и омегу всякого счетоводства» [там же, с. 99]. Таким образом, ставшая сейчас уже традиционной процедура бухгалтерского учета начинается с бухгалтерского баланса на начало отчетного периода и заканчивается так же бухгалтерским балансом, но уже на конец такого периода. Кроме того, Шерр дает определение промежуточному балансу (отчету о финансовом положении предприятия на любую дату внутри отчетного периода (см. [4, с. 339]). Отметим, что такого рода баланс уже давно эффективно используется в корпоративных информационных системах управленческого учета для обоснования соответствующих решений высшего руководства, используется он и в финансовом учете для создания возможности начисления промежуточных дивидендов, для формирования отчета о финансовом положении (бухгалтерского баланса), представляемого кредитной организации, финансирующей деятельность организации (если формирование такого рода отчета установлено договором финансирования).

Следует отметить, что при построении баланса Шерр предлагал располагать статьи активов в порядке убывающей ликвидности [там же, с. 302, 304], что также используется в предписаниях современных нормативных документов, регулирующих структуру бухгалтерского баланса как в соответствии с федеральными стандартами бухгалтерского учета в России, так и в соответствии с МСФО

По мнению Соколова Я.В., «На современников самое большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету. Впервые такой подход был изложен Шерром в 1890 г.» [2, с.179]

Так как, по мнению Шерра, балансовое уравнение определяет правила регистрации двойной записью совершенных фактов хозяйственной жизни, основанные на противоположном влиянии оборотов по дебету и кредиту на соответствующие сальдо в активных и пассивных счетах, то и название теории учета было дано как теория «двух рядов счетов» [4, с.XVI Предисловия]. Так как сущность бухгалтерского баланса по

Шерру описывается уравнением « $A - P = K$ », то и счета по отношению к знаку равенства в таком уравнении можно разделить на две группы: счета, которые своими сальдо образуют статьи в левой части, Шерр называет счетами по исчислению имущества, а счета, образующие своими сальдо статьи в правой части, счетами по исчислению капитала.

Примечательно мнение Шера и в отношении квалификации объектов бухгалтерского наблюдения в качестве активов: «к активу относятся лишь те хозяйственные блага, право собственности на которые перешло к хозяйствующему субъекту» [4, с. 178]. Отметим, что и в настоящее время не утихает спор на тему: «Что считать активами – объекты имущества, находящиеся в собственности предприятия (мнение, предпочитаемое работодателями) или ресурсы, контролируемые предприятием в результате событий в прошлом (мнение, закрепленное в Концептуальной основе финансовой отчетности IASB). Мы считаем, что оба мнения могут быть подвергнуты критике. Если в основу юридического объяснения актива положить право собственности, то в балансе не подлежит отражению имущество, взятое в аренду; если право владения, то из баланса следует исключить всю дебиторскую задолженность.

Отметим, что Шерр указал на экономические границы бухгалтерии, которые «...проходят там, где затрата на теоретически возможное улучшение постановки дела в этих областях внутренней организации предприятия начинает становиться больше той частно-хозяйственной выгоды, какую может извлечь из него предприниматель» [там же, с. 442 — 443]. Это значит, что с того момента, как затраты на организацию и ведение учета превысят выгоду от организации и ведения такой информационной системы, необходимо отказаться от построения и ведения такой информационной системы, как нерациональной. Эта идея также содержится в современной Концептуальной основе финансовой отчетности IASB, в главе «Качественные характеристики полезной финансовой информации» под заголовком «Ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации».

Особо, по нашему мнению, следует указать на так называемое «Приложение автора» к книге Шерра «Бухгалтерия и баланс», озаглавленное как «Вуалирование баланса» в котором Шерр раскрывает смысл понятия вуалирования баланса, формальные и материальные средства вуалирования баланса, приводит пример вуалирования баланса Лейпцигским банком, указывает на вуалирование баланса как средство деловой политики акционерных обществ. Указанное «Приложение автора», завершающее фундаментальный труд известного швейцарца И.Ф. Шера может быть эффективно использовано в работе современных аудиторов и консультантов в области раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью предотвращения искажений и фальсификации такой отчетности.

Литература:

1. Максимов И.Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельско-хозяйственных предприятиях. [Текст] – СПб, 1906. – 96 с.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебное пособие для вузов. [Текст] - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. [Текст]. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
4. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. 3-е изд., пер. с 5-го нем. изд./Под ред. Н.С. Лунского. [Текст]. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.