

## КОНСТИТУЦИЯ БАЛАНСА

**А.А. Шапошников**

Новосибирский государственный  
университет экономики  
и управления – «НИНХ»

В статье рассматривается развитие национальных школ балансового учета – от итальянской школы к французской и от нее – к немецкой. Вершиной статической трактовки стал тотальный баланс Вальтера Ле Кутра, который он назвал конституцией баланса – его основным законом. Это такая схема актива и пассива тотального баланса, которая должна была изображать имущество, исчислять прибыль, наблюдать хозяйственные процессы и входить в состав отчетности. В свою очередь, Ле Кутр представил пять разделов актива и три раздела пассива. Немецкие юристы сформулировали основные требования к балансу: точность, полнота, ясность, правдивость, преемственность, единство баланса. Именно принципы ясности и правдивости через 50 лет положены в основу Международных стандартов финансовой отчетности.

**Ключевые слова:** бухгалтерский учет, баланс, финансовая отчетность, балансовое право, Вальтер Ле Кутр.

DOI: 10.17212/2075-0862-2014-4.1-7-13

О, пожелтевшие листы в стенах старинных библиотек,  
Когда раздумья так чисты, а пыль пьянее, чем наркотик!

*Н. Гумилев*

В истории бухгалтерского учета последовательно сменялось влияние различных национальных школ. В течение первых двухсот лет после выхода «Трактата о счетах и записях» определяющим было влияние итальянской школы с ее особым отношением к юридическим аспектам учета. Затем наступил черед французской школы с ее экономическим истолкованием всех учетных процессов. Итальянцы истолковывали все счета как личные по правилу Дегранжа: «Тот, кто получает – дебетуется, тот, кто выдает – кредитуется». Дегранж – это особая фигура в истории мирового учета, как считает профессор Соколов (и многие другие исследователи). Эдмонд Дегранж – послед-

ний великий бухгалтер XVIII века и первый бухгалтер века XIX. Француз, создавший так называемую американскую форму счетоводства, в которой соединил несоединимые категории: хронологию и систематику! Хронология учетных фактов, как известно, отражается в Журнале, а потом записи Журнала систематизируются в Главной книге. Дегранж так и назвал свою форму «Журнал – Главная!» И эта форма применяется до сих пор на предприятиях с небольшим числом учетных записей, ибо логика ее безупречна! Почему названа эта форма американской? Ее назвал так бельгиец И. Роланд, покоренный простотой, логикой и удобством конструкции. К тому

же Дегранж предложил использовать всего пять счетов: кассы, товаров, документов к получению, документов к оплате, убытков и прибылей. Дополнительно могут вестись счета капитала, баланса вступительного и баланса заключительного. Эта форма действует уже около 200 лет, бухгалтеры всего мира называют ее автора «пятисчетчиком» или «двенадцатиколоночником» (пять счетов по две колонки в журнале и еще две итоговые). Дегранж предпринял попытку построения и всеохватывающей теории бухгалтерского учета, поясняя все свои нововведения. Ведь до него все авторы просто заново переписывали «Трактат о счетах и записях» Луки Пачоли, вносили некоторые уточнения, но попытки построить теорию даже не предпринимались. Лука Пачоли, как известно, на авторство не претендовал, вспомните его эпиграф к трактату: «Го, что в пыли валялось и томилось забытым в темнице, Лука нашел для тебя, друг и читатель!» [5, с. 17]. А Дегранж был творцом, он жил идеями. А идей в бухгалтерском учете на протяжении долгих шести тысяч лет его истории явно не хватало. Ведь около шести тысяч лет тому назад возникла просто целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни. Как позже напишут историки учета, учет – есть не что иное, как способность запоминать вне человека! Пока все укладывалось в голове, и надобности в регистрации не было. Но вот кочующий из учебника в учебник пример: североевропейская кость волка с археологическим возрастом 150 тыс. лет и при этом с 14-ю зарубками! Значит, уже тогда что-то считали! Так потребности учета породили письменность и арифметику. Что появилось первым: слово или число – вопрос отдельный.

Более 500 лет началось описательное осмысление учета – сначала в Трактате Луки

Пачоли, затем в трудах всех его эпигонов. И лишь около 100–150 лет тому назад появились первые теоретические конструкции, сформулированы идеи развития учетных начал. Дегранжа в этом отношении сравнивают с отцом-основателем двойной бухгалтерии Лукой Пачоли. На труды Дегранжа будет потом опираться и автор Конституции баланса. Между тем экономическая трактовка диграфической (двойной) бухгалтерии «без прихода нет расхода» представляла все счета счетами средств и процессов. Французы прямо заявляли о том, что бухгалтер не юрист, а экономист! Лучшее из этого выразил Прудон, заявивший о том, что псевдополитэкономы украли у бухгалтера его истинное звание экономиста. А в конце XIX – первой четверти XX века главенствовала немецкая школа, создавшая балансоведение. Великие балансоведы, начиная с отца-основателя И.Ф. Шера, считали, что баланс – венец всего сущего в учете и постижение бухгалтерии надо начинать от баланса к счетам, но никак не от счетов к балансу, как до того учили итальянцы и французы. По этому поводу не лишним будет напомнить, что первые триста лет после Луки Пачоли баланс как отдельный отчетный документ просто отсутствовал в обиходе бухгалтера. Балансом принято было называть заключительный счет Главной книги, куда переносились остатки всех текущих счетов. И стороны баланса назывались тогда дебетом и кредитом. Названия «актив» и «пассив» появились позднее. Значительную роль в этом сыграло немецкое балансоведение. Именно немецкие авторы Г. Никлиш, Э. Папе, Г. Хольцер построили учение о статическом балансе и доказали, что баланс – это орудие исчисления стоимости.

Вершиной статической трактовки стал тотальный баланс Вальтера Ле Ку-

тра. Содержание баланса Ле Кутр определял очень просто: «Баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе» [3, с. 32]. Эта очень общая формулировка предполагает любую содержательную интерпретацию баланса, отсюда и название его – тотальный, т. е. всеобщий, объединяющий все подходы к балансу и выдвигающий на первое место учетную процедуру. А процедурный взгляд выражается в том, что каждая статья баланса должна соответствовать своему счету в Главной книге. Тотальный баланс, по мысли автора, должен был преследовать несколько целей:

- 1) изображать имущество;
- 2) исчислять прибыль;
- 3) наблюдать хозяйственные процессы;
- 4) входить в состав отчетности, ибо сам баланс – только составная часть более общей категории «отчетность».

Актив в тотальном балансе представлен пятью разделами.

1. Основные и оборотные средства, находящиеся в работе, – номинальный капитал (при этом средства располагаются в активе по убывающей ликвидности, т. е. от кассы, денежных средств, дебиторской задолженности к внеоборотным активам). Именно так, как построен актив в англо-американской бухгалтерии. В России, заметим, принят обратный порядок.

2. Средства, не имеющие прямого отношения к хозяйственной деятельности, – страховой капитал.

3. Средства, вложенные в социально-культурную сферу, – социальный капитал.

4. Средства, вложенные в сферу управления, – управленческий капитал.

5. Средства, не используемые на предприятии, – избыточный капитал.

Пассив делится на три раздела:

- 1) собственные средства;
- 2) кредиторская задолженность;
- 3) прибыль.

Эту схему актива и пассива тотального баланса Вальтер Ле Кутр назвал конституцией баланса – его основным законом. Почему предложенная структура баланса автором была названа конституцией? Прежде всего потому, что в это время в Германии начала действовать так называемая Веймарская конституция, принятая Веймарским учредительным собранием, официальная первая действующая в Германии демократическая конституция. Рейхспрезидент Фридрих Эверт подписал ее 14 августа 1919 года, и действовала она в стране до 1933 года, когда новый рейхсканцлер (имя его хорошо известно, не будем его поминать) и новый рейхстаг просто перестали выполнять положения действующей Конституции. Но официально Веймарская конституция была признана утратившей силу только 5 июля 1945 года, а до того и действующая, и недействующая она оказывала огромное влияние на государственное право европейских и не только европейских стран. Тщательность проработки отдельных положений, разработка процедурных начал участия рабочих в управлении производством, огромный раздел обеспечения правовых основ жизни общества вызывают удивление и до сих пор! Не случайно нарком юстиции СССР Николай Крыленко при подготовке Сталинской Конституции использовал положения Веймарской. Да что там СССР, на основе Веймарской конституции в 1949 году был принят Основной закон – Конституция Федеративной Республики Германии! Таково было качество работы немецких юристов. Надо сказать, что в двадцатые годы в Советской России было

переведено и издано большое число фундаментальных работ прежде всего европейских (более всего немецких) экономистов и бухгалтеров. Достаточно вспомнить классические работы Шера, Леоте и Гильбо, Ле Кутре [см. 3, 4, 7] и т. д. Вообще десятилетие двадцатых годов характеризуется активным сотрудничеством Советской России и Германии, может быть, потому что Германия признала нас первой? Наука, промышленность, литература и искусство, военное дело. Асы «Люфтваффе» оттачивали мастерство на аэродромах Липецка, а гений бронетанковых войск Гейнц Гудериан гонял боевые машины по полигонам Казани. А в начале тридцатых все это прекратилось. Прямо по «Апокалипсису нашего времени» Василия Розанова: «С грохотом, лязгом и скрежетом опускается над русской историей железный занавес. Действие окончилось. Пора надевать шубы и расходиться по домам. Немногие зрители оглянулись. Но ни шуб, ни домов не оказалось!» Именно тогда советский бухгалтерский учет выбился из общемировой колеи и свернул на свою дорогу. А на указателях этой дороги была указана главная цель: обеспечение сохранности социалистической собственности и, как следствие, информационное обслуживание затратного ценообразования. Прямо как во времена Петра Первого: сколько истратил при достаточно точном учете затрат и калькулировании, столько и получил. А покупатель один – государство! Когда творец балансовой реформы академик Струмилин в 1936 году предложил новую структуру баланса, изгнав ненавистное слово «капитал», заменив его словом «фонд», он использовал отдельные положения тотального баланса Ле Кутра. Общеизвестно, что структура баланса определяется соотношением его частей. Именно вертикаль-

ный и горизонтальный анализ конституции дает подлинную характеристику предприятия. Кроме конституции баланс по Ле Кутру включает и ситуацию, отражающую финансовый результат деятельности предприятия. И, по мнению автора, ситуация всегда определяется случайными числами, как и отчет о прибылях и убытках содержит «преходящие» данные (определение автора). А потому статика баланса важнее динамики, и раскрывается статика хозяйства в балансе не ради нее самой, а в целях совершенствования управления хозяйством. Конституция баланса Ле Кутра породила и специальную отрасль права – балансовое право (Г. Штауб, Г. Рем, Г.В. Симон). Именно немецкие юристы сформулировали основные требования к балансу.

1. Точность. Степень точности зависит от закона и целей, которые ставит высшая администрация акционерных обществ.

2. Полнота. Капитал в балансе показывается в объявленной, а не в фактически внесенной сумме. Разность предлагалось показывать в активе в качестве отдельной статьи дебиторской задолженности. Именно немецкие юристы считали способ обозначения капитала в полной сумме, определенной уставом, единственно правильным, но лишь в границах предписаний закона. П. Герстнер, последователь Ле Кутра, дал классическое в немецкой литературе определение: «Основной капитал есть сумма связанных статей актива, которая по покрытию всех долговых обязательств должна по уставу остаться для распределения между акционерами» [2, с. 54].

3. Ясность. Баланс должен быть понятен для всех специалистов, как утверждал Рем. А Герстнер настаивал на понятности для любого грамотного, точнее заинтересованного человека. Первая трактовка на-

зывалась субъективной ясностью, вторая – объективной.

4. Правдивость. Баланс должен быть составлен по требованиям закона, и все его показатели должны быть подтверждены первичными документами. Баланс будет правдивым, даже если первичные документы содержат умышленные искажения, приписки, фальсификации, а закон в отдельных своих статьях абсурден. Чуть позже великий русский бухгалтер Николай Афанасьевич Блатов ввел понятия правдивости и реальности баланса, обосновав их различие и написав едва ли не лучший (и по сию пору) учебник по балансоведению [1].

5. Преемственность, по мнению балансоведов, делилась на внешнюю (сохранение из года в год структуры баланса) и внутреннюю (сохранение принципов оценки статей).

6. Единство баланса. Баланс центра должен обязательно включать результаты балансов всех своих филиалов.

Вообще немецкое балансовое право оформилось в особую юридическую отрасль бухгалтерского учета. Именно в балансовом праве дано определение балансового периода (как правило, 12 месяцев, но возможны и иные сроки). А балансовый период дает возможность различать основные и оборотные средства, текущие и долгосрочные обязательства, ибо определяет и сроки формирования, и сроки погашения, в частности, обязательств. Именно это право делает балансовые статьи юридически обязывающими (и активные, и пассивные). Именно под статьи баланса открываются балансовые счета, т. е. баланс определяет номенклатуру счетов первого порядка. Балансовое право существует и по сей день в некоторых странах, конкретно в США. Особое значение Ле Кутр придавал оценке

отдельных статей конституции. Он считал, что не может быть единообразной оценки всех объектов учета, а в зависимости от роли объекта в хозяйстве его ценность для предприятия меняется, соответственно меняется и его оценка. Так, для основных средств рекомендуется цена приобретения, для товаров – текущие рыночные цены, для готовой продукции – себестоимость, а в некоторых случаях следует прибегать и к экспертным оценкам.

В итоге автор делает вывод о том, что баланс, составляемый на практике, непригоден для оценки активов, а исчисляемая прибыль только частично соответствует хозяйственной прибыли отчетного периода. В соответствии со статической трактовкой баланса – читай тотального баланса – прибыль представляет собой прирост инвестированного стартового капитала. Автор «Конституции баланса» полностью поддерживал принцип сохранения капитала, согласно которому капитал, инвестированный в предприятие, должен оставаться неизменным. Как считают многие современные авторы, статическая теория баланса Ле Кутра позволяет составить скорее баланс капитала, а не баланс имущества, ибо учитывает производственно-экономические функции имущества и капитала. Статический баланс – это инструмент управления предприятием, причем сохранение капитала и исчисление капитализированной и распределяемой прибыли – неперемutable условие.

Ле Кутр вполне разделял формулировку цели бухгалтерского учета, данную И.Ф. Шером: «Конечная цель бухгалтерии состоит в двойном выводе чистого капитала» [7, с. 267]. Обратим внимание: не в построении баланса и отчетности, а в двойном выводе (исчислении) чистого капитала! Отчетность и баланс – лишь таблицы для представления

капитала и его разложений. Капитал – содержание, а баланс – лишь форма. Ле Кутр, как и И.Ф. Шер, считал, что форма эта неадекватно отражала цель бухгалтерии. Через много лет после Ле Кутра Хайнен отмечал, что в статической теории баланса между балансом и отчетом о прибылях и убытках существует не содержательная, но прежде всего техническая связь. Финансовые результаты исчисляются при сопоставлении активов двух балансов – именно так, как предлагал когда-то Ле Кутр, следуя формуле Луки Пачоли, что счета суть не более как надлежащий порядок фантазии!

Счетов может и вообще не быть, утверждал автор «Конституции баланса», главное ежегодно, а лучше и ежемесячно составлять инвентарь, а по нему – инвентарный баланс. И при правильной оценке его статей в сопоставлении с предыдущим балансом финансовые результаты будут исчислены наиболее точно. Наконец, необходимо подчеркнуть, что, согласно Ле Кутру, тотальный баланс (и его конституция) строится на двух

принципах: ясности (его может прочесть любое заинтересованное лицо) и правдивости (составлен согласно требованиям закона). Именно эти принципы, заметим, через 50 лет и положены в основу Международных стандартов финансовой отчетности!

#### Литература

1. *Блатов Н.А.* Балансоведение. – М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. – 296 с.
2. *Герстнер П.* Анализ баланса. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 156 с.
3. *Ле Кутре В.* Основы балансоведения. – М.: Макиз, 1925. – 110 с.
4. *Леоте Е., Гильбо А.* Общие руководящие начала счетоведения. – М.: Макиз, 1924. – 403 с.
5. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
6. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
7. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс. 2-е изд. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.

## THE CONSTITUTION OF BALANCE

A.A. Shaposhnikov  
Novosibirsk State University  
of Economics and Management

The development of the national schools of balance accountancy is considered in the article - from the Italian school to the French one, and then to the German school. The total balance of Walter Le Coutre became the top element of the static interpretation of balance, which he named the Constitution of balance, its basic law. This scheme of assets and liabilities of the total balance has to represent property, calculate profit, monitor business processes, and be a constituent part of the financial report. In his turn, Le Coutre presented five sections of the assets and three sections of liabilities. German lawyers formulated the basic balance requirements: accuracy, completeness, clarity, truthfulness, continuity, and unity of balance. Namely the principles of clarity and truthfulness have been the basis of the International Financial Reporting Standards for 50 years.

**Keywords:** accountancy, balance, financial reporting, balance law, Walter Le Coutre.

**References**

1. Blatov N.A. *Balansovedenie* [The study of the balance sheet]. Moscow: Izdatel'stvo Narkomtorga SSSR i RSFSR [Narkotorg USSR & RSFSR Publ.], 1928. 296 p.
2. Gerstner P. *Analiz balansa* [Balance sheet analysis]. Moscow: Jekonomicheskaja zhizn' [Economic Life Publ.], 1926. 156 p.
3. Le Kutre V. *Osnovy balansovedenija* [Bases of studying of the balance sheet]. Moscow: Makiz Publ., 1925. 110 p.
4. Leote E., Gil'bo A. *Obsbnie rukovodjashbie nacbala sbetovedenija* [General guidelines beginning of accounting]. Moscow: Makiz Publ., 1924. 403 p.
5. Pacholi L. *Traktat o sbetab i zapisjab* [Treatise on the accounts and records]ed. Ja.V. Sokolova. Moscow: Finansy i statistika Publ., 2001. 368 p.
6. Sokolov Ja.V. *Bubgalterskij ucet: ot istokov do nashib dnej* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow: JuNTTI Publ., 1996. 638 p.
7. Sherr I.F. *Bubgalterija i balans* [Accounting and Balance] 2-e izd. Moscow: Jekonomicheskaja zhizn' [Economic Life Publ.], 1925. 575 p.