

Шер Иоганн Фридрих

Бухгалтерия и баланс

**Москва
«Книга по Требованию»**

УДК 82-3
ББК 84
И75

И75 **Иоганн Фридрих Ш.**
Бухгалтерия и баланс / Шер Иоганн Фридрих – М.: Книга по Требованию,
2022. – 595 с.

ISBN 978-5-521-31002-9

ISBN 978-5-521-31002-9

© Издание на русском языке, оформление
«YOYO Media», 2022

© Издание на русском языке, оцифровка,
«Книга по Требованию», 2022

Эта книга является репринтом оригинала, который мы создали специально для Вас, используя запатентованные технологии производства репринтных книг и печати по требованию.

Сначала мы отсканировали каждую страницу оригинала этой редкой книги на профессиональном оборудовании. Затем с помощью специально разработанных программ мы произвели очистку изображения от пятен, клякс, перегибов и попытались отбелить и выровнять каждую страницу книги. К сожалению, некоторые страницы нельзя вернуть в изначальное состояние, и если их было трудно читать в оригинале, то даже при цифровой реставрации их невозможно улучшить.

Разумеется, автоматизированная программная обработка репринтных книг – не самое лучшее решение для восстановления текста в его первозданном виде, однако, наша цель – вернуть читателю точную копию книги, которой может быть несколько веков.

Поэтому мы предупреждаем о возможных погрешностях восстановленного репринтного издания. В издании могут отсутствовать одна или несколько страниц текста, могут встретиться невыводимые пятна и кляксы, надписи на полях или подчеркивания в тексте, нечитаемые фрагменты текста или загибы страниц. Покупать или не покупать подобные издания – решать Вам, мы же делаем все возможное, чтобы редкие и ценные книги, еще недавно утраченные и несправедливо забытые, вновь стали доступными для всех читателей.



Серия Книжный Ренессанс

www.samizday.ru/reprint

ПРЕДИСЛОВИЕ.

Motto: Бухгалтерский учет—непогрешимый судья прошлого, необходимый руководитель настоящего и надежный консультант будущего каждого предприятия.

Бухгалтерия—наука смежная с математикой, правом и наукой о хозяйстве; напротив, счетоводство есть искусство так применять эту науку в каждом отдельном хозяйстве, будь то производительное или потребительное хозяйство, что оно достигает указанной в motto цели. Исчерпывающий труд по бухгалтерии должен поэтому строить прежде всего новую науку на математическом, правовом и хозяйственном основании, чтобы затем вывести разнообразные приложения к практическим нуждам хозяйства. Я говорю о «новой» науке потому, что большинство авторов сочинений по бухгалтерии ограничиваются задачей научить, как пользоваться искусством бухгалтерии. Попытки поставить всю систему преподавания бухгалтерии на научную почву относятся к новейшему времени. Если здесь особо упоминается об участии автора в этих стремлениях, то это не из личных, а объективных мотивов, главным образом для того, чтобы объяснить постепенное возникновение этого труда.

В 1889 году я был поставлен перед совершенно новой для меня задачей ввести образованных людей, окончивших высшую школу,—это были юристы, химики и инженеры,—в бухгалтерию не для того, чтобы сделать из них бухгалтеров, но исключительно для того, чтобы ознакомить их с целями, средствами и методами систематического торгового счетоводства, чтобы они получили правильное о нем представление и узнали те требования, которые руководитель предприятия предъявляет к бухгал-

терии. Для выполнения этой задачи я не мог идти обычным путем обучения бухгалтерии; я должен был избрать аналитический способ. Это привело меня к идее представить проблему математически, т.-е. на место определенных числовых значений поставить алгебраические величины и таким образом основные законы бухгалтерии раскрыть в форме равенств.

Результаты своего исследования я опубликовал в сочинении, вышедшем в 1890 г. в Базеле, под названием: «Опыт научной разработки бухгалтерии». Это был первый труд, который научно обосновывал теорию «двух счетов», представляя ее в форме математических равенств ¹⁾. Он был переведен на французский, голландский, шведский, русский языки и послужил исходным пунктом для литературных споров. В споре за и против «теории двух счетов» и ее алгебраического выражения приняли участие сотни специалистов; но попытки поколебать ее научные основы остались безуспешными. После того, как «теория двух счетов» победоносно устояла в двадцатилетней борьбе, я воспользовался случаем еще раз представить главные выводы очищенной огнем этой борьбы теории. Это было сделано в сочинении: «Введение в сущность двойной бухгалтерии на хозяйственной и математической основе», которое появилось в 1911 г. в издании Julius Springer, Berlin. Книга вызвала большой интерес именно в кругах инженеров и техников. Когда она разошлась, и издатель обратился ко мне с предложением подготовить новое издание, я пришел к мысли, что настал момент перестроить маленькое сочинение в исчерпывающий труд, в котором не только шире была бы изложена наука бухгалтерии на математической основе, но также были бы приняты во внимание правовые отношения и было бы затронуто практическое применение ее в торговле и в промышленности.

Так из маленького начала возник совершенно новый, как видно уже из оглавления, труд. Он дал мне желанный повод прагматически изложить результаты своих более чем сорока-

¹⁾ Из писателей, которые ранее излагали основные идеи «теории двух счетов», я знал тогда только Hägli (Берн, 1887); более ранних авторов, которые могут считаться основателями этой теории: Jones (New-York 1833) и Augsburg (Бремен, 1851), извлекли из забвения позже.

летних научных занятий и практического опыта во всех областях систематического счетоводства; одновременно включить сюда также квинт-эссенцию своих лекций по бухгалтерии сначала в Цюрихском Университете, теперь в Высшей Коммерческой Школе в Берлине.

Книга, как уже упомянуто, не есть учебник бухгалтерии в обычном смысле этого слова; она преследует более высокие цели. Всем тем, кто хочет проникнуть в тайны бухгалтерии, она должна в логической последовательности раскрыть научные основы торгового счетного дела вообще, в частности—бухгалтерии и баланса: она должна обосновать правовые требования не только сделать наглядными практическое применение основных учений бухгалтерии во всех областях и юридических формах хозяйственных предприятий, но дать также масштаб для их критической оценки. На основании изучения этого труда каждый, работающий на ответственном посту или заинтересованный в каком-нибудь хозяйственном предприятии частного или общественного характера, будь он торговец, или техник, финансист, или инженер, юрист, или экономист, убедится, что бухгалтерия и тесно связанная с ней калькуляция в частности, организация счетного дела вообще, может оказывать такое же большое влияние на преуспевание и доходность предприятия, как и усовершенствование или нововведение в техническом производстве. Замечено, что большие предприятия во всех хозяйственных областях стремятся использовать всевозможные успехи в сфере бухгалтерии и калькуляции; благодаря получающимся отсюда улучшениям и сбережениям они могут производить и покупать дешевле и лучше тех, кто лишил себя этого преимущества; таким образом легко убедиться и в том, что причина различной способности к конкуренции в торговле и в промышленности следует искать, и не в последнем счете, в превосходстве организации всего счетного дела.

Искусство организовать и провести счетное дело, приспособленное к виду и величине хозяйственного предприятия, в экономических пределах его относится к важнейшим задачам каждого предприятия, будь оно капиталистическое, социальное или государственное. Это искусство не составляет тайны торговцев; оно доступно каждому, кто возьмет на себя

труд понять научные основы, на которых построены бухгалтерия и баланс. Показать путь всем, кто стремится к этому знанию, дать им надежного проводника в пути через лабиринт широко разветвленной, часто еще непроторенной области, и составляет цель, которую я поставил себе в этом труде.

Берлин, 1914 г.

ПРЕДИСЛОВИЕ

к третьему изданию.

Момент, когда закончилось печатание этого труда, и я приступаю к составлению напутственного слова к нему,—11 ноября 1918 г., третий день революции и день перемирия: последний выстрел этой народоубийственной мировой войны оповестил вместе с тем и о новой зре немецкого народа. Моя обязанность поэтому рассмотреть, соответствует ли моя книга в новой редакции также и новому времени, насколько она может быть нужной и полезной для нового хозяйственного строя, которому мы явно идем навстречу.

Какое действие окажет на социальный строй государства революционный переворот в общественном и хозяйственном порядке, никто не может сказать заранее. Одно только вне сомнений, что социальные хозяйственные образования также должны организовать упорядоченный учет. Подобно тому как акционерные общества, отчасти уже преобразованные в государственные и коммунальные производства, должны были ввести значительно более совершенный учет и уже в силу закона должны были обратиться к двойной бухгалтерии, подобно тому, как от коопераций, представляющих первичную форму общественного хозяйства, требуются бухгалтерия и баланс, так точно и государственные хозяйственные производства должны давать отчет об общественном имуществе, которым они управляют, или которое работает в их производстве. И этот отчет, как учит опыт, должен быть составлен еще более основательно и тщательно, чем в капиталистических акционерных компаниях. Лучшим же и надежнейшим средством к этому служит систематическая бухгалтерия с имущественным и результатным балансом. Только

благодаря ей может быть во всех стадиях счетным образом охвачен, проконтролирован и оценен с точки зрения хозяйственного успеха кругооборот, совершаемый оборотным и иммобилизованным имуществом в частном и общественном хозяйстве любого вида. Я издавна защищал и обосновывал взгляд, что систематическая бухгалтерия может быть применена ко всем видам и формам хозяйственных производств и что она—лучшее средство к упорядочению счетоводства.

Чем больше будет общественно-хозяйственных производств, основанных в государстве и коммуне на принудительном объединении, в кооперации—на свободно-организованной самопомощи, тем шире будут слои населения, которые пожелают удовлетворить своей потребности в изучении бухгалтерии и баланса, в особенности же те лица, которые призваны к организации, управлению, наблюдению и контролю таких производств.

Таким образом, как бы ни представлять себе новый хозяйственный порядок, счетное устройство отдельного хозяйства при посредстве бухгалтерии и баланса останется тем же, потому что оно покоится на научной основе, вытекающей из самой сущности и природы хозяйства.

Новое издание остается неизменным в своем общем построении; в содержании же сделаны некоторые несущественные дополнения и введены новые вопросы, например: о сущности баланса, новое средство его наглядного объяснения, расширение «теории двух счетов», затем дополнение фабричной бухгалтерии исчислением себестоимости, установлением промежуточного баланса и, наконец, в качестве приложения вуалирование баланса.

Берлин, 11 ноября 1918 г.

ПРЕДИСЛОВИЕ

к четвертому изданию.

Два года, протекавшие с момента составления напутственного слова к третьему изданию,—короткий промежуток времени, чтобы могли уже осуществиться высказанные тогда надежды на новую эру немецкого народа после перемирия. Наоборот, события,

происшедшие с тех пор в хозяйственной жизни, жестоко обманули не только немецкий народ, но и весь остальной европейский мир; и на победителей и на побежденных, а с ними вместе и на нейтральные народы они наложили нежданные страдания и испытания, которые, ограничиваясь лишь народным и частным хозяйством, означают обострение сравнительно с соответствующими состояниями во время войны.

Что касается той хозяйственной сферы, которая затрогивается в этом труде, то в ней имеются прежде всего две болезни, от которых страдают народы, как от дурных последствий мировой войны. Прежде всего они должны нести огромное налоговое бремя, которое наложили на них задолжавшие благодаря войне государства и коммуны. Сюда присоединяется так называемый валютный кризис, в связи с ним—всеобщая дороговизна, в государствах, принимавших активное участие в войне — обесценение денег, как следствие инфляции, получившейся благодаря безмерному увеличению законных, но не имеющих сами по себе ценности платежных средств. Это нездоровое хозяйство с бумажными деньгами, к которому вследствие финансовой нужды прибегли почти все государства, принимавшие участие в войне, обусловило для всех государств, для нейтральных с нормальной денежной системой еще более, чем для государств с обесцененными бумажными деньгами, неизвестные дотоле пертурбацию и задержку в международном обращении товаров, платежей, кредита. Частное, народное и мировое хозяйство, которое, как известно, без разделения труда, взаимного обмена товарами, должны жалким образом зачать, не имеют более единого, прочного, устойчивого мерила ценности с тех пор, как большинство государств отменило золотое денежное обращение и в качестве масштаба цен для всех обмениваемых благ объявило законным платежным средством ценностную единицу, которая, не имея внутренней ценности, представляет собой кредитные деньги и вследствие своей изменчивости походит на каучуковый масштаб. Но так как бухгалтерия и баланс зиждутся на оценке обмениваемых благ и трудовых услуг посредством устойчивого масштаба в деньгах, то легко себе представить, как велика возникшая в этих областях разруха и неуверенность благодаря тому, что место золотых денег заняли бумажные.

Неустойчивость ценности бумажных денег, которая внутри страны обнаруживается в различии покупательной силы, по отношению же к загранице—в повышении и понижении вексельного курса, среди других зол причиняет еще то, что два последовательных годовых баланса становятся более несравнимыми; это все равно, как если бы в довоенное время был представлен баланс один год—в голландских гульденах, в следующий—в рейхс-марках, еще в следующий—в турецких пиастрах, несмотря на то, что актив и пассив во все эти годы расценивался по одному и тому же законному платежному средству, в Германии — по бумажной марке.

Отсюда следует, что учение о бухгалтерии и балансе поставлено перед новыми задачами, которые должны быть приняты в соображение в новом издании. Что же касается новых немецких законов о налогах, то существенные из них, имеющие отношение к бухгалтерии и балансу, нашли место во второй части.

Валютный кризис и его влияние на бухгалтерию и баланс я не мог включить в постоянный состав своего труда на том уже основании, что эта хозяйственная болезнь, в лечении которой солидарно заинтересованы все народы и государства, представляет, на мой взгляд, преходящее явление: если оно, как учит опыт истории денег, и не выправится в довоенное состояние золотого денежного обращения, то все же должно в пределах доступного взору времени уступить место устойчивым соотношениям ценности денег; тогда второе приложение; «Дороговизна, обесценение денег и баланс» отойдет к историческим достопамятностям ¹⁾. Но для настоящего времени и ближайшего будущего это добавление чрезвычайно важно для промышленников, инженеров, техников между прочим уже потому, что оно обращает внимание заинтересованных кругов на опасность, проистекающую из игнорирования большой разницы между золотой и бумажной денежной единицей вообще, в Германии—между золотой и бумажной маркой. Такое игнорирование имеет следствием то, что с иммобилизованных ценностей делаются недостаточные списания, и благодаря этому себестоимость расценивается слишком низко.

¹⁾ Это приложение опущено в нашем переводе

В остальном новое издание не содержит существенных изменений. Научно-математическое построение систематической бухгалтерии не поколеблено никакой новой теорией. Новейшие исследователи и писатели по бухгалтерии занимаются тщательным исследованием сущности баланса, при чем они близко подходят к моему изложению на стр. 66 и к определению баланса, данному на стр. 113. Их научная система бухгалтерии построена таким образом, соответственно постоянству оборотного баланса и сальдо-баланса, на третьей формуле теории двух счетов, изложенной на 63 стр. ($A = K + П$).

Некоторые из них, как проф. Шмаленбах, Кельн, Е. Пизани и др., ввели в бухгалтерскую терминологию два новых, заимствованных из математической физики понятия статике и динамики, которые приблизительно соответствуют имущественному и результатному балансу. Так как сальдо счетов наличности имущества в их денежной сумме как совокупность имущества периодически,— в совершенной бухгалтерии перманентно,—должны находиться в равновесии с правовыми источниками этого имущества—собственным и чужим капиталом, то представляется возможным уподобить имущественный баланс статике, учению о равновесии в физике. Ряд же капитальных счетов, в которых периодически (или перманентно) сопоставляются затраты и доходы, приходит в равновесие в результатном балансе и охватывает в своей совокупности динамическую часть бухгалтерии, как действие сил на имущество хозяйства. Фактически в затратах также лежит автоматический стимул к кругообращению составных частей имущества. Промысловую деятельность можно поэтому уподобить динамике физической механики, она представляет динамически действующую силу имущества. В статике имущества заключены средства,—сама по себе мертвая, следовательно, непроизводительная материя оборотного и мобилизованного имущества, которая только благодаря динамическому толчку может произвести желанный хозяйственный эффект, именно доход. Но так как чистый доход сам по себе лишь понятие—доход минус затраты—счетный, лишенный содержания образ и получает осязаемое реальное существова-

ние только в увеличении хозяйственного имущества, то статика и динамика так переплетаются друг с другом и так зависят друг от друга в бухгалтерии, что одна является лишь функцией другой. Первый результат хозяйственного производства состоит в обусловленном им увеличении благ, которое обнаруживается имущественным балансом, статикой; динамический успех, результатный баланс, зависит от статической оценки имущества (стр. 231). Нелогично поэтому считать заключительный баланс балансом вычисления прибыли или балансом распределения прибыли. Если акционерным обществам запрещает закон, а прочим товариществам (даже единоличным фирмам) — деловое благоразумие распределять нереализованную, скрытую прибыль и с этой целью устанавливает границы для оценки составных частей имущества, то это далеко еще не доказывает, что динамический момент, результатный баланс, обуславливает статический момент, имущественный баланс; с тем же точно правом можно было бы утверждать, что имущественный баланс образует неизменное основание для вывода результатного баланса. Истина заключается как раз в том, что оба момента, как показано на стр. 231, зависят друг от друга. Исходный пункт и основу каждого хозяйственного предприятия составляет представленная во вступительном балансе статика, точно так же как заключительный момент и реально осязаемый результат находятся в действительной или воображаемой ликвидации, т.-е. в статическом имущественном балансе.

Критическое освещение этой проблемы, которая живо обсуждается теперь в среде коллег-специалистов, в рамках этого предисловия должно ограничиться лишь самым необходимым и самым существенным. Поэтому к изложенному выше я добавляю только следующее:

Статический баланс, по прежней терминологии имущественный баланс, должен уловить мертвое в живом, или, наоборот, живое в мертвом. Это следует понимать так: баланс должен прежде всего в известный момент рассматривать живое, продолжающееся производство, т.-е. бесчисленные, идущие рядом и один после другого кругообороты хозяйственных благ, как остановившиеся, подобно капле воды, застывшей в лед. В этой мертвой массе он должен сделать поперечный разрез, что

бы можно было предоставить отдельные, рядом лежащие составные части имущества по их денежной стоимости. Но уже в этой оценке содержится необходимость принять во внимание и динамический элемент. Именно в целях правильной оценки нельзя рассматривать отдельные категории благ сами по себе, как изолированные объекты; напротив, в кажущейся мертвой массе должно обнаружить живое—откуда и куда, связь с прошлым и будущим, происхождение и назначение, короче — целевое основание. Другими словами, при такой оценке каждую отдельную категорию имущества должно представить, как член целого, как орган хозяйственного производства, как живое колесо часов, которое только в них может выполнить свои целевые функции. Тогда мы будем иметь не мертвый баланс, каким является ликвидационный баланс, но баланс живого хозяйства. Здесь нет ничего нового по немецкому праву это—законодательное определение¹ согласно § 137 Имперского податного устава (стр. 131).

Динамический баланс, по прежней терминологии—расходный и приходный баланс (счет прибылей и убытков). Под расходом (затратой) я понимаю в счетном порядке установленную ценность совокупности издержек и услуг, жертв, принесенных в обмен на хозяйственные блага, и труд, необходимый в производстве, чтобы привести в движение, ввести в кругооборот мертвые сами по себе хозяйственные блага, для достижения хозяйственной цели. Доход есть счетным порядком установленная сумма хозяйственных благ, вновь возникших благодаря производству; сюда причисляется и увеличение ценности благ, происшедшее благодаря производству и воздействию окружающего мира. Расход подобен таким образом двигательной энергии; приход же есть эффект, результат этого хозяйственного толчка. Отсюда расходный и приходный баланс можно назвать динамическим балансом; балансом—потому, что как в природе при преобразовании энергии в другие формы сила толчка равна эффекту, так точно и в хозяйстве расход должен быть равен приходу. Правда, при подсчете в здоровом хозяйстве возникает превышение дохода над расходом, т.-е. чистый доход. Но этот чистый доход в своей основе есть не что иное, как непоставленный