

УДК 338

ИСТОРИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ВОЗНИКНОВЕНИЯ И РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Куликова Л. И.

д.э.н., профессор кафедры учета, анализа и аудита,

Казанский Приволжский (федеральный) университет,

Казань, Россия

Михайленко К. С.

студент

Казанский Приволжский (федеральный) университет,

Казань, Россия

Аннотация. В статье рассматриваются исторические аспекты возникновения и развития бухгалтерского баланса как основной формы финансовой отчетности. Проводится анализ ключевых этапов эволюции баланса: от примитивных учетных форм Древнего мира, через возникновение двойной записи в средневековой Италии до формирования статической и динамической теорий баланса в XIX–XX веках и современной концепции в системе МСФО. Результатами исследования являются выявление закономерностей трансформации сущности баланса от средства контроля имущества к информационной модели финансового положения компании, а также обоснование влияния исторического опыта на современные стандарты учета.

Ключевые слова: бухгалтерский баланс, история, становление, развитие, статическая теория, динамическая теория, МСФО.

HISTORICAL ASPECTS OF THE ORIGIN AND DEVELOPMENT OF THE ACCOUNTING BALANCE

Kulikova L.I.

*Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis, and Audit,
Kazan Volga Region (Federal) University,*

Kazan, Russia

Mikhailenko K. S.

Student,

Kazan Volga Region (Federal) University,

Kazan, Russia

Abstract: This article examines the historical aspects of the emergence and development of the balance sheet as the primary form of financial reporting. It analyzes the key stages of balance sheet evolution: from the primitive accounting forms of the ancient world, through the emergence of double-entry bookkeeping in medieval Italy, to the development of static and dynamic balance sheet theories in the 19th and 20th centuries and the modern concept within the IFRS system. The study identifies patterns in the transformation of the balance sheet's essence from a means of asset control to an informational model of a company's financial position, as well as substantiates the influence of historical experience on modern accounting standards.

Key words: balance sheet, history, formation, development, static theory, dynamic theory, IFRS

Бухгалтерский баланс как основная форма финансовой отчетности прошел длительный путь исторического развития, неразрывно связанный с эволюцией торговых отношений, становлением капитализма и усложнением хозяйственной жизни. Цель данной статьи — проследить ключевые этапы трансформации Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

баланса от примитивных учетных форм древности до современной концепции в системе МСФО.

Зарождение баланса принято связывать с развитием двойной записи, однако его истоки уходят вглубь веков. В Древнем Египте (3000-е гг. до н.э.) существовал натуралистический учет с фиксацией движения ценностей по схеме, напоминающей современные счета [8, с. 27-28]. В Вавилоне зародилась система аналитического учета: например, в ведомости «Зерновые» открывались аналитические счета «Пшеница», «Рис» и т.п. [8, с. 30]. В Древнем Риме появились формы отчетности «Codex accepti et expensi» и «Codex rationum domesticorum», где отражались расчеты по денежным средствам и материальным ценностям, выводилось сальдо, а понятия *acceptum* (что нам должны) и *expensum* (что мы должны) стали прообразами дебиторской и кредиторской задолженности [4, с. 8-9]. Таким образом, уже в древности были заложены основы систематизации информации об имущественном положении хозяйствующих субъектов.

В раннем Средневековье учет переживал упадок. Как отмечал А. Койре, вычисления были делом нелегким, выполнялись редко, часто ошибочно, и «немного больше, немного меньше... какое это могло иметь значение?» [1, с. 114]. Однако важный вклад в развитие учетной мысли внес арабский мир. Труд Мухаммада аль-Хорезми «Краткая книга вычислений с помощью восстановления и балансировки» ввел понятие «аль-мукабала» — приведение двух сторон к равновесию, что созвучно фундаментальной идее баланса активов и пассивов. Кроме того, аль-Хорезми использовал арабские цифры, которые позже, благодаря работе Фибоначчи (1202 г.), распространились в Европе [2, с. 45].

К XIII веку в Западной Европе сложилась камеральная бухгалтерия — система учета кассовых операций с фиксацией прихода и расхода денежных

средств. Однако подлинный прорыв произошел в Северной Италии в эпоху Коммерческой революции. Фрагмент флорентийской отчетности банковской компании 1211 г. фиксировал займы, проценты и взносы, причем записи велись с участием свидетелей, что указывает на доказательную функцию учета [5, с. 14-15].

Ключевым этапом стало возникновение двойной записи. Как отмечает Я.В. Соколов, у нее «две родины: Флоренция и Венеция. Во Флоренции основное внимание уделяли исчислению финансовых результатов, в Венеции акцент делали на контроле движения ценностей» [8, с. 62].

Анализ торговых книг флорентийской компании Перуцци (1286–1380 гг.) показывает расширение объектов учета: от простой фиксации долгов к системному отражению всего капитала. Записи строились на сопоставлении дебета и кредита примерно равного объема, что свидетельствует об эмпирическом приближении к принципу двойной записи [7, с. 189-190]. В компаниях Уцанно (1360-е гг.) прослеживается эволюция: от отдельного расположения дебиторов и кредиторов к их размещению на одном листе, ежемесячному подсчету итогов и сверке равенства дебета и кредита [8, с. 190-191]. Однако флорентийская система оставалась «бухгалтерией контрагентов», где балансировка была следствием контроля расчетов, а не самостоятельной целью.

Качественно иной подход сформировался в Венеции. Венецианская модель отличалась: приматом систематизации над хронологией (главным регистром стала Главная книга); универсальностью счетов (активно развивались счета капитала, доходов и расходов); превращением баланса из технического инструмента в логическое завершение учетного цикла, дающее целостную картину финансового положения [2, с. 45-46].

Именно венецианскую практику описал Лука Пачоли в XI трактате «О счетах и записях» (1494 г.). Его заслуга — не в изобретении двойной записи, а в ее научной систематизации. Пачоли совершил переход от бухгалтерии как ремесла к универсальной науке, предложив логически стройную систему, основанную на принципе двойной записи и балансового равновесия. Труд Пачоли, совпавший с развитием книгопечатания и Великими географическими открытиями, стал стандартом для европейских бухгалтерских учебников на полтора века вперед.

Следующий важный этап связан с регулированием учета на государственном уровне. Во Франции конца XVII века волна намеренных банкротств побудила правительство Кольбера принять в 1673 г. Ордонанс, разработанный Жаком Савари. Это был первый в Европе торговый кодекс, вводивший обязательное ведение торговых книг и наказания за злостное банкротство. Данная мера положила начало расцвету французской школы счетоводства, которая вытеснила итальянскую с лидирующих позиций [10, с. 118-119].

Долгое время баланс оставался последней страницей Главной книги, где равенство достигалось технически, но не имело экономического смысла: финансовый результат относился то в актив (убытки как «Отвлеченные средства»), то в пассив (прибыль) [9, с. 311-312]. Ситуация изменилась в XIX веке с развитием акционерных обществ. Публикуемые в прессе балансы привлекли внимание новых пользователей, что стимулировало концептуальный пересмотр основ учета. Французские ученые Е. Леоте и А. Гильбо ввели важное разграничение понятий дебета/кредита и актива/пассива, которые ранее отождествлялись. Они указали, что дебетовый остаток по пассивному счету является не активом, а контрпассивом — фиктивной величиной. А.П. Рудановский назвал это открытие «величайшим в области учета», отмечая, что

смещение понятий превращает двойной учет «в орудие самой вредной мистификации» [6, с. 248].

На рубеже XIX–XX веков сформировались две фундаментальные теории баланса: статическая и динамическая. Основоположник статической концепции И.Ф. Шер рассматривал баланс как исходную точку счетоводства: «Баланс начинательный и баланс заключительный составляют альфу и омегу всякого счетоводства». Постулат Шера (Актив = Капитал + Пассив) стал краеугольным камнем статического подхода, ориентированного на защиту интересов кредиторов через оценку ликвидной стоимости имущества. Немецкие ученые (Г. Штауб) формализовали требования к балансу: единство, достоверность, полнота, последовательность, точность и понятность, сохраняющие актуальность до сих пор [8, с. 108-111].

Динамическая теория Э. Шмаленбаха (1919 г.) предложила иной взгляд: актив — это не столько имущество, сколько еще не списанные на затраты расходы будущих периодов; пассив — обязательства перед кредиторами и собственниками. Центральной целью учета становится исчисление точного финансового результата, а баланс превращается в промежуточное звено, производное от счетов результатов [8, с. 147-148].

Мировые войны и экономические кризисы XX века существенно повлияли на развитие баланса. Первая мировая война стимулировала развитие управленческого учета, а гиперинфляция в Германии поставила под сомнение оценку по себестоимости. Подлинным водоразделом стала Великая депрессия (1929–1933 гг.). Крах фондового рынка, усугубленный отсутствием стандартизации и искажениями отчетности, привел к принятию в США законов о ценных бумагах (1933–1934 гг.) и созданию Комиссии по ценным бумагам и биржам (SEC). Это положило начало эре стандартизированного, регулируемого государством финансового учета (US GAAP).

Параллельно в Советском Союзе формировалась планово-административная модель учета. Баланс был подчинен задаче контроля за выполнением государственного плана, оценка активов велась исключительно по себестоимости, структура жестко унифицирована [3, с. 71]. Несмотря на изолированность, советская школа выработала мощную методологию контрольных сверок и аналитического учета.

После Второй мировой войны начался процесс глобализации и гармонизации учета. В 1973 г. был создан Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (с 2001 г. — Совет по МСФО). В основе МСФО лежит синтез исторического опыта: от итальянской двойной записи до немецких теорий и англо-американского фокуса на инвесторах. Баланс (Отчет о финансовом положении) в системе МСФО — самостоятельный отчет, призванный максимально правдиво отражать экономическую реальность. Принцип приоритета содержания над формой, использование справедливой стоимости, ориентация на полезность для принятия решений превратили современный баланс в гибкий инструмент, продолжающий эволюционировать в ответ на вызовы цифровой экономики и устойчивого развития.

Проведенный исторический анализ показывает, что бухгалтерский баланс прошел путь от примитивных учетных регистров древности до регламентированной формы, составленной по международным стандартам. Сущность баланса трансформировалась: от средства контроля имущества к инструменту защиты кредиторов, механизму исчисления финансового результата и основе для принятия экономических решений. Эта эволюция подготовила теоретическую и методологическую базу для современного понимания баланса как информационной модели финансового положения компании.

Библиографический список

1. Койре А.В. Очерки истории философской мысли: О влиянии философских концепций на развитие научных теорий. Пер. с фр. Я.А. Ляткера. /А.В. Койре. - М.: УРСС, 2003. — 269 с.
2. Кузнецов А.В. Наследие венецианских купцов: о сущности двойной записи в бухгалтерском учете / А.В. Кузнецов //Экономика: теория и практика. — 2016. — № 2(42). — С. 44-53.
3. Куликова Л.И. Исследование эволюции структуры и содержания бухгалтерского баланса в России с позиции их диалектического развития /Л.И. Куликова, Л.Р. Адгамова //Учет, анализ, аудит. – 2017. - № 3. – С. 60-72.
4. Новиков И.В. Становление и развитие учётной мысли в Древнем Риме // Актуальные вопросы экономических наук: материалы Международной научной конференции. — Уфа: Лето, 2011. — С. 8-12.
5. Рувер Р. Де Как возникла двойная бухгалтерия /Р. Де Рувер. - М.: Госфиниздат, 1958. — 67 с.
6. Рудановский А.П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. /А.П. Рудановский. — М.: Гор. тип., 1912. — 390 с.
7. Рутенберг В.И. Очерк из истории раннего капитализма в Италии: флорентийские компании XIV века. /В.И. Рутенберг. — М.; Л.: Изд-во АН СССР, 1951. — 227 с.
8. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов.— М.: Магистр, 2009. — 287 с.

9. Цыганков К.Ю. Бухгалтерский баланс и бухгалтерская мысль: от Луки Пачоли до наших дней /К.Ю. Цыганков // Международный бухгалтерский учет. — 2017. — № 6. — С. 308-320.

10. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. /К.Ю. Цыганков — М.: Магистр: ИНФРА-М, 2011. — 384 с.