

Я.В.СОКОПОВ
В.Я.СОКОПОВ

История бухгалтерского учета

Рекомендовано
УМО по образованию в области финансов,
учета и мировой экономики
в качестве учебника для студентов,
обучающихся по специальности
"Бухгалтерский учет, анализ и аудит"



МОСКВА
"ФИНАНСЫ И СТАТИСТИКА"
2004

УДК 657:93(075.8)

ББК 65.052г.я73

С59

Соколов Я. В., Соколов В. Я.

С 59 История бухгалтерского учета: Учебник. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 272 с: ил.

ISBN 5-279-02497-X

Рассматриваются возникновение учета, распространение двойной записи в европейских странах. Показано развитие теории и практики учета в ведущих странах мира. В отдельный раздел выделена история развития учета в России, включая дореволюционный, советский и современный периоды.

Для студентов, аспирантов и преподавателей вузов, а также для специалистов в области учета и широкого круга лиц, интересующихся историей науки.

0605010205-033
010(01)-2004

247-2003

УДК 657:93(075.8)
ББК 65.052г.я73

ISBN 5-279-02497-X

© Я. В. Соколов, В. Я. Соколов, 2003

История - это самая богатая знаниями, сведениями, самая живая и, быть может, самая захлавленная область нашей памяти, но вместе с тем это основа, дающая всякому существу недолговечный свет его существования.

М. Фуко

Введение

Где-то, когда-то, давным-давно один профессор начинал свои лекции памятными и очень верными словами: «История есть систематическое изложение достопамятных событий» [Мещерский, с. 30]. Это правильное определение сохраняет все свое значение и для истории бухгалтерского учета. (Только слово «достопамятное» следовало бы заменить на «значимое» имея в виду события значимые.)

Говоря о значимых (достопамятных) событиях, мы должны отметить, что именно о самых значимых, т.е. оказавших влияние на становление и развитие учета, мы так мало знаем.

Нам трудно даже вспомнить, когда возник хозяйственный учет.

На вопрос, когда родилась бухгалтерия, однозначного ответа нет. Обычно можно услышать три ответа:

6000 лет тому назад, в тот момент, когда люди стали целенаправленно регистрировать факты хозяйственной жизни;

500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли и началось осмысление учета, и

100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции в области бухгалтерского учета.

Ясно одно: истоки учета, его первые ростки скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не сможем узнать. Они исчезли за несколько тысячелетий до нас.

Не менее трудно определить, когда возникла двойная бухгалтерия и кто первый бухгалтер, кто тот человек, который придумал двойную бухгалтерию. Люди теряют память о своем деле. Это плохо, ибо им приходится все время повторять прошлые ошибки. Только в XX в. бухгалтеры осознали, что половина сложностей в

их работе связана с тем, что они, бухгалтеры, не знают своего дела, своей науки, и поэтому обратились к истории, которая позволяет:

- раскрыть динамику протекающих процессов, описать их закономерности;

- представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития;

- рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий;

 - проследить смену общих концепций;

 - показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений, раскрыть «драму идей»;

 - научить специалистов объективно оценивать новое или то, что предлагается под видом последнего понимать;

 - дать практикам обзор уже решенных задач, ибо вне истории бухгалтер осужден снова и снова решать одни и те же проблемы (эффект Сизифа, по определению П. Гарнье);

 - оставить будущим поколениям научное наследство и облегчить тем самым им поиск новых идей;

 - освоить технику научного предвидения;

 - привить себе, коллегам, ученикам любовь и гордость за свою профессию;

открыть многовековые тайны, ибо бухгалтерские документы вскрывают подлинную историю: например, патриот афинской демократии Демосфен (ок. 384 - 322 до н.э.) получал деньги от персидского царя (на них он купил себе дом, а остальные средства отдавал в рост); руководители народного ополчения Минин (ум. 1616) и Пожарский (1578—1642) вели в бой не столько восставшие массы народа, сколько нанятых ими ландскнехтов (состав их «ополчения» легко увидеть по платежным ведомостям); один из основателей США Александр Гамильтон был английским шпионом; героиня французского народа Жанна д'Арк (1412—1431) после своей смерти якобы продолжала получать заработную плату. Этот список можно продолжить.

Помимо всего прочего иногда так хорошо «забыться в прошлое, пережить далекую эпоху и не читать газет» (Ж.К. Гюйсманс). История науки интересна сама по себе, она доставляет радость уже тем, что как бы продлевает нам жизнь.

глава

История бухгалтерского учета как объект изучения

Все, что представляет собой каждое общество, каждая наука, каждый человек, — следствие истории. Это в полной мере относится и к бухгалтерскому учету. Он развивался много столетий и стал наукой.

1.1. Зачем люди изучают историю

У истоков научного толкования окружающей действительности стоят два великих философа: Гераклит (р. ок. 544 - 540 до н.э., ум. ок. 480 до н. э.), который утверждал, что все течет и все изменяется, и Парменид (ок. 540-470 до н.э.), считавший, что ничего не течет и все неизменно. Какой бы точки зрения ни придерживаться, в жизни без истории нельзя «шагу ступить».

Если вы сторонник диалектики Гераклита, то история раскроет вам законы эволюции и вы сможете предвидеть, в каком направлении пойдет развитие учета и что ждет бухгалтеров как в ближайшее время, так и в отдаленной перспективе. Такой подход позволяет раскрыть закономерности развития учета, эволюцию творческой мысли, которая направляла и формировала это развитие.

Если же вы придерживаетесь метафизики Парменида, то роль истории даже возрастает, ибо предполагается, что методология учета как бы изначально задана, и все дело бухгалтера сводится к тому, чтобы он хорошо понимал ее возможности. В сущности, ничто не стареет. Как-то в эпоху развитого социализма один из авторов этого учебника обратился к бухгалтеру, работавшему еще до революции, и попросил рассказать, как ведется учет векселей. «Забудь, что было и прошло, больше этого никогда не будет», — ответил он. Но вот уже десять лет, как это — будни нашей бухгалтерии.

Таким образом, специалист, знающий методологию (счетоведение), а не только процедуры (счетоводство), готов к перемене

нам, которые происходят всегда и представляют собой обычно новые комбинации уже известных элементов.

Человек, знающий историю бухгалтерского учета, умеет шире мыслить, находить в повседневной работе оптимальные решения, предвидеть пути развития организации и, что особенно важно, любить свою профессию и гордиться ею.

Вся история человечества предстанет перед ним в ином свете.

1.2. Основные этапы развития бухгалтерского учета

Развитие учета — это развитие бухгалтерской мысли. Есть бухгалтеры, убежденные в том, что в нашем деле практика — все, теория — ничто, «выдумывают от нечего делать». Но если все-таки что-то делать, надо знать, *что* делать, *зачем* делать и *как* делать. На эти вопросы ответ может быть дан только человеческой мыслью, и на разных этапах бухгалтеры отвечали на них по-разному.

Суть эволюции бухгалтерской мысли мы можем представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда вытекает очень важный вывод.

Занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процесса управления хозяйственной деятельностью.

Но чтобы лучше управлять, надо совершенствоваться и сам инструмент управления. В нашем случае — это методология бухгалтерского учета.

Методология бухгалтерского учета прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. При этом достижения предыдущих этапов органически включаются в состав последующих этапов, растворяются в них. Рассмотрим эти этапы (рис. 1).

1. Натуралистический (4000 до н.э. - 500 до н.э.). Мысль бухгалтера достаточно примитивна, он хочет отразить в учете то, что видит, с чем работает. Сначала просто отразить, затем точность отражения превращается в идеал. Чем точнее учет фиксирует происходящее в хозяйстве, тем лучше. Так возникает центральное понятие бухгалтерского учета — факт хозяйственной жизни.

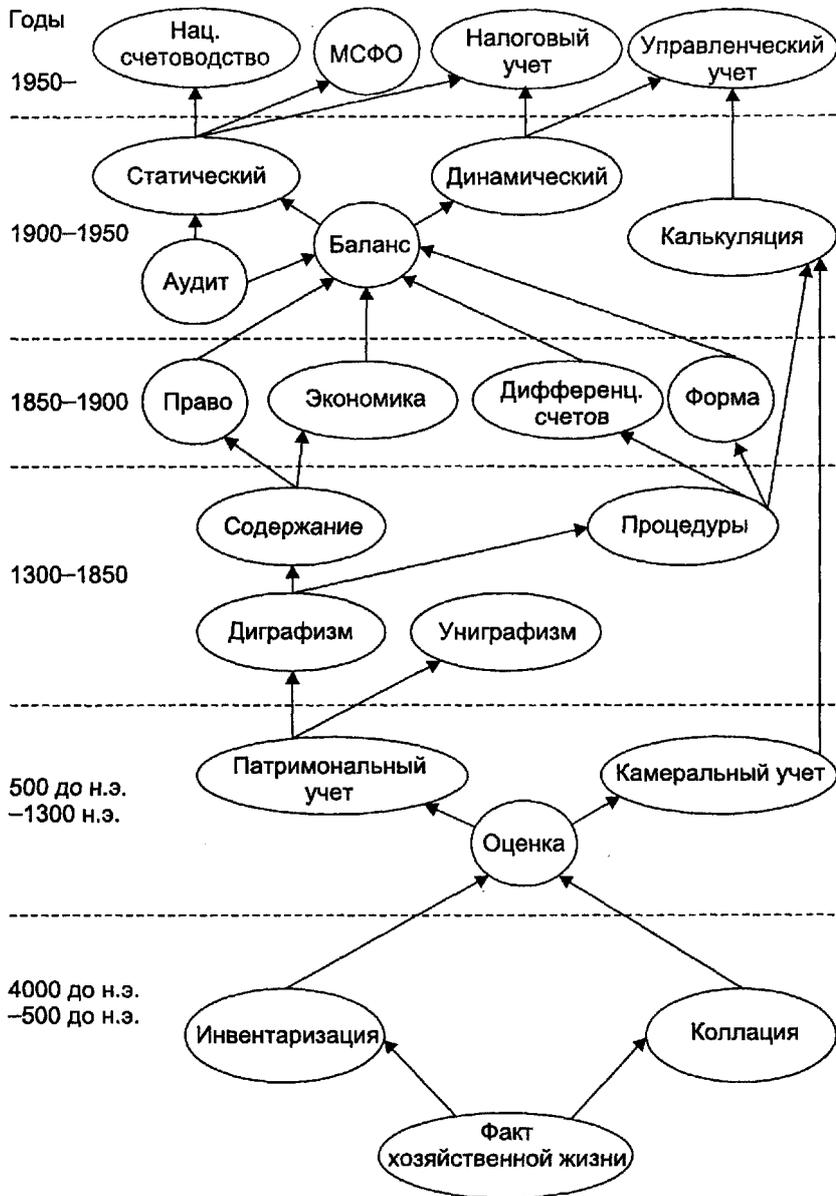


Рис. 1. Схема развития бухгалтерского учета

В основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни. В самом общем виде *факт хозяйственной жизни* — это то, что должен согласно программе наблюдения (инструкции) зарегистрировать бухгалтер. Любая единица имущества, находящаяся в организации, должна быть зафиксирована в учете. Так рождается инвентаризация и вместе с ней материальные (инвентарные) счета. Каждый факт хозяйственной жизни, порождающий обязательства сторон, тоже должен быть отражен в учете, и это приводит к такому методу учета, как колляция (сверка взаимных расчетов), а в самом учете для ее фиксации возникают счета расчетов.

Все факты делятся на факты состояния, действия и события.

Факты состояния предопределили и первые учетные приемы — *инвентаризацию* — констатацию того, что есть, и *колляцию* — установление, кто кому и что должен. Факты действия (обычная работа) и факты события (форс-мажорные) отражались там же в порядке констатации¹.

И для регистрации фактов хозяйственной жизни появились первые счета: инвентарные (материальные) и счета расчетов (контокоррентные).

На этом этапе очень важно понять, что первоначально факты предопределяют учет, но со временем сам учет будет создавать факты хозяйственной жизни.

2. Стоимостный (500 до н.э. — 1300). Появление денег (первые монеты возникли в V в. до н.э.) привело к возникновению нового приема — *оценки*, которая проводилась во всех случаях, когда деньги выступали в функции меры стоимости. С этого момента объект учета — факт хозяйственной жизни — раздвоился, ибо сначала он отражался в натуральном измерении, а потом (или одновременно) в денежном.

Денежная оценка вносит в учет определенную условность, например, поступило на предприятие 200 кг зерна. Сразу же возникает вопрос: как этот вес представить в деньгах. Можно по цене приобретения, можно по текущей рыночной цене, можно по продажной цене, можно по объективной (или субъективной)

¹ Различие между действиями и событиями легко понять на следующих примерах: привезли в магазин товары — действие, товары сгорели — событие.

ценности зерна для данного предприятия и т.д. Внося в учет элементы условности, любая оценка создает тем самым основу для научных изысканий.

Но появление денег имело еще одно следствие: деление учета на *патримональный* и *камеральный*. В первом упор делался на учет имущества, во втором — на отражение прихода и расхода денег. В патримональном учете деньги выступают в функции меры стоимости, в камеральном учете — как средство платежа. На этом этапе развития учета счета велись и в натуральном, и стоимостном измерении.

3. Диграфический (1300 — 1850). Желание и необходимость выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности привели к разделению патримонального учета на *униграфический* (простая запись) и *диграфический* (двойная запись).

Обе ветви бухгалтерского учета существуют и в наши дни, но в целом диграфический учет (основан на двойной записи) получил гораздо большее развитие. Тем не менее распространение малых предприятий и появление компьютерной техники явно оживили возможности и униграфического учета, основанного на простой записи. Исследователи по-разному оценивают взаимосвязи между учетом униграфическим и диграфическим. И тут необходимо подчеркнуть, что все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны. Большинство авторов искренне полагают, что двойная бухгалтерия родилась из простой. Однако некоторые, составляющие явное меньшинство, не без основания считают, что униграфическая бухгалтерия родилась из двойной, а не наоборот. По их мнению, кто-то просто исключил из системы счетов двойной бухгалтерии счета собственника и тем самым создал униграфический учет. Для ответа на этот вопрос необходимо установить: совпал ли по времени переход на денежный измеритель с переходом к двойной бухгалтерии, которая органически невозможна без единого обобщающего измерителя, или же такой переход возник значительно раньше формирования диграфизма. В первом случае необходимость использования двойной записи привела к возникновению единого обобщающего денежного измерителя, без которого бухгалтерия уже не могла существовать, во втором случае она могла существовать, но не могла быть эффективной. В обоих случаях это означало еще большую степень условности учетных данных.

В плане счетов произошла революция, так как появились условные счета (счета порядка и метода); счета собственных средств — счет капитала и дополнительный к нему счет прибылей и убытков.

4. Теоретико-практический (1850 — 1900). Дальнейшее развитие диграфического учета шло по двум направлениям. Одни бухгалтеры пытались истолковать факты хозяйственной жизни с позиций юриспруденции, другие рассматривали их как экономические, при этом возникал вопрос о приоритете формы (право) над содержанием или содержания (экономика) над формой. Другие бухгалтеры, а их было большинство, значительное внимание уделяли учетной процедуре, что привело к *дифференциации* счетов, их классификации, развитию различных *форм счетоводства*. Желание познать содержание учитываемых процессов и сделать бухгалтерскую процедуру более эффективной привело к возникновению условных категорий (баланс, прибыль, себестоимость, издержки производства и обращения и т.п.), и практика учета еще более отделилась от конкретной реальной действительности, но с тем, чтобы лучше понять и эффективнее воздействовать на нее.

Это нашло отражение в новой дифференциации счетов. Теперь наряду со счетами «собственными» (материальные, расчетов), полууставными (счета собственных средств) появились совершенно условные «метафизические» счета (результатные и контрарные), и бухгалтерский учет стал приобретать вид уже не фотографии, а нечто подобное рентгенограмме.

5. Научный (1900 - 1950). Много веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность (счетоводство). Она включала набор процедур, выбор между которыми делался методом проб и ошибок. В середине XIX в. были заложены основы бухгалтерской науки (счетоведения), сформулирован и обоснован ее категорийный аппарат. До конца XIX в. преобладала юридическая интерпретация учета, с начала XX в. получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, время от времени влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения, и ни одна из них не исчезала. При этом появление условных категорий сначала было стихийным. Но в определенный момент возникла необходимость в их осмыслении. Оно началось через истолкование центральной категории — *баланса*.

Одни понимали его как следствие двойной записи (*динамическая трактовка*), другие — как упрощенную инвентарную опись (*статическая трактовка*). Последняя требовала подтверждения, что привело к возникновению современного *аудита*.

Существенное значение на этом этапе получают учет затрат и калькуляция себестоимости работ и услуг.

По учету затрат патримониальное счетоводство связано с камеральным. Последнее фиксировало затраты в соответствии со сметой, первое — по мере возникновения. *Теория калькуляции себестоимости* возникла в начале XX в. Она предполагала расчет полной себестоимости, т.е. включение в нее как прямых, так и косвенных затрат. Дальнейшее влияние камерального учета создало систему *стандарт-костс*, предусматривающую предварительную калькуляцию и жесткое нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. К середине 30-х годов были сформулированы принципы *директ-костинга* - метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые затраты, что позволяло расширять объемы производства, снижая отпускные цены до исчисленной частичной себестоимости. В начале 50-х годов был предложен метод *учета затрат по центрам ответственности*, т.е. учет затрат по местам их фиксации. И наконец, уже в конце XX в. возникает метод *ЛВС* — исчисление затрат по каждой функции управления. В дальнейшем это направление привело к возникновению управленческого учета. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства. В ряде европейских стран (Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург и т.д.) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета, которая породила в обществе ожидания появления специальной отрасли права — бухгалтерского.

6. Современный (с 1950) этап привел к развитию динамической и статической трактовок баланса и к попыткам их некоторого синтеза.

Динамическая трактовка и эволюция методов калькуляции привели к рождению управленческого учета, а статическая трактовка предопределила возникновение международных стандартов финансовой отчетности — МСФО и *национального счетоводства*. Обе трактовки оказывают влияние на формирование налогового учета.

В целом меняется природа счетов, происходит переход от учета предприятий к учету всего народного хозяйства; счета перестают отражать довольно точные юридические явления и начинают концентрировать движение информации, каждый счет становится «черным ящиком», имеющим вход (дебет) и выход (кредит). На этом этапе было осознано, что учет ведется в интересах различных групп, участвующих в хозяйственных процессах, и единый бухгалтерский учет предстает в различных видах: налоговый учет ведется в интересах государства, финансовый — для актуальных и потенциальных собственников, управленческий — вследствие нужд администрации. Однако бухгалтерский учет — один во всех лицах. Его прошлое прячется от нас, оставляя только разрозненные фрагменты, связь между которыми мы должны проследить.

1.3. Бухгалтерский учет как наука

Как было отмечено, четвертый этап бухгалтерского учета характеризуется тем, что он стал наукой. И хотя это очевидно, тем не менее еще есть бухгалтеры, занимающие видное положение в профессиональных кругах, которые утверждают, что бухгалтерия слишком примитивное ремесло, чтобы называться наукой. В этом виноваты не проблемы учета, а бухгалтеры, слишком приземленно думающие о своей профессии. Достаточно сослаться на формальную сторону дела, ибо большинство специалистов убеждено в том, что бухгалтерский учет — наука, хотя бы потому, что в университетах существуют соответствующие кафедры, а ученые советы многих университетов присваивают за бухгалтерские труды степени кандидатов и докторов наук. Это, безусловно, правильный, но формальный ответ. Однако ответ по существу будет не менее убедительным.

Существует минимум пять трактовок науки, и мы должны сообщить, что бухгалтерский учет соответствует каждой из них.

Г.В.Ф. Гегель (1770 — 1831) и вслед за ним марксисты утверждали, что знание может считаться научным только тогда, когда оно описывает объективные закономерности. Развитие бухгалтерского учета в течение многих веков, как будет показано в учебнике, демонстрирует диалектику этого развития.

О. Конт (1798 - 1857) понимал под наукой систематизированное знание, и то, что бухгалтерский учет, основанный на принципах двойной записи, бесспорно отвечает этому критерию, не вызывает сомнений.

К. Поппер (1902 - 1994) выдвинул два критерия отнесения утверждений к научной теории: старый традиционный — практика критерий истины (верификация), и новый — любая теория, если она претендует на статус научной, должна объяснять множество практических ситуаций, но не все из них (фальсификация). Как мы это увидим дальше, балансовая теория хорошо объясняет записи по счетам источников собственных средств, но не может вразумительно объяснить записи по счетам расчетов и, напротив, меновая теория, хорошо объясняя записи по счетам расчетов, недостаточно ясно объясняет характер записей по счетам собственных средств, т.е. с точки зрения критериев Поппера бухгалтерский учет, безусловно, наука.

Т. Кун (1922 - 1995) выдвинул идею парадигмы, т.е. совокупности общепризнанных знаний. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию. Если мы обратимся к этапам развития бухгалтерского учета, то увидим, что каждый из приведенных этапов характеризуется определенной парадигмой, и смена парадигм означала новый уровень абстракции в познании фактов хозяйственной жизни и интеллектуальную революцию в развитии бухгалтерской мысли.

Наконец, П. Фейерабенд (1924 - 1994) утверждал, что наука развивается в соответствии со сменой поколений ученых. Каждое новое поколение отрицает взгляды предшествующего поколения, это есть развивающаяся наука.

Все перечисленные трактовки можно отнести к бухгалтерскому учету, и это хорошо известно нашим коллегам.

От себя отметим, что всякое знание становится наукой тогда и только тогда, когда оно сталкивается с серьезными сложными проблемами. Очень хорошо сказал по этому поводу Карл Поппер: «Мы не изучаем какой-то предмет, мы изучаем проблемы» [Цит.: Эволюционная... с. 242]. И в самом деле, если есть серьезные теоретические проблемы, решение которых влияет на практику, значит, есть и наука.

Наука возникает с появлением сложных проблем, а проблемы — это, согласно этимологии, — задачи. Задачи предусматривают наличие двух (как минимум) ситуаций — одной реальной,

существующей, и другой — желаемой. Следовательно, чтобы наука была для нас практически полезной, бухгалтеры должны научиться понимать и решать свои задачи, рассматривая их как проблемы.

1.4. Структура современного бухгалтерского учета

Мы рассматривали бухгалтерский учет как часть информационной учетной системы общества. В целом она распадается на макро- и микроуровни.

Макроуровень представлен национальным счетоводством, которое, в сущности, выступает как часть экономической статистики, но использует бухгалтерский принцип двойной записи для исчисления показателей экономического развития страны (валовой национальный продукт, национальный доход, платежный и торговый балансы и т.д.).

Микроуровень представлен камеральным (бюджетным) учетом и собственно учетом бухгалтерским. В основе камерального учета лежит фиксация расходов и доходов, и он применяется, как правило, в тех организациях, в которых есть расходы, но доходы не зарабатываются, а формируются в виде ассигнований, членских взносов и т.п.

Бухгалтерский учет имеет своим предметом средства предприятия и их источники, его цель — выявление финансового положения предприятия и результата хозяйственной деятельности: прибыли или убытка.

* * *

Мы рассмотрели общую схему эволюции бухгалтерского учета. В конце учебника будут высказаны некоторые замечания относительно его (учета) дальнейшего развития. Во всех случаях мы будем обсуждать с вами вечно живые бухгалтерские идеи, ибо то, что есть сегодня — плод усилий наших предшественников, они передали нам эстафету бухгалтерской мысли, они, как говорил Р. Роллан, «любили науку ради нее самой, оттого, что она была прекрасна, — только она и была прекрасна, и только она была реальна».

Этой реальности и посвящен настоящий учебник.

Дайте определения следующих понятий:

факт хозяйственной жизни, факт-состояние, факт-действие, факт-событие, инвентаризация, коллация, оценка, мера стоимости, средство платежа, патримональный учет, камеральный учет, процедуры, калькуляция, форма счетоводства, макроуровень, микроуровень, национальное счетоводство, вход, выход, «черный ящик», счет, синтетический счет, аналитический счет, финансовый учет, налоговый учет, управленческий учет, аудит, динамический баланс, статический баланс.

Вопросы для обсуждения

1. Нужен ли бухгалтерский учет?
2. Почему бухгалтерский учет делят на различные виды?
3. Что такое наука?
4. Бухгалтерский учет — это наука или нет?
5. Есть ли какой-то смысл в развитии учета?
6. Каковы причины бухгалтерской революции?
7. Какой учетный измеритель важнее: натуральный или стоимостный?
8. Зачем в бухгалтерском учете нужна калькуляция?
9. Что в бухгалтерском учете более важно: форма или содержание фактов хозяйственной жизни?
10. Возможно ли бухгалтерское право?
11. Баланс - это элемент метода бухгалтерского учета или научная категория?
12. Можно ли сказать, что бухгалтерский учет правильно отражает факты хозяйственной жизни?
13. Каким образом бухгалтерский учет создает факты хозяйственной жизни?
14. Почему факт хозяйственной жизни — центральное понятие бухгалтерского учета?
15. Какие причины определяют эволюцию бухгалтерской мысли?

глава 2.

Учет в древнем мире. Возникновение и преобладание натуралистической концепции в учете

Рождение учета, его первые опыты скрыты от нас. Все, что мы можем утверждать, это то, что учет возник не сразу. Было время, когда он был не нужен, когда все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека, и не потому, что этот человек имел хорошую память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем требовалось не слишком много. В первобытном обществе хозяйство было не сложнее нашего домашнего, все, что хотели отметить, отмечали без записи. Когда объемы хозяйственной деятельности выросли, потребовались записи. Великий французский писатель Анатоль Франс (1844—1924) в «Саду Эпикура» приводит воображаемый разговор с Кадмом, легендарным изобретателем алфавита: «Если Вы, милостивый государь, — якобы говорит Кадм Франсу, — по недостатку умственных способностей, необходимых для занятий торговлей, были принуждены стать писцом и заняться сочинительством, как греки, Вы должны были бы обожествить меня, давшего вам алфавит. Вы, конечно, понимаете, что я создал его просто для своих коммерческих потребностей. Мне нужна была простая система знаков для быстрой записи». И далее Франс, как бы прославляя древнюю бухгалтерию, говорит: «Изобретенный для ведения торговых книг финикийский алфавит стал во всем мире необходимым и совершенным орудием мысли». Но тогдашним «хозяйственникам» надо было не только писать, но и считать.

Письменность и арифметика создали основу для возникновения учета. Хозяйственная деятельность способствовала его распространению.

2.1. Учет в первобытном обществе

Как правило, возникновение учета связывается с появлением учетных регистров. В первобытном обществе все факты приходилось запоминать вождю племени. Когда племя становилось достаточно большим, вождь «делегировал» часть своих учетных функций «уполномоченным». Тогда племя распалось на несколько «домов» — семей. И во главе каждого дома-семьи ставился уполномоченный, как правило, самый старший член семьи. При этом не надо думать, что самый старший и самый старый был старым в нашем понимании. Немощных не терпели. «Седина означала смертный приговор». [Фрезер, с. 9]. Старшим был самый сильный в старшем поколении. Занять эту должность он мог «только одним способом — убив своего предшественника» [там же]. Старший и вел учет.

Интересно, что «бухгалтером» в эпоху матриархата была женщина. Став бухгалтером, точнее, просто учетчиком, глава дома-семьи должен был осуществлять контроль «за мерой труда и потребления». У американских индейцев это делалось следующим образом: в доме было несколько очагов, обычно один очаг на четыре помещения. Очаги помешались в середине центрального прохода, трубы в доме не было. Во главе каждого хозяйства стояла женщина, которая и руководила всей домашней жизнью. Когда на всех очагах поспевала пища, приглашали домоправительницу, которая должна была распределять из котла еду для всех отдельных семейств в зависимости от их потребностей. Остатки сдавались под охрану кого-нибудь из домоладцев до востребования домоправительницы. И если у домоправительницы начинала сдавать память, она вынуждена была завязывать узелки или делать зарубки. Так, если возникали какие-либо расчеты, то на отпущенное число делались зарубки «//», а потом на полученное наносились контрзарубки: «ХI», что означало: соседний дом остался должен одну единицу каких-то ценностей или услуг. Вождь время от времени должен был контролировать уполномоченных, в том числе и домоправительниц. Для этого нужно было соблюсти внезапность. Специальные контролеры собирали землю с могил и обсыпали этой землей помещение, выбранное для проверки. Предполагалось, что хранители «уснут», потеряют бдительность и склонность к обману. Любопытно, и бухгалтеры, и контролеры полагали, что чем больше одежды с утра они надевали, тем больше работы их ждет в этот день.

Специалисты обеих групп должны были считать, но со счетом, особенно на ранних стадиях, возникали проблемы. Первым и самым очевидным счетным прибором были пальцы рук. Когда их не хватало, то использовали пальцы ног, если и их не хватало, счет продолжался с помощью подручных материалов: палочек, зерен, камешков (слово «*калькуляция*» означает исчисление с помощью камешков). Когда находившихся под рукой камешков было недостаточно, «бухгалтеры» хватались за голову и говорили — «много». Практически это означало, что, досчитав до двадцати, человек должен был начать счет сначала. Расчетные операции казались сверхтрудными. Человек, который вел такие расчеты в пределах двадцати, был очень уважаемым, ибо уже тогда люди поняли, что «знание — сила». Не случайно счетный работник — бухгалтер доисторических времен — это первый представитель нового слоя или прослойки, получивший с легкой руки известного русского писателя П.Д. Боборыкина (1836 - 1921) название интеллигенция. Бухгалтером тогда мог стать только тот, кто умел писать, считать и колдовать. Считалось, что «бухгалтер», обладающий соответствующей квалификацией, может влиять даже на природу. Если он плохо исполняет свои обязанности, возникают землетрясения, пожары, наводнения, засуха, эпизоотии и эпидемии. Все это прямое следствие нерадения, лености и неквалифицированно выполняемой работы. За этим следовали санкции: битье розгами; сажание на цепь; снятие с работы и высшая мера наказания. Приведем характерный пример той эпохи. У некоторых племен, в частности австралийских, ценились определенные виды тальки, называли их чуринг. Предполагалось, что эти камешки помогают успешной охоте. Нередко одно племя, обладавшее чурингами, ссужала их другому племени, идущему на охоту. Возвращая их, охотники оставляли у себя только часть добычи, передавая остальное собственникам чуринг. Пример показывает, что вера в «волшебные силы» - первый вариант нематериальных активов, позволяла собственникам этих сил без труда и без науки хорошо зарабатывать и жить.

Важно подчеркнуть, что древний бухгалтер никогда не подвергал ни сомнению, ни анализу свои мыслительные способности. Он искренне верил в то, что знает, и его знание казалось ему истиной.

2.2 Египет

Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус. К этому времени — юности мира — восходят и истоки учета, и регистрация фактов хозяйственной жизни на свитках папируса (свободных листах). Длина свитков составляла 4 — 5 м, высота 24 — 18 см. Запись велась черной и красной тушью. Делалось это для эстетики, например, год писали черной, а месяц и день — красной тушью, частные числа - черной, итоги - красной и т.п. Форма папируса предопределяла и табличный вариант регистра. По столбцам египетские писцы приводили наименования различных ценностей, а по строчкам — дни, по которым отмечалось количественное их движение.

Основным учетным приемом была *инвентаризация*.

При I и II династиях (3400 — 2980 гг. до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества. В дальнейшем *прерывная (дискретная) инвентаризация* была заменена *текущим (перманентным) учетом*. Его цель заключалась прежде всего в проверке достоверности получения и выдачи серебра, хлеба и т.д. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами — один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск и, наконец, третий сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах. Ценности со склада могли быть отпущены только при наличии на документе резолюции уполномоченного лица: «подлежит выдаче». «Заведующий складом» регистрировал отпуск и подкладывал оправдательные документы. «Кладовщики» по окончании дня должны были составить отчет, в котором отражали движение ценностей по «поставщикам» и получателям, а внутри этой первичной группировки — по наименованиям ценностей. Отчет подытоживался. Если он состоял из нескольких листов, то подсчитывалась каждая страница отдельно и отчет в целом. Ежедневно составляли сводку данных по складу. Все эти сводки, хотя и выполнялись ежедневно, содержали уже группировку по наименованию ценностей. Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков, что было возможно благодаря относительно небольшим объемам хозяйственной деятельности.

Счета материальных ценностей велись по схеме: $O_{\text{н}} + П = P + O_{\text{к}}$, т.е. входящий остаток, повторяющий величину исходящего остатка предыдущего отчетного периода, плюс поступления равны сумме отпущенных ценностей и величине конечного остатка.

В Древнем Египте огромное значение приобрели строительные работы. Об их ходе начальник представлял ежедневный письменный отчет. Контроль за их выполнением проводили специальные комиссии. Если отчет признавался неудовлетворительным, писца избивали.

Документы часто составляли в двух или трех экземплярах, а записи разделяли на черновые и беловые.

Рассматривая учет в Египте, вернее, то немногое, что мы о нем знаем, необходимо отметить, что именно здесь, в долине Нила, зародилась *зеркальная натуралистическая* концепция учета — как можно точнее описать движение ценностей в хозяйстве, т.е. родилось убеждение, что бухгалтер должен как бы фотографировать то, что возникает в ходе хозяйственной деятельности.

И еще одно важное обстоятельство, которое наложило печать на всю историю экономики вообще и бухгалтерского учета в частности. Все средства производства Древнего Египта были в государственной собственности. Египет был полностью централизованным государством. От имени владыки-фараона им управляли чиновники-писцы. Именно они составляли могущественную бюрократическую иерархию. Не зря говорили, что число писцов равно числу звезд на небе. Однако среди чиновников писцов особо не уважали. Это были, как сказал Т. Манн, «вялые души, только и готовые записывать своими тростниками все, что прикажут, они вообще не думали, что могли быть рождены для власти и обобщения, для чего они именно поэтому и не были рождены». [Манн т. 2, с. 97]. Начальник - старший чиновник, часто презирал чиновника младшего. Вот как проводил «инструктаж» чиновник своего подчиненного: возьми «письменные принадлежности — листы, тростники и тушь — и, пользуясь человеческим письмом, составь перечень имеющихся у нас товаров по их разновидностям - смол, мазей, ножей, ложек, тростей, светильников, а также обуви, светильного масла и цветного стекла. Наименования напишешь черной тушью, а вес и количество — красной, только без ошибок и клякс ...» [там же, т. 1, с. 628].

Египет был много веков процветающим и могущественным государством.

Обычно считается, что самое главное для процветания страны — рост производства. Опыт Египта убеждает, что это не совсем так. Огромная страна была многие десятилетия занята преимущественно производством — строили пирамиды. И когда начали возводить самую большую пирамиду — Хеопса, то только подведение дороги от каменоломен до места строительства заняло десять лет, а сама стройка длилась двадцать лет. Стройка носила всенародный характер: каждые три месяца работала мобилизованная смена рабочих в сто тысяч человек. Успех был потрясающим: пирамида состоит из 2 300 000 каменных глыб, каждая из которых весит 2,5 тонны. Высота пирамиды — 146,6 м. (Для сравнения — Исаакиевский собор в Санкт-Петербурге — 101 м.) Геродот утверждал, что на ней был выбит отчет о том, сколько рабочие во время строительства съели редьки, лука и чеснока (не самая питательная пища). Общая стоимость питания за время строительства составила 1500 талантов (40 т) серебра. Пирамида Хеопса была самой крупной, а сколько еще пирамид построил Египет. Он производил и производил, но без отдачи. Экономический эффект от инвестиций был равен нулю. (Теперь Египет получает деньги от туристов.) Эти стройки не несли экономического эффекта, и общество постиг экономический крах. Ибо успех общества зависит не от производства (строительства) материальных ценностей, а от получения прибыли. Пирамиды проедали материальные и трудовые ресурсы общества и стали одной из причин гибели великой цивилизации.

Очевидно, что цели такого учета превышали средства для их достижения, контроль держался на страхе, и когда страх пропал, воровство усиливалось, и общество гибло.

2.3 Месопотамия

Если Египет был родиной «счетоводства на свободных листах», то Вавилония стала родиной «учета на карточках». «Карточки» делали из мягкой и влажной глины в виде пластинок или, как их называют, таблеток, размеры которых колебались от 2 см до массивных плит 30 х 40 см. На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи о факте хозяйственной жизни, после чего документ или сушился на солнце (так поступали в раннюю эпоху), или обжигался (так делали в более позднее вре-

мя). Особенности глины приводили к тому, что ошибочные записи стирались, понятия письменной оговорки не существовало. Если надо было уничтожить документ, его разбивали. В более позднее время первичные документы стали составлять в двух экземплярах. Как правило, документы складывались в глиняные кувшины или в корзины, которые закрывались крышками и обвязывались веревкой. На ее конец навешивался комок глины, на котором указывалось содержание хранящихся документов, исполнители и временной (счетный) промежуток.

Если документы, найденные в Египте, позволяют сделать вывод, что *хронологическая* запись появилась раньше *систематической*, то документы Вавилонии противоречивы. С одной стороны, в «журнале» одного из храмов имеется ярко выраженный образец хронологической записи, с другой — находим систематическую запись в материальном учете: это учет на таблетках (карточках), открываемых на каждое наименование ценностей. На одной стороне таблетки фиксировалось количество принимаемых ценностей, число и объем поступлений, а на обороте записывался итог.

Факты хозяйственной жизни отражались по следующим реквизитам: 1) количество и вид полученных предметов; 2) имя лица, от которого они поступили; 3) имя получателя; 4) дата. Любопытно, что вместо подписи участники сделки прикладывали личную печать, которую носили на груди в виде амулета. Эту печать-амулет укладывали в фоб после смерти владельца. Более поздние документы показывают, что в Вавилонии уже пользовались такой единицей, как человеко-день, причем широкое распространение в царском хозяйстве получила практика нормирования выработки в зависимости от вида работы и квалификации, пола и возраста работника. Из документов также видно, что работник имел три дня отдыха в месяц.

Учет материальных ценностей осуществлялся примерно так: приходные и расходные документы группировались отдельно, информация внутри этих групп учитывалась в разрезе наименований отдельных ценностей, по оборотам выводилось «сальдо», которое алгебраически складывалось с начальным остатком, и таким образом определялся конечный результат, сопоставляемый с фактическим наличием ценностей. Все сведения фиксировались в таблетках, здесь же указывались причины расхождений и на чей счет отнесена недостача. В Вавилонии мы сталкиваемся и с прообразом синтетического и аналитического учета, так как

синтетической «ведомости» «Зерновые» соответствовали аналитические «счета» — «Пшеница», «Рис» и т.п.

Имелись особенности в учете строительных материалов, из которых наиболее ценился кирпич. Вначале он учитывался поштучно, потом укрупненными партиями. С учетом кирпича связано появление условных счетных единиц, в частности использовалось понятие «средний кирпич».

Вавилония была первой страной, где возникло законодательство об учете - Законы Хаммураби (1790 - 1752 гг. до н.э.), которые предписывали: купцам — ведение самостоятельного учета, храмам - государственное счетоводство.

2.4. Греция

Учет велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом; иногда применялся папирус, но он был очень дорог. Для черновых записей пользовались глиняными черепками. Греция стала родиной первого счетного прибора — *абака*. Здесь впервые появляются деньги в виде монеты. Это явление было существенным скачком в развитии учета: деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее - как средство в расчетах (все корреспондентные счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости; они стали измерять весь инвентарь. Однако поскольку в учете фигурировали монеты разной чеканки, сразу стал вопрос о соизмерении в учете самих монет. Тут были три варианта: сначала их складывали по металлу и весу, потом по видам монет и, наконец, по их покупательной стоимости.

В части имущества (инвентаря) интересны соображения об учете материальной ответственности. Греки рассматривали воровство, кражу только как вред материальный. Они создали такие условия, что государству были выгодны недостатки у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а государство в виде штрафа 10 драхм получит. Однако важно, чтобы у растратчика было что брать, поэтому на должности с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или предоставить влиятельных поручителей. Малейшая недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица или его поручителей, причем если

недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда и иное, отличное от нашего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период. Понятие внезапной инвентаризации было чуждо грекам. Более того, инициатива инвентаризации должна была исходить от материально ответственного лица, он сдал отчет, он должен и позаботиться о доказательствах достоверности. Текущий учет осуществлялся в виде хронологической записи. Для целей же отчетности по хронологическому регистру делалась *рекапитуляция*¹.

В Афинах финансовый контроль находился в руках десяти выбираемых населением лиц, в функции которых входил учет всех государственных доходов и расходов, учет храмового имущества, проведение инвентаризаций движимого и недвижимого имущества.

В Спарте получила развитие колляция. Известен случай, когда был отправлен агент с мешками денег в армию. Соблазненный агент срезал печати, отсыпал часть денег и спрятал их по дороге. Вновь восстановил печати и сдал деньги по назначению. Кассир, принимая деньги, сравнил их с «ордером», присланным специальным гонцом, и установил недостачу. Агент должен был отдать украденное, иначе его забили бы до смерти.

В государственном хозяйстве регистрировались только факты поступления и выдачи наличных денег, здесь встречались и зачетные платежи, и переводы платежей в другие кассы.

Хранение денег было своеобразным. Так, на каждый вид доходов открывался отдельный кувшин, которому присваивался буквенный индекс. На конкретные расходы можно было брать деньги только из строго определенного кувшина. И, наконец, любопытная деталь: ключ от кассы находился у одного чиновника, а ключ от помещения, где хранилась документация, — у другого чиновника, причем запрещалось этими ключами обмениваться.

¹ В данной работе употребляются термины «рекапитуляция» и «выборка». Это не синонимы. *Рекапитуляция* означает систематическую разnosку всех хронологических записей, *выборка* — разnosку только по одному или нескольким признакам, например клиентам.

Представляет интерес учет налогов. Документы о платежах распределялись и хранились по срокам. Чиновники (аподекты), получая деньги, вычеркивали плательщиков и возвращали списки, которые практически теперь содержали сведения о просроченных платежах и неплательщиках. Так в Греции зарождается прием линейной (позиционной) записи.

Отчеты представлялись строго периодически, они контролировались, причем вначале требовалось, чтобы государственные чиновники составляли по первичным документам параллельный отчет и сопоставляли его с представленным. В Афинах отчетность носила публичный характер. Отчеты храмов, государственных учреждений записывались на мраморные или бронзовые доски и выставлялись в народном собрании, в оградах храмов, вдоль дорог.

Из частных предприятий в первую очередь выделились банки. Здесь движение денег оформлялось первичными документами. Они в хронологическом порядке записывались в журнал (эфмерис). В запись включали дату, получателя денег, причину платежа, имя лица, которому банк по распоряжению получателя фактически выдал деньги, сумму платежа. Есть серьезные основания полагать, что систематическая запись в банковском хозяйстве осуществлялась только при необходимости выявить состояние расчетов с каким-нибудь клиентом. И проводилась она в виде выборки записей по этому клиенту из двух журналов (один для приходных и другой для расходных операций).

Трудно представить, как именно обобщалось хозяйственное положение, но то, что это имело место, мы можем заключить из речей Демосфена. Так, из речи против Афеба мы узнаем об активах мастерской рабовладельца:

Таблица 1

1. Движимое имущество	3 таланта 56 мин*,	или 28,5%
2. Рабы (52 человека)	2 таланта 50 мин,	или 28,0%
3. Драгоценности разного рода	3 таланта —,	или 21,8%
4. Сырье для производства	2 таланта 30 мин,	или 18,1%
5. Дом	— 30 мин,	или 3,6%
Итого	12 талантов 46 мин	- 100%

1 талант = 60 минам = 25,5 кг; мина = 425 г.

Существенно, что величайшие философы Греции уделяли внимание учету. Из написанного ими отметим, что Аристотель в «Политике» четко разграничивал учетные и контрольные функции, причем понимал ревизию как часть контроля. Это был новый подход: ревизор равноправен с главным бухгалтером и независим от него.

2.5. Эллинизм

Эллинизм - это история государств, завоеванных Александром Македонским. От эллинистического периода до наших дней сохранилось достаточное число документов, позволяющих представить цели и технику учета того времени.

Цели учета сводились к: 1) выявлению общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности; 2) исчислению хозяйственного эффекта в различных областях деятельности, что вызвало появление первых приемов экономического анализа и 3) обеспечению сохранности собственности. Учет был специализирован по отраслям хозяйства: учет земледелия, животноводства, виноградарства и т.д. Отдельно выделялся складской учет (учет хлебных запасов). По каждому виду деятельности требовалась самостоятельная отчетность специально на то уполномоченных лиц. Каждый факт хозяйственной жизни надо было оформить документом. Учетные регистры велись по принципу систематической записи. В этих регистрах можно выделить счета материальные, личные и финансовые.

Наибольшее число записей содержали счета: центральный денежный (касса) и «аналитические» материальные счета запасов (хлеб, вино, импортные товары, строительные материалы и т.д.). В основу классификации счетов был положен принцип общности происхождения предмета, например, импортный хлеб учитывался не на счете «Хлеб», а на специальном счете.

К личным счетам относили счета должников, которые велись как настоящие контокоррентные счета с указанием долга и его погашения. В связи с распространением наемного труда получили развитие личные счета, на которых часто отражалась натуральная оплата. В числе личных счетов был и счет собственника,

на котором отражались поступления и выплаты, не связанные с управлением имением. Среди финансовых встречаем счета налогов на имущество. Однако эти счета велись, как правило, в натуральном измерении.

Записи на счетах выполнялись в хронологическом порядке, причем сальдо выводилось после регистрации каждого факта хозяйственной жизни. Некоторые данные из документов непосредственно относились на счета, а в ряде случаев они группировались по однородным документам. На их основе составлялся сводный документ. Таким образом, принцип накапливания уже был известен в III в. до н.э.

После записи данных из документа на счет и в документе, и на счете делалась отметка о том, что запись и последующая сверка выполнены. При составлении отчетов также широко применялось открыживание учитываемых сумм. Все ошибки, пропуски, обнаруженные при последующем контроле, отмечались на полях папируса. Отчетность предусматривала сведения о состоянии запасов и о доходах и расходах хозяйства. По периодичности отчетные формы делились на месячные, годовые и трехлетние. Отчетность была обязательной и служила, как полагают, для целей фиска, кроме того, она содержала ценный материал, который мог быть использован для управления хозяйством.

Любопытно, как в эллинистическом Египте начислялась «заработная плата» в армии. В воинских частях составляли платежные ведомости. В них под каждым итогом финансовый чиновник делал пометку о необходимости выплаты, затем передавал ведомости в банк. Получатель денег, представитель воинской части, должен был предъявить доверенность в виде квитанции — антисимвол, которая сверялась с платежной ведомостью и служила основанием для выплаты денег. Вместе с деньгами получателю вручали квитанцию — символ, которая и служила для последнего оправдательным документом. В стоимостном выражении антисимвол мог быть больше символа, так как воинские части стремились получить больше, чем считали нужным платить финансовые чиновники.

Систему учета эпохи эллинизма можно оценить как вершину, достигнутую в эпоху античности. Но, может быть, этот вывод стал возможен только потому, что другие более важные документы не дошли до нас.

2.6 Рим

Записи в учете выполнялись на лыке, на деревянных, покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе, но чаще всего вначале применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент. Однако основные достижения учета были не в его технических приемах, а в системе учетных регистров. Здесь не просто велись учетные книги, но существовала развитая взаимосвязанная система учетных регистров. Первой книгой была *Adversaria*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут *памятной*, или *Мемориалом*. Она была просто черновой книгой, каковой ее и считал Цицерон. *Codex accept et expensi* и *Codex rationum domesticorum* — книги для белой записи, причем совершенно очевидно, что именно кодексы рассматривались как юридически полноценные документы. Итак, систематическая запись распределялась по двум названным кодексам (даже если эти кодексы велись под одним переплетом). В одном приводились только счета денежных средств и расчетов, в другом — все материально-вещественные счета (зерна, вина, масла, пастбищ, скота, кормов и т.д.). По счетам двух кодексов выводилось сальдо. (Это понятие уже существовало в бухгалтерии того времени.) Поскольку систематическая запись распределялась между двумя кодексами, то вполне разумно предположить, что *Adversaria* велась только в части операций, связанных с движением денег и расчетов. В кодексе не должно было быть исправлений ранее сделанных записей.

В Риме в значительной степени развивался бюджетный учет в масштабе всего государства, и в отдельных провинциях велась книга *бревариум* (*Brevarium*), где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. В дальнейшем в литературе этот регистр получил название книги имперских счетов, которую можно рассматривать как первый баланс государственного хозяйства.

Для государственного учета был характерен страшный бюрократизм. Однако иногда отрицательные факты приводят к положительным следствиям. Так, в Риме рождается правило: «ничего со слов», т.е. положение о непреложности документирования всех фактов хозяйственной жизни, и там, где операции не оформляли документально, составляли оправдательные записки.

В Риме учет государственных и, в частности, армейских финансов был сосредоточен в руках квесторов, которые контролировали все операции, связанные с движением денег. Они выплачивались только при представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам даже женщин и детей для получения сведений об укрываемых от обложения доходах и имуществе.

Основной отраслью производства было сельское хозяйство. Три автора оставили замечания относительно организации учета в поместьях. Марк Порций Катон требовал составления письменных инструкций для управляющих. Их деятельность он оценивал по результатам работы, и если результаты были не блестящими, а управляющий «говорит, что он старался, что рабам нездоровилось, погода была плохой, рабы убегали, он отправлял общественные повинности», то к такому управляющему предлагался строгий подход [Катон]. При покупке имения Катон рекомендовал осматривать само имение, а не учетные книги (эффект Катона). Марк Теренций Варрон много внимания уделял вопросам письменной отчетности управляющего, требовал, чтобы материально ответственные лица были грамотными. Иного взгляда держался Луций Юний Модерат Колумелла. Он полагал, что неграмотный управляющий надежнее: «Такой вилик (управляющий) будет чаще приносить своему господину наличные деньги, нежели приходно-расходные книги, ибо, не умея писать, ему будет труднее самому составить фальшивые счета или пользоваться для этого услугами других из боязни быть уличенным» (там же).

В строительстве при оценке сооружений учитывали износ. Так, великий архитектор Витрувий (2-я пол. I в. до н.э.) писал: «Когда привлекаются третейские оценщики стен общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но, находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: "Из расчета остальной суммы произвести расплату за оные стены", считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [Античный способ].

Сохранившиеся данные промышленного учета показывают, что калькуляции в то время не было. В промышленном производстве, которое работало на рынок, результаты хозяйственной деятельности определялись в целом по предприятию путем сопоставления всех расходов со всеми доходами.

Банковский учет, по мнению большинства авторов, целиком восходит к афинскому прототипу.

О важнейшем значении кредита в экономике Древнего Рима свидетельствует место, которое было отведено процедуре истребования долга в знаменитых законах XII таблиц (451 — 450 до н.э.). Согласно его предписаниям должнику, не погасившему в срок своих обязательств, предоставлялось тридцать льготных дней, в течение которых он мог уплатить долг. По истечении этого срока, если незадачливый дебитор оставался должником государства, то его (должника) продавали вместе со всем его имуществом в рабство за границу. Если же кто-либо не исполнял своих обязательств перед частным лицом и не представлял свидетелей в доказательство уплаты им долга и при этом никто не желал вступить за него на правах поручителя, то кредитор по решению суда мог увести с собой должника и держать у себя как раба. При этом статьей 3 таблицы III Закона предписывалось наложить на должника «колодки или оковы весом не менее, а если пожелает (кредитор), то и более 15 фунтов». Во время заточения неплательщик должен был питаться за свой счет. В противном случае закон позволял кредитору ограничиться выдачей ему одного фунта муки в день. В течение шестидесяти дней с момента заточения должника три раза выводили на рынок и громко спрашивали, не сжалился ли кто над ним. Если все было безуспешно, то кредиторы имели право убить должника и разделить между собой его труп. Это символизировало, что должник заплатил по обязательствам тем, чем мог. «В третий базарный день — гласила статья 6 таблицы III — пусть рубят должника на части, и если отсекут больше или меньше, то пусть это не будет вменено им в вину».

Такое варварское, на наш взгляд, отношение к погашению обязательств имело под собой глубокую теоретическую подоплеку. Дело в том, что древнеримское гражданское право не различало должника как пассивного субъекта обязательства и его имущество как объект права требования. Эти понятия смешивались и в теории, и на практике. Объект и субъект долга составляли в представлении древнеримских юристов одно целое. Поэтому в случае неуплаты дележу подлежали как имущество должника, так и он сам.

Впрочем, кредиторы имели право продать злостного неплательщика вместе с семьей и имуществом в рабство, но только за

границу, так как свободный гражданин Рима по закону мог быть разрублен на куски за неуплату долга, но не мог быть рабом на своей земле.

Таким образом древнеримское законодательство решало проблемы неплатежей и воспитывало уважение к данным бухгалтерского учета.

На первый взгляд, система учета, применявшаяся в стране, была четкой и эффективной. Римляне гордились своим учетом, ценили его. Его часто называли «*ratio*», что означало не только учет, а и определенный порядок, систему, разум, отсюда происходит и хорошо знакомое нам слово *рационализация*. Но при всей рациональности коррупция была обычным явлением в жизни римлян. Известно, например, что даже величайший римский полководец Сципион Африканский (ок. 235 - ок. 183 до н.э.), победитель Ганнибала, оказался замешанным в злоупотреблениях своего брата, также выдающегося полководца Сципиона Азиатского, которого обвинили в том, что он за заключение мира с Антиохом на более снисходительных условиях получил шесть тысяч фунтов золота и четыреста восемьдесят фунтов серебра, т.е. больше, чем внес в казну в качестве военных трофеев. Сумма иска, предъявленного Сципиону, по указанию Тита Ливия, составляла четыре миллиона сестерциев. Отчитываясь перед сенатом, он приказал принести счетную книгу и на глазах сенаторов изорвал ее собственными руками, негодуя при этом на то, что от него, принесшего казне двести миллионов, требуют отчета в четырех. Победителя оправдали.

Учет прочно вошел и в культурную жизнь Рима. В литературе, в театре часто встречаются сравнения, ссылки на бухгалтерскую практику. В комедии Плавта (254 — 184 до н. э.) «Шкатулка» говорится: «Теперь я желаю уплатить то, что остается за мной, чтобы мое имя было вычеркнуто из домово́й книги и чтобы я ничего не был должен»; в комедии «Ослы» сводня говорит юноше: «счет за счет сведен по правде. По деньгам старание...»; в «Привидениях» молодой человек, купивший рабыню, объясняется ей в любви, любовь взаимная, диалог кончается по-бухгалтерски: «Ну, вот кончен счет, приход с расходом хорошо сошлись у нас: оба любим друг друга, оба стоим этого». Петроний (ум. 66 н. э.) упоминает разбогатевшего на нечистом деле бухгалтера (Сатириконе, XXIX). Звали этого бывшего бухгалтера Трималхион. Он любил бухгалте-

рию и держал специального раба, который должен был читать ему за обедом счетную книгу. Великий Гораций (65 — 8 до н. э.) сам работал бухгалтером и даже окончил школу с «коммерческим уклоном». И, может быть, не случайны слова, сказанные Сен-Жюстом: «Мир опустел после римлян».

Все, что было изложено здесь об учете в античном мире, — это только общий набросок, подлинная картина скрыта от нас тайной веков, а «то, в чем нет тайны, лишено прелести» (А. Франс).

* * *

Рассматривая панораму учета в древности, можно сделать вывод, что учет в Египте был совершеннее, чем в первобытном обществе, в Месопотамии — лучше, чем в Египте, у эллинов эффективнее, чем у людей Вавилона, а в Риме — систематизированнее, чем у греков.

Вместе с тем учет в древнем мире больше всего стремился к констатации фактов хозяйственной жизни. И не случайно инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотрите, — говорил человек древнего мира, — вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т.п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится регистрация косвенная. Счетный работник вместо конкретного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого момента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватными. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации будут указывать на репрезентативность данных. Чем больше будут совпадать результаты проверки наличия ценностей с данными текущего учета, тем полезнее для практики учет и бесполезнее инвентаризация, и наоборот.

Дайте определения следующих понятий:

синтетический учет, аналитический учет, хронологическая запись, систематическая запись, контокоррент, рекапитуляция, выборка, принцип накапливания, открывание, колляция, инвентаризация, ресконтро, натуралистическая концепция учета, фиск, калькуляция.

Вопросы для обсуждения

1. Что такое учет и что такое учет бухгалтерский?
2. Ведете ли вы учет своего домашнего хозяйства?
3. Если вы начнете вести учет своего хозяйства, то что вам даст применение двойной бухгалтерии?
4. Что значит натуралистическая («зеркальная») концепция учета?
5. Почему в Древнем Египте в случае претензий к учету наказывали бухгалтера (писца), а не руководителя работ?
6. Почему в основе учета Древнего Египта лежала хронологическая запись, а в Месопотамии преобладала запись систематическая?
7. Почему в Греции вели отдельно журнал поступления и отдельно журнал выбытия ценностей? Разве не проще было объединить эти операции в одном регистре?
8. Что лучше для собственника: чтобы служащие — материально ответственные лица были грамотными людьми или, напротив, их неграмотность или малограмотность не позволит им прибегать к мошенничеству?
9. Почему Катон предпочитал осматривать само имение, а не его учетные книги? Правильно ли он поступал?
10. Чем принципиально отличался бухгалтерский учет в Древнем Риме от учета в других регионах?
11. Знаменитый немецкий историк Т. Моммзен утверждал, что в Риме на каждом добропорядочном отце семейства лежала обязанность вести бухгалтерские книги. Прокомментируйте это высказывание.
12. Чем отличается учет в «командной экономике» Египта и Месопотамии от учета в «экономике рыночной» Греции и Рима?

глава 3

Бухгалтерский учет в средние века. Развитие стоимостной парадигмы

Античный мир умирал в муках. По словам писателя Е. Замятина, «беспокойство было повсюду в Европе, оно было в самом воздухе, им дышали. Все ждали войны, восстаний, катастроф. Никто не хотел вкладывать денег в новые предприятия. Толпы безработных шли по улицам и требовали хлеба. Хлеб становился все дороже, а деньги с каждым днем падали в цене». Тогда никто не знал, что в то же самое время рождался новый мир. Его знаком стало низложение 24 августа 476 г. последнего императора Римской империи — Ромула Августула. Согласно историческому календарю античный мир умер. Начиналось новое время, но традиции римской бухгалтерии, теплившиеся в монастырях, стали основой европейской бухгалтерии. Это видно из того, как развивались вычисления, как регламентировался учет, как искали доказательств его правильности, как контролировали движение денежных средств, проводили колляцию и вели контокоррент, каковы были контроль хозяйственной деятельности и оценка фактов хозяйственной жизни. Возникновение бухгалтерской профессии и специальной литературы — вот главные аспекты в учете того далекого времени.

Вычисления. Во всяком случае одна традиция сохранялась — записи тех времен, так же как и в древнем мире, были переполнены ошибками и грамматическими, и арифметическими. Приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей. Они разделяли явления на большие и маленькие, прикидывали: больше — меньше. Для повседневной жизни этого было достаточно, люди часто не умели ни писать, ни читать, ни считать. Физическая работа казалась более легкой, а арифметические подсчеты «требуют от несчастных вычислителей глубокого внимания и очень быстро утомляют ум» [Цит.: Коире, с. 114]. Привычка — вот

главный принцип счетных работников. Когда Фибоначчи (1202) ввел арабские цифры, т.е. заменил аддитивную римскую систему счисления позиционной десятичной, понадобилось более трех веков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. С распространением арабских цифр, измерительных приборов и ростом математических знаний «миром овладевает идея точности, и на смену миру приблизительности приходит мир прецизионности» [Койре, с. 110]. Интересно отметить, что точность подсчетов возрастает по мере осознания ее относительности.

Регламентация учета получила признание прежде всего в сельском хозяйстве. Так, в капитулярии Карла Великого (датируется концом VIII — началом IX в.) указано на необходимость один раз в год (к Рождеству) представлять отчет о доходах и приведен порядок сдачи собственнику денег. В нем предписывается также ведение двух отдельных регистров для учета расходных и учета приходных операций (остатки фиксировались в особом списке). Росту юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как *рецепция римского права*. Вслед за ним начало формироваться и торговое (хозяйственное) право. Так, во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требования к записям. Вот правила, принятые в XIII в. для средиземноморских купцов: 1) завершённые операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат; 2) в бухгалтерских книгах между записями не должно быть пустых мест; 3) по каждой операции должна быть сделана ссылка на разрешающий ее документ; 4) все числа должны быть буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок.

Первой страной, вставшей на путь государственной регламентации учета, очевидно, была Испания. Примерно в 1263 г., в царствование Альфонса Мудрого, в Кастилии был издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственными предприятиями.

Достоверность. Долгое время люди средневековья считали, что устное свидетельство достовернее письменного, ибо последнее можно подделать, а первое нет. Такой взгляд был господствующим вплоть до XIV в. И это приводило к тому, что управляющий в присутствии хозяина или уполномоченного на то лица должен был вслух рассказать обо всем, что он видел, слышал и делал. Во время отчета велись жаркие дебаты между управляющим, кото-

рый преуменьшал доходы, и слушающим, цель которого состояла в том, чтобы вскрыть факты бесхозяйственности. В этом споре определялся долг управляющего, и все суммы, за которые он не мог отчитаться (оправдаться), безжалостно взыскивались с него. (Достоинства устных показаний дошли до нашего времени в виде устной, а не письменной, присяге в суде.)

В средневековые бухгалтер часто учитывал только дебиторскую задолженность, ибо важно было не забыть истребовать от должника деньги, а учет кредиторской задолженности заемщика нисколько не заботил. Это была печаль того, кто деньги дал.

Учет денежных средств. К XIII в. в Западной Европе сложилась интересная система учета кассовых операций. Здесь в первую очередь следует отметить опыт курии. Как свидетельствует кассовая книга казначея папы Николая III (1277 — 1280), в первой половине книги содержался учет прихода, во второй — расхода. Книги, относящиеся к понтификатам Мартина V и Юлия II (1417 и 1513), дают представление о стройной системе учета денежных средств. Каждая приходная запись содержала следующие реквизиты: дата, сумма прописью и у правого края страницы — цифрами, от кого поступили деньги, основание платежа. Фиксировалось поступление денег в иностранной валюте, если оно имело место, и в пересчете на папские деньги. Оценка в папской валюте записывалась прописью и цифрами. Каждая расходная запись содержала следующие реквизиты: дата, ссылка на распорядительный документ, получатель денег, сумма (порядок аналогичен записи приходных операций), целевое назначение расхода, способ оплаты. Вверху каждой страницы кассовой книги указывали год. Эти книги велись в двух экземплярах: один у кассира, другой у бухгалтера. Записи делали или как в книгах при Николае III, или же подряд, причем между записями не должно было быть свободного места. Лица, на которых возлагали ведение кассовых книг, приносили присягу. Для любого исправления записей нужно было иметь специальное постановление, если дело касалось суммы, то разность записывалась либо как приход, либо как расход; неправильная запись не зачеркивалась, а подчеркивалась и сверху писался правильный текст. Исправления во всех книгах выполнял только один специальный нотариус. Остатки по книгам выводились или ежемесячно, или один раз в полугодие. Контроль сметы расходов и доходов был главной целью учета.

Следует выделить порядок, принятый у тамплиеров: специальный дежурный кассир вел изо дня в день приходный кассовый журнал, каждый плательщик получал от кассира квитанцию. В начале рабочего дня в журнале проставлялись дата и имя дежурного брата — кассира. Каждая статья имела следующие реквизиты: за чей счет поступили деньги, сумма взноса, с указанием вида валюты, в отдельных случаях с переводом по существующему курсу на парижскую валюту, в случае необходимости наименования фактического плательщика (или посредника), а также причины взноса и, наконец, указание регистра, в котором должна быть записана поступившая сумма. Расходные операции, если деньги выплачивались из поступлений текущего дня, регистрировались здесь же. Однако основная масса расходных операций отражалась в отдельном журнале. Таким образом, все записи строго делились между двумя журналами, регистрами хронологического учета. Ежедневно по этим журналам выводились итоги, а затем на основе сделанных в них записей в регистрах систематического учета (контокоррентные счета клиентов) проводилась разноска. Учет велся на латинском языке и римскими цифрами.

Интересно отметить своеобразные приемы контроля кассовых операций, которые мы находим в инструкции о том, что должны делать служащие Новой Испании (17 февраля 1531 г.). Она предусматривала хранение денег в сундуке с тремя разными замками. Ключи находились у кассира, бухгалтера и посредника (лицо, которому вручался ключ перед вскрытием кассы). Касса вскрывалась только в присутствии трех лиц. В ней хранилась кассовая книга, переплетенная, прошнурованная с указанием числа пронумерованных страниц. На каждом листе книги проставлялись печать и подпись. Филипп II, большой энтузиаст учета и контроля, специальным указом 1572 г. потребовал, чтобы первая и последняя страницы были подписаны главой муниципалитета. В первой части книги записывались приходные, во второй — расходные операции. Копия этой книги велась в бухгалтерии, и один раз в шесть месяцев записи обеих книг сверялись. Именно учет кассовых операций требовал контроля. Он сводился или к разделению ключей, или операции параллельно отражали два бухгалтера.

Колляция и контокоррент. Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирок-дошечек, на которых делалась нарезка, соответствующая определенной

величине платежа. Дошечка раскалывалась вдоль, одна половина оставалась у получателя (приходный ордер), а вторая отдавалась плательщику (квитанция). Если половинки складывали, то можно было убедиться в правильности записей. Так осуществлялась «линейная запись». Этот прием широко использовался и для отражения регистрации перемещения ценностей внутри хозяйства (между материально ответственными лицами). Бирки использовались и как «векселя», и как «чеки» в свободном обороте, и как средство погашения долгов вместо наличных денег. Бирки применялись во всей Европе, но особенно широко - в Англии, где, начиная с Генриха I (1100 — 1135), их выпускало и казначейство. Епископ Ричард Фитцнигель (1176) описал процесс изготовления бирки: нарез для 1000 фунтов достигал толщины ладони; 100 - ширины большого пальца, 20 - мизинца, 1 — ячменного зерна; для шиллинга — два встречных нареза с выемкой, пенни — один нарез без выемки. Общая длина бирки — 12 — 14 см. Известны случаи, когда владелец одной из половинок пытался подделать зарубки. Однако подобная фальсификация легко разоблачалась. Бирки просуществовали в Англии до начала XIX в.

В той же Англии налоговое ведомство называлось звездной палатой и учет допустимых поступлений велся по матрице, которая называлась шахматной доской. На этой «доске» фиксировались обязательства, связанные с оплатой, и фактически внесенные платежи. Это тоже был своеобразный контокоррент.

Контроль. Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации. Следствием этого было появление в Англии института контролеров (аудиторов). (Термин возник не случайно. Поскольку большинство должностных лиц в то время были неграмотны, постольку и проверке подвергались не столько документы, сколько устные показания проверяемых, а Заключение начиналось словами: «выслушано нижеподписавшимися аудиторами».) Появление аудиторов было связано с необходимостью гарантировать правильность отчетности. Первое упоминание об аудиторах относится к 1299 г., а 24 марта 1324 г. Эдуард II назначил трех государственных аудиторов. Имя одного из них — Джон де Пайкеслей — сохранилось до наших дней. В указе о назначении говорилось, что аудиторы призваны: «спрашивать, слушать и брать все счета, которые были ведены и которые будут ведены в

провинциях: Оксфорде, Беркенхеде, Саутхемптоне, Уэльсе, Сомерсетшире и Дорсете, делать и обозначать все, что аудиторы со счетами делать должны». Имеется немало исторических свидетельств, подтверждающих активную деятельность аудиторов на протяжении всего средневековья.

Самым своеобразным приемом последующего контроля было его отсутствие, что влекло за собой присущее этому зло: финансисты захватывали народные пожитки и обращали в свою пользу деньги, предназначенные для казначейства. Но когда их грабежи превышали меру, их вешали; таков был в то время суммарный прием контроля *a posteriori*.

Оценка. Этот учетный прием был неразрывно связан с ценами. Цены формировались в торговле, которая в эпоху средневековья рассматривалась как не производительная, а скорее как распределительно-потребительная сфера деятельности, и в связи с этим ее цель сводилась к покрытию расходов, а не к получению прибыли, что подтверждается документами того времени. Так, дошедшие до нас учетные книги Тевтонского ордена, относящиеся к торговым операциям (1399 и 1404 г.), показывают, что целью учета была регистрация движения товаров, а не учет хозяйственных результатов. Однако были и другие примеры.

В дошедших до нас книгах ростокского купца Иоганна Тельнера (1345 — 1350) мы находим методику учета, основанную на необходимости выявления результатов по каждой партии товаров. В целом партионный метод учета был господствующим в эпоху позднего средневековья. В розничной торговле часто вместо одной кассовой велись две книги: покупок и продаж. Разность их данных показывала прибыль (издержки фиксировались в первой книге). В этом случае счета товаров были не нужны, так как их движение было представлено в двух названных книгах.

Однако регистрация в учетных книгах всегда требовала оценки, и средневековые схоласты исходили не столько из реальных рыночных цен, а из цен идеальных, справедливых, установленных властью, т.е. они мыслили не о сущем, а о должном. Их лозунг звучал так: «справедливость прежде всего».

Средневековое общество боролось за справедливые цены. Их главным идеологом был великий философ Фома Аквинский

(1225 — 1274). Он под справедливой ценой понимал «цену, служащую мерой стоимости полезных для жизни вещей... Если цена превосходит стоимость вещи или, наоборот, стоимость вещи превосходит цену, требуемое справедливостью равенство увеличивается».

Поэтому несправедливо и незаконно продавать вещь дороже или дешевле ее стоимости» [Жильсон, с. 389]. Более просто: справедливая цена — это себестоимость плюс наценка, обеспечивающая стандартный минимум жизни продавцу. Если продавец завышает справедливую цену — он наживается, если занижает, то беднеет. В первом случае он разоряет граждан, во втором — граждане разоряют его. То и другое несправедливо.

Профессиональные услуги. В средние века независимыми лицами за плату стали оказываться профессиональные услуги в области учета. Начиная с VIII в., появляются странствующие писцы, бродячие бухгалтеры и даже их артели. Они за плату составляли отчеты. Отчет имел рубрики: 1) поступление по манору; 2) прочие поступления; 3) итого поступлений; 4) расходы по манору; 5) расходы прочие и сданные собственнику деньги; 6) итого расходов; 7) остаток средств на конец периода. В начале отчета, в приходной части, перечислялись недоимки прошлых периодов.

Учетная литература. Во времена расцвета средневековья появились специальные трактаты. Автор одного из них, доминиканский монах Вальтер Хенли, требовал: 1) тщательной проверки отчета; 2) ежегодной инвентаризации для сверки учетных и натуральных остатков; 3) строжайшей инвентаризации дебиторской задолженности; 4) свидетельских подтверждений о правильности указываемых в отчете цен, так как случается, что представляющие отчет преувеличивают стоимость покупки и преуменьшают выручку от продажи. И наконец, один из трактатов того времени требует: «Прежде всего подотчетное лицо должно присягнуть в том, что представляет верный и законный отчет в полученных доходах за счет господина и что в свой свиток он включил только законные расходы с полным соблюдением интересов господина. Точно так же и писец должен присягнуть в честном составлении отчета». Далее идут соображения о ревизии, суть которой сводилась к сопоставлению исходящего остатка предыдущего отчета с входящим остатком данного отчета.

В средневековье формируются две основные парадигмы учета — *камеральная* и *простая* бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета выступают касса, ее ожидаемые поступления и также выплаты из нее. Таким образом, здесь доходы и расходы были заданы. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но, так или иначе, рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков). Господствующей в Европе была простая бухгалтерия.

Как показал немецкий экономист В. Зомбарт (1863 - 1941), простая бухгалтерия существовала в учете купцов в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках, заменяя «узелки на платках, которые завязывают крестьяне, отправляющиеся в город на рынок». Эти записные книжки были не только, а подчас и не столько бухгалтерскими регистрами, сколько семейными повествованиями. Не случайно в них мы находим сведения о войне, эпидемии и т.д.

И отсюда следует очень важный вывод: в те времена учет и частная жизнь не разделялись и составляли единое, часто неразрывное, целое.

Дайте определение следующих понятий:

касса, кассир, капитулярий, камеральная бухгалтерия, партионный учет, аудит, аудитор, римское право, рецепция, справедливая цена, схоласты, схоластика, контокоррент, колляция.

Вопросы для обсуждения

1. Что понимается под термином «римское право»?
2. Почему учет нуждается в регламентации?
3. Что такое шахматная форма регистров?
4. Почему присяга в средние века нередко принималась в качестве более надежного доказательства, чем письменный документ?
5. Почему простая бухгалтерия была более распространена, нежели камеральная?

6. Что означает потребительский характер хозяйства?
7. Почему бухгалтер не должен выполнять обязанности кассира?
8. Каковы особенности партионного учета и почему он был распространен в средневековье?
9. В чем смысл справедливой цены и как она влияет на оценку имущества в бухгалтерском учете?
10. Почему к сундуку (кассе) делалось несколько ключей и почему они находились у разных лиц? Почему хранители ключей не могли ими обмениваться?
11. Как во времена средневековья оценивали финансовую успешность работы предприятия?
12. Почему власть имущие, например Альфонс Мудрый, обычно любят регламентировать учет?

глава 4

Ренессанс и зарождение двойной бухгалтерии

Открытие Х. Колумбом в 1492 г. Америки означало конец средневековья. Наступило великое новое время. В отношении бухгалтерского учета оно было, с одной стороны, логическим продолжением старых традиций старой Римской империи, пронесенных через средние века, с другой — ознаменовалось великой научной революцией — рождением двойной (диграфической) бухгалтерии. Переворот произошел сразу же вслед за открытием Америки (1492 г.). В 1494 г. в Венеции один из лучших, а может быть, лучший математик того времени — *Лука Пачоли* (1445 — 1517) издал книгу «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», в которой, в частности, изложил правила двойной бухгалтерии («Трактат о счетах и записях»)¹. И хотя двойная запись возникла раньше, а Пачоли только описал ее, тем не менее именно публикация книги сделала диграфизм всеобщим достоянием, великим инструмен-



Л. Пачоли

¹ Бенедетто Котрульи — купец из Рагузы (Дубровник), в 1458 г. написал книгу, названную им «О торговле и совершенном купце». Однако он не сумел или не захотел издать ее, и книга была опубликована только в 1573 г. и не смогла оказать влияние на развитие учетной мысли. В 1602 г. вышло второе, а в 1990 г. — третье издание этой книги.

том исчисления финансовых результатов¹. В экономическую жизнь пришли абстрактные категории, которые стало возможно измерять различными способами. Пройдет много десятилетий, прежде чем люди поймут все значение происшедшего. И только в начале XX в., как бы подытоживая результаты нового времени, которое уже становилось старым, немецкий философ и культуролог Освальд Шпенглер (1880 - 1936) выделит в минувшей эпохе трех великих людей, сотворивших европейскую цивилизацию: Колумба, Коперника и Пачоли. Они изменили мир.

Без бухгалтерии экономический подъем был бы невозможен, а бухгалтерия была представлена счетоводством. Сами счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности — в натуральных единицах, расчеты, касса — в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Возникновение двойной бухгалтерии. И только введение всеобщего стоимостного (денежного) измерителя привело к возникновению двойной бухгалтерии. Это было связано с тем, что, во-первых, некоторые факты хозяйственной жизни как бы сами по себе отражаются дважды. Продали товары, ценности списываются, деньги приходятся. В простой бухгалтерии изначально ценности списывались в натуральном измерении, а деньги приходовались в стоимостном. Но когда и товары начали отражать в учете в стоимостном (денежном) измерении, бухгалтерия стала почти

Лука Пачоли родился в Борго Сансеполькро (в переводе — город Святого гроба), учился у великого художника Пьеро делла Франческа (1416 — 1492). Жил в Венеции, воспитывал трех сыновей видного купца Ромпиази, вел его учетные книги. В 1472 г. Пачоли принимает постриг и становится монахом францисканского ордена. Был ли он искренне верующим человеком, остается не ясным. Может быть, он рассуждал в духе своего времени: «Думай как хочешь, но поступай так, как тебе выгодно». Ему было выгодно заниматься науками. Он выбрал теологию, философию по обязанности и математику для души. Начиная с 1474 г. он будет читать лекции по математике в крупнейших университетах Италии. 19 июня 1517 г. его похоронят в церкви родного Сансеполькро. Математики его помнили всегда. Бухгалтеры вспомнили в последней трети XIX в. В 1994 г. почти во всех странах мира прошли большие празднества в ознаменование 500-летия выхода в свет этой великой книги.

двойной. Однако полностью двойной (диграфической) она стала тогда, когда в номенклатуру счетов простой бухгалтерии ввели счета собственных средств, а материальные счета получили денежную оценку, все факты хозяйственной жизни стали отражать дважды.

Это событие не могло произойти ранее XIII в. В подтверждение можно выделить минимум пять причин: 1) деньги были слишком редким явлением; 2) психология рядового счетного работника неконструктивна, он пишет то, что видит или в жизни, или в документе; 3) прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями; 4) из всех функций денег преобладала функция средства платежа, деньги нужны были в первую очередь, чтобы взыскивать и вносить, а не для вложения в хозяйственные обороты, следовательно, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе; 5) многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления (сказать, что я живу хорошо, было гораздо важнее и понятнее, чем сказать, что я живу на 300 дукатов). Если предположить, что к XIII в. такие условия наступили, то возникают следующие возможные ответы: сами по себе объективные условия предопределили возникновение двойной записи или технические усовершенствования бухгалтерской процедуры привели к качественно новому скачку.

Очевидно, имели место и те, и другие обстоятельства. Развитие денежных оборотов в банках и торговле с неизбежностью приводит к учету всего имущества в стоимостном измерении — это была объективная причина. С другой стороны, были и субъективные, в данном случае процедурные, причины.

Так или иначе, исходные идеи римской бухгалтерии дожили до времен позднего средневековья. И по крайней мере в крупных по тем меркам хозяйствах велись и журнал (*Adversaria*), и Главная книга (*Codex*). И вот однажды, когда все имущество стало измеряться в деньгах, некий бухгалтер для контроля разности в Главной книге первым ввел ранее никому не ведомые счета собственных средств, достаточно долго это был счет капитала.

Как было уже отмечено, множество фактов хозяйственной жизни имело двойственный характер: поступили товары от поставщиков (рост товаров сопровождается ростом задолженности

поставщикам), продали товары (сокращение товаров сопровождается увеличением денег в кассе) и т.д. Но были факты односторонние. Например, украли товары, дали взятку, пала корова, сгорел дом — тут был счет для записи, но не было к нему корреспондирующего счета. Вот для таких случаев бухгалтер «веков мрака», или «эпохи Возрождения», отводил в Главной книге отдельный лист, где фиксировал только для памяти и удобства последующего контроля разности такие суммы. Никакого смысла в содержание этих записей он не вкладывал. Это был исключительно процедурный прием, приводивший к логической необходимости «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце XVIII в., для некоторых бухгалтеров стало приятной неожиданностью открытие того, что за двойной записью скрыто определенное содержание.

Поиски этого «содержания» продолжаются до сих пор. Во всяком случае гипотез двойной записи, трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали общепризнанными. Самым характерным следует признать высказывание В. Зомбарта, который на склоне лет уже не двойную запись выводил из капиталистических отношений, а, напротив, капитализм из двойной бухгалтерии. Он видел в двойной бухгалтерии четыре существенные черты, способствовавшие, по его мнению, возникновению и развитию капитализма: 1) только система счетов позволяет раскрыть кругооборот капитала: от счета «Капитал» через операционные счета и счет «Убытки и прибыли» вновь к счету «Капитал»; 2) учет позволяет управлять хозяйственными процессами не непосредственно путем их наблюдения, а опосредованно, через их информационное отражение в системе бухгалтерских счетов; 3) с помощью плана счетов возможно организовать хозяйственную деятельность любого предприятия; 4) бухгалтерия позволяет отделить домашнее хозяйство собственника от его имущества, вложенного в предприятие. Во всех случаях бухгалтерский учет создает «порядок из хаоса».

Однажды возникнув, двойная запись — это, по ироничному замечанию И.В. Гете, «величайшее изобретение человеческого разума», развивалась в дальнейшем под влиянием обстоятельств хозяйственной жизни и по законам внутренней логики.

В своем развитии двойная бухгалтерия прошла несколько этапов.

1. Двойной записью стали отражать все ценности, находящиеся на учете данного предприятия.

2. Введение счета «Капитал» превратило статистическую совокупность в четкую единую информационную систему.

3. Регистрация фактов хозяйственной жизни позволила контролировать правильность разности данных по счетам Главной книги. Автоматическое тождество записей по дебету и кредиту указывало, как сначала думали почти все, а теперь думают еще многие, на правильность сделанных записей.

4. Введение в учет денег в функции меры стоимости разделило учетные объекты на натуральные, только измеряемые в деньгах, и монетарные — собственно деньги и их эквиваленты.

5. Первоначально прибыль или убыток отражались на счете «Капитал». Сальдо этого счета или увеличивалось (прибыль), или уменьшалось (убыток). Но к XV в. изменения капитала станут отражаться уже не на счете «Капитал», а на специальном счете «Прибыли и убытки». (В дальнейшем будет много дискуссий относительно природы этого счета.)

6. Двойная запись возникла в торговле и, может быть, в банках Италии. Здесь у нее две родины: Флоренция и Венеция. Эти два города-государства дали два варианта двойной бухгалтерии. Во Флоренции основное внимание уделяли влиянию финансовых результатов, в Венеции акцент делали на контроле движения ценностей. Оба варианта оказали огромное влияние на последующее развитие учета как в разных странах, так и во всех отраслях народного хозяйства. Финалом этой эволюции было создание национального счетоводства (середина XX в.), в котором двойная запись была использована для описания всего народного хозяйства страны.

Общее значение возникновения и развития двойной бухгалтерии привело к нескольким следствиям: 1) бухгалтеры, желая создать условия для автоматического контроля записей, ввели («подставили») счет собственника (чистого имущества); потом придали ему экономико-юридическую интерпретацию и назвали его счетом «Капитал». Этот счет, вместе с результатными счетами, позволил создать условия для выяснения прибыли или убытка; 2) двойная запись улучшила условия выявления прибыли; 3) введение единого денежного измерителя было самой большой революцией, ибо сведение множества предметов и не меньшего множества валют к единому измерителю привело к значительно

большим условностям в экономической информации, чем это было раньше. Но эта условность создала возможность для а) конструирования системы счетов и б) соизмерения и оценки всей совокупности ценностей, прав и обязательств, входящих в понятие предмета бухгалтерского учета.

Все это привело к тому, что изначальный наивный учетный натурализм сменился реализмом. В учет были внесены некоторые условные допущения с тем, чтобы его система раскрывала характер хозяйственного процесса. И если старая парадигма пыталась воспроизвести факт, то новая реконструировала его.

Воспроизвести значило описать его в учете таким, каков он был, реконструировать — представить его в учете таким, каков он был для понимания хозяйственной деятельности. Например, куплен дом за 500 дукатов. Воспроизведение этого факта в учете означало: дебет «Расходы», кредит «Касса» — 500 дукатов. Реконструкция предполагала другое понимание свершенного действия: дебет «Недвижимость» (основных средств), кредит «Касса». В данном случае возникает *капитализация* расходов: деньги потрачены, но бухгалтер показывает, что расходы отсутствуют, они возникнут по мере амортизации (использования) основного средства. Таким образом, явным факт расхода становится в целях удобства исчисления финансового результата реконструированным фактом.

Работа Пачоли дала только намек на капитализацию расходов и на реконструкцию фактов хозяйственной жизни. Его общие заслуги перед бухгалтерским учетом можно свести к шести великим достижениям.

1. Дал первое описание двойной записи и сделал попытку теоретически описать ее смысл.

2. Предложил персонификацию счетов, т.е. объяснил каждый счет так, как будто бы он обладает человеческими достоинствами.

3. Описал предмет бухгалтерского учета как хозяйственную деятельность отдельно взятого предприятия.

4. Изложил счета как систему, которая образует план, позволяющий отразить любой факт хозяйственной жизни.

5. Ввел комбинаторное моделирование путем перечисления всех теоретически возможных операций, особенно связанных с покупкой товаров.

6. Предположил, хотя и в неявном виде, существование неких непреложных принципов бухгалтерского учета.

Применительно к современному учету принципы Пачоли могут быть охарактеризованы следующим образом.

Процедурность. Бухгалтерский учет представляет собой строго упорядоченную процедуру последовательной регистрации фактов хозяйственной жизни.

Это практически означало, что каждый факт хозяйственной жизни должен был быть зарегистрирован четыре раза в трех регистрах:

- в Мемориале — памятной книге — простая его констатация;
- в Журнале — факт получает то, что юристы называют квалификацией, т.е. ему присваивают название счетов Главной книги, на которых этот факт следует отразить:
 - по дебету счетов Главной книги;
 - по кредиту счетов Главной книги.

Наличие трех регистров - это продолжение процедурной традиции Древнего Рима.

Ясность. Бухгалтерский учет должен представлять пользователям ясную и понятную им информацию. Этот принцип предполагал, что главным пользователем такой информации мог быть только собственник. (Он же, в большинстве случаев, и выполнял бухгалтерские функции.) Однако помимо собственника были банковские и судебные инстанции. Они главным образом вникали в отчетность, а не в данные учетных регистров. Поэтому для них имело значение правило, согласно которому:

- сальдо важнее оборота;
- и только распространение финансового анализа с неизбежностью привело к правилу иному:
 - оборот важнее сальдо.

Можно сделать вывод, что понятие ясности относительно и прежде всего связано с уровнем знания пользователем языка бухгалтерского учета. И уже в XX в. бухгалтеры будут спорить о степени доступности учетной информации широким кругам населения.

Нераздельность. Имущество предприятия и личное имущество собственника предприятия представляют единый и нераздельный комплекс.

Это значит, что все ценности, включая личные вещи собственника и членов его семьи, должны быть включены в систему бухгалтерских записей. Точно так же и все расходы и доходы собственника и его семьи должны быть отражены вместе с финансовыми результатами предприятия.

Из всего, о чем писал Пачоли, следует вывод, согласно которому имущество всегда имеет своего хозяина. В бухгалтерском учете показывают не имущество некоторой абстрактной хозяйствующей единицы, а имущество хозяйствующего субъекта.

Такой подход полностью воспроизводит традицию древнеримских бухгалтеров, которые не видели разницы между тем, купил ли хозяин лошадь для работы в поле, или же он купил лошадь для того, чтобы ездить на прогулку. Это отражает здравый смысл непредубежденного человека, который искренне считает, что если ему принадлежит дом, огород, фабрика и на все это имущество распространяется право собственности, то невозможно делить это право между фабрикой и домашним хозяйством.

Поясним это следующим рассуждением. Предположим, что капитал фирмы (Ka) равен $K_1 + K_2$ где K_1 — собственный капитал фирмы, а K_2 — личный капитал собственника. Согласно же принципу имущественной обособленности, возникшему много позже, в Главную книгу включается только K_1 и, следовательно, по Пачоли, всегда $Ka > K_1$. (Впрочем, не все так просто: Пачоли, видимо, не случайно не все имущество, приведенное в инвентаре, переносит в Журнал, а следовательно, и в Главную книгу, и в баланс. Может быть, он предчувствует принцип имущественной обособленности?)

Двойственность. Каждый факт хозяйственной жизни должен быть квалифицирован в учетных координатах, оси которых - дебет — кредит. Двойственность у Пачоли не что иное, как следствие процедурности, двойная запись только ее сердцевина. Описание двойной бухгалтерии и есть непреходящая, вечная заслуга Пачоли.

В теории учета этот принцип представлен в виде двух постулатов Пачоли:

Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо;

Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов.

Эти постулаты в XVI столетии начали победное шествие по странам Европы, а потом и по всему миру.

С момента возникновения двойной записи против нее было выдвинуто два возражения. Первое связано с тем, что она создает иллюзию правильности учета. Несмотря на то, что итоги дебетовых и кредитовых оборотов сошлись, полученное тождество

может быть «прикрытием постыднейших обманов» (Э.Т. Джонс). Второе указывает на то, что двойная запись игнорирует временную составляющую фактов хозяйственной жизни. Так, если взята ссуда в x руб. на t лет, то в активе следует показать x руб., а в пассиве l : руб. $+ \Delta$ (где A — проценты, подлежащие уплате).

Из приведенного видно, что двойная запись искусственно искажает финансовое положение предприятия, ибо требует невозможного: или бухгалтер должен зависеть на A актив, что бессмысленно, или же показывать пассив в размерах, относящихся только к данному конкретному периоду, что явно скрывает полный объем кредиторской задолженности.

Однако эти замечания не смогли оказать серьезного противодействия постулатам Пачоли, ибо все бухгалтеры согласны в том, что без двойной записи нет и не может быть двойной бухгалтерии. (Дело доходит до абсурда: для малых предприятий вводится простая бухгалтерия, а кое-кто с успехом предлагает методику, как по ее данным составить баланс.)

Отсюда следует важный вывод: двойственность — это только умственная привычка, подаренная нам Пачоли, и только привычка, а не какой-то вечный закон природы.

Предмет. Пачоли в сущности сводил все сделки к купле-продаже. Применительно к торговле, которой посвящена книга, это вполне понятно, но его (предмет) можно понять и шире.

В развитие этого принципа Пачоли выдвинул два требования:

Нельзя никого считать должником без его ведома, даже если это показалось бы целесообразным;

Нельзя считать никого верителем, при известных условиях без его согласия.

Пачоли полагал, что прибыль — это разность между поступлением и выплатой денег. Такой взгляд полностью соответствовал идеям меркантилизма. Подлинное богатство — деньги. И тут следует привести пример того, как же меняется прибыль у Пачоли. Допустим, куплено 200 бочек вина по 10 лир, т.е. уплачено 2000 лир. К моменту закрытия счетов было продано 100 бочек по 18 лир, т.е. выручка составила 1800 лир.

У Пачоли записи выглядели следующим образом:

Вино	
2000	1800
	С. 200

т.е. на момент выведения сальдо имеет место убыток в 200 лир, ибо в товары вложено 2000 лир, а получено только 1800 лир. Сделка на данный момент еще не окупилась, несмотря на то, что товар продается по высокой цене. Просто Пачоли и люди его времени вполне разумно считали, что оставшиеся 100 бочек непроданного вина — это будущая прибыль, но отнюдь не полученная. Здравый смысл учил купцов того времени: пока не продан товар — прибыли нет.

Дальнейшее развитие принципов учета привело к иному пониманию финансового результата и счета «Товары». В результате записи стали выглядеть так:

	Товары	Касса
2000	1000	1800
С. 1000		
	Убытки и прибыли	
		800

Прибыль стали рассматривать как разность между продажной ценой и себестоимостью только проданных товаров, а не всей купленной товарной массы.

Соответствие. Расходы, понесенные предприятием, соотносятся по времени с доходами, им полученными. Пачоли не провозглашал этого положения, но невольно предусматривал. Под расходами, как мы видели, он понимал денежные выплаты, причем если они делались за основные и оборотные средства (главным образом за товарные запасы), то они подлежали капитализации и попадали в актив.

Сюда прежде всего следует отнести затраты, связанные с покупкой товаров, и расходы, которые могли быть отнесены к этим товарам. Например, если завозили имбирь и за него платили n цехинов, то этот тариф включали в стоимость товаров, но если везли сразу и имбирь, и перец, то возникали трудности. Скорее всего, бухгалтер в этом случае весь тариф относил или к стоимости наибольшей партии, или делил между двумя наименованиями товаров, или отказывался капитализировать и списывал его на текущие расходы (издержки обращения).

Что касается расходов, связанных с приобретением недвижимости, то они капитализировались полностью, стоимость их ре-

монта часто увеличивала величину капитализированных в основные средства расходов. От этого возникла парадоксальная ситуация: чем старее, изношеннее предмет, тем выше его стоимость. Амортизация не применялась, и вся капитализированная стоимость объекта становилась расходом только в момент списания его в убытки.

Отсюда и доход становился доходом только тогда, когда фирма получала деньги. Поступления могли приниматься во внимание как будущие доходы, но фактически доходами они не считались. Так, если купец получал товары, как мы это видели выше, то во внимание принимался только расход, т.е. сколько уплачено. И хотя Пачоли предлагал в ряде случаев вводить продажные цены, включающие потенциальную прибыль, эта прибыль становилась актуальной только после ее получения.

Относительность. Данные бухгалтерского учета представляют только относительную, но не абсолютную ценность. Это требование проходит красной нитью через весь Трактат. Иногда даже кажется, что автора не беспокоят итоги и обобщения. Его значительно больше занимает регистрация фактов хозяйственной жизни, чем получение информации об их совокупности. Пожалуй, только два счета, с точки зрения Пачоли, обладают достаточной репрезентативностью: «Касса» и «Капитал». И Пачоли не без грусти пишет и предупреждает: «для купца ничто никогда не бывает слишком ясно» (гл. 24).

Дебиторы всегда условны, ибо слишком часто трудно бывает решить: заплатят они долги или нет. Но работа с дебиторами и вечное выколачивание из них денег в те времена, возможно, были основной задачей бухгалтера. «Торговец на положении мелко-го капиталиста, — писал Ф. Бродель, — жил между теми, кто ему должен деньги, и тем, кому он должен. Это такое равновесие, все время на краю крушения» [Бродель, т. 2, с. 58]. Условность дебиторской задолженности всегда могла обернуться условностью кредиторской, за неплатежами дебиторов всегда маячил крах собственника и убытки его кредиторов.

Со временем идеи относительности и, в связи с ними, принцип значимости бухгалтерских данных претерпел существенную эволюцию. Сначала доминировали идеи абсолютной бухгалтерской точности. Бухгалтер считает все до копейки, и то, что он делает, должно быть абсолютно точным. Эта идея находилась с самого начала в противоречии с тем, что писал Пачоли. Великий математик был мудрее своих последователей.

К счастью, в середине XX в. стало ясно, что прав Пачоли, а не те, кто, называя себя его учениками, «исправлял» отца бухгалтерии. И тогда родилось современное понимание этого догмата.

Существенным можно считать только то число, величина которого может повлиять на принятие управленческих решений.

Весь смысл трактата говорит о том, что Пачоли это чувствовал интуитивно.

Этика. Бухгалтером может быть только абсолютно честный человек. А таким обычно бывает, как считал Пачоли, только верующий христианин.

Отсюда имя Господа упоминается у него не всуе, а каждый учетный регистр открывается именно «Во имя Господа», а далее следует дата.

И Господь как бы становится соучастником всей хозяйственной деятельности, это не страшный Бог Саваоф, карающий и поддерживающий несчастного человека, а партнер, который должен быть очень надежным. Предприниматель не просто молится на него, он как бы заключает с ним договор. Пачоли не случайно приводит евангельский стих: «Сперва ищите царствие Божие, а остальное вам воздастся, ибо ваш Отец в небесах сам ведает, в чем нужда ваша» (гл. 4), т.е. сначала найди могущественного партнера, а потом заключи с ним договор, подобный договору о совместной деятельности. Бог поможет тебе в твоих делах, а ты поможешь Богу и материально, и духовно, «подавание не уменьшает богатства, а месса не отнимает времени» [Пачоли].

Так Бог входит в бухгалтерский учет, а двойная запись (дебет и кредит) превращается в символ отношений между купцом - земной партнер и Господом — партнер небесный.

Таким образом, мы можем отметить, что к концу XV в. в обществе присутствовало два отношения к Богу: старое, основанное на «вертикали» — господство и подчинение, и новое, предполагающее «горизонталь» — «даю для того, чтобы Бог дал».

Отсюда и два источника современной бухгалтерии: государство, его организации и их контроль в обществе; торговый капитал, представляющий бухгалтерию, основанную на договоре. Второй источник оказался существенно сильнее первого.

Прежде всего это выразилось в идее коммерческой тайны. Она — прямое следствие интимности отношений каждого делового человека с Богом, ибо коммерческая тайна — это почти то же самое, что и тайна исповеди.

Ошибки, которые неизбежны в каждой работе, — это грехи бухгалтера (на старинном языке — погрешности). Если бухгалтер ошибки исправляет, то начальник отпускает ему грехи. Отсюда вытекает еще очень важный вывод: то, что мы называем ошибкой — грехом, — это следствие мышления бухгалтеров.

Профессия бухгалтеров формирует этические требования, которым следуют все ее представители. Профессиональная мораль требует, чтобы бухгалтер всегда исповедовал великое кредо своей профессии — *достоверный и добросовестный взгляд*. Это значит, что для бухгалтера нет выше закона, чем его совесть и принципы, лежащие в основе его профессии.

Анализ двойной записи не будет полным, если мы не отметим причины возникновения термина «двойная запись». Он возник позже метода учета, который он описывает. В первой книге по двойной бухгалтерии Луки Пачоли (1494) словосочетание «двойная запись» отсутствует! Впервые оно упоминается в трудах Д.А. Тальенте (1525), но всеобщее распространение получает благодаря Пиетро Паоло Скали (1755). Название было связано, возможно, с тем, что в учете используются: 1) два вида записей — хронологическая и систематическая; 2) два уровня регистрации — аналитический и синтетический учет; 3) две группы счетов - материальные (товары, касса, основные средства и т.д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т.п.); 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете; 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни; 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П - К$; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая — наличие собственных средств; 7) две точки у каждого информационного потока — вход и выход; 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни — одно отдает, другое получает; 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы (разноски по счетам); 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз - как учетная (фактическая).

* * *

Несмотря на различные трактовки причин возникновения и названия двойной бухгалтерии, она при всех обстоятельствах формирует три неизменных элемента метода: баланс, счета и

двойную запись. Они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман, или самообман, необходим, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управления ею. История двойной бухгалтерии — это история ее живого проявления в изменяющейся хозяйственной среде. Идея двойной бухгалтерии — это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

Дайте определение следующих понятий:

диграфизм, счет, счета, измерители, объективность, субъективизм, процедурность, натурализм в учете, реализм в учете, национальное счетоводство, меркантилизм, репрезентативность, мораль, грех, ошибка, исповедь.

Вопросы для обсуждения

1. Почему возникла двойная запись? Обусловлено ли ее возникновение объективными или субъективными причинами?
2. Связана ли двойная запись с рыночной экономикой или она существует независимо от той среды, в которой используется?
3. Как надо воспринимать слова И.В. Гете о том, что двойная запись — «величайшее изобретение человеческого разума»?
4. В период зарождения двойной записи в виде денег циркулировали монеты почти всех известных стран, но учет нуждался в едином денежном измерителе. Как в этом случае поступали бухгалтеры?
5. Почему двойная запись названа двойной?
6. Двойная запись требует, чтобы каждый факт хозяйственной жизни был зарегистрирован дважды: по дебету и кредиту одного или нескольких счетов, нет ли в этом дублирования и ненужной работы?
7. Может ли существовать тройная, четверная или *n*-мерная бухгалтерии?
8. Есть ли недостатки у двойной записи?
9. Почему некоторые авторы считают более правильным название счета не «Прибыли и убытки», а «Убытки и прибыли»?

глава

Распространение двойной бухгалтерии в Европе (XV в. – первая половина XIX в.)

Л. Пачоли впервые опубликовал описание двойной бухгалтерии (1494). Преимущество, которое давал учет по принципу двойной записи, способствовало распространению этого вида регистрации фактов хозяйственной жизни сначала в Европе, а затем и во всем мире. Простая бухгалтерия повсеместно уступала место двойной. Было заметно, как последняя завоевывала одну страну за другой и, что еще более важно, переходила от одной отрасли хозяйства к другой. Если у Пачоли речь идет только о бухгалтерском учете в торговле и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства, то Альвизе Казанова (1558) распространяет диграфизм на судостроение; А. ди Пиетро (1586) — на учет монастырского хозяйства и банков; Д.А. Москетти (1610) - на промышленность; Людовико Флори (1636) - на госпитали, государственные организации и даже на домашнее хозяйство; наконец, Бастиано Вентури (1655) — на сельское хозяйство.

Период, который мы рассматриваем в этой главе, — время бури и натиска новой парадигмы. Ее развитие было связано с новым пониманием целей учета, мощным развитием его методологии, совершенствованием техники бухгалтерской записи, ее распространением по отраслям народного хозяйства и регламентацией.

Двойная бухгалтерия торжествовала в Европе.

5.1. Цель бухгалтерского учета

Л. Пачоли видел цель учета как «ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения, как относительно долгов, так и требований»

[Пачоли, с. 12]. Таким образом, уже в первой бухгалтерской работе подчеркивалось, что учет ведется в целях оперативного выявления величины долгов и требований (юридическая природа учета) и надлежащего устройства своих дел (экономическая природа учета).

Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было ведение учетных регистров. В связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг. Иногда дефиниция уточнялась, и об учете говорили как об искусстве регистрации фактов хозяйственной жизни.

В XVI в. много сделали для понимания целей учета немецкие и испанские авторы. Так, баварец В. Швайкер (1549) писал: «Бухгалтерия есть не что иное, как искусная запись или описание торговых и иных сделок, домашнего хозяйства, доходов, ренты и тому подобных операций при получении, отсылке, покупке, продаже и других явлениях, которая, правильным и искусным способом примененная, могла бы безошибочно, немедленно и без затруднений привести к конечному результату» [Цит.: Бауэр, 1911, с. 187]. Причем при исчислении финансового результата впервые было проведено различие между доходами и расходами от нормальной деятельности, которые и составляли результат, и не связанные с нормальной деятельностью результаты, которые относились прямо на счет «Капитал». Много писали на эту тему испанцы. Например, Г. Тексада (1546) утверждал, что бухгалтерский учет — это ведение счетов в целях эффективного управления, контроля подчиненных лиц; Б. Солозано (1590) трактовал цель учета более формально — поддержание равновесия в счетах, т.е. соблюдение постулатов Пачоли; Ф. Эскобар (1603) смысл учета сводил к правовым отношениям между собственниками и агентами (материально ответственными лицами). Счета открывались для учета прав и требований лиц, участвующих в хозяйственном обороте.

В XVII в. выдающийся голландский математик и бухгалтер Симон ван Стевин (1607) полагал, что учет должен предоставлять данные: 1) о наличии денег в кассе; 2) о состоянии расчетов с подотчетными и материально ответственными лицами; 3) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами; 4) о результатах операций (прибыль или убыток) по покупке и продаже каждого товара.

И наконец, уже в XVIII в. глава физиократов Франсуа Кенэ (1694 — 1774) впервые стал рассматривать учет как функцию управления, отличающуюся «крайней сложностью и наиболее

склонной к неустойчивости» [Кенэ, с. 528]. Он же, сомневаясь в научных достоинствах бухгалтерии, писал, что применяемые в учете «формы и правила сводятся к таинственной технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию» [там же, с. 528].

Вместе с тем к XVIII в. люди уже понимали значение двойной записи, и ее первые исследователи много сделали для ее дальнейшего развития.

5.2. Методология учета

Развитие шло по нескольким параллельным и взаимосвязанным направлениям:

- правила двойной записи;
- классификация счетов;
- формы счетоводства.

Правила двойной записи. Осмысление двойной записи было направлено на переход от персонификации, из которой исходил Л. Пачоли (очеловечивание счета — приписывание предмету человеческих свойств), к началу персонализации счетов, когда объектом учета считаются не предметы, а люди, не касса, а кассир, не товары, а кладовщик и т.д.

Пока различные авторы исходили из персонификации счетов, для них типичной была формулировка Х. Олдкастла (1543).

Любая полученная вещь или получатель должны отдать переданной вещи или хранителю имущества.

Здесь на первом месте еще стоит понятие вещь (вещь отдает вещь), но уже появляются и участники хозяйственного процесса: получатель и хранитель.

Переход к персонализации мы видим у французского автора Матье де ла Порта (1685). Он сформулировал правило двойной записи, в силу своей простоты быстро завоевавшее признание.

Тот, кто выдает, — кредитуется.

Это правило было развито Э. Дегранжем.

Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется.

Если де ла Порт пытался свести и сводил всю двойную запись к одному правилу, то его земляк Бертран Франсуа Баррем (1721) ввел развернутое определение правила двойной записи: 1) счет де-

бетуется, если на него записывается поступление ценностей в хозяйство; 2) счет кредитуется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства; 3) если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется счет лица, с которым выполняется расчет; 4) если поступление ценностей не сопровождается выбытием других ценностей, то кредитуется счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала). В результате всех перечисленных действий *«то, что входит, должно тому, что выходит»*. Таким образом, Баррем отождествил вход с дебетом, выход с кредитом. В теоретическом объяснении двойной записи он последовательно проводил юридический принцип: надо учитывать не кассу, а кассира, которому поручено управление наличными деньгами, не товары, а кладовщика, и т.д.

В. Менгр (1550) и А. ди Пиетро (1586) предложили применить в учете сложную проводку: когда один счет дебетуется и несколько счетов кредитуется или несколько счетов дебетуется и один счет кредитуется.

Ван Стевин (1607) первым понял, что один и тот же факт хозяйственной жизни может быть оформлен различными проводками в зависимости от концепции бухгалтера или же практической цели. Покупку ценности можно оформить, дебетуя или (1) счет «Ценности», или (2) счет «Расходы», «Издержки обращения», или (3) счет «Капитал», или (4) счет «Товары», если эти ценности подлежат перепродаже.

Классификация счетов. Двойная запись фактов хозяйственной жизни привела к построению системы счетов. С XVI в. именно счет становится центральной категорией бухгалтерского учета, а попытки классификации счетов — чуть ли не основным занятием теоретиков. Первые классификации были сделаны итальянскими авторами. Так, Д. Манцони (1540), который искренне полагал, что человек, не знакомый с двойной бухгалтерией, мало чем отличается от скотины, разделил все счета на живые (расчеты с физическими и юридическими лицами) и мертвые (материальных и денежных ценностей). В дальнейшем эта классификация сохранится до XX в. под названием счетов персональных и материальных. Л. Флори (1636) все счета разделил на четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов. Интересна группа операционных счетов, на них Флори рекомендовал относить суммы, которые неясно, к какому именно объекту должны быть отнесены. (Например, обычно неясно, куда относить накладные расходы.)

П. Скали (1755) разделил счета на три группы: собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов), имущественные и корреспондентов (дебиторов и кредиторов).

Видный французский автор, выдающийся математик и бухгалтер ревизор Б.Ф. Баррем (1721) предлагал две группы счетов: а) счета общие — собственника (счет «Капитал») и его агентов (кассира, кладовщика и т.п.), б) счета частные — корреспондентов: дебиторов и кредиторов.

Все названные авторы дифференцировали счета по содержательному признаку, т.е. указывая, что на них должно учитываться.

Однако уже в XVII в. возникли две новые классификации:

1. *По объему фиксируемых данных.* Французский автор Ж. Савари (1673) разделил все счета на синтетические и аналитические. Это позволило ему сформулировать одно из основных учетных понятий: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на *синтетические* и *аналитические*. Савари создал двухступенчатую систему регистрации данных, которая оказала огромное влияние на развитие бухгалтерской науки и привела к формулированию двух постулатов Савари:

1. *Сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты.*

2. *Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты.*

Соблюдение постулатов Савари является непреложным условием правильной организации бухгалтерского учета, а обеспечение на практике его постулатов носит название *коллации* счетов.

2. *По характеру сальдо.* Голландский автор К. ван Гезель (1698) утверждал, что счета можно разделить на собственные (пассивные) и противоположные (активные). «Счета собственные... представляют личность купца, которого дебет есть его невыгода, а кредит — выгода».

Противоположные счета потому так и названы, что записи на них носят противоположный (по значению дебета и кредита) характер. Это



Ж. Савари

те правила, на основе которых ведется обучение в университетах и сейчас. Только теперь начинают с актива, а в XVII в. начинали с пассива.

Счета закрывались балансом. Изначально баланс — это только то, что получило название одного из постулатов Пачоли: равенство дебетовых и кредитовых оборотов.

Но уже к концу XIV столетия коммерсанты составляли балансы не только для контроля оборотов, но как орудие контроля и управления хозяйством. Бельгийский исследователь Р. де Рувер писал, что слово «баланс» было впервые применено к финансовым отчетам в 1427 г. независимо от того, были ли эти отчеты на самом деле балансами в современном понимании этого термина или нет. В компании Медичи каждое отделение ежегодно, на 24 марта, составляло баланс, который вместе с объяснительной запиской управляющего отсылался в главную контору во Флоренцию, где выявляли просроченную дебиторскую задолженность и делали запрос в отделения. Такой же запрос делали и в случае предоставления чрезмерных кредитов, которые грозили подорвать платежеспособность фирмы. Иногда к балансу прикладывали справку о перспективах погашения долга. Хотя в банке Медичи и существовало правило, что все его отделения должны на одно и то же число составлять отчеты, для того времени более типичным были нерегулярные сроки составления отчетности.

До тех пор, пока в практике учета отсутствовало деление счетов на синтетические и аналитические, балансы были перегружены статьями. Так, баланс банка святого Георгия (на 1 января 1409 г.) содержал в активе 95 статей и в пассиве 310, баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399 г.) — более 100 статей в активе и около 60 в пассиве.

Интересным моментом практики составления баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникавшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли или убытки. Любопытны были в те времена способы нахождения ошибок, неизменных спутников учета. Так, в банке св. Георгия для проверки правильности записей в книгах работал специальный служащий, в обязанности которого входила пунктировка разноски. За проверку каждой книги он получал 10 сольдо и, для материальной заинтересованности, 10 % суммы каждой обнаруженной ошибки.

Со времен Л. Пачоли начинается зарождение теории баланса.

Так, для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета «Капитал»; счета кредиторской задолженности кредитовались, и тут же дебетовался счет «Капитал», т. е. практически все счета открывались проводками через счет «Капитал». Это провоцировало фиктивные обороты на счете «Капитал».

А. Казанова предложил счета баланса *вступительного* и *заключительного*, в результате стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета «Имущество», кредит счета «Баланс»; дебет счета «Баланс», кредит счета «Капитал» и т. д. Для составления заключительного баланса делались обратные проводки. Предложение А. Казановы надолго вошло в практику и теорию учета многих стран.

Л. Флори выделял два вида баланса — *промежуточный* (пробный) и *заклучительный* (истинный). Первый — это текущие сальдо счетов Главной книги, он включал финансовые результаты, имеющиеся, в сущности, на любой момент; второй — составлялся по данным инвентаризации и содержал истинные финансовые результаты.

Для нидерландских авторов характерна инвентарная трактовка баланса. Так, Я. Импин исходил из того, что составление инвентаря с натуры служит основанием для составления баланса, каждая статья которого таким образом должна подтверждаться выверкой натуральных остатков. Ван Стевин предложил отражать входящее сальдо не на первое или последнее число месяца, а на 0-е число.

Французские авторы трактовали баланс или как следствие двойной записи на счетах (Пурра), или как документ, определяющий финансовый результат (де ла Порт), или только как процедуру, связанную с подытоживанием оборотов Главной книги (Ирсон). С середины XVII в. балансы подразделялись на заключительные и пробные, игравшие роль оборотных ведомостей, последние должны были составляться ежемесячно. Савари, полагавший, что в основе баланса лежит инвентарь, требовал при их составлении переоценки имущества и обязательств.

Формы счетоводства. Старое латинское правило *Forma olat esse rei* — форма дает бытие делу, предопределило интерес бухгалтеров к процедуре и к разработке форм счетоводства двойной бухгалтерии. Ее родина Италия дала свое имя и первой форме

счетоводства. Описание регистров, книг учета и правил их ведения стали *старой итальянской формой*. В Италии ее называли *венецианской*. Регистрами данной формы были Памятная книга, Журнал и Главная книга. В дальнейшем Франческо Гаратти (1688) усовершенствовал эту форму, разделив счета на синтетические и аналитические. Последние, в сущности, были выведены в особые вспомогательные книги, а форма счетоводства получила название *новой итальянской*.

В этой усовершенствованной форме предусматривался следующий порядок записей. Данные о фактах хозяйственной жизни из первичных документов переносились в Памятную книгу, иногда от этой записи отказывались, и данные о фактах регистрировались прямо в Журнале хронологической записи в порядке их возникновения. Затем зарегистрированные факты разносились по счетам Главной книги. Они обобщались в оборотной ведомости, на основании которой составлялся баланс.

Это классическая форма дожила до наших времен и, как правило, служит основой для изучения бухгалтерского учета. Компьютерная техника дала ей новое рождение, и итальянская форма вновь обрела практическое применение, особенно в малых предприятиях.

Но в XVII — XVIII вв. в условиях ручного труда при появлении крупных предприятий один Журнал не допускал деления труда счетных работников. Для его внедрения были предложены две новые формы счетоводства: *немецкая*, описанная Фридрихом Гельвигом (1774), и *французская*, пропагандируемая французским автором Матье де ла Портом (1685).

Методы их создания различны. Гельвиг соединил кассовую книгу, типичную для немецкого камерального варианта, с журналом итальянской формы. Так появились две книги: Мемориал, в котором фиксировались все записи кроме кассовых, и Кассовая, в которой отражали движение денежных средств. Де ла Порт пошел по пути дифференциации хронологической записи, что привело к разделению единого журнала итальянской формы на несколько, открываемых на определенные группы счетов. Каждый журнал представлял таблицу многоколончатой формы¹. Периодически, чаще всего один раз в месяц, на основе записей в этих частных журналах составлялись проводки в сборном журнале.

¹ Отсюда название табличных форм — *синхронистические*.

Именно во французской форме, как многие тогда полагали, двойная бухгалтерия достигала совершенства. Но подлинное признание она обрела после 1796 г., когда англичанин Эдуард Томас Джонс (1766 — 1838) подверг ее критике, ибо только критические разборы подчеркивают важность открытия, в данном случае работы Пачоли и де ла Порта. Джонс думал, что двойная запись только запутывает учет, а/ название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно. Джонс выдвинул три обвинения против двойной записи: 1) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, и в реальной жизни его нет; 2) итоги оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, и постулат Пачоли, предполагающий их тождество, как будто бы окажется выполненным, однако запись, сделанная умышленно или случайно не на том счете, тем не менее приведет к ошибке и исказит отчетность; 3) терминология двойной бухгалтерии, все ее дебиты и кредиты не что иное, как «мистическая галиматья», в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. «Двойной способ бухгалтерии, — писал Джонс, — спутаннее и неяснее (чем простой) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвести может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его» [Цит.: Николаев, 1926, с. 3].

В противовес двойным формам счетоводства Джонс предложил английскую форму счетоводства (1796), которая должна была: а) обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете; б) повысить оперативность выявления финансовых результатов.

Центральный регистр формы — журнал; в нем три колонки: средняя, где пишется содержание всех операций, затрагивающих кассу, с указанием суммы, и две боковые колонки: слева (дебитор) пишется сумма, поступившая в кассу, и справа (кредитор) пишутся суммы, выдаваемые из кассы. Если сложить все суммы крайних колонок, то их общий итог всегда должен быть равен итогу средней колонки, которая вводится для контроля разности. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако она существенно отличается от последней полным и принципиальным отходом от операционных и результатных счетов.

Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело; все текущие операции также отображаются в журнале. Из журнала один раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, в которой предусмотрены только следующие счета: дебиторов и кредиторов; полученных и выданных векселей. Итоги Главной книги должны равняться итогам журнала. Для выведения прибыли необходимо было провести инвентаризацию товаров и итог включить в левую колонку журнала.

Так как метод Джонса относится к простой бухгалтерии, то ясно, что в журнале, при регистрации, обороты по левой и правой колонкам не равны между собой, а следовательно, вычитая из итога первой колонки итог колонки второй, мы должны получить сумму собственного капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка.

Работа Джонса произвела впечатление, но не могла подорвать победное шествие двойной бухгалтерии. Ее представители дали достойный ответ Джонсу, модифицируя существенным образом новоитальянскую форму счетоводства.

Так была создана американская форма счетоводства (1802). Ее автором был Эдмонд Дегранж — последний бухгалтер старой бухгалтерии и первый из учителей науки об учете. Его основной труд, в котором излагалась американская (*Журнал-Главная*) форма счетоводства, вышел впервые в Париже в 1795 г. (более известно ее переиздание 1802 г.) и на протяжении полувека выдержал 26 изданий, последнее - в 1852 г., был переведен на многие языки. Американская форма была не просто набором регистров, но впервые предполагала определенную всеохватывающую теорию бухгалтерского учета. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре — *Журнал-Главной*. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявить на любой момент времени состояние расчетов и определить величину капитала собственника. Для этого, по мнению Дегранжа, было достаточно пяти счетов: 1) «Касса», 2) «Товары», 3) «Документы к получению», 4) «Документы к оплате», 5) «Убытки и прибыли». Счета 1, 2, 5 являются общими и отражают внутренние обороты предприятия, счета 3 и 4 квалифицируются как специальные и предназначены для фиксации

внешних оборотов. Предусматривалось также ведение трех дополнительных счетов: «Капитал», «Баланс вступительный» и «Баланс заключительный». Все названные счета предназначались только для регистрации текущих операций.

Американская форма должна была противостоять тенденциям, приводящим к отмиранию хронологической записи. Ее достоинства формулировались Дегранжем так: сокращается на 1/3 число бухгалтерских записей; обеспечивается с одного взгляда полный обзор состояния хозяйства; достигается без дополнительной работы составление ежедневного баланса; облегчаются поиск и выявление ошибок; упрощается нумерация страниц. Эти достоинства позволили дожить американской форме до наших дней.

5.3. Техника бухгалтерского учета

Форма счетоводства организует учетные данные (теперь многие предпочитают говорить «экономическую информацию», но организация счетной работы предполагает выполнение множества процедур, большая часть из них сложилась в этот, рассматриваемый нами, период).

В 1531 г. немецкий автор И. Готлиб усовершенствовал инвентаризацию, рекомендовав вместо составления отдельной описи делать записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах, в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял описи автоматически выполнить те функции, которым служит сличительная ведомость. Начинать инвентаризацию следовало с более ценных вещей. Практика учета некоторых европейских фирм показывает, что с XVI в. возникает обязательное проведение инвентаризации перед составлением годового баланса.

В 1543 г. голландский бухгалтер Я. Импин изложил новый порядок ведения Памятной книги, которая должна была теперь содержать, помимо обычных фактов хозяйственной жизни, составляющих предмет бухгалтерского учета, факты предстоящие (сколько и каких товаров следует купить и т.д.) и справочные сведения (куда и сколько писем было послано и т.д.). Он же разработал и систему хранения бухгалтерского архива, который надо было держать в секретном запечатанном ящике. У Импина имеются

рекомендации и по ведению накопительных ведомостей; так, он предлагал все мелкие прочие издержки в течение месяца записывать в специальную книгу, а в журнал переносить только итог за месяц.

В 1546 г. испанский ученый Г. де Такседа предложил в начале каждого года вводить примерные («плановые») суммы предполагаемых расходов, нечто подобное нормативному учету.

В 1549 г. баварский «мастер бухгалтерии» В. Швайкер полагал наличие документов непременным условием правильности бухгалтерских записей. От него идет утверждение: *нет бухгалтерских записей без первичных документов*, нет записей в систематических регистрах, не оправданных записями в журнале (хронологическом регистре).

В 1590 г. другой испанский автор Б. де Солозано стремится формализовать и стандартизировать учет. Он педантично определял формат и объем Главной книги, вид ее бумаги, качество чернил, способ переплетения, величину поля, характер разлиновки листа (непременно красными чернилами) и подчеркивал эстетический характер бухгалтерских регистров. Он полагал, что в случае нарушения правил хранения документов «они становятся добычей крыс или детей».

В 1676 г. П. Пурра сформулировал требование немедленного вывода остатков после записей по любому материальному счету.

В 1709 г. С. Рикар предложил ввести специальный проверочный счет, куда надо было заносить все операции, записываемые в дебет и кредит остальных счетов. Счет этот был промежуточным, и назначение его заключалось в том, чтобы в конце каждого дня подсчитывать итоги, и если итоги по дебету и кредиту этого счета были равны, значит, разноска по счетам Главной книги была правильной.

В 1721 г. Б.Ф. Баррем предложил специальные таблицы для облегчения перевода покупательной стоимости одних денежных средств в другие, облегчения различных арифметических действий и таксировки (с тех пор во всем мире эти таблицы получили название «барем»).

В 1754 г. А. Коррон предложил систему учета движения материалов в производстве. Каждому рабочему открывался личный счет, по дебету он отражал количество и себестоимость материалов, выданных рабочему для переработки, а по кредиту — количество и себестоимость готовой продукции, сдаваемой рабочим на склад.

В 1758 г. Ларю ввел правило для кассиров «*сначала запиши, потом выплаты; сначала получи, потом запиши*», которое до сих пор используется при ведении кассовой книги.

В 1803 г. А. Мендес предложил правило сверки Журнала и Главной книги, позволяющее контролировать разность операций по счетам: *итог оборотов по журналу должен быть равен итогу дебетовых и итог кредитовых оборотов по Главной книге.*

В 1817 г. И.С. Кине применил в бухгалтерии свободные листы, вместо переплетов ввел папки, в которые можно было вставлять и изымать листы. Он также использовал в бухгалтерии изобретение своего соотечественника аббата Розье — карточки. Взяв из библиотечного дела этот принцип, он успешно переложил бухгалтерские записи на этот новый вид учетных регистров. Прошло много лет, и этот подход получил достаточное признание и распространение.

В 1825 г. Дезарно де Лизиньянс ввел правило ведения бухгалтерских регистров, соблюдаемое поныне: *числа следует писать только в колонку (единицы под единицами, десятки под десятками и т.д.).*

В 1827 г. А. Файно ввел маркировку товаров с помощью этикеток, что позволяло контролировать движение товаров в магазине. Все этикетки должны были содержать коды товаров. И в том же году М. Годарт ввел в учет материалов ценник, т.е. перечень учетных цен, а разницу между ними и ценой фактически поступивших материалов он списывал на счет «Убытки и прибыли».

5.4. Формирование отраслевых систем бухгалтерского учета

В середине XVIII в. двойная бухгалтерия начала применяться в английской промышленности. В это время складывается система учета производственных затрат. Учитель математики Джеймс Додсон (1750) описал технику бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства. При покупке материалов (кож в его примере) дебетовался счет «Материалы» на число кож и их стоимость; кредитовался этот счет в корреспонденции со счетами мастеров, которые дебетовались на сумму и количество выданных им кож. При сдаче на склад фабриканта изготовленной мастерами продукции (обуви) дебетовался счет «Готовая продук-

ция» и кредитовались счета мастеров. Продажа изделий отражалась на дебете счета «Касса» и кредите счета «Готовая продукция». Поскольку счет «Готовая продукция» дебетовался на поступившее изделие по себестоимости (материалы по цене приобретения и заработная плата), а кредитовался по продажной стоимости, то его сальдо показывало непроданный остаток готовой продукции и финансовый результат (прибыль или убыток). Додсону была чужда идея расчета себестоимости единицы продукции (одной пары обуви), он был вполне удовлетворен тем, что принятая им система позволяла сопоставлять затраты, которые были связаны с работой каждого мастера, с выручкой от продажи его изделий.

Роберт Гамильтон - профессор философии в Абердине - был первым, кто подчеркнул (1788) необходимость исчисления результативности по каждому переделу. Он рассматривал льняное производство и выделял в учете три передела: прядение, ткачество и отбелку, требуя выявления прибыли или убытка по каждому из трех участков. Гамильтон утверждал, что если бухгалтер ответит на этот вопрос, то фабрикант сможет решить главную задачу: надо ли на фабрике иметь все переделы или оставить только те, что приносят максимальную прибыль, используя полуфабрикаты, приобретенные у других предпринимателей.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В. Кронхейльм (1818) утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй — традиционную бухгалтерскую систему счетов. К производственным он относил счета «Материалы», «Производство», «Готовая продукция». Счет «Материалы» фиксировал шерсть по весу, сукно — по метражу. Материалы, отпущенные в производство, списывались на счет «Производство». Кронхейльм предлагал списывать со счета «Материалы» шерсть, а приходовать на счет «Производство» число кусков сукна готовой продукции, т.е. технологи того времени заранее определяли, сколько из отпущенной шерсти должно по нормам выйти кусков сукна. Фактически изготовленное число кусков сукна списывалось из производства на счет «Готовая про-

дукция». Дебетовое сальдо в натуральном измерении счета «Производство» указывало на незавершенное производство и возможные потери. (Это первая известная попытка нормировать учет затрат.) В собственно бухгалтерском учете для отражения этих процессов применялся счет «Товары». Он дебетовался при оплате приобретаемых материалов и других расходов фабрики, а кредитовался при продаже готовой продукции (каждую запись по покупке и продаже можно было проверить записями по счету «Товары»). Счет «Товары» был смешанным, т.е. его дебетовое сальдо отражало как оценку запаса материалов, готовой продукции и незавершенного производства, так и финансовый результат (прибыль или убыток). У Кронхейльма нет калькуляции ни единицы материалов, ни единицы готовой продукции. Мысль о необходимости такой калькуляции принадлежит создателю первой алгоритмической машины, астроному и величайшему математику Чарльзу Бэббиджу, который между основными занятиями написал книгу об экономике промышленного предприятия (1832). В ней он, в частности, настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы износа основных средств и убытков, связанных с ремонтом испорченного оборудования.

Во Франции Л.Ф. де Казо (1824) (*de Cazaux*) распространил двойную запись на сельскохозяйственное производство. Он выделял четыре синтетических счета: 1) «Поле»; 2) «Урожай»; 3) «Стадо»; 4) «Постройки и инвентарь». В начале года счет «Поле» дебетовался на сумму капитализированной ренты. Проводилась инвентаризация, ценности получали оценку по текущим рыночным ценам, и 5 % от полученной суммы составляла капитализированная рента. Затем в течение года в дебет этого счета списывали все затраты по обработке земли и износ инвентаря (прямая амортизация). Весь дебетовый оборот этого счета повторялся по его кредиту с переносом всей суммы в дебет счета «Урожай». Счет «Урожай» кредитовался на сумму реализованной продукции по продажным ценам и на величину отпущенной в свое хозяйство (потребленной в нем) продукции по себестоимости. На счет «Стадо» относилась стоимость фуража, скормленного животным, и другие затраты, а по кредиту отражалась готовая продукция так же, как по предыдущему счету. Остатки готовой продукции переносились на счет «Убытки и прибыли». Казо проводил различие между прибылью, полученной от производства, и прибылью, возникшей в результате колебаний рыночных цен.

5.5. Регулирование бухгалтерского учета

Первому законодательному регулированию были подвергнуты регистры учета. Не случайно Л. Пачоли писал, что цель учета сводится к тому, чтобы «без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и требований» [Пачоли, с. 12]. В Италии учетные книги регистрировались в специальной организации, и после того их доказательная сила признавалась. Это же правило применялось и в Нидерландах, однако с тремя поправками: у купца, владельца учетных книг, должно было быть доброе имя, книги должны были быть заполнены аккуратно и сам купец перед судебным разбирательством должен был принести присягу.

Если требование к дебитору было записано только рукой собственника книги или лица, действующего по его поручению, то дебиторская задолженность признавалась в размере 1 марки, если же запись была сделана дебитором, то она признавалась в полном объеме. Но были и исключения. В Любеке доказательная сила бухгалтерских записей признавалась только в пределах 30 марок. С конца XVI и весь XVII в. во многих немецких государствах существовало правило:

Объем долговых обязательств, отраженный в бухгалтерских книгах, признается судом до присяги на Библии в половинной сумме, после — в полной.

Это приводило к тому, что иноверцы могли по суду претендовать только на половину взыскиваемой суммы [Кулишер, с. 193].

Затем регламентация была распространена на отчетность. Испанец Тексада выдвинул требование ежегодной отчетности, в центре которой был баланс. Для Эскобара баланс — это и способ обязательной проверки записей по счетам, и инструмент для оценки работы предприятия. В последнем случае баланс определялся по-разному, в зависимости от того, кто его интерпретирует: банкир, коммерсант, инженер-технолог, кредитор и т.д.; один видел в нем только арифметическую операцию, другой — экономический акт, третий — юридический документ, отражающий права и обязательства собственника. Доказательством правильности баланса служил инвентарь.

Современная регламентация учета впервые появляется во Франции. Выдающийся французский бухгалтер Жак Савари (1662 - 1690) был привлечен Ж.Б. Кольбером (1619 - 1683) к

участию в разработке Ордонанса 1673 г., который был призван положить начало разумному регулированию экономики. Ордонанс нередко называют кодексом Савари, так как его текст в части бухгалтерского учета был настолько удачным, что французский (1808) и бельгийский (1872) торговые кодексы повторяли его почти слово в слово. Существенное влияние он оказал и на Германию.

Мысль об обязательной регламентации учета будет последовательно проходить через всю историю бухгалтерского учета. Причем многие бухгалтеры начнут, подобно бельгийцу П. Увра (1835), требовать и унифицированных планов счетов, и единых форм бухгалтерской отчетности.

* * *

«Новое время», так назовут историки эпоху после открытия Америки. И именно в этот период Пачоли и ближайшие продолжатели его дела дали бухгалтерии ее два крыла (дебет и кредит), благодаря которым были созданы четкие процедурные правила и появилась возможность выявлять финансовые результаты прямо из учетных данных, не заглядывая в ящик с кассой или на текущий банковский счет.

Но при всем при том престиж бухгалтера в это замечательное время — эпоху становления современного учета — был низким, и желающих посвятить себя этой профессии было мало. Может быть, поэтому знаменитый испанский автор П. Де Солозано закончил свою книгу своеобразной и многообещающей сентенцией: «Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается; без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга» [Цит.: Stevelinck, 1970, с. 47].

Дайте определение следующих понятий:

регламентация, цели бухгалтерского учета, физиократы, счет, проводка, сложная проводка, корреспонденты, накладные расходы, дебиторы, кредиторы, агенты, кладовщики, поставщики, постулаты, экспертная оценка, форма счетоводства, классическая форма счетоводства, экономическая информация.

Вопросы для обсуждения

1. Почему двойная запись с неодинаковой скоростью распространилась в различных отраслях народного хозяйства? Почему позднее всего она охватила сельское хозяйство?
2. Почему первые книги, посвященные двойной записи, были учебниками, а не теоретическими исследованиями?
3. Почему равенство оборотов и сальдо названо постулатом, а не правилом?
4. Почему лицо не может быть названо дебитором без уведомления, а кредитором — без согласия?
5. Почему бухгалтерское равенство, вытекающее из постулата Пачоли, называется баланс?
6. Что такое финансово-распределительные счета?
7. Почему староритальянскую форму счетоводства называют венецианской?
8. В чем разница Мемориала в итальянской и немецкой формах счетоводства?
9. Возможны ли бухгалтерские записи, не основанные на документах?
10. Почему один и тот же факт хозяйственной жизни может быть по-разному отражен в учете?
11. Почему форма счетоводства, предложенная Т. Джонсом, относится к простой, а не двойной бухгалтерии?
12. Почему Ж. Савари можно считать родоначальником современной системы регламентации учета?
13. Почему разделение аналитических и синтетических счетов — наиболее крупное событие в учете после появления двойной записи?
14. Как на практике проводится колляция?
15. Какова практика применения карточек в современном учете?
16. Актуально ли правило Дезарно для автоматизированных регистров учета?
17. Почему справедливо правило Мендеса? Почему оно относится к правилам, а не к постулатам?
18. Как в современных правилах ведения кассовых операций используется предложение Ларю?
19. Почему итальянская форма счетоводства не допускала разделения труда в бухгалтерии?
20. Почему большое число счетов губит американскую форму счетоводства?

глава 6

Учет становится наукой (XIX в. - начало XX в.)

Бухгалтерская научная мысль зародилась в Европе в середине XIX в. Возникновение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах, с этой минуты объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. И наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя. Наука о бухгалтерском учете обобщала практику и вместе с тем совершенствовала ее.

6.1. Возникновение науки об учете в Италии

Зарождение экономической и юридической школ учета. С начала XIX в. в итальянском учете наметились две тенденции. Первая выводила учет из отношений, возникающих между лицами, участвующими в хозяйственном процессе, в связи с движением и хранением ценностей (юридическое направление). Вторая была основана на учете самих ценностей (экономическое направление).

Начало юридическому направлению положил *Никколо д'Анастасио* (1803), который сформулировал следующие утверждения. 1. Учет - это регистрация прав и обязательств собственника. 2. В центре учетной системы находится счет «Капитал». Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать этот счет. Например, оприходование товаров, поступивших от поставщиков, оформлялось проводками: дебет счета «Товары», кредит счета «Капитал» и дебет счета «Капитал», кредит счета «Поставщики». Это объясняется тем, что при оприходовании товаров выполняются два договора: поставки (между поставщиком и собственником) и материальной ответственности (собственник передает товары администрации).

Точно так же трактовались и другие операции. Все они должны были быть непременно отражены на счете «Капитал». Поэтому эту систему называли четверной, ибо каждая операция требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал контрольное значение бухгалтерской регистрации, так как на одном счете и притом главном - «Капитал» - должны были получаться контрольные итоги, подтверждающие правильность бухгалтерской разnosки. Четверная бухгалтерия д'Анастасио предполагала учет движения ценностей между участниками хозяйственного процесса и смену их прав и обязательств. При этом любое движение, утверждал д'Анастасио, протекает из одного места в другое и имеет двойной эффект. Отсюда необходимость двойной записи. Счета — это «станции», созданные для отражения изменений правоотношений лиц, участвующих в хозяйственном процессе.

Начало экономическому направлению было положено *Джузеппе Людовико Криппой* (1838). Он указывал, что «цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности» [Цит.: Галаган, 1923, с. 112], которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Эти изменения и есть предмет учета. Все счета делятся на две группы: первая включает счета капитала и его частей, вторая раскрывает структуру первых. Для Криппы недопустимо утверждение о том, что бухгалтерия учитывает права и обязательства лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств — это только следствие хозяйственного процесса, причем далеко не самое значительное.

Н. д'Анастасио и Д.Л. Криппа стали предтечами трех школ итальянской научной бухгалтерии: ломбардской (Милан), тосканской (Флоренция) и венецианской (Венеция). Представители каждой из этих школ оставили след в истории. Взаимное их влияние представлено на рис. 2.

Ломбардская школа. Отцом науки о бухгалтерском учете считают создателя ломбардской школы *Франческо Виллу* (1801 — 1884). Он осуществил синтез юридических и экономических целей учета. Юрист по образованию, работник финансовых органов, разносторонне образованный человек (автор книги о паровых машинах и переводчик математических трудов) Вилла искренне считал и при этом не ошибался, что все его предшественники говорили о бухгалтерии только как об искусстве ведения счетов и книг. Для того чтобы бухгалтерия поднялась до уровня

науки, она должна исследовать свои принципы и категории. Главный труд Виллы вышел в свет в 1840 г., и этот год можно считать началом рождения науки о бухгалтерском учете. Бухгалтерия, согласно Вилле, представляет собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. Ее цель — контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах.

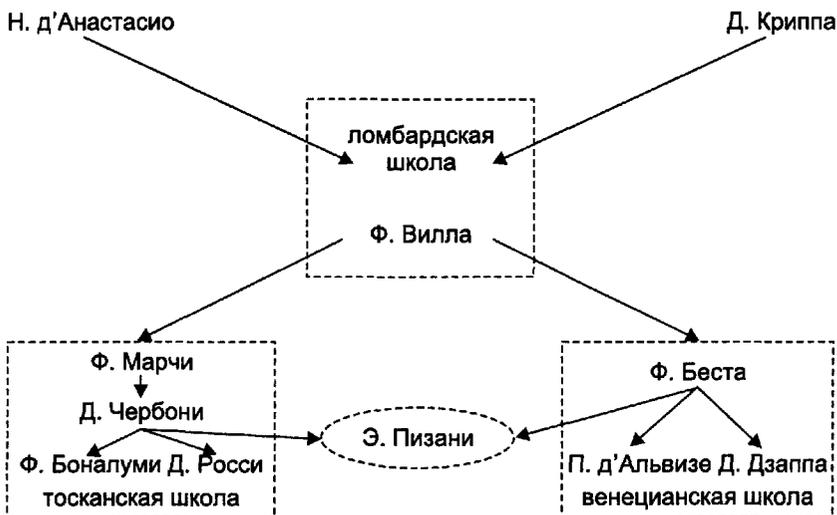


Рис. 2. Влияние идей ломбардской школы на развитие учетной методологии

Бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое использование; 3) организацию управления, в том числе и ревизию счетов. Управление — часть административного права, оно осуществляется не путем контроля ценностей, а посредством контроля деятельности работников предприятия, из которых решающую роль играют материально ответственные лица — хранители, как их называл Вилла. Хранители, получая ценности, принимали на себя ответственность перед собственником, которая увеличивается при поступлении и уменьшается при списании ценностей. Все счета в учете

должны открываться *агентам* (лицам, работающим внутри предприятия) и *корреспондентам* (лицам, сторонним по отношению к предприятию).

Поскольку управление предполагает постоянное перемещение прав и обязательств между агентами и корреспондентами, возникает необходимость непрерывного увеличения ответственности у одних и уменьшения ее у других лиц. Так, координация прав и обязательств определяет двойную запись.

• *Лицо, чья ответственность увеличивается, — дебетуется, чья ответственность уменьшается, — кредитуется.*

Таким образом, Вилла не без влияния д'Анастасио перешел от персонификации к персонализации счетов, вместо отождествления счета с лицом он вводил счет для лица. При этом объектом учета, так же как и Криппа, Вилла считал не правовые отношения, а материальные и денежные ценности, приводящие к этим отношениям. Бухгалтерский учет выступал как комплексная экономико-правовая дисциплина. Системы счетоводства Вилла выделял по типам хозяйств. Их частями выступают три группы счетов: депозитные (имущественные); личные (расчетов) и итоговые (счет «Прибыли и убытки», счета вступительного и заключительного баланса).

Тосканская школа. Юридический аспект (слой) бухгалтерской теории был развит тосканской школой бухгалтеров, основателем которой был *Франческо Марчи* (1822 — 1871). По Марчи, суть предприятия в людях, в нем или с ним работающих. Поэтому необходимо выделить четыре группы лиц — агентов (материально ответственных лиц), корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты), администратора и собственника. Каждой группе лиц соответствует определенная группа счетов. Все лица, связанные с предприятиями, находятся в определенных юридических отношениях, смысл которых раскрывается в учете. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Этот подход приводил Марчи к формулированию правила двойной записи.

• *Тот, кто получает ценность или становится должником, — дебетуется, тот, кто выдает ценность или становится кредитором, — кредитуется.*

Продолжил дело Марчи *Джузеппе Чербони* (1827 — 1917), который и стал главой тосканской школы. Он рассматривал бухгалтерский учет как часть юриспруденции. Его учение было названо

логисмографией. Оно предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, причем и дифференциация, и структура должны были быть адекватны организационному построению предприятия. Твердым убеждением Чербони было то, что счетоведение прежде всего должно изучать человека. Бухгалтер регистрирует только внешние факты, но «внешние факты, - писал Чербони, - являются лишь последствиями внутренних движений нашей души» [Цит.: Галаган, 1928, с. 39].

Всю научную работу в области учета он делил на четыре раздела. Первый - исследование фактов хозяйственной жизни в целях раскрытия, с одной стороны, действия объективных законов, управляющих хозяйственной деятельностью предприятия, а с другой стороны, субъективных поступков администраторов и тех результатов, к которым эти поступки приводят. Второй раздел - исследование хозяйственной структуры, функций и их эффективности в общей системе управления предприятием. Третий - изучение математических методов с целью выбора аппарата описания фактов хозяйственной жизни. Наконец, четвертый этап — логисмографическое исследование фактов путем их координирования с целью выявления юридической и экономической сущности, а также влияния на хозяйство в целом.

В логисмографии следует различать теорию и форму счетоводства. В основе теории лежат два принципа: **персоналистичность** - за каждым счетом непременно должно стоять лицо или группа лиц (без лица нет счета), и **дуалистичность** — сальдо счета собственника равно сальдо совокупного счета агентов и корреспондентов. Принцип дуалистичности известен как постулат Чербони.

• *Сумма кредиторской задолженности предприятия его собственнику всегда равна сальдо расчетов этого предприятия со своими агентами и корреспондентами.*

В логисмографии все хозяйственные операции делились на три группы: 1) собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутрен-



Д. Чербони

ним изменениям в составе имущества; 3) экономические, изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником, например с государством (логисмография, в частности, применялась как форма учета государственных предприятий итальянского королевства). Первая и третья группы операций назывались *модификациями*, так как они изменяли итог баланса, вторая — *пермутациями* (так как они не меняли итога).

Смысл логисмографии — в последовательном разложении и персонализации счетов, цель — в контроле деятельности агентов и корреспондентов хозяйства, предмет — права и обязательства физических и юридических лиц, метод — регистрация. Все лица, имеющие отношение к хозяйству, могут быть подразделены согласно принципам Марчи на четыре группы. В соответствии с группировкой проводится и деление счетов, причем, так как администратор выступает посредником между собственником, с одной стороны, и агентами и корреспондентами, с другой, то дебетовый и кредитовый обороты этого счета (администратора) всегда будут равны; счет не имеет сальдо и потому он исключается из общей системы счетов. Счета агентов и корреспондентов сводятся в единую группу. Структура счетов должна быть адекватна структуре предприятия. Поскольку любое предприятие представляет собой органическое единство, то оно представлено и единым счетом — балансом. Баланс — счет высшего порядка, он распадается на два счета: 1) собственника и 2) агентов и корреспондентов, последний является синтезом двух счетов: агентов и корреспондентов. Счет агентов делится в свою очередь на счета «Основные средства», «Товары», «Касса» и т.д., счет корреспондентов распадается на счета расчетов с дебиторами и кредиторами. Каждый из этих счетов может делиться на более мелкие, аналитические счета, например, счет «Товары» можно подразделить на счета товарных групп, которые в свою очередь выделяются по наименованиям, а наименования — по сортам и т. д. Так возникает иерархическая структура счетов, называемая логисмографическим разложением баланса. Она предопределяет и характер формы, предусматривающей ведение для каждого уровня иерархии отдельного регистра (книги). Его графление очень напоминает американскую форму счетоводства в варианте Дегранжа, полностью используется ее принцип синхронистичности, но вместо единого интегрального регистра (*Журнала-Главной*) вводится иерархическая структура регистров.

Логисмография, развивая идеи Савари о разделении синтетического и аналитического учета, привела к многоуровневой классификации счетов и к возникновению субсчетов. Постулаты Савари были уточнены Чербони.

• *Сумма сальдо всех счетов предыдущего порядка должна быть равна сальдо того последующего счета, к которому они были открыты.*

• *Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех счетов предыдущего порядка должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того последующего счета, к которому они были открыты.*

Эти постулаты позволяли Чербони утверждать, что благодаря логисмографии «двойная бухгалтерия дает средства от высшего синтеза доходить до самого тонкого анализа» [Цит.: Галаган, 1912, с. 8].

Чербони — «автор великий в своей скромности» (Галаган) — отдал бухгалтерии всю свою жизнь, ум, знания, силы, темперамент, способности, сына (продолжал дело отца). У него было немало верных последователей, из которых мы отметим Ф.А. Боналуми и Дж. Росси.

Ф. А. Боналуми (1832 — 1904) развивал учение о хозяйстве как совокупности противоположных интересов лиц, с ним связанных. Ему принадлежит одно из лучших определений единичного хозяйства: «совокупность противоположных интересов, образующих хозяйственную единицу, обнимает две категории лиц с противоположными интересами: хозяина, с одной стороны, и третьих лиц — с другой» [Счетоводство, 1891, с. 9].

Самым ярким продолжателем логисмографии был *Джузеппе Росси* (1845 — 1921), создавший подлинную философию учета. Он отождествлял предприятие с организмом. Клеточки предприятия образуют его вещество, которое формирует органы хозяйственного организма, отличающиеся друг от друга в зависимости от природы их отправлений.

Управление, по мнению Росси, сводится к определению количества и качества вещества (его числа, веса, меры, цены, стоимости и т.д.), которые и составляют «врожденную функцию» учета. Бухгалтерские записи представляют собой символы, фиксирующие нравственную и юридическую ответственность различных участников хозяйственных процессов. Однако все агенты выполняют свою работу только вследствие управления — приказов, ко-

манд, отдаваемых администрацией. Таковыми, писал Росси, являются приказы уплатить или принять деньги, материалы, выполнять известные работы и т.д. Таким образом, «врожденная функция» реализуется благодаря учету в трех разрезах - экономическом, порождающем актив предприятия, юридическом, приводящем к возникновению пассива, и административном (управленческом), формирующем отчет о прибылях и убытках. По Росси, эти разрезы возникли в учете постепенно, исторически, от простого к сложному. Их развитие и представляет собой содержание бухгалтерского учета, а заключительный этап — создание науки об учете.

Наукой (счетоведением) занимаются на кафедрах университетов, искусством (счетоводством) — в бухгалтериях. Последние представляют собой информационные банки предприятий. Каждая бухгалтерия включает два элемента: 1) кадры и 2) регистры. Информация идет от человека к человеку, но через письменные документы, и отражается бухгалтерами в учетных регистрах. Работа главного бухгалтера включает три этапа: 1) начинательный — составление инструкций, приведение в известность всего имеющегося в обладании данного предприятия, разработка смет ожидаемых доходов и предстоящих расходов; 2) текущий — контроль за ведением учета; 3) заключительный — составление и представление финансовой отчетности.

Касаясь информационных и психологических аспектов бухгалтерского учета, Росси указывал, что счетоведение и счетоводство выступают хранителями экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения. Экономические интересы лиц пересекаются в хозяйственных операциях. Эти операции он считал предметом бухгалтерского учета и классифицировал их в три группы: 1) экономические (производство, распределение или потребление материальных благ), 2) юридические (выяснение, приобретение, утрата или прекращение прав и обязательств) и 3) административные (перемещение ценностей внутри предприятия). Так как каждая операция затрагивает двух субъектов, а операции делятся на три типа, то основной принцип учета Росси называет *двойной тройственностью*.

Росси известен как крупный историк в области учета и как создатель *шахматной* формы счетоводства (1895). По примеру

Лютера, который заявил, что он не стремится создать новое учение, а хочет возродить старое, Росси доказывал, что его форма есть только реставрация методов, применявшихся в звездной палате средневековой Англии, поэтому он назвал ее *нормандской* формой.

Венецианская школа. Глава венецианской школы *Фабิโอ Беста* (1845 — 1923) в противовес тосканской школе развивал экономическую трактовку учета. Он считал, что *бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей*, которое связано с определенными действиями: по руководству, управлению и контролю агентов хозяйства. Руководство предполагает достижение поставленных целей; управление требует оптимизации средств и времени достижения поставленной цели и при наличии заданного и ограниченного набора финансовых ресурсов. Наконец, контроль предполагает установление степени соответствия управления поставленным целям. «Хозяйственный контроль, — подчеркивал он, — должен принудить каждого работающего на предприятии быть честным, хотя бы и против желания» [Счетоводство, 1893, с. 365].

Беста впервые разделил контроль на предварительный, текущий и последующий, т.е. создал классификацию, которая и поныне лежит в основе всех учебников по учету, контролю и аудиту. В бухгалтерском учете на первой стадии разрабатываются инструкции, положения, сметы, ведется вся плановая работа, на второй — проводятся инвентаризации; оформляются доверенности, приходные и расходные материальные и кассовые ордера. Беста считал текущий контроль удачно организованным только в том случае, если в нем предусмотрена «противоположность интересов» агентов предприятия, в учете должен быть обеспечен взаимный контроль (колляция) заинтересованных лиц. В США подобный прием назовут методом конкуренции. Третья стадия включает весь традиционный учет с его записями совершившихся фактов хозяйственной жизни, при этом вычислительная техника рассматривается как элемент метода бухгалтерского учета.

В соответствии с экономической трактовкой учета Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хозяйственных ценностей, а их стоимость. Из этого следовало, что факты хозяйственной жизни, не вызывающие изменения стоимости, не должны отражаться на бухгалтерских счетах. Таким образом, внутренние обороты выносились за гра-

ницы баланса и Главной книги. В этом было принципиальное отличие экономического направления. Здесь придерживались «бритвы Оккама» — логического приема, требующего не умножать сущности без необходимости. Перемещение ценностей внутри предприятия не меняет их объем и оценку, а следовательно, это перемещение несущественно для оценки экономической работы предприятия. Юридическое направление, наоборот, считая объектом ответственность людей, а не ценности, придавало огромное значение внутренним оборотам. Провозгласив, что объектом учета выступают не сами ценности, но их стоимость, Беста выдвинул ставшую знаменитой теорию фонда.

Фонд — это общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Фонд состоит из отдельных элементов. Каждому элементу соответствует определенный счет. Все счета носят стоимостный характер и делятся на прямые и производные. Прямые включают весь актив и кредиторов, производные счета — собственные средства и результаты. Изменения всех прямых и производных элементов могут носить активный и пассивный характер. Прямые счета фиксируют состав конкретных ценностей, в то время как производные отражают общий объем фонда и результаты хозяйственной деятельности. На прямых элементарных счетах записи отражаются как на активных, на производных — как на пассивных. У Беста мы находим четкое деление баланса предприятия не только по вертикали (актив — пассив), но и по горизонтали (основные и оборотные средства; собственные и привлеченные источники средств). Весь фонд собственных средств противопоставляется его имущественным элементам. Причем факты хозяйственной жизни меняют только стоимостную оценку фонда.

Беста составил и первую *научную классификацию систем и форм счетоводства*. Он выделял четыре системы:

патримональную — в основе лежит учет имущества (это наша коммерческая бухгалтерия);

финансовую — в основе лежит учет сметы (эта наш бюджетный учет);

деPOSITную — это учет чужого имущества, переданного на хранение (примером может служить учет на товарных складах);

договорную — это учет обязательств, вытекающих из договоров и их выполнения.

Форма записи, по Бесте, определяет форму счетоводства. Они (формы записи) классифицируются по следующим основаниям:

1) вид регистра, 2) характер записи и 3) способ выполнения записи на счетах. По видам регистров выделяются книжные и карточные формы. По характеру записи формы делятся на простые и двойные. По способам выполнения записей — на описательные, воспроизводящие текст операции, и синоптические, где характер записи определен ее местом и реквизитами. Синоптические делятся на простые синоптические и синхронистические, совмещающие хронологическую и систематическую записи.

Беста был крупным историком учета, прекрасным организатором, пропагандистом и общественным деятелем.

С начала XX в. венецианская школа стала ведущей в Италии.

Из последователей **Ф. Бесты** наиболее известны П. д'Альвизе и Д. Дзаппа. *Пьетро д'Альвизе (1934)* назвал свою теорию *учеталогисмологией* и сформулировал ее в восьми общих принципах [Alvise, с. 436-442]:

1. Достоверность — регистрация фактов хозяйственной жизни, должна быть адекватной самим фактам; «отсутствие достоверности порождает хаос». Контроль достоверности обеспечивается инвентаризацией — бухгалтерской процедурой, осуществляемой в целях управления предприятием.

2. Своевременность — «бухгалтер извлекает жизнь из мертвого прошлого», но это нужно для того, чтобы облегчить администрации принятие эффективных управленческих решений.

3. Относительная полнота — объем учитываемой информации зависит от цели, стоящей перед бухгалтером. Он должен провести администрацию между Сциллой избыточности и Харибдой информационных вакуумов.

4. Документированность — каждый факт хозяйственной жизни должен быть оформлен документом, вне документов нет хозяйственного процесса, нет бухгалтерии. Несоблюдение этого принципа разрушает информационную структуру предприятия.

5. Хронологичность — «дочь своевременности» (см. второй принцип); факты хозяйственной жизни должны регистрироваться в строгой временной последовательности, и между моментами возникновения факта и его регистрацией должен проходить минимальный временной отрезок (лаг).

6. Связанность и координированность — проясняет хозяйственную структуру предприятия, требуя непременно согласованности (колляции) данных синтетического и аналитического учета.

7. Специфичность — необходимо различать организационную и исполнительскую специфичность. Первая находит выражение в системе счетов, вторая — в управленческой структуре предприятия; причем администрация через первую структуру управляет второй.

8. Однородность — каждый счет выделяется по строго определенному, качественно однородному признаку; смешанные счета запрещаются.

Джино Дзаппа (1879 — 1960) — последний и самый крупный из великих итальянских бухгалтеров — завершает классическую итальянскую школу. Возвращаясь к идеям Виллы, он значительно расширил цели и границы бухгалтерии. Учет трактовался им как абсолютно самостоятельная наука об управлении, независимая от юридических и политико-экономических доктрин.

Его взгляды на баланс достаточно интересны: оценка по текущим ценам; доля дебиторской задолженности в активе и доля кредиторской в пассиве характеризуют связи предприятия с его корреспондентами, т.е. с внешним миром. Согласно Дзаппе:

- *объект, помещенный в баланс, более информативен, чем взятый сам по себе.*

Смысл баланса в том, чтобы отразить все информационные связи между его элементами. Дзаппа впервые сформулировал утверждение, лежащее сегодня в основе Международных стандартов финансовой отчетности.

- *Актив представляет не средства предприятия, а его ресурсы, предназначенные для получения прибыли.*

Отсюда следует, что элементы, от которых не ожидается получение прибыли, не могут включаться в актив и должны отражаться не в балансе, а в отчете о прибылях и убытках.

Из такого понимания вытекает анализ соотношения баланса и отчета о прибылях и убытках, проведенный Дзаппой. Для него первый — следствие второго, который должен рассматриваться как центральная категория бухгалтерского учета. Изучая соотношения дохода и затрат, он пришел к формулировке положения, которое мы можем определить как постулат Дзаппы.

- *С бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны.*

Это обусловлено тем, что доходы вытекают из документов на продажу ценностей и услуг, а величина затрат всегда зависит от учетной политики предприятия и выбора администрацией раз-

личных методологических приемов, доходы определяются объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, - субъективны. Отсюда и величина прибыли, в том числе и налогооблагаемой, условна.

Из всех попыток синтеза идей различных школ учета Италии наиболее интересной была *статмография*, предположенная Эмануэлем Лизани (1845 — 1915). Он, находясь под влиянием идей английского позитивиста Д.С. Милля, уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому ввел в учет заимствованные из механики понятия — статика и динамика, причем динамикой он понимал имущественные счета (актива и кредиторской задолженности), под статикой — счета чистого имущества (актив минус кредиторская задолженность). Термин «счета собственника» Пизани отбрасывал как юридический. Каждая хозяйственная операция, по Пизани, предполагает вход и выход, причем объем информационного входа равен объему выхода. Бухгалтерия изучает три вида операций: динамические, статические и статико-динамические. Первые делятся на внутренние (изменение имущества агентов) и внешние (изменение имущества корреспондентов); вторые - на зависящие и не зависящие от управления, третьи включают одновременно модификации и пермутации. Все счета рассматривались в двух аспектах: собственно экономическом — по экономическим критериям, и административном - по бюджетным критериям, что предполагает учет ожидаемых поступлений и выплат. Такое деление счетов оказало огромное влияние на последующий учет и нашло отражение в работах А.П. Рудановского (Россия), Э. Шмаленбаха (Германия) и П. Гарнье (Франция). Оно привело к формулированию постулата Пизани.

• *Сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из них равно сумме прибыли.*

На практике это означает введение в баланс вместо сальдо счета «Прибыли и убытки» несальдированных оборотов по резульгатным счетам. Любой счет Пизани трактовал как специфический узел учетной системы. Отсюда и совершенно новое определение: «Счетоводство есть наука, которая направляет хозяйственные функции к достижению наибольшего экономического результата, подлежащего оценке и выражаемого посредством арифметических чисел, приведенных в стройный порядок с помощью счетных формул» [Цит.: Счетоводство, 1891, с. 274].

Пизани свои идеи довел до построения специальной формы счетоводства — статмографии. Внешне статмография отличалась от логисмографии главным образом тем, что в последней дни, за которые выполняется регистрация, расположены по горизонтали таблицы, а счета, в которых проводят регистрацию, — по вертикали, в статмографии наоборот. Из крупных бухгалтеров Пизани был единственным считавшим возможным и необходимым унификацию форм счетоводства. Это было связано с тем, что он стремился распространить систему двойной записи в варианте статмографии на все народное хозяйство страны. Но эта попытка не получила поддержки ни в профессиональных, ни в правительственных кругах.

* * *

При всем разнообразии взглядов итальянской бухгалтерии ее можно рассматривать как единое целое. Итальянских бухгалтеров объединяла целеустремленная содержательная трактовка основных категорий нашей науки. Даже различия между юридическим (тосканская школа) и экономическим (венецианская школа) направлениями несущественны. И тосканцы, и венецианцы в духе ломбардской школы рассматривали учет как средство (функцию) управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые — как управление ресурсами — ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности, а контроль включал проверку исполнения действия лиц, в ней занятых.

6.2. Развитие экономической теории бухгалтерского учета во Франции

Развитие теории учета во Франции приняло ярко выраженное экономическое направление. Этому способствовали труды одного из известнейших экономистов XIX в. *Пьера Жозефа Прудона* (1809 - 1865). «Бухгалтер, — писал он, — и есть настоящий экономист, у которого клика мнимых ученых украла его имя» [Счетоводство, 1888, с. 258]. Эти слова о том, что бухгалтер не столько сторож чужого добра, сколько экономист, исследующий глубины хозяйственной жизни, получили обоснование в трудах Ж.Г. Курсель-Сенеля, Л. Сэя, А. Гильбо и Э.П. Леоте.

Меновая теория. *Жан Густав Курсель-Сенель* (1813 — 1892), один из последователей Ж. Б. Сэя (1746-1832) создал меновую теорию двойной записи. В ней бухгалтерский учет рассматривается как отрасль прикладной экономики, отражающей хозяйственные процессы и методы управления ими. «Наука, — писал он, — лишь с помощью весьма утонченного отвлечения обнаруживает тождественность законов, которые управляют предприятиями» [Курсель-Сенель, с. 176]. В основе законов, управляющих предприятием, лежит мена. Каждая мена всегда предполагает две операции: действительную и страдательную. Первая вызывает необходимость кредитования счета, вторая — дебетования его. Отсюда проистекает и алгебраическое равенство меновых оборотов. Трактовка двойной записи как объективно обусловленной законом мены оказала огромное влияние на теорию учета. Эту идею будут отстаивать Леоте и Гильбо (Франция), Скубиц (Австро-Венгрия), Берлинер (Германия), Гаррисон (США), Мальоне (Италия), Вольф, Сиверс, Блатов (Россия) и др.

Подчеркивая управленческие цели бухгалтерии, Курсель-Сенель писал: «Знание учета необходимо всем, но больше всего управляющим» [Courcelle-Seneuil с. 3]. «Чем медленнее оборачиваемость капитала, тем необходимее счетоводство» [там же, с. 3]. Курсель-Сенель впервые выступил с требованием рационалистичности в учете, устранения излишней и с управленческой точки зрения неоправданной аналитичности (дробности и множественности показателей), вводящей предприятия в ненужные ему расходы. Он подчеркивал, что необходимая степень аналитичности вытекает из жизненных обстоятельств, которые принимаются во внимание не бухгалтером, а администратором. Вслед за Дегранжем Курсель-Сенель утверждал, что для любого предприятия, особенно торгового, практически достаточно иметь пять синтетических счетов. Вместе с тем он допускал некоторое увеличение числа синтетических счетов в промышленности и сельском хозяйстве. По мнению автора, чем меньше счетов, тем меньше вероятность ошибок. Курсель-Сенель сформулировал также концепцию бухгалтерской точности, для достижения которой необходимы два условия: 1) ежемесячная выверка разности по дебету и кредиту всех счетов и 2) соблюдение правила Мендеса (равенство оборотов журнала дебетовым и кредитовым оборотам Главной книги). Он же полагал, что все методологические вопросы учета должен решать не бухгалтер, а администратор, поскольку учет ведется в его интересах.

Главная заслуга Курсель-Сенеля состоит в разработке теории учета затрат и калькуляции. Никто до него полно и всеобъемлюще не формулировал различий между учетом затрат и расчетом себестоимости, подчеркивая, что второе есть цель первого. Структура себестоимости включает прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы. Первые прямо пропорциональны выпуску готовой продукции, вторые обратно пропорциональны (за исключением оговоренных случаев). Смысл такой классификации Курсель-Сенель видел в том, что продажную цену по отдельным товарам можно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность компенсации общих затрат за счет некоторого увеличения цен на другие товары, но нельзя **продавать** товары по ценам ниже этого уровня. Прямые (особенные) расходы концентрировались на счете «Товары», косвенные (общие) расходы собирались на специальном одноименном счете. В состав общих расходов входили: амортизация; заработная плата, которую нельзя отнести к прямым расходам, включая жалование предпринимателя в размере принятой платы управляющим; страховые взносы; ремонт; резервирование возможных убытков и др. Курсель-Сенель подробно обосновал калькуляцию по переделам, а в конце года считал необходимым распределение косвенных (общих) расходов пропорционально прямым (особенным). Это обеспечивало определение полной себестоимости.

Начиная с Курсель-Сенеля формируется экономическая трактовка бухгалтерского учета, его цель — изучение (исследование) эффективности функционирования каждого объекта, находящегося на предприятии: машины, станка, полуфабриката, товара. Счета, открываемые на объекты, называются внутренними (для корреспондентов открывали внешние счета), и хотя традиционно внутренние счета надо относить к группе материальных, автор истолковывает их или как калькуляционные, или, что для него предпочтительнее, как результатные счета эксплуатации каждого объекта. Тем самым подчеркивается их экономическая, а не юридическая природа.

Учение о контрольной функции учета. В рамках экономической концепции учета сформировалось учение о контрольной функции учета, создателем которого был *Леон Сэй* (1826 — 1896). «В основе контроля, — писал он, — лежит известного рода недоверие, которое подчас не мирится с доверием» [Счетоводство, 1894, с.

139]; самое важное в контроле — «своя цена» — себестоимость. Там, где есть конкуренция, где рынок знает постоянные колебания цен, себестоимость становится параметром хозяйственной жизни. Там, где на продаваемые изделия установлен прейскурант, калькуляция не нужна. «Ничто не дает в такой степени возможности судить об уме и опытности производителя и об его способности понять значение своих промышленных операций, как знакомство с тем методом, при помощи которого он организовал учет "своей цены" каждого продукта» [Счетоводство, 1894, с. 162].

Экономическая теория учета Леоте и Гильбо. Но подлинный расцвет французской учетной мысли связан с трудами двух авторов: *Эжена Пьера Леоте* (1845—1908), преподавателя коммерческих дисциплин, и *Адольфа Гильбо* (1819—1895), бухгалтера-практика. Они стали истинными создателями и наиболее крупными представителями экономического направления сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской литературе. Строго отличая науку об учете (счетоведение) от бухгалтерской практики (счетоводство), авторы писали: «Теория счетоведения должна быть независима от разделения счетных функций» [Леоте, с. 4]. Этим они провозгласили независимость учетных идей от узко практических задач.

Вслед за *Курсель-Сенелем Леоте* и *Гильбо* полагали, что *двойная запись вытекает из условий обмена*. Все меновые акты делятся на внешние и внутренние. Внешние связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами, внутренние протекают на предприятии. Первые делятся на вызывающие перемещение материальных ценностей (поступление, реализация товаров) и не вызывающие таких изменений (переоценка обязательств). Вторые делятся на связанные с передвижением ценностей (передачи от одного лица другому) и на материально неосязаемые (естественная убыль, недостачи, излишки и т. д.).

Они же сформулировали доктрину *трех функций учета*: 1) счетоводной, которая связана с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.; 2) социальной, сопоставляющей интересы различных общественных групп; 3) экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами. Эти функции реализуются с помощью специальной конструкции — «начального счетовода», под которым они понимали «лицо, вследствие присущей ему обязанности вести счетоводство о своем имуществе».

ве и изменениях, в последнем под влиянием хозяйственных операций» [Цит.: Помазков, 1929, с. 66]. Таким образом, в счете «Начальный счетовод» объединяются функции собственника и администратора. Используя понятие «начальный счетовод», Леоте и Гильбо построили иерархическую классификацию счетов, в которой, подобно логисмографии, счета более высокого уровня последовательно детализировались в счетах более низкого уровня.

Счета конкретных ценностей — это разложение счета «Администратор». Счета «Товары», «Касса» и им подобные — это не счета кладовщика, кассира и других лиц, но аналитические счета счета «Администратор». Все счета учета ценностей должны быть всегда изначально счетами всецело ответственного лица, а отнюдь не счетами, заменяющих это лицо и нанятых им агентов. Они делятся на две группы: 1) счета, на которых поступление и выбытие осуществляются по одной и той же цене, например счет «Касса»; 2) счета, на которых поступление отражается по одной цене, а выбытие — по другой, например счет «Товары». Вторая группа счетов предполагает смешение в учете движения материальных ценностей с финансовым результатом. Данная классификация позволила отказаться от так называемых смешанных счетов, в которых дебет и кредит велись в разных оценках, вследствие чего учет результатов смешивался с учетом средств. Так, до Леоте и Гильбо счет «Товары» дебетовался по покупной стоимости, а кредитовался по продажной. Вследствие этого результат от реализации содержал не только разность между выручкой и себестоимостью проданных товаров, но и изменение стоимости остатка товаров непроданных и находящихся на складе. Чтобы избежать смешанной оценки на балансовых счетах, Леоте и Гильбо предложили ввести специальные операционные счета, которые не имели сальдо, следовательно, их оценка не оказывала влияние на баланс, который переставал зависеть от ценовых разниц. Счета операционные помещались, таким образом, между двумя балансовыми. Например, Леоте и Гильбо открывали счет «Реализация», который кредитовался по дебету счетов «Касса» или «Покупатели» в сумме выручки и дебетовался с кредита счета «Товары» по покупной стоимости. Таким образом выявлялся результат от реализации автоматически как сальдо по счету «Реализация», которое списывалось в конце периода на счет «Убытки и прибыли», а счет «Реализация» закрывался.

Предложив еще в 1860 г. постоянное ведение счета «Реализация», Гильбо выдвинул *теорию перманентного инвентаря*. Она основана на выполнении двух требований: 1) постоянное и непрерывное сохранение в учете первоначальной оценки и 2) непрерывное выведение финансовых результатов по данным записи на счетах. В обычной системе учета, вне перманентного инвентаря, результат определялся только путем проведения инвентаризации (товаров или готовой продукции). По результатам инвентаризации проводилась оценка конечного остатка запасов, и себестоимость реализации вычислялась как стоимость закупленных за период запасов плюс остаток на начало периода и минус остаток на конец периода. Очевидно, что данная система не только требовала проведения инвентаризации именно в конце периода, но и включала в результат колебания цен. Перманентный инвентарь устранял все эти недостатки. Благодаря нему результат может быть выведен на счете «Реализация» без проведения инвентаризации, что существенно упростило бухгалтерскую работу, но вместе с тем требовало от нее особой точности в поддержании первоначальных оценок.

Многие французские бухгалтеры выдвигали идеи, связанные с унификацией счетоводства, понимая под этим создание единых отчетных форм (Э. Мишо), единых форм учетных регистров (А. Бошери), и единых реквизитов (Лами). Однако далеко не все французские бухгалтеры разделяли такие идеи. Леоте писал по этому поводу: «Закон не может предписать обязательные формы счетоводства. Это значило бы посягать на свободу, здравый смысл и прогресс» [Счетоводство, 1904, с. 165].

6.3. Немецкая школа бухгалтерского учета

Благодаря общему языку бухгалтеры Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии составляли единую школу. Ее особенность можно свести к желанию как можно больше и глубже изучить процедурную сторону учета. Так, для немецкой школы характерно четкое разграничение учета на два самостоятельных цикла: торговый и производственный. *Эйген Шмаленбах* (1873 — 1955) указывал, что торговая бухгалтерия контролирует долги и обязательства, а производственная — внутрихозяйственные процессы. Последняя делится на четыре отдела (учет зара-

ботной платы, материалов, себестоимости, результатов). Существенно, что первые два отдела имеют дело с точными, а два последних — с приблизительными числами, так как себестоимость и прибыль (убыток) всегда условны и их величина в определенной степени зависит от бухгалтерской методологии. Первые отделы работают на последние. Торговая бухгалтерия считалась ведущей, производственная — подчиненной.

Деление бухгалтерского учета на торговый и производственный отличалось от более позднего деления учета на финансовый и управленческий в англо-американской практике. В последней эти ветви учета существовали независимо друг от друга, тогда как в Германии торговая и производственная бухгалтерия взаимно дополняли друг друга. Теория торговой бухгалтерии была развита в балансоведение, а теория производственной бухгалтерии — в учение о калькуляции.

Балансоведение. Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции учета (Шер) и, что особенно важно отметить, деятельностью крупных юристов, создавших специальную отрасль права — балансовое право (Штауб, Рем, Симон). Балансовое право выдвинуло ряд требований к балансу, которые и поныне лежат в основе его составления.

1. Точность. Обусловлена требованиями закона и целями, которые выдвигает высшая администрация.

2. Полнота. Капитал в балансе должен показываться в полной номинальной, а не в фактически внесенной сумме. Разность должна отражаться в активе как отдельная статья дебиторской задолженности. (Противником такого подхода был Р. Фишер, настаивавший на отражении счета «Капитал» только в сумме фактически внесенных средств.).

3. Ясность. Баланс должен быть понятен различным пользователям, причем одни авторы настаивали на «объективной ясности», доступности баланса для всех заинтересованных пользователей, но другие считали такое требование необязательным; поскольку ясность всегда субъективна, то она необходима только для специалистов в области учета.

4. Правдивость. Баланс должен быть составлен с учетом требований закона, и все его числа должны вытекать из первичных документов.

5. Последовательность. Делилась на внешнюю (сохранение из года в год структуры баланса) и внутреннюю (сохранение принципов оценки прошлого года в текущем году).

6. Единство баланса. Баланс основной компании должен включать показатели балансов своих филиалов.

Сформулированные требования к балансам обусловили необходимость их классификации. В связи с этим в Германии стали различать баланс-брутто (составляется с указанием нераспределенной прибыли) и баланс-нетто¹ (составляется с уже распределенной прибылью), причем закон предусматривал обязательность составления брутто-баланса.

Главным вопросом теории баланса был *выбор метода оценки*. Фридриху Ляйтнеру (1874-1945) принадлежит своеобразная классификация методов оценки, в соответствии с которой цены делятся на абсолютные (текущие и продажные, последние могут быть договорными и рыночными) и относительные (учетные, номинальные, калькуляционные, прейскурантные, по средним ценам, по себестоимости). Первые, с точки зрения Ляйтнера, основаны на сугубо абсолютных данных, вторые вводятся искусственно в целях успешного функционирования бухгалтерского учета. Для германской учетной школы характерна трактовка оценки как того или иного варианта продажной цены. Эти оценки во всех случаях предполагали мнимую ликвидацию предприятия и оценку имущества по текущим рыночным ценам. Фишер впервые четко определил оценку бухгалтерского номинализма - оценка по себестоимости. Однако оценка по себестоимости не удовлетворяла многих бухгалтеров - она делала несопоставимой ценность, увеличивала актив скрытыми убытками, а иногда приводила к снижению прибылей.

Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке, который развивал И. Крайбиг: «фактическая стоимость, — писал он, — определяется усмотрением предпринимателя, принимая во внимание ту роль, которую отдельные части имущества играют в торговом или промышленном предприятии» [Вестник счетоводства, 1925, № 3-4, с. 10]. Крайбиг считал, что каждая статья баланса должна оцениваться

¹ Эта терминология в нашей стране была несколько модифицирована, в частности, под **балансом-брутто** понимали баланс, включающий контокоррентные статьи, а баланс-нетто предполагал исключение этих статей.

по тем принципам, которые в наибольшей степени подходят для нее. Он полагал, например, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, следовательно, бессмысленно показывать их в одинаковой оценке.

Балансовая теория учета И.Ф. Шера. Подлинным отцом немецкого балансоведения был швейцарский ученый *Йоган Фридрих Шер* (1846–1924). Он утверждал, что «предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты» [Шер, с. 4], а хронологический и систематический учет следует понимать как историографию движения вещных (телесных) и юридических (бестелесных) благ. В основу учета в отличие от предшествующих авторов Шер положил не счета, а баланс. «Баланс начинательный и баланс заключительный, — писал он, — составляют альфу и омегу всякого счетоводства» [Шер, с. 99]. В основе баланса лежит *уравнение капитала*, стадии кругооборота которого он раскрывает. Поэтому теорию учета Шера часто называют балансовой, а капитальное равенство $A - П = K (\sphericalangle)$ (актив — пассив = капитал) получило название постулата Шера.

Величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью предприятия.

Уравнение (1) показывает статику предприятия. Динамика выражается двумя другими уравнениями:

$$A - П = K + Пр - У; \quad (2)$$

$$A - П - K = Пр - У, \quad (3)$$

где *Пр* — прибыль; *У* — убыток.

Уравнение (2) повторяет уравнение (1), их различие состоит в том, что в первом случае финансовые результаты отражаются на счете «Капитал», а во втором — на счете «Прибыли и убытки». Уравнение (3) повторяет постулат Пизани. Однако Шер вкладывает в него иной смысл. Так, под *У* он понимает «лишь такое расходование вещных и юридических благ, оборотного или постоянного имущества, которое действительно уменьшает чистое имущество» [Шер, с. 258]. С его точки зрения, транспортные расходы — это не расходы, а производительные затраты, они увеличивают себестоимость, но не сумму издержек или убытков. В связи с этим Шер утверждал: чем более бухгалтерия совершенствуется,

ся и стремится совпасть с калькуляцией, тем меньше становится в бухгалтерии убыточных статей, т.е. чем больше капитализирует расходы, тем больше возникает прибыли.

В основе баланса лежит постулат Шера, представляющий сущность предприятия (1). Однако сам баланс составляется по иной формуле, называемой не капитальным, а балансовым равенством: $A = K + П$ (4). Оно формирует начальный баланс. Последующие балансы составляются по формуле

$$A + У = K + П + Пр. \quad (5)$$

Взаимосвязь между капитальным и балансовым равенством Шер описал следующим образом: «бланк баланса строится на балансовом уравнении для открытия счетов, а сущность - на уравнении капитальном. Лишь

при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное уравнение» [Шер, с. 179].

Анализируя актив баланса, Шер группировал статьи в порядке убывающей ликвидности средств, находящихся в собственности предприятия (средства, которыми предприятие владеет не на правах собственности, в баланс не включались). Группировка статей пассива начинается с собственных средств, затем показываются заемные средства и в завершение — сальдо счета финансовых результатов.

Согласно балансовой теории Шера, впервые изложенной им в 1890 г., двойная запись объясняется балансовым уравнением, и счета вытекают из баланса, в отличие от меновой теории, объяснявшей баланс следствием двойной записи на счетах.

Балансовая теория предполагала, что каждый счет является элементом баланса. Система счетов должна быть выведена из него. Уравнение баланса порождает правила двойной записи, основанные на прямо противоположном характере дебета и кредита в активных и пассивных счетах. Теория Шера, утверждавшая наличие двух противоположных по характеру типов счетов, получила название *теории двухрядов счетов*. Поскольку баланс строится на



И. Ф. Шер

уравнении $A - P = K$, то и счета при классификации разбиваются на две группы. Все счета левой части уравнения трактуются как имущественные, правой - капитала. Первые делятся на счета чистые и смешанные, вторые — на счета собственного капитала и результатов. Под смешанными счетами Шер понимал инвентарные счета, на которых отражались также и результаты хозяйственных операций. Признавая недостатки смешанных счетов, Шер считал их «неизбежным злом». Помимо балансовых счетов, которые отражают как экономические (хозяйственные), так и юридические операции, Шер использовал внебалансовые счета, которые он называл вводными. Все эти счета носят юридический характер. «Вводными счетами, — писал он, — я называю такие счета, которые служат не для изображения величины имущества, но имеют целью ясно представить юридическую структуру имущества во всех тех случаях, когда права и обязательства данного предприятия оказываются равноценными. Применение вводных счетов составляет поэтому не хозяйственное, а юридическое требование к бухгалтерии» [Шер, с. 141]. На этих счетах он предлагал сосредоточить учет выполнения договоров.

Шеру принадлежит также большая заслуга по увязке счетов с практикой организации и функционирования бухгалтерских аппаратов. «Счетоводство и калькуляция, в частности, организация счетного дела вообще могут оказывать на процветание и доходность предприятия столь же большое влияние, как и любое нововведение в техническом оборудовании предприятия» [там же, с. 444]. В соответствии с этим организация учета и применяемый *план счетов* должны обеспечить циркулирование информационных потоков как центробежным, так и центростремительным путем. В первом случае имеется в виду централизованный аппарат, во втором — децентрализованный. Шер впервые сформулировал шесть требований, которым должна отвечать система (план) счетов предприятия.

1. «Она должна быть всеобъемлющей, полной, так, чтобы ни одна часть актива или пассива не оставалась вне контроля соответствующими счетами».

2. «Группировка должна быть произведена целесообразно, в соответствии с существом дела, так, чтобы можно было проследить отдельные хозяйственные процессы и контролировать их влияние на состояние имущества и на образование капитала».

3. «Она должна правильно и в соответствии с законами изображать юридическое строение имущественных средств».

4. В ней «должно быть обеспечено... расположение частей имущества по материальным категориям, по хозяйственным процессам и в особенности по ликвидности частей имущества».

5. Она должна допускать «возможность как дальнейшего расчленения, так и упрощения и свертывания»;

6. Она должна «делать невозможным затуманивание и сокрытие посредством объединения ничего общего не имеющих частей» [Шер, с. 84-86].

Шер явился одним из основоположников *экономического анализа*. Самой большой его заслугой в этой области было создание методики расчета оборачиваемости для счетов. Общее правило расчета оборачиваемости по Шеру можно сформулировать так.

• *Среднее арифметическое сальдо (может быть использована формула средней хронологической) служит делителем для суммы оборота противоположной счетустороны.*

Эта методика исчисления оборачиваемости является господствующей до сих пор. Шеру принадлежит и *методика деления издержек на постоянные и переменные*, а также прием, названный им «*мертвой точкой*», позволяющий установить момент (дату), с которого предприятие окупает свои расходы и начинает работать с прибылью. К постоянным Шер отнес расходы, не зависящие от объема деятельности предприятия: прежде всего административные и иные, носящие неизменный характер, например амортизацию; к переменным — расходы, зависящие от объема деятельности: стоимость сырья, заработную плату рабочих, транспортные расходы. Мертвая точка определялась как число дней, через которые выручка от реализации окажется равной сумме постоянных расходов.

Рассматривая порядок учета затрат, Шер обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем: 1) однопродуктовые однопредельные, 2) однопродуктовые многопредельные, 3) производства с параллельным циклом и последующей сборкой. Данная классификация производств легла в основу построения различных методов учета затрат — простого, попредельного, позаказного.

Проблемы экономического анализа и управления предприятиями побудили Шера выдвинуть *проблему реальности баланса*, которая зависит от ряда обстоятельств. Прежде всего на реальность влияют самые тривиальные ошибки. В этом отношении Шер, по существу, сформулировал понятие «поле ошибки» во

времени и указывал, что сужение этого «поля» автоматически приводит к сокращению технических ошибок. Основным моментом в реальности баланса он считал оценку. Руководствуясь принципом консерватизма (осторожности)¹, он рекомендовал оценку по принципу минимальных цен. Если себестоимость выше продажной цены, то последняя берется за оценку, если продажные цены выше себестоимости, то она и служит для оценки. Подобная практика, а также создание многочисленных резервов приводили к образованию скрытых источников, которые, в известных пределах, Шер как следствие балансовой политики одобрял. Однако он же вынужден был признать, что эта политика быстро переходит в прямую фальсификацию, причем последняя неотделима от коммерческой практики.

Шер был первым, кто классифицировал и проанализировал основные *методы искажения баланса*, к которым относил: соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием; неправильное начисление амортизационных сумм; включение фиктивных дебиторов и кредиторов; манипуляции с переоценкой средств; создание фиктивных фондов и резервов.

В заключительной части своего труда, которая называется «Идеал и действительность в бухгалтерии», Шер дал подробную формулировку целей учета, а также его границ. *Цели учета* сводятся к 1) получению сведений относительно состояния имущества владельца; 2) выведению двойным путем результатов деятельности предприятия «посредством установления приращения или убыли ценностей актива и пассива, а затем и при помощи счетов Прибыли и убытка» [Шер, с. 440]; 3) помощи предприятию путем: составления сметы, контроля выполнения операций, разработки плана работы; 4) критической оценки хозяйственной деятельности предприятия. *Экономические границы счетоводства* «проходят там, где затрата на теоретически возможное улучшение постановки дела в этих областях внутренней организации предприятия начинает становиться больше той частнохозяйственной выгоды, какую может извлечь из него предприниматель»

¹ Один из основополагающих принципов учета, в соответствии с которым предприятие не должно завышать свои финансовые результаты, а для этого ему необходимо стремиться скорее отражать расходы, нежели доходы, т. е. доходы учитывать только тогда, когда они уже получены, а расходы — как только предприятие предполагает их возникновение.

[Шер, с. 442—443]. С того момента, как только затраты на ведение учета, на получение каких-либо дополнительных данных превысят возможное получение хозяйственного эффекта, необходимо отказаться от получения этих данных¹. Экономическая граница счетоводства должна «пролегать в умах всех бухгалтеров», и каждое предложение по расширению учетных данных должно соизмеряться с этой границей.

Шер очень любил учет. И его замечательные слова о том, что «бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в настоящем и надежным консультантом относительно будущего всякого хозяйственного предприятия» [там же, с. 396], знает каждый управляющий и им следует каждый думающий бухгалтер. Идеи Шера лежали в русле того направления, которое будет названо статическим. Вместе с ним это направление развивали Г. Симон и М. Берлинер.

Герман Симон полагал, что собственник имеет неотъемлемое право оценивать свои балансовые статьи так, как считает нужным. При этом он рекомендовал счет «Делькредере», на котором следовало резервировать сомнительную дебиторскую задолженность; и он же одним из первых обратил внимание, что амортизация должна покрывать не только физический, но и моральный износ основных средств.

Манфред Берлинер (1893) учил, что каждый баланс надо рассматривать как ликвидационный, следовательно, пассив баланса есть не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Отсюда следует экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве — план ее распределения. Имущество и план его распределения группируются по счетам. Счета — только элементы баланса, предназначенные для учета состояния отдельных видов имущества и для фиксации текущих изменений, которые могут носить или положительный, или отрицательный характер. Все изменения баланса происходят под влиянием меновых операций.

Теория калькуляции. Развитие промышленности в Германии выдвинуло в число первоочередных задач исчисление себестоимости готовой продукции. На этой стезе выдвинулся замечатель-

¹ В современном учете это положение Шера называется требованием рациональности.

ный ученый *Альберт Кальмес*. Он сформировал не только теорию калькуляции, но и создал теорию промышленного учета. Его концепция, направленная против всего, что создавали итальянские авторы, и прежде всего Чербони, оказала огромное влияние на несколько поколений бухгалтеров и в значительной степени дожила до наших дней. Кальмес исходил из того, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную часть ее организации, так что организация и счетоводство оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собою в тесной связи» [Кальмес, 1926, с. 47 — 48]. Эта связь объясняется далеко идущими последствиями: весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости. «Приспособление бухгалтерии к исчислению себестоимости, — писал Кальмес, — составляет одну из характерных черт промышленного счетоводства» [там же, с. 170]. Противопоставляя свой взгляд господствующему течению, выразителем которого был Ляйтнер, «калькуляция в теории и на практике рассматривается как технический расчет, который не имеет никакой связи с бухгалтерией» [там же, с. 164], Кальмес писал, что «бухгалтерия есть основа и контроль калькуляции, а эта последняя является продолжением бухгалтерии в деталях» [там же, с. 174], «бухгалтерия и калькуляция, — писал он, — относятся друг к другу как синтез и анализ» [там же, с. 176].

Бухгалтерский учет синтезирует экономическую информацию, калькуляция позволяет анализировать ее. Калькуляция предпринимается в целях уменьшения себестоимости, установления продажных цен и оценки изделий в текущем учете. Калькуляции, согласно Кальмесу, бывают двух видов: единичные (все затраты относятся на определенный объект) и валовые (все затраты делятся на количество выработанной продукции). В первом случае образуется точная себестоимость, во втором — только средняя арифметическая. Провозглашая объектом учета «хозяйственную деятельность предприятия в целом» [Кальмес, 1926(а), с. 167], Кальмес хотел дойти в исчислении себестоимости до каждого предмета, находящегося на предприятии. В связи с этим все производство четко распределялось на основное и вспомогательное. Издержки вспомогательных производств распределялись между аналитическими счетами счета «Производство» пропорционально общему объему оказанных услуг, например, пропорционально отпущенной электроэнергии, числу лабораторных анализов и т.п. Специально рассматривался вопрос о точности

результатов калькуляции. Кальмес признавал, что себестоимость носит приблизительный характер и объяснял это минимум тремя причинами: временным промежутком, способом распределения общих расходов и методами оценки затрат. Чем короче временной промежуток, тем точнее себестоимость. Если себестоимость рассчитывается ежедневно, она располагает максимальной точностью, при ежегодном расчете точность ее значительно снижается. С другой стороны, необходимо принимать во внимание распределение доходов и расходов прошлых и будущих периодов. При этом чем продолжительнее временной промежуток, тем точнее результат. В этом смысле годовая себестоимость будет значительно точнее, чем ежедневная.

Влияние идей А. Кальмеса было огромным, особенно в Германии и России. Утверждение Кальмеса о единстве счета производства и калькуляции стало символом веры почти всех бухгалтеров нашей страны.

6.4. Учет и аудит в Англии

Почти все, что волновало бухгалтеров европейских стран, оставляло равнодушными их английских коллег. Рассуждения о науке счетоведения в лучшем случае вызывали у них улыбку. Изучение бухгалтерии в высшей школе, освоение рационалистических принципов, слушание лекций — «знание, получаемое нами таким путем, есть не что иное, как похвальный вид невежества» [Болингброк, с. 11]. Этот подход отразился на выработке определенных бухгалтерских концепций. Взгляды английских бухгалтеров выразились в игнорировании научных основ бухгалтерии и в желании выработать определенные, как правило, сугубо практические приемы работы. В англо-американской литературе конца XIX в. можно выделить шесть организационных бухгалтерских принципов.

1. Разделение труда. Работа бухгалтера доводится «до исполнения простых манипуляций». Рядовой исполнитель всю свою деятельность направляет «на простое собирание и группировку отчетных данных» [Счетоводство, 1900, с. 247].

2. Локализация информации. Вся тяжесть первичного учета перекладывается на оперативных работников. Им вручается се-

рия регистров, и они, с соблюдением ажура¹, должны фиксировать все факты хозяйственной жизни.

3. Конкуренция в контроле. М. Киркман так формулировал этот принцип: «Всякое показание должно быть сличено с соответственным показанием из другого, совершенно самостоятельного источника» [Счетоводство, 1889, с. 20].

4. Действенность бухгалтерии. Один раз в месяц бухгалтер по регистрам, ведущимся на местах оперативными работниками, заполняет журнал, внося в него проводки. Все они, как правило, отражают месячные итоги учетных регистров, заполненных оперативными функциональными работниками. В течение месяца бухгалтер только контролирует работу функциональных служб, а вся первичная документация заполняется оперативными работниками.

5. Методологическая независимость. Каждая фирма сама устанавливает правила в организации, методологии и ведении бухгалтерского учета. Сколько фирм, столько и способов учета. «Каждая служба или отдельный начальник, - писал Киркман, - имеет право вводить какую ему угодно систему и какие ему угодно бланки и игнорировать ту систему, которая ему почему-либо не нравится» [там же, с. 48].

6. Внутренний контроль. Основная задача учета — не допустить злоупотреблений со стороны работников предприятия. Сюда же включается комплекс мероприятий по организации взаимоотношений между сотрудниками бухгалтерии и работниками других отделов, распределению обязанностей, поддержанию дисциплины.

На этих же принципах строилась и организация бухгалтерского учета. При этом ответственность за его постановку, за оперативность ведения нес бухгалтер, а управляющий.

Теория учета не отличалась глубиной и не шла ни в какое сравнение с европейскими исследованиями. Но практика оказывала влияние на методологию бухгалтерского учета. Решающее значение имели два требования законодательства о выплате дивидендов: 1) дивиденды нельзя выплачивать из капитала и 2) дивиденды можно выплачивать только из прибыли. Это потребовало определения таких категорий, как капитал и прибыль.

¹ Ажур - от фр. *a jour* - на день. Порядок ведения учета, предусматривающий запись всех операций в регистрах учета в день их совершения.

В результате сложились две группы авторов: одна считала, что все должно определить государство, другая, преобладающая, полагала, что это дело самих бухгалтеров, а не прерогатива государства. Эту позицию разделял *Лоуренс Роберт Дикси* (1864-1932). Он видел назначение бухгалтерского баланса в том, что последний позволял достаточно четко распределять финансовые результаты между смежными отчетными периодами и правильно отражать финансовое положение предприятия. Это была революция в учете, ибо до XIX в. составление баланса и закрытие результатных счетов не носило систематического характера, а приводилось бухгалтером, как правило, в целях контроля правильности разности записей в Главной книге. Только с середины XIX в. берет начало повсеместное рассмотрение баланса как средства исчисления прибыли. Этому способствовало введение налога на прибыль и начисление амортизации. Амортизация как бухгалтерский прием известна с XIV - XV вв., однако систематическое признание она получает в Англии с середины XIX в. Этому способствовало распространение акционерных обществ, особенно связанных с железнодорожным строительством. Их акционеры требовали дивидендов, а исполнительная дирекция стремилась ограничить выплаты. В связи с этим в уставы обществ были введены требования непременно начисления амортизации, что, естественно, ограничивало выплаты по дивидендам. Налог на прибыль резко усилил требования к определению ее величины. Дикси обратил внимание на то, что на предприятии может быть безденежная прибыль (или, при наличии денежных средств, убыток). Это возможно в результате изменения цен на активы. Если их рыночная цена возрастет выше учетной, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль, и, наоборот, если рыночная цена на них опустится ниже учетной — возникает безденежный (потенциальный) убыток. Он же определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса (1892), которая может быть выполнена путем проверки документов и инвентаризации



Л. Р. Дикси

ном предприятии сила бухгалтерского контроля ослабнет; 5) длительность работы «делает преступника менее осторожным» [Счетоводство, 1889, с. 100]; 6) амбициозность, в той или иной степени заложенная в характере каждого человека, может всегда привести психически неустойчивого и алчного человека к мыслям: «Почему X можнотак много, а мне нельзя даже так мало?», «Почему Y работает так мало, а имеет так много?», «Почему Z — человек скверный, глупый и непорядочный, абсолютно неспособный к своей должности, занимает ее и пользуется всеми жизненными благами, а я после пятнадцати лет учебы лишен самого необходимого, самого нужного?», «Будет только справедливо, если я хотя бы на время попользуюсь!» «История эта, — писал Р. Годдард, — повторяется часто, а люди, по-видимому, с течением времени не делаются умнее» [там же, с. 102]; 7) небрежность в записях. «Раз этот недостаток укоренился, — писал Э. Мишо, — он влечет за собой распушенность, вызывает бездеятельность, приводит к праздности и порождает порок» [там же, 1889, с. 179]; 8) запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни; чем больше отставание в учете, тем больше вероятность возникновения злоупотреблений [там же, с. 180]; 9) назначение на должности по протекции — одно из самых больших зол учета [там же, с. 214]. Названные обстоятельства приводят к выводу, что предметом и аудита, и в конечном счете бухгалтерского учета является психология лиц, занятых в хозяйстве, не права и обязательства сотрудников, а мотивы их действий. Управлять хозяйством — значит управлять желаниями людей, в нем занятых. Бухгалтеры — те же люди, и они не обязательно лучше тех, действия которых им приходится проверять. «Где та стража, которая будет контролировать охрану?» В жизни это контролеры, но контролеров надо контролировать тоже!

Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял одиннадцать наиболее типичных бухгалтерских преступлений: не приходуются ценности, прежде всего денежные; документы оформляются не тем днем; искусственно завышаются остатки по денежным и материальным счетам; завышаются итоги платежных ведомостей; завышается зарплата «друзьям» бухгалтера; выписываются деньги на подставных лиц («мертвые души»); завышаются цены по сговору с поставщиками; фиктивное кредитование счета «Касса» или отражение фик-

тивной кредиторской задолженности; оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями; подделка документов, как правило, чеков; оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров).

Техника английских ревизоров часто вызывала восхищение в других странах. В 1908 г. А.И. Гуляев писал о работе в Петербурге двух английских экспертов. Они руководствовались анкетой — инструкцией, содержащей около 150 вопросов, проставляли в качестве ответов числа, и «картина состояния дел компании получалась удивительно ясная и полная» [Коммерческое образование, т. I, с. 259]. Для английских бухгалтеров оставалось аксиомой правило: понимать бухгалтерию — это не значит создавать сложные метафизические конструкции, напротив, подлинная бухгалтерия предполагала прежде всего и главным образом изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии. Все должно иметь практический смысл.

* * *

Встречая XX столетие, итальянский бухгалтер В. Джитти писал: «Нашему веку выпали на долю две важные задачи: одна практическая — установление в крупных предприятиях счетоводства, способного удовлетворить новым потребностям; другая теоретическая — установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на путь прогресса» [Счетоводство 1890, с. 376]. Надо отметить, что обе эти задачи были в основном решены. Успешно развивалась практическая доктрина учета (счетоводство), возникла и наука о нем (счетоведение). Именно во второй половине XIX столетия, главным образом благодаря трудам таких ученых, как Вилла, Чербони, Беста, Шер, Леоте и Гильбо, родилась новая наука — бухгалтерия, или, как ее назовет Сиверс, счетоведение. Профессия бухгалтеров сформировалась случайно, она включала или лиц, по каким-то причинам «забредших в сады» учета, — это прежде всего математики, врачи, школьные учителя и юристы, такие как Пачоли, ван Стевин, Кардано и другие, для кого занятия бухгалтерией было вынужденным времяпрепровождением, или сугубые практики, для которых вся наука сводилась к тому, сверху или снизу текста надо ставить дату. Многие из них смело объявляли учет наукой, но они не знали, что такое наука. И вот в конце столетия из практики выделилась теория, и с этого момен-

та практика стала другой, теория раздвинула ее горизонт. Новая методология и впервые появившиеся в конторах вычислительные приборы и аппараты давали бухгалтерии, как казалось многим, пропуск в XX в. Теория просвечивала «дно практики», объясняла его.

Дайте определение следующих понятий:

учетный номинализм, полуфабрикат, номинал, собственник, начальный счетовод, субъективизм, оценка по себестоимости, калькуляция, историография, постулат Пизани, карточки, перманентный инвентарь, смешанный счет, простой, попередельный, позаказный способы учета затрат, «мертвая точка», скрытый резерв, скрытый источник, постоянные расходы, переменные расходы, аудит, делькредре.

Вопросы для обсуждения

1. Почему наука о бухгалтерском учете возникла только в середине XIX в., через 350 лет после выхода в свет первой бухгалтерской книги?
2. В чем отличие экономической от юридической учетной концепции?
3. В чем сходство и в чем различие персонификации и персонализации счетов?
4. Как надо понимать учение об учете как о хозяйственном организме?
5. В чем заключаются основные идеи логисмографии?
6. Почему постулат Чербони не противоречит постулату Пачоли?
7. Какие примеры модификаций и пермутаций вы можете привести?
8. Почему Росси назвал учет «охранителем интересов общества»?
9. Почему Беста классифицировал контроль по времени его осуществления?
10. Как теория фонда Бесты отражается в современных балансах?
11. Чем отличается учение Дзаппы об активе как о ресурсах от традиционного представления об активе как о средствах?
12. В чем отличие меновой теории двойной записи от балансовой?
13. Каким образом в современном учете используется принцип перманентного инвентаря?

14. В чем отличие разделения учета на финансовый и управленческий от принятого в немецкой школе разделения на торговый и производственный? Какая из классификаций ближе русской традиции?
15. Чем балансоведение отличается от экономического анализа?
16. Что может означать такое понятие, как чербонизация учета?
17. В чем смысл постулата Пизани?
18. Зачем нужен аудит?
19. Почему попытка Пизани распространить бухгалтерский учет на все народное хозяйство не получила признания?
20. Что больше напоминает бухгалтерский учет — организм, как учил Ф. Беста, или механизм, как считал Э. Пизани?
21. Позволяет ли баланс одновременно выявлять финансовый результат и оценивать имущество? Совместимы ли эти цели?
22. Калькуляция себестоимости готовой продукции — часть бухгалтерского учета или совершенно независимая от нее дисциплина?

ГЛАВА 7

Учет в России

Учет в России всегда испытывал западные влияния, но это не мешало ему оставаться оригинальным. Счетные работники нашего отечества время от времени внедряли то варяжские приемы учета, то византийскую методологию, то татаро-монгольскую систему налогообложения, то рассматривали немецкие образцы, то переходили на англо-американские стандарты. Костоломов было много, но более чем тысячелетняя история нашего учета показывает вполне самобытное содержание.

7.1. Эволюция учета до реформ Петра I (862 – 1700 гг.)

Особенности учета. Учет в России появился и развивался как учет государственный. На протяжении всей истории нашей страны бухгалтерский учет строился практически на одних и тех же принципах, обусловленных характером экономики и менталитетом людей. Разберем эти принципы.

1. Принцип примата государственной собственности: *государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране*. Из этого принципа вытекает необходимость в существовании единого органа, регламентирующего порядок учетных записей и организацию учета. Данный принцип возник в княжеском хозяйстве вместе с зарождением русского государства в 862 г. и распространением варяжской техники учета.

2. Принцип материальной ответственности: *за каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо (материально ответственное лицо) или группа лиц*. Данный принцип зародился в монастырском хозяйстве под влиянием византийской учетной мысли. Личная ответственность за сохранность чужой (государственной, общественной, частной) собственности легла в основу учета, сделав контрольную функцию преобладающей. При этом ответственность была не только материальной, но и

уголовной — личной. В случае недостачи виновного избивали, лишали жизни. Иван Семенович Пересветов, известный публицист XVI в., советовал в помещении складов прибавать к стенам кожу бывших кладовщиков, допустивших недостачу. Это было бы предупреждением для вновь принятых на работу. Принцип ответственности приводил к созданию весьма изощренной учетной техники, которая требовала строгого разделения учетных регистров, предназначенных для фиксации поступления и отпуска денег и других ценностей; последовательного проведения инвентаризаций (в которых учетные остатки сверялись с натурными, а не наоборот).

3. Принцип личной ответственности: *человек — объект учета, ибо каждый человек так или иначе подотчетен*, возник в эпоху тартарского ига вследствие введения подушной подати.

4. Впоследствии при переходе к иной окладной единице — сохе¹ и возникновении круговой поруки мы сталкиваемся с новым принципом коллективной ответственности: *платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества (коллектива)*. Этот принцип доживет до наших дней в форме так называемой коллективной материальной ответственности.

5. Принцип урока, или твердого задания: *каждый работник должен получить урок, т.е. сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить*, привел к потребности ведения учета исполнения этого задания; широкое распространение получает учет сметных ассигнований, целевых средств, выполнения планов, фондирования и т.п.

6. Принцип колляции: *все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены*, широко поощрялся в торговле. В «Домострое» — правилах русской жизни XVI в., было выдвинуто следующее требование: «А которые в лавках торгуют: — ино с теми в вечере и на упокой, на всякую неделю, самому государю надо быть сличиться с ними в приходе и в расходе и купле, и продаже».

7. Принцип примата административных правоотношений: *обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами*. Из этого принципа вытекает русское по-

¹ Соха — единица податного обложения на Руси XIII–XVII вв., измеряемая количеством работников или средств производства.

нимание учета, прежде всего как обязанности, а отнюдь не необходимого средства управления.

8. Принцип затратного ценообразования: *цены предметов зачисляются от затрат, связанных с их производством*, восходит к греческим мечтам о справедливой цене. Последовательное его применение выразилось в создании громоздкого учета себестоимости и бесчисленной отчетности, а также породило немало трудностей в развитии экономики, так как чтобы поднять доходы, производители должны были неизменно увеличивать издержки, что вело к нерациональному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также к абсурду в нашей экономике.

9. Принцип приоритета формы над содержанием, или обрядолюбия: *внешний вид документов, их взаимосвязь, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания*; казаться важнее, чем быть. Этот принцип продолжает оказывать существенное негативное влияние на учет и является одной из первопричин отличия нашего учета от требований международных стандартов. Он сводит на нет значение всех методов учета, подменяя их документированием. Практически это выражается в том, что учет отказывается признавать недокументированные факты: нет документа — нет факта.

Все отмеченные принципы сформировались в допетровскую эпоху. Памятники тех лет сохранили сведения о бухгалтерском учете в государственном хозяйстве, монастырях, строительстве и промышленности, торговле.

Учет в государственном хозяйстве. Основу учета составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. В начале каждого года (год начинался с 1 сентября) или в конце текущего года под руководством опытных дьяков составлялись окладные книги. Каждый приказ ведал сбором налогов и вел окладную книгу на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом, для покрытия его расходов. Все записи в окладных, приходно-расходных книгах велись по городам, входившим в состав приказной области. В начале года каждому городу вписывались недоимки прошлых лет с указанием видов недоимок. Текущие записи выполнялись на основании первичных документов, причем по каждому городу учет велся по видам поступлений, их было 127.

Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций уже требовался оправдательный документ (выписка или роспись) или приказ начальствующего лица, причем каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче.

Записи в учете выполнялись в ряде книг, содержание каждой записи включало: 1) дату (месяц, число, иногда год); 2) текст (наименование поставщика или контрагента, количество и качество поступивших предметов, цена за единицу, сумма); 3) отметку о характере купленного предмета (назначение предмета, когда была произведена покупка, кто покупал, кто составлял расходную смету); 4) расписку о получении денег; 5) отметку об употреблении приобретенных предметов.

При Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ счетных дел. Его сотрудники систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам, изымали в бюджет не использованные приказами денежные средства. Для проведения ревизии в других городах вызывали в Москву в Приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами (очевидно, «бухгалтеров-ревизоров» было мало, поэтому вместо того, чтобы людей посылать к документам, документы везли в Приказ).

Учет в монастырских хозяйствах. Здесь существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей: управляющим был келарь, ему подчинялись казначей (ответственный за денежные суммы) и старцы (ответственные за разовые работы или отдельные виды материальных средств); кроме того, в отделениях монастырей — пустынях — выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). Материально ответственными лицами должны были служить выборные целовальники. Интересный материал о распределении обязанностей в монастыре находим в Уставной грамоте строителю Киево-Печерской пустыни (1701). В ней предусматривались: 1) инвентаризация и взыскание недостачи с предыдущего строителя; 2) материальная ответственность за все ценности распределяется солидарно с казначеем; 3) казначей хранит ключи от складов, а строитель опечатывает склады; 4) для денежных доходов открывается специальная кни-

га, заполняемая строителем или казначеем, в каждой статье оговариваются источники поступления и дата; после каждой статьи надо «прикладывать руки», такая же книга открывалась на расход; 5) учет муки также должен вестись в двух отдельных книгах для прихода и расхода; 6) то же относительно одежды и прочего инвентаря; 7) заполненные за год книги должны быть присланы архиепископу.

Сведения об урожае записывались в ужимные и умолотные книги, которые велись земскими или церковными дьячками. Заполненные книги, как отчет «за поповыми руками, прислати».

Списание продуктов оформлялось записями в специальной столовой книге. Вот образец такой записи: «Декабря в 5 день, на помин по боярине по князе Иване Ивановичу Шуйском, во иноцех схимнике Ионе, выдано в приспешню подкеларнице старице Федосье Гарской в стол четверик муки пшеничной на пироги да на блины, четверик муки овсяной, полтретника круп овсяных, полтретника круп гречневых: кормили протопопа с братьею».

Весьма важным выводом из системы учета XVII в. надо признать то, что учет прихода всегда был отделен от учета расхода, при этом 1) достигался больший контроль за ценностями, в частности, материально ответственные лица не знали учетных остатков; 2) достигалось большее удобство в хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни.

Продолжительность отчетного периода колебалась. Так, по данным приходно-расходных книг пребывание в должности ответственного лица: Корнильев Коменский монастырь (1576 - 1578) - год; Болдин Дорогобужский монастырь (1585 - 1589) - год; а с 1605 — 1607 гг. — по должности; Богословский монастырь (1673 — 1687) — год; Троицкий монастырь — два раза в год: весной и осенью. Отчетность сопровождалась инвентаризацией, причем не натуральные остатки сличались с учетными, а, наоборот, учетные — с натуральными. Сверка учетных книг с наличностью в случае благоприятного исхода дел оформлялась такой записью: «и приход с расходом сошелся (к расходу прибавлялась денежная наличность), а побегу на него нет ничего».

С начала XVIII в. значение монастырей в народном хозяйстве снижается, а в 1764 г. их земельная собственность была секуляризирована.

Учет в строительстве и промышленности. Из XVII в. до нас дошло несколько учетных памятников, позволяющих реконстру-

ировать систему учета. Так, при возобновлении стенной иконописи в Московском Успенском соборе в 1642 — 1643 гг. велась следующая документация: 1) указ; 2) смета; 3) приходная книга денег; 4) расходная книга денег; 5) отдельные книги для прихода и расхода пшеницы, клея, воска, свечей, бумаги, гвоздей; 6) книги выполненных работ.

В делах о строительстве первого русского корабля «Орел» сохранился отчет за 1667 — 1671 гг., содержащий ряд книг, из которых следует: выдано целовальникам денег за снасти и припасы — 1710 р. 23 алт. 4 деньги, за припасы — 84 р. 10 алт.; все строительство обошлось в 9021 р. 25 алт. 2 деньги. Это первые памятники учета в судостроительной промышленности России. Строительство Гостиного двора в Архангельске обошлось в 1670 г. в 6579 р. 3 алт. 4 деньги.

Собственно производственный учет складывается в России во второй половине XVII в. Так, в Арзамасе было организовано производство поташа. Сохранились книги Арзамасских и Барминских будных (строительных) станов 1679 — 1680 гг. Здесь имеются: 1) приходно-расходная Главная книга, содержащая сплошной учет; 2) именная книга (ресконтро рабочих и служащих); 3) сметная (калькуляционная) книга. Главная книга заполнялась по данным учета целовальников. В именной книге платежная ведомость сгруппирована по месту жительства лиц, имеющих прокулы и не имеющих таковых.

Ознакомление с учетом, который вел Афанасий Фонвизин по тульским и каширским металлургическим заводам, показывает, что имели значение три книги: 1) переписная, содержащая инвентарную опись и «штатное расписание», 2) приходная и 3) расходная. Учет был централизован, записи велись в приходной и расходной книгах в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга в основном представляла собой платежную ведомость, где за неграмотных расписывался поп или дьяк. Предмет учета составляет движение денег, а не материальных средств. Отпуск готовой продукции выполнялся безвозмездно. Казна выдавала наличные деньги на возмещение текущих расходов. Бухгалтер одновременно выполнял функции кассира.

Учет в торговле. Торговля, особенно мелочная, была относительно развита в средневековой России. Главным приемом в торговом учете был контокоррент. Он возник в кредитных предпри-

ятиях, и истоки его, с варяжских времен, надо искать в истории Новгорода и Пскова. Контокоррентные счета по кредитным операциям в «банках» Древней Руси вели на специальных досках — «карточках». В Новгороде при займах давались долговые расписки и составлялись записи. В Пскове для важных документов существовал общественный архив — ларь св. Троицы.

В учете товаров в торговле преобладал партионный метод со стоимостной схемой регистрации фактов хозяйственной жизни. Однако и натуральный учет был также распространен.

Для XVII в. характерно, что учетные регистры были одновременно и отчетными документами. Например, отчет о работе портовой экспедиции в Персии за 1663 - 1665 гг. начинается с перечня оприходованных ценностей. Далее идет опись списаний и выручки. Выведенная разность между оприходованными ценностями и выручкой показывала сумму прибыли.

В конце XVI — начале XVII в. появился первый труд о торговле. Он назывался «Книжка описательная, како молодым людям торг вести и знати всему цену и отчасти в ней описаны всяких земель товары различные, их же привозят на Русь немцы и иных земель люди торговые».

* * *

В учете допетровской Руси можно выделить четыре основных момента, препятствовавших развитию учетных знаний и обусловивших проникновение двойной записи в Россию только в XVIII в.:

1) догматизм мышления: из года в год учетчик-дьяк строго повторял и переписывал без всякого оттенка мысли или сознательного отношения то, что делали его предшественники, руководствуясь правилом: «ничего не претворять по своему замыслу»;

2) низкий уровень правосознания. Так, Новгородский архиепископ Геннадий (1484 - 1504) писал: «Люди у нас просты, не умеют по книгам говорить», отсюда вывод, что на суде «никаких речей не плодить», а «учинить его только для того, чтобы казнить, жечь и вешать»;

3) низкий уровень грамотности: «такова земля, господине: не можем найти, кто бы горазд был грамоте», — говорил тот же Новгородский архиепископ Геннадий;

4) низкий уровень математических знаний. Так, в частности, в России применялись буквенные обозначения цифр, заимствованные из Византии, нельзя было пользоваться «поганскими» — латинскими или арабскими цифрами, чтобы «не сбиться с правого пути». Когда в Москве напечатали первую книгу (учебник) с арабскими цифрами, то в 1676 г. эта книга из-за непривычных цифр была изъята как «непотребная и противная закону Божьему». Все это резко сокращало возможности эффективного ведения учета. (Только в XVIII в. появляются арабские цифры.) И тем не менее сложившаяся система учета оказала глубокое влияние на последующую эпоху, и, к счастью, не «все в ней было смято иноземными ботфортами Петра» (П. А. Сорокин).

7.2 Влияние реформ Петра I на развитие учета в России

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Не избежала коренного изменения и постановка учета. У великого преобразователя не сразу до него дошли руки, но уже в 1710 г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» появилось загадочное и малопонятное слово «бухгалтер». С этого момента учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 г. Эти положения были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали: 1) своевременности записи и чтобы «счет был бы скорый»; 2) ежедневного ведения приходно-расходных книг; 3) строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание *Регламента управления Адмиралтейства и верфи* от 5 апреля 1722 г. [Поли. собр. законов, т. 6, с. 525—657]. Здесь впервые в России появились слова: «бухгалтер», «дебет», «кредит». Особым приказом 11 мая 1722 г. была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях [там же, с. 678]. Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как ти-

повой, но он оказался слишком сложным, и 16 декабря 1735 г. были введены новые книги для учета в Адмиралтействе [Полн. собр. законов, т. 9, с. 609-654].

Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводился принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Записи, не оправданные документами, не принимались [там же, т. 6, с. 641].

В системе учета центральное место занимает учет запасов на складах, так как снабжение материалами армии, строительства и промышленности строжайше регламентировалось. В военных интендантских складах провиантмейстер (заведующий) вместе с камериром (воинским инспектором) ежемесячно сдавали в штатс-конторколлегию (интендантское управление) ведомость о наличии остатков. В конце года или в случае возникновения подозрений проводились сплошные инвентаризации.

Огромное развитие учет получает *на уральских металлургических заводах*. Их создатель крупнейший металлург XVIII в. *В. И. Геннин* (1676 — 1750), голландец, находящийся на русской службе с 1698 г., разработал законченную систему учета. Так, учет выработки предусматривал вывешивание у каждой домны табельной доски, на которой отмечалась мастерами выработка готовой продукции, а также количество идущего в переработку сырья. «И в каждую *субботу*, списав со оных досок таблицами на полулистах, рапортовать ему, мастеру, в припасную контору для записи и с того в приход и расход и лучшего порядка в щетах. А в припасной конторе те подаваемые от мастера табели содержать особливо книгую, собирая их в столпы» [Геннин, с. 160]. Для учета проработанного времени мастер должен был «записывать, кто в который день, у какой работы был, а по прошествии месяца оную роспись мастеру или кому приказано будет, заруча, подать ему, управителю, а он должен свидетельствовать, ежели исправно, писать в Сибирской Обербергамт для заплаты денег» [там же, с. 108]. При передаче дел одним мастером (старостой) другому находящиеся на ответственности первого мастера ценности должны были передаваться после инвентаризации. Под инвентаризационной описью расписывался принявший дела мастер.

На государственных металлургических уральских заводах (1735) материальный учет велся в книгах «С» и «D» (кредит, де-

бет). Таких книг велось двенадцать — по числу групп материалов. В книгах надо «записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене» [Геннин, с. 103]. Книги должны были быть прошнурованы, листы в них пронумерованы и скреплены печатью. Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои в производстве возлагалась на управляющих. За несвоевременную подачу заявок на уральских заводах на виновных налагался штраф.

При Петре I организация учета была пересмотрена в связи с административными реформами, проведенными в государстве, издано множество различных законодательных актов и инструкций, многие из которых были, очевидно, заимствованы из западной, прежде всего шведской, практики [Милюков, 1892, с. 722]. Эта перестройка преследовала две цели: 1) усиление контроля за сохранностью собственности и 2) увеличение доходов казны.

Промышленный учет в петровской России имел огромные достижения. На предприятиях впервые были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. Вместе с тем промышленный учет не знал системы двойной записи.

7.3 Распространение в России двойной записи

Первой книгой по бухгалтерскому учету, изданной на русском языке, стал *«Ключ коммерции»* (1783). Это был перевод известного английского учебника, написанного Джонсом Хавкинсом. Его книга была издана в Англии в 1689 г.

Первые русские книги по бухгалтерскому учету были созданы выдающимися бухгалтерами К. И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э. А. Мудровым, по праву называемыми создателями русской школы.

Карл Иванович Арнольд (1775 - 1845) первым провел различие между теорией и практикой бухгалтерского учета. Под первой он понимал «способность составлять щета, их вести и пересматривать», а под второй — «круг всех к щетам принадлежащих дел»,

первая выступает как «счетная наука»¹, вторая — как «счетная часть» [Арнольд, 1814, с. 1].

Цель бухгалтерии - вскрыть причины изменений в составе имущества, предмет — «вещи, способные к умножению или уменьшению... поколику они заключают в себе по цене какое-либо достоинство» [там же, с. 4]. Трактовка предмета бухгалтерского учета как вещей сводила этот предмет к имущественным отношениям, однако она оставляла в стороне отношения обязательственные. В другой работе Арнольда дано определение предмета с экономической точки зрения: «Оборот частей имения, — писал автор, — будучи собственным занятием купца, производит беспрестанную перемену в количестве или в цене оного, то есть беспрестанное увеличение или уменьшение каждой части капитала. Точное и верное представление сей перемены есть единственный предмет бухгалтерии» [Арнольд, 1809, с. VI]. Арнольд был первым автором в России, привлечшим для объяснения двойной записи математический аппарат.

Велик вклад Арнольда и в создание русской бухгалтерской терминологии. Это он вел форму «*счет — смету*», которая будет господствующей в нашей литературе и практике вплоть до 30-х годов XX в., это он дал понятие *ведомости* как учетного регистра, ввел термин «*рекапитуляция*» как понятие группировки учетных данных, глагол «*сторнировать*» [там же, с. 57], он же дал написание глагола «*дебитовать*» и предопределил последующую терминологию, вводя такие термины, как «*дебет*» и «*кредит*». Неудачным в его терминологической системе было название проводок «*постами*».

Арнольд был первым, кто привел в своей работе исторические сведения по бухгалтерскому учету. Это были его личные наблюдения и заимствования из современной ему науки. Так, Арнольд считал, что первым методом, из которого развился учет, был *контокоррент*.

Иван Ахматов в 1809 г., когда в Москве вышла работа Арнольда, в Петербурге «для просвещения и пользы юного купечества и упражняющихся в коммерции» выпустил книгу «Итальянская, или опытная, бухгалтерия» [Ахматов]. В этой работе, отразившей влияние де ла Порта, мы впервые сталкиваемся с утверждением,

¹ Арнольд писал по-немецки, на русский язык его работы переводили его же ученики Козлов и Нахокин.

позволяющим думать, что бухгалтерский учет является частью политической экономики, но несмотря на то, что это *часть*, тем не менее про бухгалтерию «можно сказать, что сия наука есть самая нужная, важная и полезная».

Событием в истории русской учетной мысли был выход в 1846 г. книги *Эраста Алексеевича Мудрова* [Мудров]. Все счета он делил на имущественные, личные и вспомогательные, к которым автор относил счета собственных средств и результатов. Мудров твердо настаивал на том, что двойная запись вытекает из самой природы хозяйственных оборотов. У него же мы встречаем и капитальное уравнение Шера. Мудров вывел это уравнение в 1846 г.: $a - B - c$, где a — актив, B — кредиторская задолженность, c — капитал; далее находим и балансовое уравнение, здесь Мудров предвосхитил Дюмарше. Это уравнение в 1846 г. писалось так: $a = c + B$. Однако при объяснении двойной записи Мудров руководствовался принципами персонификации счетов.

Мудров может считаться автором следующего постулата.

• *Алгебраическая сумма сальдо вспомогательных счетов равна сумме сальдо имущественных счетов, сложенной с разностью между дебиторской и кредиторской задолженностью по личным счетам.*

Таким образом, в основу баланса Мудров положил сумму собственных средств на момент выведения сальдо.

7.4. Бухгалтерский учет в пореформенной России

На этом ключевом этапе развития русской бухгалтерской мысли мы можем выделить четыре направления: продолжение традиции, возникшей в конце XVIII в.; возникновение и развитие русской формы счетоводства; издание журнала «Счетоводство» и формирование первых, достаточно оригинальных научных теорий.

Традиционная бухгалтерия

Линия бухгалтерской мысли, намеченная Арнольдом, нашла продолжение в трудах крупных ученых второй половины XIX в.: П. И. Рейнбота, А. В. Прокофьева, И. Ф. Валицкого, С. Ф. Иванова и Э. Э. Фельдгаузена. Они представляли традиционное знание и были его выразителями.

Павел Иванович Рейнбот (1839 — 1916), строго следуя принятой парадигме, сводил предмет бухгалтерского учета к изменению в имуществе предприятия. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации, а целью ее считал недопущение ошибок регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Баланс он рассматривал как счет, закрывающий другие синтетические счета [Рейнбот, 1876]. И не случайно поэтому сальдо в любом счете записывается у него на слабую сторону. Рейнбот сформулировал четкое правило, согласно которому составлению баланса должно предшествовать составление инвентаря. В теории Рейнбот высказал вслед за д'Анастасио мысль о том, что каждая операция непременно должна быть проведена через счет собственника, но так как все материальные счета являются филиалами счета собственника, то каждую операцию не обязательно регистрировать на счете «Капитал». Практика учета излагалась на основе немецкой формы счетоводства.

С работ Рейнбота начинается оперативный учет, к которому он относил все, что учитывается на предприятии, но не в бухгалтерских регистрах. Так, он считал, что кассовая книга не входит в систему бухгалтерских записей, а относится к оперативному учету, и к этому же учету относится контроль выполнения заказов.

Бухгалтерский учет Рейнбот излагал на сквозном примере двухмесячной работы оптовой фирмы. Пример имел максимально возможный «практический» вид, все цены, суммы давались не округленными, что требовали бы правила дидактики, а точными. Это очень затрудняло работу с учебником.

Александр Васильевич Прокофьев взамен распространенной в то время теории персонификации, разделяемой Рейнботом, развивал взгляды, похожие на экономическую теорию, и исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает их расход. Это правило он сформулировал так: «*Нет прихода безрасхода*». В противовес всем теоретикам, которые писали до него на русском языке и отстаивали немецкую форму, Прокофьев стал насаждать новую итальянскую форму, более удобную для изучения, чем для практики. В немецкой форме широко использовался метод накопления однородных операций, записи в Главной книге выполнялись итогами. Против этого восстал Прокофьев. Он требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно и зано-

силась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех, и инструкции того периода предписывали составлять мемориальные ордера по каждому документу отдельно.

Иван Францевич Валицкий (ум. 1898 г.), замечательный бухгалтер, чех по происхождению, занимал ответственные должности в бухгалтерии крупных железных дорог и в золотодобывающей промышленности. Он все время думал о чем-то универсальном и большом; предложил бухгалтерскую двойную запись для отражения результатов игры в преферанс, разработал первую систему макроучета, который он понимал как бухгалтерию, ведущуюся с помощью статистических методов, ибо в основе записей лежат не документы бухгалтерской регистрации, а акты (сообщения присутственных мест) статистического исчисления. Организация макроучета не должна была находиться в ведении правительства, его должен был осуществлять «счетный стол при одном из столичных экономических обществ» [Валицкий, с. 1]. Техника учета состояла в выписке мемориальных ордеров по справкам, поступающим от предприятий. Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства. В соответствии с идеей Ж.Б. Сэя, использованной в национальном счетоводстве, все счета должны были показывать состояние трех факторов производства: труда, капитала, земли.

В отличие от последующих авторов систем национальных счетов Валицкий не ограничивал макроучет исчислением народного дохода, но, применяя бухгалтерскую методологию, находил место не только для народного дохода и совокупного продукта, созданного за год (по бухгалтерской терминологии, брутто-продукта, включающего помимо совокупного продукта стоимость оказанных услуг), но и предлагал определять величину народного богатства.

Непреодолимой заслугой Валицкого было предложение четко разграничить учет основной деятельности и капитальных вложений (строительства): две Главные книги, две кассы, два баланса. Почти все годы советской власти эта идея будет лежать в основе нашего бухгалтерского учета.

Сергей Флегонтович Иванов в 1872 г. впервые выдвинул задачу создания калькуляционных счетов производства. Он отмечал, что «счета Производства есть не что иное, как промежуточные счета между счетом сырых материалов и счетом выработанных

изделий». Ему же принадлежит идея нормирования затрат, под которой он понимал определение «приблизительной нормы издержек» и отнесение всех общих затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий. Его труд «О бухгалтерской экспертизе в судебном процессе» переведен на несколько иностранных языков. Благодаря этой работе к нему пришло широкое признание. Он стал действительным членом международного библиографического института, членом-корреспондентом Академического общества бухгалтеров в Париже, членом-корреспондентом Академического общества бухгалтеров в Бельгии, членом главного совета Международной ассоциации бухгалтеров.

Эдуарду Эдуардовичу Фельдгаузену (1888) принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-костс и нормативном учете. Он пользовался термином «нормальная отчетность». В своей работе он описал практику металлического завода. Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определяются нормы один раз в десятилетие и утверждаются особым советом или комиссией экспертов. Он же ввел в учетную литературу такие термины, как «прямые» и «косвенные» расходы.

Русская форма счетоводства Ф. В. Езерского

Во второй половине XIX в. самое большое влияние на развитие учета в России оказал *Федор Венедиктович Езерский* (1836 — 1916), вершиной трудов которого было создание русской тройной формы счетоводства. Причиной ее создания явилась критика Езерским двойной итальянской бухгалтерии.

По мнению Езерского, «двойной системе нельзя дать другого характера, другого названия, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но правдиво» [Езерский, 1883, с. 33]. Расправившись с двойной итальянской системой, он спешит прославить свое детище — тройную русскую.

Предложенная Езерским форма счетоводства названа им русской из чувства патриотизма и по аналогии с итальянской, немецкой, французской, английской и американской; название «тройная» вызывалось тремя обстоятельствами: 1) регистрация велась по *трем* группировочным совокупностям: *приход, расход, остаток*; Езерский называл их «триа укупорочными ящичками»;

2) регистрами выступают *три* книги: *журнал*, некоторые сторонники «обрусения счетоводного языка» назовут его *скаской*, *Главная*, по терминологии Езерского, книга учета и *отчетная*, заменяющая баланс; Езерский считал, что эти три последовательные книги делают счетоводство «трехэтажным»; 3) используются только *три* счета: «Касса», «Ценности», «Капитал»; на этом основании Езерский называл форму «трехоконной». Оппоненты Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре отметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии.



Ф. В. Езерский

», .
Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась, напротив, ее новой формой, а в том, что она, значительно опережая свое время, ставила перед учетом семь новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами: 1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени; 2) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости; 3) органическое объединение аналитического и синтетического учета; 4) достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; предложенную им форму Езерский охарактеризовал как самопроверочную; 5) введение счета торговой наценки; он предлагал в розничной торговле в чеках проставлять не только продажную стоимость, но и процент наценки, или покупную стоимость; он же впервые в России предложил способы нахождения реализованной торговой наценки по среднему проценту; 6) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно, т.е. сегодня проверяется наличие кофе и чая, завтра — спичек и сахара, послезавтра ... и т.д.; 7) определение задолго до Шера «мертвой точки»; вот как оригинально Езерский объяснял значение критического, в финансовом отношении, момента: «Я печатаю книгу. Я продаю первые экземпляры; это не есть еще моя

прибыль; это есть покрытие моей стоимости. Значит, прибыли и убытки отвалятся, как листок с чайного дерева, только тогда, когда я продам столько экземпляров, что они покроют мою затрату» [Цит.: Вальденберг, с. 42]. 8) особенности двойной записи были связаны с тем, что вместо понятий «дебет» и «кредит» были использованы термины «приход», «расход». Отсюда, например, поступление товаров оформлялось записью:

Приход счета «Ценности»

Приход счета «Капитал».

Оплата товаров поставщику отражалась:

Расход счета «Капитал»

Расход счета «Касса».

Таким образом, дебиторская задолженность рассматривалась как уменьшение капитала, а кредиторская — как его увеличение.

Езерский был последовательным националистом. Он не мог смириться с тем, что бухгалтерская терминология носит заимствованный характер, искренне полагая, что это придумали иностранцы с тем, чтобы оттеснить русских людей от таких доходных должностей, как места конторщиков и счетоводов. Любопытно привести терминологический ряд общепринятых слов и предлагаемой Езерским их замены: актив — средства; пассив — погашение; ремессы — векселя к получению; тратты — векселя к оплате; дебет — приход; кредит — расход; сальдо — остаток и т.д.

Круг «Счетоводства»

В конце XIX в. в России начинают выходить профессиональные бухгалтерские журналы. Вокруг них группируются новые молодые люди. Из всех журналов следует выделить лучший - «Счетоводство» (1888 — 1904). Во главе журнала стоял замечательный бухгалтер, человек с международной известностью — член Болонской академии счетоводов, действительный член национального общества итальянских счетоводов, член-корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, с 1894 г. член-корреспондент Института нидерландских счетоводов (Роттердам) — *Адольф Маркович Вольф* (1854 — 1920). Он и его сотрудники преследовали только одну цель - пропаганду и развитие двойной бухгалтерии. Вольф был прежде всего организатором, давшим несколько учетных идей, из которых особенно плодотворной оказалось противопоставление

науки практике. Это положение стало общепризнанным в петербургской школе, а потом и во всей России.

Вольфу принадлежит своеобразная классификация ценностей, ставшая потом обязательной для представителей петербургской школы: 1) ценности вещественные, 2) деньги и 3) ценности условные. В связи с этим выделяются три группы счетов: имущества, услуг, расчетов (личные). Представляют интерес и идеи Вольфа в части предмета науки, под которым он понимал различные стадии кругооборота капитала.

Вольф сумел противопоставить натиску практиков, считавших, что учет — это совокупность приемов, направленных на то, чтобы облегчить запись, идею о том, что самое важное, не *как* мы учитываем, а *что* и *зачем* ведется учет.

Вокруг журнала «Счетоводство» сплотилась большая группа бухгалтеров, на его страницах опубликовано подавляющее большинство всех значимых для учета идей рубежа XIX — XX вв., обогативших как теорию, так и практику, и не потерявших своего значения по сей день.

В области чистой теории значителен вклад *Василия Дмитриевича Белова*, ближайшего союзника и помощника Вольфа. Его интересовала даже не столько теория учета в нашем понимании, сколько философия теории. С необычайной полнотой он проследил связи бухгалтерии с другими дисциплинами, показал общие стороны и отличия между ними. Так, он обратил внимание на связь логики и бухгалтерии, считал бухгалтерию наукой исключительно дедуктивной, а сущность бухгалтерской работы видел в классификации счетов, сводя последнюю к трем группам: материальные, личные, операционные (последний термин был введен в русскую счетоводную литературу Беловым).

Сотрудником «Счетоводства» был и первый русский историк учета *Эдуард Григорьевич Вальденберг* (1836 - 1895) - переводчик «Трактата о счетах и записях». Благодаря его энергии из практики исчезли счета Баланса вступительного и Баланса заключительного.

Самым плодовитым автором был *Семен Моисеевич Барац* (1850 — 1913). Он любил говорить о наружной правдивости учета, понимая под ней аккуратное заполнение регистров, но истинную задачу науки видел в построении счетов: «Трудность творческой, так сказать, бухгалтерской работы сводится, таким образом, к умению классифицировать Счета» [Барац, с. 76]. Надо отметить, что Барац настаивал на написании: Счет — для бухгалтерского

учета и счет — для документа, выписываемого как основание для оплаты. Природу двойной записи он сводил к движению ценностей (отпущено - принято) и к обмену эквивалентами.

Барац был яростным сторонником ведения хронологической записи, обосновывая свой взгляд необходимостью: 1) видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции (в Главной книге мы видим только половину); 2) быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня; 3) контроля систематической записи.

Специально надо подчеркнуть заслуги Бараца в введении понятия времени в систему учета. Так, при изложении учетных измерителей он указывал на единицы монетные и времени. Особую ценность имеет последнее замечание, так как, действительно, ни одна операция не может ни совершаться, ни регистрироваться без привязки к временной координате. Для Бараца эта временная координата имела практический смысл в связи с тем, что некоторые бухгалтеры, под влиянием партионного метода учета ценностей, высказывались за необходимость привязки бухгалтерского отчета к окончанию хозяйственного цикла. Однако когда стало ясно, что отчет может являться «фотографией» любого дня, любого этапа кругооборота средств, то потеряла ценность идея отчетного года, отличного от календарного. Барац правильно поступал, связывая отчетный период с доходами и расходами предприятия.

Барац хотел как можно больше дифференцировать бухгалтерские данные, он видел различия в учетных приемах различных отраслей хозяйства, различных предприятий и стал первым проводить мысль, что нет единого промышленного учета, а есть учеты, связанные с различными отраслями промышленности. Эта идея имела успех и оказала огромное влияние на развитие учетной мысли в России.

Самым талантливым человеком в журнале «Счетоводство» был *Лев Иванович Гомберг* (1866 — 1935) — член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров. Он начал свою деятельность в Санкт-Петербурге как специалист по промышленному (мельничному) счетоводству, а закончил в Швейцарии, куда «должен был переехать по слабости здоровья», где остался и получил международную известность как крупнейший теоретик в области учета.

Все экономические дисциплины он делил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. Последние, в свою очередь, подразделял на три: 1) экономическая техника, или экономическая морфология, — изучает средства экономической активности; 2) организация и экономическая администрация — предусматривает планы организации бухгалтерского учета, статистики и контроля, изучает проблемы организации; администрация имеет своим объектом только человеческий фактор; 3) *экономология* — исследует феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам. Ее объектом является изучение феноменов, которые возникают в хозяйственной деятельности.

Феномены нельзя смешивать с фактами хозяйственной жизни. Последние носят всецело объективный характер, феномены возникают в результате осмысления фактов хозяйственной жизни бухгалтерами и экономистами.

Экономология изучает индивидуальную экономию, следуя всем фазам своего прежнего, настоящего и будущего развития. Предметом экономологии является хозяйственная деятельность предприятия. Она делится на анатомию предприятия, изучающую состояние хозяйственных средств, и физиологию, изучающую поведение хозяйства.

Цели бухгалтерского учета в экономологии заключаются, по Гомбергу, в точном определении и систематизации бухгалтерских категорий, систематическом изучении развития экономических процессов. Экономология включает следующие разделы: 1) оценка, 2) инвентарь, 3) смета (бюджет), 4) бухгалтерия, 5) отчетность, 6) контроль.

В основе экономологии лежит группировка хозяйственных явлений путем изучения объективно существующих причинно-следственных связей. Это необходимо для выявления и описания законов, определяющих развитие предприятия. Двойную запись он объяснял исходя из логического закона причинно-следственной связи. Согласно Гомбергу, запись по кредиту всегда является причиной, а запись по дебету — следствием.

Благодаря трудам Гомберга русская бухгалтерия вышла на мировую арену и стала оказывать достаточно сильное влияние на интеллектуалов европейского учета. Сам Гомберг испытал влияние идей Виллы, особенно в их экономической интерпретации, выполненной представителями венецианской школы, и вместе с

тем экономология оказала мощное стимулирующее воздействие на европейские бухгалтерские школы, и труд Д. Дзаппы написан не без влияния экономологии.

Живя в Швейцарии, Гомберг активно продолжал работать. Он выпустил ряд книг на французском и немецком языках, в которых критиковал Шера за теорию двух рядов счетов и Шмаленбаха за теорию динамического баланса, ибо, по мнению Гомберга, баланс по своей природе может быть только статическим.

Авторами «Счетоводства» были и многие другие замечательные бухгалтеры: К. Г. Щетинин-Какуев (Москва) - основатель текстильного счетоводства, заложил основы дифференциации учета по отраслям. М. Я. Батеньков (Н.-Новгород) - создал новую учетную дисциплину — ревизию. А. А. Беретти (Владимир) известен как автор метода «цветного провода», дошедшего до нас под названием «красное сторно». А.З. Попов (Харьков) зарекомендовал себя как последовательный сторонник попередельной, полуфабрикатной калькуляции. Он настаивал на распределении накладных расходов пропорционально сумме заработной платы, так как стоимость создается трудом.

Николай Иустинович Попов (Красноярск) известен своей довольно оригинальной трактовкой бухгалтерского учета и широким применением в нем математических методов. Он полагал, что с их помощью возможно раскрыть структуру бухгалтерских записей и облегчить их изучение. При этом он трактовал нашу науку как экономическую, а двойную запись считал объективным законом. Ему принадлежит следующий постулат:

• *Сумма сальдо материальных счетов всегда равна алгебраической сумме сальдо личных счетов¹.*

И. П. Руссиян (Одесса) в объяснении теории двойной записи исходил из логического закона тождества [Счетоводство, 1897, с. 173], утверждал, что «бухгалтерия есть наука об учете ценностей в



Н. И. Попов

В этом случае счета собственных средств рассматриваются как счета личные.

хозяйстве» [Счетоводство, 1897, с. 168]. Он считал, что актив — это обязательства третьих лиц, а пассив — права сторонних лиц по отношению к предприятию. Причем баланс слева должен показывать пассив, а справа — актив. Россиянину принадлежит постулат:

• *Сумма сальдо счетов актива равна алгебраической сумме средств, находящихся в распоряжении хозяйства с поправкой на кредиторскую задолженность (—) и долги (+).*

Много внимания Россиян уделял вопросам математической формулировки положений учета.

Издание журнала субсидировалось Министерством финансов, но в 1904 г. в связи с русско-японской войной ежегодная субсидия (2 тыс. руб.) была снята и журнал прекратил свое существование.

Первые теоретические концепции бухгалтерского учета

В России получили признание две теоретические концепции, объясняющие двойную запись: меновая и балансовая.

Рассмотрим их.

Меновая теория учета петербургской школы. На

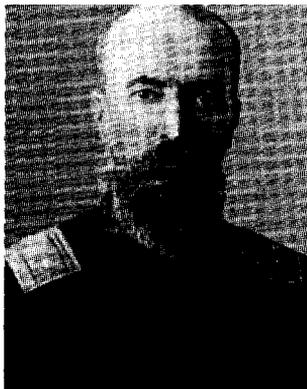
смену авторам журнала «Счетоводство» пришли новые люди - третье поколение русских дореволюционных бухгалтеров. Их появление совпало с первой русской революцией. Это были люди разных возрастов, многие из них начали работать значительно раньше, но деятельность «Счетоводства» оставляла их в тени, другие стали писать именно в эти годы. Эти люди сформировали две школы бухгалтерского учета: петербургскую и московскую.

Петербургская школа сложилась вокруг Русского счетоводного общества взаимной помощи (1907) во главе с *Евстафием Евстафьевичем Сиверсом* (1852 - 1917). Этот человек знания о практике учета назвал *счетоводством*, а науку об учете — *счетоведением*. Такой подход стал общепризнанным в русской учетной литературе вплоть до 1929 г. В теории учета Сиверс выделял две части (два отдела): теорию учета (теорию бухгалтерского учета в общем смысле) и теорию книг, где излагается методика ведения различных регистров, причем под регистрами понимались толь-

ко книги. Теория книг трактовалась Сиверсом как наука о методах бухгалтерского учета. Среди регистров мы встречаем ведомость, позволяющую вести учет товаров в течение дня по количеству в графах на каждый товар с разной ценой с тем, чтобы таксировка для стоимостной оценки выполнялась один раз.

Сиверс известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами.

Значение, придаваемое Сиверсом мене в образовании двойной записи, привело его к выводу, что двойная запись является основным законом бухгалтерского учета, т.е. в данном случае он трактовал двойную запись подобно природному закону, например, закону всемирного тяготения. Положение о мене как о причине двойной записи приводило к выводу, что баланс является следствием счетов. Отсюда вытекало положение о независимости баланса от инвентаря и об однородности значения дебета и кредита в каждом счете (*теория одного ряда*). Обучение студентов должно строиться по схеме от счета к балансу, что соответствует практической последовательности и теории возникновения баланса.



Е. Е. Сивере

Интерес к счетоведению стимулировал интерес к классификации счетов, поэтому не случайно Сиверс дал весьма детальную классификацию счетов, предвосхитив в этом направлении тенденции 30 - 40-х годов XX в. Его классификация выглядит так: I. Вещественные счета: 1) основные; 2) переходные (калькуляционные) а) заготовок, б) сооружений, в) производства. II. Личные счета: 1) предпринимательского капитала а) основные, б) переходные (результатные); 2) ссудного капитала а) счета лиц и учреждений, б) счета кредитных запасов [Сивере, 1915]. Для своего времени эта классификация была большим достижением, в ней выделялись группы калькуляционных и результатных счетов, причем автор не смешивал эти счета в одной группе операционных счетов.

Большое внимание Сивере уделял вопросам бухгалтерской терминологии. Например, он доказал, что надо писать глагол де-

битовать через «и»¹, показал несостоятельность термина «лицевой счет» (надо личный), ввел термин «оборотная ведомость» и т.д.

Очень много сделал Сиверс как педагог. До него учили бухгалтерии, как сумме практических приемов. Раздавали ученикам бланки подлинных практически применяемых книг, и ученики с помощью учителя эти регистры должны были заполнять. Сиверс показал, что учить надо сущности, а не технике, технике нельзя научить, она может быть выработана только на практике, а сущности дела можно и нужно учить в аудитории. И вместо бланков его ученики заполняли схемы счетов — «самолетики». У него же мы находим и схемы отражения хозяйственных оборотов, где счета показаны в виде фигур, а проводки - в виде прямых линий, соединяющих эти фигуры [Сивере, 1915, с. 282]. Впоследствии этот метод станет основным в графических построениях Шмаленбаха.

Русское счетоводное общество взаимной помощи начиная с 1909 г. издавало журнал «Коммерческое образование», на страницах которого печатались такие видные бухгалтеры, как А. И. Гуляев, Н. Ф. фон Дитмар и др.

Александр Иванович Гуляев был ближайшим помощником Сиверса. Своей специальностью он избрал промышленный учет; его учение о структуре себестоимости пользовалось достаточно широким распространением. В состав себестоимости он включал: материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию, причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвуют в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять пропорционально заработной плате. Гуляев применял счет «Выпуск готовой продукции». Он же рекомендовал аналитический учет по заранее установленным, так называемым счетным (учетным) ценам. Разница между фактической и сметной себестоимостью отражалась на счете «Убытки и прибыли» [Гуляев, 1905]. В теории учета Гуляев был прямым продолжателем идей Сиверса, но, полагая, что в природе самыми главными являются законы сохранения материи и энергии, он по аналогии выводил двойную запись из всеобщего закона обмена, свойственного неорганическому, органическому и социальному миру [Гуляев, 1909(б), с. 12 - 13].

¹ В порядке написания этого термина Сивере следовал традиции, заложенной Арнольдом.

Последователем Сиверса был и *Николай Федорович фон Дитмар* — инженер по образованию. Его отношение к общей теории учета основано на следующем определении: «Счетоводство по методу своих операций есть один из отделов прикладной математики, ведающий учетом хозяйственной стороны жизни» [Дитмар, 1912, с. 5]. Он приводил и интересное определение хозяйственных операций, которые «выражаются в возникновении, изменении, предотвращении, превращении и уничтожении ценностей и обязательств» [там же, с. 12].

Фон Дитмар считал, что двойная запись является следствием основного правила экономики: объем выдач равен объему полученных и, «предпочитая сумасшедшие мысли трудным», предлагал свою форму, в которой сначала перечислялись кредитуемые счета, а потом дебетуемые. Как и Гуляев, он находил подтверждение этой мысли в основных физических законах сохранения материи и сохранения энергии. Все счета он делил на личные, вещественные и отвлеченные (калькуляционные и результатные). Поскольку запись на счетах предполагает $B - П$ (выдача = поступления), возможна только двойная бухгалтерия, утверждал фон Дитмар.

Балансовая теория московской школы бухгалтерского учета. В противовес петербургской школе, пропагандирующей меновую теорию, возникла школа московская, назвавшая свое учение балансовой теорией. Ее основатели Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Бельмер, А. К. Рошаховский считали, что счета — это элементы баланса, что система счетов задана балансом и что частное можно понять только в связи с целым, поэтому и учить бухгалтерии надо от баланса к счету. При этом баланс — это только упрощенная форма инвентаря, который независим от плана счетов; счета делятся на две противоположные по характеру группы: активные и пассивные. Отношение к балансу определило и отношение к двойной записи, которая была не воплощением объективного закона мены, а следствием двойной группировки счетов в балансе.

Николай Севастьянович Лунский (1867 — 1956) был создателем балансовой теории. Для Лунского вся теория учета — это просто прием, которому нужно учиться, чтобы уметь делать «самое трудное в бухгалтерии» — проводки, а для этого надо понять баланс. Лунскому принадлежит определение баланса, повторяемое во всех русских учебниках: «Балансом генеральным называется таб-

лица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент» [Лунский, с. 191]. Лунский распространил понятие «пассив» и на собственные средства, однако для того чтобы сформулировать содержание пассива, ему пришлось прибегнуть к новому термину «источник», получившему в советское время всеобщее распространение. Такое понимание баланса обусловило новое, «фельдфебельское», по меткому слову Рудановского, изучение дебета и кредита: дебет — это левая сторона счета, а кредит — правая. Эти понятия приобретают смысл только при ориентации к активу или пассиву баланса. Отсюда деление счетов на активные и пассивные (*теория двух рядов счетов.*) В результате из важнейших бухгалтерских категорий выпадает сущность, учет превращается в методологический прием, лишенный всякого конкретного содержания. Но именно вследствие внешней простоты и легкости она получила широчайшее распространение.

Вторым ярким представителем московской школы был *Георгий Авксентьевич Бахчисарайцев* (1875 — 1926). Четко, интересно и полемично он начиная с доклада, прочитанного им 7 декабря 1908 г. в Московском обществе бухгалтеров, и в опубликованной ранее под псевдонимом брошюре [Арсеньев, 1908] развивал идею балансовой теории учета. Его положения были сформулированы в тридцать одном тезисе. Вот некоторые из них: «Баланс — счетное изображение предприятия: а) в виде одной таблицы, б) в виде собрания счетов. Актив - то, что предприятие получило (вложено); пассив - то, что предприятие должно (источники). Все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базироваться на нем. Баланс — начало и конец счетоводства. Термины «Дебет» и «Кредит» с теоретической точки зрения являются излишними. Счетом называется место учета (таблица) какой-либо статьи Актива или Пассива. Счет — органическая часть баланса. Отношение счетов к балансу — математическое: целое равно сумме своих частей. Изучение счета ранее изучения баланса логически невозможно. Счета разделяются на активные и пассивные. Все пассивные счета — личные». Г. А. Бахчисарайцев впервые в русской счетоводной литературе разделил все хозяйственные операции по их влиянию на баланс на *четыре типа*, которые по сей день должны запоминать все изучающие бухгалтерский учет:

$$A + a = П + a; \quad (1)$$

$$A - б = П - б; \quad (2)$$

$$A - в + в = П; \quad (3)$$

$$A = П + з - з, \quad (4)$$

$$A+a = П + a; \quad (1)$$

$$A-б = П-б; \quad (2)$$

$$A - в + в = Л; \quad (3)$$

$$A = П + з - з, \quad (4)$$

где

A — актив,

$П$ — пассив,

$a, б, в, з$ — факты хозяйственной жизни, меняющие состав баланса, но не равенство, лежащее в его основе.

Операции (1) и (2) — модификации,

(3) и (4) — пермутации.

Третий основатель московской школы *Федор Иоганович Бельмер* (1873 — 1945) стал одним из создателей бухгалтерского учета в Болгарии, куда он эмигрировал во время революции. Верный консервативному духу, развивая учение о балансе как независимом от плана счетов документе, Бельмер впервые показал, что в балансе нет счетов, а есть статьи, и что «отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам» [Цит.: Гуляев, 1909, с. 27]. Он же в консервативном духе считал, что только хронологическая запись может быть основой учета и в связи с этим подчеркивал примат журнала над Главной книгой [Коммерческий мир, 1909, № 3, с. 95]. Бельмер в 1907 г. возглавил Московское общество бухгалтеров (МОБ), в которое вошли все создатели балансовой теории. Печатным органом МОБ был журнал «Коммерческий мир». Главным и последним делом МОБ было проведение в 1909 г. Всероссийского съезда бухгалтеров, после которого МОБ, израсходовав на съезд все средства, распалось.

А. К. Рощаховский (1910) создал то, что получило в дальнейшем название «балансоведение», естественное завершение идей Н. С. Лунского. Он предложил структуру типового баланса акционерного предприятия. Степень детализации отдельных статей (дебиторы, кредиторы, нематериальные активы) оставлялась на усмотрение составителей баланса, относительно других статей предлагался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе. Так, в статье «Имущество реальное» выделялось пять элементов: касса (наличные деньги, счета в банках), членские взносы, ценные бумаги, имущество постоянное (недвижимое, движимое, неоконченные постройки), имущество оборотное; в статье «Капитал» — основной, запасный, оборотный, резервный

страховой, ремонтный, делькредере, резерв премий, благотворительный. Такой подход, соединяющий в себе элементы унификации и определенной свободы действий в составлении баланса, получил в дальнейшем широкое распространение и заложен, в частности, в большинстве национальных и международных учетных стандартов.

Подводя итоги эволюции бухгалтерского учета в дореволюционной России, мы можем, к чести его представителей, отметить, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их. Тем не менее оставался в силе приговор В.Н. Майкова: «Наука у нас составляет до сих пор еще столь малую потребность и так мало вошла в нашу жизнь, что ученые занятия крайне невыгодны не только в отношении к репутации, но и в отношении к деньгам».

Дайте определение следующих понятий:

менталитет, эволюция, революция, варяги, ответственность, материальная ответственность, соха, круговая порука, дозорная книга, окладная книга, ужимная книга, умолотная книга, столовая книга, регламент, дьяк, келарь, вратарь, старец, строитель, приказчик, монастырь, целовальник, прикладывание рук, рукоприкладство, секуляризация, ресконтро, правиант-мейстер, линейная запись, слабая и сильная сторона счета, дневник, скаска, теория одного ряда счетов и теория двух рядов счетов, микроучет, макроучет, пермутации, модификации.

Вопросы для обсуждения

1. Какие исторические памятники могут содержать сведения о бухгалтерском учете в допетровской России?
2. Почему в допетровской России не было двойной записи?
3. Почему низкий уровень правосознания сдерживает развитие бухгалтерского учета?
4. Почему петровские преобразования коснулись организации и практики ведения бухгалтерского учета?
5. В чем значение Адмиралтейского Регламента для развития учета в России?

6. Как приемы учета выработки, разработанные Гениным, применяются в современной русской металлургической промышленности?
7. Почему первые русские книги по учету были переводными? Почему в наше время так много переводных книг, а в советское время они были исключительным явлением?
8. Почему реформы царя-освободителя привели к бурному развитию теории и практики учета в России?
9. В чем оригинальность учения Ф. В. Езерского?
10. Дайте русский вариант слов: акцепт, аудитор, архив, баланс, бухгалтерия, дивиденд, инвентарь, кадастр, калькуляция, капитал, квитанция, контокоррент, контроль, прейскурант, рентабельность, сторно, табель, фактура, счет-фактура, хронология, цивилистика, эконометрия, этика?
11. В чем сходство идей Езерского и Джонса?
12. Почему журнал «Счетоводство» нуждался в правительственной субсидии?
13. В чем заслуга А.М. Вольфа в развитии учета в России?
14. Как вы понимаете утверждение С. М. Бараца о том, что время — учетный измеритель?
15. Почему Л. И. Гомберг назвал свою теорию учета — экономология?
16. Что такое отраслевой учет?
17. Охарактеризуйте роль математики в теории учета.
18. Почему меновая теория учета предполагает наличие одного ряда счетов, а балансовая теория — двух рядов счетов?
19. Что лежит в основе баланса в представлении меновой и балансовой теорий учета?
20. В чем разница между прямыми и косвенными расходами?
21. Почему необходимо говорить личный счет, а не лицевой?
22. Почему теорию Н. С. Лунского называют балансовой?
23. Прокомментируйте утверждение Ф.И. Бельмера: «Отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с главным балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам»?
24. Как идеи Валицкого о макроучете реализуются в современном мире?
25. Как в наши дни проводится типизация отчетности?
26. В чем заслуги русских бухгалтеров XIX — XX вв.?
27. Почему наука и практика противопоставляются друг другу?
28. Чем модификации отличаются от пермутаций?

глава 8

Бухгалтерский учет за рубежом. XX в.

В этой главе будет рассказано о бухгалтерском учете в экономически развитых странах. Опыт стран с рыночной экономикой представляет определенный интерес для нас.

8.1. Бухгалтерский учет в Германии

В центре внимания немецких авторов были проблемы баланса. Из него выводились все другие учетные категории. При этом для немецкой школы была характерна механистическая трактовка баланса, может быть, поэтому не случайно в центре дискуссии оказался вопрос о *статической* или *динамической* его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс, отражая состояние средств на определенную дату, выступает причиной последующих изменений и призван охарактеризовать финансовое положение, во втором случае баланс — это только итог прошлых усилий предприятия и должен представить финансовый результат его работы, в первом случае баланс устремлен в будущее, во втором — в прошлое. Вся немецкая школа балансоведения разделилась, таким образом, на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения.

Статический баланс. В сущности это развитие венецианского варианта двойной бухгалтерии. Основным выразителем современной трактовки статического баланса был Г. Никлиш. Своеобразное развитие идей статического понимания дали Т. Хольцер и В. Ле Кутр.

Генрих Никлиш (1876 - 1946) не столько создал, сколько обобщил господствующие идеи предшественников и современников. Это обобщение сводилось к следующему: баланс — преобразованный инвентарь, пассив включает счета собственников и кредиторов, счета бывают или активные, или пассивные, поскольку пассив трактуется в расширенном, а не суженном смысле (лишь кредиторы), возможны только четыре типа изменений баланса.

Э. Папе (1921) изобрел для них весьма экзотические названия: 1) центростремительные (дебет активного счета, кредит пассивного); 2) центробежные (дебет пассивного счета, кредит активного); 3) концентрические (дебет и кредит активных счетов); 4) периферийные (дебет и кредит пассивных счетов). Никлиш учил, что баланс имеет одну цель — изобразить состояние средств предприятия, ибо только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов. Баланс понимается как ликвидационный, т.е. его активы рассматриваются по текущим ценам на день отчетности. На практике это приводит к тому, что средства оцениваются по минимальным ценам (между себестоимостью и продажными ценами), нематериальные ценности вводятся в баланс только в том случае, если они покупались.

Г. Хольцер (1936) свое учение о статическом балансе назвал *квантификационным* балансом. Он считал, что баланс — это орудие исчисления стоимости. При определении сущности баланса Хольцер исходил из его внешней формы. При таком подходе баланс представляет собой две отдельные, равные по сумме, группы счетов. Из этого явствует, что речь идет не о разрозненных группах, а о счетах, находящихся между собой в определенной корреспондентской связи, но носящих в балансе различное название. Вместе с тем возможность сложения сальдо счетов внутри групп актива или пассива баланса указывает на наличие общих черт, позволяющих выполнять это сложение. Так как материальная сторона складываемых предметов в балансе различна, например, недвижимое имущество, движимое имущество, товары, незавершенное производство, сырье и материалы, касса, убытки и другие, то Хольцер видел единственной общей чертой, позволяющей выполнить сложение, меру, под которой в данном случае понимал стоимость. Все счета Хольцер делил на два ряда: имущества и капитала, отсюда вытекает двойная запись, систематизирующая бухгалтерскую работу. Далее он утверждал, что результат не имеет самостоятельного значения и счет «Убытки и прибыли» может быть только субсчетом к счету «Капитал».

Вершиной статической трактовки был *тотальный* баланс *Вальтера Ле Кутра* (1885—1965). Суть баланса Ле Кутр определял так: «Баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе». Это очень общая формулировка, по мнению ее автора, предполагает возможность любой содержательной интерпретации баланса, от-

сюда и название — тотальный, т.е. всеобщий, поглощающий любую взгляды и выдвигающий на первое место, в сущности, учетную процедуру. Процедурный характер тотального баланса выражается в том, что каждая его статья должна соответствовать своему счету в Главной книге. Важно подчеркнуть, что тотальный баланс 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 делится на пять разделов: 1) основные и оборотные средства, находящиеся в работе, — номинальный капитал (при этом средства должны были располагаться по убывающей ликвидности, т.е. от кассы, 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, неиспользуемые на предприятии, — избыточный капитал. Пассив делится на три раздела: 1) собственные средства, 2) кредиторская задолженность и 3) прибыль. При анализе баланса необходимо всегда помнить, что любой баланс включает конституцию и ситуацию. Первая представлена структурой баланса, соотношением его частей, вторая — отражает финансовый результат предприятия.

Изучая хозяйственную деятельность предприятия, мы, согласно Ле Кутру, всегда должны исходить из вертикального и горизонтального анализа конституции, а не из случайных чисел финансовой ситуации, баланс — это подлинная характеристика предприятия, отчет об убытках и прибылях всегда содержит преходящие данные, т.е. статика важнее динамики. Однако статика хозяйства раскрывается в балансе не ради нее самой, а в целях совершенствования управления хозяйством. Поэтому не может быть единой оценкой всех объектов, а в зависимости от роли объекта в хозяйстве его ценность для предприятия меняется, соответственно меняется и его оценка. Например, для основных средств рекомендуется цена приобретения, для товаров — текущие рыночные цены, для готовой продукции — себестоимость, в необходимых случаях можно прибегать и к экспертным оценкам.

Наконец, необходимо подчеркнуть, что, согласно Ле Кутру, тотальный баланс строится на двух принципах: ясности (может прочесть и понять содержание любое заинтересованное лицо) и правдивости (составлен согласно требованиям закона).

Динамический баланс. Создателем учения о динамическом балансе был выдающийся немецкий бухгалтер *Эйген Шмаленбах* (1873 - 1955). Основу этого учения составляет разграничение материальных результатов и материальных затрат, с одной стороны, и денежных результатов (выручка) и денежных расходов (валовые убытки), с другой стороны. Если, по мнению Шмаленбаха, рассматривать баланс за всю историю существования предприятия от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны. Однако на практике, составляя баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия, мы сталкиваемся с так называемым «промежуточным балансом», где такого совпадения нет. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за короткий период, то избыток результатов за этот период по сравнению с затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным результатам и понесенным затратам. В целях достижения основной цели бухгалтерского учета - исчисления финансового результата — следует воспользоваться только учетом денежных расходов и доходов, в которые следует включить суммы периодических материальных затрат и результатов. Из различий между материальными и денежными оборотами следует, что за период составления баланса могут быть материальные обороты, не дающие финансового результата, и, наоборот, финансовые результаты, не служащие материальным оборотом. В этом Шмаленбах и видел основную роль баланса, который служит выявлению прибыли, отражая финансовые результаты. Вместе с тем в баланс необходимо, с его точки зрения, включить те материальные обороты, которые были совершены, но не приняли форму денежного оборота. Далее в баланс включаются материальные обороты, которые еще не осуществлены, но в результате финансовых оборотов, проведенных в этом периоде, возникнут в будущем.

Шмаленбах определял актив, кроме денежных средств, как расходы, которые еще не стали доходами, т.е. предприятие потратило деньги, но еще не утилизировало их. Это приводило к выделению следующих разделов: 1) расходы, но еще не затраты (покупка материалов и т.п.); 2) расходы, но еще не поступления средств (дебиторская задолженность); 3) ценности, которые станут затратами (полуфабрикаты и т. п.); 4) ценности, которые станут доходами (готовая продукция и т. п.); 5) деньги (касса, расчетный счет и т. п.).



Э. Шмаленбах

Пассив Шмаленбах определял как доходы, которые еще не стали расходами: 1) затраты, но еще не расходы (задолженность поставщикам, по заработной плате и т. п.); 2) поступления, но еще не расходы (полученные займы, ссуды и т. п.); 3) затраты, которые станут ценностями (резервы и т. п.); 4) доходы, которые станут ценностями (полученные авансы и т.п.); 5) капитал.

В основе концепции Шмаленбаха лежит определенная модель, при построении которой он исходил из предпосылки, что баланс показывает не состояние хозяйственных средств и их источников, а, наоборот, движение и средств, и источников. Он подчеркивал, что итог баланса в реальной действительности не может быть равен сумме его частей. Итог или больше, что надо признать типичным случаем, или меньше. Одно это обстоятельство, с его точки зрения, сразу показывает условность идеи точной оценки средств, отражаемых в бухгалтерском учете, и искусственность выводимого балансового равенства.

Шмаленбах называл баланс «аккумулятором сил» и в связи с этим давал следующее его определение: «Динамический баланс представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учетом временных отношений между материальными и финансовыми оборотами». Взгляды Шмаленбаха на оценку объектов не отличались достаточной определенностью. Так, он допускал оценку основных средств по цене приобретения, материалов и готовой продукции — по низшей цене (если цена приобретения ниже рыночной, то по первой цене, если наоборот, то по второй). Его соображения в части оценки материальных запасов более оригинальны. Например, на складе на начало квартала имелось 2000 м ткани, на конец — 2500 м. По Шмаленбаху, 2000 м надо оценить по цене приобретения, а 500 — по цене продажи (текущей продажной цене). В условиях инфляции, по его мнению, необходимо корректировать оценку активов и пассивов по индексу оптовых цен, кроме счетов собственных средств, относя ее результаты на специально созда-

ваемый счет «Корректировка денежной оценки». По мысли Шмаленбаха, необходимо переоценивать не только материальные счета, но и счета расчетов и даже счет «Денежные средства». На счете «Корректировка денежной оценки» должно возникнуть кредитовое сальдо, которое следует рассматривать как резерв капитала. Кроме того, Шмаленбах предлагал использовать еще транзитный счет «Резерв на инфляцию», по дебету которого концентрировать записи с кредита счетов материалов (резерв начислялся с новой, полученной в результате переоценки стоимости) и основных средств (начислялась их амортизация с восстановлением стоимости). Дебетовый оборот этого счета следует списать в дебет счета «Прибыли и убытки». Переоцененное сальдо счетов расчетов и денежных средств компенсировать по дебету и кредиту каждого счета, что достигалось увеличением сальдо этих счетов, а затем на противоположной стороне показывалась та же сумма в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки».

Шмаленбах обратил внимание на жизненный цикл основных средств, при этом нормальным циклом он считал тот, когда в момент списания объекта сумма накопленной амортизации позволяла приобрести такой же объект. Отсюда инфляция, по его мнению, не столько искажала финансовый результат, сколько создавала проблемы для обновления основных средств.

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала. Эта классификация позволяла сформулировать положение, которое можно назвать постулатом Шмаленбаха.

• *Разность между сальдо счетов собственных средств и основных средств равна разности между сальдо счетов оборотных средств и кредиторской задолженности.*

Согласно этому постулату в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации *план счетов* должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота. Отсюда деление счетов по принципу их подвижности. Кроме того, в основу классификации и нумерации счетов положен десятичный (десятичный) принцип. План счетов, построенный Шмаленбахом, был введен в качестве обязательного в Германии в 1942 г.

Шмаленбах придавал большое значение вопросам наглядного изображения бухгалтерских операций. Он разработал оригинальную *систему графиков*, где каждый счет изображался в виде

определенной геометрической фигуры: прямоугольники представляют счета с дебетовым сальдо, треугольники — счета с кредитовым сальдо, пятиугольники - счета с переменным сальдо; кругами обозначены счета транзитного характера.

Идеи динамического баланса были развиты Э. Косиолем (1899 - 1990), который провел различие между балансами предельными и промежуточными. Под первыми (предельными) он понимал начальный и заключительный балансы предприятия, выступающие как бы метрикой о рождении и свидетельством о смерти предприятия. Под вторыми (промежуточными) он понимал балансы, составляемые за какой-то отрезок времени работы предприятия: месяц, год и т.д. Отправным пунктом теории Косиоля было утверждение, что предметом бухгалтерского учета выступают хозяйственные обороты или, как он иногда говорил, атомы стоимости, причем для выведения хозяйственных результатов необходимо правильно распределить эти результаты по соответствующим отчетным периодам. Важным надо признать проведенное им разграничение расходов и доходов будущих периодов и резервов предстоящих платежей. В теории динамического баланса функциям этих счетов придается большое значение. Косиоль подверг резкой критике взгляды сторонников статического направления за то, что они выводили баланс из инвентаря, ибо такой подход, по его мнению, ведет к противопоставлению актива и пассива, в то время как актив и пассив являются орудием учета движения стоимости, фазами кругооборота капитала, а сам баланс — средством периодического выявления результата хозяйственной деятельности. По своей природе баланс обусловлен операционным периодом. Тесно связав понятие баланса с платежным процессом, Косиоль дал следующие истолкования: в платежном процессе (обороте) выделяются две стоимости (приход и расход), равные между собой. Стоимость прихода определяется дебетовыми сальдо активных счетов и эквивалентами прихода, записанными в пассивных счетах; стоимость расхода — кредитовыми сальдо пассивных счетов и эквивалентами расхода активных счетов.

В рамках динамического направления несколько особняком стоит автор *номинального* баланса — В. Ригер (1878 — 1971). Идеи динамического баланса выступают у него скорее как тенденция, чем догмы. Он исходил из того, что баланс может быть только финансовым и никаким другим. В бухгалтерии, считал Ригер, су-

шествует только денежная единица измерения и никакой другой нет и не может быть. Следовательно, бухгалтер ведет учет только на деньги, и марка для бухгалтера всегда есть марка. Бухгалтеру нет никакого дела до того, что курс марки, ее покупательная сила колеблется; бухгалтер учитывает документы, первичную исходную информацию, он просто фиксирует факты в денежном выражении. При этом баланс по документальной оценке по крайней мере номинально правдив, в то время как всякая переоценка статей баланса вносит субъективизм и ложь. Таким образом, по Ригеру, предметом учета выступает движение денег, осуществляемое в ходе хозяйственного процесса. Последний предполагает оборот денег ($D - T - D$), цель оборота — получение прибыли. Вследствие этого задачей бухгалтерского учета является наблюдение за оборотом денег. По Ригеру, учет имущества не входит в задачи бухгалтерии, учитывающей лишь те средства, которые покупаются или же производятся предприятием, т.е. которые явились результатом денежных затрат и которые должны принести прибыль. Следовательно, проводки типа дебет счета учета средств и кредит счета «Капитал» не нужны, так как искажают учет нереальными оборотами. (Такие записи часто делают при дооценке имущества.) Точно так же, если какое-то имущество было получено безвозмездно, то оно не должно приниматься на баланс и амортизироваться. Отсюда и первое правило Ригера.

• *Объектом бухгалтерского учета может быть только имущество, за которое заплачено.*

Вслед за Шмаленбахом Ригер считал возможным определить подлинную прибыль фирмы только после ее ликвидации.

Отсюда второе правило Ригера.

• *Прибыль предприятия есть разность между средствами, полученными за все время его существования, и средствами, вложенными в него на момент открытия.*

В условиях инфляции, согласно Ригеру, прибыль, остающаяся после уплаты налогов, должна быть дифференцирована на эксплуатационную и инфляционную. При этом сама прибыль не теряет значения в условиях инфляции, а в анализе хозяйственной деятельности возможно добиться сопоставления покупательной силы денежных единиц в различные отрезки времени. Кроме того, Ригер утверждал, что учет инфляции — это весьма трудоемкая работа. Он полагал, что если темп инфляции превышает темп роста цен на сырье, то у предприятия возникает дополнительная

прибыль. Ригер всегда подчеркивал, что во всех бухгалтерских записях речь идет только о денежных суммах, а бухгалтерия есть только абстрактный денежный счет; таким образом, денежные единицы, а не «атомы стоимости», как у Косиоля, становятся предметом учета. Если в связи с этим рассматривать содержание учетного процесса, отражаемого на счетах, то дебет каждого счета означает затраты, а кредит — доходы. Кредитовый оборот счета «Товары» означал, с этой точки зрения, выручку от продажи ценностей, а если товары списывались в убыток, это с хозяйственной точки зрения признавалось нетипичным.

Под затратами Ригер понимал только выдаваемые денежные суммы фактического или абстрактного порядка, а под доходами - получаемые суммы. Под покупкой за наличные - передачу денег со счета «Касса» на соответствующий счет, учитывающий материальные ценности. Отсюда третье правило Ригера — общий принцип двойной записи.

- *Каждая хозяйственная операция содержит два элемента — прибыль и убыток.*

В отличие от Шмаленбаха и Косиоля, Ригер не придавал особого значения счету «Прибыли и убытки», считая его обычным счетом текущей бухгалтерии, цель которого — отражать все убытки, прибыли и переносить сальдо на счет «Капитал». Однако счет этот отражает у Ригера не все хозяйственные обороты, а только сальдированные, так как подлинную сумму прибыли, как было подчеркнуто выше, можно определить по ликвидационному балансу, когда полностью завершены все хозяйственные обороты и бухгалтерия может констатировать свой настоящий объект — деньги. Прибыль отчетных периодов носит условный характер, так как зависит от методологических учетных приемов и не имеет достаточно достоверных эквивалентов в активе.

Органический баланс. Его создатель *Фриц Шмидт* (1882 - 1950) исходил из того, что любое предприятие — это живой организм, и поэтому использовал такие термины, как органический баланс и органическая калькуляция. По Шмидту, динамика включает равномерный процесс кругооборота хозяйственных средств; статика отражает моментную картину (отдельный «кинокадр») динамического процесса; очень важна сравнительная статика, когда по двум «моментным статическим кадрам» делают выводы о развитии хозяйственного процесса. В соответствии с этим бухгалтерский учет — это динамика, бухгалтерский баланс —

статика, а анализ баланса - сравнительная статика. У баланса две цели: отражение имущества (статическая теория) и отражение результата (динамическая теория). Поэтому теория Шмидта считалась *дуалистической* и в свое время зло высмеивалась Шмаленбахом. Величайшей заслугой Шмидта было то, что он провел строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком). Это разграничение обусловлено тем, что в учете присутствуют как бы два слоя: 1) натуральный — реальное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостный - абстрактное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в денежном измерителе). Отсюда результат хозяйственной деятельности определяется приростом (уменьшением) реального объема имущественного комплекса предприятия, а прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах. При этом прямой взаимосвязи между этими величинами нет, объем имущества может уменьшаться, а прибыль - расти, и наоборот. Поскольку, согласно Шмидту, цель прибыли сводится к поддержанию способности фирмы к предпринимательской деятельности, решающее значение имеет достижение такого положения, когда рост прибыли соответствует росту финансового результата. Прибыль образуется в результате кругооборота капитала. При этом и для бухгалтера, и для предпринимателя решающее значение имеет анализ различных фаз кругооборота: $D - T'$ и $T - D'$, т.е. выявление изменений в объеме и составе имущества. Решающим средством этого анализа, по Шмидту, выступает *органический* баланс. Его следует составлять ежедневно. Такое требование вытекает из недостатка денег как учетного измерителя. Их покупательная сила очень быстро меняется, и, следовательно, чем продолжительнее отчетный период, тем бессмысленнее стоимостные характеристики. Последнее особенно заметно по оценке основных средств. В связи с этим органический баланс имеет целью устранить неустойчивость денежного измерителя, основным измерителем признается натуральный, прибылью считается только то, что нашло увеличение вследствие обычной основной хозяйственной деятельности в активе, прибыль же, например от увеличения цен, — величина мнимая.

Из учения об органическом балансе Шмидт выводил и учение об органической калькуляции. В противоположность другим исследователям Шмидт считал, что цены должны устанавливаться

исходя из калькуляции, основанной на зависимости издержек производства, относящихся к действительно совершаемому обороту, мерой которого должен быть один день. Согласно его взглядам цель калькуляции состоит в том, чтобы определить действительный расход материалов и услуг в текущих ценах. Имеются в



Ф. Шмидт

виду не фактически произведенные затраты, а текущие цены. Например, если заплачено 5 марок, а в день реализации стоимость этого сырья 6 марок, то в калькуляцию надо включать по Ригеру 5, а по Шмидту - 6 марок. Это делалось в целях приспособления политики цен предприятия к конъюнктуре рынка. Шмидт считал, что его метод калькуляции органически приспособлен к учету процесса образования стоимости, отсюда и вытекает название «органическая калькуляция ежедневной стоимости». К теоретическим принципам органической

калькуляции Шмидта надо отнести: 1) приспособленность предприятия к требованиям конъюнктуры рынка (эластичность); 2) равномерность хода производства и реализации готовой продукции; 3) строгое разграничение материального и имущественного учета и учета результатов; 4) поддержание производительности предприятия на уровне не ниже среднего по народному хозяйству. Подход Шмидта оказал огромное влияние на развитие современного учета.

В русле идей Шмидта находится учение так называемой *амстердамской школы*. Ее глава — *Теодор Лимперг* (1879 — 1961) — выдвинул в 20—30 годах XX в. теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность. Это положение легко разъяснить на следующем примере. Куплен ящик водки за 100 денежных единиц и продан за 120 единиц. Согласно учетным данным прибыль составила 20 ед. Однако при покупке второго ящика водки могут затребовать (а в условиях инфляции это так и бывает) 130 ед. Следовательно, потенциальный убыток — 10 ед.

Таким образом, если бы на момент составления баланса ящик не был бы продан, его следовало бы оценить в 130 ед. Идеи Шмидта и Лимперга оказали сильное влияние на теорию учета¹.

Из современных теоретиков выделим *Мокстера*. Он обратил внимание на то, что в одних случаях для бухгалтера важно знать финансовое положение, в других — финансовый результат. Поэтому в первом случае необходим статический баланс, во втором — динамический. В первом случае актив и пассив строятся в оценке на момент составления баланса, во втором - в оценке реалистической, но относящейся к прошлому времени. Не случайно И.Ф. Шер называл бухгалтерский учет историографией хозяйственной жизни предприятия.

В статическом балансе актив - это только источник погашения долгов. Оценка же по себестоимости в динамическом балансе не позволяет исчислить реальную платежеспособность.

Мокстер полагал, что финансовый результат, в сущности, нельзя исчислить по отчетным периодам, но считал, что этот результат должен носить экономический и вероятностный характер.

И вместо баланса Мокстер предлагает переместить центр внимания на финансовый отчет, в котором сопоставляются ожидаемые доходы и расходы, а также стоимость предприятия.

8.2. Бухгалтерский учет во Франции

Французская школа никогда не порывала связей с юриспруденцией, хотя крупнейшие ее представители шли от юридического направления к экономическому. В XX в. обе ветви нашли своих последователей. В это же время под влиянием позитивизма возникает так называемое методологическое (чистое) направление, а с середины века традиционные французские идеи в области учета начинают разрушаться под влиянием американских идей.

Юридическое направление. В XX в. его выразителями были Г. Фор, П. Гарнье и Р. Саватье.

Для *Габриеля Фора* (1910) бухгалтерский учет — это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни, совершаемых хозяйствующими лицами. Этих-то лиц и хотел видеть Фор за

¹ На практике они стали повсеместно признаны, система учета Лимперга была полностью внедрена в компании «Филиппс».

каждым бухгалтерским счетом. Он учил, что счет независимо от названия — «реальность, открытая человеку». Отсюда управлять — значит контролировать. Контролировать — значит направлять деятельность лиц, занятых в хозяйственном процессе и связанных взаимными обязательствами. Каждый счет — это «наблюдательное гнездо» за одним или несколькими хозяйствующими субъектами. Число счетов зависит от числа лиц, связанных обязательственным правом с предприятием. Счет определяется как таблица, открываемая на конкретное лицо. Счет вертикально разделен на две части. В левой части учитывается все, что поступает, и расходы, связанные с этим, в правой — все, что отпускается, и доходы, которые при этом возникают. Счета находятся в определенной, заранее заданной координации и образуют иерархию, т.е. цепь аналитического разложения (постулат Чербони); они классифицируют лиц, участвующих в хозяйственном процессе, и позволяют сортировать факты хозяйственной жизни. Счета, таким образом, становятся центральной категорией бухгалтерской науки, которую Фор предлагал переименовать в *контологию*, т.е. в науку счетов. Она должна была обеспечить классификацию фактов хозяйственной жизни, описать события, интересующие предприятие, и выявить их результат. Основная проблема учета связана с тем, что люди, работающие на предприятии, находятся в соподчиненных отношениях, а счета, даже если принять во внимание постулат Чербони, этой соподчиненности не передают. Фор впервые в истории бухгалтерского учета (1909) предлагал десятичные (десятичные) классификации. Он же подчеркивал значение сметы (бюджета) в учете и настаивал на включении в число итоговых документов отчета о ее выполнении. При всем том Фор видел значение теории только в улучшении преподавания учета.

Пьер Гарнье (1958) назовет учение Фора апогеем юридической школы. Он пытался синтезировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов. Перечисление теоретических принципов Гарнье начинал с понятия бухгалтерского факта. Все факты он делил на *юридические* (договоры поставки, купли-продажи, подряда, аренды и т. д.), *экономические* (изменения цен, тарифов, моды) и *материальные* (потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств, утраты качества). Факты, на которые влияет воля субъекта, называются юридическими (например, поступление мате-

риалов от поставщиков на основе договора поставки, заключенного субъектом); факты, которые зависят от внешних обстоятельств и не зависят от воли субъекта, называются экономическими; факты, вызванные бесхозяйственностью, считаются материальными. На практике преобладают юридические факты, составляющие 90 % всех фактов. Методология учета сводится к описанию фактов по возможности сразу же после их возникновения во времени, числу (в натуральном и стоимостном выражении) и обстоятельствам, с ними связанным. В методологию входят классификация фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. При этом классификация фактов определяет классификацию счетов. Одновременно Гарнье подчеркивал, что классификацию счетов можно или построить искусственно, так, как это делал Делапорт, или выполнить ее описанием объективно заданных счетов. В последнем случае она будет естественной, подобно таблице Менделеева, и благодаря этому с ее помощью можно будет предсказать (открыть) те счета, которые еще не известны бухгалтерии.

Все счета делятся на две группы: счета баланса (имущества — активные и пассивные) и счета управления (результатные — расходов и доходов предприятия). В основе учета лежат два равенства:

Актив — Пассив — Результат,

Доходы — Расходы = Результат, откуда

Актив — пассив = Доходы — Расходы = Результат¹.

Горизонтальное сечение счетов (актив — пассив и расходы — доходы) обусловлено различием в отношении момента движения ценностей, закрепленных за субъектами хозяйственного процесса. На счетах актива и пассива учитываются конкретные ценности, и счета эти имеют реальное содержание. Счета доходов и расходов отражают движение средств, а не сами средства, поэтому эти счета фигурируют в учете только до тех пор, пока длится установленный отчетный период. Это приводит к построению *дифференциального* баланса, лежащего в основе «национального счетоводства» (макроучета).

¹ Эта формула повторяет постулат Пизани.

Гарнье считал, что баланс (актив и пассив) — это следствие счета «Убытки и прибыли». Люди, по его мнению, ошибочно предпочитают следствие — баланс, причине.

Подчеркивая различие результатных и балансовых счетов, Гарнье требовал, чтобы каждый факт хозяйственной жизни отражался не только на балансовых — постоянных, но и на результатных счетах. Таким образом, возникают два параллельных учета: учет имущества и учет оборота. (Гарнье считал, что эта параллельность и дает объяснение двойной бухгалтерии.) Дифференциальный баланс — центральное понятие, охватывающее все объекты бухгалтерского учета.

Существенными были замечания Гарнье относительно ценности информации. «Бухгалтер, - учил он, - работает для того, кто придет после него», т.е. для администрации, которая будет использовать, анализировать его данные. Подчеркивая значение анализа, Гарнье справедливо отмечал, что для бухгалтера срок отчета важнее времени, затраченного на получение данных. Отсюда, проблема эффективности бухгалтерского учета состоит не в экономии времени на решение учетных задач, а в предоставлении администрации максимально возможной информации с удовлетворительной точностью и в максимально сжатые сроки (правило Гарнье). Далее Гарнье сформулировал следующий закон.

• Ценность бухгалтерской информации убывает пропорционально квадрату времени, потраченному на ее получение.

Рене Саватье (1967) - известный французский юрист - уделял большое внимание учету. Он постоянно подчеркивал, что бухгалтер имеет дело не с имуществом, а с правами на имущество. «Идея о том, что имуществом в действительности являются права, — писал Саватье, — не вошла еще полностью в юридическое сознание» [Саватье, с. 57]. И в связи с этим «учет, - с его точки зрения, — представляет собой цифровое выражение динамики определенных правовых ситуаций» [там же, с. 30]. При этом учет, превращая имущество в права на имущество, приводит к тому, что «из всех качеств предмета сохраняется только одно: его стоимость, подлежащая учету, выраженная в определенных денежных единицах» [там же, с. 31]. Бухгалтерский учет, таким образом, «представляет собой главным образом отражение динамики требований и обязательств» [там же, с. 35]. Требования отражаются в активе, обязательства — в пассиве баланса. «Соотношением тре-

бований и обязательств определяется экономическая устойчивость предприятия» [Саватье, с. 35]. И «баланс, — как гласит следующее определение, — представляет собой отражение в данных учета юридического положения предприятия на данный момент. Одна сторона баланса посвящена анализу актива, другая — анализу пассива» [там же, с. 45]. Факты хозяйственной жизни фиксируются в учете. «Каждая запись соответствует юридическому действию, в результате которого прекращается или возникает требование либо долг», при этом «требование является движущим элементом» [там же, с. 47]. Саватье совершенно справедливо подчеркивал значение теории вероятностей при заключении договоров и их отражении в учете (например, договор страхования) [там же, с. 224].

К заслугам Саватье следует отнести критику современной системы учета: момент возникновения обязательства не совпадает с моментом составления первичного документа и тем более с моментом его записи в регистрах бухгалтерского учета; «учет опережает реальные отношения, то запаздывает» [там же, с. 314]; гарантии, предоставляемые покупателю, не отражаются в учете; бухгалтерские записи фиксируют только исполненные обязательства и только измеряемые в деньгах; обязательства, вытекающие из договоров, не получают полного отражения; одно и то же имущество, но сданное внаем и свободное от найма, имеет разную ценность (первое значительно меньше, чем второе), но в учете этот разрыв игнорируется; некоторые очевидные экономические преимущества (например, монопольное право на производство или продажу того или иного товара) не получают отражения в учете; обеспечения обязательств не отражаются в учете — в балансе не фиксируют поручительства (как данные, так и полученные); непредвиденные обстоятельства могут быть компенсированы путем образования резервов, но их величину можно устанавливать только условно; не раскрывается срочность платежей; оценка по себестоимости не отражает величину стоимости, прибавленной в процессе обработки, и тем самым «результаты производства всегда остаются скрытыми» [там же, с. 319]; денежный измеритель нестабилен и потому нереален, складывая цены прошлого года (века) с ценами нынешними, бухгалтерия получает условные числа, лишённые реального содержания и не отражающие текущих обязательств; амортизация, начисляемая по условным ставкам, искажает и стоимость имущества, и финансовые результаты» [там же, с. 311 — 321].

Придавая огромное значение юридическим аспектам учета, ряд видных ученых выдвинул идею формирования бухгалтерского права как отдельной отрасли права, призванной регламентировать деятельность бухгалтеров и учетные принципы, которыми они руководствуются.

Экономическое направление. Представители этого направления создали четыре школы. Первая выводила учет из понятия капитала (Ш. Пангло); вторая — из категории стоимости (Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьен); третья — из хозяйственных операций, или фактов хозяйственной жизни (Р. Делапорт), и наконец, четвертая — из определения предприятия (Ж. Фламминк, Ж. Фурастье). Исторически представление о бухгалтерии как средстве (инструменте) учета капитала преобладало, но затем «микроскоп исследовательской мысли» попытался разложить его на элементы и обнаружил субстанцию капитала, составляющую его, — стоимость. Еще более тщательный анализ раскрыл в составе стоимости элементы — хозяйственные операции, или факты хозяйственной жизни. Это был предел анализа, за которым последовал синтез. Понадобилось вновь объединить все экономические представления об учете, синтезировать теорию о природе хозяйственной деятельности каждого предприятия.

Капитал — предмет учета. В период между двумя мировыми войнами *Шарль Пангло* внимательно исследовал юридическую теорию бухгалтерского учета. Он считал неоправданной аргументацию, основанную на обязательном праве. Она, по мнению Пангло, искажала реальные связи, сложившиеся между собственником и агентом. Это связано с тем, что служащий не является третьим лицом, и счет агента не может быть счетом дебитора, а также с тем, что нельзя отождествлять административные отношения служащих с договорами гражданского права. Агенты вкладывают труд, но его нельзя рассматривать как вклад имущества. Счет агента не может существовать на предприятии, так как согласно договору найма он должен быть кредитором за все, что предприятие обязано ему предоставить по договору, и дебитором за полученные от него услуги, что с правовой точки зрения абсурдно. Отождествление агентов и дебиторов как должников противоречит идее права. Кроме того, такие блага, как патенты, расходы и доходы будущих периодов, расходы по организации фирмы (учредительные расходы) таковы, что за ними никто не стоит и стоять не может. Таким образом, анализируя отноше-

ния между учетом и правом, Пангло пришел к выводу, что интерпретация первого как продолжение второго ошибочна. Такие юридические понятия, как имущество, право собственности, фигурируя в бухгалтерском учете, имеют совершенно иной смысл. «Учет, — писал он, — это надстройка, право — базис. Учет завершает право, но не тождествен ему» [Maemminck, с. 196]. Вместе с тем право дает смысловую интерпретацию для бухгалтерии, но у последней самостоятельная жизнь, и эта жизнь связывает ее не с правом, а с политической экономией. Более того, бухгалтерский учет — это только ее раздел, т.е. прикладная политическая экономия. И как последняя имеет своим предметом капитал, точно так же все понятия бухгалтерского учета должны быть выведены из понятия капитала. «Бухгалтерский учет, — писал Пангло, — зеркало капитала», и только эта категория позволяет объяснить природу счетов. «Бухгалтерский учет, — утверждал он, — очень восприимчивый (чувствительный) инструмент, предназначенный для постоянного измерения (наблюдения) масс, составляющих капитал предприятия, а также для выявления причин (сил), влияющих на эти изменения» [там же, с. 202].

Ж. Б. Дюмарше и природа стоимости в бухгалтерском учете. Реакцией на юридическое направление была деятельность *Жана Батиста Дюмарше* (1874 — 1946). Он развивал свои взгляды, опираясь на труды О. Конта и Г. Спенсера, и потому назвал свою теорию *позитивной*. Учет, по мысли Дюмарше, — экономическая, а не юридическая доктрина, обратная сторона политической экономии. Ее предмет — *valeur*; это слово имеет два смысла: политэкономический — *стоимость* и бухгалтерский — *оценка*. Таким образом, в бухгалтерском учете эта исключительно экономическая категория получает строго определенный количественный смысл. Однако поскольку оценка выступает как предмет, а не как цель учета, и задана бухгалтерскому учету извне, то она не есть плод творчества бухгалтера, а только позволяет ему объединить различные объекты, попадающие в круг внимания бухгалтерского учета. Только оценка (стоимость) является общей, присущей всем объектам субстанцией. Вне оценки (стоимости) нет и учета. «Продукт хозяйственной деятельности, — писал Дюмарше, — экономически определяется как совокупность некоторых единиц стоимости, изменяющихся в пространстве и во времени» [Dumarchey, с. 87]. В качестве измерителей возможны: золото на короткий промежуток времени и хлеб — на длительный. В прак-

тической жизни учетным измерителем, мерой стоимости могут быть только деньги. С их помощью регистрируется движение самых разнообразных вещей. Появление денег ликвидировало непосредственный обмен (мену), и вместо этого акта возникли два — покупка и продажа. Дюмарше сознательно не рассматривает договорные отношения, возникающие между участникам хозяйственного процесса, считая, что они не входят в сферу бухгалтерского учета. В качестве оценки выступает не стоимость, а цены; при этом для Дюмарше цена — дифференциальная производная стоимости и времени.

Дюмарше предложил новую концепцию стоимости - *потенциальную оценку*. Ее суть сводится к осуждению принципов оценки по себестоимости. Тезис направлен против Леоте и Гильбо и к установлению наиболее вероятной цены реализации, т.е. потенциальной оценки, сущность которой заключается в том, что посредством ряда регулирующих (контрарных и дополнительных) счетов в учете всегда поддерживаются две оценки каждого предмета: по себестоимости и по продажным ценам текущего дня. Этот принцип получил достаточно широкое распространение, например, в торговле товары часто показываются в балансе в двух оценках: по розничным ценам и по себестоимости одновременно. Вне потенциальной оценки, вне временного рассмотрения содержание баланса становится значительно беднее.

Экономическая трактовка учета сочетается у Дюмарше с пониманием хозяйства как организма, что отражает влияние Спенсера. В духе идей английского позитивиста Дюмарше рассматривал эволюцию учета как развитие эмбриона; как последовательную дифференциацию и функциональную работу различных учетных органов; бухгалтер не конструирует счета, а открывает и описывает их подобно тому, как зоолог находит и описывает тех или иных животных, моллюсков и т.д. Все эти «живые организмы» — счета — выводятся из элементарной «клеточки», начального счетоводного счета, каковым выступает счет «Капитал». Согласно этой концепции значение дебета и кредита не может быть дано априорно, оно всегда вытекает из конкретных особенностей счета¹.

¹ Дюмарше любил сравнивать счет с человеком, который получает левой рукой (дебет), выдает правой (кредит), и поэтому счета не могут разориться.

Для анализа статистики счетов Дюмарше ввел понятия: «логический объем счета», под которым понимается положенный в основу группировочный признак (например, обращаясь к активу, можно показать счет «Товар», а можно дать разложение по видам: мясо, сахар и т.д., очевидно, что в первом случае логический объем будет больше, чем во втором), и «напряженность счета» — измерение логического объема счета числом единиц стоимости. Напряженность, измеренная на определенный момент времени, является статикой, а сопоставление коэффициентов напряженности за ряд лет показывает динамику. Для анализа динамики дополнительно вводятся два показателя: *частота* счета — число записей в единицу времени, например за год, и *валентность* — число счетов, которые могут корреспондировать с данным счетом.

Ему принадлежит и четкое разграничение понятий резерва и регулятива¹. Резерву всегда в активе противостоит реальная стоимость, регулятиву — только фиктивные ценности. Так, счет «Торговая скидка» — это резерв, потенциальная прибыль, так как ему в активе противостоит реальный актив — продаваемые товары. Амортизация основных средств, напротив, — регулятив, контрактив, так как ему в активе уже ничего не противостоит (стоимость изношенных основных средств).

Дюмарше был первым, кто ввел типологический анализ баланса. Его подход, основанный на комбинаторике, позволял преодолеть эмпирическое разнообразие действительности и свести все множество балансов к нескольким четко выделенным типам. Прежде всего он отмечал три рода балансов: есть капитал ($K + I$), нет капитала (K_0), капитал в активе (дефицит) ($K - I$). Каждый род представлен тремя видами в зависимости от характера сальдо счета «Убытки и прибыли»: пассивное сальдо ($P + I$), нет сальдо (P_0) и активное сальдо ($P - I$). Следовательно, возможно сразу же выделить девять основных типов баланса. Это число потом доводится до двадцати семи путем введения динамических и потенциальных элементов — трех сальдо для каждого из элементов K и P . начального, конечного и потенциального.

¹ Во времена Дюмарше считалось, что резерв необходим для накопления средств, предназначенных для компенсации возможных убытков. Теперь полагают, что это накопление необходимо для финансирования намечаемых целевых программ. В первом случае формировали резерв за счет прибыли, во втором — за счет затрат. При этом резервы показываются в составе собственных средств предприятия, а регулятивы вычитаются.

Балансовое уравнение Дюмарше ($A = П + К$) дало начало теории трех рядов счетов, в соответствии с которой все счета относятся не к двум классам (активным или пассивным), а к трем: счетам активов, пассивов и капитала. Заслуживают внимания и замечания Дюмарше относительно положения счетов в балансе. Так, счета актива должны располагаться в порядке ликвидности, пассива — в порядке «изъёмлемости», капитала, или чистого состояния («собственных средств»), — в порядке хронологии, т.е. счета актива располагались по принципу оборачиваемости (скорости оборота), а счета пассива — по принципу погашения. Эти три ряда счетов дифференцировались, образуя довольно развитый план счетов. Между счетами предусматривалась потенциальная корреспонденция, при которой допускались проводки внутри одного счета и между группами дебетуемых и кредитуемых счетов (смешанные записи).

Уподобляя учет организму, Дюмарше, вводил специальный раздел учета — *органологию* (греч. — описание органов) счетоводства — учение об организации, целях и работе различных отделов бухгалтерии. Все отделы (секторы) дополняют друг друга подобно органам единого организма. Дюмарше разработал новую форму счетоводства, названную им *интегральной*. Ее суть сводилась к тому, что на каждый счет первого порядка должны были открывать два журнала синхронистической записи (для дебетового и кредитового разложений). Эта форма имела большое влияние в условиях использования карточного счетоводства (дефинитив) и при конструировании журнально-ордерной формы, в которой дебетовое разложение называется *ведомостью*, а кредитовое — *журналом-ордером*.

Дюмарше прожил долгую и яркую жизнь, в 30-е годы его популярность достигла зенита. В нашей стране он оказал влияние на Рудановского, Галагана, Помазкова. В 1944 г. уже пожилой ученый сочинил герб бухгалтеров, состоящий из трех фигур: солнца — бухгалтерский учет освещает хозяйственную деятельность; весов — баланс; кривой Бернулли, символизирующей то, что учет, однажды возникнув, будет существовать вечно, и девиза: «Наука. Совесть. Независимость». В 1946 г. Дюмарше умер, и бухгалтеры Франции в год его смерти приняли этот герб в качестве своего символа.

Рене Деланорт (ум. 1942) был продолжателем экономической линии во французском учете, много писал на экономические, бухгалтерские, юридические и даже антропологические темы.

Предметом учета он считал движение ценностей во времени и пространстве. Для него «бухгалтерия - наука счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов каких-либо хозяйственных операций с целью получения информации, необходимой любой науке, использующей учетные данные» [Цит.: Demetrescu, с. 178]. Главным в теории была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций, которых он насчитывал одиннадцать: 1) статистические, 2) экономические, 3) финансовые, 4) юридические, 5) бюджетные, 6) управленческие, 7) контрольные, 8) исторические, 9) регистрационные (описательные), 10) сигнализационные, 11) сравнительные (аналитические). Существенным было то, что Делапорт хотел включить в предмет бухгалтерского учета все факты хозяйственной жизни, все феномены, так как традиционная система учета не отражала всей совокупности обязательств предприятия, например обязательств не делать, не давать и т.п. На проходившей в конце 20-х годов дискуссии о соотношении функций ревизоров и бухгалтеров Делапорт не соглашался с Альфредом Берраном, утверждавшим, что эти функции различны и дополняют друг друга. Он считал выделение ревизоров в отдельную специальность ослаблением контроля и подрывом престижа работников бухгалтерии.

В настоящее время концепция стоимости, положенная в основу бухгалтерского учета Дюмарше и Делапортом, получила практическую интерпретацию в теории оценки. Так, Гюстав Брюндлер (1968) развивал интегральный подход к оценке ценностей в условиях валютных колебаний. С его точки зрения, все ценности (основные средства, материалы, товары, дебиторская и кредиторская задолженность) подлежат переоценке по индексу цен. Он полагал, что рост цен в пределах общего индекса увеличивает прибыль, а рост отдельных цен выше индекса увеличивает капитал. Его идеи были направлены против амстердамской школы, главные представители которой Т. Лимперг (1922) и Л. Перидон (1952) считали возможным переоценку только запасов, и не по общему индексу, а по индивидуальным индексам цен. Для учета переоценки Перидон предлагал введение двух счетов резервов: на повышение цен и падение стоимости денежной единицы.

Управленческая школа. Ж. Фламминк, в отличие от других представителей экономического направления, полагал, что сводить предмет учета к стоимости — большая ошибка. Центральное понятие учета — предприятие в целом, в едином и неразделенном комплексе. При этом предприятие определяется по Морису

Мазьяну как орган, «в котором предприниматель формирует факторы производства для получения доходов» [Vlaemminck, с. 201]. Фламминк подчеркивал, что только интеграция бухгалтерского учета с наукой управления дает бухгалтерии истинный смысл [там же, с. 135]. Фламминк подвергал критике взгляд, согласно которому бухгалтерский учет — это только частный случай статистической группировки. Действительно, писал Фламминк, и бухгалтерия, и статистика только реконструируют разнородные факты хозяйственной жизни. Статистические группировки не представляют абстрактных количеств, но представляют число единиц некоторых видов, наоборот, группировки (счета) бухгалтерского учета, синтезированные в балансе, представляют собой единую систему с единой единицей наблюдений [там же, с. 211]. Бухгалтерский учет ведется от субъекта, статистика имеет более широкий подход, который носит методологическую интерпретацию, ее наблюдение дискретно, бухгалтерии — непрерывно. Бухгалтерский учет постулирует внутренний контроль на предприятии. Статистика же на предприятии решает задачи, которые не в состоянии выполнить бухгалтерия, статистика уточняет данные бухгалтерского учета [там же, с. 212].

Наиболее ярким и влиятельным выразителем управленческой концепции был экономист и социолог с мировым именем *Жан Фурастье* (р. 1907). Для него бухгалтерский учет — средство управления предприятием, это и наука, и техника, которая имеет целью регистрацию движения стоимости, выраженной в денежных единицах и представляющей определенные виды. Ему принадлежит классическое определение: «Бухгалтерский учет есть отрасль современной науки, цель которой сводится к исчислению в денежном выражении стоимости имущества предприятия и определению величины его собственного капитала» [Fourastie, 1959, с. 21]. Таким образом, бухгалтерский учет, с точки зрения Фурастье, — средство экономического наблюдения. Оно реализуется с помощью счетов. Счета позволяют привести все средства предприятия в единую совокупность, ибо они фиксируют стоимость. Самые разные ценности сводятся потому, что в их основе

¹ Ж. Фурадево (1943) каждый счет трактовал как таблицу, аналогичную термометру с ртутью, которая достигает нулевой отметки (в случае отсутствия записей). Система счетов превращается или в набор термометров, или в систему сообщающихся сосудов, где по мере возникновения фактов хозяйственной жизни одни столбики поднимаются, другие опускаются.

лежит стоимость. Фурастье противопоставлял статистический документ бухгалтерскому на том основании, что первый не имеет внутреннего контроля, в то время как второй имеет, более того, вне такого контроля нет смысла в бухгалтерском документе. Далее он утверждал, что учет и контроль не тождественны; первый требует регистрации, второй должен показать ее правильность и достоверность.

Методологическое направление. Учетный позитивизм. В сущности, Дюмарше только называл свою теорию позитивной, но считать его позитивистом в полном смысле этого слова нельзя. Настоящие позитивисты идут не от предмета, а от метода. Одни — от средств регистрации (Э. Руайо), другие — от логики двойной записи (Э. де Фаж, Ж. Сиго, А. Тома).

Развернутую позитивистскую трактовку учета дал *Эмиль Руайо* (1936) - убежденный инструменталист. Очевидно, не без общепhilosophического влияния со стороны Д. Дьюи (1859 - 1952) и бухгалтерского со стороны Дюмарше он рассматривал все учетные категории (прежде всего баланс, счета, двойную запись) как своеобразные инструменты, с помощью которых бухгалтеры познают хозяйственный процесс; учет уподоблялся им ящику врачебных инструментов медицинских приборов [Royot, с. 23 — 36]. Наука, по Руайо, преследует одну цель — совершенствование инструментов; практика учета — пять: 1) констатация состава и движения ценностей на предприятии; 2) выявление расчетов с третьими лицами; 3) определение результатов хозяйственной деятельности; 4) контроль деятельности агентов предприятия; 5) представление информации для юридического подхода к управлению предприятием. Для достижения этих целей используются две группы инструментов — счетов: активные (ценностей и личные) и пассивные (личные и собственника), последние в свою очередь делятся на счета капитала, счета резервов и счета прибылей.

Самыми яркими представителями методологического направления были Э. де Фаж и Ж. Сиго.

Эжен де Фаж де ла Тур (1928) уподоблял всю хозяйственную деятельность предприятия полю, имеющему две зоны — внешнюю и внутреннюю. Каждая зона разделена, в целях более четкого наблюдения за движением ценностей, на отдельные секторы. Внешняя зона — пассив, внутренняя — актив, секторы — счета. В процессе хозяйственной деятельности ценности находятся в движении, они входят в секторы или выходят из них. Вход сектора

называется дебетом, выход — кредитом. Бухгалтер уподобляется биологу, который посредством микроскопа устанавливает наполнение секторов и местонахождение наблюдаемых единиц в различные временные моменты. Каждый сектор внутренней зоны больше получает, чем отдает, каждый сектор внешней зоны больше отдает, чем получает. Сумма входов равна сумме выходов. Внешняя зона (пассив) отражает прошедшее и будущее время, внутренняя зона (актив) — настоящее время. Отсюда все активные пермутации (например, поступление денег с банковского счета в кассу) затрагивают настоящее время, все пассивные пермутации (например, отнесение на счет «Убытки и прибыли» кредиторской задолженности) подытоживают события, происходившие раньше, все модификации отражают события, имевшие место в прошлом и настоящем одновременно. Изложение строится по принципам дедукции: от общего (баланс) к частному (счета). Кредит счета всегда означает выход, дебет — вход.

Жан Сиго (1964) — творец чистой бухгалтерии, положительно отзывался о де Фаж де ла Туре и считал, что только неспециалист, ценящий метод, а не предмет, мог достичь успеха. В своих построениях Сиго исходил из положения, что в бухгалтерском учете есть два аспекта, которые иногда смешивают: отношения предприятия с третьими лицами, корреспондентами (внешние отношения) и отношения предприятия с агентами (внутренние отношения). В связи с этим Сиго делил все факты хозяйственной жизни на внешние и внутренние. Первые, по его мнению, хорошо истолковываются персоналистической (юридической) теорией, вторые не имеют никакого отношения к праву.

В отличие от Фламминка, который проводил различие между бухгалтерией и статистикой, Сиго считал первую частным случаем второй. Но главной заслугой Сиго была идея *контабилизации*, т.е. последовательного (поэтапного) включения различных объектов учета в предмет бухгалтерии. Так, изначально двойная бухгалтерия существовала в торговле и преимущественно для учета оборотных средств. Далее в ее сферу включились (контабилизировались) банки, основные средства, транспорт, промышленность, сельское хозяйство и т.п. Контабилизация означает поэтапность переложения на дифафическую основу всех счетов и трансформацию натуральных измерителей в денежные. Именно контабилизация порождает коллацию, т.е. соответствие данных аналитического, в частности натурально-стоимостного учета,

данным учета синтетического (постулат Савари). Сиго противопоставлял идею контабилизации идее перманентного инвентаря, которая игнорирует, по мнению Сиго, натуральный измеритель, сосредоточиваясь только на измерителе денежном. «Большинство предприятий, - писал Сиго, - довольствуется стоимостным учетом, а материальные ценности фиксирует только в натуральном измерении, но это не бухгалтерский учет» [Цит.: Maemminck с. 215], так как тут нет связи инвентарных объектов друг с другом, а учет синтетический никак не координируется с данными инвентарного учета (нет колляции).

Французская школа, независимо от направлений, всегда придавала огромное значение совершенствованию терминологии. Здесь можно выделить два основных подхода — *лексический* и *семантический*. Представители первого направления все усилия сосредоточили на уточнении терминологии: изъятие синонимов (П. Отле), устранение омонимов (Фор). Для Гарнье терминология - это не столько точное слово, сколько ясное описание предмета, к которому оно относится. Из его идей вытекала глубокая мысль о том, что правильная терминология — это, в сущности, правильная классификация счетов. Он же, в частности, утверждал, что в балансе нет статей — это неоправданный синоним, а есть счета. Гарнье любил повторять, что наука — это хорошо сделанный язык.

Заканчивая этот обзор, следует отметить предостережение, сделанное Пангло: «Бухгалтерский учет выскальзывает из рук бухгалтеров, счетоводов и занимает место в руках экономистов, статистиков, инженеров, аналитиков. Эту беду можно преодолеть. Бухгалтерский учет должен прийти к новому видению своих проблем, к новым свершениям» [Цит.: там же].

8.3. Учет в США и англоязычных странах. XX в.

Создание теории учета в США. Теория даже в начале XX в. мало интересовала бухгалтеров англоговорящих стран. У многих выработался по отношению к ней стойкий иммунитет и родилась вредная привычка обходиться без нее. Они искренне думали, что набор счетов в Главной книге заменяет все правила и постулаты, а рассуждения о предмете и методе побуждали их воздерживаться или уклоняться от подобных знаний.

И тем не менее в самом конце XIX в. в Америке появился бухгалтер с мировым именем, один из создателей научной бухгалтерии *Чарльз Эзра Шпруг* (1842 - 1912). Серия его статей, изданная под общим названием «Алгебра счетов» (1880), признана классической, а книга «Философия счетов» (1908) — фундаментальной. Он был одним из первых, кто стал в университетах читать курс бухгалтерского учета. Шпруг свободно владел шестнадцатью языками и пропагандировал воляпюк. Он показал своим англоязычным коллегам важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. Считая предметом учета ценности, он описывал их балансовым уравнением $L = P + K$, интерпретируя эти элементы так: A — то, что я имею, и то, кому я верю (дебиторы), равно P — то, что я должен, плюс K — что я стою. Эта была логическая база для выведения двойной записи. Модель Шпруга считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета. Однако она получила две интерпретации. Первая принадлежит *персоналистической* школе, вторая - *институалистской*. Их расхождения связаны с трактовкой счетов «Капитал» и «Убытки и прибыли».

Те, кто считал, что счет «Капитал» отражает кредиторскую задолженность предприятия его собственнику, утверждая, что весь актив бухгалтерского баланса равен требованиям собственников, принадлежали к персоналистическому направлению, те, кто не отождествлял капитал с кредиторской задолженностью, относились к институалистскому.

Персоналисты, и прежде всего глава их школы В. Патон, видели цель учета в выявлении финансового положения предприятия, в то время как главный институалист О. Мэй эту цель видел в исчислении финансового результата.

Персоналисты утверждали, что предприятию, в сущности, безразлично, за счет каких средств — собственных или заемных — развивать свою деятельность. Товары на складе, машины в цехе и все ценности актива не меняют своего функционального назначения от того, куплены ли они на деньги собственника, взяты последним в кредит или аренду. «Сам же актив, - писал Мэй, - есть набор ценностей, принадлежащих собственнику, используемых им ради получения дохода на *свой* капитал, а не капитал вообще» [Previts, с. 170]. Персоналисты также замечали, что цель предприятия — увеличение его оборотов, постоянный экономи-

ческий рост, а следовательно, абсолютно безразлично, достигнут ли этот рост за счет своего или привлеченного капитала. Задача бухгалтера — прежде всего дать правильную оценку средств предприятия и его прибыли, точность последней обусловлена объективностью первой. На практике роль бухгалтера сводится к получению и представлению данных об источниках средств и их использовании, движении, оборачиваемости¹.

Отсюда и предпочтение балансу, который, по заявлению Мэя, американцы «любят прежде всего», в то время как англичане предпочитают счет «Прибыли и убытки». В соответствии с взглядами персоналистов прибыль — только часть капитала и, следовательно, счет «Прибыли и убытки» — субсчет балансового счета «Капитал». Не случайно М.У. Дженкинсон (1928) считал, что баланс позволяет установить хозяйственную мощь предприятия и его рентабельность. Экономическая мощь, определенная правильно и независимо от источников финансирования, — цель учета.

Персоналисты были безусловными сторонниками переоценки. Они считали, что реалистичность учета достигается систематической переоценкой активов предприятия и только это позволяет избежать скрытых резервов. В самом деле, если на балансе числятся материалы стоимостью 10 000 долл., а их цена в данный момент равна 12 000 долл., то, оставляя на балансе первоначальную оценку, мы создаем скрытый резерв в 2000 долл., т.е. источник финансирования, скрытый от налогообложения. Напротив, если цена этих материалов на момент представления баланса составляет 8000 долл., то возникает убыток, в то время как балансовая прибыль оказывается завышенной на 2000 долл.

Внутри персоналистической школы образовалась группа ученых во главе с *Генри Свинем* (1936). Они, находясь под влиянием Шмаленбаха, принимали во внимание опыт европейской инфляции и называли свою концепцию *стабилизированной* бухгал-

¹ В настоящее время существует уточненная точка зрения на задачи бухгалтерского учета. Так, Р. Рорем и Д. Скотт утверждали, что в условиях монополистического ведения хозяйства бухгалтерские счета заменяют конкуренцию. Цель бухгалтерии не в том, чтобы снабжать кого-то информацией, а в том, чтобы решать задачи, связанные с оптимизацией использования производственных ресурсов.

терией¹. Достоверное определение финансового результата, по Свиною, может быть достигнуто только при применении правильной оценки, которая зависит от целей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому важно не то, сколько заплатили за тот или иной предмет в настоящем или тем более в прошлом, а то, какова будет эффективность использования этого предмета в будущем. Поскольку рассчитать такую эффективность нельзя, приходится использовать искусственно определенную цену воспроизводства. При хорошем предварительном расчете цена воспроизводства отразит и будущую производственную эффективность, и в этом случае в учете не надо прибегать к корректировке с помощью индексов цен, тем более что индексы цен не стабильны.

Заслугой персоналистов можно считать то, что они стали старательно дифференцировать финансовые результаты. Еще Фредерик Чайлд (1897) обратил внимание на то, что потери не являются издержками, а издержки - далеко не всегда потери; например, страхование — это издержки, но не потери. Позже Э.Г. Фоле показал, что прибыль может создаваться как в результате работы предприятия, так и за счет изменения конъюнктуры. Однако законодательство не проводит различия между этими принципиально разными источниками формирования прибыли.

К заслугам американских бухгалтеров следует отнести доказательство того, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает экономического содержания — действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело крупных американских ученых к четкому разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибыли. Первое определя-

¹ Свиной подверг критике традиционную теорию учета по следующим направлениям: 1) конечная цель хозяйственной деятельности согласно теории состоит в получении денег, тогда как подлинная цель — приобретение потребительских благ; 2) вся или почти вся информация бухгалтерского учета является ошибочной из-за односторонней оценки объектов, за которую принимают только данные на входе регистрирующей системы, а в результате данные на ее выходе оказываются несопоставимы; 3) смешение в одном показателе принципиально разных величин — реализованной и нереализованной прибыли (реализованная прибыль получена в результате хозяйственной деятельности, и на нее можно купить определенный объем потребительских благ, нереализованная — следствие конъюнктурных колебаний); 4) баланс отражает затраты, произведенные в одном отчетном периоде, а доходы от них будут показаны в другом.

ет прибыль как результат реализации товаров или услуг, второе — как следствие - результат «работы» капитала. Различие между этими подходами провел *Ирвинг Фишер* (1867 — 1947). Он сравнил капитал, образующий прибыль, с садом, приносящим урожай. С бухгалтерской точки зрения сад стоит столько, сколько за него уплатили, с экономической — столько, сколько стоит его урожай. Эта аналогия продиктована опытом оценки ценных бумаг, ибо акция стоит не столько, сколько за нее заплатили, а столько, сколько она в состоянии приносить дивидендов. Таким образом, для Фишера прибыль порождается капиталом, но не зависит от стоимости имущества, наоборот, оценка капитала прямо зависит от величины доходов фирмы, ибо *капитал — это актив, способный приносить прибыль*. Недостатком такого подхода надо считать слишком большую условность оценки капитала и ориентацию в большей степени на будущие доходы, чем на реально полученные. Таким образом, идея прибыли в бухгалтерском учете связана только с полученным результатом, хотя в экономическом смысле важно то, что будет получено в будущем. В связи с этим, с точки зрения управления, данные учета могут не только помогать, но и сбивать с толку администрацию. Идея Фишера получила развитие в трудах нобелевского лауреата *Джона Хикса* (1904 — 1989). Он говорил, что прибыль — это то, что человек считает прибылью, то, во что он верит. Это очень смелое утверждение тем не менее не приводило его к оправданию анархии исчисления прибыли. Ибо далее он уточнял, что на самом деле прибыль — это то, что может потребить собственник, не ухудшая своего благополучия.

Институционалисты искренне считали, что задолженность самому себе — логический нонсенс, и полагали, что смешивать долги с капиталом нельзя. Цель предприятия — не рост капитала вообще, а рост собственного капитала¹. В связи с этим и задача бухгалтера прежде всего аналитическая, она сводится к выявлению и раскрытию причин образования прибыли и возникновения убытков. Счет «Прибыли и убытки» имеет центральное значение

¹ Уже в наше время Э. Н. Каплан подходит к формулировке цели предприятия неожиданно или, как он считает, реально и конкретно. С его точки зрения, у предприятия не может быть цели. Цель возможна только у человека, у каждого сотрудника. Эти цели могут быть групповыми, но почти никогда не бывают общими для предприятия. Искусство управления — это координация с помощью поощрений и наказаний участников коллектива.

в системе счетов и должен публиковаться наряду с балансом, который он превосходит по своей информативности.

Институалисты показали, что при постоянном колебании покупных и продажных цен абсолютно невозможно разграничить на счете «Убытки и прибыли» операционные и конъюнктурные результаты. Таким образом, этот счет — не филиал счета «Капитал» с сомнительными, вероятностными аналитическими разрезами, а центральный в плане счетов, так как показывает общий финансовый результат предприятия.

Полагая, что в основе учета должно лежать не балансовое, а капитальное уравнение $A - P = K$, институалисты считали дивиденды по акциям безусловным расходом. Если подобные выплаты не включать в затраты, то так можно дойти до того, что и амортизация, и зарплата будут признаны частью дохода. Ведь дивиденд — это составляющая дохода, а не прибыль, говорили они.

Институалисты решительно выступили за оценку по себестоимости. Бухгалтер, по их мнению, должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, т.е. по себестоимости. Только это позволяет правильно исчислить конечный финансовый результат, так как создает условия для того, что во Франции называли перманентным инвентарем, а в Америке сводилось к требованиям поддержания исторической стоимости активов. Конечно, неизменность оценки приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: 1) нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах и 2) предприятие вправе пользоваться финансовой автономией. Вместе с тем многие видные американские бухгалтеры, включая Мэя, считали, что именно оценка по себестоимости привела к великой депрессии 1929 г.

Очевидно, такое категорическое заключение было явным преувеличением, и не случайно оценка по себестоимости успешно дожила до нашего времени.

На практике возобладал старый и относительно простой, но весьма сомнительный подход, который крайностям персоналистов и институалистов противопоставил идею осторожного и разумного компромисса: это был давно известный принцип наименьшей оценки, в соответствии с которым если себестоимость выше продажной цены, то предмет оценивается по продажной цене, а разница считается убытком; напротив, если себестоимость ниже продажной цены, то предмет оценивается по себестоимости.

Счетные теории. Различия в подходах персоналистов и институалистов выявили необходимость построения общей теории бухгалтерского учета, вытекающей из логических постулатов и потому принципиально не связанной с практикой и ее обычаями. При этом разные ученые исходили из разных постулатов. Опираясь на труды Т. Куна, они ввели в бухгалтерский учет понятие «*парадигма*». Сейчас можно выделить в теории учета семь парадигм: социологическую, экономическую, бихеверистическую, психологическую, информационную. Каждая из них демонстрирует весьма своеобразный подход к проблемам теории бухгалтерского учета.

Социологический подход. Его сторонники А. Белкаой, А.Ч. Литтлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Бедфорд понимали под целью учета обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса. Они полагают, что каждое теоретическое положение учета влияет на общество и каждое положение должно приниматься или отвергаться в зависимости от противоречивых интересов различных общественных групп и социального эффекта этого положения. Это явно выходило за границы традиционной бухгалтерии, так как социальная бухгалтерия вместо традиционных затрат и доходов вводила категорию социальных затрат и доходов. В число социальных затрат включают: 1) использование человеческого фактора (расходы, связанные с созданием условий работы на предприятии, лечение рабочих и служащих); 2) очистка воздуха; 3) очистка воды; 4) восстановление флоры и фауны; 5) восполнение энергетических ресурсов; 6) введение новых технологических процессов; 7) прочие расходы и 8) компенсации безработным. Все это возмещает социальные расходы, которые несет общество, причем перечисленные затраты позволяют компенсировать расходы, которые общество несет вследствие болезней, оскудения окружающей среды, безработицы и т.п.

Для ученых социологического направления предмет бухгалтерского учета — не отдельно взятое предприятие, а определенный социум, и бухгалтер должен стремиться к тому, чтобы фиксировать финансовое положение фирмы, и не к тому, чтобы только исчислять ее прибыль, а определять социально-экономические последствия действий администрации.

Разновидностью социологического подхода можно считать *критическую теорию учета* (Д. Купер, Т. Хоппер, Р. Рослендер).

Ее сторонники считают, что бухгалтеры служат объектом эксплуатации. Эксплуатация особенно заметна в аудиторских фирмах, где огромная армия счетных работников эксплуатируется небольшой и сплоченной группой высококвалифицированных профессионалов *партнеров* (собственников) фирмы.

Экономический подход. Представители этого направления (Г.Г. Миллер, С. Зефф, М. Мунитц) считают, что цель бухгалтерского учета заключается в контроле и оценке экономических показателей, в обеспечении условий для достижения максимальной эффективности производства. В связи с этим руководство предприятия должно выбирать те методологические бухгалтерские приемы, которые обеспечивают рост национального благосостояния. В этом отношении часто ссылаются на Швецию, где бухгалтерский учет стал составной частью экономической политики государства. Авторы подчеркивают, что очень долго люди не понимали, что методология учета влияет на финансовые результаты.

Биховеристический подход. Его родоначальником можно считать К.Т. Девине. Именно он обратил внимание на то, что учетный процесс — это прежде всего процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, поэтому цель учета — это выработка способов влияния, воздействия на поведение сначала бухгалтеров, а через них и на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Бухгалтер, с этой точки зрения, объясняет, описывает и предсказывает поведение этих людей. Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей. Последнее рассматривается по схеме SR (стимул-реакция).

Поступающие данные включают множество показателей, каждый из которых вызывает определенную реакцию бухгалтера. В результате обработки данных возникает качественно новый информационный поток. Бухгалтер, формируя методологическую концепцию, анализирует необходимость каждого показателя, его восприятие различными пользователями, адекватность текущим или ожидаемым событиям.

Психологический подход. Самым ярким его выразителем можно назвать Р. Антони. Психологический подход учит тому, что понятие бухгалтерию — это значит понять и поставить под контроль бухгалтера. У предприятия нет и не может быть цели, она может быть только у людей, заинтересованных в нем. Отсюда организация бухгалтерского учета должна начинаться с видения бухгалтером роли предприятия и своего места в нем. Причем это видение

весьма удалено от интересов фирмы и даже противоречит им. Например, бухгалтер хочет получить максимально возможную зарплату, а фирма не хочет платить вообще, полагая, что деньги портят людей; альтруизм лучше эгоизма, поэтому бухгалтерская модель предприятия должна включать предположения о человеческом поведении в организации. Отсюда система учета есть механизм распределения целей, который позволяет управлению выбрать его оперативные объекты, разделить и распределить их на все предприятие, т.е. распределить ответственность за исполнение и корректировать нежелательные отклонения.

Объективность учета — только миф. Его данные, любые показатели отчетности выражают чьи-то интересы, служат какой-то хозяйственной политике, воплощают те или иные методы управления. Поэтому правильно организованная система учета должна предполагать четкое и ясное выделение интересов лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Положение осложняется тем, что за один и тот же факт хозяйственной жизни отвечает, как правило, не один, а несколько человек, и затрагивает он интересы еще большего числа людей. Это приводит к тому, что организация бухгалтерского учета, система его показателей становятся выразителем борьбы интересов. Каждый показатель должен нести в себе стимулирующую роль. Он должен или сулить надежды, или пугать осложнениями каждого работника предприятия. Заинтересованность лиц, создающих, передающих и использующих информацию, приводит к ее искажению, речь не идет о сознательной фальсификации. Администрация таким образом получает возможность формировать систему показателей и определять правила учета. Психологическое истолкование учета, раскрывая его подлинный смысл, создает для бухгалтера твердую базу ориентиров как в своей собственной работе, так и в оценке работы лиц, чью деятельность он отражает в учетных регистрах. Понимание интересов ориентирует бухгалтера на взгляд вперед, а не назад, что характерно для традиционных подходов. Смысл учетной системы, писал Антони, сводится к тому, что она фактом своего существования заставляет лиц, занятых в хозяйственном процессе, работать с оглядкой на необходимость отчитаться, и в этом ее значение.

Информационный подход. Ситуационная (событийная) бухгалтерия. Ее основоположник Джордж Г. Сортер полагал, что традиционная бухгалтерия исходит из трактовки предмета как стои-

мости или как стоимостной оценки учитываемых объектов. Он же считал, что в основу предмета должно быть положено информационное событие, под которым он понимал элементарную информационную единицу о факте хозяйственной жизни. Выделение, поиск таких единиц практически означает, что по балансу можно реконструировать хозяйственную жизнь предприятия за отчетный период, а отчет о прибылях и убытках трактовать как отчет о хозяйственных операциях, понимаемых в духе Леоте и Гильбо. (Каждая операция несет в себе и затраты, и финансовый результат.) Далее Сортер формулирует правило, которое повторяет смысл «экономической границы Шера».

• *Стоимость информации не должна превышать затрат на ее получение, поэтому всякая потеря информации должна приносить больше убытки, чем стоимость потерянных данных.*

Следовательно, главное достоинство данных — их полезность.

Отсюда возникает понятие *релевантности* — уместности, полезности информации. Она может быть рассмотрена с трех точек зрения: синтаксической, семантической и прагматической (табл. 2). То, что нерелевантно, становится ненужным.

Таблица 2

Релевантность учетной информации

Синтаксис	Имеет место, если информация способствует достижению целей пользователя. Установить ее трудно, ибо цели субъективны.
Семантика	Имеет место, если получатель информации понимает подразумеваемое значение представленной информации.
Прагматика	Имеет место, если информация способствует принятию решения ее пользователем. Это окончательная цель.

Каждый из пяти подходов выражал рациональные взгляды бухгалтеров Америки. По их мнению, только теперь стало возможным считать бухгалтерский учет наукой. В настоящее время наиболее популярны две концепции. Первая представлена Е. С. Хендриксенем, который определяет теорию учета как набор широко трактуемых принципов; они составляют общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации и создают новые практические методики и процедуры. Теория учета — база для объяснения сложившейся практики, цель

теории — представление согласованного множества логически выведенных принципов, которые служат основанием для оценки и развития существующей практики учета.

Наиболее яркой выразитель второй, менее утилитарной концепции - Д. Л. Макдональд. Он полагает, что любая теория должна иметь три элемента: символическое представление феноменов реального мира путем кодирования; обработка и комбинация данных символов согласно выработанным правилам и обратный перевод символических конструкций в феномены реального мира.

Однако любая из этих концепций может привести к построению описательных теорий, идущих от сущего и предполагающих должное, и нормативных теорий, направленных на доказательство того, что должно быть.

Структура бухгалтерского учета. Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США следует признать деление его на *финансовый* и *управленческий*. Обычно утверждается, что первый имеет своим предметом отношения предприятия с внешним миром (с корреспондентами, как сказал бы Чербони), второй регистрирует положение *дел* внутри предприятия (с агентами, по терминологии Чербони). Однако это не совсем так. Практически финансовый учет — это и есть бухгалтерский учет в нашем понимании, а управленческий представляет собой в первую очередь аналитический учет к счету основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат агентами предприятия и во вторую — преимущественно перспективный анализ хозяйственной деятельности. Первый круг проблем составляет так называемый систематизированный учет, второй - проблемный.

Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам замечательного бухгалтера Роберта Антони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии, не случайно Мэй считал, что бухгалтерская отчетность не может быть пригодной для управления предприятием, так как она хронически устаревает и в силу этого лишена оперативности. Точно так же В. Э. Патон и В. К. Циммерман, раскрывая противоположный и даже, по их мнению, антагонистический характер двух важнейших отчетных форм баланса и счета «Прибыли и убытки» (они предполагали использовать в них два разных принципа оценки), приходили к выводу о непригодности этих форм для прогноза хозяйственной деятельности.

Суть управленческого учета, его назначение передает известная формулировка: *производство информации для управления*. Самым главным в этом случае является указание «для управления». И в этой связи понятно, почему Антони не устает повторять, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей. Природа этой информации отличается от данных, используемых финансовым счетоводством, где применяется последовательно выбранная методология и непротиворечивые оценки, двойная запись жестко связывает все учетные показатели в стройную систему. Каждая цель, стоящая перед управлением, требует своих методологических подходов, а каждая оценка показателя зависит от цели, стоящей перед человеком.

На практике возрастание роли бухгалтерского учета в американском обществе связано с появлением специальной должности контролера. В его функции входят: разработка и проверка финансовых и учетных директив, представление отчетности, составление сметы и контроль ее выполнения, составление нормативных и фактических данных и их оценка. Эти функции приводят к формированию на предприятии, как правило, четырех учетных отделов: 1) планового, 2) финансового, 3) инвентарного (материального), 4) производственного (калькуляционного). Такая структура, в частности, способствовала возникновению управленческого учета.

Учет затрат. Главным в управленческом учете стал учет затрат. Его создателем можно считать Александра Гамильтона Черча (1901). Хант Лоуренс Гант (1909) привнес в американский учет проблему определения состава затрат, но основная заслуга американских бухгалтеров связана с возникновением четырех основных методов учета затрат калькулирования готовой продукции: стандарт-костс, директ-костинг, центры ответственности и ABC-метод.

Стандарт-костс. Творцом нового направления в учете был инженер-путеец *Гаррингтон Эмерсон* (1853 — 1931). Он весьма скептически относился к возможностям традиционной бухгалтерии. Не скрывая иронии, он писал: «Главный бухгалтер убежден до глубины души, что его учетная система безупречно соответствует всем законам естества ... и начинает с воодушевлением навязывать свои учетные требования всему оперативному аппарату. Но оперативный аппарат бухгалтерии не понимает, что люди практического живого дела относятся ко всему этому канцеляр-

кому крючоктворству с величайшим презрением» [Эмерсон, с. 220]. Именно вследствие полной практической непригодности бухгалтерского учета для целей управления предприятием «практический работник очень часто сам придумывает какую-нибудь примитивную, но чрезвычайно удобную систему учета, которая и дает ему все, что нужно для практического руководства делом» [там же, с. 221]. Эмерсон прокламировал преимущества оперативного учета перед бухгалтерским, так как подлинная «цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений» [там же, с. 221]. Эти «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Суть их в отклонениях от нормы. Учет должен быть обращен в будущее, ибо «предвидеть — значит предупреждать» [там же, с. 216]. Следовательно, весь хозяйственный процесс должен быть строго проконтролирован еще до его реального начала. Однако «никаких норм, кроме норм, уже достигнутых в прошлом, бухгалтерия выставить не может» [там же, с. 39], а без норм хозяйственная деятельность лишается цели и, что еще хуже, администрация не может раскрыть через учет состояние производительности. Эта важнейшая категория введена Эмерсоном. Она характеризует весь смысл работы предприятия, ибо «работать напряженно - значит прилагать к делу максимальные усилия; работать производительно — значит прилагать к делу усилия минимальные» [там же, с. 31]. Производительность измеряется по данным учета соотношением $Cф / Cн$, т.е. отношением фактических расходов к нормативным (стандартным). При этом всегда имеет место отношение $Cн < Cф$, т.е. нормативные расходы никогда не могут быть больше фактических. (Чем меньше разность $Cф - Cн$, тем выше производительность.) Исходя из этого Х. Л. Гант проводил различие между естественными (стандартными) расходами, вернее расходами, отвечающими требованиям $Cн$, и непроизводительными расходами, возникающими вследствие непроизводительных потерь и простоев завода. В результате возникло знаменитое правило Ганта.

• Всерасходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты.

Отсюда требование, чтобы расходы фиксировались еще до того, как их осуществили. Все расходы нормируются вперед, нормы устанавливаются не средние, а предельные. Отклонения

фактических затрат от стандартов (норм) сразу указывают на неблагоприятные обстоятельства, возникшие в ходе хозяйственного процесса. Не случайно К. Кэфер (Швейцария) сравнивал «систему контроля через отклонения» с решетом, которое просеивает все нормальные явления и отсеивает явления ненормальные.

Идея стандарт-костс трансформировалась в два правила.

- *Все расходы должны быть указаны в сопоставлении со стандартами (нормативами);*
- *Увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартами должно быть расчленено по причинам.*

Взгляды Гаррисона оказали глубокое влияние на развитие учета как в Америке, так и в Европе и дожили до наших дней.

Директ-костинг. Самым сложным в учете затрат и калькуляции себестоимости следует признать распределение косвенных (накладных) и комплексных затрат. Сначала в качестве базы распределения косвенных расходов почти везде использовалась прямая заработная плата, потом выбирались иные основы для распределения, и каждый выбор приносил новые результаты. Еще большей сложности возникали при распределении комплексных расходов. Существуют пять вариантов нахождения себестоимости при комплексных затратах: 1) средняя себестоимость единицы (все виды готовой продукции принимаются равноправными); 2) коэффициентный (вес, объем, калорийность); 3) взвешенная средняя себестоимость (находится посредством придания различного удельного веса каждой калькуляционной группе — вариант коэффициентного выбора); 4) стоимостный — пропорционально продажным ценам; 5) стандартный — по установленным ранее стандартным затратам [Цит.: Чумаченко, с. 24].

Отсюда следовал вывод о том, что всякое распределение или тем более перераспределение, задевающее интересы людей, должно быть отброшено как необоснованное. Так возник подход к учету затрат без распределения и перераспределения издержек. Названная задача получила и практическое значение, связанное с вопросом о приеме дополнительных заказов. Оказалось, что в ряде случаев, когда имеются свободные производственные мощности, выгодно принимать заказы, даже если продажная цена окажется ниже полной себестоимости. Директ-костинг был ответом на возникшие запросы общества, он позволял лучше контролировать исполнителей и достовернее считать прибыль.

Новое направление, которое явилось определенным этапом в становлении управленческого учета, теперь часто связывают с работой (1923) выдающегося экономиста *Джона Мориса Кларка* (1884 — 1963). Он подчеркивал, что для администраторов каждая статья затрат имеет различную целевую установку, и это главное, а распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет. В том же году К. Симпсон (1923) провел статистическое исследование бухгалтерских калькуляций и пришел к выводу, что на цены оказывают влияние не значения средней себестоимости, а предельные издержки производства. В 1936 г., развивая эти идеи, Джонатан Харрис создал учение, получившее название директ-костинг, согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только с 60-х годов директ-костинг стал преобладающим методом учета затрат. Его сущность заключается в том, что все издержки делятся на две группы: *переменные* и *постоянные*. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как они вызваны не столько непосредственным процессом производства, сколько течением времени. Кроме того, авторы считали, что для ценовой политики решающее значение имеют именно прямые расходы. Таким образом, для директ-костинга самым характерным является строгое отделение в учете прямых издержек от косвенных. Они совершенно различны и в схемах корреспонденции никогда не должны смешиваться.

Авторы, пишущие о директ-костинге, могут быть разделены на две группы: одни считают, что директ-костинг есть только метод калькулирования, учетный прием; другие рассматривают директ-костинг как универсальную систему управления предприятием.

Центры ответственности. Первоначально стандарт-кост был задуман как инструмент, выявляющий неиспользованные резервы, без связи с конкретными исполнителями. Но в дальнейшем возникла идея использовать отклонения для оценки работы тех или иных администраторов. Это привело к формированию Джоном А. Хиггинсом концепции центров ответственности

(Responsibility centers), т.е. степени ответственности определенных лиц за финансовые результаты своей работы. Необходимо отличать центры ответственности от центров возникновения затрат. Например, зажженная лампочка в цехе — это место возникновения затрат, человек, отвечающий за показатели счетчика, фиксирующего расход электроэнергии, — центр ответственности.

Центры ответственности напоминают юридическую трактовку учета и принципы стандарт-костс. Если стандарт-костс стремится дать предельную оценку достижений предприятия, т.е. выявить неиспользованный потенциал, то европейская юридическая школа интересуется не потенциалом, а только динамикой прав и ответственности лиц, занятых в хозяйственном процессе. Таким образом, центры ответственности синтезируют идеи Чербони с принципами Эмерсона. Далее, если юридическая школа требовала от бухгалтера постановки под контроль агентов и администраторов, то учет по центрам ответственности имеет иную цель - создать для администраторов условия самоконтроля. В юридической школе нормативы — это своеобразная «удавка», которая должна сковывать работу администратора, здесь - психологический ориентир, границы подсказки агенту, напоминание о пределах его административных возможностей. Отсюда вытекает и правило Хиггинса.

• Каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

При определении центров ответственности прежде всего принимают во внимание технологическую структуру предприятия, а далее выделяют ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй предопределяет иерархическую лестницу полномочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров может быть центром или затрат, или доходов, или инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором — по прибыли и в третьем — по срокам окупаемости. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производства, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т.п.). Это связано с тем, что объектом учета в центре выступает человек, агент, администратор, а не отдельно взятые функции или средства. Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволя-

ют сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятий в интересах достижения общей цели.

Учение о центрах ответственности — новая психологическая трактовка учета, направленная на организацию поведения администраторов. Ее цель не столько контроль, сколько помощь администраторам в организации самоконтроля, ибо предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

ЛВС-метод. Новейший подход к учету затрат предложен Р. Капланом. Он совершенно по-новому понимает объект калькулирования. Затраты распределяются по производственно-управленческим функциям. Определяется, например, во что обходится хранение ценностей, информационное обслуживание, переработка материалов, реализация готовой продукции и услуг и т.п. Поскольку применение данного подхода пока не слишком распространено на практике, трудно оценить все его достоинства и недостатки.

Дудит и развитие его постулатов. История современного возникновения аудита обычно связывается с последствиями Крымской войны и свидетельствует о том, что войны могут приносить не только разрушение, но иногда способствуют созиданию. Первым теоретиком аудита был англичанин Л. Дикси, но человеком, вдохнувшим в него подлинную жизнь, стал американец *Р.Х. Монтгомери* (1872 — 1953). Именно он, развивая идеи Дикси, называемые им бухгалтерским аудитом, создал современную доктрину «тестового аудита». Монтгомери критиковал Дикси за то, что его идеи ограничиваются проверкой точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченным результатам. Лозунгом Монтгомери была максима: *лучше больше и достаточно точно* (не точно, а достаточно точно).

Научное описание проблем аудита началось с формулирования его постулатов. Первые восемь из них были выдвинуты Р.К. Маутцем и Х.А. Шарафом (1961). Следуя законам развития науки, Маутц и Шараф предложили следующие постулаты.

1. Финансовая отчетность может быть проверена. Если данное предположение не выполняется, проведение аудиторской проверки теряет смысл. Если финансовая отчетность неадекватна, не поддается проверке, то аудитор должен отказаться от выражения мнения о ней.

2. Конфликт интересов между аудиторами и администрацией не является неизбежным. Аудитор и администрация предприятия преследуют одну и ту же цель: представление достоверной отчетности. Поэтому должна быть создана атмосфера доверия между проверяющим и проверяемым. При наличии конфликта интересов аудитор не может полагаться на заявления руководства и доверять внутренней информации, как правило, это ведет к отказу от выражения мнения.

3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы не содержат преднамеренных или иных необычных искажений. Этот постулат позволяет сделать процесс аудита экономически оправданным. Аудитор доверяет клиенту, поэтому он не проводит сплошных проверок, а использует выборочные совокупности с малым объемом выборки. Если аудитор заранее предполагает существование какие-либо неточностей, это приводит к конфликту аудитора и администрации.

4. Удовлетворительная система внутреннего контроля уменьшает вероятность ошибки. Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля. Одна из основных задач руководства фирмы клиента — организация эффективно функционирующего внутреннего контроля, на который внешний аудитор может опираться для уменьшения объема проверки.

5. Постоянное следование стандартам учета позволяет создать объективное представление о финансовом состоянии и результатах хозяйственной деятельности. Составление отчетности по единым стандартам позволяет аудиторам иметь единый критерий в высказывании мнения.

6. То, что справедливо для предприятия в прошлом, будет справедливо и в будущем, если нет доказательств противного. Аудиторская проверка не может быть последней, в следующем отчетном периоде будет как минимум еще одна. Аудитор, высказывая мнение о верности проверенной финансовой отчетности, исходит из предположения, что фирма будет функционировать по крайней мере еще год (допущение непрерывности деятельности). Если данный постулат не соблюдается, то нет доверия к представленным трендам, а многие аналитические процедуры, например регрессионный анализ, теряют часть своей полезности. В этом случае аудитор будет вынужден тратить гораздо больше времени на оценку событий после даты составления баланса.

7. *Мнение аудитора зависит только от его компетенции.* На количество и качество собранных доказательств влияют многие обстоятельства, но преобладающим является объем знаний аудитора о деятельности клиента и уровень его образования.

8. *Профессиональный статус аудитора адекватен его профессиональным обязанностям.* Обязанности аудитора предъявляют определенные требования к его профессиональному поведению.

Впоследствии были предложены и другие постулаты. Постулат Т.А. Ли (1982). *Годовой бухгалтерский отчет, не подвергшийся аудиту, не заслуживает достаточного доверия.* Данное утверждение Ли дополнил. *Надежность учетной информации компании может быть признана в основном удовлетворительной после проверки ее внешним аудитором.* Робертсон в 1985 г. предложил такой постулат. *Информация, подвергшаяся аудиторской проверке более полезна, чем не подвергавшаяся ей.*

Профессиональная этика бухгалтера. Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери, но создателем этики бухгалтера можно считать *Джона Ленсинга Кэри (1900 - 1984).*

Исследование бухгалтерского учета привело многих американских ученых к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и, следовательно, учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятия. Отсюда многие делали вывод о том, что все теоретические концепции в области бухгалтерского учета преследуют только одну цель — оправдать интересы власть имущих. Им возражали. Суть возражения сводилась к тому, что если подобное утверждение было бы правильным, то власть имущие финансировали бы и оплачивали тех бухгалтеров, которые изобретают сложные теоретические конструкции. Но жизнь это не подтверждает, а следовательно, по крайней мере теоретические исследования носят бескорыстный характер. Бухгалтерские журналы печатают чистую науку, и их тексты становятся все более и более непонятными бухгалтерам-практикам. Это связано не с оправданием политики предпринимателей, а только с тем, что университеты предпочитают фундаментальные исследования, так называемую «свободную науку», и их библиотеки выписывают журналы академического, а не прикладного характера. И несмотря на то, что между теоретиками и практиками все больше и боль-

ше растет отчуждение, теряется взаимопонимание, однако первых (теоретиков) нельзя обвинять в корыстных наклонностях. Более существенно то, что и те, кто был занят счетоведением, и те, кто работал по счетоводству, все время сталкивались с какими-то моральными коллизиями, ибо бухгалтер должен проводить в жизнь свое мнение, а не мнение людей, стоящих над ним и около него. Все это привело к созданию этического кодекса, принятого Американской ассоциацией бухгалтеров (ААА) в 1987 г. Введение кодекса укрепило статус бухгалтера и увеличило спрос на его услуги.

Суть кодекса можно представить по следующим требованиям.

Прежде чем занять место, бухгалтер должен тщательно изучить работу предшественника, и если предшественник уже не работает, к нему следует обратиться с письменным запросом. Профессиональный долг обязывает ранее работавшего бухгалтера дать исчерпывающий и правдивый ответ на этот запрос. Если из предварительного ознакомления с делами следует, что работодатель нарушает или может нарушить действующее законодательство, то бухгалтер, не говоря никому не слова, должен отказаться от предложения.

Бухгалтер не может требовать ни увеличения зарплаты, ни повышения по службе. Более того, он не может получать премию или доплату за финансовые результаты, которые вывел, и не может делить свое вознаграждение с работниками других служб предприятия.

Взаимоотношения бухгалтера с администрацией строятся так: бухгалтер обязан немедленно ответить на все вопросы руководства, касающиеся хозяйственной деятельности предприятия, при этом он должен отвечать так, чтобы это было понятно лицам, не знающим бухгалтерский учет, т.е. он не вправе требовать от администрации знания и понимания того, что делает; при этом бухгалтер может в любое время расторгнуть договор с работодателем, а соображения последнего о том, что нет замены, не могут препятствовать этому решению. Ни при каких обстоятельствах бухгалтер не должен советовать администрации, как совершать правонарушения и участвовать в сокрытии их следов. За искажение отчетности директор и бухгалтер несут солидарную ответственность.

Бухгалтер должен хранить профессиональную тайну о делах клиента. Прекращение работы не освобождает его от этой обя-

занности. Из этого требования имеются исключения: бухгалтер вправе расширить свои знания о хозяйственной деятельности своего предприятия по профессиональным каналам; суд дал распоряжение огласить необходимые сведения; клиент совершает антигосударственные поступки; клиент дает согласие на разглашение данных о предприятии; бухгалтер может раскрыть профессиональную тайну, если это необходимо в интересах поддержания его профессиональной репутации; бухгалтер считает, что раскрытие данных о тайне фирмы необходимо в общественных интересах.

Все справки о хозяйственной деятельности предприятия сторонним лицам бухгалтер может предоставить только по письменному согласию работодателя. Но и в случае получения такого сведения могут быть даны в том случае, если бухгалтер будет убежден, что их представление вытекает из действующего законодательства.

Бухгалтер обязан регулярно повышать свою профессиональную квалификацию.

Этический кодекс бухгалтера имеет огромную моральную и профессиональную силу. Он оказывает влияние и на статус бухгалтеров в фирме, и на организаторскую структуру бухгалтерского учета.

Дайте определение следующих понятий:

статистический-, динамический-, органический-, квалификационный-, тотальный-, предельный-, промежуточный-, номинальный-, дифференциальный баланс; контология, агент, органонология, варваризм, лексика, семантика, статистика, воляпюк, персоналисты, институалисты, балансовое уравнение, капитальное уравнение, доход, расход, прибыль, дивиденд, стабилизационная бухгалтерия, управленческий учет, финансовый учет, биховеризм, нормативная теория, стандарт-костс, директ-костинг, центр ответственности, центр возникновения затрат, ABC-метод, этика, кодекс, постулат, аудит, солидарная ответственность.

Вопросы для обсуждения

1. Что понимается под балансоведением?
2. Почему именно в немецкой школе вопросы балансоведения оказались в центре теории бухгалтерского учета?
3. Почему Шмаленбах критиковал теорию статического баланса?

4. Почему теорию Ле Кутра называют тотальным балансом?
5. Что понимал Шмаленбах под динамикой в отчетности?
6. Должна ли бухгалтерская отчетность быть понятной неподготовленному пользователю или ее чтение — удел специалистов?
7. Как оценка активов влияет на величину финансовых результатов?
8. Почему теорию органического баланса Шмидта подозревают в дуалистичности? Справедливо ли это?
9. Почему теория Шмидта, не нашедшая применения в нашей стране, весьма популярна на Западе?
10. В чем основное различие юридической и экономической теории учета во Франции?
11. Что позволило П. Гарнье назвать бухгалтерию алгеброй права?
12. Возможно ли создание бухгалтерского права по аналогии с правом гражданским?
13. Как вы понимаете утверждение Пангло: бухгалтерский учет — зеркало капитала?
14. Почему Дюмарше считал свою теорию позитивной? Как вы понимаете позитивизм в учете? Насколько он современен?
15. Приведите примеры потенциальных оценок в современном русском учете.
16. Почему развитие теории учета в Америке начиналось позже, чем в Европе?
17. Объясните происхождение названий двух главных школ учета в США: персоналисты и институалисты.
18. Почему учение Свиenea называют стабилизированной бухгалтерией?
19. Какие последствия для учета имеют различия в балансовых формулах? Какие из них применяются в русском учете?
20. Почему бухгалтерская отчетность обычно допускает разные оценки, а не основана последовательно только на себестоимости или продажных ценах?
21. В чем состоит различие нормативных и профессиональных актов в бухгалтерском учете?
22. Сопоставимы ли понятия прибыли в эпоху Луки Пачоли и в наши дни?
23. Насколько обоснована трактовка управленческого учета как части бухгалтерского?
24. Возможно ли сочетание на одном предприятии таких методов калькулирования, как стандарт-костс, директ-костинг, центры ответственности и ABC?
25. Есть ли в России этический кодекс бухгалтеров и какова его роль в жизни бухгалтерского сообщества?

глава 9

Бухгалтерский учет в СССР

9.1. Учет в эпоху военного коммунизма (1917 – 1921 г.)

Последствия Октябрьской революции привели к ликвидации денежного обращения, замене торговли распределением, уничтожили кредит, а обобществление производительных сил потребовало невиданной централизации управления народным хозяйством страны. Все это не могло не затронуть бухгалтерский учет.

Уже 5 декабря 1917 г. были изданы: Постановление СНК «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля» и Декрет «О правах народного комиссара по Государственному контролю в Совете Народных Комиссаров». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бухгалтерия, на которую были возложены фантастические обязанности: «Суммарный учет всех денежных средств и материального имущества; составление годовых бухгалтерских отчетов о доходах и расходах республики; статистика народного хозяйства и пр. Центральная бухгалтерия должна была составлять к концу отчетного периода генеральный баланс и отчет для представления на утверждение Всероссийского съезда Советов рабоче-крестьянских и солдатских депутатов» [Цит.: Маздоров, с. 53]. Конечно, из этого ничего не получилось. И пришлось принимать более реалистичные, как тогда казалось, *правила*. 13 июля 1918 г. ЦИК РСФСР издал Основные положения учета имущества (Известия ЦИК, № 146, 13 июля 1918 г.). Учет возлагался на отчетный отдел Государственного контроля, который должен был вести Главную книгу, содержащую всего три активных счета: «Недвижимость», «Материалы», «Инвентарь». Работа началась с повсеместной инвентаризации, описи составлялись в трех экземплярах, один служил основанием для учета на предприятии, второй отправлялся в губернское управление, третий — прямо в центр (Москву).

Положение было написано замечательным русским бухгалтером А.М. Галаганом, только что вернувшимся из Италии, где он

учился у одного из самых великих бухгалтеров XX в. Фабио Бес-ты. Галаган написал все, что ему говорили «товарищи», но, сославшись на итальянский закон от 17 февраля 1884 г., ввел от себя требование денежной оценки всех видов имущества, которая должна выполняться по рыночным ценам на момент инвентаризации, если же комиссия не могла найти таковых, то по себестоимости. Таким образом, ему удалось официально ввести денежный измеритель и оценку по рыночной стоимости (при отсутствии рынка). Это сыграло большую роль в подготовке и принятии 27 июля 1918 г. Постановления СНК РСФСР о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. В сущности, это было традиционное положение, которое мало чем отличалось от подобных нормативных документов, принятых в условиях рыночной экономики, но в тот момент политическая ориентация на переход к коммунизму не была поколеблена.

В языке революции всегда преобладает возвышенный стиль. В то время распространенным было слово «чрезвычайный»: чрезвычайные меры, чрезвычайные комиссии, чрезвычайный учет. Последний был создан в теории и апробирован на практике в Петрограде П. Амосовым и А. Савичем. То, что они сделали, можно было бы, используя современную терминологию, назвать централизованной бухгалтерией, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда. Это и был *чрезучет* (чрезвычайный учет). Каждый главный бухгалтер должен был один раз в неделю сдавать документы о движении материалов в *чрезучет*. Теоретически у чрезвычайного учета был один недостаток — он не позволял выполнять обобщений, необходимых для экономического анализа, как на микро-, так и макроуровне. Считалось, что деньги для этой цели использовать нельзя не только потому, что в стране свирепствовала невиданная инфляция, но и потому, что при коммунизме денег вообще не должно быть.

Поскольку деньги стремительно исчезали из экономики, возникла проблема всеобщего *учетного измерителя*. Проблема была серьезной, и между экономистами и бухгалтерами возникли разногласия. Первые полагали, что деньги в результате построения коммунизма и инфляции больше для учета не нужны. И поэтому экономисты предлагали новые, по их мнению, более совершенные измерители, в качестве которых выступали трудовые, энергетические и предметные.

Самыми влиятельными были сторонники *трудового* измерителя. Они считали целесообразным вести учет материальных ценностей в трудочасах. В этом не было ничего нового. Такие единицы (трудочас, трудодень) пропагандировали Оуэн, Прудон и Родбертус, а Маркс и Энгельс подвергли критике их идеи. В эпоху коммунизма сторонники такого измерителя разделились на две группы: теоретиков (С.Г. Струмилин, Е.С. Варга и др.), исходивших в своих построениях из теоретических положений марксистской политической экономии, и практиков (З.С. Каценеленбаум, К.Ф. Шмелев), считавших, что трудовой измеритель (у.е. — условная единица) при падающей валюте — единственно возможное средство для обобщающих расчетов. В группе теоретиков видное место принадлежало Струмилину, давшему наиболее стройную, и поэтому наиболее абсурдную, систему учета и планирования хозяйства с помощью трудового измерителя. Струмилин полагал, что каждый трудящийся по месту работы должен получить книжку, в которой ему будет записано отработанное число трудовых единиц (тредов). В магазинах при отпуске продуктов в книжке будет отмечено, на сколько тредов продуктов получил трудящийся. Получать продукты и услуги по этой книжке можно до тех пор, пока не будет исчерпан кредит. Такие взгляды широко пропагандировались. Так, в январе 1920 г. на III съезде Советов народного хозяйства предлагалось установление «твердой счетной единицы в хозяйстве и бюджете страны, взяв за основание измерения единицу труда» [Богомазов, с. 8]. Перед adeptами нового учета возникла необходимость сведения конкретного труда к абстрактному. Для этого предлагали составление специальных каталогов с коэффициентами редукции, полагая, что все может быть оценено в трудовых единицах. Например, в театре за единицу труда актеров принимаются зрители. Если это пролетарии или красноармейцы, то за каждого такого зрителя труппа получала две единицы, а если зритель — обыватель, мелкий буржуй, то только одну единицу.

Среди сторонников *энергетического* измерителя необходимо отметить М.Н. Смит и С.А. Клепикова, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной приведенной единицы энергии («эрг»), а среди представителей предметного — А.В. Чайнова, считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства.

Другую группу составляли приверженцы *натурального* измерителя (П. Амосов, А. Савич, А. Измайлов). Признавая денежный измеритель негодным, они не обольщались надеждами найти замену, а поэтому рассматривали бухгалтерию только как материальный натуральный учет. Затем возникла борьба ведомств, для предотвращения которой многие стали требовать натурального учета. Теоретические концепции и практика учета получили отражения в разработанных НК РКИ Основных положениях по государственному счетоводству и отчетности, утвержденных СНК РСФСР и изданных 14 сентября 1920 г.

Бухгалтеры-реалисты, в большинстве своем практики, были не склонны вступать в теоретические споры и вели учет по старинке в денежном измерителе. Не мудрствуя лукаво, они просто перерабатывали и приспособливали инструкции и положения, применявшиеся до революции в наиболее развитых в экономическом отношении предприятиях, к новым условиям. В результате инструкции значительно упрощались, так как отпадали многие хозяйственные функции.

Так путем трансформации старого в новое формировался советский учет.

9.2. НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921 – 1929 гг.)

Новая экономическая политика возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Твердые деньги обеспечивали эту эффективность и действенность классических традиционных учетных принципов.

Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. Это Р.Я. Вейцман, Н.С. Помазков, Н.А. Блатов, И.Р. Николаев и особенно А.П. Рудановский и А.М. Галаган.

Рахмилей Яковлевич Вейцман (1870 - 1936) развил и распространил по всей России идеи московской балансовой школы. Будучи последовательным ее сторонником, он исходил из трехчленного балансового уравнения

$$A = C + K,$$

где A — актив,
 C — капитал,
 K — кредиторская задолженность,

из которого он делал выводы, связанные с типизацией фактов хозяйственной жизни, и выводил баланс, двойную запись и счета. Этот подход получил название балансовой теории, которая господствует в нашем учете до сих пор. Ее особенности можно свести к следующему:

- 1) в основе учета лежит балансовое уравнение

$$A=P,$$

т.е.

средства (актив) равны источникам (пассив);

- 2) счета вытекают из баланса, а его уравнение обуславливает правила двойной записи;

- 3) счета делятся на активные и пассивные;

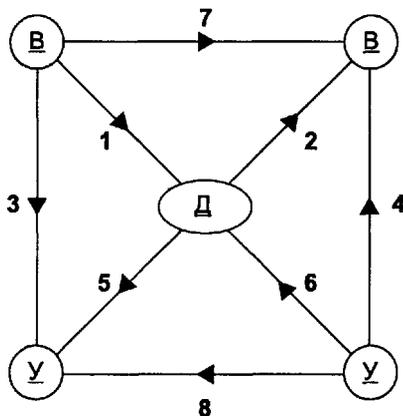
- 4) значение дебета и кредита меняется противоположным образом в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете;

- 5) начинать обучение надо с баланса, от общего к частному (дедуктивный путь).

Николай Семенович Помазков (1889 — 1968) развил балансовую теорию. Он назвал свои идеи учением об абсолютном балансе. Эта теория заключалась в том, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей - абсолютной - модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений. Эта идея интересна тем, что заставляет сомневаться в отправной точке балансовой теории - двойная запись вытекает из баланса. В самом деле, если в балансе не два членения, а n (теоретически их может быть бесконечное число), тем не менее значение каждого признака внутри определенного членения все равно может либо увеличиваться, либо уменьшаться, так что двойная запись сохраняется, она не превращается в тройную и тем более «-мерную и для группировочного признака, т.е. для бухгалтерского счета.

Николай Александрович Блатов (1875 — 1942), ученик Е.Е. Сиверса (см. с. 132) — крупнейший представитель меновой теории. Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии, при этом акцент делался не на ценности, а на их потоки в форме мены. Но так как обмен должен быть всегда эквивалентным, то и двойная запись является, таким образом, естественным следствием обмена, или, как тогда предпочитали говорить, мены.

Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные и условные, под последними понимают обязательства заплатить. Блатов, развивая учение Сиверса, сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель известна в науке как «квадрат профессора Блатова». Принимая обозначения: B — вещественные ценности, $Д$ — деньги, $У$ — условные ценности, можно отразить их потоки в виде квадрата.



1 — обмен вещественных ценностей на деньги (например, продажа населению товаров);

2 — обмен денег на вещественные ценности (например, покупка домашних предметов у населения в скупочных пунктах);

3 — обмен вещественных ценностей на условные, т.е. обещание платежа (например, продажа товаров населению в кредит);

4 — обмен условных ценностей на вещественные (например, получение товаров, обязательства их оплатить — акцепт счета поставщика);

5 — обмен денег на условные ценности (например, выдача денег под отчет агенту, который должен отчитаться за полученную сумму);

6 — обмен условных ценностей на деньги (например, оплата счета поставщика);

7 — обмен одних вещественных ценностей на другие (например, разборка здания на дрова);

8 — обмен одних условных ценностей на другие (например, к прибыли предприятия присоединены средства бюджетного финансирования, перевод или зачет задолженности). Все эти восемь потоков имеют неодинаковое значение и различный удельный вес в хозяйстве. Модель предопределяла классификацию счетов и их корреспонденцию. Она приводила к выводу, что бухгалтерский баланс есть следствие двойной записи.

Рис. 3. Модель потоков ценностей в хозяйстве

Меновая теория, хотя и была долгое время главенствующей, подвергалась сильной критике. Традиционная критика делала упор на то, что далеко не все факты хозяйственной жизни могут рассматриваться как мена. Советская же критика, получившая распространение в 30-е годы, исходила из того, что двойная запись отражает капиталистические производственные отношения и что, следовательно, учение о мене, об обмене эквивалентами приводит к сокрытию факта производства прибавочной стоимости. И все же модель Блатова имела крупный недостаток, так как полностью игнорировала операционные, результатные, собирательно-распределительные и регулирующие счета. Это значительно уменьшает ее познавательную ценность.

Вместе с тем влияние меновой теории сохранялось в нашей литературе, хотя ее проявления носили скрытый характер. Однако все теоретики, признававшие объективный характер двойной записи, вытекающей из движения средств, в сущности, повторяли идеи Сиверса — Блатова.

Н.А. Блатов известен также как автор *классификации балансов*, для которой он выделил шесть оснований.

1. По источникам составления — 1) инвентарный (заполняется по данным трансформированной инвентаризационной описи); 2) книжный (составляется путем сальдирования синтетических счетов); 3) генеральный — книжный баланс, откорректированный данными инвентаризационных описей.

2. По сроку составления - вступительный (существует при открытии, образовании предприятия); операционный, или промежуточный (возможен или как начинательный баланс, если строится на основе начальных сальдо, или как заключительный баланс, если заполняется на основе конечных сальдо); ликвидационный (составляется при ликвидации предприятия).

3. По объему — простой (заполняется при полной централизации учета); сводный (составляется при децентрализации учета путем сальдирования счетов взаимных расчетов); сложный, или сложенный (получают путем механического агрегирования от-



Н. А. Блатов

дельных балансов, относящихся к подведомственным хозяйственным единицам). В дальнейшем эта классификация несколько изменилась. Самостоятельным стали называть баланс уставного предприятия, отдельным — балансы его филиалов, и сводным — агрегированные самостоятельные балансы нескольких уставных предприятий.

4. По полноте оценки — брутто (включаются регулирующие статьи) и нетто (исключаются регулирующие статьи). Блатов больше склонялся к тому, что первый баланс включает результативные счета, а второй — все результатные счета свертывает, перенося их сальдо на счет «Прибыли и убытки».

5. По содержанию — оборотный (оборотные ведомости); сальдовый (включает только сальдо).

6. По форме — двусторонний (построен по форме: актив слева, пассив справа, возможно обратное расположение, как это еще встречается в практике отдельных английских предприятий); разновидностью этого типа является двусторонняя разделенная форма (суммы актива записываются слева, пассива — справа, в центре — название статей баланса); односторонний (вначале записывают актив, а затем пассив, который приводится не как противопоставление, а как продолжение актива, или актив записывают на одной стороне баланса, а пассив — на обороте его); шахматный (составляется в виде матрицы).

Данная классификация и терминология используются и сегодня.

Иван Романович Николаев (1877 — 1942) ученик П.Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена», развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Принятой в его время и получившей вскоре всеобщее признание (к сожалению, еще распространенной) концепции учетного натурализма (стремление точно отобразить в учете все то, что имеет или должно иметь место в жизни) Николаев противопоставил тенденцию учетного реализма. «Мы сжились, — замечал он, — с представлением о необходимости иметь на балансе точную и верную картину положения хозяйства. Однако, как это ни прискорбно, а приходится признаться, что наше желание построить точный баланс в этом именно смысле есть чистейшая утопия, и притом — из числа наиболее упорных.

Это пора бы усвоить и, разумеется, чем скорее, тем лучше; бухгалтерии слишком дорого обходится выполнение заданий, по самой своей природе невыполнимых, а это приводит к тому, что, несмотря на массу упорного труда, результаты получаются довольно сомнительные» [Николаев, с. 33 — 34]. Автор справедливо отмечал, что наивные или демагогические требования «точного баланса» не только невыполнимы, но и глубоко утопичны. Нужно стремиться к тому, чтобы, перефразируя слова В. Маяковского, бухгалтерский учет был не отображающим зеркалом, а увеличительным стеклом, ибо он призван реконструировать хозяйственный процесс в целях последующего эффективного управления. Кроме того, учет должен представлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений. Если дополнительная информация не влияет на характер административно-управленческих решений, то ее не следует и получать.

Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов. (Исключение делается для статей денежных средств.)

Исходя из финансовой трактовки учетных показателей Николаев и оценку статей сводил, естественно, к себестоимости. Правда, в духе последующих завоеваний теории Николаев, допуская использование регулирующих счетов, создавал возможности для введения в учет и других видов оценки, дополняющих себестоимость. Он придерживался правила, что только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей. Таким образом, он один из немногих, а возможно, первый в отечественной литературе считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег.

Николаев сформулировал три требования, которым должен отвечать настоящий бухгалтер:

- хорошо знать особенности предприятия, в котором работает;
- быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоять тому давлению, какое он постоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста — оперативника-хозяйственника»;

- обладать способностью быстро ориентироваться в особенностях каждой сделки, чтобы знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сделки.

Наиболее весомый вклад в развитие теории учета в России внесли А.П. Рудановский и А.М. Галаган.

Александр Павлович Рудановский (1863 — 1934) — сын безземельного украинского шляхтича, математик по образованию (окончил Харьковский университет), всю жизнь проработал бухгалтером, сначала железных дорог, а потом долгие годы — главным бухгалтером Московской городской управы. В советское время занимал должности главных бухгалтеров в различных трестах. С начала XX в. Рудановский принадлежал к партии социалистов-революционеров, входил в ее боевую дружину и при всем при том был большим ученым-бухгалтером. Революцию и социалистические преобразования Рудановский приветствовал, но методы хозяйственного руководства, сложившиеся в эпоху военного коммунизма, осуждал. С его точки зрения, при НЭПе возродился подлинный учет.

Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию совершенно нового учения о предмете и методе счетоведения.

Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве. Бухгалтеры, констатируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс. Очевидно, что чем совершеннее модель, тем, следовательно, большее отражение получает хозяйственная деятельность. Если баланс признать абсолютной истиной, а модель, которая находит место в практическом обиходе, относительной, то исходя из диалектики абсолютной и относительной истины можно сделать в отношении бухгалтерского учета ряд ценных выводов: а) в бухгалтерском учете отражается только часть хозяйственной жизни, а сведения, фигурирующие в нем, имеют вопреки бухгалтерскому самозначению весьма относительную ценность и б) развитие теории бухгалтерского учета должно быть направлено на создание таких моделей учета, которые обеспечат наиболее полное отражение хозяйственных процессов.

Под методом Рудановский понимал средство познания предмета: регистрацию; систематизацию; координацию и оценку.

Регистрация — наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике. Эволюция бухгалтерского учета должна с неизбежностью приводить к вытеснению бухгалтерской регистрации математическими методами косвенного исчисления. Регистрация слишком трудоемка и несовершенна, и репрезентативность данных, полученных с ее помощью, невелика.



А.А. Рудановский

Систематизация — правила построения счетов бухгалтерского учета, которые он рассматривал только как балансовые счета: «счет без баланса не имеет смысла и так же безжизнен, как безжизненны руки и ноги, не принадлежащие живому организму» [Рудановский, 1926, с. 7]. Объяснение счета как части баланса приводило к выводу, что план счетов — это план баланса, и группировка баланса есть не что иное, как классификация счетов, ее цель — систематизировать три вида хозяйственных отношений: экономические, юридические и финансовые. В конструируемой модели бухгалтерского баланса выделяются две аксиомы¹: Пачоли — о равновеликости дебета и кредита, и Пизани — о равновеликости сальдо *динамических* и *статических* счетов. Более важной Рудановский считал аксиому Пизани. Вслед за Пизани он делил баланс не только по вертикали (аксиома Пачоли), но и по горизонтали, отделяя статику от динамики, относя к статике актив и пассив, а к динамике — результатные счета. Не ограничиваясь учетом фактических величин, отбрасывая представление об учете как об историческом описании хозяйства, Рудановский считал, что в балансе должны найти отражение и те события, которые еще только будут происходить. Двойная запись определялась им как средство для нахождения неизвестного финансового результата по известному. Так, запись в дебет счета «Касса» с кредита счета «Товары» является простой, так как затрагивает только статику. Если же дебетуется счет «Касса» и кредитуется счет «Реализация», то раскрывается оборот денег (поступление денег от продажи продукции), и ему необходим противостоящий, встречный

¹ Этим термином Рудановский пользовался вместо термина «постулат».

поток товаров, который образуется следующей проводкой: дебет счета «Реализация», кредит счета «Товары». Благодаря специальному счету раскрывается динамика хозяйства и возникает двойная запись — мост между динамикой (причиной) и статикой (следствием). Две аксиомы приводят Рудановского к такой модели баланса: двусторонняя вертикальная форма (слева дебет, справа кредит) и трехчастная горизонтальная форма; пассив показывает внешние отношения предприятия, эти отношения могут быть только юридическими и характеризуют процесс производства; актив отражает внутренние отношения, существующие на предприятии, эти отношения могут быть только экономическими и характеризуют процесс распределения; бюджет фиксирует пограничные отношения, т.е. отношения, которые лежат между внутренними и внешними, эти отношения носят финансовый характер и отражают процесс потребления. Обмен опосредствует три названные фазы воспроизводства. Такой подход приводил к тому, что в активе представлены денежные и материальные счета, в бюджете — результатные счета, а в пассиве — все остальные; причем вся дебиторская задолженность рассматривается как пассив с дебетовым сальдо. Баланс включает все результаты хозяйственной деятельности (динамика), при этом традиционная часть баланса — статика — рассматривается как следствие причины, динамика — как следствие хозяйственного оборота. Отсюда и своеобразная классификация счетов, одним из основных требований которой считается устойчивость сальдо, т.е. счет всегда должен иметь только дебетовое или кредитовое сальдо.

Координация — размещение хозяйственных операций по счетам баланса — осуществляется двойной записью. Рудановский сравнивал счета с клавиатурой, ноты которой представлены рядом оправдательных документов. Композиция счетных операций задана корреспонденцией (проводками).

Оценка — выявление финансового результата, который может возникнуть только в процессе реализации и не должен являться средством произвольных переоценок, поскольку все ценности показываются по себестоимости. Правда, в книге «Анализ баланса» он признал необходимость двух оценок, а для торговли, при оценке продаваемых товаров, прямо высказывался в пользу продажных цен.

Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие «*нормирование баланса*». По мнению Рудановско-

го, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобия, причинности и развития.

Закон приспособления (адаптации) в нормировании предполагает: фондирование, резервирование и бюджетирование.

Фондирование предусматривает распределение собственных средств актива в соответствии с нормами, указываемыми в пассивных счетах. Фондирование имеет три основные цели: а) создание фонда собственных оборотных средств для нормального функционирования предприятия; б) создание предела кредитованию третьих лиц; в) создание предела в ограничении права предприятия по превращению одного вида имущества в другое.

Резервирование предполагает уточнение оценки ценностей, показанных в балансе (это резерв на списание сомнительных долгов, резерв естественной убыли; амортизация и т.п.).

Бюджетирование позволяет установить связь каждого факта хозяйственной жизни с бюджетом, т. е. с результатными счетами.

Будучи практиком, Рудановский заботился о практическом учете и полагал, что знает лучше, чем кто-либо другой, что нужно работникам бухгалтерий: «Практикам-счетоводам нужен живой и осмысленный учет, ведущий вперед, ибо хозяйственная жизнь, как всякая жизнь, не ждет тех, кто перебирает четки и мнется на одном месте, а потому я думаю, что надо употребить все усилия, чтобы сдать неподвижное, старое направление счетоводства туда, где место всему отжившему, — в архив, а его два якоря — двойные записи — поднять на борт нового направления учета и смело отдаться движению и исканию в пространстве учета — балансе, новых путей к познанию новых свойств, могущих обогатить сознание счетоводов настолько, чтобы их главная книга стала "книгою живота" и не уподоблялась той "книге мертвых", которую египетские жрецы вручали каждому египтянину, но не прежде, чем он становился мумией, так же как до сих пор жрецы счетоводства неустанно пытаются наделить мертвой бухгалтерией живых счетоводов» [Рудановский, 1925, с. 299].

Рудановский был большим противником взгляда, согласно которому инвентаризация является методом бухгалтерского учета. Он исходил из необходимости отличать инвентаризацию натуральную от инвентаризации счетной. В учете правомерно рассматривать только последнюю.

Существенным было его суждение, отрицающее забалансовые счета, наличие которых в учете он рассматривал как пережиток юридической теории.

Очень интересны соображения Рудановского в области промышленного учета (капитализация, отнесение на себестоимость только прямых расходов) и макроучета (построение государственного баланса).

Рудановский имел круг почитателей, но сам он и его учение стояли в стороне от главных путей развития учета, его идеи больше привлекали внимание карательных органов, чем коллег. И, тем не менее, он дал так много, что сейчас целый ряд идей стал достоянием всех наших бухгалтеров: 1) предложил новое понятие «фонд» вместо старого «капитал»; 2) дал обоснование счету «Реализация», который стал на многие десятилетия неотъемлемой частью всех планов счетов; 3) указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех положениях о правах и обязанностях главных бухгалтеров; 4) настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов; 5) ввел принцип накопительных ведомостей — один из самых популярных в нашей бухгалтерской практике.

Учение Рудановского, тем не менее, для широких бухгалтерских масс было сложным и большим влиянием в то время не пользовалось.

Александр Михайлович Галаган (1879 — 1938) в большую науку вошел четырьмя курсами учета: 1916 г. — описание европейского, преимущественно итальянского, опыта [Галаган, 1916], 1928 г. — осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция [Галаган, 1928], 1930 г. — попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики [Галаган, 1930] и наконец, 1939 г. - посмертное издание, переполненное сносками и пояснениями С.К. Татура и А.Ш. Маргулиса, «выпрямлявшими линию» [Галаган, 1939].

Хозяйственная деятельность, согласно Галагану, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

Субъекты — участники хозяйственного процесса. Они представлены в соответствии с классификацией Чербони собственниками, администратором, агентами и корреспондентами.

Объекты — различные виды основных и оборотных средств предприятия.

Операции — воздействия человека на ценности, с которыми он работает. Операции делятся 1) по видам: производственные, меновые (распределительные) и потребительные; 2) по влиянию на хозяйственную массу: модификации, приводящие к прибыли или убытку, и пермутации, в результате которых меняется структура хозяйственной массы, но при этом не образуется ни прибыли, ни убытка; 3) по времени их возникновения: начинательные, текущие и заключительные.

Исследуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: а) наблюдение, б) классификация, в) индукция и дедукция, г) синтез и анализ.

Наблюдение - «сущность метода состоит в том, что при помощи этого метода счетоведение получает необходимые сведения о всех фактах и явлениях, представляющих собою объект исследования этой науки» [Галаган, 1928, с. 57]. В бухгалтерском учете наблюдение преследует две цели: выявление общего состояния хозяйства на определенный момент его существования и контроля текущей работы. Первая цель достигается с помощью инвентаризации, вторая — первичных документов.

Учет начинается с наблюдения тех ценностей, с которыми единичное хозяйство вступает в экономическую деятельность. Информация об этих ценностях формируется в инвентаре, а преобразованный и представленный в сжатой форме инвентарь называется балансом. Инвентарь и баланс отражают статику хозяйства, т.е. наличие ценностей и обязательств на определенный момент времени. Первичные, или, как предпочитал не без основания говорить Галаган, оправдательные документы позволяют отразить динамику хозяйства, т. е. движение ценностей и обязательств *за* определенный момент времени. Только с помощью оправдательных документов можно получить данные о текущей хозяйственной деятельности и управлять ею. Именно оправдательные документы придают юридическую и экономическую обоснованность всем утверждениям, вытекающим из данных бухгалтерского учета.



А. М. Галаган

Классификация. Средством классификации выступают бухгалтерские счета, в которых методически записываются все операции, отражающие хозяйственные процессы. Счета открываются для каждого определенного процесса, выполняемого в хозяйстве. Таким образом, счетоведение превращается в науку о счетах, а не о балансе.

Индукция и дедукция. Галаган пытался рассмотреть хозяйственную операцию с точки зрения индукции и дедукции. С точки зрения индукции каждая операция всегда оказывает в одно и то же время положительное и отрицательное влияние на отдельные процессы, выполняемые в хозяйстве. В результате возникает *закон двойственности*. Зная этот закон, можно путем дедукции установить для каждой хозяйственной операции дебетуемый и кредитуемый счета. В сущности, каждый раз, когда бухгалтер получает первичный документ и задумывается, какими счетными записями (проводками) отразить факт хозяйственной жизни, стоящий за этим документом, он прибегает к силлогизму. Например, все поступления от поставщиков должны отражаться по дебету счета «Материалы» и кредиту счета «Расчеты с поставщиками» — большая посылка; по накладной поступило на 2000 руб. ситца — малая посылка. Следовательно, нужно дебетовать счет «Материалы» и кредитовать счет «Расчеты с поставщиками» на 2000 руб. — вывод. Эта процедура называется счетной корреспонденцией (точнее, корреспонденцией счетов). Она реализуется в трех вариантах журнальных статей: простых, сложных и сборных (смешанных). Первые предусматривают один дебетуемый и один кредитуемый счет; вторые — один дебетуемый и несколько кредитуемых счетов или несколько дебетуемых и один кредитуемый счет; третьи — несколько дебетуемых и несколько кредитуемых счетов одновременно.

Синтез и анализ. Синтез Галаган связывал с пробным балансом или оборотной ведомостью, которые позволяют обобщить и проверить разnosку по счетам. Далее Галаган, в сущности, предлагал основную идею логисмографии: если последовательно обобщать первичные (аналитические) счета, то возможен выход на синтетические счета в Главной книге, т. е. бухгалтер в этом случае осуществляет логический синтез, напротив, любой синтетический счет может быть последовательно разложен на несколько серий аналитических счетов. В этом случае проводится логический анализ. Так, благодаря Галагану в учебниках до сих пор пи-

шут о синтетическом и аналитическом учете. Таким образом, отчетность трактовалась как синтез, а данные, ее подтверждающие, — как анализ.

В начале 30-х годов Галагана разоблачили как вредителя. Над ним был организован показательный общественный суд. В результате «Профессор Галаган ... под давлением общественности признал не только отдельные ошибки, но и то, что в основе этих ошибок лежит законченная буржуазная идеология» [Спутник ..., 1931, № 6, с. 141]. Галагану была запрещена педагогическая работа, и в 1938 г., не дожив до шестидесяти лет, он скончался.

Профессиональное движение и журналистика. В годы НЭПа воссоздаются *профессиональные объединения бухгалтеров*, расцветает профессиональная журналистика. Наиболее крупным объединением становится созданный 4 марта 1923 г. ОУХД — отдел учета хозяйственной деятельности при Московском отделении русского технического общества во главе с А.И. Новиковым, главным бухгалтером сельскохозяйственного союза, бывшего активного участника МОБ. ОУХД объединяет прежде всего главных бухгалтеров крупных трестов. В него входили также видные теоретики: А.И. Гуляев, Г.А. Бахчисарайцев, С.А. Глебов, А.М. Галаган.

С 1923 г. ОУХД начал издавать журнал «Счетоводство», редактором которого был Николай Аркадьевич Кипарисов (1873 — 1956). Название журнала подчеркивало связь с традициями учета дореволюционной России, и редакция объявила не о создании нового журнала, но о возобновлении «Счетоводства» А.М. Вольфа. Центральной темой, обсуждавшейся на его страницах, был вопрос об учете в условиях падающей валюты. С.Ф. Глебов и его последователи, поддержанные редакцией журнала, утверждали необходимость составления отчетности в твердой валюте (червонных рублях) и пересчета в нее всех операций, выраженных в совзнаках.

Приверженцы противоположных взглядов избрали своей трибуной журнал «Вестник счетоводства» (1923 — 1926), руководимый Рудановским. Аналитический характер журнала делают его статьи значимыми до сих пор.

В 1928 - 1930 гг. выходил один из самых интересных русских бухгалтерских журналов — «Вестник ИГБЭ». Журнал издавал старый большевик Б.А. Борьян, занимавший пост директора Института государственных бухгалтеров-экспертов, призванного зани-

маться вопросами судебно-бухгалтерской экспертизы. В журнал были приглашены Рудановский и его сотрудники по «Вестнику счетоводства», с ним сотрудничал весь цвет бухгалтерской мысли: Блатов, Р.Я. и Н.Р. Вейцманы, Галаган, Кипарисов, а также многие зарубежные бухгалтеры и прежде всего ПР. Хартфильд и В.Э. Патон.

Однако самым многочисленным в то время было уникальное профессиональное общество — ОРУ — объединение работников учета. Оно было создано 3 мая 1924 г., пользовалось поддержкой властей и профсоюзов, в своей работе напоминало РАПП — российскую ассоциацию пролетарских писателей. Так же, как и рапповцы, бухгалтеры, входившие в ОРУ, резко критиковали бухгалтеров старой школы за их буржуазность. Они издавали журнал «Счетная мысль» (1925 — 1930) и приложение к нему «Спутник конторщика и счетовода» (1926 — 1928), вскоре переименованный в «Спутник счетовода» (1929 — 1932).

В конце 20-х годов в связи с директивным процессом объединения творческих союзов все бухгалтерские организации были распущены или влились в ОРУ, которое захватило журнал «Счетоводство». Победа была недолгой. 23 ноября 1931 г. решением ВЦСПС ОРУ было реорганизовано в ВОССУ — Всесоюзное общество содействия социалистическому учету, которое все издававшиеся журналы (кроме пролетарского «Спутника счетоводства») заменило одним — «За социалистический учет» (1930 — 1932), редактором которого стал П.Б. Клейман. В 1932 г. все бухгалтерские журналы были ликвидированы. Удалось сохранить только «Спутник счетоводства», редколлегия которого открыла новый отраслевой журнал «Учет в социалистическом земледелии» (1933 — 1935), переименованный в 1935 г. в «Учет и финансы в колхозах», который затем неоднократно менял название и сохранился до наших дней.

В 1938 г. вышел в свет первый номер журнала «Бухгалтерский учет», издаваемый и сегодня.

В конце 20-х — начале 30-х годов разгрому подверглись не только журналы, но и сама бухгалтерская мысль: «Необходимо открыть сокрушительный огонь, — призывал Глейх, — и разгромить все троцкистские контрреволюционные вылазки в области теории учета и вместе с этим ударить со всей силой по всякого рода проявлениям гнилого либерализма в борьбе за марксистско-ленинскую теорию учета» [Спутник..., 1932, № 1, с. 21].

Это было тяжелое время: живая творческая мысль на многие годы исчезла из нашей профессии.

9.3 Учет при социализме (1930 - 1990 гг.)

Единый народно-хозяйственный учет. В начале 30-х годов подавление учетной мысли привело к возникновению положения о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Важнейшие из них были отмечены следующими: 1) при капитализме бухгалтерский учет отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности, при социализме — процесс, происходящий в условиях общественной социалистической собственности; 2) при капитализме бухгалтерский учет ограничен рамками одного предприятия, при социализме бухгалтерский учет - часть единой системы народнохозяйственного учета; 3) при капитализме бухгалтерский учет есть частное дело отдельных предпринимателей, при социализме бухгалтерский учет ведется по плану счетов, единому для данной отрасли народного хозяйства; 4) при капитализме задачей учета становится выявление прибыли, при социализме цель учета — отражение выполнения данным предприятием всего хозяйственного плана; 5) при капитализме над бухгалтерским учетом безраздельно властвует коммерческая тайна, а в отчетности имеют место факты фальсификации, при социализме в бухгалтерском учете возникает объективная необходимость реально и правдиво отражать действительность.

Надуманые идеологические различия скрывали истинные особенности, вытекающие из различий в форме собственности и управления. Монополия государственной собственности и администрированное управление экономикой существенно упрощали технику учета, исключали многие операции, тормозили развитие экономических инструментов, что вело и к редукции предмета учета.

Переход к социализму для бухгалтерского учета помимо упрощения учетной техники имел три главных следствия : 1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство. Взгляд Галагана, имевший ранее широкое признание, согласно которому предмет счетоведения ограничен единственным предприятием, был осужден; 2) параллельное существо-

вание двух дисциплин — *счетоведения* (как теории бухгалтерского учета) и *счетоводства* (практического применения принципов счетоведения) — признано нежелательным; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

Утверждение о единстве различных видов учета было основано на требованиях XVI партийной конференции об установлении единства бухгалтерского, оперативного и статистического учета. 23 января 1930 г. ЦИК и СНК СССР приняли постановление о передаче ЦСУ СССР Госплану СССР, а 17 декабря 1931 г. было организовано Центральное управление народнохозяйственного учета Союза ССР при Государственной плановой комиссии Союза ССР - ЦУНХУ.

Проблема усугублялась тем, что помимо бухгалтерского и статистического в 30-е годы получил самое широкое, почти повсеместное, распространение новый вид учета — *оперативный*. Его зарождение должно быть отнесено к первым годам Советской власти и связано с работами М.П. Рудакова, Р.С. Майзельса, А.В. Вейсброда и В.В. Цубербиллера.

Статистический учет в то время подвергался большой деформации. То ли от неведения, то ли сознательно многие статистики стали развивать мысль об использовании в статистике бухгалтерских данных и о слиянии учета и статистики. О нежелательных последствиях такого подхода предупреждал С.П. Бобров [Бобров, с. 44 — 45 и 47].

Попытка создания теории и практики единого социалистического учета и теоретически, и практически оказалась несостоятельной. В теории это приводило к появлению книг-монстров, где под одним переплетом перепутывались самые фантастические идеи, а на практике плановики захватывали власть над бухгалтерами, изгоняли лучших, уничтожали содержательный и живой учет, подменяя его все нарастающими отчетными сводками. Положение оказывалось нетерпимым, в 1932 г. самостоятельность бухгалтерского учета была восстановлена и до 60-х годов идея единого учета была забыта. Потом в связи с АСУ ее пытались реанимировать, но безуспешно.

Балансовые теории. Признание двойной записи методом бухгалтерского учета, техническим приемом, естественно, приводило к торжеству балансовой теории. Действительно, если рассматривать баланс как двоякую группировку хозяйственных средств,

ясно, что двойная запись - это только технический прием, вытекающий из необходимости непрерывно учитывать средства хозяйства и их источники. Этот взгляд разделяли наиболее видные авторы того времени Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев. Доказательством победы балансовой теории следует признать и тот факт, что до 1940 г. название *балансовый учет* в значительной степени преобладало над названием бухгалтерский учет, вытесняя последнее из названий учебников, книг и учебных программ. Однако в рамках теории баланса были выдвинуты интересные соображения.

Я.М. Гальперин предложил новую структуру баланса, разделив актив на средства в трех сферах — производства, обращения и потребления, а пассив — на собственные и привлеченные ресурсы. Придавая огромное значение оперативности и единству учетных данных, он же впервые подчеркнул необходимость сделать основной задачей бухгалтерского учета контроль выполнения плана. В отличие от Рудановского, предлагавшего вести учет выполнения плана системно, т. е. вводить плановые данные в систему счетов бухгалтерского учета, Гальперин полагал, что на предприятии должны быть две параллельные системы данных — плановые и учетные — отклонения же от плана в этом случае выясняются не на счетах, а как разность между плановыми и учетными показателями.

Н.А. Леонтьев дал членение, вполне соответствующее взглядам Гальперина. Новым было только выделение в особый раздел перераспределенных средств (бессрочные и срочные изъятия) в активе и обязательств по распределению в пассиве.

Н.А. Кипарисов выделял в особый раздел издержки и потери. Большое внимание балансу уделил Р.Я. Вейцман. Именно он внес в нашу литературу понимание баланса как синтетического учетного показателя. Он же предложил для практики удобную группировку: в активе — 1) основные средства, 2) средства в обороте, 3) средства вне оборота (отвлеченные средства); в пассиве - 1) фонды, 2) кредиты, 3) регулирующие статьи и 4) результаты (накопления и доходы будущих лет).

Весьма оригинальны были идеи *В.И. Стоцкого*. Трактую вслед за Р.Я. Вейцманом баланс как показатель финансового положения, состава средств и результатов, он считал, что баланс вытекает из счетов и, следовательно, содержит в себе всю их систему. Поэтому отдельные счета относятся к балансу как части к целому.

Стоцкий последовательно проводил два параллельных членения и пассива, и актива по функциональному признаку (формирование средств) и по целевому назначению. Наличие таких группировок позволяет выявить структуру средств и их источников, чему особенно способствует близость этих группировок к системе бухгалтерских счетов.

Балансоведение. Любовь к балансу привела к попытке выделения отдельной дисциплины. Ее назвали «Балансоведение». Данный термин Рудановский трактовал как синоним счетоведения, которое он выводил из математики и считал наукой о наиболее общих законах хозяйственной деятельности.

Н.Р. Вейцман (1894 - 1981)¹ понимал балансоведение как часть науки о бухгалтерском учете — ее специальный раздел о балансе, но подчеркивал отличие балансоведения от науки об анализе хозяйственной деятельности. Наибольшее распространение получил взгляд ленинградской школы (Блатов, Николаев, Помазков). Балансоведение согласно их взглядам включает теоретические принципы построения баланса, оценку его статей и вместе с тем является наукой об анализе хозяйственной деятельности. Подобный взгляд разделял и Кипарисов: «система балансоведения как отрасли счетоведения, — писал он, — включает в себя две основные части: 1) *учение о построении баланса* и 2) *учение о методах исследования* хозяйственной деятельности единичных хозяйств на основе их баланса» [Кипарисов, 1928, с. 9]. Однако если ленинградцы рассматривали балансоведение как самостоятельную по отношению к счетоведению дисциплину, то Кипарисов трактовал балансоведение как часть счетоведения.

К середине 30-х годов балансоведение слилось с анализом хозяйственной деятельности и термин почти исчез из учетной литературы, но связь между анализом и учетом, впервые четко установленная в балансоведении, осталась.

Псевдотеория. В условиях гонений, которым подверглись в 30-е годы теория учета и занимавшиеся ею ученые, широкое распространение и повсеместное признание получила псевдотеория, у истоков которой стояли очень известные авторы: И.А. Кошкин (1895-1980), ЯМ. Гальперин (1894 - 1952), Н.А. Кипарисов (1873 - 1956), Н.А. Леонтьев (1893 - 1958). Они свели теорию к трем совершенно надуманным проблемам: предмет, метод

Сын Р.Я. Вейцмана.

и классификация счетов. Все (или почти все), что они написали по этой проблематике, не заслуживает внимания. Достаточно заметить, что их попытки как-то интерпретировать определение предмета и метода бухгалтерского учета в терминах политической экономии в лучшем случае вызывают улыбку.

Некоторое исключение представляла проблема классификации счетов. Все бухгалтеры разделились на две группы: сторонников классификации счетов по одному признаку — *экономическому содержанию*, и сторонников классификации по двум признакам — 1) *по экономическому содержанию* и 2) *по структуре и назначению*.

Представители первого направления (Н.А. Кипарисов, С.К. Татур, М.Х. Жебрак и др.) исходили из того, что никакой классификации, кроме классификации по экономическому признаку, не может быть. Сторонники второго, преобладающего направления (Я.М. Гальперин, Н.А. Леонтьев, Е.И. Глейх, А.И. Лозинский), утверждали иное: кроме классификации по экономическому признаку, показывающей, *что* учитывается на счете, нужна и вторая классификация - по структуре и назначению счетов, показывающая, как факты хозяйственной жизни регистрируются на счетах.

Теория калькуляции. Под калькуляцией в то время понималось исчисление себестоимости единицы выработанной продукции. Термин «себестоимость» относительно новый. Он появился в 1912 г. в работах Рудановского. До этого писали «своя стоимость», «общая стоимость», «собственная стоимость», «стоимость производства», «фабричная стоимость», «стоимость», «производительная стоимость», «действительная стоимость», «стоимость себе», «заводская стоимость», «фактическая стоимость», «полная цена», «истинная цена». Приведенный перечень синонимов показывает, как долго и с каким трудом бухгалтеры нужное слово. Себестоимость победила не по своей точности, но по своему благозвучию.

Обостренное внимание к калькулированию себестоимости было сообщено бухгалтерам решениями XII съезда коммунистической партии (1923), в которых подчеркивалось, что «без правильного счетоводства, охватывающего государственное хозяйство сверху донизу, без научно поставленной калькуляции, определяющей реальную себестоимость продуктов государственной промышленности, нет никакой гарантии против постепенного

распыления или расхищения национализированной собственности» [КПСС в резолюциях, т. 3, с. 67].

Основы теории калькуляции были заложены А.П. Рудановским, А.М. Галаганом, Н.А. Блатовым и В.И. Стоцким. Основная идея Рудановского состояла в том, что себестоимость, исчисляемая по фактическим затратам, носит односторонний характер ввиду весьма возможного различия уровня цен на одинаковые материалы. В связи с этим, считал он, необходимо определять две себестоимости: одну — по фактическим затратам, другую — по нормированным. Разрыв между ними должен обуславливать коммерческую политику предприятия. Рудановский предлагал включать в себестоимость только прямые затраты, полагая, что косвенные затраты возмещаются за счет прибавочного продукта и, следовательно, должны списываться на дебет счета «Прибыли и убытки». При этом он понимал, что такое решение не обеспечивает абсолютной точности исчисления себестоимости, так как, с его точки зрения, величина себестоимости представляет математическое ожидание.

Если Рудановский трактовал значение себестоимости как величины вероятной (*стохастической*), то Галаган стремился к ликвидации косвенных расходов, к трансформации их в прямые. Самой трудной была трансформация расходов по содержанию оборудования. Здесь Галаган предлагал сначала исчислять затраты по содержанию каждой машины, а затем определить время изготовления на машине конкретных видов продукции. Такой метод, по его мнению, почти свел бы на нет все накладные расходы (как распределять то небольшое, что останется, несущественно).

Н.А. Блатову принадлежит заслуга наиболее подробного обоснования необходимости исчисления себестоимости. «Производственная калькуляция, — писал он, — обеспечивает: 1) изучение всех факторов ... которые создают фактическую себестоимость продукции ... 2) систематический контроль за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости ... 3) получение всех необходимых данных для планирования заданий по себестоимости; 4) получение всех данных для установления отпускных цен; 5) определение ... результатов хозрасчетных бригад, цехов и предприятий в целом; 6) выявление и ликвидацию "узких мест" в управлении предприятием и организации производственного процесса» [Блатов, с. 218].

В. И. Стоцкий (1894 — 1941) выдвинул перед войной главное положение — калькуляция зависит от цели, и показал, что число калькуляций в пределе бесконечно. Сущность хорошо поставленного учета сводится, следовательно, к правильному выбору целей. К заслугам Стоцкого следует отнести и разработанную им классификацию калькуляций. Различие, которое он установил в классификации производственных расходов при делении их на прямые и косвенные, на основные и накладные, стало прочным достоянием науки. Он же показал, что нормативный метод не дополняет традиционные методы, а является принципиально новым решением идей, связанных с учетом затрат и исчислением себестоимости

Взгляды Рудановского и Галагана осуждались безусловно, но подспудно идеи первого повлияли на формирование нормативного учета, а предложения второго стали пределом мечтаний вновь появившейся профессуры. Конечно, в год великого перелома (1929) чурались самих идей и их носителей, затем, не упоминая имен, стали пересказывать их положения. Труды Блатова использовались как источник для написания книг, а Стоцкий перед войной (1941 г.) стал главным теоретиком калькуляции.

В учете 30-х годов можно выделить три последовательно сменявшихся друг друга подхода. Вначале калькуляция выполнялась статистически вне непосредственной связи с данными бухгалтерского учета, затем с 1934 г. ее стали проводить по данным бухгалтерских регистров, при этом статистические представления разрешали списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода и, наконец, с 1938 — 1940 гг. вводится жесткая бухгалтерская калькуляция.

Таким образом, калькуляция рассматривалась как параллельная с бухгалтерским учетом работа, а в эпоху ежовщины учет затрат и калькуляция себестоимости стали трактоваться как составная часть бухгалтерского учета, аналитическое развитие счета «Основное производство».

В конце 20-х годов под влиянием идей Рудановского начинает развиваться *нормативный учет*, внедрение которого связывают с именами Е.Г. Либермана и М.Х. Жебрака. В основу норм они предлагали заложить максимально допустимые расходы. Теоретически нормативы вводятся для того, чтобы учитывать и документировать не все текущие фактические затраты, а только отклонения от них. Поэтому Жебрак предлагал при нормативном

учете составлять документы только на выявленные отклонения. Однако очень скоро получил всеобщее признание взгляд о том, что в документах должны фиксироваться все фактические производственные расходы.

Впервые нормативный учет был применен на практике в 1930 г. на харьковском заводе «Серп и молот». Во второй половине 1932 г. было уже 12 предприятий, работающих на основе нормативного учета. Более широкому внедрению его в практику мешали недостатки нормирования и неритмичность работы промышленных предприятий. Если в США предприятия, работающие по системе **стандарт-костс**, имели общую величину отклонений фактической себестоимости от стандартной в границах от 0,5 до 2% в год, то у нас такие отклонения составляли от 7 до 30%.

Поэтому, несмотря на широкую пропаганду «чистого» варианта нормативного учета, отмеченные обстоятельства тормозили его распространение. В результате стал формироваться новый вариант нормативного учета. В 1948 г. Жебрак писал, что «при более или менее устойчивой номенклатуре вырабатываемой цехом продукции целесообразно отказаться от поиздельного разреза учета затрат и ограничиться только цеховым разрезом. Последний вообще очень важен для того, чтобы можно было судить о качестве работы цеха» [Жебрак, с. 163]. Далее он сформулировал известное положение о *«невиновности»* изделий за общие отклонения, так как последние возникают по вине администрации. Установка, выдвинутая Жебраком, получила в дальнейшем широкое признание.

Среди других факторов, тормозящих распространение «чистого» нормативного учета затрат на производство, следует выделить отсутствие строго обоснованных нормативов. Так, А.С. Маргулис (1910 — 1981) видел крупную ошибку в построении нормативов затрат в том, что нормирование ограничено рамками одного предприятия, в то время как надо исходить из отраслевых норм затрат. Он же отметил, что сами нормы и плановые калькуляции во многих случаях завышены.

В послевоенное время *теория калькуляции и ее связь с учетом затрат* стали основной темой для бухгалтеров и их диссертаций. Было предложено четыре возможных варианта: 1) калькуляция обуславливает учет затрат; 2) учет затрат обуславливает калькуляцию; 3) калькуляция и учет тождественны; 4) калькуляция и учет - независимые друг от друга процессы.

Первый подход берет свое начало в трудах А.З. Попова (1903) и Н.А. Блатова (1930). Они и их последователи были едины в понимании того, что себестоимость — центральный момент бухгалтерского учета, аналитический синтез всей работы, следовательно, учету себестоимости должен быть подчинен учет затрат. Первое — цель, второе — средство.

Второй подход был и остается наиболее распространенным в нашей литературе; он восходит к трудам К.И. Арнольда (1809) и Э.А. Мудрова (1846). Их последователями были В.И. Стоцкий (1936), Р.Я. Вейцман (1936), М.Х. Жебрак (1950), А.С. Наринский (1976) и др. Для всех этих авторов остается очевидным мнение К.Г. Щетинина-Какуева: «Калькуляция не может быть признана самостоятельной и конечной формой учета, как ее рассматривают учебники фабричного счетоводства, видящие в ней конечную цель последнего, — она только заключает выводы учета» [Счетоводство, 1893, с. 193]. В этом подходе учет затрат и калькуляция рассматривались как строго обособленные этапы — сначала учет затрат, потом калькуляция, первый может существовать без второго, второй без первого — нет.

Третий подход был ответом на предыдущий и связан с именем крупнейшего русского ученого С.Ф. Иванова (1872). Его последователями были А.И. Гуляев (1905), А.Ш. Маргулис (1975), С.А. Стуков (1979).

Наиболее четко выразил этот взгляд Стуков: «Может существовать лишь единый метод учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции ... учет затрат нельзя отрывать от метода калькулирования» [Бухгалтерский учет, 1979, № 11, с. 31].

Четвертый подход берет свое начало с работы М. Корнильева (1862), в советское время его вновь выдвинули Н.Г. Чумаченко (1965), Э.К. Гильде (1968), В.Б.Ивашкевич (1974) и др. Наиболее четко этот взгляд выразил И.А. Басманов (1917 — 1974), подчеркнувший, что учету затрат и калькуляции присущи различные «как предметы изучения, так и способы познания» [Басманов, с. 61].

Эрих Карлович Гильде (1904 - 1983) применил для исследования учета затрат *моделирование*. Суть этого подхода заключалась в том, что схемы учета затрат проецировались не на отрасль промышленности, а на технологический тип производства, в результате создавались условия для формирования единой схемы учета затрат вне связи с отраслевыми разрезами. Надо отметить, что



Э. К. Гильде

когда Гильде начинал свои исследования, в стране действовало 58 отраслевых инструкций, из них только по машиностроению — 12. Систематизация и замена этого множества методологических положений была его огромной заслугой.

Возможности использования моделирования в целях учета и анализа издержек производства продемонстрировал В.Б. Ивашкевич, в начале 70-х годов предложивший построение учета затрат по центрам ответственности. «Центр ответственности, — писал он, — представляет собой область деятельности наделенного правами и обязанностями руководителя опреде-

ленного уровня управления. В распоряжение этого руководителя выделяются материальные, денежные и трудовые ресурсы, за эффективное использование которых он несет персональную ответственность» [Ивашкевич, 1982, с. 85]. Внутри центров ответственности учет затрат дифференцируется по местам их формирования.

Развитие форм счетоводства. В 30-е годы преобладали различные варианты карточных форм, особенно развивался *дефинитив*¹. Но к 40-м годам получила распространение *мемориально-ордерная форма*, при которой стали широко применять накопительные ведомости. Для однородных операций открывалась отдельная ведомость. По истечении месяца в ведомостях подводили итоги и на их основе составляли мемориальные ордера, где указывалась корреспонденция счетов (проводки). Если операция носила единичный характер, то мемориальный ордер выписывали непосредственно по первичному документу, после регистрации мемориальных ордеров в хронологическом порядке в журнале делали записи оборотов в Главной книге.

Дефинитив — разновидность копиручета. В этой форме записи в журнале через копировальную бумагу одновременно делали и в карточках, каждая из которых открывалась на один счет. Совокупность карточек составляла картотеку — Главную книгу.

При разработке *журнально-ордерной* формы стремились к сокращению записей, связанных с регистрацией данных. Поиски начались с идеи дополнить колонки накопительных ведомостей шифрами корреспондирующих счетов. В результате получился регистр интегральной формы. Но в таком регистре дебетовые и кредитовые обороты сгруппированы по корреспондирующим счетам, а отсюда возможность регистрировать каждый факт хозяйственной жизни не дважды, а один раз — либо в дебетовой части, с указанием кредитуемого счета, либо в кредитовой, с указанием дебетуемого счета. При любом варианте технические записи сокращаются в два раза. Оба варианта практически равноценны. В 1928 г. Н. Диатолович предпочитал *дебет*; к концу 50-х годов, по примеру Гомберга, считавшего, что кредит - причина, а дебет — только следствие, предпочли *кредит*. Упрощение произошло и за счет ликвидации мемориальных ордеров, а с ними и хронологической записи. Эволюция бухгалтерского учета вообще приводила к отмиранию последней. Еще в 1925 г. Н.В. Богородский писал, что журнал, а следовательно, и хронологическая запись ведется «в силу давности, привычки и незначительности распространения счетных знаний» [Вестник счетоводства, 1925, № 19 - 20, с. 15]. В 50-х годах, когда знания распространились, а привычки исчезли, решили покончить с хронологической регистрацией. Так возникла *журнально-ордерная форма*. Она подвела черту под развитием ручных форм регистрации, ликвидировав технически и сохранив по существу двойную запись, упразднив хронологическую регистрацию и создав условия широкого применения позиционной записи для целей аналитического учета. Журнально-ордерная форма стала, бесспорно, самым экономичным способом регистрации фактов хозяйственной жизни.

Однако эта форма имела и серьезные изъяны, которые делают ее неудовлетворительной. Когда накопительная ведомость превратилась в журнал-ордер, в каждой отрасли, на каждом предприятии стали возникать свои варианты этой формы. Таким образом, в чистом виде эта форма никогда ни на одном предприятии не применялась.

Журнально-ордерная форма была определенным этапом в развитии счетоводства, многие даже считали ее «краеугольным камнем» советской бухгалтерии, но на самом деле она, скорее всего, стала ее надгробием.

В 50-е годы получают достаточно большое распространение счетно-перфорационные машины и начинается поиск новых форм счетоводства — таблично-перфокарточных (В.И. Исаков) или приспособление старых — варианты мемориально-ордерной (А.А. Додонов). В.Б. Ивашкевич и К.Н. Нармбаев подчеркивали роль матрицы как решающего звена новой формы, а Нармбаев даже ввел название «*таблично-матричная*» форма.

Большие изменения, которые принесла вычислительная техника в учет, не могли не оказать влияния на общую концепцию формы счетоводства. В частности, А.А. Додонов писал, что новая форма счетоводства должна предусматривать «выполнение всех учетных работ, начиная с выписки первичных документов и кончая получением необходимой сводки отчетных данных с помощью вычислительных машин» [Додонов, с. 42].

Организация бухгалтерского учета. В послевоенных трудах по бухгалтерскому учету одно из центральных мест заняла проблема соотношения централизации и децентрализации бухгалтерского аппарата.

К началу 60-х годов руководящим работникам всесоюзного масштаба стали очевидны преимущества *централизации учета*. В ноябре 1964 г. вышло постановление Совета Министров СССР «О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении контроля в народном хозяйстве». И с этого момента был взят решительный курс на централизацию учета. Она проводилась в форме *централизованных бухгалтерий* (ЦБ). Концептуальная сторона ЦБ была разработана и обоснована П.С. Безруких. Он же руководил и работами по проведению ее в жизнь.

Ивашкевич провел классификацию ЦБ: «самостоятельная структурная единица, бухгалтерия вышестоящей организации или головного завода (фабрики), объединения (комбината, треста)» [Ивашкевич, 1982, с. 155]. Если речь шла о ЦБ как самостоятельных структурных единицах, то правильнее было говорить об *отраслевых централизованных бухгалтериях* (ОЦБ). ОЦБ предполагали создание бухгалтерского аппарата, ведущего полный учет ряда уставно самостоятельных предприятий.

Считалось, что централизация учета позволяет: 1) лучше распределить обязанности между сотрудниками; 2) сократить их число; 3) повысить производительность их труда; 4) ускорить представление отчетности; 5) ликвидировать внутренние расче-

ты; 6) использовать вычислительную технику; 7) усилить контроль за деятельностью материально ответственных лиц. Такая структура предусматривала как бы создание технологии обработки данных и была связана с введенным Нарихбаевым новым понятием — «*учетный цикл*», который «состоит из ряда процедур, выполняемых в определенной последовательности — измерение и сбор первичной информации, ее классификация и запись в конкретные материальные носители, обработка и получение сводных данных и составление отчетных форм. Таким образом, цикл охватывает время от момента получения исходных данных до момента получения баланса или, что одно и то же, равняется промежутку времени от баланса до баланса» [Нарихбаев, с. 102]. Но самым ценным вкладом Нарихбаева было признание относительности разбираемых здесь категорий: «реально, — пишет он, — не может существовать полностью централизованная система, так же как полностью децентрализованная система становится нежизнеспособной. Можно говорить о степени централизации и децентрализации и об оптимальном сочетании этих процессов в определенных условиях» [там же, с. 97], т.е. в сущности речь должна идти об *определенной степени концентрации* учетной системы, ее коэффициент не может быть больше 1 (абсолютно полная централизация) и меньше 0 (абсолютно полная децентрализация).

План счетов. Унификация хозяйства, сосредоточение всей собственности в руках государства приводили к требованиям стандартизации учета, применения единых правил и методик. С начала 30-х годов возникают планы счетов наркоматов, создаются отраслевые планы счетов, которые не только содержат обязательную для всех предприятий отрасли счетную номенклатуру, но и полностью определяют правила регистрации фактов хозяйственной жизни, а в некоторых случаях и регламентируют их. Первый типовой отраслевой план счетов был утвержден 9 октября 1940 г. (для промышленности). В 1949 г. он был пересмотрен, а 4 ноября 1954 г. был утвержден новый типовой план счетов промышленности.

К концу 50-х годов в народном хозяйстве действовало несколько отраслевых планов счетов. Их множественность стала тормозить как централизованное руководство бухгалтерским учетом, так и дальнейшее его совершенствование. Поэтому на базе отраслевых был создан единый «План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности пред-

приятый, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения». Его должны были применять государственные предприятия почти всех отраслей народного хозяйства — промышленности, строительства, транспорта, сельского хозяйства, торговли и связи и т.д. независимо от их подчиненности. Однако в случае необходимости отдельные отрасли народного хозяйства по согласованию с Министерством финансов СССР могли вводить в единый план счетов дополнительные счета в связи со спецификой деятельности предприятий этих отраслей.

Единый план счетов не распространялся на банки и внешнеэкономические организации. Он был уточнен в 1968 г., пересмотрен в 1985, 1991 и 2000 годах и стал центральным нормативным актом, регламентирующим правила учета в стране.

За годы советской власти в результате последовательной разработки и практической реализации системы исследовательских программ сложилась качественно новая парадигма, обусловленная конкретными историческими условиями, — *советский бухгалтерский учет*. Эта парадигма со всеми ее достоинствами и недостатками была продолжением традиций русской бухгалтерии, ее творческого духа.

За годы советской власти в развитии учета были достигнуты впечатляющие результаты: созданы всесторонние методологические концепции учета (Рудановский, Галаган); унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности; разработано учение о нормировании баланса; спроектированы и получили повсеместное распространение новые формы счетоводства — мемориально-ордерная и журнально-ордерная; предложена технология, раскрывающая новые категории бухгалтерского учета — основные средства, отвлеченные средства, устойчивые пассивы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) и т. п.; осознана принципиальная разница между амортизацией и износом основных средств; получило признание глубоко дифференцированное учение о калькуляции и учете затрат на производство; вошел в жизнь нормативный учет; внедрена вычислительная техника; получил развитие своеобразный аппарат анализа хозяйственной деятельности; возникла широчайшая, невиданная в истории учета, сеть подготовки кадров; профессиональный жур-

нал «Бухгалтерский учет» побил все отечественные рекорды по длительности издания, тиражу и влиянию.

В то же время в советские годы произошла значительная деформация учетных принципов. Их исследование было подменено решением схоластических, а нередко и псевдонаучных задач. Учет пытались основывать на не имеющей к нему отношения марксистской теории, чтобы в апологетических целях подчеркивать превосходство учета социалистического над капиталистическим. Теория учета сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям о предмете и методе. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного — исследования финансового положения предприятия, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений. Еще большие трудности возникали при имитации организационной работы. Здесь время от времени предписывалось то децентрализовать учет, то централизовать его, то сократить отчетность, то повысить ее аналитичность. (Любопытно, что сокращение проводилось, как правило, формально, например, в отчетности убирали колонку с показателями прошлого года и объявляли, что отчетность сокращена вдвое, и т. п.) При всех успехах образования учетных кадров оно было переполнено множеством совершенно ненужных предметов, которые скорее отвлекали студентов от дела, чем прививали любовь к нему. И наконец, самым печальным обстоятельством было двусмысленное положение, в котором оказались главные бухгалтеры. Им вменялось в обязанность доносить на руководителей, под руководством которых им, бухгалтерам, надо было ежедневно работать. Все это привело к резкому падению престижа профессии.

Дайте определения следующих понятий:

редукция, чрезучет, АСУ, тред, эрг, единый народнохозяйственный учет, себестоимость, калькуляция, нормативная себестоимость, ежовщина, центр ответственности, моделирование, карточки, дефинитив, копирует, абсолютный баланс, интегральная форма, мемориальный ордер, журнал-ордер, ЦБ, ОЦБ, учетный цикл, отвлеченные средства, устойчивые пассивы, нормирование баланса, баланс-брутто, баланс-нетто, дедукция, индукция, анализ, синтез.

Вопросы для обсуждения

1. Почему оказалось возможным использование дореволюционных инструкций по учету в акционерных товариществах для ведения учета в советских главках?
2. В чем «чрезвычайность» чрезвычайного учета? Возможно ли его применение в наши дни?
3. Почему, несмотря на политический заказ и высшее одобрение, трудовой измеритель не нашел применения в бухгалтерском учете?
4. Почему советская экономика упрощала учет по сравнению с дореволюционным периодом или учетом за рубежом?
5. Каким образом НЭП возродил денежный измеритель?
6. Почему НЭП явился периодом расцвета русской бухгалтерской мысли? Справедливо ли это утверждение для русской науки и искусства?
7. Почему из множества журналов по бухгалтерскому учету к концу 30-х годов сохранился один «Бухгалтерский учет»?
8. В чем различие идей петербургской и московской школ бухгалтерского учета?
9. Для чего Н.А. Блатову понадобилось излагать свою теорию в форме квадрата?
10. Какую теорию, меновую или балансовую, вы считаете более правильной и почему?
11. Какие факты не может объяснить меновая теория, а какие балансовая?
12. Как вы понимаете понятие «источник средств»?
13. В чем разница балансов нетто и брутто?
14. Форма баланса, предусмотренная действующими правилами учета, соответствует определению нетто-или брутто-баланса?
15. Согласны ли вы с утверждением И.Р. Николаева о невозможности точного баланса?
16. Почему бухгалтер, по мнению И.Р. Николаева, противостоит давлению «оперативника-хозяйственника»?
17. Возможно ли в условиях рыночной экономики нормирование баланса?
18. В чем отличительные особенности советского учета?
19. Почему попытка введения единого народно-хозяйственного учета потерпела крах?

20. Почему споры о предмете и методе учета носят схоластический характер?
21. Почему теория калькуляции получила широкое развитие именно при социализме? Что из этой теории актуально для рыночной экономики?
22. Почему внедрение нормативного метода учета затрат в СССР не было завершено?
23. Чем учет по центрам ответственности отличается от учета по местам возникновения затрат?
24. Почему журнально-ордерная форма непригодна для автоматизации?
25. Что предпочтительнее в условиях рыночной экономики, централизованная или децентрализованная бухгалтерия?
26. Нужен ли рыночной экономике план счетов?
27. В чем основные достижения советского учета и каковы его недостатки?

ГЛАВА 10

ГЛАВА 10

Бухгалтерский учет XXI века

Любое дело, будь то наука или практика, всегда несет на себе определенные недостатки, а у представителей профессии вызывает неудовлетворенность. Но как раз эти-то обстоятельства и служат стимулом развития. Бухгалтерская наука и бухгалтерская профессия не отличаются в этом отношении от других.

Бухгалтерскому учету обращено множество критических замечаний. Их суть можно сформулировать следующим образом: 1) непригодность бухгалтерской информации для принятия управленческих решений; 2) бухгалтерская отчетность (прежде всего годовая) составляется с отставанием на несколько месяцев от даты, на которую представляются ее данные; 3) сведения, характеризующие хозяйственную деятельность организации, в силу их неизбежной условности (амортизация, резервирование, размытость правил капитализации и т.п.) искажают бухгалтерскую отчетность; 4) использование различных методологических приемов приводит к невозможности сопоставления данных бухгалтерского учета как с данными других отчетных периодов, так и с данными отчетности других организаций, что делает данные бухгалтерской отчетности непригодными для макроэкономических расчетов; 5) все финансовые результаты, полученные в рамках существующей учетной методологии, в значительной мере носят условный характер. Это вызвано тем, что выбор методологии, определяемый учетной политикой администрации, предопределяет величину прибыли (убытка) предприятия, и поскольку методология учета влияет на финансовые результаты, при анализе важно не значение величин показанной прибыли, а методы ее начисления; 6) бухгалтерская отчетность дает в лучшем случае 20 % информации, необходимой для финансового анализа. Отсюда следует вывод о необходимости пересмотра как ее структуры, так и содержания. В ближайшем будущем в бухгалтерской отчетности неизбежно возрастет роль нефинансовой информации; 7) слепое следование интересам фирмы или своим, сугубо личным, целям

приводит бухгалтеров к сокрытию многих важных фактов. Например, почти все фирмы отказываются предоставлять информацию поставщикам, но раскрывают ее банкирам; 8) спутником коммерческой деятельности является коррупция, что нередко приводит к искажению бухгалтерской отчетности и делает ее данные ненадежными. Во всем мире все чаще предъявляются иски к бухгалтерам, которые обвиняются в прямой коррупции или сокрытии данных.

Осознание этой критики прежде всего влияет на развитие науки (счетоведения), практику (счетоводство) и, наконец, на профессию и ее людей.

10.1. Развитие теории бухгалтерского учета

Эволюция любого знания рано или поздно приводит к формированию науки. Наука о бухгалтерском учете очень молодая, ей немногим более ста лет.

Будем исходить из того, что наука — это теория учета (счетоведение), но слово «теория» употребляется ради упрощения, ибо на самом деле речь идет о множестве теорий. Еще на рубеже XIX и XX в. великий русский мыслитель В.В. Розанов (1859 - 1919) писал, что человек должен иметь тысячу точек зрения на предмет. Слово «теория» греческого происхождения и буквально означает — рассматриваю, исследую. Таким образом, теоретик рассматривает и исследует, истолковывает и объясняет то, что составляет предмет занятий многочисленной и разноязычной профессии, именуемой у нас на немецкий лад — бухгалтерами, а по-русски — счетоводами или более обобщенно — счетными работниками.

В основе методологии учета лежит анализ процедур по исчислению финансовых результатов. В связи с этим каждый объект бухгалтерского учета (здания, машины, финансовые инструменты, материалы, товары, деньги и т.п.) рассматривается с точки зрения его влияния на прибыль. Вне этого бухгалтерский учет превратился бы в разновидность имущественного кадастра. Из этого следует, что бухгалтер должен, анализируя любой методологический прием или каждый реальный факт хозяйственной жизни, принимать во внимание их влияние на финансовый результат.

Современные теории бухгалтерского учета носят ярко выраженный персоналистический характер, ибо они сводят объяснение хозяйственных процессов к поведению лиц, в этих процессах занятых. Тут можно выделить четыре теории: 1) правовую, 2) психологическую, 3) информационную и 4) лингвистическую.

Правовая, или юридическая, теория связывает бухгалтерскую науку с гражданским правом, объясняя предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Отсюда прибыль рассматривается не как совокупность полученных средств, а как право на их получение. Поэтому достаточно часто делается вывод о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и есть прибыль предприятия. Данная теория приводит к тому, что бухгалтерский учет трактуется как частный случай налогового права.

В настоящее время возникла тенденция расширения границ правовой теории путем включения в нее этических проблем. В этом случае в основе учета лежат не просто правовые нормы, но требование справедливости в отношениях между участниками хозяйственного процесса, что обеспечивает успешность функционирования всего хозяйственного механизма. При этом неизменным условием признается истинность, и не относительная, а абсолютная истинность данных, представленных информационной системой предприятия.

Психологическая, точнее бихевиристическая, теория рассматривает каждое информационное сообщение, представленное в бухгалтерском учете, как стимул, призванный вызвать у пользователя, получателя этой информации, соответствующую реакцию. Исходные данные этой теории восходят к идеи условных рефлексов И.П. Павлова.

Информационная теория, развивая основные идеи психологической теории, исходит из принципиально новой категории «существенности». В теории информации существенность (информативность) любого сообщения трактуется как величина, обратно пропорциональная вероятности наступления события, о котором это сообщение сделано. Существенность появилась в бухгалтерском учете во второй половине XX в. и оказывает все большее влияние на его методологию. В бухгалтерском смысле ее можно определить как степень влияния отчетного показателя на решения, принимаемые инвесторами и администрацией. Для тех и других факт хозяйственной жизни становится существенным в

зависимости от ожидания его наступления. Чем необычнее, неожиданнее факт, тем он информативнее и, следовательно, существенность его выше, он становится первоочередным для администрации. В основе значения любого показателя лежит его информативность, причем чем больше фактическое значение показателя отличается от ожидаемого, тем информативнее полученный результат. В качестве ожидаемых значений принимаются стандартные величины. Например, предполагается, что величина оборотных средств должна относиться к краткосрочной кредиторской задолженности как 2:1. Если фактически это соотношение равно 1:1, информативность полученного результата значительна, и администрация фирмы должна срочно принять какое-то решение, направленное на наращивание оборотных средств и сокращение кредиторской задолженности. Необходимо обратить внимание на связь между категориями существенности и риска. Чем выше значимость факта, тем больше риск, связанный с последствиями решения, принятого по информации об этом факте.

Лингвистическая теория рассматривает в бухгалтерском учете три аспекта: семантику, синтаксис и прагматику.

Согласно распространенным представлениям, *семантика* позволяет раскрыть значение языковых единиц — слов или словосочетаний, которые используются для обозначения тех или иных объектов. (В теории учета под объектами прежде всего понимаются бухгалтерские категории.) Но основное значение семантики сводится к тому, насколько то или иное информационное сообщение позволяет администрации предприятия измерить вероятность достижения поставленной цели. Например, вводится понятие «товары», и сразу же возникают вопросы. Каково семантическое поле этого понятия? Каковы критерии, позволяющие строго определить среди учитываемых ценностей именно товары? Как выделение этого понятия может повлиять на достижение целей, связанных с: а) контролем сохранности ценностей; б) обеспечением полученных кредитов; в) поступлением потенциальных средств и т.п.

Для учета не менее важно и понятие бухгалтерского *синтаксиса*, который сводится к изучению структуры учетных категорий и отношений между ними. В парадигме двойной (диграфической) бухгалтерии синтаксис очевиден и сводится к правилам корреспонденции счетов, т.е. к умению составлять проводки. Однако синтаксис предопределен семантикой. Теоретически каждый

счет может корреспондировать с каждым. На самом деле это не совсем так, ибо корреспонденция счетов предопределяется заранее выбранной методологией бухгалтерского учета. В зависимости от того, какой теории придерживается бухгалтер и какие он имеет семантические взгляды, т.е. от принятой «методологической веры», бухгалтерские записи будут меняться.

Задача *прагматики* сводится к рассмотрению и изучению отношений хозяйствующих субъектов, получающих и использующих учетную информацию для принятия управленческих решений. И тут мы сталкиваемся с таким явлением, как групповые интересы, которые не только различны, но и могут быть взаимоположны. Это обусловлено тем, что каждая группа лиц, занятых в хозяйственном процессе, настаивает на такой семантической трактовке, которая отвечала бы ее интересам. Отсюда следует, что не может быть беспристрастной теории, ибо выигрыш одной группы лиц может быть проигрышем другой. Так, государству важно, чтобы применяемая бухгалтерская методология позволяла исчислить как можно большую величину прибыли, с тем чтобы иметь больше налоговых поступлений. Однако все, что выигрывает государство (армия, здравоохранение, пенсионеры и т.д.), проигрывают собственники предприятия, его служащие и кредиторы. Администрация предприятия, его рабочие и служащие заинтересованы в высокой заработной плате. Это приводит к увеличению себестоимости продукции, и в результате то, что должно получить государство, получают непосредственные производители: зарплата увеличивается, прибыль уменьшается; и наконец, кредиторы заинтересованы в поддержании платежеспособности предприятия. Таким образом, как бы воплощается в жизнь старый завет Григория Турского (540—594), «каждый видит справедливость в своей собственной воле».

Все отмеченные теории, доставляя нам своим разнообразием бесконечное удовольствие, правильны, они дополняют, а не исключают друг друга, каждая отвечает какой-то существенной и необходимой цели. Это методологическое разнообразие позволяет достигнуть того, что каждый объект бухгалтерского учета разбирается с необходимой подробностью и полнотой.

10.2. Изменения в структуре бухгалтерского учета

Информационная структура бухгалтерского учета очень динамична, между ее отделами нет и не может быть четких границ, они всегда размыты. И то, что еще в начале XX в. называлось бухгалтерским учетом, уже в последней трети этого столетия стало быстро изменяться.

Единый бухгалтерский учет распался на финансовый и управленческий. Из него также выделился учет для малых предприятий. С 2002 г. официально был провозглашен налоговый учет. Существенно раньше стал формироваться в отдельную дисциплину финансовый анализ. Однако и в финансовом учете появляются все новые направления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами, экологического). Серьезные проблемы связаны с развитием аудита.

Одной из причин возникновения столь многих видов учета стало то, что в условиях рыночной экономики возникло много пользователей данных традиционного бухгалтерского учета (в экономике административной — только государство), а для различных пользователей и различных целей требуется различная информация (правило Р. Энтони).

Таким образом, цели администрации и собственников сводятся к простой (но только на первый взгляд) задаче: установить круг учетных показателей и *самостоятельно* определить методику их исчисления. И то, и другое имеет два ограничения: *апперцепцию и деньги*.

Действительно, основная сложность применения любой системы учета ограничена апперцепцией пользователей учетной информации. Учет может быть самым совершенным, но он станет действительно совершенным только в том случае, если люди, использующие его данные, будут столь же совершенны. Таким образом, смело можем утверждать:

• *эффективность учетной системы прямо пропорциональна разности апперцепции ее пользователей.*

Отсюда, чем больше разрыв между сложностью системы и уровнем апперцепции пользователей, тем менее эффективной, ненужной и даже вредной становится эта система. Такой разрыв

определяется группой факторов, называемых *барьерами коммуникации* (помехи, предвзятость, сокрытие информации, непонимание и несвоевременность).

Другое важное ограничение — деньги. Информация имеет стоимость (описание ее можно найти в работах польского классика учета К. Сова), и, следовательно, затраты на ведение учета должны быть оправданы. Отсюда требование рационального учета, которое было выдвинуто еще Шером:

• *затраты на учет не должны превышать того практического эффекта, который может быть от него получен.*

Управленческий учет получит дальнейшее развитие в XXI в. Это продиктовано условиями экономической жизни, ее проблемами. И то, что на сегодня сложилось множество его трактовок, только подчеркивает значимость нового направления. Отметим самые главные подходы к его пониманию, принятые в нашей стране, ибо множественность западных подходов было приумножено нашими фантазиями.

Одни, не без некоторых оснований, видели в нем некий ключ к принятию управленческих решений и новый учебный предмет; другие искренне полагали, что управленческий учет — это набор регистров, чаще всего тетрадок, в которых написано все «по правде», для себя, а финансовый и налоговый учет ведется «для народа» — один для собственников, другой для налоговиков; третьи говорили об управленческом учете как о новом прочтении хорошо известного внутривладельческого расчета; четвертые думали, что это наш давний знакомец — оперативно-технический учет, только названный в условиях перестройки на иностранный манер *Management Accounting*; пятые на этом основании стали утверждать, что управленческий учет — это только раздел финансового учета, такой же, как, например, «учет труда и заработной платы»; шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что у нас излагается в курсе «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг».

Принципиальное отличие управленческого учета состоит в том, что отчетность финансового учета отражает прошлое, а цель управленческого учета — построить оптимальные (из альтернативных) балансы на ожидаемое будущее.

На Западе управленческий учет сложился в двух вариантах:

континентальном, предполагающем самостоятельную серию счетов-экранов, дублирующих информацию на параллельных счетах финансового учета;

англо-американском, согласно которому для целей управленческого учета счета, ведущиеся по двойной системе, не нужны, и данные управленческого учета в этом случае совершенно независимы от данных учета финансового и тем более налогового. Такая трактовка управленческого учета существенно шире, чем первая, так как она позволяет не только фиксировать свершившиеся, но и отражать еще и возможные (потенциальные) факты хозяйственной жизни. Управленческий учет перестает быть хроникой минувшего и становится описью альтернатив возможных решений.

Учет на малых предприятиях вводится по упрощенным схемам. Самым правильным решением надо признать его организацию по схеме *камеральной парадигмы*, когда финансовый результат определяется как разность между оприходованием выручки и списанием сделанных платежей. Естественно, что попытки применения на этих предприятиях диграфической парадигмы (двойной бухгалтерии) — бухгалтерский пережиток прошлых времен.

Налоговый учет — это учет, который ведется согласно предписаниям налоговых органов. Ясно, что каждый собственник имеет неотъемлемое право вести учет так, как он хочет, выбирать методы оценки имущества и долгов, методы амортизации материальных и нематериальных активов, формировать необходимые резервы и тем самым предопределять величину финансового результата своего предприятия. Однако с точки зрения государства, прибыль предприятия должна определяться по строгим и единообразным для всех требованиям. Отсюда и появление налогового учета. В сущности, это только один из вариантов бухгалтерского учета, но вариант этот может существенно отличаться от того варианта, который принят на бирже, и от того, которым руководствуются собственники и администрация фирмы.

Финансовый анализ — методологический инструментарий, позволяющий управлять капиталом фирм. Управление капиталом преследует одну цель — максимизацию прибыли предприятия за счет оптимизации структуры его актива и пассива.

Среди задач анализа выделяется умение оптимизировать не только актив и пассив бухгалтерского баланса, но и умение оптимизировать политику начисления дивидендов. И тут бухгалтер может руководствоваться одной из трех теорий:

1. Миллера — Модильяни, согласно которой политика выплаты дивидендов не влияет на увеличение цены акций или стоимости капитала;

2. Гордона — Линтнера, утверждающая, что цена акций и стоимость капитала снижаются по мере уменьшения доли прибыли, идущей на выплату дивидендов;

3. Литценбергера — Рамасвами, полагающая, что чем меньше доля прибыли, идущая на выплату дивидендов, тем выше цена фирмы.

Общий анализ оборотных средств включает три подхода, которые во многом зависят от психологического склада администраторов, вернее от лиц, принимающих важные управленческие решения. Отсюда и подходы именуются осторожным, умеренным и ограничительным.

Современными аналитиками очень много внимания уделяется признакам финансовых затруднений. Однако вопреки распространенному мнению, вряд ли возможно прогнозировать такие явления, как банкротство, кризис и т.п. Вся экономическая жизнь зиждется не на математических схемах, а на психологической убежденности лиц, занятых в хозяйственных процессах. И если люди поверят в то, что «завтра рубль упадет», ничто не помешает кризису разразиться. Мир коммерции состоит не из логически изящных конструкций, каковыми сплошь и рядом выступают аналитические модели, а предстает перед человеком подобно жутким и мрачным джунглям.

Креативный учет — совершенно новое понятие, которое часто переводят как творческий учет. Корни его уходят вглубь веков, и на всем их протяжении подобное «творчество» сводилось к вуалированию и искажению учетных данных, теперь оно рассматривается как прямое следствие учетной политики и теряет свой негативный оттенок. Допустим, если человек нарушает общепринятые правила, то раньше предполагалось, что он это делает в корыстных целях, теперь политически некорректно думать о людях плохо. Следовательно, бухгалтер становится творцом, конструктором правды. И то, что раньше бухгалтер делал в своекорыстных целях, теперь он может делать в гуманистических интересах.

Социальный учет — это не какой-то самостоятельный вид счетоводства, а, скорее, расширение границ традиционного бухгалтерского учета. Он представлен двумя направлениями. Первое и важнейшее связано с необходимостью увеличения состава показателей бухгалтерской отчетности в интересах все возрастающих требований пользователей. Второе направление концентрирует внимание на учете социальных расходов. Но общая мысль такая: бухгалтеры исчисляют себестоимость готовой продукции с точки

зрения своего предприятия, но то, что выгодно для одного хозяйствующего субъекта, может быть убыточно для всего общества. Например, завод производит водку, и у него может быть очень низкая себестоимость, но сколько средств приходится затрачивать обществу на ликвидацию последствий от потребления этого напитка. Таким образом, перед бухгалтером возникает задача исчисления индивидуальной и общественной себестоимости готовой продукции.

Учет человеческих ресурсов. Сила любого предприятия зависит от того кадрового потенциала, который в нем присутствует. Традиционный же учет из ресурсов предприятия принимает во внимание только его имущество. Поскольку люди не могут быть ни имуществом, ни объектом собственности, то их и не считают объектом учета (хотя расчеты по заработной плате ведутся систематически). Этот совершенно правильный подход связан с традиционно юридической трактовкой бухгалтерского учета. Экономическая его версия, конечно, предполагает непременно включение в состав актива любого предприятия человеческий ресурс. Например, все затраты на подготовку кадров капитализируются в активе как инвестиции в персонал, а затем в течение ряда лет их амортизируют.

Работа с инсайдерами — сверхважная задача, но она не только не решается, но и не ставится. Инсайдер — это человек, который согласно занимаемой должности обладает важной коммерческой информацией. Вполне возможно, что благодаря этому обстоятельству инсайдер может сам или через подставных лиц использовать свои знания в целях личного обогащения или же обогащения близких к нему лиц. Но весь этот избыток дохода мог возникнуть только за счет конкурентов, которые не имели доступа к конфиденциальной информации. Отсюда необходимость принятия специального законодательства.

Экологический учет. Экономически развитые страны стараются не жалеть затрат на охрану природы, и возникает огромная проблема, как эти затраты учесть. Суть проблемы иллюстрирует следующий пример. Существуют два предприятия, *A* и *B*, которые выпускают одинаковую продукцию, но себестоимость продукции предприятия *A* ниже, чем у *B*, и в конкурентной борьбе *A* выигрывает. Однако это несправедливо, так как предприятие *A* загрязняет окружающую среду и общество тратит огромные средства на ее восстановление. Следовательно, издержки пред-

приятия *A* были отражены бухгалтером неверно, эти затраты следовало показать в полном объеме. Но тогда возникает еще один глобальный вопрос, вытекающий из принципа соответствия: капитализировать такие расходы или нет? Если капитализировать, т. е. показать их в балансе как расходы будущих периодов, то прибыль отчетного года возрастет и организация вынуждена будет выплачивать более высокие дивиденды и налоги. Если не капитализировать, то будет нарушен один из основополагающих принципов бухгалтерского учета — соответствия. В этом случае возможны три подхода: 1) составляется отдельная, параллельная традиционной, бухгалтерская отчетность, отражающая расходы по природоохранным мероприятиям; 2) в традиционной бухгалтерской отчетности выделяется статья, концентрирующая такие расходы; 3) все подобные расходы рассредоточиваются по отдельным статьям бухгалтерской отчетности. Уже сейчас бухгалтерам рекомендуют составление *экобалансов*, т. е. отчетности, отражающей влияние расходов, связанных с природоохранными мероприятиями.

Аудит. Современная работа аудиторов имеет множество недостатков, а именно: проблемность подлинной независимости, поскольку аудиторская фирма существует за счет гонораров своих клиентов; аудит часто не может защитить собственников фирм от коррупции администраторов; способность аудитора в проведении проверки ограничена действиями проверяемого и временем проверки; аудитор часто рассматривается как адвокат клиента, однако, не будучи прокурором, он (аудитор) может быть только наблюдателем и консультантом; аудитор не преследует цели прогнозирования деятельности проверяемого предприятия.

Преодоление всех этих сложностей возможно только с переходом на унифицированные международные стандарты. С одной стороны, эффективность аудиторских стандартов в значительной степени зависит от разработки и гармонизации бухгалтерских стандартов, что само по себе довольно проблематично. С другой стороны, качество работы аудитора должно оцениваться только в той степени, в которой она соответствует стандартам: нет стандартов — нет аудита.

В процессе перехода на международные стандарты и при проведении гармонизации бухгалтерских стандартов офомная, если не решающая, роль отводится ведущим международным аудиторским фирмам, которые сегодня представлены большой четвер-

кой, прежде всего заинтересованным в развитии и распространении единых требований к методологии бухгалтерского учета.

Мы убеждены, что будущее развитие аудита связано с усилением его прогностических функций. Аудитор не просто будет делать заключение по существующим фактам, но будет высказывать свое мнение и относительно финансовой устойчивости клиента и нести за свои замечания большие финансовые обязательства, чем это имеет место в настоящее время.

10.3. Профессиональное суждение как средство регулирования бухгалтерского учета

Обычно решения бухгалтера диктовались нормативными документами. Их требования и сейчас остаются достаточно жесткими. Однако постепенно появляются другие тенденции, распространенные в англоговорящих странах, где в основу регулирования кладут не писаные нормы права, а *профессиональное суждение бухгалтера — добросовестно высказанное мнение о хозяйственной ситуации, полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений.*

В этом определении ключевыми понятиями выступают: мнение профессионального бухгалтера; добросовестное высказывание; хозяйственная ситуация; полезное описание; управленческое решение. Рассмотрим каждое составляющее.

Мнение профессионального бухгалтера. Желание работать вне навязанных нормативов, опираясь только на свое мнение, такой подход присущ бухгалтерам англоговорящих стран. Именно они создали культ профессионального суждения. Он вырос на почве английского общего права, которое развивалось путем накопления опыта судебных решений. Исторические корни общего права, в отличие от континентального и российского, лежат не в утвержденных законах, а в прецедентах. Англичане, привыкшие мыслить конкретно, «прецедентно», воспринимают профессиональное мнение как представление конкретного бухгалтера о конкретной хозяйственной ситуации, описание которой он должен найти сам. Российские бухгалтеры, наоборот, даже в непредвиденных случаях хотят искать истинное решение ситуации в

нормативных документах. Однако это только один, и далеко не самый главный источник данных для формирования профессионального мнения. Существуют еще два: знание теории бухгалтерского учета, которое позволяет бухгалтеру расширить свои представления об анализируемой ситуации, и здравый смысл — самый простой путь, по которому должен идти настоящий специалист.

Добросовестное высказывание (суждение) — это мнение, выработанное бухгалтером и основанное на его убеждениях, представлениях и его вере, которое должно быть сформулировано достоверно и добросовестно. В первом случае речь идет о том, что точность бухгалтерских данных должна быть приемлемой для принятия управленческих решений, а во втором — что убеждения бухгалтера должны быть искренними и никак не ориентированными на выгоду кого-нибудь из участников хозяйственного процесса. Отсюда *достоверность* — категория теоретическая, а *добросовестность* — моральная.

Лучшее определение достоверности мы находим у К. Поппера. «Достоверность, - подчеркивал он, - редко бывает объективной, обычно это не более чем сильное чувство уверенности, убежденности, хотя и основанное на недостаточном знании». [Эволюционная ...с. 197]

Под достоверностью следует понимать не абсолютную истину, подразумевающую абсолютную точность, а истину относительную. Речь должна идти о точности, приемлемой для формирования мнения и достаточной для принятия, в случае необходимости, действенного управленческого решения. Сознывая всю сложность проблемы, Институт присяжных бухгалтеров США (AICPA) предложил свои критерии достоверности.

- Соответствие общепринятым принципам. Инструкции и стандарты предписывают бухгалтеру формальный порядок записи фактов хозяйственной жизни, а принципы только указывают ориентиры, согласно которым он, опираясь на профессиональное мнение, должен самостоятельно решить, как отразить каждую конкретную ситуацию.

- Представление полезной информации. Критерий разрешает и даже обязывает отклоняться не только от инструкций и стандартов, но и от принципов, если они почему-либо не удовлетворяют бухгалтера, ибо цель дела и само дело важнее формальных предписаний, кем-то когда-то введенных.

Из приведенных критериев можно сделать следующие выводы:

истину в бухгалтерском учете нельзя получить, слепо выполняя предписания нормативных документов;

достоверность учетной информации зависит от добросовестности бухгалтера.

Таким образом, достоверность следует рассматривать как следствие добросовестности.

Хозяйственная ситуация. Разочарование в нормативных документах вызвано тем, что нельзя для всего разнообразия хозяйственных ситуаций и практических случаев принять единый шаблон. Системы стандартов бухгалтерского учета часто рассматривают как попытку установить некие шаблоны. Против них выдвигаются возражения. Рыночная экономика по своей природе основана на свободе договора, следовательно, любому собственнику принадлежит неотъемлемое право выбирать такие методы учета и анализа, какие он, и только он, считает правильными. Желание навязать ему план счетов и другие ограничения противоречит идеалам свободы и нарушает права человека; таким образом, в условиях современной рыночной экономики бухгалтерских стандартов не может быть, ибо свободный рынок с неизбежностью диктует и свободу выбора методов учета. Стандарты, ориентированные на все страны, не отражают национальной традиции, тормозят развитие бухгалтерской мысли и сковывают практику, ибо стоит какому-то специалисту изобрести, придумать или вычитать в старых книгах какой-то прогрессивный прием, метод отражения фактов хозяйственной жизни, как лица, контролирующие выполнение стандартов, могут заметить, что такое решение не предусмотрено стандартом, а поэтому нельзя так поступать; представители налоговых органов могут наложить штраф. Таким образом, стандарты делают учет консервативным.

Стандарты рассчитаны на инвесторов, под которыми понимаются преимущественно собственники, но помимо инвесторов есть и другие пользователи данных, и у них имеются свои интересы, своя польза, своя достоверность. Таким образом, стандарты не могут удовлетворить всех. Если же построить стандарты, принимая во внимание интересы всех, то с неизбежностью придется прибегнуть к серии компромиссов, которые исказят конкретные интересы и всю достоверность данных, после этого они уже будут не нужны никому. Стандарты, может быть, нужны

только для тех организаций, которые котируют свои акции на бирже, но применительно ко всему множеству хозяйствующих субъектов это ничтожная часть, и поэтому придавать им директивный характер, рассчитывая на использование их всеми субъектами, недопустимо. Сторонники этих взглядов убеждены, что стандарты не должны препятствовать бухгалтеру, опираясь на свое профессиональное суждение, достоверно раскрывать реальное положение дел. Ничто так не искажает истину, как односторонние ошибки, вызванные программой наблюдения, в данном случае — требованиями нормативных документов.

Отказ бухгалтеров от нормативного регулирования превращает их в думающих специалистов. И ключом к этому должно стать профессиональное мнение, под которым надо понимать умение бухгалтера достоверно и добросовестно описывать и отражать финансовое положение своей организации. Согласно этой концепции слепое следование требованиям нормативных документов, которые пытаются дать ответ на все случаи жизни, не может позволить бухгалтеру в каждом конкретном случае найти убедительное и правильное представление финансового положения предприятия, в котором этот бухгалтер работает.

Полезное описание. Будем исходить из того, что бухгалтерский учет есть не что иное, как описание разнообразных и все время меняющихся хозяйственных ситуаций. Это описание должно быть не просто достоверным, но и полезным. Полезное убеждение не обязательно должно быть истинным, точно так же истинное убеждение совсем не обязательно будет полезным. Истинные убеждения и соответственно утверждения изучают в теории учета (счетоведении), полезные — на практике (счетоводстве). В науке опираются на знания, в практической жизни важна вера в пользу приемов, применяемых бухгалтером. Однако вера в методологические приемы зависит от интересов не бухгалтера, а лиц, на которых он работает. Не случайно с начала XX в. в бухгалтерском учете было характерно подчеркивание интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах и пользующихся бухгалтерской отчетностью.

Каждый пользователь считает себя добросовестным. Он может понять других пользователей, а в ряде случаев — поступиться своими интересами. Но даже если он и поступится ими в пользу других, это не значит, что он сделает это добросовестно, а следовательно, получит достоверные данные. Очевидно, что каждый

участник хозяйственного процесса может считать, что его подходы к методологии учета — это путь к истине. Вместе с тем он должен понимать, что и другие участники этого процесса думают так же и заблуждаются так же о достоверности данных, которые они оценивают.

Однако каждого пользователя-интерпретатора интересует, скорее, не достоверность информации и добросовестность ее представления (о чем мечтают многие идеалисты и даже теоретики), а ее полезность, т.е. возможность с наименьшими усилиями при ее помощи достигнуть определенных целей.

Мы должны специально отметить, что полезность информации только подчеркивает ее значимость, так как делает упор на достижение цели, а не на философские аспекты учета. Информация может быть заведомо недостоверной и может быть составлена недобросовестно, но она может быть полезной и значимой.

Управленческое решение. В нем формируется принцип нейтральности: «При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий» (п. 7 ПБУ 4/99).

Здесь надо подчеркнуть еще раз, что достоверность предопределяется добросовестностью собственников и их агентов — главных бухгалтеров. Это правда, но не вся правда. Ибо добросовестность названных лиц должна сочетаться с добросовестностью пользователей. При этом трудность состоит в том, что понятие «пользователь» слишком неопределенно и расплывчато: пользователей много, и у каждого из них свои взгляды на жизнь; пользователи исходят прежде всего из своих интересов, но многие из них не осознают этих интересов.

Точно так же трудно охарактеризовать понятие «потребность пользователя», так как потребности связаны с интересами и могут, как и последние, быть самыми разнообразными; но если пользователи иногда сами не осознают своих потребностей, то это тем более трудно сделать за них.

Отсюда возможен следующий вывод: в основе учета должна лежать добросовестность пользователей, т.е. честное выполнение своих обязательств и обязанностей.

Следовательно, к учету справедливо предъявление следующих требований:

1. Если факт хозяйственной жизни точно подпадает под описание нормативных документов и их требования позволяют бухгалтеру достоверно и добросовестно отразить их в учете, то он **должен** сделать это.

2. Если факт хозяйственной жизни подпадает под описание нормативных документов, но, по мнению бухгалтера, их требования в данном конкретном случае не позволяют достоверно и добросовестно отразить факты в учете, то он должен принять самостоятельное решение и отразить факты хозяйственной жизни так, как он полагает правильным.

3. Если факт хозяйственной жизни не может быть описан из-за того, что в нормативных документах подобная ситуация отсутствует, то главный бухгалтер должен отразить этот факт в учете так, как считает нужным, но всегда — достоверно и добросовестно.

10.4. Формирование новой профессии

Бухгалтер сто лет тому назад и современный бухгалтер, получивший высшее образование, - разные люди, и их положение в обществе не одинаково.

Социальная роль людей учетной профессии на Западе достаточно высока. Она была завоевана хорошей работой тысяч и тысяч профессионалов. Но эти труды не дали бы результатов, если бы бухгалтеры и аудиторы не объединялись в профессиональные организации. Такой организацией для любой экономически развитой страны является институт профессиональных бухгалтеров — единый на всю страну орган, объединяющий людей счетной профессии. Участие в институте дает право на высоко ценимые обществом слова — независимый бухгалтер и аудитор. Институт профессиональных бухгалтеров работает и в нашей стране.

Он устанавливает квалификацию своих членов и способствует улучшению социального и материального положения, помогает росту их престижа в обществе. Вопросы профессиональной этики стали одной из центральных тем, обсуждаемых в обществе.

Профессиональными институтами разработаны детальные кодексы профессионального поведения, смысл которых можно свести к следующему: экономика и профессиональная этика должны находиться в неразрывном единстве, вне морали нет бухгалтерии. В таких кодексах профессиональные задачи бухгалтеров и бухгалтерских общественных организаций сводятся, как правило, к оказанию методологической и организационной помощи в области бухгалтерского учета коллегам из развивающихся стран; борьбе с коррупцией; усилению работы, направленной на повышение статуса профессии в глазах общественного мнения; отражению в регистрах бухгалтерского учета возможного риска, связанного с принятием тех или иных решений; расширению состава оценок (оценка активов по себестоимости (историческая цена) должна быть дополнена оценкой по справедливым (рыночным) ценам, т.е. нужны как минимум две взаимодополняемые системы оценок); пересмотру основных показателей бухгалтерской отчетности, приданию наибольшей значимости показателям, приходящимся на одну акцию: полученной прибыли, объявленным дивидендам и дивидендам выплаченным.

Решению этих задач существенно помогают международные профессиональные организации. Так, в 1972 г. по решению X Международного конгресса (первый проходил в 1904 г.) был основан *Международный комитет бухгалтерских стандартов*. Решение было принято 23 июня 1973 г., в пятницу. Учредителями комитета, подписавшими его хартию, были национальные бухгалтерские организации десяти стран: Австралии, Англии, Германии, Ирландии, Канады, Мексики, Нидерландов, США, Франции и Японии. Задача Комитета (*IASC*), как записано в его хартии, сводится к «разработке и публикации в общественных интересах стандартов, которые должны соблюдаться при представлении прошедших ревизию финансовых отчетов и в содействии их международному применению и соблюдению». До настоящего времени опубликован 41 стандарт. Начиная с 2001 г. во главе организации находятся 19 доверительных управляющих (*Trustees*) (шесть от Северной Америки, шесть от Европы, четыре из стран Азии и Тихого океана и три представителя других стран). Доверительные управляющие назначают Правление (*International Accounting Standards Board — IASB*) в составе 14 человек, из них 12 работают на постоянной основе (пять представителей аудиторов, три от бухгалтеров и финансовых директоров, три от пользовате-

лей финансовой отчетности и один представитель академических кругов). В составе *IASC* действуют также Консультационный совет по стандартам (*Standards Advisory Council*) и Постоянный комитет по разъяснениям (*Standing Interpretations Committee*). Главными задачами Консультационного совета по стандартам являются: предоставление Правлению советов по поводу приоритетности работы и о последствиях применения предлагаемых стандартов для пользователей и составителей финансовой отчетности. В задачи Постоянного комитета по разъяснениям входит анализ вопросов, связанных с применением отдельных формулировок стандартов, которые могут иметь неоднозначное толкование или вступать в противоречие с положениями иных стандартов, Постоянное представительство Комитета находится в Лондоне.

Опубликованные Комитетом стандарты, называемые до 2002 г. *IAS* (*International Accounting Standards*, а с 2002 г. - *International Financial Reporting Standards* в переводе на русский — МСФО — Международные стандарты финансовой отчетности), или их проекты выражают только официальную точку зрения и не должны содержать противоречащих ей утверждений, но при этом в преамбуле документов и в обосновании должны быть приведены все аргументы «за» и «против» вводимого принципа. Утвержденные Комитетом стандарты опубликованы профессиональными организациями стран-членов, а также ассоциированными членами, стандарты направляются профессиональным организациям, имеющим право участия в международных конгрессах, правительствам и правительственным агентствам и другим организациям. МСФО регламентируют не только конкретные участки учетной работы, но и основу его построения в различных странах. Так, правила учета в Нидерландах, Индии, Филиппинах, Сингапуре, ЮАР, Норвегии создаются на основе МСФО. Применение отдельных положений МСФО обязательно в случае отсутствия аналогичных национальных норм в Португалии, Мексике, Таиланде, Новой Зеландии. В ряде стран МСФО приняты в качестве национальных норм: например на Кипре, Мальте, в Уругвае и Малайзии. Но большинство экономически развитых стран, имевших сложившуюся систему учета, не отказалось от использования собственных норм. В этом отношении характерен опыт Франции, страны, отличающейся развитой системой регламентации бухгалтерского учета, в основе которой лежит план счетов, включающий, помимо номенклатуры, методы учета, правила оценки, порядок представления отчетности, используемую терминологию и условия финансирования.

МСФО оказали большую помощь транснациональным компаниям, остро нуждавшимся в организации отчетности филиалов, находящихся в разных странах, предоставили им удобное средство для свода данных. Более того, они обеспечили сравнимость показателей отчетности предприятий разных стран и поэтому оказались востребованы инвесторами и международными финансовыми институтами. Отчетность по МСФО составляют такие известные в нашей стране компании, как Лафарж, Мулинекс, Валео, Люфтганза, Хенкель, Нокиа, Нестле. Не только транснациональные компании, но и крупнейшие национальные и прежде всего наши отечественные фирмы, привлекающие иностранный капитал, также составляют отчетность по МСФО. Среди них: Газпром, РАО ЕЭС России, Северсталь, Сбербанк.

XI Международный конгресс бухгалтеров, проходивший в Мюнхене в октябре 1977 г. под девизом «Учет и ревизия в едином мире», основал вторую профессиональную организацию - Международную федерацию бухгалтеров (*International Federation of Accountants, IFAC*). Эта крупнейшая международная организация объединяет бухгалтеров 113 стран. Россия представлена в ней *Институтом профессиональных бухгалтеров* — ИПБ. Целью IFAC служит разработка международных стандартов аудита и унификация норм профессионального поведения. IFAC сотрудничает с международными и национальными организациями, организует международные съезды бухгалтеров, разрабатывает и распространяет технические, профессиональные и этические руководства и публикации, применяемые бухгалтерами в различных секторах деятельности; выражает свое мнение по различным профессиональным вопросам. Большое место в ее деятельности последних лет занимает борьба с коррупцией как одной из главных международных проблем наших дней путем повышения прозрачности бухгалтерской информации. Вступить в Федерацию может национальная профессиональная организация бухгалтеров, признанная в своей стране законом или общественным мнением, а также имеющая устойчивое финансовое положение.

Для решения возникающих вопросов Совет IFAC периодически формирует рабочие группы. Так, созданы группы по малому и среднему предпринимательству и по борьбе с отмыванием денег. Именно IFAC разрабатывает и утверждает международные стандарты аудиторской деятельности.

Бухгалтеры объединены не только в международные, но и в региональные организации, представляющие различные страны Европы, Азии и Америки. Старейшая из этих организаций — *Межамериканская ассоциация бухгалтеров (Assosiasion Interamericana De Contabilidad, AIC)*, основанная в 1949 г. на сессии в Сан-Хуане (Пуэрто-Рико) и до 1974 г. носившая название Межамериканская конференция по учету; ее членами состоят 27 бухгалтерских организаций из 21 страны. Ассоциация ведет издательскую деятельность, ею создан ряд комитетов по теоретическим исследованиям в учете, по стандартизации методов ревизий, по разработке стандартов учета в государственном секторе, по подготовке бухгалтеров, по финансовому и управленческому учету, по профессиональной практике. Ассоциация сформулировала правила построения учета, в основу которых положены две концепции: первая — управленческая, исходящая из того, что задача учета состоит в изменении, передаче и интерпретации фактов хозяйственной жизни для контроля и принятия управленческих решений, вторая рассматривает учет как техническую дисциплину, объектом которой является определение размеров собственности и результатов деятельности экономической единицы.

Второй по времени образования региональной организацией бухгалтеров стал *Европейский союз экспертов по экономическому и финансовому учету, UEC*. Он был образован в ноябре 1951 г. по инициативе видного французского бухгалтера Поля Кожоля (1891 — 1951). Цель союза — совершенствование и согласование стандартов учета и ревизии в Европе и обеспечение постоянного участия бухгалтерских кадров Европы в решении общих проблем. UEC подготовил и издал словарь, содержащий толкование 1400 бухгалтерских терминов на восьми европейских языках. По инициативе UEC в 1963 г. был созван первый европейский конгресс по бухгалтерскому учету, который проходил в Эдинбурге. С тех пор такие конгрессы проводятся ежегодно. Одной из задач UEC считалось создание бухгалтерского права, юридических принципов, лежащих в основе учета и национального плана.

В 1961 г. деятельность UEC, направленная на унификацию учета всех европейских стран, привела к созданию исследовательской группы бухгалтеров EC — международной профессиональной организации, занимающейся вопросами учета и отчетности корпораций, исследованием структуры и содержания отчет-

тов, методов их оценки и консолидации. В 1986 г. на пятой сессии *UEC*, проходившей в Лозанне, была создана Европейская федерация бухгалтеров (*Federation des Experts Comptables Europeens, FEE*), которая объединила *UEC* и Исследовательскую группу. *FEE* получила статус консультативного органа *ЕС*, а ее президентом, впервые в истории профессионального движения бухгалтеров была избрана женщина Маргарэт Доуэн. В наши дни *FEE* объединяет 38 профессиональных организаций 26 европейских стран, представляющих более чем 400 000 бухгалтеров. Возглавляет федерацию Генеральная Ассамблея, избирающая Совет для руководства ее повседневной деятельностью. Штаб-квартира федерации находится в Брюсселе.

Бухгалтеры стран Азии и Тихого океана в еще в 1957 г. объединились в *Конфедерацию бухгалтеров стран Азии и Тихого океана (САРА)*, но зарегистрирована конфедерация была только в 1976 г. Конфедерация выдвигает два основных требования: включение международного счетоводства в круг обязанностей бухгалтеров и стандартизация методов финансовой отчетности. В настоящее время в *САРА* объединяет 31 профессиональную организацию из 21 стран. Штаб-квартира расположена в Малайзии.

Африканскими бухгалтерами созданы две региональные организации: *Африканский совет по учету и Ассоциация бухгалтеров Западной Африки*. Ассоциация учреждена в Лагосе (Нигерия) в 1982 г. Совет создан в июне 1979 г., в отличие от Ассоциации он представляет собой Межправительственную организацию, образование которой оформлено соглашениями правительств 23 стран Организации Африканского единства (Алжир, Ангола, Габон и т.д.).

В России традиции и правовая система не способствовали рождению профессиональных организаций, ставивших своей целью нормотворчество. Отсутствие профессиональных организаций, руководящих учетом, стало одной из особенностей русской бухгалтерии, менталитета ее представителей. Русский бухгалтер ждет команды сверху - от Министерства финансов, Министерства экономики и даже от Совета Министров. Он не мог допустить, по крайней мере до настоящего времени, чтобы его коллега предписывал ему правила ведения учета.

Сейчас положение меняется. В 1997 г. был создан *Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБ)*. Он учрежден Ассоциацией бухгалтеров СНГ, рядом вузов и журналом «Бухгалтер-

ский учет». С момента учреждения Институтом сделано достаточно много в части разработки правил (стандартов) бухгалтерского учета. Однако и тут оказывают влияние национальные особенности русских бухгалтеров. Они не стремятся продвинуть какие-то правила бухгалтерского учета и использовать их в практической работе. Вместо этого профессиональные бухгалтеры передают эти правила в виде рекомендаций Министерству финансов РФ для обсуждения на методологическом совете. Только с учетом полученных замечаний от ведущих специалистов Министерство финансов правила утверждает.

Однако активное включение России в международное сообщество означает и то, что во всем мире вообще и в нашей стране в частности резко возрастают усилия по глобализации бухгалтерского учета. Ее отличительными чертами считаются: осознание степени различий между системами бухгалтерского учета (прежде чем принимать новую, достаточно искусственную систему бухгалтерского учета, необходимо оценить все достоинства и недостатки уже функционирующей системы и взять от нее необходимое); организация исследований, направленных на выработку единого бухгалтерского языка, адекватно переводимой терминологии, уточнение состава международных стандартов, определение их возможных альтернативных вариантов учета, допускаемых ими.

С началом XXI в. гармонизация национальных учетных систем сменяется конвергенцией, под которой понимают совместную разработку международных и национальных стандартов странами, гармонизировавшими свои учетные системы на основе единых принципов. Результатом этого процесса служит построение более дифференцированной и жесткой системы международного учета, снижение вариативности допускаемых ею методик учета. Международные стандарты более не навязываются обществу, которое добровольно и осознанно принимает на себя обязательство следовать им. Примером служит принятие странами ЕС требования к публичным компаниям начиная с 2005 г. составлять обязательную отчетность по МСФО. Работа по международным стандартам, таким образом, способна обеспечить единые требования ко всем бухгалтерам, в каких бы странах они ни работали. Следовательно, больше всего в международных стандартах финансовой отчетности заинтересованы сами бухгалтеры, эти стандарты в их интересах и, не жалея труда и сил, они должны их изучать и совершенствовать.

* * *

Дайте определения следующим понятиям:

эволюция; менталитет; стандарт; ПБУ; профессия; теория; семантика; синтаксис; прагматика; лингвистика; фальсификация; пермутация; информация; учет (финансовый, управленческий, статистический, социальный, экологический, человеческих ресурсов); инсайдеры; инфляция; моделирование; индекс цен; кибернетика; консолидирование; отчетность.

Вопросы для обсуждения

1. Почему гармонизация учета может привести к экономическому краху некоторых фирм?
2. Влияет ли инфляция на данные бухгалтерского учета и если да, то каким образом?
3. Какой вид переоценки учитываемых объектов вы считаете правильным?
4. Что такое профессиональное суждение?
5. Почему люди не всегда поступают согласно велениям разума?
6. Есть ли у предприятия жизненный цикл и что он означает?
7. Почему в каждой стране своя система бухгалтерского учета?
8. Должно ли быть одно всемирное объединение бухгалтеров, решающее их профессиональные проблемы, или таких обществ может быть достаточно много, в зависимости от стран или же от целей, которые эти общества должны преследовать?
9. Что нужно сделать, чтобы престиж бухгалтеров и бухгалтерского учета возрастал?
10. Одинакова ли роль профессиональных организаций в учете России и в наиболее развитых странах?

Список литературы

Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 1933.

Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 1809.

Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 1814.

Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 1809.

Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 1970:

Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 1911.

Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.

Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 1930.

Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 1966. — № 5.

Болингброк Г. Письма об изучении и пользе истории. — М.: Наука, 1978.

Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 1988.

Бухгалтерский учет - журнал (1937)

Валицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 1877.

Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерско-го) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).

Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.

Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 1930.

Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.

Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 1923.

Галаган А.М. Основы бухгалтерского учета. - М. - Л.: Госпланиздат, 1939.

Галаган А.М. Основы общего счетоведения. - М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.

Гальперин Я.М. Курс балансового учета. — М.: Госфиниздат, 1934.

Геннин В.И. Описание уральских и сибирских заводов 1735 г. — М., 1937.

Гофф Ле Ж. Цивилизация средневекового Запада — М.: Прогресс, 1992.

Гуляев А.И. Курс фабрично-заводского счетоводства. - М., 1905.

Гуляев А.И. По поводу новой теории счетоводства Г.А. Бахчисарайцева//Бюллетень Московского общества бухгалтеров. — 1909. — № 3(6).

Гуляев А.И. Системы и формы счетоводства. — СПб., 1909(а).

Дитмар Н.Ф. фон. О необходимости организации при Харьковском отделении Императорского Русского Технического Общества счетоводного отдела. Его задачи и цели//Счетоводство и хозяйство.

Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. — М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981.

Езерский Ф.В. Счетоводство подотчетных приказчиков. — 2-е изд. - СПб., 1883 (1-е, 1878).

Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции. — М.: Машгиз, 1948.

Жильсон Э. Избранное. — Т. I. — М.: Изд-во Культурная инициатива, 2000.

Иванов С.Ф. О бухгалтерской экспертизе в судебном процессе. - СПб., 1911.

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982.

Кальмес А. Фабричная бухгалтерия. - М., 1926.

Катон, Варрон, Колумелла Плиний о сельском хозяйстве. - М.— Л.: Сельхозгиз, 1937.

Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. — М.: Соцэксгиз, 1960.

Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясляющая содержание книг и произведение счетов купеческих. — СПб., 1783.

Койре Л. Очерки истории философской мысли. — М.: Прогресс, 1985.

Коммерческая школа и жизнь — журнал (1912–1917).

Коммерческий деятель — журнал (1910–1915).

Коммерческое образование — журнал (1908–1916).

КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК. — Т. 3 — М.: Политиздат, 1984.

Кулишер И.М. История хозяйственного быта Западной Европы. — Т. 2. — М. - Л., 1926.

Курсель-Сенель Ж.Г. Руководство к теоретическому практическому изучению предприятий. — СПб., 1860.

Леоте Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения: Пер. с фр. Н.В. Богородского/Под ред. А.П. Рудановского. — М., 1924.

Лунский КС. Краткий учебник коммерческой бухгалтерии. — 3-е изд. — М., 1913(1-е 1900).

Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). — М.: Финансы, 1972.

Манн Т. Иосиф и его братья. — М.: ИХЛ, 1968.

Мещерский В.П. Воспоминания. — М.: Изд-во Захаров, 2001.

Миллюков П. П. Государственное хозяйство России первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого. — СПб., 1892.

Мудрое Э.А. Счетоводство для всех родов торговли. — СПб., 1846.

Нарибаев К. П. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ. — М.: Финансы и статистика, 1983.

Николаев И. Р. Проблема реальности бизнеса. — Л.: Экономическое образование, 1926.

Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. — М.: Финансы и статистика, 2002.

Полное собрание законов Российской империи с 1649 года. — СПб., 1830.

Помазков НС. Счетные теории. — Л.: Экономическое образование, 1929.

Рейнбот П. И. Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам. — 2-е изд. — СПб., 1876 (1-е, 1866).

Рудановский А.П. Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса. — 2-е изд. — М.: Макиз, 1925 (1-е, 1913).

Рудановский А.П. Построение баланса. — М.: Макиз, 1926.

Саватье Р. Теория обязательств. — М.: Прогресс, 1972.

Сиверс Е.Е. Общее счетоводство. — 4-е изд. — СПб., 1915 (1-е, 1901).

Спутник конторщика и счетовода — журнал (1926—1928).

Счетное дело Приказа Сбора Ратных людей. — М., 1916.

Счетоводство. - Журнал (1888-1904 и 1923-1929).

Фрезер Д. Д. Золотая ветвь. — М.: Изд-во политической литературы, 1983.

Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. - М.: Финансы, 1971.

Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С И. Цедербаума. — М.: Экономическая жизнь, 1925.

Эволюционная эпистемология и логика социальных наук: Карл Поппер и его критики. - М., 2000.

Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. - М.: Экономика, 1972.

Alvise P.d'. Principii e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende — Padova, 1934.

Boussard D. La modelisation comptable en question(s), Paris, Economica, 1997.

Courcelle-Seneuil S.G. Cours de Comptabilite — 8ed, — Paris, 1878.

Demetrescu C.G. Istoria Contabilitatit — Bucuresti, 1972.

Dumarchey J.B. La comptabilité moderne. — Paris, 1925.

Fourastie' J. La Comptabilite. — Paris, 1959.

Previts G.J., Merino B.D. A History of Accounting in America. - N.Y., 1979.

Royot E. Elements de Comptabilite — Paris, 1936.

Stievelinck E. La comptabilité a travers les ages — Bruxelles, 1970.

Vlaeminck J.H. Histoire et doctrine de la comptabilite. - Paris, 1956.

СИНХРОНИСТИЧЕСКАЯ ТАБЛИЦА

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
<p>V тысячел. до н. э.</p> <p>3400 до н. э.</p>	<p>Первые учетные записи фактов хозяйственной жизни</p> <p>Первые сведения о составлении инвентарей; контокоррент(колляция)</p>	<p>Глиняные таблички Вавилона</p> <p>Папирус Древнего Египта</p>	
<p>2000 до н. э.</p> <p>I тысячел. до н. э.</p> <p>I в. до н. э.</p>	<p>Появление монеты (VII в. до н. э.)</p> <p>Появление первого счетного прибора абак (500 до н. э.)</p> <p>Учетные записи начинают приобретать юридическую силу</p> <p>Принцип оценки (Витрувий)</p>	<p>Законы Хаммурапи (1790–1752 до н. э.)</p> <p>Основание Карфагена (814 до н. э.)</p> <p>Библия Законы Салона (594–593 до н. э.)</p> <p>Законы 12 таблиц (451–450 до н. э.)</p> <p>Платон (427–347 до н. э.)</p>	
<p>Наша эра</p> <p>I в.</p> <p>II в.</p> <p>1000</p> <p>1100</p>	<p>Система учетных книг римской бухгалтерии (патримональный униграфический, камеральный учет)</p>	<p>Аристотель (384–322 до н. э.)</p> <p>Кодекс Юстиниана (529–534)</p> <p>Начало рецепции Римского права</p>	<p>Основание Руси (862)</p> <p>Крещение Руси (988)</p> <p>Любеческий съезд князей (1097)</p>

РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА*)

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
	<p>Добыча и использование бронзы (Вавилон, 3000 до н. э.)</p>	<p>Изобретение весов (2500 до н. э.) Появление паруса</p>
	<p>Иероглифическая письменность Добыча железа (2000 до н. э.) Изобретение стекла (Египет, 1500 до н. э.) Распространение вавилонских и египетских знаний Шарообразная Земля (Филолай) Закон Архимеда (III в.) Энциклопедия Плиния География Страбона Развитие алгебры</p>	<p>Овладение техническими достижениями Востока Водяные часы (Ктезибий) Распространение римской архитектуры (арка, свод)</p>
	<p>Правила действия с десятичными числами (аль-Хорезми (IX в.))</p>	<p>Способ изготовления бумаги (Чай-Лунь) Появление пороха</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1200	Зарождение двойной (диграфической) бухгалтерии Техника кассовых операций тамплиеров. Закон об обязательной отчетности (1263)	Великая Хартия Вольностей (1215) Образование инквизиции (1215)	Татарское нашествие (1237-1240) Перенесение митрополии из Киев во Владимир (1299)
1400	Рукопись книги Б. Катрульи (1458) «Трактат о счетах и записях» (Л. Пачоли 1494)	Реформаторская деятельность Яна Гуса (1402-1415) Сожжение Жанны д'Арк(1431) Падение Византийской империи (1453) Открытие Америки Колумбом (1492)	Падение татарского ига (1480) Ожидание прихода Антихриста (1492) Закрытие ганзейского подворья в Новгороде и конфискация товаров иноземных купцов (1497) Судебник Ивана III (1497)
1500	Факторная бухгалтерия (И. Готлиб, 1531) Первая редакция законодательного акта о правах кредиторов (Испания, 1549) Сложная проводка (В. Меннгр, 1550) Первое общество бухгалтеров (1581)	М. Лютер и начало Реформации (1517) Образование ордена иезуитов (1534) Испанцы ввели картофель в Европу (1565) Варфоломеевская ночь (1572)	Иван Пересветов (1549) Судебник Ивана IV (1550) Взятие Казани (1552) Осада Пскова Баторием (1581) Учреждение Патриаршества (1589)

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
	<p>Введение арабских чисел (Фибоначчи, 1202) Формулировка правил действия с отрицательными числами</p>	<p>Механические приспособления и часы (Виллард де Гонкур)</p>
	<p>Обсерватория Улугбека Алхимия обращается в химию</p>	<p>Книгопечатание (Гуттенберг, 1445)</p>
<p>Описательная статистика Сансовино (1562)</p>	<p>Гелиоцентрическая система Коперника (1543) Магнитное склонение (Норман)</p>	

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1500	Описание амортизации (Д. Меллис, 1588)	Казнь Марии Стюарт (1587)	Указ об урочных годах (1597)
1600	<p>Два вида баланса — пробный и заключительный (Ж. Андре, 1636)</p> <p>Понятие отчетного периода (1657)</p> <p>Законодательная регламентация учетных записей — Коммерческий кодекс Ж. Савари (1673)</p> <p>Синтетический и аналитический учет (Ж. Савари, 1676)</p> <p>Французская форма счетоводства, классификация счетов (М. де ла Порт, 1685)</p> <p>Новая итальянская форма счетоводства (Ф. Гаратти, 1688)</p>	<p>Сожжение Д. Бруно (1600)</p> <p>Акционерные общества (1600)</p> <p>Убийство Валленштейна (1634)</p> <p>Рассуждения о «методе» (Декарт, 1637)</p> <p>Реставрация королевской власти в Великобритании (1660)</p> <p>Отмена Нантского эдикта (1685)</p> <p>Основание Английского банка (1690)</p>	<p>Указ Б. Годунова запрещении крестьянского выхода (1601)</p> <p>Крестоцеловальная запись (1606)</p> <p>Первые полки иностранного строя (1632)</p> <p>Воссоединение России и Украины (1654)</p> <p>Указ против иностранных новшеств (1657)</p> <p>Вечный мир с Польшей (1686)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
Естественное право (Г. Греций, 1625)	<p>Логарифмы (Д. Непер, 1614)</p> <p>Теория чисел Ферма (1636)</p> <p>Аналитическая геометрия (Декарт, 1637)</p> <p>Дифференциальное и интегральное исчисления (Г. В. Лейбниц, И. Ньютон, 1670-е годы)</p>	<p>Изобретение телескопа (И. Кеплер, 1610)</p> <p>Изобретение суммирующей машины (Б. Паскаль, 1642)</p> <p>Законы маятника (Х. Гюйгенс, 1657)</p> <p>Изобретение вычислительной машины (Г. В. Лейбниц, 1673)</p> <p>Микроскоп (А. Левенгук, 1677)</p>
Политическая арифметика (В. Петти, 1683 годы)	<p>Закон всемирного тяготения (И. Ньютон, 1683)</p> <p>«Математические начала натуральной философии И. Ньютона (1684)</p> <p>Введение десятичных дробей (С. Стевин, 1685)</p>	<p>Паровой насос (Т. Севери, 1698)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1700	<p>Описание камеральной бухгалтерии (М. Пуэхберг, 1762)</p> <p>Смешанная проводка (Гельвиг, 1774)</p> <p>Простая бухгалтерия (Д.делла Гатта, 1774)</p> <p>Английская система счетоводства — критика двойной бухгалтерии (1796)</p>	<p>Закон о «дутьях» предприятий (Великобритания, 1719)</p> <p>Крах банка Дж. Ло (1720)</p> <p>Первый раздел Польши (1772)</p> <p>Лондонская фондовая биржа (1773)</p> <p>Декларация независимости североамериканских колоний (1776)</p> <p>Начало революции во Франции (1789)</p> <p>Третий раздел Польши (1795)</p>	<p>Манифест о вызове иностранцев в Россию (1702)</p> <p>Указ об учинении общей переписи людей податного состояния (1719)</p> <p>Запрещение ввозить сахар в Россию (1721)</p> <p>Восстание Е. Пугачева (1773)</p> <p>Первая книга по бухгалтерскому учету в России «Ключ коммерции» (1783)</p> <p>Введение крепостного права на Украине (1783)</p> <p>Русско-английский союзный договор (1795)</p> <p>Вступление на престол Павла I (1796)</p>
1800	<p>Американская (Журнал-Главная) форма счетоводства (Э.Дегранж, 1802)</p>	<p>Наполеон провозглашен императором (1804)</p>	<p>Присоединение Грузии (1801)</p> <p>Отмена пыток (1801)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
<p>Государствоведение (Коринг, 1730)</p> <p>Статистическая таблица (Анкерсен, 1740-е годы)</p> <p>Экономическая таблица (Ф. Кене, 1758)</p> <p>Теорема Байеса (1763)</p> <p>«Богатство народов» А. Смит (1776)</p> <p>Графический метод (А. Кром- ме, 1782)</p> <p>Теория народонаселения (Т. Р. Мальтус, 1798)</p>	<p>Закон больших чисел (Бернулли, 1713)</p> <p>«Энциклопедия, или тол- ковый словарь наук, ис- кусств и ремесел» (Д. Дидро, Ж. Д'Аламбер, 1751–1780)</p> <p>Теория горения (Лаву- азье, 1773)</p>	<p>Механические приспо- собления (А. Нартон, 1720)</p> <p>Промоотвод (1747)</p> <p>Хлопкопрядильные ма- шины (Харгревс, Арк- райт, Кромптон)</p>
<p>Факторы производства (Ж. Сей, 1803)</p> <p>Теория статистики Шлеце- ра (1804)</p>	<p>Основы теории чисел (К. Гаусс, 1801)</p>	<p>Пароход (Фультон, 1803)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1800	<p>Публикация первых фундаментальных трудов русских бухгалтеров (К. И. Арнольд, И. Ахматов, 1809)</p> <p>Появление счета «Реализация» (И. С. Кине, 1817)</p> <p>Зарождение науки — формулировка категорийного аппарата (Ф. Вилла, ломбардская школа, 1840)</p>	<p>Введена континентальная блокада (1806)</p> <p>Битва под Лейпцигом (1813)</p> <p>Открытие золота в Калифорнии (1844)</p>	<p>Присоединение России к континентальной блокаде (1807)</p> <p>Фридрихсгамский мир (1809)</p> <p>Выпуск первого внутреннего займа (1809)</p> <p>Священный союз (1815)</p> <p>Открытие ярмарки в Нижнем Новгороде (1817)</p> <p>Свод законов Российской империи (1832)</p> <p>Манифест о замене ассигнаций кредитными билетами (1843)</p>
1850	<p>Возникновение современного аудита (1854)</p> <p>Бухгалтерский учет как экономическая наука (Ж. Г. Курсель-Сенель - французская школа, 1860)</p> <p>Перманентный инвентарь (Э. Леоте, А. Гильбо, 1860)</p>	<p>Закон о регистрации корпораций с ограниченной ответственностью (1855)</p> <p>Провозглашение в Турине Итальянского королевства (1861)</p>	<p>Падение Севастополя (1855)</p> <p>Учреждение Государственного Банка (1860)</p> <p>Введение суда присяжных (1864)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
<p>Историческая школа права >. Савиньи, 1814)</p> <p>Анализ стоимости (Д. Рикардо, 1817)</p> <p>Моральная арифметика (И. Бентам, 1834) Статистика — наука о сред- них (А. Кетле 1835)</p>	<p>Основание органической химии (Либих, Пастер, Вант-Гофф, Дюма)</p> <p>Электромагнетизм (Фа- радей, Эрстед, 1831)</p>	<p>Механические станки (Брама, Модели, Уит- ворт) Двигатель высокого давления (Тревитик)</p> <p>Паровоз (Д. Стефен- сон, 1814) Телеграф (С. Морзе, П. Ф. Шиллинг)</p>
<p>Позитивное право (Йеринг, 1854)</p>	<p>Закон сохранения энер- гии</p> <p>«Происхождение видов» Ч. Дарвина (1859)</p>	<p>Электрический свет (Т. Эдисон, П. Н. Яб- лочков, А. Н. Ладыгин) Четырехтактный двига- тель</p> <p>Газовый двигатель (Лендар, 1860)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1850	<p>Разделение бухгалтерского учета на торговый и производственный (Готшалк, 1865)</p> <p>Синтез камеральной и патримональной бухгалтерии — константная бухгалтерия (Ф. Гюгли, 1870)</p> <p>Дифференциация счетов в логисмографии (Д. Чербони — тосканская школа, 1873)</p> <p>Зарождение балансоведения: экономический анализ (Штерн, Шер, Ляйтнер, Герстнер); юридический анализ (Байгель, Ремер, Порциг); популяризация (Губер, Брозюс, Шенвандт)</p> <p>Тройная (русская) бухгалтерия (Ф. В. Езерский, 1876)</p>	<p>Убийство А. Линкольна (1865)</p> <p>Революция в Японии (1868)</p> <p>Начало франко-прусской войны (1870)</p> <p>Торгово-промышленный кризис (1873)</p> <p>Самоликвидация Интернационала (1876)</p> <p>Берлинский Конгресс (1878)</p>	<p>Россия продает Аляску США (1867)</p> <p>Родился В. И. Ленин (1870)</p> <p>«Бесы» Ф. Достоевского (1870)</p> <p>Вышел перевод I тома «Капитала» К. Маркса (1872)</p> <p>Промышленный кризис (1873)</p> <p>Возникновение «Северного союза русских рабочих» (1876)</p> <p>Русско-турецкая война (1877-1878)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1880	<p>Иститут присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии (1880)</p> <p>Первый русский бухгалтерский журнал «Счетоводство» (А. М. Вольф, 1888) Сторнировочная запись (Беретти, 1889)</p> <p>Бухгалтерский учет как наука о контроле (Ф. Беста — венецианская школа, 1893)</p>	<p>Антимонопольный закон Шермана (США, 1890)</p> <p>Начало англо-бурской войны (1899)</p>	<p>Назначение Лорис-Меликова министром внутренних дел (1880)</p> <p>Основание группы «Освобождение труда» (1888) Положение об участковых земских начальниках (1889)</p> <p>Создание РСДРП (1898)</p>
1900	<p>Консолидированный баланс (А. Диксон, 1902)</p> <p>Первый международный конгресс бухгалтеров (1904)</p> <p>Балансовая теория (Н. С. Лунский, 1909)</p> <p>Международное признание карточных регистров (Э. Р. Вэленсуэло, 1911)</p>	<p>Гражданский кодекс Германии (1900)</p> <p>Мировой экономический кризис (1900-1903)</p> <p>Итало-турецкая война (1911-1912)</p>	<p>Промышленный кризис (1900–1903)</p> <p>Русско-японская война (1904-1905) Революция (1905-1907)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
Распределение рядов (К. Пирсон, 1895)	<p>Бактериологическая теория болезней (Л. Пастер, 1881)</p> <p>Электромагнитные волны (Герц, 1888)</p> <p>X-лучи (Рентген, 1895)</p>	<p>Дуговая сварка (Н. Н. Бенардос, 1882)</p> <p>Паровая турбина (Парсонс, 1884)</p> <p>Счетно-перфорационная машина (Г. Голлерит, 1888)</p> <p>Арифмометр (Однер, 1890)</p> <p>Радио (А. С. Попов, 1895)</p>
<p>Психологическая школа права (Л. И. Петражицкий, 1907)</p> <p>Стохастическая статистика (А. А. Чупров, 1909)</p>	<p>Квантовая теория (М. Планк, 1901)</p> <p>Теория радиоактивного распада (Резерфорд, 1903)</p> <p>Модель атома (Дж. Томсон, 1904)</p> <p>Специальная теория относительности (А. Эйнштейн, 1905)</p>	<p>Массовое производство самолетов, грузовиков</p> <p>Первая телепередача (Б.Л. Розинг, 1911)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1900	<p>Основы стандартности (Г. Эмерсон, Ч. Гаррисон, 1911)</p> <p>Теория калькуляции себестоимости (полная себестоимость — А. Кальмес, 1912)</p> <p>Экономология (Л. И. Гомберг, 1912)</p> <p>Интегральная форма счетоводства (Ж. Б. Дюмарше, 1914)</p> <p>Динамический баланс (Е. Шмаленбах, 1919)</p> <p>Органический баланс (Ф. Шмидт, 1922)</p> <p>Балансовый квадрат (Н. А. Блатов, 1926)</p> <p>Введение обязательной отчетности о прибылях и убытках в Великобритании (1929)</p> <p>Нормативный учет (Ч. Гаррисон, 1931)</p>	<p>Открытие Панамского канала (1914)</p> <p>Первая мировая война (1914-1918)</p>	<p>Ленский расстрел (1912)</p> <p>Первая Государственная Дума (1912)</p> <p>Объявление Германией войны России (1914)</p> <p>Революция (1917)</p> <p>Начало гражданской войны (1918)</p> <p>Декреты СНК о продразверстке и ликвидации неграмотности (1919)</p> <p>Кронштадтский мятеж (1921)</p> <p>НЭП (1921)</p> <p>Образование СССР (1922)</p> <p>Начало коллективизации и первой пятилетки (1927)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
		Камера для наблюдения за движением элементарных частиц (Ч. Вильсон, 1912)
Системы управления запасами (Ф. В. Гаррис, 1915)	Общая теория относительности (А. Эйнштейн, 1916)	
Гарвардский барометр (У. Персон, 1919)		
Теория индексов (И. Фишер, 1922)		Первая ГЭС в России (1921)
Нормативная школа права (Г. Кельзен, 1923)	Синтетический каучук (С. В. Лебедев, 1926) Волновая механика (П. Дирак, 1928) Открытие нейтрона (Дж. Чедвик) и позитрона (К. Андерсон, 1932)	

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1900	<p>Директ-костинг (Ч. Кларк, 1933) Новые принципы оценки (ФИФО, ЛИФО, 1938)</p> <p>Макроучет (Стоун, 1940)</p>	<p>Начало второй мировой войны (1939)</p>	<p>Введение обязательного изучения русского языка на территории СССР (1938) Начало Великой Отечественной войны (1941)</p>
1850	<p>Журнально-ордерная форма счетоводства (И.С. Резниченко, 1952) Учет затрат по центрам ответственности (Д. Хиггинс, 1952) Совет по принципам бухгалтерского учета (США, 1959)</p>	<p>Война в Корее (1950) Социалистический интернационал (Лондон, 1951) Водородная бомба (США, 1952) Европейская конвенция по правам человека (1954) Образование ЕЭС (1957)</p>	<p>Атомная бомба (1950) Умер И. Сталин (1953) Возвращение совнархозов (1957)</p>
1960	<p>Отчет о движении денежных средств (1960)</p>	<p>Предоставление независимости колониям (1960) Возведение Берлинской стены (1961) Карибский кризис (1962) Война во Вьетнаме Пражская весна (1968)</p>	<p>Полет В. Терешковой (1963) Смещение Н.Хрущева (1964)</p>
1970	<p>Моделирование (Э.К. Гильде, 1970) Создание Комитета по разработке учетных стандартов в Великобритании (1970) Создание Комитета по МСФО (IASC, 1973)</p>	<p>Китай принят в ООН (1971) Программа ООН по защите окружающей среды (1972) Переворот в Чили (1973) Основание Майкрософт (1975)</p>	<p>XXIV съезд КПСС — «развитый социализм» (1971) Начало строительства БАМа (1974)</p>

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
<p>Макроанализ (Д. М. Кейнс, 1936) Межотраслевой баланс (В. В. Леонтьев, 1936)</p> <p>Линейное программирование (Л. В. Канторович, 1939)</p>	<p>Полупроводниковые триоды (1948)</p>	<p>Промышленные роботы Реактивные самолеты ЭВМ (1944) Электронный микроскоп</p>
<p>Лондонская фондовая биржа создает компенсационный фонд для защиты инвесторов (1950)</p> <p>Социологическая школа права (Р.Паунд, 1959)</p>	<p>Открытие структуры ДНК (Ф. Крик, Д. Уотсон, 1953)</p>	<p>Первая ЭВМ в России (1950) Первая АЭС (Россия, 1954)</p> <p>Видеомагнитофон (1954) Искусственный спутник Земли (1957)</p>
<p>Теория массового обслуживания (Д.Шелтон, 1960) У. Росту – Стадии экономического роста (1963) Метод Дельфи (Ренд Корпорейшн, 1969) М. Джилас «Теоретическая критика современного социализма» (1969)</p>	<p>Пересадка легкого человеку (Дж.Д. Харди, 1963) Пересадка сердца (К.Барнард, 1967) Открытие пульсара (1967) Искусственное оплодотворение яйцеклетки вне тела человека (1969)</p>	<p>Полет Ю. Гагарина (1961)</p> <p>Полупроводниковый калькулятор. Опволоконный кабель (Ч.Као, Дж.Хокем, 1966) Высадка человека на Луну (1969)</p>
<p>Д.Белл «Пришествие постиндустриального общества» (1973)</p> <p>Э. Шумахер «Мало – это прекрасно» (1973)</p> <p>К.Линдблом «Политики и рынки» (1976)</p>	<p>Клонирование кролика (Д. Браунхолл, 1975)</p> <p>Определено время жизни нейтрона (1978)</p>	<p>Луноход-1 (1970) Микропроцессор (1971) Мгновенное цветное фото Полароид (1972) Персональный компьютер в продаже (1975) Орбитальная космическая станция (СССР, 1977)</p>

Период	Бухгалтерский учет	Мировая история	История России
1970	Четвертая Директива ЕЭС — европейские стандарты отчетности (1978)	Объединение Вьетнама (1976) Падение режима Пол Пота (1979)	
1980	Формирование Консультативной группы в Комитете по МСФО (1981) Лондонская фондовая биржа рекомендует к применению МСФО(1984)	Начало войны в Афганистане (1980) 1985 — год террора (700 терактов) Запуск программ СОИ (США, 1985) Комета Галея (1986) Всемирный экономический кризис (1987) Разрушение Берлинской стены (1989)	Умер Л.Брежнев (1982) Авария на Чернобыльской АЭС (1986) Начало перестройки (1987) Вывод советских войск из Афганистана (1988)
1990	Новый план счетов (Россия, 1991) Временные правила аудиторской деятельности в РФ (1993) ЕЭС рекомендует к применению МСФО(1995) Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (1996) Создание Института профессиональных бухгалтеров России (1997) Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО (Россия, 1998) Новый план счетов (Россия, 2000)	Объединение Германии (1990) Операция «Буря в пустыне» (1991) Создание Шенгенской зоны (1992) Война в Югославии (1992)	«Парад суверенитетов» — начало распада СССР (1990) Августовский путч (1991) Приватизация, ваучеры, либерализация цен Восстановление храма Христа Спасителя (1997) Финансовый кризис (1998)

* Составила И. А. Смирнова.

Экономика Статистика	Естествознание Точные науки	Техника
		Мобильный телефон (Арабские Эмираты)
Законы о снижении налогов в США (1981)	Зарегистрирован СПИД (1981) Искусственная хромосома (1983) Пересадка искусственного сердца (США, 1982)	Первый IBM PC (1981) Мягкая посадка на Венеру (1982) Компьютерный вирус (1983) Орбитальная станция «Мир» (1986) Ноутбук (1986) Браузер для чтения информации из сети Интернет (1989)
Нобелевская премия Р. Козу за разработку теорий транзакционных издержек и прав собственности (1991)	Эпидемия лихорадки Эбола (Заир, 1995) Открытие нового вида материи — Бозе-Эйнштейна (1995) Клонирование овцы (1997)	Электронная почта, электронные конференции Видеофон(1991) Томагочи (1997)

Оглавление

Введение	3
Глава 1. ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТ ИЗУЧЕНИЯ	5
1.1. Зачем люди изучают историю.	5
1.2. Основные этапы развития бухгалтерского учета	6
1.3. Бухгалтерский учет как наука	12
1.4. Структура современного бухгалтерского учета	14
Глава 2. УЧЕТ В ДРЕВНЕМ МИРЕ. ВОЗНИКНОВЕНИЕ И ПРЕОБЛАДАНИЕ НАТУРАЛИСТИЧЕСКОЙ КОНЦЕПЦИИ В УЧЕТЕ	16
2.1. Учет в первобытном обществе.	17
2.2. Египет	19
2.3. Месопотамия	21
2.4. Греция	23
2.5. Эллинизм	26
2.6. Рим	28
Глава 3. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СРЕДНИЕ ВЕКА. РАЗВИТИЕ СТОИМОСТНОЙ ПАРАДИГМЫ	34
Глава 4. РЕНЕССАНС И ЗАРОЖДЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ	43
Глава 5. РАСПРОСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ В ЕВРОПЕ (XV в. - ПЕРВАЯ ПОЛОВИНА XIX в.)	57
5.1. Цель бухгалтерского учета	57
5.2. Методология учета.	59
5.3. Техника бухгалтерского учета	67
5.4. Формирование отраслевых систем бухгалтер- ского учета	69
5.5. Регулирование бухгалтерского учета	72

Глава 6. УЧЕТ СТАНОВИТСЯ НАУКОЙ (XIX в. - НАЧАЛО XX в.)	75
6.1. Возникновение науки об учете в Италии	75
6.2. Развитие экономической теории бухгалтерско- го учета во Франции.	88
6.3. Немецкая школа бухгалтерского учета.	93
6.4. Учет и аудит в Англии.	103
Глава 7. УЧЕТ В РОССИИ	111
7.1. Эволюция учета до реформ Петра I (862 — 1700 гг.)	111
7.2. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России.	118
7.3. Распространение в России двойной записи	120
7.4. Бухгалтерский учет в пореформенной России	122
Глава 8. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ЗА РУБЕЖОМ. XX в. _____	140
8.1. Бухгалтерский учет в Германии.	140
8.2. Бухгалтерский учет во Франции.	151
8.3. Учет в США и англоязычных странах. XX в	165
Глава 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СССР	187
9.1. Учет в эпоху военного коммунизма (1917— 1921 гг.)	187
9.2. НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921—1929 гг.)	190
9.3. Учет при социализме (1930 - 1990 гг.)	205
Глава 10. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ XXI ВЕКА	222
10.1. Развитие теории бухгалтерского учета	223
10.2. Изменения в структуре бухгалтерского учета	227
10.3. Профессиональное суждение как средство ре- гулирования бухгалтерского учета	233
10.4. Формирование новой профессии	238
Список литературы	246
Приложение.	251

Учебник

Соколов Ярослав Вячеславович
Соколов Вячеслав Ярославович

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Заведующая редакцией *М. М. Засыпкина*
Младший редактор *И. П. Елкина*
Художественный редактор *Н. А. Щепетнова*
Технический редактор *И. В. Завгородняя*
Корректоры *Н. Б. Вторушина, Н. П. Сперанская*
Компьютерная верстка *Е. А. Федоровой*
Оформление художника *А. А. Алексеева*

ИБ № 4394

Подписано в печать 08.12.2003.

Формат 60x88 1/16- Гарнитура «Таймс». Печать офсетная.

Усл. п. л. 16,66. Уч.-изд. л. 15,96. Тираж 3000 экз. Заказ 222. «С» 033

Издательство «Финансы и статистика»
101000, Москва, ул. Покровка, 7
Телефон (095) 925-47-08, 925-35-02,
факс (095) 925-09-57
E-mail: <http://www.finstat.ru>

ГП Псковской области «Великолукская городская типография»
Комитета по средствам массовой информации.
182100, Великие Луки, ул. Полиграфистов, 78/12
Тел./факс: (811-53) 3-62-95
E-mail: VTL@MART.RU