Бухгалтерский учет

От истоков до наших дней

Я. В. Соколов

ЮНИТИ

Я.В. СОКОЛОВ

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ОТ ИСТОКОВ ДО НАШИХ ДНЕЙ

Рекомендовано Государственным комитетом Российской Федерации по высшему образованию в качестве учебного пособия для студентов экономических специальностей высших учебных заведений

Москва
"Аудит"
Издательское объединение "ЮНИТИ"
1996

ББК 65.052я73
С59

Рецензенты:
кафедра бухгалтерского учета С.-Петербургского университета экономики и финансов
и д-р экон. наук проф. *В.И. Подольский*

Главный редактор издательства *Н.Д.Эриашвили*

Соколов Я.В.

С59 Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. — М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.: ил.
ISBN 5-85177-017-1.

В книге прослеживается эволюция учетной мысли с момента ее возникновения до наших дней. Автор показал и проанализировал огромное число бухгалтерских приемов, большинство из них может успешно применяться в нашей стране.

Многие годы бухгалтерская наука была оторвана не только от научных достижений Запада, но и от старой русской бухгалтерской школы. Поэтому отдельные учетные задачи, традиционные для стран с рыночной экономикой, до недавнего времени были незнакомы российскому бухгалтеру.

Для студентов и преподавателей экономических специальностей, а также для специалистов в области бухгалтерского учета, ищущих нетривиальных решений хозяйственных ситуаций и желающих понять суть происходящих в нем перемен.

С $\frac{0605010205-013}{T08(03)-96}$ 45–94

ББК 65.052я73

ISBN 5-85177-017-1

© Я.В. Соколов, 1996

Ярослав Вячеславович Соколов — доктор экон. наук, профессор, зав. кафедрой С.-Петербургского торгово-экономического института, член Методического совета по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов РФ, действительный член Международной академии историков бухгалтерского учета.

Научные интересы Я.В.Соколова связаны прежде всего с проблемами теории и истории учета. Им написано и опубликовано более 200 научных трудов, многие из которых переведены и изданы в США, Великобритании, Китае, Польше и др.

Широко известны книги Я.В.Соколова: "История развития бухгалтерского учета", (1985) и "Очерки по истории бухгалтерского учета", (1991).

Бухгалтерский учет в меняющемся мире

Вместо предисловия

Мы хотим взять из прошлого огонь,
а не пепел.

Жан Жорес

История всегда привлекала людей. Каждому человеку важно знать историю своей Родины, своей семьи, своей науки. Это понимали многие поколения. Теперь, в век научно-технической революции, это положение становится особенно важным. Мы стали понимать, что история позволяет: 1) раскрыть динамику протекающих процессов, описать их закономерности; 2) представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития; 3) рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий; 4) проследить смену общих концепций; 5) показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений, раскрыть «драму идей»; 6) научить специалистов объективно оценивать новое или то, что предлагается под видом последнего понимать; 7) 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); 8) оставить будущим поколениям научное наследство и облегчить тем самым им поиск новых идей; 9) освоить технику научного предвидения; 10) привить себе, коллегам, ученикам и близким чувство любви и гордости за свою профессию; 11) открыть многовековые тайны, ибо бухгалтерские документы вскрывают подлинную историю: патриот афинской демократии Демосфен получал деньги от персидского царя (на них он купил себе дом, а остальные средства отдавал в рост); руководители народного ополчения Минин и Пожарский вели в бой не столько восставшие массы, 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 после своей смерти якобы продолжала получать заработную плату. Этот список может быть продолжен. Помимо всего прочего иногда так хорошо «забиться 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. В самом деле, если вы проживете 100 лет, то это все-таки мало, хочется пожить больше, познакомиться с Колумбом и

поговорить с Сократом, решить, стали ли люди вообще и бухгалтеры в частности лучше или хуже. История позволяет нам сделать это.

Вопрос об изучении истории науки не вызывает сомнений. Более того, степень развития науки определяется уровнем изученности ее истории*. Но тут мы подходим к тому, как возникла сама наука.

Наука начиналась с воображения. Если человек силой воображения увидел квадрат, просто квадрат, а не какой-то, где-то существующий конкретный квадрат, он уже на пути научного мышления. Подлинная наука априорна. Квадрат, данный воображением, должен служить эталоном для анализа всех реально существующих квадратов.

Во все времена при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что со временем стало не только возможным, но и необходимым выявить и описать. Это общее можно назвать *категориями*. Общее знание, сформулированное в форме категорий, отделившись, так же как числа от реальных предметов, получило самостоятельное значение. Знание, использующее категории, становится наукой. Бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, как счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара. Эти категории в своих первоистоках имели началом хозяйственную деятельность, проходившую в каких-то эргастериях, латифундиях, в лавках купцов и в конторах менял. По мере экономического развития они трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятельности деловых людей, инженеров, администраторов. Дух эпохи также оказывал огромное, иногда всепоглащающее влияние на содержание и структуру учета. Часто науку представляют в виде буксира, тянущего за собой баржи практики. Это верно лишь частично. Науки, в их полном и глубоком смысле, ценны сами по себе, независимо от того, чем они нагружены и какие тяжести тянут. При этом границы наук размыты, и никогда нельзя точно сказать, где заканчивается бухгалтерский учет и начинается право или политическая экономия, или статистика, или какая-либо другая наука. Но это не значит, что нет самостоятельных наук. И нет ничего более ошибочного, чем сводить бухгалтерский учет к праву, экономике, статистике и т. п.

Все науки можно классифицировать или по предмету (Кант), или по методу (Риккерт), или по цели (Богданов). У бухгалтерского учета есть свой

---

* До сих пор на вопрос, когда возникла бухгалтерия, возможны три ответа: 6000 лет тому назад, в тот момент, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни; 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли и началось описательное осмысление учета, и, наконец, 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции. Эти три ответа — три разных обобщения того, что такое бухгалтерия: 6000 лет тому назад учет возник как практическая деятельность, как *счетоводство*, как средство понимания хозяйственного процесса, как его язык; 500 лет — как предмет литературного обсуждения, как часть литературного языка; 100 лет он существует как самостоятельная наука — *счетоведение*, как средство понимания учета, как язык счетоводства. С этого последнего момента счетоводство и счетоведение существуют параллельно и самостоятельно.

предмет — факты хозяйственной жизни, свой метод — моделирование и свои цели — обеспечение сохранности ценностей и выявление результатов хозяйственной деятельности.

Сами бухгалтеры всегда, с той или иной степенью успешности, решали три задачи: 1) сделать учет максимально информативным и точным; 2) добиться его простоты и дешевизны и 3) получить своевременную информацию о фактах хозяйственной жизни. Однако эти задачи в значительной мере взаимоисключают друг друга и поэтому учет никогда не был исчерпывающе информативным, достаточно точным, общедоступно простым и действительно дешевым и своевременным. Эта несовместимость была замечена довольно давно. Интересы собственника, администратора, служащих, подотчетных лиц, кредиторов и дебиторов — противоречивы, и эти противоречия с неизбежностью находят отражение в учетных регистрах. Поэтому всегда кто-нибудь был недоволен учетом, а поскольку обиды персонифицируются, ругали бухгалтера. Но обиды и критика — лучший стимул в развитии нашей науки и нашего дела. Так, если взять всю историю бухгалтерского учета, обратиться к его началу, а начало — это «не чистое ничто, — как писал Г. Гегель, — а такое ничто, из которого должно произойти нечто» [Гегель, с. 57], то можно проследить, как меняется это ничто, как оно приобретает самые разнообразные формы и как эти формы и их смена обусловливаются объективными причинами, присущими хозяйственному процессу, и, что особенно важно подчеркнуть, как эти формы интерпретируются бухгалтерами, как они «укладываются» в те или иные теоретические построения ученых, т. е. как это «ничто» превращается в «нечто». Сказанное приводит к важному выводу: нет и не может быть одной единственно верной теории, единственно возможной системы категорий, способной объяснить весь комплекс проблем, все вопросы, которые жизнь задает людям. Существующее разнообразие нельзя замалчивать, напротив, его надо всячески подчеркивать и исходить из него. При этом нельзя забывать, что любое теоретическое построение, более того, любая бухгалтерская категория, любой счет и отражают, и в значительной степени скрывают интересы тех или иных лиц, занятых в хозяйственном процессе. Это не значит, что каждая группа таких лиц несет свою истину. Истина одна, но искажений ее множество. И подлинный бухгалтер — судья тех, кто участвует в хозяйственном процессе, и потому должен понимать и уметь видеть искажающие тенденции, заложенные в учетной методологии, а поняв их, он должен совершить *редукцию*, т. е. увидеть за документами интересы собственника, администратора, служащих, подотчетных лиц, кредиторов и дебиторов. Для этого достаточно по каждому факту хозяйственной жизни ответить на семь вопросов: что, где, кто, кому, когда, зачем, как. *Что* составляет предмет факта хозяйственной жизни (как его оценить), *где* место совершения сделки и как распределяется риск, *кто* несет расходы, *кому* необходимо платить или отгружать ценности, или оказывать услуги, *когда* возникают права и обязательства, *зачем* их необходимо получать и выполнять и *как* получать и выполнять, т. е. в

какой форме. При этом бухгалтеру необходимо всегда помнить, что описания (интерпретации) фактов хозяйственной жизни могут быть разнообразными. Например, одно и то же число четыре только в десятичной системе счисления можно представить: 4, $\sqrt{16}$, 2^2, 5−1, 6−2, 3+1 и т. д. Точно так же жизнь дает практически бесконечный ряд выражения любой идеи. Однако множество теорий, их категорийный аппарат и разнообразие его форм не мешают найти их общее описание*.

Этот вывод приводит к заключению о невозможности дать одну законченную и единственно правильную реконструкцию подлинного процесса развития учетных идей. Все, что мы можем и должны сделать, это описать различные подходы к такой реконструкции, дать обзор сделанных интерпретаций, и в этом концептуальном спектре идей, сравнивая и анализируя различия, вскрыть причины неодинакового понимания людьми того, что было, с тем чтобы найти наиболее правдоподобные ответы относительно того, что будет.

История бухгалтерского учета — это поиск разумных ответов. Иногда он шел успешно, порой приводил к разочарованию, люди впадали в заблуждения, однако, осознав это, начинали поиск заново. История учета — это не путь от победы к победе, а летопись его взлетов и падений.

Время от времени издавались фундаментальные книги, в которых торжественно излагалось «ничто», выдаваемое за нечто; эти книги надолго становились маяками, ведущими в тупик нашу науку, ибо «ученые, — как шутил А. Франс, — весьма часто отличаются от нормальных смертных способностью восхищаться многословными и сложными заблуждениями». Чтобы не забывать хорошее и не восхищаться сомнительным, бухгалтеры, формируя научные категории, начали изучать историю своего дела, своей науки**. Они по-разному понимали ее, и мы отметим несколько типичных подходов:

философский, наиболее яркие его представители у нас — Ф.В. Езерский и Я.М. Гальперин, на западе — А. Хаар. Сущность этого подхода заключается в том, что авторы пытались осмыслить ход исторического развития и выяснить, какие законы управляют этим развитием. Несмотря на важность такого подхода, до сих пор это направление было самым неудачным. Ф.В. Езерский, Я.М. Гальперин и А. Хаар строили схемы, в которые закладывались некоторые факты из истории учета, «чтобы волны былого поили их бред» (Бодлер), но сами схемы были нужны авторам только для доказательства совершенства тройной бухгалтерии или оперативно-балансового учета;

---

* Для этого используются средства анализа и синтеза. Анализ раскрывает структуру теории, представляет знание, синтез показывает функции, которые выполняет теория, позволяет понять ее. Применительно к фактам хозяйственной жизни анализ рассматривает их изнутри, синтез — извне.

** Занялись они этим не сразу. Много веков бухгалтеры не интересовались своей историей. Они думали, что если «ни одно событие в прошлом не имеет сколько-нибудь существенного значения» (Т. Б. Маколей), то незачем и заниматься трудным и никчемным делом. Только с начала XX в. зародился научный интерес к истории учета.

документальный, в противоположность первому направлению авторы, работавшие в области истории учета, вместо выводов и теорий, вместо схем эволюции предпочитали излагать факты. Так, О.О. Бауэр просто издавал тексты старинных книг по учету и, как правило, воздерживался от комментариев. Велика заслуга в этой области В. Ф. Широкого, изучавшего документы и книги XVIII столетия. На Западе в этом направлении много сделали Б. Пенндорф, Ф. Мелис, Р. де Рувер, Г. де Кройкс, Э. Стевелинк, В. Стон; в целом это позитивистское направление может много помочь в сборе материалов и очень мало — в их осмыслении;

синтетический, авторы обобщали фактический материал с помощью какой-нибудь философской концепции. Это направление как бы синтезирует первые два. Изложение фактов учета дается на фоне истории развития общества. В этом плане писал А. М. Галаган. Сначала он излагал историю учета в духе О. Конта, потом — М. Н. Покровского. Более удачными были работы двух видных историков учета: Н. С. Помазкова и А. И. Лозинского, показавших различные факты истории учета исходя из марксистского понимания исторического процесса. Вместе с тем надо отметить, что ни А. М. Галаган, ни Н. С. Помазков, ни А. И. Лозинский никаких новых фактов не установили; из зарубежных авторов известны: К. П. Кейль, Г. Д. Элридж, Э. Перагэлло, К. Г. Деметреску, Р. Теофанович, Ф. Гертц;

аналитический, авторы излагают историю не всего учета, а отдельных его категорий. На Западе видными представителями такого метода были: А. Ч. Литтлтон, Б. С. Ямей, у нас — Н. Р. Вейцман. Разновидностью этого направления можно считать попытки проследить развитие идей, связанных с интерпретацией двойной записи. Здесь надо назвать таких авторов, как Ж. А. Фламминк, М. Чатфильд, Р. Олотт и М. Ездимирович.

При любом подходе перед историком встает вопрос об источниках.

Если мы рассматриваем бухгалтерский учет как практическую деятельность (счетоводство), то решающее значение приобретают подлинные учетные документы. Они почти все погибли. Люди бережно хранят письма Наполеона, но никто не хранит учетные книги мастерских, магазинов и меняльных контор. К счастью, в немногочисленных архивах мы находим иногда чудом уцелевшие следы бухгалтерской старины. На наших глазах старые документы передают в утиль, книги — в макулатуру; из памяти людей исчезают факты огромного значения; многое сознательно или бессознательно скрывается. Все, что дошло до нас по истории практической организации учета, носит в значительной части случайный характер. И тем не менее есть историки-позитивисты, о которых писал А. Франс, с гордостью говорящие, что «мы просто-напросто издаем тексты. Мы придерживаемся буквы. Одна лишь буква есть нечто ценное и определенное. Мысль не существует, все идеи — фантазии». Однако в отличие от позитивистов мы полагаем, что вне идеи самые ценные документы, самые лучшие факты ничего не стоят, ибо и без документов история идей не пресечется, мы не утратим своего самосознания, не забудем, где и когда живем, чем занимаемся.

Если мы изучаем бухгалтерский учет как науку (счетоведение), то положение несколько облегчается, так как ее историю можно писать по опубликованным работам. Однако в этом лабиринте книг и журнальных статей так трудно отделить то, что имеет значение для веков, от того, что представляло сиюминутный интерес для незнакомых нам современников. Еще труднее решить, когда социальный заказ повлиял на развитие учета и когда последний был двинут вперед мощным усилием человеческой мысли. И уж совсем трудно разобраться в том, кто был первым в решении той или иной проблемы, кому принадлежит приоритет.

Сравнивая практическую деятельность в области учета с его научной разработкой, можно сделать много ценных и важных наблюдений. К сожалению, все, за очень незначительным исключением, излагали историю учета до Л. Пачоли по памятникам древности (документам), а после — по книгам и журнальным статьям. В какой степени теоретические работы отражали на протяжении веков практику, как сильно было влияние науки на будни учета, остается загадкой. Полностью ее решить не удастся, но попытаться понять ее можно и нужно.

Но каков бы ни был подход к написанию истории бухгалтерского учета, он представляет большой интерес, и может быть поэтому сейчас во многих странах бухгалтеры включились в поиск древних записей, старинных книг, анализ своеобразных идей. С каждым днем появляется все больше и больше публикаций, связанных с историей бухгалтерского учета. Почти все профессиональные журналы (а их множество) помещают статьи по истории учета, созданы четыре специальных журнала — *The Accounting Historians Notebook, The Accounting Historians Journal, Accounting Business and Financial History* и *Accounting History Newsletter,* посвященных только проблемам эволюции бухгалтерских знаний, сформирована и успешно работает Академия истории бухгалтерского учета (АИБ), объединяющая усилия специалистов многих стран. Активная работа по изучению истории бухгалтерского учета ведется за рубежом во многих университетах.

Все это позволяет, как говорил К. Ясперс, «осветить нашу собственную ситуацию в рамках мировой истории. Задача исторической концепции — способствовать осознанию современной эпохи. Она показывает нам наше место в ней» [Ясперс, с. 99]. Понимание места в нынешней ситуации вызвало интерес к истории учета в нашей стране. Все больше счетных работников ищут в старинных книгах ответы на вопросы, связанные с учетом акций, облигаций, дивидендов, векселей и т. п.

Но главное даже не в этом. Люди начали осознавать, что изучение истории поднимает престиж профессии, облегчает понимание практических проблем, ставит новые вопросы, выдвинутые жизнью, прививает любовь к бухгалтерскому учету, ибо чтобы дело стало настоящим *Делом*, чтобы маляр стал художником, каменщик — зодчим, конторщик — бухгалтером, делу надо придать немного поэзии, умножить знание на мечту.

Глава 1

Периодизация развития бухгалтерского учета

Любая периодизация — это всего лишь прием, способ придать повествованию его особый ритм.

Пьер Вилар

Один из самых видных историков нашей науки Э. Стевелинк писал: «Обобщенное исследование истории бухгалтерского учета только зарождается» [Stevelinck, 1982, с. 1]. Большинство попыток обобщения связано с классификацией этапов развития учета. Однако периодизация, которой иногда придается слишком большое значение, на самом деле нужна только для лучшего изложения и уяснения параллельных событий. Нам известно множество подходов к решению проблемы применительно к истории бухгалтерского учета. Посмотрим, насколько они были удачны.

Знаменитый экономист К. Родбертус (1870) всю историю учета делил на два этапа — натуральный (докапиталистический) и стоимостный (капиталистический). Этот подход был неудовлетворителен, так как: 1) классификация развития учета подменялась внешними обстоятельствами; 2) стоимостный учет связан с товарным, а не с капиталистическим хозяйством; 3) остается не ясным, с какого момента следует начать отсчет стоимостного учета. Однако при столь обобщенной периодизации Родбертус обходит сложности, связанные с выделением различных учетных парадигм.

Выдающийся итальянский ученый Дж. Чербони (1873) выделял четыре этапа: 1) древний мир — отсутствие позитивных методов для становления учетной мысли; 2) от Л. Фибоначчи до Л. Пачоли — эпоха коммерческой арифметики; 3) от Л. Пачоли до Ф. Виллы — становление двойной бухгалтерии и 4) возникновение и развитие научной бухгалтерии [Коммерческое образование, 1912, с. 418]. В таком подходе чувствуется предпочтение автора концептуальным проблемам учета. Однако в целом эта периодизация смешивает признаки. Решающим признается вклад Фибоначчи (1170—1228), основная заслуга которого сводится к пропаганде арабских цифр. Следовательно, все, что было до начала XIII в., лишено какого-либо развития, но это заблуждение автора. Заслуживают внимания и оправдания выделение двух этапов, связанных с генезисом двойной бухгалтерии: от Пачоли до Виллы — становление науки и от Виллы — развитие науки о бухгалтерском учете (счетоведения).

Один из видных французских экономистов и бухгалтеров — Леон Сэй (1883) — выделял четыре этапа в развитии учета: 1) мнемонический, который распадался на два периода — устный, когда «бухгалтер» должен был просто все сохранять в памяти, и символический (дописьменный), когда записи делались зарубками на бирках, узелками на веревках и т. п. (в обоих случаях уже был счет, но не было письма)*; 2) униграфический — простая бухгалтерия; 3) диграфический — двойная бухгалтерия и 4) логисмографический. Последний этап был развит итальянцами, и как считал Сэй, «итальянские счетоводы стоят гораздо выше счетоводов других наций» [Цит.: Счетоводство, 1890, с. 377]. (Но по работам Сэйя незаметно, чтобы он восторгался и пропагандировал идеи Чербони.) Эта классификация путает основания: первый этап выделен по типу регистрации, а два последующих — по парадигмам, причем последний включает одну из форм двойной бухгалтерии.

Следующая периодизация принадлежит Ф.В. Езерскому (1908), который видел цель учета в максимальном увеличении точности записей; под точностью он понимал полное исключение регистрационных и арифметических ошибок. Каждый последующий этап развития учета приближен к данной цели. Таких этапов было семь: 1) перечетный, при котором составлялась только опись имеющихся ценностей (вещей); 2) перечетный долговой — помимо учета вещей велся учет личных счетов-расчетов (ресконтро); правильность записи контролировалась путем сопоставления инвентарной описи и ресконтро; 3) простой — записи контролировались только путем сопоставления встречных оборотов, которые еще не составляют единой замкнутой системы; 4) двойной итальянский — вся регистрация и подсчеты контролировались системным путем с помощью двойной записи; 5) английский — контроль усилился за счет специальных приемов, вводимых в систему учета; 6) соединенный двойной и английский — предполагалась комбинация контрольных моментов из двух предыдущих этапов; 7) русский тройной — если у двойной итальянской было только два признака верности (дебет и кредит), то в русской их девятнадцать [Езерский, б. г., с. 7]. Основным пороком данной классификации было желание автора выдать свое изобретение (тройную бухгалтерию) за последнее достижение, «венец» всей эволюции учетной мысли. Однако был и еще один недостаток, обусловленный явным преувеличением роли точности записи. Для Езерского бухгалтерия создавалась не ради каких-то хозяйственных целей, а напротив, ее существование он видел в ней самой, а точность записей была превращена в самоцель [там же, с. 7].

А.П. Рудановский (1925) выделял два этапа — статистический и бухгалтерский. Первый включал все, что было до появления двойной записи. Второй возник после того, как в систему счетов простой бухгалтерии

---

* Мнемоническая запись относилась к учету инвентаря (имущества) и расчетов. Б. Пенндорф, говоря об учете расчетов, утверждал, что долгое время учитывалась только дебиторская задолженность.

включили счета собственника. Такой подход носил слишком общий характер и фетишизировал двойную бухгалтерию как единственно возможную. На самом деле бухгалтерский учет отличается от статистики субъектом наблюдения. В первом случае это собственник средств, во втором — стороннее по отношению к этому собственнику лицо.

Примером четко выделенного признака может служить разработка Антона Хаара (1926), который видел пять этапов: 1) бухгалтерия без заключительной инвентаризации и заключительного баланса; 2) пробный баланс без инвентарной описи (составлялся только для выверки записей и подсчетов); 3) баланс без инвентаризации (заполнялся с целью определения суммы капитала, но нерегулярно); 4) статический (имущественный) баланс представлялся в строго определенные отчетные периоды и на основе инвентаризации; 5) динамический (финансовый) баланс служил для определения суммы прибыли [Haar]. Легко заметить, что Хаар, подобно Езерскому, преследовал одну цель — обратить внимание на новейшее достижение учетной мысли — динамический баланс Шмаленбаха. Такая периодизация искажает развитие учета, изображает его как поступательный процесс (от победы к победе), тогда как реальное развитие учета — это скорее «цепь поражений и обид» (А. Ахматова). Вместе с тем подход Хаара показывает, как четкое выделение признака одновременно приводит и к обеднению периодизации. В самом деле, при таком подходе оказывается, что вне баланса нет бухгалтерии. Это ошибочно по отношению ко многим векам учета до возникновения баланса и по отношению к учетной информации, не включенной в баланс.

Подход, близкий к классификации Ф.В. Езерского, мы встречаем у К. Лейерера (1928). Основную цель учета он сводил к обеспечению максимальной точности экономической информации. Лейерер разграничивал этапы по методам, подтверждающим достоверность учетных записей: 1) механический — достоверность гарантировалась самой записью, например зарубкой на дереве; 2) формальный (Древний Рим — Средневековье) — третьими лицами; 3) адаптивный — достоверность записи присуща самой бухгалтерии. Это стало возможным благодаря двойной записи, обеспечивающей автоматический контроль регистрации фактов хозяйственной жизни [Вестник ИГБЭ, т. 1, с. 1046]. Если первый этап подчеркивал факт фиксации, то второй предполагал подтверждение факта третьими лицами. Таким образом, этапы выделялись по однородным признакам: первый — по технике регистрации, второй — по отношению сторонних лиц (юридический принцип) и, наконец, третий — обосновывался внутренней логикой самих учетных записей.

А.М. Галаган (1928), опираясь на закон трех стадий О. Конта, отметил три момента в развитии счетной идеи: 1) теологический, к которому он относил все теории, связанные с персонификацией счетов, т. е. бухгалтер олицетворял учетные объекты, делал их как бы одушевленными; самым ярким выразителем этого этапа был Л. Пачоли; 2) метафизический, когда для объяснения вводятся различные искусственные конструкции, призванные

раскрыть якобы существующие, а на самом деле отсутствующие причинно-следственные связи; крупнейшими представителями этого направления по Галагану были Ф. Вилла (1840), Д. Чербони и Л.И. Гомберг; 3) позитивный, включавший структурно формальное описание учетных процедур. В этом случае авторы отказывались от поиска причинно-следственных связей и от содержательного истолкования учетных идей; видными идеологами этого направления были Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше, И.Ф. Шер [Галаган, 1928, с. 200]. Периодизация Галагана интересна тем, что четко высвечивала интеллектуальную сторону бухгалтерского учета. Однако это преимущество было и ее слабой стороной, так как все, что оставалось за пределами теории учета, не попадало в сферу анализа развития бухгалтерии.

Интересную классификацию дал Д.Б. Стернинсон (1936). Он считал, что развитие учета прошло пять этапов: 1) инвентарно-натуральный, 2) инвентарно-денежный, 3) расчетный, 4) простая бухгалтерия, 5) балансовый учет [Стернинсон, с. 4—5]. Основным достоинством такой периодизации следует признать выделение двух периодов: инвентарно-натурального и инвентарно-денежного, между ними лежит появление монеты (V в. до н. э.). Конечно, это был огромный переворот в учете. Однако есть все основания предполагать, что появление денег долго не приводило к денежному измерению натурального инвентаря, а это значит, что подобный подход еще требует дополнительного изучения. Расчетный этап — ресконтро, не мог возникнуть вслед за денежным, так как расчеты далеко не всегда выполнялись деньгами. Интересно заметить, что четыре последних этапа Хаара как бы сжаты в классификации Стернинсона.

После второй мировой войны в Англии появились две социологические периодизации. Н. Стэки разделил развитие учета на докапиталистический, капиталистический и эпохи развитого капитализма [Цит.: Demetrescu, 1972] и тем самым всецело лишил учетную эволюцию самостоятельного содержания, а Н.А. Стасей, в сущности, вернулся к подходу Родбертуса с той особенностью, что Стасей отождествил бухгалтерский учет с капитализмом. Исходя из того, что капитализм проходил три стадии: 1) торговую, 2) промышленную, 3) финансовую — монополистическую [там же], Стасей утверждал наличие трех стадий в развитии ученой мысли. Его главная ошибка сводилась к подмене эволюции учета развитием капиталистических отношений, и, что особенно печально, он игнорировал все, что было до капитализма и что может быть в учете после него.

Французский автор — Жанин Шарара-Руссо (1963) — проявил оригинальность в том, что под бухгалтерским учетом понимал только двойную бухгалтерию, развитие которой он связывал с расширением состава счетов, и выстраивал следующий ряд: первый этап — бухгалтерия использует только счета корреспондентов — третьих лиц, т. е. счета расчетов; второй этап — счета агентов, т. е. счета, служащие для учета отношений с лицами, работающими на предприятии, и, наконец, третий этап — в общую систему счетов включаются счета материальных ценностей [Chararas-Rousseau]. Спорным тут надо считать то, что материальные ценности — первый объект

учета — трактуются как предмет хозяйственной статистики, и ошибочным — отсутствие эволюции системы денежных счетов.

Лео Герберт (1972) дал своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения весь учет надо рассматривать как управленческий, и начало он берет с момента промышленной революции. Герберт выделил несколько периодов: 1775 — 1820 гг. — простая бухгалтерия; 1820 — 1835 гг. — двойная запись, акцент со счетов переносится на баланс; 1835 — 1875 гг. — появление результатных счетов; 1875 — 1920 гг. — контроль счетов, распространение финансовых документов; 1890 — 1950 гг. — учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции и услуг; 1902 — 1948 гг. — макроучет — национальное счетоводство; 1910 — 1950 гг. — влияние подоходного (промыслового) налога на бухгалтерский учет; 1920 — 1948 гг. — стандарт-костс, анализ себестоимости; 1918 — 1960 гг. — формирование бухгалтерской профессии; 1918 — 1948 гг. — план счетов; 1922 — 1950 гг. — контроль управления; 1925 — 1975 гг. — планирование производства и контроль; 1949 — 1975 гг. — возникновение информационных систем и науки об управлении; 1947 — 1960 гг. — использование счетно-перфорационных машин; 1950 — 1975 гг. — контроль затрат по центрам ответственности и применение ЭВМ; 1955 — 1975 гг. — возникновение социального счетоводства. Эта усложненная классификация слишком ориентирована на английскую практику [Herbert, с. 31].

Современный французский автор Р. Обер (1979) выделил три этапа: 1) информативный (до 1673), 2) юридический (1673—1973) и 3) экономический (управленческий) [Obert, с. 41]. Новым тут следует признать то, что если почти все исследователи до Обера выделяли как переломный момент возникновение двойной бухгалтерии и в связи с этим делали упор на труде Л. Пачоли, то Обер центральной фигурой, сыгравшей решающую роль в истории учета, считал Ж.П. Савари. До него вся бухгалтерия носила справочный характер, она облегчала хозяину вести дела, помогала ему в его «мелких прижизненных хлопотах по добыче славы и деньжат» (Б. Слуцкий). Далее Обер подчеркивал, что триста лет истории учета — это история юридической школы. Обер связывал ее с трудами Савари, с его кодексом, сформировавшим юридическую доктрину бухгалтерии. Всю «чистую» бухгалтерию Обер, не без основания, объединял с экономическим (управленческим, по англо-американской терминологии) направлением, но считал, что она, возникнув очень давно, в недрах предыдущего периода, только сейчас полностью завоевала всеобщее признание.

Японский автор Иошиаки Джиннаи (1980), говоря об эволюции учета, выделил три этапа: 1) трансформация права единой (государственной) собственности в право частной собственности; 2) отделение управленческой функции от права собственника и 3) отделение бухгалтерской функции от управленческой [Jinnai]. Автор считает, что развитие учета надо связывать не с регистрацией фактов хозяйственной жизни, а с формированием профессии. Разделяя подобные взгляды, английский ученый Б.С. Ямей (1981) выводил бухгалтерскую профессию из разделения управленческого труда. Труд

бухгалтера выделился в самостоятельную профессию, по мнению Ямея, в 1500—1850 гг., т. е. процесс формирования учетной профессии занял три с половиной века. В этот период «многие купцы вели свои счета сами... Но также существовали и те, кто вел учетные регистры для собственников, т. е бухгалтеры» [Yamey, 1981, с. 131]. Иошиаки Джиннаи в связи с этим задает вопрос: «Существовали ли различия между методами записей, составляемых профессиональными бухгалтерами, и теми, что собственники вели сами?» и дает на него предположительный ответ: «Собственники использовали простую, а профессиональные бухгалтеры — двойную запись».

Итальянский автор Арнальдо Канцани (1980) выделял пять этапов: 1) от возникновения двойной записи (позднее средневековье) до конца XVIII в.; 2) от Дегранжа до середины XIX в.; 3) от Чербони до конца XIX в.; 4) эпоха Беста (продолжалась до окончания второй мировой войны) и 5) от революции Дзаппа — 1922 г. — до наших дней [Цит.: Edwards, 1989, с. 143]. Эта классификация страдает некоторым партикуляризмом, в сущности, речь идет почти об одной Италии.

Своеобразную позицию занял М.В. Глаутьер (1983), который связывал развитие бухгалтерского учета со стадиями развития контроля. Он выделял две стадии: 1) государственный контроль и 2) автономный контроль (коллация). Первая стадия — государственный контроль практиковался в Восточных деспотиях, где в теории все принадлежало государству, а на практике — его чиновникам. Контроль во всех случаях приводил к появлению отчетнообязанных лиц и к разделению труда: одно лицо составляло, другое — представляло, третье — получало, а четвертое — проверяло отчет. Разделение функций — мощный толчок к развитию теории учета. Цель учета на этой стадии — выяснение полноты и правильности выполнения плановых заданий центрального органа. Вторая стадия — автономный контроль, возникновение коллации. В этом случае не специальный контрольный аппарат проверяет работу лиц, занятых в хозяйстве, а учет противопоставляет интересы лиц, занятых в хозяйственном процессе, и тем самым обеспечивается контроль их деятельности. Эта стадия возникла в связи с распространением частной собственности и монеты. Цель учета на этой стадии — выявление экономической эффективности работы предприятия, т. е. исчисление прибыли. Особенность взглядов Глаутьера сводится к тому, что развитие учета нельзя связывать с техникой записи, более того, учет мог вестись, велся, а в ряде случаев и сейчас ведется без записи — устно [Glautier, 1983].

Английский автор В.Т. Бакстер (1983) предложил интересную классификацию, в которой сознательно были смешаны различные логические основания. Он разделил развитие учета на четыре периода: 1) классический, включающий всю историю древнего мира и раннего средневековья. Период характеризуется преобладанием государственного счетоводства и распространением аддитивных систем счисления (римские цифры); 2) с 1200 по 1850 г.— рождение позиционной системы счисления (арабские цифры), применение которой позволило создать двойную бухгалтерию и обеспечить исчисление финансовых результатов учетными методами; 3) с 1850 по 1950 г.—

резкое усложение экономической жизни, распространение учета затрат и калькуляции себестоимости, возникновение публичной отчетности и аудиторства; 4) с 1950 г. возник принципиально новый период в истории учета. Он связан с распространением электронной вычислительной техники, необходимостью отражать инфляционные процессы и гармонизацией учетных процедур. Последнее выражается в разработке учетных и аудиторских стандартов [Baxter, с. 135].

Следует отметить попытку китайского ученого Вэн Шу (1987), который считал, что эволюция бухгалтерского учета должна быть рассмотрена «вглубь» и «вширь». В первом случае он выделял пять стадий: 1) элементарный счет, 2) простая запись, 3) двойная запись, 4) счетоводство (*Accountancy*), 5) компьютерное счетоводство, а во втором — рассматривал распространение бухгалтерского учета по всему миру [Wen Shuo]. Обе классификации вызывают сомнение. В первом случае методологические принципы (простая и двойная записи) смешаны с использованием технических средств (способы счета и использование вычислительной техники), не выделена как отдельная парадигма камеральная бухгалтерия. Во втором случае создается впечатление, что бухгалтерия, возникнув в одном месте, будет распространять свои идеи «вширь»*. Однако она возникла во многих местах автономно, а влияние различных школ и их взаимное обогащение началось очень поздно. Желание представить развитие учетной идеи как последовательно нарастающий поступательный процесс характерно для многих исследователей, и Вэн Шу не представляет исключения. Это приводит его к утверждению, что вся современная западная бухгалтерия является следствием развития античной системы учета. А. Тессие считал неверной приводимую схему развития: Египет или Вавилон оказали влияние на учет Греции, оттуда идея была заимствована Римом и далее распространилась на всю Западную Европу. Развитие учета — не биологическая эволюция. Учет возникал «во времени и пространстве» автономно исходя из потребностей торговли [Tessier, 1962, с. 137]. Учет Древнего Рима умер вместе с культурой империи. Учет монастырей не продолжал и не мог продолжать эту традицию. И со второй половины первого тысячелетия, в результате регресса общества, возникают вновь примитивные правила учета.

Д. Р. Эдвардс (1989) предложил классификацию в духе идей В. Зомбарта, который видел в бухгалтерском учете проявление капиталистического духа. У Эдвардса мы находим три периода: докапиталистический (4000 г. до н. э. — 1000 г. н. э.), торговый капитализм (1000 г. — 1760 г.), промышленный капитализм (1760 — 1830 г.) — отсчет ведется от промышленной революции — и финансовый капитализм (с 1830 г. по настоящее время) [Edwards, 1989, с. 9]. Это еще один вариант марксистской трактовки, в сущности, повторяющий идеи Н. Стэки и Н. Стасей.

---

* В начале XX в. М. Берлинер, в сущности, сводил развитие учета к дифференциации его по отраслям народного хозяйства; рост отраслей это и есть распространение учета «вширь».

Пьер Лассек (1990) выделяет три этапа (эпохи) в развитии учета, но, описывая каждый из них, он не проводит четких временных границ. Дело в том, что этап не может быть выделен по какому-то одному критерию, их множество, и поэтому границы этапов размыты во времени. О них можно догадываться, но нельзя утверждать определенно.

Первый этап включает как простую, так и двойную бухгалтерию, разница между ними не носит принципиального характера. Гораздо важнее, что в эту эпоху господствовали сравнительно небольшие предприятия, цены были относительно стабильны, так как деньги были металлические; учетная информация рассматривалась в основном как запись «на память», и она никак не служила для целей управления; изначально предполагалось: что потрачено, представляет расход фирмы, а что получено — ее доход. В дальнейшем это получит название in cash — кассовый принцип. В практике господствовала идея номенализма, т. е. бухгалтер должен регистрировать то, что записано в первичных документах, и оценка всех ценностей соответственно была исторической, близкой к себестоимости учитываемых ценностей, а в теории получила признание концепция точности, т. е. данные бухгалтерского учета адекватно отражают хозяйственные процессы. За Лассека приблизительно мы можем определить время первого этапа с момента зарождения учета до 1914 г.

Второй этап — создание гигантских предприятий, переход на бумажные деньги, многие страны захлестывает инфляция и о стабильности цен остались лишь воспоминания. Бухгалтерский учет становится источником информации для анализа хозяйственной деятельности, выявления рентабельности, платежеспособности, ликвидности, кредитоспособности. При исчислении финансовых результатов исходили из того, что расход возникает не тогда, когда выплачены деньги, а тогда, когда возникло обязательство их уплатить; доходом считаются не полученные деньги, а право их требования (то, что получило название not in cash). На практике это привело к расхождению между реальным положением дел (наличные деньги) и учетным (наличные требования и обязательства), бухгалтерия перестала быть адекватной по отношению к хозяйственным процессам и, как следствие, помимо, а часто вместо исторической оценки, появились новые ее виды (восстановительная, остаточная, ликвидационная и т. п.). В теории учета отпала концепция точности, и получила признание идея Э. Шмаленбаха: цель учета — не исчисление финансового результата, а эволюция собственности предприятия. Время второго этапа ориентировочно мы можем отнести к 1914 — 1960 гг.

Третий этап прежде всего связан с радикальным изменением в организации учета, вызванным повсеместным распространением вычислительной техники, информатики, алгоритмизацией учетных процессов, расширением учетных объектов, широким включением в них нематериальных активов, появлением огромных концернов, особенно транснациональных корпораций, потребовавших консолидации отчетности, гармонизации бухгалтерской методологии и повсеместной трансформации отчетности, составленной по одной методике; формированием национального счетоводства, т. е. учета

уже не только на микро-, но и на макроуровне. Бухгалтеры составляют национальные и международные стандарты, которые требуют решения сложных методологических проблем. Рождается новая ветвь — управленческий учет; центр внимания бухгалтера переносится на изучение хозяйственных ситуаций, анализ финансовых потоков, разработку альтернативных планов развития, прогнозирование будущего развития и принятие управленческих решений. Управленческий учет ограничивает фискальные цели бухгалтерского баланса. На практике резко возрастает число пользователей учетной информацией, поднимается роль бухгалтеров, квалификация которых становится очень высокой, а их профессиональные объединения добиваются хороших моральных и материальных условий их работы.

В теории получает распространение множество конвенциональных альтернативных теорий, и вместо концепции ликвидируемого (умирающего) предприятия получает признание и оформляется как международный стандарт концепция функционирующего (т. е. живущего вечно) предприятия.

За Лассека приблизительно можно выделить временные рамки третьего этапа с 1960 г. до наших дней.

Другой французский автор Бернард Колacc (1991) выделяет четыре периода: 1) средневековье; 2) от конца средневековья до начала XIX в.; 3) XIX в. и первая половина XX в.; 4) современный учет [Colasse, с. 3]. Колacc справедливо отмечает, что в этом случае игнорируются пространственные различия и все привязывается к истории учета в Западной Европе. Интересно, что развитие учета начинается со средневековья, а 5000 лет, предшествующих этому периоду, игнорируются или за недостатком необходимых источников, или из-за отсутствия прямой связи между учетом в эпоху античности с традицией, приведшей к современному учету. Средневековый учет трактуется как подготовка двойной бухгалтерии.

Второй период рассматривается как центральный в развитии бухгалтерской мысли, ибо именно в это время в экономике европейских стран формируется капитализм, а в учете — двойная бухгалтерия [Colasse, с. 5]. Существенно, что в это время двойная запись используется преимущественно для контроля разноски, а финансовые результаты сплошь и рядом исчислялись по автономным внебухгалтерским информационным системам.

Третий период связан с тем, что в течение XIX в. крупные предприятия поняли роль баланса как средства систематической оценки их имущества и выявления финансовых результатов [Colasse, с. 6]. Это было, в частности, связано с развитием акционерных обществ, которые проводили дистанцию между собственниками и управляющими, что было подчеркнуто Законом об акционерных обществах 1867 г. Закон обязывал администрацию акционерных обществ информировать акционеров о финансовом состоянии предприятия. В связи с этим бухгалтер становился посредником между собственниками и администрацией, он был «начальным счетоводом», как назовут его функцию Леоте и Гильбо. Бухгалтер, становясь посредником, должен был примирять интересы обеих групп. И, наконец, во второй половине XIX в. зарождается управленческий учет, который включал прежде всего исчисление себестои-

мости готовой продукции и услуг. Это было нужно прежде всего для администрации предприятия и привело к противопоставлению финансового учета, ведущегося для внешних пользователей, учету управленческому. Финансовый учет является ретроспективным и подчиняется гражданскому и налоговому праву.

Современный этап развития характерен юридической нормализацией и международной гармонизацией бухгалтерского учета. В некоторых странах заметен переход от нормализации к регламентации учета, развивается бухгалтерское право. Получает распространение технизация учета в результате мощного развития вычислительной техники. Весьма существенно и влияние международных аудиторских фирм.

Своеобразную классификацию дал канадский ученый Ричард Маттессич (1994). Он выделил шесть этапов, уделяя огромное внимание первым векам: 1) символьный этап (8000 — 3000 гг. до н. э.) — связан с необходимостью выполнения учетно-контрольных функций в условиях отсутствия письменности. Автор разбивает его на пять подэтапов: а) 8000 — 4400 гг. до н. э. — для регистрации каждого вида ценностей используются определенные символы: треугольники, квадраты, круги, конусы и т. п. Этот вид учета автор связывает с аграрной революцией; б) 4400 — 3250 гг. до н. э. — на символах появились надсечки, просверленные дырки, зарубки, указывающие на количественное движение ценностей. Автор связывал необходимость такого углубления учета с возникновением государства и развернувшимся строительством монументальных зданий; в) 3250 — 3200 гг. до н. э. — для сортировки данных использовались сосуды — кувшины, вазы, горшки, в которые раскладывались или из которых вынимались регистрационные единицы — камушки, черепки. Каждый сосуд соответствовал определенному виду ценностей, а число находящихся в нем камушков — учетному наличию данных ценностей. (Однако в этом случае контролировался остаток, но выпадал из-под контроля оборот, т. е. оставалось неясным, сколько ценностей за отчетный период поступило и сколько выбыло.); г) 3200 — 3100 гг. до н. э. — на одной стороне глиняной поверхности делались отметки о поступлении, а на обороте — о расходе ценностей, разность между поступлением и выбытием указывала на текущий остаток; д) 3100 — 3000 гг. до н. э. — появление пиктографии. Вместо геометрических фигур стали широко использовать рисунки, что создавало условия для формирования иероглифического и клинописного письма; 2) возникновение в Индии отрицательных чисел, по мнению автора, было связано с тем, что индусские бухгалтеры трактовали ценности, сданные в долг, как изъятые из хозяйства (отрицательные); 3) четкая система отслеживания движения ценностей, сложившаяся в древнем Китае, — династий Шан (1600 — 1100 гг. до н. э.) и Чжоу (1121 — 255 гг. до н. э.); 4) с момента использования письменности до конца XIX в. н. э. — различия между простой, двойной, камеральной бухгалтериями, между их формами и т. п. представляются несущественными, ибо главным здесь была общность бухгалтерских процедур; 5) XX в. — учет становится наукой. Это особенно характерно для первой половины столетия, во второй

намеченная тенденция усиливается за счет широкого использования экономико-статистических методов и электронной вычислительной техники; б) XXI в. — возникновение и распространение безбумажной бухгалтерии [The 17th Annual..., с. 22—23].

Рассмотрение периодизаций показывает их ограниченность и почти абсолютную непригодность для какой-либо аналитической исследовательской работы. При этом автор отлично понимает, что если столько выдающихся его предшественников потерпели фиаско, то, конечно, и он не может надеяться на лучший результат. Однако один очень важный вывод все-таки можно сделать: нельзя построить периодизацию развития сложной системы, каковой является бухгалтерский учет, по какому-то одному основанию; нельзя представлять эту работу как процесс непрерывно возрастающего знания, каждодневного творчества человеческого разума. На самом деле это очень сложный противоречивый процесс с кажущимися взлетами и редкими успехами.

Попытаемся представить периодизацию развития бухгалтерского учета по нескольким основаниям. (Периоды приводятся в такой последовательности, чтобы предыдущее основание частично предопределяло последующее.)

1. *По характеру учетных носителей* — здесь можно отметить только некоторые противоречивые тенденции. В разных местах, в разных цивилизациях бухгалтеры использовали те материалы, которые были у них под руками. Одновременно или почти (условно) одновременно в Вавилоне использовали глиняные таблички, в Египте — папирус, в Греции — черепки, в Риме — восковые таблички, в империи Инков — веревки, в средневековой Европе — пергамент и т. д. Новый революционный этап связан с появлением бумаги. Ее впервые получил Цай Лунь (II в. н. э.), но способ изготовления сохранялся в строгом секрете. Только в VI в. секрет производства бумаги был вывезен в Японию. С X в. бумага проникает в Европу. Но с какого момента в учетной практике она вытесняет пергамент — установить невозможно. Однако десять веков бумага будет единственным носителем исходных данных и результатной информации. И только теперь появляется так называемая безбумажная бухгалтерия, использующая машиночитаемые, сейчас это магнитные, носители данных. Однако появление таких носителей и их практическое распространение — процессы, в сущности, разные.

2. *По типу учетных регистров* первоначальные этапы формировались в зависимости от используемых носителей. Глиняные таблички, черепки, восковые таблички предопределили карточки; папирус, пергамент — свободные листы. Распространение бумаги надолго сделало книгу главным видом учетных регистров. И только к началу XX в. карточки и счетоводство на свободных листах получают признание практиков. Этому способствовало развитие вычислительных машин. Табуляграммы, машинограммы, видеограммы становятся распространенными видами учетных регистров.

3. *По видам счетной техники* — первоначально ее не было. Затем появился абак (500 г. до н. э.), его применяли в Европе до XVIII в., потом стали считать «в уме». В конце XIX в. в немецкой литературе счеты

именовались русской машиной. Начало XX в. ознаменовалось началом механизации учета. Появились машины с ручным и автоматическим вводом исходных данных, а распространение электронной вычислительной техники позволило автоматизировать не только счетные, но и логические функции, что коренным образом изменило технологию бухгалтерского труда.

4. *По организационной структуре* можно предположить, что сначала вся «бухгалтерия» помещалась в голове хозяйствующего субъекта. Возникновение государственных учреждений потребовало формирования первых «централизованных бухгалтерий». Купечество ограничивалось записями. При тех оборотах купец сам выполнял бухгалтерские функции. Со временем он все чаще будет доверять их жене. Только рост объемов хозяйственной деятельности предопределил формирование крупных фирм и сравнительно большого учетного аппарата. И. Ванье (1870) подчеркивал, что учет ведется не от имени собственника, а от имени хозяйства [Цит.: Галаган, 1928, с. 94]. Это позволило пропагандировать децентрализованный учет, т. е. в каждом филиале, а иногда и в каждом цехе одной и той же фирмы открывались свои бухгалтерии. Однако тенденция к централизации учета, к сохранению учета в правлении фирмы была более сильной. Распространение больших вычислительных машин сначала усилило тенденцию к централизации, но появление мини-ЭВМ подвело базу и под децентрализацию. Таким образом, организационные структуры бухгалтерского аппарата в определенной степени зависят от вида вычислительной техники и целей, выдвигаемых правлением фирмы.

5. *По целям ведения* учет прошел несколько этапов. Первоначально были только справки (констатации) о хозяйственной жизни, «узелки на память», затем следует выделить учет в целях контроля. Законченные формы он получил в немецкой факторной бухгалтерии, ее идеологом был И. Готлиб (1531). С этого времени берет начало и тенденция к исчислению хозяйственного результата. Бухгалтерский учет стал рассматриваться как средство определения прибыли. Наиболее четко такой взгляд получил отражение в трудах Э. Леоте и А. Гильбо (1860). С середины XIX в. основное развитие бухгалтерской мысли подчинено тому, что такое доход и как его рассчитать. В результате этих исследований натуралистическое представление о том, что доход — это сумма денег в кассе и в банке, потеряло всякий смысл. У предприятия могут быть огромные прибыли, а заработную плату платить нечем, и, наоборот, при значительном убытке могут быть большие наличные деньги. В середине XX в. параллельно с традиционным бухгалтерским учетом в США получил официальное признание учет управленческий, отражающий отношения внутри предприятия.

6. *По методологии учета* следует сразу выделить две принципиально разные, параллельные конкурирующие линии, так называемый бюджетный и коммерческий учет. Обе начинаются с инвентарного учета, т. е. прямого перечня того, что принадлежит собственнику. Измерение ведется в натуральных единицах, никакого обобщения стоимости имущества нет, хотя на практике, если возникала потребность в таком обобщении, просто

указывали на число ценностей, служащих, как правило, средством обмена, например число быков. (Но это не значит, что все имущество измерялось в быках.) В V в. до н. э. появились монеты, вместе с ними возникают деньги. Однако они долго учитываются как один из видов имущества, а само имущество еще не измеряется в учете в деньгах, но при общей его оценке деньги уже выступают в функции меры стоимости. Далее наступает момент, когда указанная функция закрепляется как постоянная в учете, и с этого времени счетные работники используют два измерителя — натуральный и денежный. Два измерителя четче показали различие между камеральной и коммерческой бухгалтериями. Первая имеет своим предметом учет расходов и доходов, вторая — учет имущества и результаты его использования. (Отсюда второе название — патримональная бухгалтерия.) Став учетным измерителем, деньги разграничили камеральную и патримональную бухгалтерии, сформировали две парадигмы — камеральной и простой патримональной бухгалтерии. Последняя, после того как в состав ее показателей — счетов — будут введены счета собственных средств, станет замкнутой диграфической системой. На практике это произойдет в XIII в., а в литературе получит описание у Л. Пачоли (1494). Так возникнут три парадигмы бухгалтерского учета: камеральная, получившая законченное описание в труде М. Пуэхберга (1762), униграфическая и диграфическая.

Необходимо подчеркнуть, что все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны. Большинство авторов искренне полагают, что двойная бухгалтерия родилась из простой. Однако И. Ф. Шер не без основания считал, что униграфическая бухгалтерия родилась из двойной, а не наоборот. По мнению Шера, итальянский автор Джакомо делла Гатта (1774) просто исключил из системы счетов двойной бухгалтерии счета собственника и тем самым создал униграфический учет. Таким подходом Шер как бы задал загадку учетному миру. Ответ на нее может быть получен только при анализе «учетной мутации»: совпадал 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. Если прав Шер, то именно необходимость использования двойной записи привела к возникновению единого обобщающего денежного измерителя. Дальнейшее развитие двойной бухгалтерии было связано с возникновением синтетического и аналитического учета (Ж. Савари — 1676) и дифференциацией счетов в логисмографии (Д. Чербони — 1873). Развитие камеральной бухгалтерии привело к попытке ее синтеза с двойной. Ф. Гюгли (1870) создал так называемую константную бухгалтерию, которая должна была объединить две цели учета — регистрацию имущества и фиксацию расходов и доходов предприятия.

7. *По составу счетов* развитие шло от имущественных (материальных, инвентарных) счетов. Они составляли ядро любого плана счетов. Почти одновременно инвентарные счета были дополнены счетами расчетов, совокупность которых получила название ресконтро. Если в патримональной

бухгалтерии отражалось учетной записью только фактическое возникновение обязательства, то в камеральной фиксировались обязательства, вытекающие из договоров и административных распоряжений (сметные ассигнования). Следующим этапом было введение счетов собственных средств (Б. Котрульи — 1458) и далее результатных счетов, из которых центральное значение имел счет реализации (И.С. Кине — 1817). Наконец, последний этап — это распространение операционных счетов, получивших название порядка и метода (Э. Леоте и А. Гильбо — 1860).

8. *По формам счетоводства* развитие учета связано с порядком регистрации. Первоначально возникли хронологическая и систематическая записи. Форма носителя диктовала форму учета и ее регистров. Однако подлинная эволюция форм счетоводства начинается в рамках диграфической записи. Вот ее основные вехи: Л. Пачоли (1494) — старая итальянская, Ф. Гаратти (1688) — новая итальянская, Ф. Гельвиг (1774) — немецкая, М. де ла Порт (1685) — французская, Ж.Б. Дюмарше (1914) — интегральная, И.С. Резниченко (1952) — журнально-ордерная форма учета. В основе развития форм лежит принцип дифференциации учетной записи в журнале. Логика подсказывает, что с увеличением объема предприятий должна усложняться и форма учета. Так, в небольшом предприятии достаточно иметь одного бухгалтера, который ведет журнал, а затем зарегистрированные в журнале факты хозяйственной жизни переносит в Главную книгу (староитальянская форма). Предприятие стало больше: один бухгалтер ведет журнал, другой — складской учет, лицевые счета рабочих и служащих (новоитальянская форма). Предприятие стало еще больше: один бухгалтер ведет Кассовую книгу, другой — Мемориал (журнал без денежных операций). Предприятие стало крупнее: мемориал раскладывается на несколько журналов. Каждый журнал открывается на наиболее важные счета или группы счетов; бухгалтер ведет конкретный журнал. Наконец, предприятие стало громадным: каждому бухгалтеру поручают вести или ведомость (дебетовое разложение счета), или журнал (кредитовое разложение счета), или ведомость и журнал данного счета или нескольких счетов. При журнально-ордерной форме ограничиваются журналом. Все это было бы убедительным, если бы не два обстоятельства: года описания формы не соответствуют изложенному порядку; известны формы, которые не дифференцируют журнал, а интегрируют его (Э. Дегранж — 1802) — американская форма. Все это подтверждает условный, даже искусственный характер периодизации. Жизнь — иррациональна. Она складывается из столкновения интересов разных лиц, из их предрассудков и устремлений. Ее нельзя «выпрямлять», а любая периодизация для того и существует, чтобы выпрямлять, прослеживать логическую последовательность в становлении счетной идеи, т. е. пытаться описать то, чего не было.

9. *По отраслям народного хозяйства* — первоначально, как можно предположить, было столько вариантов учета, сколько было предприятий. В дальнейшем, уже в позднем средневековье, стали складываться отрасли народного хозяйства. Диграфический учет возник в торговле, в банках. Значительно позже он появился на транспорте, и последней отраслью было

сельское хозяйство. К концу XIX в. четко сформировались отраслевые системы бухгалтерского учета. Они были адекватны отраслям народного хозяйства. В дальнейшем, уже в XX в., бухгалтерский учет дифференцировался дальше: по отраслям промышленности, видам транспорта, банков и т. д. Вместе с тем в середине XX в. началась обратная тенденция, связанная с интеграцией отраслевых курсов в единый курс бухгалтерского учета, подразделяемый на две части — финансовой и управленческой бухгалтерии.

10. *По учету затрат* коммерческое счетоводство теоретически связано с камеральным. Последнее фиксировало затраты в соответствии со сметой, первое — по мере возникновения. Четкую теорию калькуляции себестоимости дал А. Кальмес (1912). Он отстаивал полную себестоимость, т. е. включал в нее прямые и косвенные затраты. В это же время Ч. Гаррисон (1911), как бы заимствуя идеи камерального счетоводства, создал систему стандарт-костс, предусматривающую предварительную калькуляцию и жесткое нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. В 1933 г. Чарльз Кларк сформулировал 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. Д. Хигинс (1952) предложил метод ресиблцентр (центры ответственности), т. е. учет затрат по местам их фиксации. В целом учет затрат стал рассматриваться как основная часть управленческого учета.

11. *По интересам лиц, занятых в хозяйственном процессе*, можно выделить периоды, когда учетные записи не имели юридической силы. Впервые они стали приобретать значение в судебной аргументации в 1 в. до н. э. Затем возникла выверка взаимных обязательств. Это делалось в интересах собственника и лиц, связанных с ним деловыми отношениями. Наконец, появилась законодательная регламентация учетных записей. Самым влиятельным актом следует считать коммерческий кодекс Савари (1673). Были и более ранние нормативные документы. Так, в Кастилии в XIII в. был издан законодательный акт, наиболее законченная его редакция относится к 1549 г. Эти документы уже четко гарантировали права кредиторов. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства, повысилась роль аудиторов. (Институт аудиторов возник в Англии еще в 1299 г., но современные его формы берут начало в Эдинбурге с 1854 г.) После второй мировой войны в ряде европейских стран (ФРГ, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета. Можно ожидать в ближайшее время создания специальной отрасли права — бухгалтерского. Цель жесткой регламентации учета — обеспечение интересов транснациональных корпораций.

12. *По смене научных доктрин.* До середины XIX в. бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность. Он понимался как набор процедур, выбор между ними выполнялся методом проб и ошибок. В 1840 г. Ф. Вилла заложил основы бухгалтерской науки, формулируя и обосновывая

ее категорийный аппарат. До конца века преобладала юридическая интерпретация учета. С начала XX в. благодаря трудам Ж.Б. Дюмарше получило признание экономическое его понимание. После первой мировой войны Шер способствовал развитию процедурной стороны учета, а Э. Шмаленбах — процедурной с административно-управленческим уклоном. После второй мировой войны возобладал взгляд об управленческом характере бухгалтерского учета, а труды Р. Антони (1977) способствовали истолкованию самого управления как чисто психологического поведенческого процесса. Все научные школы сосуществовали, влияние одной усиливалось, другой ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения и ни одна из них не исчезла.

Заканчивая этот обзор, необходимо отметить, что адекватная периодизация теории бухгалтерского учета, в сущности, невозможна. Предложенные здесь идеи — это только подходы к ней. Ясно, что логика науки позволяет иногда лучше понять те или иные процессы развития, но она ничего или почти ничего не может сказать о том, как на самом деле развивался бухгалтерский учет. Отсюда следует самый важный вывод данной работы: история учетной мысли имеет дело с *сущностью*, но не с *существованием* процесса развития бухгалтерского учета.

Лучше всего эту мысль выразила Маргерит Юрсенар: «Историки, трактуя прошлое, предлагают нам его в виде систем слишком законченных, выстраивают цепочки причин и следствий слишком точных или слишком понятных, чтобы они могли быть до конца истинными». И тут уместно напомнить совет Вилара о том, что периодизация нужна только для придания необходимого ритма повествованию.

Глава 2

Хозяйственный учет и возникновение двойной бухгалтерии

> Ни одна вещь на свете не появилась сама собой из ничего, а любая из чего-то произошла и обращена назад, к своим далеким первопричинам, к глубинам колодца прошлого.
>
> *Т. Манн*

Истоки учета, его первые ростки скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не можем узнать. Они исчезли за много тысячелетий до 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 у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем было не слишком много. В первобытном обществе, где «люди всегда боятся, что весна забудет придти на смену зиме» [Боннар, с. 17], а хозяйство не сложнее нашего домашнего, все, что можно было наметить, намечали без записи, а результаты труда были известны всем.

Для возникновения письменного учета, ведения его регистров необходимо было несколько условий. С одной стороны, развитие хозяйственной деятельности должно было принять достаточно заметные размеры, с другой стороны, должны были существовать письменность и элементарная арифметика. Э. Шмаленбах говорил, что в больших хозяйствах запись и числа заменяют хозяину глаза и уши [Цит.: ZFH, т. 9, с. 2]. Хозяйственная жизнь требовала развития учета, а развитие учета стимулировало рост цивилизации. Анатоль Франс 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 сам А. Франс, как бы прославляя древнюю бухгалтерию, говорит: «Изобретенный для ведения торговых книг финикийский алфавит стал во всем мире необходимым и совершенным орудием мысли». Подобно Кадму английский историк учета А. Вульф считал, что «финикияне изобрели алфавит только для бухгалтерии» [Woolf, с. XXVI].

Появление письменности и развитие арифметики создали базу для возникновения учета, хозяйственная деятельность способствовала его повсеместному распространению.

Наверное, навсегда останется неразрешенным спор о том, какой учетный прием был первым. Большинство авторов, и наиболее убедительно О.О. Бауэр [Бауэр, 1911 и 1912], называли *инвентаризацию*, но многие: К.И. Арнольд, Э.Л. Иегер, В. Стон, З. Парызинский, И.Г. Максимов, С.А. Сметанин [Максимов; Коммерческий деятель] считали *контокоррент* (счета расчетов). Разрешать этот спор не представляется нужным. Ясно, что оба приема появились из разных потребностей и существовали параллельно.

«Люди, — писал Эмерсон, — уже давно поняли необходимость учета, но еще не вполне понимают, что и как надо учитывать» [Эмерсон, с. 112]. Желание понимать, что и как надо учитывать, развивало и развивает учет, его науку.

Восток. Начало

Первые следы развитых систем учета мы находим в долинах рек Нил, Тигр и Ефрат.

Древний 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 (историческая тенденция была направлена на снижение). Запись велась черной и красной тушью. Делалось это для эстетики, например, год писали черной, а месяц и день — красной, частные числа — черной, итоги — красной и т. п. [Stevelink, 1982, с. 29 и 31]. Форма папируса предопределяла табличный вариант регистра. На свитках прежде всего составляли инвентари. Стевелинк указывает, что по столбцам египетские писцы приводили наименования различных ценностей, а по строчкам — дни, по которым отмечалось количественное их движение.

Самая большая из дошедших до нас таблиц вмещала 87 столбцов [Stevelink, 1982, с. 31].

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. При IV династии *прерывная* (*дискретная*) инвентаризация была заменена *текущим* (*перманентным*) учетом [Помазков, 1940, с. 284]. Его цель заключалась прежде всего в проверке достоверности получений и выдач 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 (сначала отмечал, а потом отпускал) 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 плательщикам 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 и по «управлению складами». Однако все эти сводки хотя и выполнялись ежедневно, содержали уже группировку по наименованию ценностей.

Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков. На это обстоятельство как особенность древнеегипетского учета обратил внимание Л. Борхардт [Borchardt, с. 9—10]. Вывод ежедневных остатков был возможен в связи с относительно небольшими объемами хозяйственной деятельности. А. Шарфф и Ф.Л. Гриффис даже говорили о ежедневном «балансе» [Scharff, с. 51; Griffith, с. 104], а Х. Бюль реконструировал его схему [Buhl, с. 316]*.

Э. Стевелинк, напротив, считал, что вывод сальдо был приурочен к отчетному периоду, хотя имели место случаи и ежедневного вывода остатков [Stevelink, 1982, с. 29].

Материальный учет предполагал и регистрацию сметных назначений. Действительно, при VI династии мы встречаем в учете смету и видим, что регистрация фактов хозяйственной жизни позволяла контролировать выполнение сметных назначений. Это подтверждается документами, относящимися к 2500—2400 гг. до н. э.

Слияние элементов материального учета и сметы можно наблюдать в таблице норм выдачи продуктов питания на месяц лицам, строившим в скале колодец [Лурье, с. 222—224].

Таблица 1

Нормы выдачи зерна строителям колодца (в харах)*

	Число работников	Сорт 1	Сорт 2
Начальник отряда	1	2	5,5
Писец	1	2	5,5
Вольнонаемный рабочий	17	1,5	4,0
Раб	2	0,5	1,5
Стражник	1	1,25	3,25
Служанка	1	1,5	1,5
Привратник	1	0,5	1,0
Врач	1	0,25	—
Весь фонд	**25**	**34,0**	**87,75**

* 1 хар=95,7 л

* Счета материальных ценностей велись по схеме: $О_н + П = Р + О_к$, т. е. входящий остаток, повторяющий величину исходящего остатка предыдущего отчетного периода, плюс поступления равны сумме отпущенных ценностей и величине конечного остатка [Melis, 1950, с. 192—193].

Приведенные данные любопытны не только в бухгалтерском отношении (на 25 человек предусмотрен 1 писец — ставка равна ставке начальника), но и в социальном смысле: раб получал меньше $^1/_3$ заработка вольнонаемного, а стражник, карауливший двух рабов, имел больше, чем эти рабы вместе, женский труд оплачивался ниже, чем мужской. Интересно отметить, что работало 19 человек, а обслуживало их 6.

О ходе работ начальник представлял ежедневный письменный отчет. Прием работ и контроль за их ходом выполнялся специальными комиссиями. Если отчет признавался неудовлетворительным, писца избивали.

Документы часто составляли в двух или трех экземплярах, а записи разделяли на черновые и беловые [Vlaemminck, с. 17 и 22].

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. Удалась ли идея точности древнеегипетским коллегам? На этот счет существуют разные мнения. Одни (А. Шарфф), рассматривая ошибки писцов, полагали, что они являются следствием низкого уровня учета, другие (А.М. Галаган, Д.А. Смирнов) видели в этих ошибках акт сознательной фальсификации и, наконец, третьи (Ж. Дюмикин, Ж. Пиренн, Н.С. Помазков) считали, что вообще речь идет о случайных ошибках, да и то эти ошибки не столько ошибки древнеегипетских бухгалтеров, сколько неумение наших современников читать иероглифы [Помазков, 1940, с. 299].

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. «По величине глиняные таблетки от крохотных кусочков в 2 сантиметра доходят до массивных плит 30×40 сантиметров» [Лихачев, с. 226]. На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи, после чего документ или сушился на солнце (так поступали в раннюю эпоху), или обжигался (так делали в более позднее время) [Помазков, 1940, с. 156]. Особенности глины приводили к тому, что ошибочные записи прямо стирались, понятия письменной оговорки не существовало. Если надо было уничтожить документ, то его бросали на пол, и он разбивался*.

Многие документы хранились в конвертах, что обеспечивало лучшую сохранность и документа, и тайны. В более позднее время первичные

* Это создавало самую «вечную» систему учета, и может быть очень удачно замечание Д. Гарбута о том, что если все дошедшие до нас сведения о Вавилоне будут расшифрованы, то мы будем знать условия жизни второго тысячелетия до н. э. лучше, чем мы знаем жизнь европейских столиц во времена Колумба [Garbutt, с. 87].

документы стали составлять в двух экземплярах [Помазков, 1940, с. 267]. Как правило, документы в конвертах или без них складывались в глиняные кувшины или в плетеные из тростника корзины, которые закрывались крышками и обвязывались веревкой. На конец веревки навешивался комок глины, на котором указывалось содержание хранящихся документов, исполнители и временной промежуток [там же, с. 163].

И, может быть, прав Ф. Мелис, утверждавший, что Вавилон со своими таблицами создал более точный и ясный учет, чем Египет [Melis, 1950, с. 312].

Надо оговорить и то, что в Вавилонии широко применялись вспомогательные таблицы; так, у бухгалтеров была таблица умножения [Нейгебауер, с. 36—37], а от времен Селевкидов сохранились таблицы для исчисления сложных процентов.

Если документы, найденные в Египте, позволяют сделать вывод, что *систематическая* запись появилась раньше *хронологической*, то документы Вавилонии противоречивы. С одной стороны, в «журнале» одного из храмов имеется ярко выраженный образец хронологической записи [Помазков, 1940, с. 161; Тюменев, с. 260—261]. С другой стороны, мы 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 [Помазков, 1940, с. 156].

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 [там же, с. 228]. Практика уже имела оправдательные документы, отсутствие которых оформлялось специальными оговорками. Стиль «деловых бумаг» (глиняных кирпичей-табличек) отличается большой эмоциональностью: «Он продал, он купил, он взял, он свободен» [Древний мир, с. 109]*.

Среди сохранившихся первичных документов преобладают «наряды» для выполнения работ. Наряды были, как правило, сводные, и самый большой из них имел сведения о работе и содержании 2533 лиц [Никольский, 1908, с. 53].

До нас дошла древнейшая записанная на таблетке ведомость. Она показывает, что расходы на «заработную плату» уже распределялись по видам работ. Документ оформлялся подписями ответственных лиц, указанием места выдачи зерна и даты. Итог каждой строки показывал причитающееся количество зерна данному работнику, итог каждой колонки составлял величину затрат на объект работ.

Более поздние документы показывают, что в Вавилонии уже пользовались такой единицей, как человеко-день, причем широкое распространение в царском хозяйстве получила практика «нормирования урочных заданий в

---

* Любопытно, что вместо подписи участники сделки прикладывали личную печать, которую носили на груди в виде амулета. Эту печать-амулет укладывали в гроб после смерти владельца [Chatfield, с. 5].

зависимости от характера работы, квалификации работника, пола и возраста» [Помазков, 1940, с. 199]*.

Общее состояние документооборота по учету труда можно представить так: надзиратели (руководители работ) подавали заявку в управление на нужное им число работников. Управление корректировало и утверждало заявку, после чего выполнялся расчет продуктов. Каждый надзиратель вел табель, в котором отмечались работа и причины неявки работника. Надзиратель сдавал отчет в управление, а первичные документы — в архив. Из управления, проверив и утвердив отчет, его передавали в тот же архив.

Дошедшие до нас материалы показывают, что строгой регулярности в составлении отчетов не было, сохранились, например, отчеты за период в 3—4 года, есть отчет и за 15 лет [Тюменев, с. 391].

Сохранились сведения об организации учета в прядильных мастерских. Работницы получали из кладовой шерстяную пряжу по весу, причем в зависимости от качества и веса пряжи определялась норма угара. Выработанные ткани принимались по сорту и весу. Оплата труда дифференцировалась следующим образом: взрослая работница получала 1 ка (0,84 л) масла в день, подростки, в зависимости от возраста, или 2, или 1,5, или 1 ка, старые женщины — 1 ка [Помазков, 1940, с. 214]. Отчетность такой мастерской следующая: «1) сколько шерсти, состриженной со спины козлов, было пущено на производство тканей различных сортов; 2) откуда эта шерсть поступила; 3) сколько женщин было занято на производстве; 4) сколько времени они работали; 5) нормы оплаты их труда; 6) итоги: а) израсходованной шерсти, б) продуктов в оплату труда; 7) количество (вес) тканей каждого сорта и количество шерсти, израсходованной на каждый сорт отдельно и всю продукцию в целом; 8) общий итог оплаты; 9) количество использованной шерстяной пряжи» [там же, с. 214].

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

Тут мы сталкиваемся и с зарождением синтетического и аналитического учета, так как синтетической «ведомости» — «Зерновые», соответствовали аналитические «счета» — «Пшеница», «Рис» и т. п. [Demetrescu].

Имелись особенности в учете строительных материалов, из которых наиболее ценился кирпич. Вначале он учитывался поштучно, потом укрупненными партиями [Тюменев, с. 348]. С учетом кирпича связано появление условных счетных единиц, в частности, использовалось понятие «средний кирпич».

---

* Из некоторых документов видно, что нанимающийся имел три дня отдыха в месяц.

Вавилония была первой страной, где возникло специальное законодательство. Законы Хаммураби (1790—1752 гг. до н. э.) предписывали: купцам — ведение самостоятельного учета; храмам — государственное счетоводство [Melis, 1950, с. 108—111]; передача денег без расписки считалась недействительной [Волков, с. 30—31].

Есть две характеристики вавилонского учета: одна В. Швензнера, который характеризовал его как сельскохозяйственный [Schwenzner, с. 18], другая принадлежит Х. Бюлю, который считал этот учет бюджетным [Buhl, с. 111—116], Н. С. Помазков разделял второе мнение [Помазков, 1940, с. 252].

Очень символично, что согласно преданию последний царь Вавилона Валтасар во время пира увидел на стене загадочные слова: «Мене, текел, фарес» — исчислен, взвешен, измерен. Они предрекали гибель империи.

Иудея

В Библии сохранилось высказывание царя Соломона: «С кем постоянно находишься в торговых сношениях, считай и оценивай: что даешь и что получаешь — запиши» [Цит.: Барац, с. 778]. Так формулировался контокоррент. В пасху жрецы Иерусалимского храма не приступали к службе до тех пор, пока «главный бухгалтер» Иудеи не закроет все контокоррентные счета и не составит отчет и пока этот отчет не получит санкции контрольных органов [Paryziñski, с. 13]. Специальная инструкция предусматривала порядок учета пожертвований в храм.

Перед алтарем устанавливался сундук, царский контролер вместе с главным жрецом вскрывали замок и подсчитывали «выручку».

Персия

Известно, что в Персеполе оплата работы осуществлялась частично деньгами, частично натурой. Работник получал «требование-наряд» в конторе и предъявлял его казначею; последний вел платежную ведомость, в которой делал отметку о выдаче денег. По этому же требованию-наряду выдавались продукты [Cameron].

В обширной империи чиновники часто находились в разъездах. Сравнительно недавно были открыты документы сатрапа Аршама; из них видно, что каждый, посылаемый в разъезд, получал из конторы письмо (командировочное удостоверение) и по предъявлении этого письма в отделениях (дома Аршама) получал по строго установленным нормам продовольствие [Дьяконов, с. 72].

В. Стон и З. Парызинский [Paryziñski, с. 13] отмечали, что расцвет если не персидской цивилизации вообще, то, по крайней мере, учета приходится на годы правления Дария (522—486 гг. до н. э.). Огромные размеры многонациональной империи, разделенной на сатрапии, большая постоянно

действующая армия требовали наличия жесткого контрольного аппарата. Бухгалтеры и контролеры в этой империи вели не только учет явный, но и тайный. Основным документом становится не столько регистр фактов хозяйственной жизни, сколько журнал анонимных писем, а человек, занимающийся учетом, получает почти официальное название — «глаза и уши царя». Парызинский с удовлетворением отмечал, что однажды один сатрап осмелился покалечить несколько таких «глаз и ушей». Дарий наказал сатрапа. Парызинский полагает, что таким образом была подчеркнута ведущая роль учета, но именно то обстоятельство, что случай такой произошел, заставляет сделать иные выводы.

Индия

Здесь счетами-регистрами служили кружки. В них закладывали камешки — первичные документы. Это был своеобразный прообраз картотеки и разноски данных по счетам.

Китай

Значительные особенности в организации учета имели место в Китае. Современные авторы считают, что история учета в этой стране насчитывает 8000 лет [Guo Daoyang, с. 6]. К VII—XIII вв. н. э. здесь сложилась весьма развитая система учета материальных ценностей. Учетные работники были сосредоточены в трех отделах, где фиксировался приход, расход и остаток ценностей. Первый и второй отделы показывали движение ценностей, а третий проводил инвентаризации и выводил натуральный остаток, но не знал остатка учетного. Это приводило к тому, что только высшая администрация имела представление о должном положении дел [там же].

При учете материальных ценностей в Китае получила распространение так называемая четырехколонная система

$$П - Р = О_к - О_н,$$

где $П$ — приход, $Р$ — расход, $О_к$ — остаток конечный и $О_н$ — остаток начальный ценностей*.

Современные китайские авторы склонны видеть в этой формуле двойную запись [Guo Daoyang, с. 9], однако это только иначе сформулированное уравнение материального баланса. Его заполнение требовало, чтобы каждое поступление и отпуск ценностей оформлялись «актом». Учет велся в красных списках, в которые записывали данные «актов». Для проверки один из экземпляров списка отсылался в центральное управление. Служащие склада могли занимать место только в течение трех лет, а затем после инвентаризации

* В Китае таким образом балансировали счет «на сальдо», в то время как в Вавилоне «на оборот».

передавали ценности, для чего отводилось 15 дней [Кычанов, с. 223]. Отпуск ценностей проводился по принципу: «первая партия получена — первая отпущена». Среди складских работников были осведомители [там же, с. 175]. Приведенный пример говорит об особенностях организации складского хозяйства.

Античный мир. Учет делает шаг вперед

Все источники данных об учете того времени можно сгруппировать по нескольким видам: 1) фрагменты хозяйственных записей; 2) законодательные документы; 3) речи ораторов; 4) труды специалистов по управлению имениями; 5) высказывания философов; 6) сведения из произведений искусства. Эти источники, собранные вместе, позволили нескольким поколениям исследователей реконструировать и греческую, и римскую системы учета.

Древняя 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 контокоррентные счета велись в деньгах) и, наконец, в функции меры стоимости они стали измерять весь инвентарь. Однако, поскольку в учете фигурировали монеты разной чеканки, сразу встал вопрос о соизмерении в учете самих монет. Тут были три варианта: сначала их складывали по металлу и весу, потом просто 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 недостачи у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а государство 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 представить 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**, которая привела, по мнению Э. Бурге, к появлению нового приема — *счета* [Bourguet, с. 128]. Другим источником возникновения счета была инвентаризационная опись. Например, Ксенофонт настоятельно рекомендовал группировку однородных предметов при «осмотре» ценностей [Ксенофонт, с. 284—285]. Так из двух источников: материального учета — инвентаризации — и учета расчетов — контокоррента — возник бухгалтерский счет. В нем соединились два начала бухгалтерии.

В Афинах были специальные чиновники и контролеры, в обязанности которых входило составление отчетов о доходах и расходах государства. Финансовый учет и 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 [Paryzi ñski, с. 13].

В государственном хозяйстве регистрировались не 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 [Помазков, 1940, с. 369, 372]. 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.

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 [там же, с. 333]. 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 [там же, с. 385]. 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 хроноло-

---

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

гическом порядке записывались в журнал (эфемерис). В запись включали дату, получателя денег, причину платежа, имя лица, которому банк по распоряжению получателя фактически выдал деньги, сумму платежа [Помазков, 1940, с. 409]. 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 журнала; вели два журнала — 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 «активе баланса» мастерской рабовладельца:

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.		

Надо отметить, что приведенный «актив баланса» не позволяет провести достаточный анализ хозяйственной деятельности, так как в нем потребительная часть связана с производственной. Тем не менее нам трудно удержаться от того, чтобы не привести активы, рассчитанные Д.А. Смирновым на основе материалов речей Демосфена.

Обращает на себя внимание тот факт, что земля занимает большое место только в сельскохозяйственном (63%) и кредитном (40%) хозяйствах. При этом надо учесть, что в кредитном и торгово-ростовщическом хозяйствах земля фигурирует не как средство производства, а как товар. Под залог земли давались ссуды, и если получатель ссуду и проценты не гасил, его залог отбирался, земля переходила в собственность банкира, который ждал случая ее продать.

Таблица 2

Активы предприятий различных отраслей народного хозяйства

	Сельскохозяйственное		Промышленное		Торгово-ростовщическое		Кредитное	
	драхмы	%	драхмы	%	драхмы	%	драхмы	%
1.Имения и земельные участки	18 500	63	3 000	4	10 000	11	96 000	40
2.Помещение и оборудование предприятия	—	—	23 000	32	—	—	16 800	7
3.Сырье и продукция	4 900	17	15 000	20	—	—	—	—
4.Ссуды выданные (дебиторская задолженность)	5 000	17	23 600	32	50 000	54	120 000	50
5.Наличные деньги	900	3	8 000	12	32 840	35	7 200	3
Итого	**29 300**	**100**	**71 600**	**100**	**92 840**	**100**	**240 000**	**100**

Приведенные «активы» показывают, что товарное хозяйство в Афинах времен Демосфена было довольно развитым. Достаточно взглянуть на статьи 4 и 5, чтобы убедиться в этом. Сельскохозяйственные предприятия отпускают в кредит своей продукции около 17% всей стоимости активов, промышленные — 32%. В кредитном предприятии 50% активов составляют выданные ссуды, в торгово-ростовщическом, где в кредит выдавали и товары, и деньги, дебиторская задолженность составляла 54% всех активов.

Важную роль в хозяйственной жизни Афин играл морской извоз. И тут, как может быть нигде, существовали злоупотребления и мошенничества. Г. де Кройкс показал, как были распространены в древней Греции займы под залог кораблей и грузов. Из его работы видно, какие злоупотребления творились в те далекие времена (дважды закладывались одни и те же ценности, полученные кредиты на подставные имена похищались — переводились в другие страны, инсценировались крушения и т. п.) [Debits..., 1974, с. 41—60].

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

Эллинизм

В этот период мы имеем значительно больше документов, позволяющих делать далеко идущие выводы.

В 1915 г. было найдено и теперь только полностью расшифровано свыше 1000 документов (так называемый папирус Зенона), относящихся к имению Аполлонуша. Имение это, где Зенон был управляющим, занималось разнообразной хозяйственной деятельностью; документы относятся к строительству, земледелию и торговле. Они датируются III в. до н. э., но, как утверждает Х. П. Хайн [Hain], эти документы отражают черты, характерные для учета в Греции, которые возникли там около V в. до н. э.

Известно, что Зенон в 256 г. до н. э. реформировал систему учета, сложившуюся в частных поместьях. Цели учета, как они вытекают из папируса, могут быть сформулированы так: 1) выявление общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности; 2) исчисление хозяйственного эффекта в различных областях деятельности, что предполагало появление первых приемов экономического анализа. Хотя Х. П. Хайн не указывает на задачи, связанные с охраной собственности рабовладельца, тем не менее наличие такого круга задач не подлежит сомнению*.

* Это хорошо подметил М. Чатфильд, говоря, что Зенон организовал строжайший учет и контроль вплоть до каждого гвоздя [Chatfield, с. 11].

Зенон строго специализировал учет в зависимости от отраслей хозяйства. Так, появляется отдельно 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.

Зенон выдвигал далее требование о том, что каждый факт хозяйственной жизни должен быть непременно оформлен и подтвержден документом. В хозяйстве существовал и строго регламентировался документооборот, все виды документов и правила их заполнения предусматривались заранее; был заведен четкий порядок хранения документов в архиве. Учетные регистры велись по принципам 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 и счета должников, которые велись как настоящие контокоррентные счета с указанием долга и его погашения. В связи с распространением наемного труда получили развитие лицевые счета, которые часто велись с учетом натуральной оплаты. В числе лицевых счетов находим счет собственника — Аполлонуша, на котором отражались поступления и выплаты, не связанные с управлением имением. Имеющиеся повреждения папируса по этому счету не позволяют исследователям пока дать более подробную его характеристику.

Среди финансовых встречаем счета налогов на имущество. Однако эти счета велись, как правило, в натуральном измерении.

Записи в счетах выполнялись в хронологическом порядке, причем сальдо выводилось после записи каждого факта хозяйственной жизни. Некоторые данные из документов вносились в счета прямо, а в ряде случаев они группировались по однородным документам. На основе их данных составлялся сводный документ и по счету делали запись на основе дневного итога сводного документа. Таким образом, принцип накапливания уже был известен в III в. до н. э.

После записи данных из документа в 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. Х.П. Хайн, хотя и осторожно, указывал на невозможность отождествления старого и нового понятия об управлении, тем

не менее полагал, что методы управления, изложенные в папирусе Зенона, появились в Европе не ранее XIX в.

В эллинистическом Египте была сложная система хозяйства. Об этом свидетельствуют некоторые дополнительные документы. Так, до нас дошли сведения о том, как начислялась «заработная плата» в армии. В воинских частях составляли платежные ведомости, которые передавали в финансовое ведомство. Под каждым итогом платежной ведомости финансовый чиновник делал пометку о необходимости выплаты, затем передавал ведомости в банк. Получатель денег, представитель воинской части, должен был предъявить доверенность в виде квитанции — антисимбол, которая сверялась с платежной ведомостью и служила основанием для выплаты денег. Вместе с деньгами получателю вручали квитанцию — симбол, которая и служила для последнего оправдательным документом. В стоимостном выражении антисимбол мог быть больше симбола, так как воинские части, естественно, стремились получить больше, чем считали нужным платить финансовые чиновники.

Интересен учет хлеба, который являлся предметом обложения. Налоги собирали, как правило, откупщики. Полученный ими хлеб сдавался на склады. Когда откупщик привозил продукты на склад, приемщик выписывал ему квитанцию, которая содержала следующие реквизиты: дату, фамилию откупщика, что принято и на какую сумму; иногда указывалось местонахождение склада. У. Вилькен приводит следующее содержание квитанции: «Откупщик — налогоплательщику — привет! Доставлено (что и сколько). Дата. Подпись» [Wilcken, с. 97—98].

Отпуск хлеба со склада тоже оформлялся квитанциями. В конторе склада велся журнал (эфемерис), где в хронологическом порядке регистрировались квитанции. Иногда вместо одного журнала вели два: один для приходных, а другой для расходных квитанций. Записи в журнале были весьма подробны, причем иногда они даже дословно повторяли содержание квитанций. По мере надобности, а как правило, по окончании месяца, на основе журналов выполнялись две рекапитуляции: по материальным счетам и по личным счетам, причем счетов систематической записи в нашем понимании не было. В отчет вносили просто итоги оборотов. Такой отчет сдавался ежемесячно начальнику (стратегу). Одновременно стратегу представлял отчет и откупщик. Проверка отчетов осуществлялась встречным методом, который называют методом *коллации* (стыкования) и который в конце XIX в. в США называли методом *конкуренции*. Сущность проверки заключалась в сопоставлении идентичной, но поступающей от разных материально ответственных лиц информации. Откупщик писал: с кого, что и сколько он собрал; заведующий складом писал: от кого и что он принял и за что, следовательно, несет материальную ответственность [Помазков, 1940, с. 392—402]. Однако проверка не замыкалась документами, инвентаризации практиковались достаточно часто.

Следы древнеегипетского учета находим в производственном учете. В то время там широко применялись ежедневные нормы выработки по производимой продукции и сдельные расценки. Отдельно устанавливались нормы накладных расходов в зависимости от видов продукции [Античный способ, с. 367].

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

Рим

Записи в учете выполнялись на лыке, на деревянных, покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе [Моммзен, с. 206; Gras, с. 44], но чаще всего вначале применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент. Однако основные достижения учета здесь лежат не в его технических приемах, а в системе учетных регистров. Здесь не просто велись учетные книги, но существовала развитая взаимосвязанная их система.

Жанин Шарара-Руссо полагал, что система римских учетных записей была заимствована у греков, которые уже использовали два регистра: эфемериду (журнал) и трапецитик (книга счетов — Главная). Римляне же, по его мнению, только заимствовали эту практику [Chararas-Rousseau, с. 133]. Трудно сказать, насколько прав наш французский коллега, ибо проследить связь греческих и римских регистров практически невозможно хотя бы потому, что содержание первых неизвестно совсем, а вторых, как мы сейчас увидим, неизвестно почти совсем.

Так, в системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaria*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут *памятной*, или *Мемориалом*. Так ее понимают почти все исследователи. Но М. Виллалобос и Ф. Гертц считали, что книга отражала только движение кассы, т. е. это не памятная книга, а кассовая. Несколько шире ее содержание трактует М. Бартошек. Он рассматривает ее как кассовую и ресконтро [Бартошек, с. 25 и 71]. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*. Относительно их назначения между исследователями существовали значительные разногласия. Одни (В. Джитти, А.М. Галаган, В.В. Кедров) пытались интерпретировать эти кодексы в духе итальянской формы счетоводства и связывали первый кодекс с журналом, второй — с Главной книгой [Леонтьев, 1938, с. 150—151]. С некоторыми оговорками подобные взгляды отстаивали Л.И. Гомберг и А.М. Вольф [Gomberg, 1912; Вольф, 1899]. Но поскольку нет данных, подтверждающих использование единого учетного измерителя, нельзя и отождествлять названный кодекс с Главной книгой систематической записи итальянской формы счетоводства. Другая группа ученых трактовала первый кодекс или как кассовую книгу (Р. Байгель, Дж. Росси, Г.Ф. Шершеневич, В.М. Хвостов), или как ресконтро (М. Фойхт, Ф. Гертц), или, что представляется наиболее правильным, как кассовую с ресконтро (Ф.Л. Келлер, П. Гарнье, Д. Эдвардс и К.Г. Деметреску); второй кодекс понимался как книга систематической записи, в которой каждый счет велся в своем измерителе, т. е. вино — в кувшинах, зерно — в мерах, касса — в деньгах и т. п. [Помазков, 1940, с. 510—554; Хвостов, с. 125—126 и Шершеневич, с. 195]. П. Гарнье считал, что этот

кодекс напоминал Главную книгу, заполняемую итогами раз в месяц [Garnier, 1972, с. 6]. Ф. Мелис все содержание систематической записи сводил к одному кодексу, в котором на соответствующих счетах отражалось движение денег, долгов, имущества [Melis, 1950, с. 365, 366], а М. Бартошек, рассматривая название обоих кодексов как синонимы, полагал, что в них просто фиксировались месячные итоги *Adversaria* [Бартошек, с. 71].

Многолетняя дискуссия о характере учетных книг античного мира легко убеждает нас в том, что все ее участники трактовали прошлое учета сквозь призму своих современных взглядов, в сущности, они проецировали современные концепции на старые категории. При этом одни сводили античный учет к коммерческой (патримональной) бухгалтерии в ее итальянской форме (Шарара-Руссо, Джитти, Галаган, Кедров, Гомберг, Вольф, Мелис), другие — к камеральной бухгалтерии (Байгель, Шершеневич, Хвостов, Гарнье, Гертц, Фойхт, Келлер, Деметреску, Бартошек). И наконец, надо выделить подход А. Тессие, считавшего, что, поскольку до нас практически не дошли сколько-нибудь основательные сведения об этих учетных книгах, нет никакой возможности сделать какие-либо убедительные выводы об их характере [Tessier, 1962, с. 133]. Однако если отказаться от попытки истолковывать старые факты посредством современных знаний, то можно сделать вполне обоснованные выводы. Их убедительность вытекает из предположения о том, что материальные ценности не могли учитываться в денежном измерении. В Риме была простая бухгалтерия без трансформации данных материальных счетов в деньги. Если это так, то вся первая группа авторов ошибалась. Никакой связи эфемериды и *Adversaria* с журналом итальянской формы, трапецитика и кодексов с Главной книгой нет, ибо итальянская форма счетоводства требует: 1) единого денежного измерителя, 2) развитой системы счетов и 3) четкого противопоставления хронологической и систематической записей. Но если нет единого измерителя, то не может быть и этих трех моментов. Вторая группа авторов, идущая от камерального учета, также ошибалась. Она предполагала, что все объекты учета можно подразделить на два множества — деньги и расчеты, с одной стороны, материальные ценности — с другой. И поскольку они рассматривали учет через призму камеральной парадигмы, материальные ценности у них выпадали из объектов учета. Скорее всего *Adversaria* — это просто черновая книга, каковой ее и считал Цицерон, а кодексы — книги для беловой записи, причем совершенно очевидно, что именно кодексы рассматривались как юридически полноценные документы*. При этом правильнее всего предположить, что в кодексах практиковались хронологическая, а не систематическая запись. (Будь это не так, Цицерон не смог бы выиграть процесс.)

---

* Этот вывод вытекает из речи Марка Туллия Цицерона «За Росция — актера». Он говорил: «... не безумие ли представлять в суд свои дневники (*Adversaria*) со всеми пометками и перечерками?... Почему же то, чему сами хозяева не придают никакой цены и значения, должно иметь большой вес и важность в глазах судей?... Первые (*Adversaria*) служат месяц, последние (*Codex*) — вечно, первые немедленно рвутся, последние бережно хранятся; в первые вносятся записи за короткий срок, на последних основано доверие к ним в течение всей нашей жизни; первые — отрывочные, последние ведутся в строгом порядке. Никто поэтому не предъявляет в суд дневников» [Цит.: Помазков, 1940].

Итак, систематическая запись распределялась по двум кодексам *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum* (даже если эти кодексы велись «под одним переплетом». — Ф. Мелис), 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. Любопытно отметить, что Цицерон выиграл процесс, доказывая, что запись в кодексе более убедительна, чем запись в *Adversaria*. Во всяком случае на суде проводилась сверка (коллация). *Codex accepti et expensi*, который вел кредитор, сверялся с тем, что записывал должник. В кодексе не должно было быть исправлений ранее сделанных записей.

Порядок расположения записей был предметом острых дискуссий среди исследователей, им надо было прежде всего решить вопрос: велись ли регистры в свободно повествовательной форме (Г. де Кройкс) или же числа, а следовательно, и записи были упорядочены. В последнем случае вновь возникала дилемма: были ли записи односторонними, т. е. записывались ли факты о приходе и расходе подряд, или они фиксировались на разных страницах книги. Записи рассматривали как односторонние Г.Е. Хаймах и Х. Шюлер, причем последний полагал, что записи о приходе и расходе выполнялись подряд, но суммы прихода записывались слева, а расхода — справа от текста операций.

Значительно большее число авторов (М. Фойхт, Ф. Хехт, С.М. Барац, К.Г. Деметреску, Д. Эдвардс и др.) придерживались взгляда на двусторонний характер записей, согласно которому приход записывался слева, расход — справа. При этом Р. Байгель трактовал учетную регистрацию как четверную, т. е. он разделил записи прихода на записи поступивших в кассу и подлежащих поступлению сумм, а записи расхода — на записи выдачи из кассы и намеченных к выплате средств. Рассматривая эту трактовку порядка записей как частный случай двусторонней формы, следует признать ее наиболее убедительной.

Однако, заканчивая обзор взглядов на характер книг древнеримского учета, надо отметить, что было бы большой ошибкой полагать, что во всех хозяйствах книги велись одинаково. Очень может быть, что все взгляды, приведенные здесь, правильны и речь идет о различных вариантах ведения одних и тех же книг. Тот же де Кройкс приводит римский папирус, датируемый 191—192 гг., в котором мы четко видим двустороннюю запись, причем каждый факт хозяйственной жизни четко регистрировался по схеме: «от — к (кому)» [Croix, 1956, с. 35—36]. Это бухгалтерские проводки в полном смысле слова, среди них мы находим даже сложные проводки. Однако де Кройкс правильно критиковал тех, кто из этого делал вывод о существовании в конце II в. двойной записи, так как проводки отражают только кассовые платежи и расчеты с дебиторами и кредиторами. Он же отмечал, что при

регистрации долгов изредка уже появлялись термины: «дебет» и «кредит» [Croix, 1956, с. 34]. При этом двусторонняя форма расположения чисел носит случайный характер и продиктована не принципами двойной записи, а соображениями удобства. В учете Древнего Рима велись и другие книги. Они носили вспомогательный характер и разногласия о них несущественны.

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. Это предположение будет еще более оправданным, если учесть, что некоторые исследователи, например Г. Хумберт и А. Вульф, трактовали бревариум как смету империи, а Р. Байгель, К.П. Кейль и К.Г. Деметреску считали, что в бревариуме, помимо сметы государства, отражалось и все имущество, принадлежащее ему, включая лиц, подлежащих призыву в армию. Н.С. Помазков отмечал следующие характерные черты учета в государственном хозяйстве: обязательное документирование записей, строгое разграничение между учетом денежных средств и учетом натуральных ценностей, хронологическая запись в текущем учете и ежемесячная систематическая запись в кодексе с выделением сначала основных приходных, а потом расходных статей и с указанием исходящего остатка, периодическая отчетность перед вышестоящими органами, источником данных для которой служат записи в кодексе [Помазков, 1940, с. 596].

Во времена Римской империи систематическая запись получила более широкое развитие. Так, в легионах для расчетов с каждым солдатом открывался отдельный лицевой счет. Солдату три раза в год начислялось жалованье. Оно могло выплачиваться либо деньгами, либо пищей, одеждой, обувью, сеном. Стоимость предоставленного имущества и питания вычиталась из начисленной суммы жалованья. Налогов, не считая удержаний на знамя и жертвоприношения, практически не было. Сумма, причитающаяся к выплате, фиксировалась нарастающим итогом. Здесь, в табличной форме, приводится реконструкция такого лицевого счета. Однако в те времена приведенные числа фиксировались в свободной повествовательной форме и при этом часто содержали ошибки. (См. третье начисление).

Таблица 3

Лицевой счет легионера Квинта Юлия Прокула из Дамаска (83 г. н. э.), в драхмах

Номер начисления	Начислено	Удержано							К получению	Задолженность легионеру	Подлежит выплате
		Сено	Продовольствие	Обувь	Одежда	Жертвоприношение	На знамя	Итого			
1	248	10	80	12	60	20	—	182	66	136	202
2	248	10	80	12	—	—	4	106	142	202	344
3	248	10	80	11	146	—	—	248	—	344	344
Итого	**744**	**30**	**240**	**35**	**206**	**20**	**4**	**536**	**208**	**344**	**344**

Все это было сделано с умыслом — солдата надо материально поощрять, посмотрит он в свой лицевой счет и обрадуется, а платить ему деньги незачем, завтра солдата убьют и деньги спишут в доход легиона или его администраторов. Чем больше убьют, тем выгоднее.

Систематическая запись получила распространение и в финансовом ведомстве в связи с учетом налогов. На каждого налогоплательщика открывался лицевой счет, в котором указывалось: объект обложения и его оценка, взносы различных налогов, общая сумма взноса [Помазков, 1940, с. 665].

Для государственного учета был характерен развитый бюрократизм. Однако иногда отрицательные факты приводят к положительным последствиям. Например, в Риме рождается 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 выплатой денег. Эти выплаты производились только при представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей [Paryziński, с. 14]. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам даже женщин и детей для получения сведений об укрываемых от обложения доходах и имущества [там же].

Древний мир сохранил нам еще одну любопытную деталь — особенности публично-правовой отчетности. Эта черта общая и для Греции, и для Рима. Так, если верить Геродоту, на пирамиде Хеопса вырезано, сколько чесноку, редиски, луку и других продуктов было выдано людям, занятым на строительстве пирамиды, общая стоимость которой составила 1500 талантов (40 т серебра, или 2 млн. долл.). Любопытна особенность этой калькуляции, она учитывает только расходы предметов потребления — продуктов [Stone; Paryzinski, с. 13]. Очевидно, эта общая особенность того времени. До нас дошел отчет, вырезанный на стене Парфенона. Стоимость строительства храма согласно этому отчету составила 469 талантов (Стон указывал 0,5 млн. долл.) [там же, с. 13].

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, с. 90]. Марк Теренций Варрон много внимания уделял вопросам письменной отчетности управляющего, требовал, чтобы материально ответственные лица были грамотными [Античный способ; Кончаловский, с. 10—61, 69—71]. Иного взгляда держался Луций Юний Модерат Колумелла. Он полагал, что неграмотный управляющий надежнее:

«Такой вилик (управляющий — Я. С.) будет чаще приносить своему господину наличные деньги, нежели приходно-расходную книгу, ибо, не умея писать, ему будет труднее самому составить фальшивые счета или пользоваться для этого услугами других из боязни быть уличенным» [Античный способ, с. 27; Кончаловский, с. 99]. При учете рабов надо было отражать их национальность, возраст, занятие и ремесло.

В строительстве при оценке сооружений учитывали износ. Так, Витрувий 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». Напротив, «оценка кирпичных стен, — продолжает Витрувий, — при условии сохранения ими отвесной прямизны, производится без всякой сбавки, но их оценивают всегда в ту сумму, в какую в свое время обошлась их постройка» [Витрувий, с. 62]. Таким образом, равномерный (прямолинейный) износ по крайней мере при продаже был распространен, а оценка по себестоимости считалась в данном случае очевидной.

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 [Помазков, 1940, с. 607].

Банковский учет, по мнению большинства авторов, целиком восходит к афинскому прототипу [там же, с. 610—611], хотя два ученых, М. Фойхт и К.М. Смирнов [Смирнов, с. 124], относятся к такому взгляду сдержанно и утверждают, что по крайней мере кодекс имел латинское происхождение.

На первый взгляд система учета, применявшаяся в стране, была четкой и эффективной. Римляне гордились своим учетом, ценили его, систематизировали. Роль системы сказалась уже в самом названии « *ratio*», что означало не только учет, а и определенный порядок, систему, разум, отсюда происходит и хорошо знакомое нам слово *рационализация*.

Был создан сложный аппарат ревизоров и контролеров, но обманы и утайки были достаточно частыми. В этом отношении характерен случай, рассказанный М. Монтенем. «Когда Петилий, по наущению Катона, потребовал у Сципиона дать отчет о деньгах, Сципион, явившись по этому поводу в сенат, вынул принесенную им под платьем книгу записей и заявил, что в ней содержится полный отчет всех приходов его и расходов; но, когда ему предложили предъявить эту книгу для проверки, он наотрез отказался сделать это, заявив, что не желает подвергать себя такому позору, и собственноручно, перед лицом сенаторов разорвал книгу в клочья» [Монтень, кн. II, с. 46].

Цели учета в Древнем Риме были главным образом контрольными. Учет должен был «разоблачать убытки, возникшие по причине мошенничества или

неумелости хозяйских слуг» [Croix, 1956, с. 35]. Общая оценка учета, сложившегося в античном мире, была дана Гуннаром Мицквитцем [Цит.: Croix, 1956, с. 37—38]. Его выводы сводятся к тому, что использование рабского труда и недостаточная товарность хозяйства обусловили следующие особенности учета: 1) единовременные затраты не отделялись в уме от результатов (прибыли); 2) понятие текущих затрат не было полным, римские бухгалтеры не знали амортизации, не принимали во внимание расходы по улучшению полей, виноградников, мелиорации, на удобрения; 3) калькуляции не существовало, так как разделить затраты по отдельным культурам или продуктам сельского хозяйства было практически невозможно; 4) непреодолимая трудность определения стоимости готовой продукции, например, вино учитывалось только в натуральных единицах, если оно продавалось, то по счету кассы отражалась выручка, если оно отпускалось рабам или сельскохозяйственным рабочим, то только списывалось. В первом случае, употребляя язык современной бухгалтерии, составлялись две проводки: дебет счета Кассы (столько-то систерциев), кредит счета Вина (столько-то кувшинов); во втором случае — только кредит счета Вина. Основанием для расчетов с наемными рабочими были записи по счету Вина; 5) невозможность исчислять сравнительную экономическую выгодность сельскохозяйственных культур и продуктов животноводства и окупаемость затрат. Может быть, поэтому покупатель имения, тщательно осматривая поля, амбары, скотные дворы, конюшни, редко заглядывал в учетные книги.

Учет прочно вошел и в культурную жизнь Рима. В литературе, в театре часто встречаются сравнения, ссылки на бухгалтерскую практику. В комедии Плавта «Шкатулка» говорится: «Теперь я желаю уплатить то, что остается за мной, чтобы мое имя было вычеркнуто из домовой 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 упоминает разбогатевшего на нечистом деле бухгалтера (Сатирикон, XXIX). Звали этого бывшего бухгалтера Трималхион. Он любил бухгалтерию и держал специального раба, который должен был читать ему за обедом счетную книгу. А великий Гораций 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 тут было сказано об учете в античном мире, — это только очень общий набросок, подлинная картина скрыта от нас тайной веков, но «то, в чем нет тайны, лишено прелести» (А. Франс).

Учет древнего мира — это учет фактов, и в целом он статичен. 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 только будут указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки наличия ценностей с данными текущего учета, тем полезнее для практики учет и бесполезнее инвентаризация, и наоборот.

Хозяйственный учет средневековья

24 августа 476 г. был низложен последний император Римской империи — Ромул Август. Согласно историческому календарю Античный мир кончился. Начиналось новое время. Насколько оно было новым, сейчас сказать трудно. Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях*. Во всяком случае одна традиция сохранялась — записи тех времен, так же как и в древнем мире, 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. «... Человек эпохи Возрождения или средневековья, — писал А. Койре (причислим сюда также и человека античной эпохи. — Я. С.), — просто-напросто не умел считать» [Койре, с. 113]. Физическая работа казалась более легкой, чем заполнение учетных регистров и выполнение арифметических подсчетов. Еще в 1645 г. Б. Паскаль жаловался, что арифметические подсчеты «требуют от несчастных вычислителей глубокого внимания и очень быстро утомляют ум» [Цит.: Койре, с. 114]. «В те времена, — писал А. Койре, — чаще всего вычисления были ошибочными и производились очень медленно. Немного больше, немного меньше... Какое это могло иметь значение?» [там же, с. 114]. Принцип учетной достоверности возник только в XX в., и самое удивительное, что многие века хозяйство могло развиваться вне этого принципа**.

Учетный консерватизм господствовал веками. Привычка — вот главный принцип счетных работников. Когда Фибоначчи (1202) ввел арабские цифры,

---

* Тессие полагал, что в меровингской Франции учет продолжал римские традиции [Tessier, 1964, с. 136], а Ф. Гертц даже утверждал, что римская практика ведения учетных книг сохранялась во Флоренции до эпохи позднего средневековья [Gertz].

** В практике учета тех далеких от нас эпох мы сталкиваемся со случаями, когда среди счетов, дошедших до нас, нет ни одного, где бы не было поразительных ошибок [Блок, с. 130]. Это вызвано как сознательной фальсификацией, например массовым сокрытием ссудного процента (в книгах купцов Балдовино Риккоманни (1272 — 1278) и Джентиле де Соссетти (1274 — 1310) вместо слова «процент» фигурируют: доход, цена, стоимость, выигрыш, прирост, подарок, чаевые, вознаграждение), так и низким культурным уровнем купцов. Например, в Венеции только немногим более половины купцов в 960 г. умели расписываться.

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.

Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как рецепция римского права, а 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. Гертц утверждал, что они имеют барселонское происхождение: 1) пусть завершенные операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат; 2) пусть в бухгалтерских книгах между записями не будет пустых мест; 3) пусть будет по каждой операции сделана ссылка на разрешающий ее документ; 4) пусть все числа будут буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок [Gertz].

Основными учетными приемами были отчетность и инвентаризация. Любопытно, что 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. [Edwards, 1989, с. 33]. 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, который 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.

Однако с началом Каралингского возрождения, особенно в монастырях, получает распространение составление инвентаризационных описей, которые содержат систематизированные записи. Так, в описи одного из королевских доменов Н.С. Помазков выделял следующие группы имущества: 1) здания и сооружения; 2) хозяйственный инвентарь; 3) продукты; 4) скот. Продукты в свою очередь подразделялись по источникам их происхождения (из собственного производства, из сборов разного рода, от оброчных поступлений) и по срокам образования (прошлого года, отчетного года) [Помазков, 1940, с. 685].

Приблизительно к этому же времени (датируется концом VIII — началом IX в.) относится и капитулярий Карла Великого, где содержатся сведения в виде инструкции управляющим о сельскохозяйственном учете. Эти вопросы нашли отражение в пяти специальных главах 28, 30, 55, 62, 63. Здесь указано на необходимость один раз в год (к рождеству) представлять отчет о доходах и приведен порядок сдачи собственнику денег, предписывается ведение двух

отдельных регистров учета расходных операций: 1) затраты собственника, 2) затраты хозяйства, и одного регистра учета прихода; остатки фиксировались в особом списке [Помазков, 1940, с. 686—689]. Для выведения остатка все записи регистров текущего учета подсчитывались по видам ценностей. В Европе были распространены *бирки*, но особенно широко — в Англии. Тут их, начиная с Генриха I (1100—1135), 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*.

В середине XIII в. система учета углубляется. Так, в маноре Литтлтон Глостерского аббатства св. Петра (графство Гемшир, близ Винчестера) в 1265—1266 гг. предписывалось: «...по крайней мере в две недели староста должен принимать от местной экономки отчет в расходе кур, яиц и цыплят в соответствующий сезон; то же относится к гусям, уткам и прочей мелкой живности» [Английская деревня, с. 52].

Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирочного учета. Бирка — дощечка, на которой делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа. Дощечка раскалывалась вдоль, одна половина оставалась у получателя (приходный ордер), а вторая отдавалась плательщику (квитанция). Если половинки сложить, то можно 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.

Известны случаи, когда владелец одной из половинок пытался подделать зарубки. Однако эта фальсификация легко разоблачалась. Бирки просуществовали в Англии до начала XIX в.

В средние века возникла профессия странствующих писцов, которые 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 [Помазков, 1940, с. 739—741].

---

* В XII в. в Англии бирка представляла собой узкий брусок дерева лесного ореха длиной 20—23 см. В дальнейшем длина бирки увеличивалась [Edwards, 1989, с. 40]. Бирки накапливались в архивах парламента, в 1834 году было принято решение их сжечь. Когда их начали сжигать, пламя вышло из-под контроля, и 16 октября пожар уничтожил здание парламента [там же, с. 41]. Еще в XVII—XVIII в. во Франции булочник, отпуская в кредит товар, делал зарубки на двух дощечках — одна отдавалась покупателю, другая оставалась у него. При оплате долга делались «встречные» отметки-зарубки. На предприятиях «общественного питания» — в кабачках и тавернах — долги записывались прямо на стене. [Бродель, 1988, с. 58].

В монастырях, в поместьях учет велся профессиональными бухгалтерами, но с VIII по XII в. были распространены бродячие бухгалтеры и даже артели бродячих бухгалтеров [Gertz].

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 натурных 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» [Помазков, 1940, с. 788]. 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» [там же, с. 789]. Далее идут соображения о ревизии, суть которой сводится к сопоставлению исходящего остатка предыдущего отчета с входящим остатком данного отчета.

Большое значение учет имел в государственном хозяйстве. Образцовым был учет в Англии, в основу его положена инвентарная опись — Книга страшного суда (1086). Созданное здесь казначейство, палата шахматной доски, ведало финансами страны, здесь же зародился учетный регистр шахматной формы.

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 римского папы Николая III (1277—1280), в первой половине книги содержался учет прихода, во второй — расхода [Помазков, 1940, с. 746]. Книги, относящиеся к понтификатам Мартина V и Юлия II (1417 и 1513), дают представление о стройной системе денежного учета. Каждая приходная запись содержала следующие реквизиты: дата, сумма прописью и у правого края страницы — цифрами, от кого последовало поступление денег, 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 при записи приходных операций), целевое назначение расхода, способ оплаты. Вверху каждой страницы кассовой книги указывали год.

Приходно-расходные книги велись в двух экземплярах: один у кассира, другой у бухгалтера. Записи делали или как в книгах при Николае III, или же заносили 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 под-

черкивалась 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 путем рекапитуляции [Помазков, 1940, с. 748—750].

Контроль сметы расходов и доходов был главной целью учета. Перерасход мог повлечь санкции со стороны начальников.

Колосс квалифицировал учет в монашеских орденах как камеральный (бюджетный) [Colasse, с. 4], ибо объектом учета выступают касса, доходы и расходы, а также дебиторская и кредиторская задолженности. По дебету счетов отражались суммы дебиторской задолженности клиентов, по кредиту — их вклады. Учет имущества не носил систематического характера.

Учет в монашеских орденах как бы подготовил формирование двойной записи.

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: «1) за чей счет поступили деньги, 2) сумма взноса, с указанием вида валюты, в отдельных случаях с переводом по существующему курсу на парижскую валюту, 3) в случае необходимости наименование фактического плательщика (или посредника), а также причины взноса и, наконец, 4) указание регистра, на котором должна быть записана поступившая сумма» [Помазков, 1940, с. 757]. 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.

По приказу Филиппа IV 13 октября 1307 г. вся «верхушка» тамплиеров была арестована и уничтожена, и на многие годы была забыта их техника учета.

Интересно отметить своеобразные приемы учета 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 [Gertz]. Именно учет кассовых операций требовал контроля. Он сводился или к разделению ключей, или, как у тамплиеров, операции параллельно отражали два бухгалтера [Chararas-Rousseau, с. 134]. Но самым своеобразным приемом последующего контроля, о котором рассказывал Р. Штурм, было «отсутствие контроля, что влекло за собой присущее ему 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*» [Штурм, с. 486].

Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации. В ответ на этот социальный заказ в Англии появляется институт контролеров (аудиторов)*.

Появление должности было связано с необходимостью гарантировать правильность отчетности. Первое упоминание об аудиторах относится к 1299 г. 24 марта 1324 г. Эдуард II назначил трех государственных аудиторов. Имя одного из них — Джон де Пайкеслей — сохранилось до наших дней [Auditing, 1930, с. 58]. 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» [Счетоводство, 1926, с. 323]. Имеется немало исторических свидетельств, подтверждающих активную деятельность аудиторов на протяжении всего средневековья. И в средневековье формируются две основные парадигмы учета — *камеральная* и *простая* бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета являются касса и ожидаемые поступления, а 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).

Естественно, что господствующей в Европе была простая бухгалтерия. Как показал В. Зомбарт, 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» [Зомбарт, с. 297]. 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. [Помазков, 1940, с. 867]. Аналогичный вывод в отношении учета в Германии и Голландии сделал И.М. Кулишер [Кулишер, с. 249, 254]. Б. Пенндорф

---

* 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».

оценивал книги любекского купца Иоганна Клингенберга (1331—1336) как семейную хронику [Penndorf, 1913, с. 3, 9—42]. Н. Грас считал, что до XIV в. коммерческий учет еще отставал от учета в помещичьем, монастырском и государственном хозяйствах [Gras, с. 390].

Потребительский характер распространялся на все отрасли хозяйства. Так, торговля в эпоху средневековья рассматривалась как непроизводительная сфера деятельности и в связи с этим целью торговли считалось покрытие расходов, а не получение прибыли.

Этот взгляд очень четко сформулировал Мартин Лютер: «Поэтому ты должен запомнить, что в такой торговле тебе не следует искать ничего, кроме прокормления, и согласно с этим ты должен высчитывать издержки, усилия, труд и расходы по перевозке» [Цит.: Зомбарт, с. 291]. Это положение подтверждается и документами того времени. Так, дошедшие до нас учетные книги Тевтонского ордена, относящиеся к торговым операциям (1399 и 1404 гг.), показывают, что целью учета была регистрация движения товаров, а не учет хозяйственных результатов [Помазков, 1940, с. 753—755] .

Товары учитывались главным образом партионным методом. Дошедшие до нас книги ростокского купца Иоганна Тельнера (1345 — 1350) показывают методику учета, основанную на необходимости выявления результатов по каждой партии товаров [Penndorf, 1913, с. 9—12]. Э. Шмаленбах полагал, что партионный метод учета был господствующим в эпоху позднего средневековья, и распространением партионного учета он объяснял факт сравнительно редкого выявления общих результатов хозяйственной деятельности у купцов того времени [Schmalenbach, 1921, с. 34].

Во Франции часто вместо кассовой велись две книги: покупок и продаж. Разность их данных показывала прибыль (издержки фиксировались в первой книге) [Gertz]. В этом случае счета товаров были не нужны, так как их движение фиксировалось в двух названных книгах.

Наш обзор не будет полным, если мы не отметим некоторые особенности, сложившиеся в Византийской империи. Как показали исследования Ф. Дальгера, кадастры там носили публично-правовой характер, т. е. в них отражались только государственные налоги. В Западной Европе такие кадастры приобрели частно-правовой характер еще в раннее средневековье [Dölger, с. 93].

Византийские кадастры — *практики* — имели образцом позднеримские кадастры [Хвостова, с. 42]. Однако в византийских кадастрах земля собственника фиксировалась не общим показателем, как в Риме, а по владельцам крепостных крестьян. Тот же порядок в Византии был принят и в отношении скота. В Древнем Риме практиковались в этом отношении оба приема. Все это показывает, что на Востоке Европы в средневековье основным методом учета была инвентаризация. В отношении земли инвентаризация была сплошной, фонд земли учитывался по пяти рубрикам: земля обрабатываемая, подлежащая обработке, каменистая, пастбищная и покинутая. Деление в учете земли на такие категории было продолжением традиции, связанной с диоклетиановым принципом налогообложения, принципом, в основу которого была положена мысль о подоходном налоге.

Ренессанс и зарождение двойной бухгалтерии

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.

Уже К. Ирсон (1678) отмечал, что с XIII в. существуют три учетные парадигмы: 1) камеральная (по кассе ведется регистрация поступлений и выплат денег); 2) простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы; 3) двойная [Garnier, 1972, с. 34]. Двойная бухгалтерия сводится к тому, что в номенклатуру счетов простой бухгалтерии вводятся счета собственных средств, а материальные счета получают денежную оценку, вследствие чего абсолютно все факты хозяйственной жизни отражаются дважды.

Когда произошел этот качественный скачок? Вопрос трудный. Многие историки пытались дать на него ответ.

Два французских автора Г. Нерро и Э. Гильяр, рассматривая таможенные книги Древней Греции и увидя в них запись в расход товара и в приход кассы, решили, что родина современного учета — Афины, но все дело в том, что мы не знаем, распространялась ли двойная запись на счета собственных средств и результатные счета, да и были ли такие счета в учете? Немецкий историк Г. Нибур считал, что двойная бухгалтерия возникла в Древнем Риме, так как у Цицерона он нашел такие слова: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счетных книг, в которых то, что выдано, должно равняться тому, что получено». Неплохо сказано. Но иных аргументов у Г. Нибура не было и ему не поверили*. Другой немецкий автор (Тельшов) утверждал, что двойная бухгалтерия появилась в конторе Фуггеров в 1413—1427 гг., однако теперь мы знаем, что эти книги велись униграфическим способом. Такова же ценность попыток Э. Форестье отнести возникновение двойной записи к Франции 1339 г., Вито Кузьмино — Сицилии 1135 г. и японца Иосатаро Хираи — к Корее. (Последний, исследуя в 1920 г. учетные книги корейских городов Кайо и Чосен, пришел к выводу, что эти книги более 500 лет тому назад заполнялись по методу «чика-сонгдо-чибу» — четверной счет. И. Хираи считал, что этот метод тождествен принципам двойной бухгалтерии.) В середине XIX в. К.П. Клинге утверждал,

---

* Г. де Кройкс показал, что римляне не могли иметь двойной бухгалтерии, так как их система счисления не давала для этого возможности [Цит.: Edwards, 1989, с. 45]. Любопытно, что долгие десятилетия арабские цифры рассматривались как неприемлемые для учета, так как их якобы легко подделать. Теперь римские цифры нельзя применять по тем же причинам.

что двойную бухгалтерию изобрели в XI в. арабы и продали ее венецианцам за 50000 таллеров, а в 1978 г. Д. Вильямс считал, что двойная запись выведена из арабских математических уравнений [Цит.: Edwards, 1989, с. 46].

Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя. Легче всего было видеть его в лице францисканского монаха — математика Луки Пачоли (1445 — 1517). Но он заявлял, что не предлагает что-то новое, а только описывает то, что уже есть. Одно время называли имена А. Сенизио (1348) — бенидиктинского монаха из Палермо и монаха делла Пьетра (XV в.). Однако исследование документов средневековья показало, что двойная запись существовала задолго до Сенизио, Пьетра, Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии также нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

В начале XX в. считалось, что двойная бухгалтерия зародилась в Генуе в 1340 г. Потом граница была отодвинута в более ранние времена. Э. Перагэлло считал, что она возникла между XIII—XIV в. [Peragallo, с. 1]. Кастеллани выделял как первый памятник двойной бухгалтерии учетную книгу Ренери Фини (служащего флорентийской компании), относящуюся к 1296—1300 гг. В этой книге все записи по дебету делались со ссылкой на кредит и наоборот. Но так как общая система учета Ренери Фини не сохранилась, то мы не знаем, позволяли ли эти записи составлять заключительные регистры в нашем понимании. Исходя из этих замечаний Р. де Рувер считал преждевременным рассмотрение учетной книги Р. Фини как документа, отвечающего требованиям двойной бухгалтерии. И все-таки он делал вывод, что двойная бухгалтерия зародилась между 1250—1350 гг. одновременно в нескольких городах северной Италии [Рувер, с. 35]. Э. Стевединк даже писал, что двойная запись возникла не ранее 1000 г. [Stevelinck, 1982, с. 27], однако почти общепринятым считается XIII в. Но тут возникает вопрос: почему до XIII в. не было двойной бухгалтерии? На этот вопрос можно дать несколько ответов: а) мы не знаем, может быть, двойная запись существовала и до XIII в.; б) не было объективных условий; в) не была достаточно развита учетная методология.

Первый ответ — самый трудный и самый простой. Трудный, ибо если будут найдены более ранние следы двойной бухгалтерии, то это спутает все наши последующие предположения, простой, ибо, если время определено верно, можно рассмотреть последующие ответы.

Итак, какие объективные условия не позволили двойной бухгалтерии возникнуть ранее XIII в.? Для этого было минимум пять объективных 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 нату-

ральной, 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. Различные авторы подходят к ответу по-разному.

Сначала отметим тех, кто выводил двойную запись из хозяйственного процесса, кто считал ее ответом передовых бухгалтеров на запросы экономической мысли XIII в*.

1. В. Зомбарт полагал, что двойную запись вызвали экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений. Более того, Зомбарт подчеркивал и обратную связь двойной бухгалтерии с развитием капитализма. В самом деле, до ее возникновения не было капитализма, ибо не было главного, что характеризует его, — прибыли. Целью коммерческой фирмы было расширение деятельности, оборота. Результат явно измерялся выручкой, а неявно — разностью между выручкой и затратами, т. е. остатком наличных денег. Но это не была прибыль в бухгалтерском смысле. И только когда был построен такой сложный интеллектуальный «прибор», как прибыль, включающий амортизацию, доходы и расходы будущих периодов и т. п., стало ясно, что прибыль не равна остатку наличных денег, и именно тогда родился капитализм. Без бухгалтерии он невозможен**.

Не случайно современный исследователь К.Т. Дивайн подчеркивал правильность тезиса Зомбарта о том, что «бухгалтерия, структурируя цели и измеряя достижение этих целей в простых понятиях, способствовала развитию предпринимательства и, следовательно, промышленной революции» [Цит.: Burns, с. 267].

2. П.Ж. Прудон, а у нас А.П. Рудановский связывали возникновение двойной записи с развитием кредитных отношений. В самом деле, каждому клиенту надо было открывать контокоррентный личный счет, а это требовало с неизбежностью двойственных расчетов с каждым клиентом; чем больше счетов, тем необходимее двойная запись.

---

* Ж. Шарара-Руссо так и пишет: «Двойная запись — это коллективный ответ бухгалтеров на трудности торгового обмена» [Chararas-Rousseau, с. 136].

** В. Зомбарт (1863 — 1941) видел в двойной бухгалтерии четыре существенные черты, способствовавшие возникновению и развитию капитализма: 1) только система счетов позволяет раскрыть кругооборот капитала: от счета Капитала через операционные счета и счет Убытков и прибылей вновь к счету Капитала; 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) бухгалетрия позволяет отделить домашнее хозяйство собственника от его имущества, вложенного в предприятие. Во всех случаях бухгалтерский учет создает «порядок из хаоса». Однако Ф. Бродель (1902 — 1985) подчеркивал, что такие инструменты, как вексель, дисконт, влияли на становление капитализма несоизмеримо больше, чем вся система двойной записи [Бродель, 1988, с. 584].

3. Р. де Рувер считал, что только образование компаний, требующих вложения средств на паях, привело к необходимости введения в учет нового понятия — капитала, и в балансе впервые средства предприятия стали равны его источникам, возникло новое понятие — «фирма», и она как юридическое лицо отделилась от ее собственников как физических лиц.

Все это правда, но не вся правда. Сам по себе капитализм совсем не обязательно должен приводить к появлению двойной записи. Во всяком случае существовало и, может быть, еще где-то существует множество капиталистических предприятий, успешно работающих при простой бухгалтерии (крупнейшие предприятия Круппа в Германии во второй половине XIX в. еще применяли простую бухгалтерию). Следовательно, дело не в способе производства, а в отдельных его проявлениях, таких, как кредит, расчеты, компании, или в развитии учетной техники.

Но кредиты и расчеты существовали около 6000 лет, паевой капитал — немногим меньше. Еще Аристотель писал: «...ведь не признают справедливым, например, то положение, когда кто-либо, внеся в общую сумму в сто мин всего одну мину, предъявлял бы одинаковые претензии на первичную сумму и на наросшие проценты с тем, кто внес все остальное» [Аристотель, т. 4, с. 460]. Дигесты Юстиниана содержали целый раздел о товариществах, техника записи была достаточно развитой, и тем не менее никаких следов двойной бухгалтерии в глубинах истории мы не находим.

Теперь обратимся к тем, кто пытался вывести двойную запись из причин внутренних, из генезиса счетной идеи. Одни выводили ее из парадигмы простой бухгалтерии, другие — из камеральной, причем в последнем случае одна группа ученых акцентирует внимание на счете Кассы как отправной точке развития, другая — на эволюции контокоррентных счетов.

1. Ж. Фламминк выводил двойную запись из принципов простой (униграфической) бухгалтерии. Двойная запись, по его мнению, это юридическое завершение естественной эволюции бухгалтерского учета [Цит.: Chararas-Rousseau, с. 135], а суть эволюции в том, что сначала были только счета материальные, затем в систему счетов включили счета третьих лиц (контокоррент) и в тот момент, когда в нее вошли счета собственных средств, произошел качественный скачок, простая бухгалтерия стала двойной, униграфическая — диграфической. Счета собственника теперь уравнивали их расчеты с третьими лицами, которые благодаря счету Капитала как бы рассчитывались друг с другом.

2. Ж. Фурастье считал, что двойная запись логически завершает приходо-расходный учет счета Кассы, связанный с логически дополняющими его счетами третьих лиц. Включение материальных счетов в общую систему счетов привело к распространению и на них двойной записи. «Счет Кассы, — писал Фурастье, — введенный в систему счетов, подчиняет все счета денежному измерению» [Цит.: там же, с. 135]. Учет разницы в ценах привел к появлению счета Убытков и прибылей. Он же отражал изменения в составе имущества. И наконец, Фурастье делал два вывода, согласно которым двойная запись стала необходимой: 1) чтобы купец смог знать сумму своего

имущества и 2) чтобы можно было иметь счета, позволяющие отражать разницу между себестоимостью и продажными ценами [Цит.: Chararas-Rousseau, с. 135].

3. П. Гарнье пришел к выводу, что все попытки интерпретировать камеральный учет в категориях двойной бухгалтерии (дебет-кредит) от Кольбера и до Чербони тщетны. Соединение камеральной и двойной бухгалтерии вообще невозможно, по мнению Гарнье, из-за принципиально различного понимания счета Кассы. В камеральной бухгалтерии счет Кассы является центральным в системе счетов и отражает не только сущее (движение наличных денег), но прежде всего должное, т. е. ожидаемые поступления и выплаты. Такая концепция никак не могла привести к возникновению двойной бухгалтерии, в системе которой счет Кассы — такой же инвентарный (вещественный) счет, как всякий другой. По мнению Гарнье, изначально (XIII в.) в учете были только личные счета расчетов, но не было счетов материальных ценностей. Они появились в XIV в. [Garnier, 1975, с. 51]. Банкир писал тому, кому открывал кредит: дебет — он должен, а от кого получал — кре́дит — он верит (имеет) [там же, с. 33]. С конца XV в. дебет и кредит потеряли этимологический смысл и стали означать увеличение или уменьшение учетных объектов бухгалтерских счетов. Таким образом, Гарнье выводил двойную запись не из кассовой книги камеральной бухгалтерии, а из ресконтро (книги лицевых счетов — счетов расчетов). Тут он повторял А. Дюпона, который отрицал эволюцию простой записи в двойную, считая последнюю логическим завершением количественного роста числа личных счетов [Chararas-Rousseau, с. 135]. Однако Гарнье делал и другой вывод. Он утверждал, что если сальдировать каждую операцию, а разность относить на счет Убытков и прибылей, то возникает двойная бухгалтерия. Дифференциация прибылей и убытков привела к возникновению группы результатных счетов [Garnier, с. 36].

Равенство

$$А - П = Д - Р \qquad (1)$$

преобразуется в современную форму

$$А + Р = Д + П \qquad (2)$$

где $А$ — актив, $П$ — пассив, $Д$ — доходы, $Р$ — расходы.

При этом $А$ и $П$ отражают хозяйственное положение предприятия, а $Д$ и $Р$ — результаты его хозяйственной деятельности. Показатели формулы (1) служат прежде всего для управления, формулы (2) отражают структуру двойной бухгалтерии.

4. Ф. Гертц, развивая идеи Гарнье, связывал возникновение двойной бухгалтерии с появлением счета Убытков и прибылей. Именно необходимость, по его мнению, выявлять результаты каждого факта хозяйственной жизни или группы этих фактов породила технику записи «дебет-кредит». Надо заметить, что, по воззрениям экономистов того времени, кредитовое сальдо этого счета должно было быть равно дебетовому сальдо счета Кассы. Ж. Шарара-Руссо также считал, что только наличие счета Убытков и

прибылей позволяет охарактеризовать учет отвечающим требованиям двойной бухгалтерии. Из этого делается вывод, что даже если в системе счетов есть счет Капитала, это еще не дает основания считать ее двойной [Chararas-Rousseau, с. 134].

Хотя объяснение причин возникновения двойной записи из внутренней необходимости кажется более убедительным, эта убедительность не абсолютна. Ведь все сводится к условному выбору источника — простой или камеральной бухгалтерии, к существу этих учетных парадигм. Подход Гертца вообще мало убедителен, так как счет Убытков и прибылей был следствием двойной записи, а не ее причиной.

На самом деле все было проще, двойная запись родилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам. Очень правильно Т. Церби указал на техническую необходимость бухгалтеру контролировать разноску по счетам Главной книги. Подавляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили товары от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны тоже больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше) и т. д. и т. п. 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 отдельный лист, где фиксировал только для памяти и удобства последующего контроля разноски такие суммы. Никакого смысла в содержание этих записей он не вкладывал. Это был чисто 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 «Грааля» продолжаются до сих пор. Во всяком случае гипноз двойной записи, трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали общепризнанными. Самым характерным следует признать высказывание Зомбарта, который на склоне лет уже не двойную запись выводил из капиталистических отношений, а, напротив, сам капитализм из двойной бухгалтерии. Он писал о духе капитализма, о психологическом образе купца-капиталиста, образе, на который оказала влияние сама жизнь: «Оценка при посредстве денег, цифровое определение всякого действия и услуги, дебет и кредит становятся категориями его миросозерцания. И над всем этим горят написанные золотыми буквами слова, являющиеся как бы девизом нового мира: Дебет и Кредит!» [Коммерческое образование, т. IV, с. 414]. Именно из дебета и кредита родилась идея двойной записи. «Ее, — писал Зомбарт, — можно отметить как первую построенную на основе механического мышления систему мира», она «родилась из того же духа, что и система Галилея», в ней «содержатся зародыши идей тяготения, кровообращения, сохранения энергии и других идей, которые так оплодотворили познание природы» [Sombart, с. 136]. Все это из области смелых фантазий стареющего экономиста.

Однажды возникнув, двойная запись — это, по ироничному замечанию В. Гете, «величайшее изобретение человеческого разума», развивалась в дальнейшем под влиянием обстоятельств хозяйственной жизни и по законам внутренней логики. Это развитие легче всего понять по пяти критериям Р. де Рувера, объясняющим эволюцию двойной записи: «1) дебет и кредит располагаются на одной и той же странице один против другого; 2) производится сверка равенства дебета кредиту, несовпадения поясняются; 3) учет ведется в единой счетной монете; 4) наличествуют счета как персональные, так и неперсональные; 5) производятся различные виды операций (с денежными суммами, товарами и ценностями)» [Цит.: Рутенбург, 1970, с. 5]. Правильнее эти критерии назвать этапами эволюции двойной записи. Первый этап — двойная запись родилась как формальный прием, как следствие эволюции методов регистрации. Второй — двойная запись рассматривается как технический прием, позволяющий автоматически проконтролировать правильность записи хозяйственных оборотов. Третий — учет является единой законченной и замкнутой системой и, следовательно, использует единый денежный измеритель. А.П. Рудановский и Л.В. Некраш, очевидно, достаточно обоснованно считали, что с двойной записью связано рождение бухгалтерского учета, его выделение из статистики. Последняя использует любые единицы измерения, первый — без стоимостного измерения невозможен. С этого момента все экономические явления делятся на две сферы — *реальную* (материальную) и *финансовую* (денежную). Первая является предметом статистического учета, вторая — бухгалтерского. Четвертый этап предполагает не только наличие в системе счетов собственника, но и учет финансовых результатов. Пятый этап связан с развитием и расширением объектов учета.

В полном законченном объеме диграфический учет привел 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 Капитала. 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.

«Различные вещи, — писал К. Маркс, — станосятся количественно сравнимыми лишь после того, как они сведены к одному и тому же единству. Только как выражение одного и того же единства они являются одноименными, а следовательно, соизмеримыми величинами» [Маркс, т. 23, с. 58—59]. 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 до-

пущения с тем, чтобы его система раскрывала характер хозяйственного процесса. И если старая парадигма пыталась воспроизвести факт, то новая реконструировала его.

Наш рассказ не будет полным, если мы не остановимся на самом словосочетании — двойная запись. Оно возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальенте (1525)*, но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что 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; 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз — как учетная (фактическая).

Итак, десять аргументов для доказательства очевидного.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три непременных элемента метода: баланс, счета и двойную запись. И 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.

---

* Тальенте, очевидно, отличался романтическим складом и зарабатывал на жизнь не столько бухгалтерским трудом, сколько сочинением любовных писем [Peragallo, с. 71].

Три парадигмы* учета

При изучении развития науки под **парадигмой** обычно понимают совокупность убеждений, которые характерны для членов данного сообщества. История науки выступает как сосуществование и смена ее парадигм.

Обращаясь от истории науки к истории учета, мы вправе задать несколько вопросов.

Делали ли бухгалтеры все это время одно и то же или в учете происходили серьезные изменения?

Удовлетворял ли учет, его методы бухгалтеров или они искали чего-то лучшего?

Сознавали ли они цели, стоящие перед учетом?

Вот примерные вопросы, на которые надо ответить. Но прежде чем сделать это, мы должны напомнить, что до нас дошли только фрагменты фрагментов хозяйственного учета. Они позволяют выделять наличие тех или иных знакомых и понятных нам приемов, но они абсолютно неспособны дать прочное основание для реконструкции системы учета в целом. Мы можем только предполагать, что вместо единой системы было множество систем, связи между которыми остаются для нас неясными: письменные свидетельства погибли, а домыслы последующих историков основаны на догадках, в лучшем случае остроумных**. И все-таки мы вправе допустить, что за несколько тысячелетий в учете произошло изменений меньше, чем за последние пятьсот лет. И тем не менее учет менялся как по объектам, так и по методам, менялся в рамках унографической парадигмы. Изменялось хозяйство, изменялись объем его деятельности и состав предметов, находящихся в нем. Это не могло не изменять предмет учета и его методологию, которая преследовала одну цель: адекватно отразить существовавшие средства и расчеты между участниками хозяйственного оборота. В этом направлении были выработаны такие приемы, как счета, систематизирующие учитываемые объекты, инвентаризация, регистрирующая их, контокоррент и, наконец, смета. Контроль ее выполнения становится наряду с сохранностью частной собственности одной из главных задач учета.

Благодаря учету начинают появляться различные виды материальной ответственности. Их эффективность выявлялась с помощью или эпизодической, или регулярной отчетности выделенных специальных лиц, ответственных за отпуск ценностей. Все эти приемы имели своим предметом конкретные ценности или обязательства.

Со временем центр тяжести в учете был перенесен со статики хозяйства на динамику, т. е. предметом учета начали выступать факты хозяйственной жизни, регистрация которых потребовала применения как хронологической, так и систематической записи. Это привело (в целях усиления контроля за хозяйственной деятельностью) к распространению линейной записи и коллации (стыковки)

* Парадигма (греч.) — образец. В теории науки совокупность наиболее распространенных и разделяемых большинством заинтересованных лиц взглядов.

** Э. Стевелинк как-то заметил, что как раз почти полное отсутствие документов, дошедших от древней эпохи, привлекает многих исследователей, так как безнаказанно позволяет им проявлять свою фантазию.

встречных оборотов, к контролю использования рабочей силы с помощью табельного учета. При учете фактов хозяйственной жизни необходимо было найти соизмерители для близких, но несоизмеримых величин. Так появились «условный кирпич» и «человеко-день». Большим прогрессом было использование расчетных таблиц, применение открыживания, выведение в некоторых хозяйствах ежедневного сальдо, публичность отчетности, введение принципа накапливания данных (Зенон) и непременное документирование регистрируемых фактов хозяйственной жизни. Существенно и то, что в ряде случаев выделяются определенно очерченные группы счетов (материальные, личные и финансовые), необходимо отметить появление такого понятия, как износ (Витрувий).

Признание важности учета подтверждают отдельные положения, выдвигаемые такими мыслителями, как Платон и Аристотель. Серьезное значение имели письменные инструкции для счетных работников, а также государственные законы об учете. Вместе с тем за шесть тысячелетий люди, занимающиеся учетом, смутно осознавали самую главную его цель: быть орудием управления хозяйственными процессами. (Наиболее полно это осознает в середине XIX в. Ф. Вилла.)

Сложившиеся методы страдали недостатками: 1) учет не был сведен в единую систему, его объекты были совокупностью, элементы которой не могли соизмеряться; 2) каждый объект, как правило, велся в тех учетных единицах, которые его определяли, например, хлеб, зерно учитывались только в натуральных единицах, касса — в денежных и т. д.; 3) если и встречались системы, объединяющие учетные объекты, то они представляли простую бухгалтерию, не имели ни счета собственника, ни результатных счетов; 4) выведение финансовых результатов из учетных записей без инвентаризации было невозможно. Все это заставляло наших предшественников искать чего-то лучшего, каких-то более убедительных, более действенных парадигм.

В XIV-XV вв. мы наблюдаем сосуществование трех парадигм: униграфической, камеральной и диграфической.

Униграфический учет основан на идее информационного воспроизведения хозяйственных процессов, идее наивного натурализма. Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, последний является зеркальным отражением первого. Учет свободен от критики, недостатки, отражаемые в нем, не имеют к нему отношения. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то в соответствии с концепцией последовательного натурализма регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникли сами факты. Абстрактные величины, даже такие, как прибыль, в учете не фигурируют.

Парадигма униграфического учета не была единой. В своем развитии она прошла пять этапов: 1) инвентарный учет (фиксировались только остатки материальных ценностей); 2) контокоррент (учитывались только расчетные операции); 3) деньги (монета) выступали объектом учета; 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов; 5) деньги и контокоррент поглотили и учет инвентаря (это полная униграфическая парадигма — все счета ведутся в деньгах). И наконец, введение в систему счетов собственных средств означало конец униграфизма.

Несколько тысячелетий существования и развития униграфической записи показали порочность концепции наивного и последовательного натурализма: 1) не раскрывается ни юридический, ни экономический смысл фактов хозяйственной жизни; 2) нет возможности обобщить различные факты, так как нет единого измерителя (положение усугублялось тем, что на практике использовалось множество валют); 3) нет условий для расчета цели капиталистического предприятия — суммы прибыли; 4) не было правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм.

Диграфический учет родился из униграфического*.

Диграфический учет был первой попыткой заменить ставшую несостоятельной концепцию наивного натурализма идеей учетного реализма. В этом случае заранее предполагается неполнота охвата фактов хозяйственной жизни и введение концептуальных, логически искусственных ограничений. Эти ограничения позволили выделить существенное из несущественного, заведомо исказить частное, чтобы полнее и точнее изобразить целое. Диграфизм превращал сырой поток фактов хозяйственной жизни в упорядоченную систему понятий.

Однако было бы ошибкой связывать двойную бухгалтерию с новым временем. Это связь временная, но не логическая.

Камеральный учет существовал параллельно с униграфическим и диграфическим.

С точки зрения сторонников камеральной парадигмы и униграфизм, и диграфизм описывают только то, что было, а в камеральном учете, сверх того, фиксируется и то, что будет. У них центр тяжести в прошлом, в истории, у нас — и в будущем. Далее, там учет имущества, здесь учет хозяйственного оборота. В камеральном учете упор делался на учете кассы. Ее обороты обычно велись в двух регистрах: один для прихода, другой для расхода. В. Рошер сравнивал их с отношением вен и артерий у человека. Существенным в камеральном учете было выделение сметных ассигнований; факты, еще только намеченные, вводятся в единую систему учета вместе с фактами, уже совершившимися. Будущее растворяется в настоящем, оно существует так же реально, как недочитанные страницы этой книги.

Антон Шрайнерт считал, что в Древнем Египте и Индии уже была камеральная бухгалтерия.

История учета с XVI по первую половину XX столетия — это история диграфической парадигмы, ее роста, ее внутреннего дробления на другие мелкие и частные парадигмы, ее болезней и медленного умирания.

Но прежде чем выявятся болезни, еще задолго до того, как проявятся их симптомы, мир бухгалтеров будет жить в условиях роста и торжества двойной бухгалтерии.

Особенно важны для истории учета XVI—XVIII вв. — время Бури и Натиска диграфической парадигмы — двойной бухгалтерии.

---

* Так кажется большинству исследователей. Однако Шер считал, что униграфический учет — это сокращенный диграфический. Он думал так, ибо смотрел из настоящего в прошлое, а его оппоненты смотрели из прошлого в настоящее.

Глава 3

Двойная бухгалтерия получает признание в Европе (XV—XVIIIвв.)

На старом поле каждый год
родится новая пшеница.
Из старых книг,
как срок придет,
познанье новое родится.

Д. Чосер

В недрах старого средневекового общества медленно и неотвратимо зарождался капитализм. Его носителями были смелые, хищные, умные и безжалостные люди, конкистадоры коммерческого мира. Им в джунглях хозяйственной жизни были нужны новые приемы и методы, более точные и совершенные ориентиры. То, что они искали, они обрели в двойной бухгалтерии.

Зародившись в Италии, диграфическая парадигма начинает стремительно распространяться в Западной Европе; в этом победном шествии она покоряет умы купцов и банкиров, бухгалтеров и счетоводов, предпринимателей и государственных деятелей, страну за строной.

Бухгалтерский учет на родине двойной записи

У истоков итальянской бухгалтерии мы находим учетные регистры Древнего Рима. Когда *Codex rationum domesticorum* стали вести в денежном измерителе, тогда он превратился в Главную книгу, когда в нее безвестные бухгалтеры внесли счет Капитала, — появилась двойная запись. Сначала бухгалтерия развивалась почти самостоятельно в кажой фирме. Потом появились типографские книги, возникла «печатная бухгалтерия». Ее появление связано с двумя именами: Б. Котрульи и Л. Пачоли.

Бенедетто Котрульи — купец из Рагузы (Дубровник), автор книги «О торговле и совершенном купце». Рукопись написана в 1458 г. Патризи отредактировал и издал ее в 1573 г., т. е. через 115 лет со времени написания. В 1602 г. вышло второе, а в 1990 г. — третье издание этой книги. Последнее издание было вызвано тем, что современный историк Уго Тукки выявил существенные искажения и пропуски, допущенные Патризи. В частности, первые два издания позволяли утверждать, что у Котрульи нет счета Убытков и прибылей.

Лука Пачоли (1445—1517) — математик с мировым именем, человек универсальных знаний, ученик Пьеро делла Франческа и Леона Баттиста Альберти, друг и учитель Леонардо да Винчи*. Слава Пачоли зиждется на знаменитом XI Трактате о счетах и записях, помещенном в фундаментальном труде — «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (1494).

Трактат был напечатан на четыре года раньше книг Аристотеля и на восемнадцать лет — Платона. Он был переведен на множество языков, и по степени влияния на учет с ним не может сравниться ни один труд.

Л. Пачоли

Но мы жестоко ошибемся, если сведем всю историю учета Италии к этим двум именам. На Апеннинском полуострове мы находим плеяду блестящих исследователей, труды которых, сейчас уже «размытые давностью лет и безразличием» (Х.Л. Борхес), на многие годы определяли судьбу нашего дела.

Цель учета. Постараемся реконструировать взгляды пионеров учета и прежде всего посмотрим, как они понимали, с нашей точки зрения, главное — цель учета: «Это, — писал Пачоли, — 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). Итак, с первых шагов возникают как бы две взаимосвязанные цели. Вплоть до XX в. первая цель — чисто контрольная, или, как скажет Анжело ди Пиетро (1550—1590), «охранительная» функция, будет считаться основной — главной.

Потом, начиная с труда Бастиано Вентури (1655), на первое место выдвигается цель, связанная с управлением хозяйственными процессами. Вентури, в частности, считал, что бухгалтер должен определить сферу ответственности администраторов, занятых в хозяйстве, и обеспечить с

---

* Сравнительно недавно японские исследователи установили, что Л. Пачоли умер 19 июня 1517 г. [Luca Pacioli, с. 55].

минимальными затратами эффективность работы предприятия [Vlaemminck, с. 135].

Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение 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» (Джиованни Антонио Москетти — 1610) [Stevelinck, 1970, с. 96].

Предмет учета. Сфера приложения этого искусства неуклонно расширялась. У Котрульи и Пачоли речь идет еще только о бухгалтерском учете в торговле, и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства; Альвизе Казанова (1558) распространяет диграфизм на судостроение; А. ди Пиетро (1586) — на учет монастырского хозяйства и банков, при этом из объектов текущего учета он исключал основные средства, последние учитывались только в инвентаризационных ведомостях [Счетоводство, 1895, с. 49]*; 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. Последний дал трактовку учета как отрасли административного права и описал предмет бухгалтерского учета как практическую реализацию административных функций любого предприятия.

Процедура. Для итальянской школы была характерна не трактовка общих вопросов учета, а тщательное описание бухгалтерской процедуры. Так, патриарх бухгалтерии Пачоли в 36 главах излагает учетную процедуру, стремясь к адекватному ее описанию. (Даже фамилии купцов, упоминаемые в Трактате, подлинны.) Порядок глав почти полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Это оказало огромное влияние на все будущее учета. Ведь Пачоли рассматривал Трактат как учебник и хотел изложение приблизить к практике.

Гарнье утверждал, что в Трактате Пачоли использовал алгебраическую символику и якобы сконструировал проводки в виде уравнений [Garnier, 1975, с. 9]. Фламинк очень правильно охарактеризовал такой подход как интеллектуальную авантюру [Vlaemminck, с. 167]. Вместе с тем рассуждение Гарнье типично, так как бухгалтеры рассуждали по схеме: Пачоли — математик, следовательно, и учет он должен трактовать как математику. Но это не так.

---

* А. ди Пиетро относил домашний скот к недвижимому имуществу (основным средствам) [Счетоводство и хозяйство, 1912, с. 63].

** Л. Флори впервые классифицировал все труды по бухгалтерскому учету на две группы. К первой он отнес авторов, как он называл, торговой бухгалтерии (Пачоли, Казанова, Манчини, Тальенте и др.), ко второй — административной бухгалтерии (С. Стевин, А. ди Пиетро и др.). Строго говоря, в основе первого направления лежит гражданское право, в основе второго — право административное. Себя Флори относил ко второму направлению и подчеркивал, что только продолжает дело ди Пиетро [Peragallo, с. 88].

Инвентаризация. Пачоли писал: «Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь» [Пачоли, с. 14]. В качестве регистров допускались как свободные листы, так и книги. (Джироламо Кардано допускал только книги.) Последовательность расположения статей в инвентарной описи была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат. Начинать надо было с предметов, «которые более ценны и легко утрачиваются, как-то: наличные деньги, драгоценности, серебряные изделия и пр.» [там же]. Подчеркивая, что «весь инвентарь должен быть составлен к одному времени» [там же], автор как бы вводит в учет требование, которое в статистике получит название критического момента. Существенным обстоятельством, вытекающим из процесса инвентаризации, следует считать то, что автор не использует единого измерителя и его инвентаризационная опись носит чисто статистический характер. Наиболее полное развитие учение об инвентаризации получает у ди Пиетро, который впервые классифицировал инвентаризации на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей [Счетоводство и хозяйство, 1912, с. 53].

Оценка. Практика того времени знала различные варианты. Так, в компании Бене товары оценивались только по текущим рыночным ценам, а в компании Датини собственные товары показывались по цене приобретения или по рыночным ценам; если последние были ниже, разница относилась на счет Убытка по товарам. Комиссионные товары и товары, принятые на хранение, учитывались только в натуральном выражении. Несколько иной порядок существовал в отношении оценки земельных участков. В компании Датини они показывались по цене приобретения [Помазков, 1940, с. 870, 871, 902].

У Пачоли мы находим две противоречивые рекомендации: продажные максимально высокие цены и себестоимость. Применение первого принципа приводило к систематическому завышению величины капитала и уменьшению суммы показываемой прибыли. Знакомство с Трактатом позволяет сделать вывод о том, что Пачоли в текущем учете предполагает оценку по себестоимости. Ди Пиетро положил начало так называемой конъюнктурной оценке по продажным ценам. Он писал: «Остатки будешь считать по той цене, по которой надеешься их продать» [Счетоводство, 1895, с. 49]. Однако это приводило к искажению финансовых результатов.

Хронологическая и систематическая записи. Текущий учет предусматривался в памятной*, журнале и в Главной книге. Пачоли и Д.А. Тальенте закрывали результатные счета только записями в Главной книге, не внося их в журнал, что лишало необходимого тождества итогов хронологической и систематической записей. Доменико Манчини (1540), первый профессиональный бухгалтер, ставший писать книги, введя эти записи в журнал, создал условия для контроля разноски по счетам [Peragallo, с. 72].

В те времена проходили дискуссии: куда сначала надо вписать данные о факте хозяйственной жизни, в журнал или в Главную. Здесь важную роль

* У Казанова уже не встречается памятная книга и предполагается, что записи в Журнал делаются на основании первичных документов [Peragallo, с. 66].

играло мнение ди Пиетро, который не придавал значения последовательности записей. Выходило так, что от желания бухгалтера зависело, куда записать: сначала — в журнал, а потом — в Главную или сначала — в Главную, а потом — в журнал. Напротив, Л. Флори, определяя журнал как регистр, в котором факты хозяйственной жизни идентифицируются со счетами Главной книги, настаивал на строгой последовательности и ввел правило, которое мы называем правилом Флори:

любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован в Главной книге только на основании записи в журнале [Peragallo, с. 88].

В целом журнал считался более важным (контрольным) регистром, чем Главная. За последней признавалась скорее чисто аналитическая функция. И только Андреа Замбелли (1681) и Джузеппе Форни (1790) указали на возможность ведения Главной книги без журнала [Stevelinck, 1970, с. 129].

Классификация счетов и двойная запись. У итальянских авторов находим первые попытки классификации счетов.

Д. Манчини, который искренне полагал, что человек, не знакомый с двойной бухгалтерией, мало чем отличается от скотины, разделил все счета на живые (расчетов 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.

Эта классификация эклектична, но из нее, в сущности, возникнут две теории — *юридическая* (трактующая первые счета как живые, т. е. переносящая объект учета с ценностей на людей, занятых в хозяйственных процессах) и *экономическая* (интерпретирующая живые счета как мертвые, т. е. концентрирующая внимание на том, что объектом учета выступают ценности, а не люди с их ответственностью и правами).

Флори все счета классифицировал на четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов. Существенна 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.) [Peragallo, с. 88].

В середине XVIII в. Пиетро Паоло Скали (1755) разделил счета на три группы: собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов), имущественные и корреспондентов (дебиторов и кредиторов) [Счетоводство, 1895, с. 50]. Для Д. Манчини и его последователей счета собственные были только частью счетов персональных.

Все счета должны быть связаны двойной записью. Джиованни Антонио Тальенте (1525), введя название «двойная бухгалтерия», подчеркнул тем самым, что если в учете отсутствует двойная запись, то нет оснований и для бухгалтерии. Однако, как объяснить природу двойной записи, оставалось неясным. Л. Пачоли дал персонифицированный подход, суть которого может быть сведена к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Дж. Луццато писал, что «двойной аспект каждой операции стал возможным потому, что в качестве дебиторов

и кредиторов начали фигурировать не только лица, но и предметы» [Луццато, с. 376]. Развивая идеи персонификации, Пачоли создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, называемые двумя постулатами Пачоли:

1. Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов.

2. Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов.

Практически Пачоли первый постулат трактовал как частный случай второго. А. Казанова (1558) поступил прямо противоположным образом. В сущности, все итальянские авторы этого периода оставались на позициях персонификации, и их вклад был связан с уточнением и развитием отдельных положений Пачоли. Так, если у Пачоли каждому дебетуемому счету соответствовал кредитуемый, то ди Пиетро ввел сложную проводку, когда несколько счетов дебетуются и один кредитуется и, наоборот, когда один счет дебетуется и несколько счетов кредитуются. Тем самым он уточнил и дал более общую формулировку постулата Пачоли. Этот постулат, в частности, предполагал последовательность записи от дебета к кредиту. Такая последовательность сохранилась до наших дней. Однако были исключения. Уже Котрульи располагал кредит на левой, а дебет — на правой странице (стороне) счета [Yamey, 1981, с. 48]. Тальенте утверждал, что кто дает — кредитуется, т. е. подчеркивал примат кредита. Казанова, называя книгу Тальенте бумагой для обертки сардин, убедил всех, что дебетуемый счет всегда предшествует кредитуемому [Stevelinck, 1970, с. 5, 6] и когда Д. Кардано (1501—1576) поместил в счетах кредит слева, а дебет — справа [Stevelinck, 1970, с. 8], бухгалтеры были безмерно удивлены. Современные историки упорно ищут причины этого решения. Одни полагают, что математик, слабо знающий учет, просто перепутал страницы, другие думают, что расположение сторон (дебета и кредита) — это условность (конвенция), и Кардано хотел одну условность заменить другой. Однако современный историк учета Стевелинк замечает, что для бухгалтеров-практиков это равносильно требованию писать левой рукой [там же]. И все-таки соображение об

Д. Кардано

условном характере расположения дебета и кредита получило признание в работе Бастиано Вентури (1655).

Факт хозяйственной жизни. При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли выделял четыре непреложных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время и 4) место. Этим моментам соответствуют четыре вопроса: кто, что, когда и где? [Пачоли, с. 21]. Флори выделял: 1) дебитора, 2) кредитора, 3) сумму и 4) характер факта. Первые два требования предполагают выделение субъектов, третий — объекта. Центральное значение имело четвертое требование — характер (природа) факта хозяйственной жизни. Легко заметить, что субъект у Флори разделен на дебитора и кредитора, и это абсолютно правильно, объект представлен суммой, что допустимо из соображений удобства, время* и место отсутствуют, что недопустимо, и, наконец, введено понятие характера (природы) факта хозяйственной жизни, что было, конечно, шагом вперед в развитии теории учета.

Конструирование счетов. Авторы первых книг по учету не столько конструировали (хотя и это имело место), сколько описывали счета, встречавшиеся на практике. Правда, Пачоли указывал, что план счетов конструируется в зависимости от цели, ради которой организуется система наблюдения. «Счета, — писал Пачоли, — суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения о всех своих делах и о том, идут ли дела его успешно или нет» [Пачоли, с. 55]. В счетах, которые Пачоли «в надлежащем порядке» приводит в своей книге, следует выделить группу операционных счетов. Таких в книге два: Мены (гл. 20) и Жалованья (гл. 22); кроме того, имеются два калькуляционных и операционно-результатных счета: Магазина (гл. 23) и Путешествий (передвижной лавки) (гл. 26). Основными выступали аналитические счета товаров. А. Замбелли (1671) был первым, кто выделил в этих счетах отдельные колонки — количество и сумма (стоимость); эти счета носили смешанный характер, так как дебетовались по цене приобретения, а кредитовались по продажной цене; конечное сальдо вносили в эти счета перед составлением баланса.

Специально следует оговорить заслуги Флори (1790) в математическом (алгебраическом) описании взаимосвязей между бухгалтерскими счетами. Он же обратил внимание на то, что счета отражают деятельность лиц. Суть не в том, что мы учитываем кассу, а в том, что мы контролируем кассира, которому доверены деньги.

---

* Что касается времени, то итальянских авторов больше волновал не вопрос истинной даты (например, поступления товаров в магазин, их оприходования, представления документов в бухгалтерию, день регистрации), а то, где писать дату. Тальенте требовал писать дату регистрации в первичном документе, т. е. отстаивал третий вариант [Кейль, с. 113]. Манчини указывал на необходимость писать дату в журнале над записью, а в Главной книге запись начинать с даты [там же, с. 112], т. е. настаивал на четвертом варианте. Тем самым оба соглашались с тем, что учитывают не ценности, а только сведения о них, полученные из документов.

Счет Кассы. Котрульи для учета денежных средств предусматривал две колонки, в первой приводилась оригинальная валюта, во второй — ее перевод в местную. При этом он не приводил методов исчисления валютных (курсовых) разниц, но подчеркивал их значение, указывая, что тот, кто не понимает необходимости подобных пересчетов, не заслуживает звания бухгалтера. У Пачоли и его последователей оригинальная валюта могла упоминаться только в памятной книге. В журнале и в Главной приводился лишь результат ее перевода в местную валюту.

Счет Капитала. Появление этого счета означало возникновение двойной бухгалтерии, и не случайно ди Пиетро называл этот счет краеугольным камнем всей учетной системы. Он, очевидно, был первым, кто строго разделил собственника и предприятие. У Пачоли они, практически, отождествлялись. У Пиетра счет Капитала — это как бы кредиторская задолженность предприятия, фирмы собственнику. (Однако такой подход оправдан только в обществах с ограниченной ответственностью. Если ответственность не ограничена — прав Пачоли.) [Peragallo, с. 80].

Счет Убытков и прибылей*. Котрульи изложил порядок заполнения этого счета и указал, что сальдо должно переноситься на счет Капитала [Yamey, 1981, с. 47]. Пачоли поступал аналогичным образом, но многие бухгалтеры обходились без этого счета. Например, Казанова прибыль от хозяйственной деятельности отражал по кредиту счета Капитала. Только Москетти показал, что счет Убытков и прибылей является филиалом счета Капитала и, следовательно, на этот счет распространяются все правила записей, относящиеся к счету Капитала [Счетоводство, 1895, с. 50].

Величие Флори в том, что он впервые подчеркнул различие между моментом возникновения обязательства и моментом оплаты. Совершенно очевидно, что расходами являются не выплаты денег (как полагали до Флори), а обязательства их оплатить, т. е. не движение финансовых ресурсов, а смена прав и обязательств лежит в основе бухгалтерского учета. Отсюда Флори видел и задачу учета в умении «правильно распределять доходы и расходы между фискальными периодами» [Peragallo, с. 88].

Операционные счета. Флори выделил эти счета, он называл их счетами-пенденте и рекомендовал на них относить те операции, характер которых оставался неизвестным на момент регистрации. Эти счета носили временный характер, но могли иметь самостоятельное по значению сальдо. Он же выдвинул идею резервирования финансовых результатов в зависимости от отчетных периодов [Stevelinck, 1970, с. 108]. А. Замбелли предложил счета для резервирования, т. е. сознательного преуменьшения доходов. Встречаются особенности в трактовке счета Издержек. Так, Пачоли выделил три основания для классификации издержек обращения: по отношению к предприятию, товару и хозяйственному процессу. По этим основаниям все издержки делятся на торговые и домашние, прямые и косвенные, обыкновенные и

* Пачоли и многие его последователи предпочитали называть этот счет Прибыли и убытки. Флори, указывая на то, что название должно соответствовать записям по дебету и кредиту, писал счет Убытков и прибылей.

чрезвычайные [Пачоли, гл. 22]. Прямые расходы Пачоли относил прямо на счета товаров, косвенные — на счет торговых расходов. «За всякие товарные расходы, которые ты сам должен нести, будь это за провоз, пошлина, маклерские, носильщикам и пр., сделаешь кассу верителем, а должником — тот товар, к которому расход относится» [там же, с. 83]. Значительно опережая свое время, Пачоли писал, что расходы не должны сальдироваться доходами, «если найдешь верителя, то это значит, что в книгу вкралась ошибка» [там же, с. 52].

Манчини находил возможным появление кредитового сальдо по счету Кассы вследствие того, что деньги могут быть взяты в кассу на хранение. Запись об этом не делалась по дебету счета Кассы, а отражалась на специальных, как бы мы теперь сказали, забалансовых счетах. Однако купец может истратить эти взятые в долг деньги на приобретение товаров или на какие-нибудь расходы, кредитовать же он будет счет Кассы и таким образом на этом счете получится кредитовое сальдо. Такое положение не смущало Манчини.

У всех итальянских авторов, начиная с Пачоли, домашние расходы были неотъемлемой частью расходов по хозяйству. У Манчини, например, находим запись на обещанное приданое, даваемое за дочерью купцом, при этом дебетуется счет Капитала и кредитуется счет Джакомо Брагадино — будущего зятя [Peragallo, с. 65].

Понятие факта хозяйственной жизни привело к возникновению двух очень важных правил. Их сформулировал Пачоли:

1) «нельзя никого считать должником (дебитором) без его ведома, даже если это показалось бы целесообразным»;

2) «нельзя считать никого верителем (кредитором) при известных условиях без его согласия» [Пачоли, с. 78].

Эти, очевидные на первый взгляд, правила трудно провести в жизнь. Например, фирма отгрузила ценности, а подтверждения покупателя (согласия об уплате) нет. Можно ли дебетовать покупателя? Выручка сдана в банк. Если каждый день из банка присылают выписку по счету, то правила Пачоли действуют. Но как быть, например, если выписку присылают один раз в месяц? Точно такие же вопросы возникают и относительно кредиторской задолженности; например, предприятию оказана услуга, ее надо оплатить, но счет не предъявлен. Сразу же возникает вопрос: надо ли кредитовать лицо, оказавшее эту услугу. По Пачоли, нельзя, но жизнь может требовать иных правил.

У А. ди Пиетро мы находим счет Бюджета, в дебете которого перечислялись предполагаемые расходы на предстоящий год, а в кредите — ожидаемые доходы и выручка от реализации ценностей по наиболее высокой цене из всех возможных [Stevelinck, 1970, с. 73]. Но еще интересней был предложенный им операционно-результатный счет Эксплуатации монастыря. В конце года он дебетуется с кредитованием различных счетов по учету расходов на 1) путешествия, 2) книги, 3) судебные издержки, оплачиваемые монастырем, 4) заработную плату и т. п. и кредитуется с дебетованием счетов доходов [там же, с. 74].

Баланс*. Уже к концу XIV столетия коммерсанты средневековья составляли балансы не только для контроля оборотов. Купцы и банкиры начинают использовать баланс как орудие контроля и управления хозяйством. В компании Медичи каждое отделение ежегодно, на 24 марта, составляло баланс, который вместе с объяснительной запиской управляющего отсылался в главную контору во Флоренции, где выявляли просроченную дебиторскую задолженность и делали запрос отделений. 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. Так, во Флорентийской компании Альберти (1302—1329) финансовые отчеты составлялись нерегулярно, так как их цель состояла в исчислении прибыли или убытка какой-либо длительной хозяйственной операции. Промежуток времени между двумя финансовыми отчетами составлял в этой компании от одного до пяти лет. Венецианская практика также не знала регулярных сроков составления баланса, который имел единственной целью выверку учетных записей. Надо также отметить, что в ряде компаний перед составлением финансового отчета требовалось проведение инвентаризации, что подтверждают сохранившиеся фрагменты секретной книги компании Альберти. То же можно сказать и в отношении компании Датини, где ежегодно составляли инвентари, которые передавали в главную контору [Помазков, 1940, с. 870].

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические приводило к перегруженности статьями балансов средневековых фирм. Так, баланс банка святого Георгия (на 1 января 1409 г.) содержал в активе 95 статей и в пассиве 310 [Рувер, с. 32], баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399 г.) — более 110 статей в активе и около 60 в пассиве.

Интересным моментом средневековой 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. Так, в балансе Барселонского отделения банка Датини на 31 января 1399 г. такая ошибка составила 17 фунтов 18 шиллингов 6 пенсов, или 0,1% к итогу баланса, она отнесена на убытки компании. Ошибка, допущенная при составлении баланса банком Медичи на 30 июня 1433 г., составила 52 флорина 3 сольдо 1 динар, или 0,03% к итогу баланса, и также отнесена на убытки. При этом надо отметить,

* Большой интерес представляет вопрос о времени появления термина «баланс». Альберто Чичирелли указывал, что слово «баланс» он впервые встретил в отчете банка Медичи за 1495 г. 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. И.А. Кошкин относил появление термина к V в. н. э. [Кошкин, 1940(а), с. 11].

что речь, как правило, шла об ошибках, оставшихся после пунктировки разницы по счетам. 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 [Помазков, 1940, с. 865].

Существенным также было и то, что величина прибыли уже корректировалась на финансово-распределительных счетах. Так, в Главной книге купца Фароли (1299—1300) находим пример отражения расходов будущих отчетных периодов. В этой книге плата (16 фунтов) за четыре года аренды дома отражена следующим образом: по истечении первого года аренды 4 фунта отнесены на расходы, а 12 фунтов показаны как расходы будущих лет. В активе баланса Барселонского отделения компании Датини (31 января 1399 г.) находим статью «Расходы будущих лет» (112 фунтов 1 шиллинг 10 пенсов); в пассиве того же баланса — статью «Резерв по начисленным налогам» (80 фунтов). В банке Медичи (Флоренция, 30 мая 1433 г.) встречаем статью с кредитовым сальдо «Резерв по сомнительным долгам» (1046 флоринов). Интересно отметить, что на счете Убытков и прибылей Барселонского отделения компании Датини (с 11 июля 1397 г. по 31 января 1399 г.) в числе торговых расходов имелась статья «Амортизация конторского оборудования». (Экспертная оценка износа относилась с кредита счета Инвентаря на дебет счета Убытков и прибылей.) [Помазков, 1940, с. 871].

В компании Датини применялась целая серия результатных счетов, сальдо которых в конце года переносилось на счет Убытков и прибылей [там же, с. 869].

Сложилась своеобразная методика выявления результатов хозяйственной деятельности. Так, в компании Бене в прибыль отчетного периода включались только намеченные суммы; если фактически было получено больше, то перевыполнение относили на результаты будущего периода [там же, с. 905].

Для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета Капитала; счета кредиторской задолженности кредитовались и тут же дебетовался счет Капитала, т. е. практически все счета открывались проводками через счет Капитала. Это провоцировало фиктивные обороты на счете Капитала. Казанова предложил счета баланса *вступительного* и *заключительного*, в результате чего стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета Имущества, кредит счета Баланса; дебет счета Баланса, кредит счета Капитала и т. д. Для составления заключительного баланса составлялись обратные проводки. Предложение Казановы надолго вошло в практику и теорию учета многих стран*.

---

* С процедурной точки зрения подход Пачоли архаичен, а подход Казановы сомнителен. Оба исходили из техники записи. Пачоли и бухгалтеры, которые работали до него, изначально выполняли все записи как простые. Например, проданы товары: приход по счету Кассы, расход по счету Товаров и т. п. Но были факты, которые представляли собой

Идея Казановы заключается в том, что не счет является частью баланса, а, наоборот, баланс является счетом, данным в системе счетов. Логика требует выделения этих счетов. Если сальдо всех счетов перечислить на специальный счет незавершенных операций, то будет получен баланс. Вместе с тем это означало, что второй постулат Пачоли является частным случаем первого. Однако при этом возникает следующая сложность: баланс становится множеством самого себя, т. е. имеет место парадокс Рассела. В 1610 г. Д.А. Москетти отрицательно оценил предложенный А. Казановой счет Баланса и определил баланс как компендиум счетов [Vlaemminck, с. 134].

В целом баланс как бухгалтерская категория не выкристаллизовался. Так, под балансом Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Это обстоятельство оговаривается автором. Он называет баланс «...способом переноса содержания одной Главной книги в другую, когда первую нужно заменить новой, потому ли, что она вся исписана, или ради порядка в годах, как это водится в известных местах и у именитых купцов» [Пачоли, с. 67]. Несколько раньше Пачоли указывал: «Если книга вся заполнена, то возникает необходимость в другой» [там же, с. 22]. Автор, трактуя двойную запись как методологический прием, позволяющий выверить ошибки в разноске, склонен рекомендовать составление баланса только тогда, когда исписана Главная книга.

У ди Пиетро находим сведения о том, что баланс составлялся один раз в год. Его составлению предшествовала проверка бухгалтерских записей путем сплошной пунктировки проводок в журнале и Главной. Потом сальдо результатных счетов переносилось на счет Убытков и прибылей, и затем сальдо этого счета записывали на счет Капитала. Продолжая традицию Казановы, А. ди Пиетро трактовал баланс как счет Баланса и закрывал им все счета Главной книги. Новая Главная книга также начиналась со счета Баланса. Таким образом появлялось два счета Баланса — Баланса заключительного и Баланса вступительного (начинательного) [Peragallo, с. 79—80].

Значительно интереснее учение Флори. Он выделял два вида баланса — *промежуточный* (пробный) и *заключительный* (истинный). Первый — это текущие сальдо счетов Главной книги, он содержит в себе финансовые результаты, имеющиеся, в сущности, на любой момент; второй — составляется

или только приход или расход: получен штраф (приход кассы), украдены товары (расход товаров) и т. п. Счет Капитала сначала возник как пустой лист, на который бухгалтер записывал подобные факты хозяйственной жизни. Это позволяло проконтролировать правильность разноски. Со временем бухгалтеры поняли, что этот пустой контрольный лист отражает величину капитала собственника в начале хозяйственной деятельности, когда величина вступительного капитала неизвестна. Подход Пачоли позволял исчислить ее. Однако в основе его лежит идея, связанная с контролем разноски. Казанова считал, что если величина начального капитала исчислена заранее, то контроль разноски надо делать не на чистом листе капитала, а на чистом листе, именуемом в начале работы счетом Баланса вступительного (начинательного), при составлении отчета — счетом Баланса заключительного. Если контроль разноски достигается по самим счетам, то оба варианта и Пачоли, и Казановы становятся лишними.

по истечении года и отражает финансовый результат этого года [Stevelinck, 1970, с. 108]. У ди Пиетро мы находим и более широкое понятие, чем баланс, — *отчетность*, он впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления.

Учет производства. У Казановы встречаем разбор позаказной калькуляции в судостроении (очевидно, позаказный метод был первым в практике калькулирования). Развивая идеи производственного учета, ди Пиетро выдвинул идею учета затрат по «центрам ответственности». Для этого он требовал, чтобы на всех производственных участках ответственные лица непременно вели специальные приходно-расходные книги, которые по истечении месяца должны были представлять в бухгалтерию.

Формы счетоводства. Все авторы исходили из описания старой итальянской, или, как ее называли, венецианской формы, включавшей памятную, журнал и Главную книги. В дальнейшем (в 1688 г.) Франческо Гаратти усовершенствовал эту форму, разделив счета на *синтетические* и *аналитические*. Последние, в сущности, были выведены из состава регистров, а вариант получил название *новой итальянской* формы счетоводства.

При заполнении журнала мы впервые сталкиваемся с идеей накапливания данных (книги). Если в практике того времени записи делались прежде всего в памятную книгу, а потом каждая запись переписывалась в журнал с проводкой, то Манчини выделял пять вспомогательных памятных книг, в которых накапливались суммы однородных операций (домашние расходы, расходы фирмы, заработная плата, расходы по строительству и рента полученная). Их итоги выводились через определенные промежутки времени. Аналогичных взглядов придерживался Кардано.

В XVII в. были сделаны попытки объединить хронологическую и систематическую записи, т. е соединить журнал и Главную. Первая попытка была сделана Флори [Бахчисарайцев, 1909, с. 59], вторая — Вентури. Мелис даже считал, что Вентури дал образец Журнал-Главной. Но это не так. Вентури привел журнал, в котором были две дополнительные колонки: приход и расход кассы.

Анализ. Исследование хозяйственной жизни по данным бухгалтерского учета получило достаточное развитие. Так, ди Пиетро считал, что три счета: Баланса, Капитала, Убытков и прибылей дают представление о финансовом положении фирмы [Peragallo, с. 79]. Он же настаивал на сравнении последовательных бюджетных ассигнований с фактическими затратами; Вентури строил динамические ряды показателей хозяйственной деятельности предприятия за десять лет, а Флори считал учет средством, раскрывающим экономическое положение фирмы.

Бухгалтер. Уже в XVI в. возникла идея юридического статуса счетного работника — бухгалтера. В 1558 г. А. Казанова писал: «Должность нотариуса обставлена некоторыми гарантиями, того же для общего блага следовало бы требовать и от счетоводов, до допущения их к ведению книг, так как их обязанности не менее важны, чем функции нотариуса, наоборот, они даже имеют большее значение, ибо нотариусам не дают веры без свидетельских

удостоверений, а книгам счетоводов доверяют без всяких других удостоверений» [Цит.: Счетоводство, 1895, с. 106]. Это требование осталось благим пожеланием, ибо в те времена учет был неотделим от человека, от бухгалтера, и требования к бухгалтеру соответствовали знанию о бухгалтерии. Ди Пиетро, например, считал, что бухгалтер должен: 1) уметь быть умным, 2) иметь хороший характер, 3) четкий почерк, 4) иметь профессиональные знания, 5) быть властолюбивым и честолюбивым, 6) честным. Мы можем отметить четкость формулировок: не быть умным, а уметь быть умным. Хороший характер не значит уступчивый, т. е. нужен человек добрый и неуступчивый (принципиальный). Со временем четкий почерк терял смысл, роль профессиональных знаний и честности возрастала, а значение честолюбия и властолюбия сошло на нет.

В XVIII в. экономика Италии медленно агонизирует. И, очевидно, не случайно агонизирует и ее учет. Из авторов этой эпохи отметим Карло Джузеппе Вергани (1735), давшего изложение техники ведения аналитического учета в условиях применения вспомогательных книг, Джиованни Кавала Пазини (1741), предложившего методы учета в жиробанках, Джиакомо делла Гатта (1774), пытавшегося реставрировать униграфическую запись, Джузеппе Форни (1790), инженера, посвятившего себя бухгалтерии.

Однако эти последние имена не идут в сравнение с именами первыми, навсегда давшими 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 в текущий банковский счет.

Страны Европы принимают итальянскую (двойную) бухгалтерию

Испания

Страна оставила след в теории учета, особенно в осознании его юридической природы*.

Родоначальником юридического направления в бухгалтерском учете следует признать замечательного ученого — математика и юриста Диего дель Кастилло (1522), который каждый факт хозяйственной жизни — покупку, продажу, вклад и т. д.— трактовал как договор. Учет своим предметом, с его

* Испания, очевидно, была первой страной, вставшей на путь государственной регламентации учета. Примерно в 1263 г., в царствование Альфонса Мудрого, в Кастилии был издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственными предприятиями. В 1551 г. специальным королевским указом учет национального имущества предписывалось вести по двойной системе. Большим энтузиастом учета был Филипп II [Gertz].

точки зрения, имел договоры. За счетами он увидел агентов — людей, администраторов (физических лиц) или контрагентов (физических и юридических лиц, сторонних для данного предприятия). Цель учета состояла в отражении юридических прав и требований участников договоров.

Признавая предметом бухгалтерии договоры, Кастилло необыкновенно расширял сферу объектов учета. Например, бухгалтер должен был регистрировать не просто поступление товаров, а сначала объем поставки по договору, а затем его выполнение. Баланс включал всех лиц, с которыми были заключены договоры, и отражал объем прав и требований, вытекающих из этих договоров.

С точки зрения техники учета Кастилло выделял три варианта ведения учета: 1) кассовый (учет прихода и расхода денег мог вестись или в одной, или в двух книгах — одна для прихода, другая для расхода денег); 2) ресконтро (помимо учета кассы велся учет возникающих обязательств и их погашения); 3) полный (бухгалтерия, состоящая из журнала и Главной). Однако это только подход к двойной, но еще не двойная бухгалтерия.

Книга Кастилло пользовалась популярностью и выдержала три издания: 1522, 1542 и 1551 гг. Первоначально она была написана по латыни, но по указанию Карла I была переведена на испанский язык.

Юридическое направление было продолжено Гаспаром де Тексада (1546), Бартоломео де Солозано (1590), Франсиско де Эскобаром (1603).

Тексада утверждал, что бухгалтерский учет — это ведение счетов в целях эффективного управления, контроля подчиненных лиц; Солозано трактовал цель учета более формально — поддержание равновесия в счетах, т. е соблюдение постулатов Пачоли; Эскобар смысл учета сводил к правовым отношениям между собственником и материально ответственными лицами. Счета открывались для учета прав и требований лиц, участвующих в хозяйственном обороте. При этом все счета Эскобар трактовал как калькуляционные (счетов собственника в его системе не было). Это легко понять применительно к счетам товаров, материалов и т. п., ибо по их дебету собираются затраты, связанные с приобретением ценностей; несколько сложнее осмыслить это положение применительно к счетам расчетов, где как бы калькулируются взаимные долги и обязательства, и уже совсем нельзя понять относительно таких счетов, как Касса и Расчетный счет.

Юридическая регламентация учета привела к развитию учения об отчетности. Тексада выдвинул принцип ежегодной отчетности, в ее центре — баланс. Для Эскобара баланс — это и способ проверки записей по счетам, и инструмент для оценки работы предприятия. В последнем случае баланс определяется по-разному, в зависимости от того, кто его интерпретирует: банкир, коммерсант, инженер-технолог, кредитор и т. д.; один увидит в нем только арифметическую операцию, другой — экономический акт, а третий — юридический документ, отражающий права и обязательства собственника [Stevelinck, 1970, с. 48]. Но при всех обстоятельствах доказательством правильности баланса служил инвентарь.

Из других предложений отметим: 1) Тексада располагал дебет сверху листа, а кредит — снизу. Следует указать, что в счета заранее (в начале

каждого года) вводились примерные («плановые») суммы ассигнуемых расходов; 2) Солозано отличался формализмом, он педантично определял формат и объем Главной книги, вид ее бумаги, качество чернил, способ переплетения, величину поля, характер разлиновки листа (непременно красными чернилами); он подчеркивал эстетический характер бухгалтерских регистров, осуждал накапливание данных первичных документов, которое так убедительно защищал Кардано, полагал, что в этом случае «документы становятся добычей крыс или детей»; 3) Эскобар допускал, чтобы должности кассира и бухгалтера выполнялись одним и тем же лицом.

Процедура учета в Испании была на низком уровне. Виднейшие специалисты Кастилло, Тексада, Эскобар описывали простую бухгалтерию и только Солозано — двойную по староитальянской форме счетоводства.

Эскобар писал, что в XVI в. в Испании престиж бухгалтеров был низким, и желающих посвятить себя этой профессии было мало [Stevelinck, 1970, с. 47]. Может быть, поэтому 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» [там же, с. 44].

Во второй трети XVII в. происходит регресс и в экономике, и в учете. Испанская мысль с ее достижениями забывается, происходит «курьезный случай коллективной потери памяти» (Фернандес Эстебе). С утверждением на испанском троне Бурбонов происходит рецепция французской двойной бухгалтерии.

Германия

«Немцы, — писал Ян Импин, — прекрасно ведут свои книги и очень аккуратно вносят записи; они этому научились у итальянцев» [Цит.: Кейль, с. 83]. Идея немецкого учета сводилась прежде всего к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами — факторами. В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Продолжателями синтеза немецких и итальянских идей были крупнейшие немецкие бухгалтеры Вольфганг Швайкер (1549) и Христоф Хагер (1654).

Цель учета. Швайкер ее формулировал как определение и исчисление прибыли.

Каждая фирма и хозяин большой
Знать должны счетоводство отлично,
Когда пожелают проверить порой,
Сколько есть у них ренты наличной.

Помимо этой узкой цели он определял цель и в более широком плане: превращение беспорядка в порядок, или, точнее, привнесение порядка в беспорядок.

В работе Швайкера мы находим определение бухгалтерии, которое было типичным и которое раскрывает нам особенности мышления «деловых людей» того времени: «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» [Бауэр, 1911, с. 187].

Еще четче мысли об оперативном исчислении финансовых результатов, в рамках факторной бухгалтерии, выдвигал Хагер: «Бухгалтерский учет, — писал он, — есть искусное, красивое, тщательно дифференцированное, обоснованное описание всех расходов и доходов, а также расчетов с кредиторами и дебиторами, он ведется для того, чтобы в каждый момент знать, каждый час или в каждую минуту видеть положение дел, находятся ли они в прогрессе или регрессе, иначе говоря, в выигрыше или проигрыше собственник» [Stevelinck, 1970, с. 116].

Итак, «в выигрыше или проигрыше собственник» — вот задача учета, заимствованного лучшими, но не всеми немецкими бухгалтерами в Италии.

Метод. Швайкер понимал под методом двойную запись, но более интересный подход мы находим у великого ученого, математика и философа Г.В. Лейбница (1646—1716). Он впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета, расположив их в хронологическом порядке: «Надо, — писал Лейбниц, — правильно определить каждое слагаемое в отдельности, надо их правильно расположить и, наконец, надо их правильно сложить» [Лейбниц, с. 208]. Здесь очень четко выступают следующие бухгалтерские работы: 1) установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления, 2) запись факта в бухгалтерские регистры, 3) выполнение счетных операций. (Самое интересное, что анализ, с чем согласятся многие и сейчас, оставлен за бортом бухгалтерского контроля. Зато чисто счетные функции, особенно близко связанные с математикой, выделены в отдельный элемент.)

Инвентаризация. Готлиб рекомендовал вместо составления описи (ведомости или книги) выполнять записи о натурных остатках прямо в товарных книгах, в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял сразу, автоматически выполнить бухгалтеру те функции, которым служит сличительная ведомость [Бауэр, №15, с. 457]; а Швайкер полагал, что инвентарь должен быть составлен на отдельном листе, а потом перенесен в особую книгу. Начинать инвентаризацию следовало с более ценных вещей [Бауэр, 1911, с. 193]. Практика учета некоторых немецких фирм показывает, что с XVI в. начинают требовать проведения инвентаризации перед составлением годового баланса. Именно так составлялись балансы Гаука, Лангнауэра, Линка, Фуггера.

Оценка. Если итальянские авторы проявляли колебания в вопросе оценки, то для немцев на долгие годы конъюнктурная оценка в изложе́нии Пасшье Гессенса (1594) служила единственно убедительной. Такой подход

был подкреплен авторитетом Лейбница, которому принадлежат правила экспертной оценки, ориентированной на продажную рыночную стоимость [Лейбниц, с. 478].

Документы и записи. По Гессенсу журнал должен был открываться инвентарем, а закрывать счета следовало счетом Капитала [Stevelinck, 1970, с. 79 и 82]. Записи в журнале требовали основания. Швайкер его увидел в документах. Наличие документов, по его мнению, является непременным условием правильности бухгалтерских записей. От Швайкера идет утверждение: *нет бухгалтерских записей без первичных документов**, нет записей в систематических регистрах, не оправданных записями в журнале (хронологическом регистре). Впоследствии это положение развили Себастьян Гаммерсфельдер и Ян Импин. Готлиб исключил памятную книгу из числа обязательных регистров.

У Гаммерсфельдера (1570) приводится способ исправления ошибочных проводок путем составления обратных записей. У него же мы сталкиваемся с идеей накопительной ведомости [Бауэр, 1911, с. 264].

Наконец, у Гессенса находим интересное указание на то, что в журнал, а хронологическую запись он предпочитал систематической, может делать записи только бухгалтер. Это было вызвано тем, что купец, нанимая бухгалтера, должен был его зарегистрировать в бюро торговых консулов, где указывались имя, фамилия и образец почерка бухгалтера. По мнению контролеров, учившихся у Гессенса, эта мера делала учетные записи более достоверными [Бауэр, №1—5, с. 7].

Типы фактов хозяйственной жизни. Большим достижением Швайкера было то, что он попытался сгруппировать все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свести их к 250 стандартным проводкам. Выделение операций предусматривает и выбор счетов. Это позволяет признать Швайкера автором плана счетов, в котором использована система кодирования как счетов, так и хозяйственных операций.

Товары. Поступление товаров послужило примером Швайкеру для объяснения двойной записи. Например, поступление товаров от поставщиков — дебет счета Товаров, кредит счета Поставщиков. Дебет означал получение, приход; товары получены — значит, записаны в дебет. Если поставщики отпустили товары и у себя записали по кредиту счета Товаров, значит, и нам надо писать в кредит счета Поставщиков, ибо наш приход — их расход [Бауэр, 1911, с. 201].

Счет Товаров в современном понимании отсутствовал. Речь шла о множестве аналитических товарных счетов. Наиболее подробно натурально-стоимостный учет товаров излагался Гаммерсфельдером. Причем этот учет рекомендовался не только для оптовой, но и для розничной торговли. Четко требуется: «...при покупке и продаже товара пиши только количество и стоимость» [там же, с. 277]. Однако розничная торговля при ее мелочном характере не нуждалась в ассортиментном учете. Только у А. Лериса (1606)

---

* Отсюда правило Зомбарта: *Quod non est in libris, non est mundo, — чего нет в учетных регистрах, того нет вообще.*

мы встречаем счет Главные товары [Stevelinck, 1970, с. 90]. Этот счет усиливал контроль собственника и открывал дополнительные возможности для анализа хозяйственной деятельности.

Результаты хозяйственной деятельности. Были особенности при сальдировании результатных счетов. У Г. Шрайбера все результаты отражались на счете собственных средств — счете хозяина (капитала). Счет Капитала помещался в книге должников; таким образом, капитал рассматривался как пассив. В дальнейшем для отображения текущих результатов стал применяться счет Убытков и прибылей. Однако Швайкер в отличие от своих коллег не все результаты проводил через этот счет.

Те результаты, которые прямо не связаны с хозяйственной деятельностью, отражались у него на счете Капитала [Кейль, с. 148], а у Гаммерсфельдера на счете Счастья и несчастья [Бауэр, 1911, с. 269].

Контроль. Швайкер большое значение придавал сверке бухгалтерских записей, указывал конкретные способы и сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяют признать его одним из основоположников бухгалтерской ревизии.

Формы счетоводства. Германия — родина немецкой формы счетоводства, впервые описанной Фридрихом Гельвигом в 1774 г. Обычно считают, что эта форма родилась в результате деления журнала на мемориал и кассовую книгу. В первом регистре в хронологическом порядке регистрируются все факты хозяйственной жизни, не затрагивающие кассы. Однако более вероятно другое. В Германии долгие годы господствовала камеральная бухгалтерия, в центре ее был учет кассы. Поэтому распространение итальянской двойной бухгалтерии привело к дополнению хорошо известной кассовой книги мемориалом и в результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах, а записи по счетам Главной книги — итогами один раз в месяц. (При итальянской форме, как старой, так и новой, каждую операцию отражали в Главной книге.) На основании кассовой книги и мемориала составляли две рекапитуляции по дебету и кредиту всех счетов. После этого заполняли сборный журнал, в котором по контокоррентной схеме записывали либо статьи с разложением по дебетовому признаку, либо по кредитовому признаку отдельных счетов (южногерманский вариант), или же по формуле сборной статьи: счета разные, счетам разным (северогерманский вариант). Итоги оборотов по синтетическим счетам записывали в Главную книгу.

Но в целом для Германии, как и для бухгалтеров многих стран, было характерно правило Шрайбера: *пусть каждый делает свои записи так, как он умеет* [Цит.: Пачоли, с. 131].

Нидерланды

В этой стране жило много выдающихся бухгалтеров: Ян Импин (1485—1540), С. ван Стевин (1548—1620), С.Г. Кардинель (1578—1647) и др. Для них был характерен интерес как к бухгалтерской процедуре, так и к теоретическому осмысливанию системы счетов и двойной записи.

Цель и предмет учета. Распространяя двойную запись на все отрасли народного хозяйства, государственные учреждения*, великий голландский ученый, математик, человек, первым назвавший бухгалтерию наукой, Симон ван Стевин считал, что цель бухгалтерского учета — определение всего народного богатства страны, т. е. бухгалтерия это не только *микроучет*, как полагали до него, но и *макроучет*. При этом микроучет должен был, по его мнению, представить 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 [Stevelinck, 1970, с. 52—53]. Надо заметить, что такие, с одной стороны, общие цели, как учет всего народного богатства, а с другой стороны, такие частные цели, как наличие денег в кассе, воспринимались слишком сложно. Поэтому вскоре Кардинелем (1648) была сделана попытка найти обобщающую единицу предмета в виде хозяйственной операции [там же, с. 114], отражаемой на счетах.

Счета. Генрих Ванинген (1609) разделил счета на три группы: 1) собственных средств, 2) комиссионных средств и 3) средств компании [там же, с. 95]; А. де Грааф (1693) — на 1) собственника, 2) корреспондентов (расчетов), 3) операций собственника (инвентарные счета, которые велись как смешанные, и потому именно в этом классе счетов определялся финансовый результат); К. ван Гезель (1698) выделял: 1) счета собственника (все пассивные счета собственных средств и счета результатные) и 2) счета третьих лиц (счета расчетов, причем имущественные счета, например, счета товаров, кассы, рассматривались как счета дебиторской задолженности материально ответственных лиц). Так были введены два ряда счетов.

Классификация счетов приводила к плану счетов, а план создавал различные возможности для регистрации. Ван Стевин (1607) был первым, кто 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 Ценностей, или 2) счет Расходов, Издержек обращения, или 3) счет Капитала, или 4) счет Товаров, если эти ценности подлежат перепродаже [там же, с. 55].

Здесь следует отметить некоторые упоминаемые Импином (1543) особенности в ведении счетов. Так, счет Путешествий дебетовался на сумму отгружаемых товаров и стоимость доставки, кредитовался на сумму выручки, расходов по дому (издержки обращения отделяются от издержек потребления), обмена товаров (если купец не продавал, а менял один товар на другой, то этот факт проводился через счет Обмена, и таким образом обмен отличался от продажи). Все результатные счета закрывались счетом Убытков и прибылей, который в свою очередь закрывался счетом Капитала. Импин — автор

---

* Современники, не без достаточных оснований, утверждали, что число злоупотреблений от этого не уменьшится. Ван Стевин полагал, без достаточных оснований, обратное. Вместе с тем решающим средством предотвращения злоупотреблений он считал подбор кадров.

любопытного способа закрытия счетов товаров. После проведения инвентаризации кредитовали конкретные, по современной терминологии, аналитические счета и дебетовали счет остатка товаров (синтетический счет Товаров). Счет этот закрывался путем дебетования счета Баланса [Кейль, с. 69—71].

У С.Г. Кардинеля (1648) находим дифференциацию счетов на общие (синтетические) и частные (аналитические). Им же проведено разделение принципов в бухгалтерском учете торговых предприятий оптовой торговли, где вводится натурально-стоимостный учет, и розничной, где рекомендуется стоимостный учет товаров.

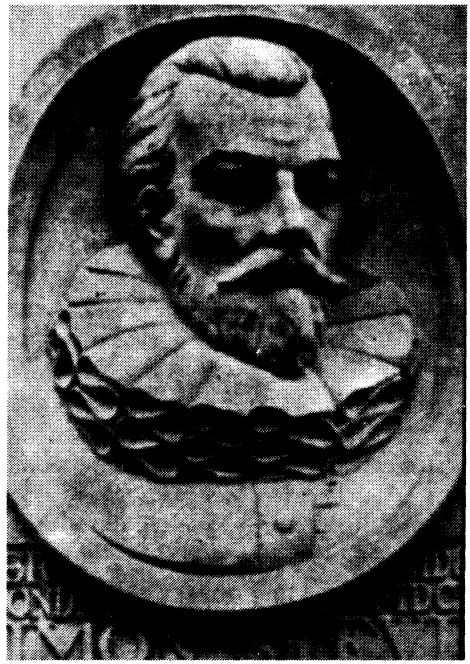
В части отражения товаров необходимо отметить, что Питер ла Кур (1691) настаивал на системном отражении обязательств, вытекающих из договора поставки. В этих целях он предложил специальный счет Товары к получению. Счет дебетовался по заключении договора с поставщиком и кредитовался счетом Магазина на сумму полученных от поставщика товаров [Stevelinck, 1970, с. 132]. Дебетовое сальдо счета отражало суммы ожидаемых к поступлению товаров. Задолго до этого поэт и мэр маленького провинциального городка Ян Кутереельс (1603) требовал открытия книги учета договоров и специального счета Покупки товаров, который кредитовался в момент фактического поступления товаров.

Двойная запись. Якоб ван дер Шуер (1625) считал, что дебитор — это тот, кто имеет (владелец), кто получает или кому посылают, тот, кто покупает, кому поставляют, продают или от кого надеются получить платеж, или, наконец, тот, кто должен платить; кредитор — это тот, кто выдает (расходует), с кем рассчитываются, от кого получают, тот, с кем имеют дело, кто продает, поставляет, у кого покупают, тот, кому нужно платить [там же, с. 99]. Он считал, что счет Капитала всегда кредитор и ему соответствуют счета инвентаря, кредитовое сальдо счета Убытков и прибылей соответствует увеличению имущества в инвентаризационной описи. В целом в объяснении двойной записи он придерживался юридического направления. Счет Убытков и прибылей, по мнению Шуера, закрывается счетом Капитала, а последний — счетом Баланса. Шуер считал наиболее целесообразным открытие счетов с помощью счета Вступительного баланса без записей в журнале.

Считается, что ван Стевин был одним из первых крупных теоретиков персонификации счетов [Галаган, 1927, с. 84]. Подтверждение тому встречаем в его труде, где в форме диалога между принцем и автором излагается сущность бухгалтерского учета: «...когда речь зашла о функциях счетов, принц заинтересовался, почему говорят, что при получении денег дебетуется счет кассы, а не счет кассира, который и есть истинный дебитор? На это автор отвечает: «Если бы всякий раз затрагивать вместо денег кассира, который ими распоряжается, то нужно было бы вместо перца, например, иметь счет того, кто перцем заведует» [Цит.: Галаган, 1912, с. 11—12]. Из приведенного отрывка видно, что вопреки мнению Галагана, принц Оранский был б ́льшим персонификатором, чем С. ван Стевин.

Если Галаган считал ван Стевина одним из авторов персонификации счетов, то В. Кройкнит и Ж. Фламминк утверждали, что С. ван Стевин

является создателем теории двух рядов счетов. (Методологическое направление, исходящее из деления всех счетов на активные и пассивные и выводящее все проводки из необходимости поддерживать балансовое равновесие.) [Kreukniet, с. 395; Vlaemminck, с. 124]. Однако это мнение оспаривалось другим голландским автором [Bes]. К. Бес приписывал честь открытия теории двух рядов счетов В. ван Гезелю и К. ван Гезелю. У первого мы находим несомненные указания на то, что впоследствии, в конце XIX в., явилось основой теории двух рядов счетов. Здесь четко противопоставляются счета собственника счетам имущества и указывается, что значение дебета и кредита меняется в зависимости от того, о какой группе счетов идет речь [Цит.: Шерр, с. 521]. Таким образом, за основу учета берется капитал собственника (часть пассива баланса), а все остальные счета рассматриваются как средство уточнения, расшифровывающее капитал. Части должны быть равны целому, а потому нужен учет и того, и другого, но так как между целым и его частями непрерывно надо поддерживать равенство, то математически содержание этих счетов должно быть противоположно. Второй напишет: «Счета можно разделить на собственные и противоположные. Счета собственные, как капитал, ажио, налоги, прибыли и убытки, комиссия, интересы и т. п. представляют личность самого купца, которого дебет есть его невыгода, а кредит — выгода» [Цит.: там же, с. 521]. Противоположные счета потому так и названы, что записи на них носят противоположный (по значению дебета и кредита) характер.



С. ван Стевин

Таким образом, в Нидерландах мы видим явный отход от традиционной для итальянцев идеи персонификации счетов.

Баланс. В целом для нидерландских авторов характерна инвентарная трактовка баланса. Так, Импин исходил из того, что составление инвентаря с натуры служит основанием для составления баланса, каждая статья которого должна быть таким образом подтверждена выверкой натуральных остатков [Terebucha, с. 17]. Ван Стевин полагал, что входящее сальдо должно записываться не на 1-е и не на 31-е, а на 0-е число [Stevelinck, 1970, с. 56].

Представляют интерес два правила Кардинеля: одно связано с вступительным (начинательным) балансом (1), другое — с заключительным (2).

$$А - К = Д, \quad (1)$$

где $А$ — актив, $К$ — капитал, $Д$ — долги предприятия.

Из всего актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) исключается сумма собственных средств и тем самым устанавливается величина кредиторской задолженности.

$$А - Д = К. \quad (2)$$

В заключительном балансе решающее значение имеет полученный результат, т. е. величина наличного капитала, которая находится исключением из актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) суммы кредиторской задолженности.

Регистры. В части ведения учетных регистров можно отметить ряд тенденций, приведших со временем к распаду старой итальянской формы счетоводства. Так, Импин излагал порядок ведения памятной книги, которая должна была 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.) [Кейль, с. 33]. Он же разработал и систему хранения бухгалтерского архива, который надо было держать в секретном запечатанном ящике [там же, с. 32]. 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 месячный итог [там же, с. 32].

Для контроля реализации Импин рекомендовал ведение отдельного журнала, куда ежедневно следовало записывать стоимость товаров, проданных за наличные и в кредит. Это зарождение оперативного учета товарооборота [там же, с. 18—19]. Такую же оперативную книгу Импин рекомендовал для учета кассовых операций. Каждая сумма, прошедшая по кассе, должна была получить отражение в этой книге с подробным ее объяснением [там же, с. 32].

Отметим еще следующие предложения: С. Стевин считал возможным записывать в журнал накопленные суммы одинаковых операций и одинаковые просуммированные операции из журнала переносить в Главную, при этом текст операции вносился только в кредитуемый или дебетуемый счет [Vlaemminck, с. 123]; Ян Кутереельс выделял 1) кассовую книгу и 2) книгу расходов. Он считал, что инвентарь должен быть в первую очередь записан в журнал, а затем разноситься в Главной книге; С.Г. Кардинель, помимо основных книг (памятной, журнала и Главной), вводил вспомогательные: 1) расходов (по видам товаров); 2) кассовую; 3) товаров (по наименованиям, велась на складах в натуральном и стоимостном измерении); 4) магазинов (по продавцам, велась в стоимостном выражении). Таким образом, структура вспомогательных книг Кардинеля имела серьезное последствие для судеб бухгалтерского учета: выделялись синтетический и аналитический учет. Наконец, Питер ла Кур предложил разделить мемориал, а вслед за ним и журнал на несколько систематизированных по счетам учетных книг. У этого автора мы находим ценные предложения, служившие предпосылкой французской формы счетоводства.

Англия

Первая книга по учету была написана школьным учителем математики Хью Олдкастлем. Она вышла из печати в Лондоне 14 августа 1543 г. (Первые четырнадцать глав ее полностью совпадают с текстом Трактата о счетах и записях.)

Х. Олдкастл ввел правило двойной записи:

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

Он выделял в каждом счете две части (стороны) — «Дебитора» и «Кредитора». Отсюда персоналистическая трактовка всех бухгалтерских счетов* и возможность использования их данных для целей управления хозяйственными процессами. В этом отношении необходимо сослаться на Д. Дефо (1660—1731), который, прежде чем заняться сочинением романов, создал труд по бухгалтерскому учету (1726), где, продолжая традицию не столько Пачоли, сколько Котрульи, рассматривал бухгалтерский учет как инструмент в управлении предприятием. (Он же подчеркивал необходимость страхования кредита.)

Из конкретных разработок английских бухгалтеров отметим четыре: амортизацию, формы счетоводства, дидактику и организацию учета в сельском хозяйстве и промышленности.

Амортизация. Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Джона Меллиса (1588). Как писал А.Ч. Литтлтон [Littleton, 1933, с. 223], в практике имели распространение два подхода к понятию амортизации: 1) амортизация есть прямой расход недвижимого имущества и 2) амортизация (как гласит сам термин, а — отрицание, мор — смерть) является приемом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне. Второй взгляд получил распространение в XIX в. в связи со строительством железных дорог. Меллис был представителем первого подхода. У него мы находим проводку: дебет счета Прибыли и убытки — кредит счета Инвентарь, т. е. стоимость приобретенного инвентаря списывается равными частями на убыток [там же, с. 223].

Формы счетоводства. В этой области отметим три имени: Джон Веддингтон, Ричард Даффорне и Эдуард Томас Джонс.

Веддингтон (1567)** вместо ведения памятной книги и журнала рекомендовал серию специализированных вспомогательных книг, из которых итоговые записи переносились прямо в Главную книгу. Такой подход мотивировался распределением труда и экономией числа записей (в Главной делают итоговые записи, накопленные по вспомогательным книгам). Устраняя единый журнал, Веддингтон понимал, что он устраняет и хронологическую запись. Смысл учета он видел в ведении лицевых счетов и расчетах с подотчетными лицами.

* Двойная запись не применялась повсеместно. Так, Дж. Малинес (1636) писал о горнозаводском счетоводстве под большим влиянием камеральной бухгалтерии, и в центре его внимания оказались не процессы производства, а учет денежной наличности.

** Книга была обнаружена только в 1957 г.

Даффорне (1634), автор весьма распространенного руководства, не шел так далеко. Он описывал порядок ведения следующих книг: 1) кассовая и банковских счетов, 2) специальная, 3) малая книга расходов, 4) копий писем, 5) памятная*, 6) книга копий счетов, выставленных для оплаты, 7) книга учета потерь, 8) журнал, 9) инвентарь, 10) Главная**. Эти регистры Даффорне были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие.

Дидактика. Необходимо отметить педагогические взгляды Даффорне. Он последовательно отстаивал догматическое обучение. Ученик должен твердо и наизусть выучить правила и проводки и не должен в процессе обучения вникать в их суть. (Часто ученики говорят: «Я не понимаю и поэтому не могу выучить». Это отговорки ленивых. На самом же деле ученик не может понимать содержания хозяйственных операций, но может выучить процедуры их учетного оформления.) Отсюда правило Даффорне:

запоминание должно предшествовать пониманию [Littleton, 1933].

Эдуард Томас Джонс (1766—1838), создатель английской формы, считается новатором. Его книгу (1796) перевели на немецкий, итальянский, французский и русский языки. Он думал, что двойная запись только запутывает учет, а название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно. [Stevelinck, 1970, с. 155].

Но дело не в названии. Сама идея двойной бухгалтерии порочна и против нее Джонс выдвигал три критических замечания: 1) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, так как в жизни этого нет (пала лошадь, затонул корабль и т. п.); 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 дебеты и кредиты не что иное, как мистическая галиматья, в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. Корреспонденция по схеме: счет — счету, не лучше. Что значит, например, запись: счет Кассы должен счету Вина. Если понимать эту запись буквально, то окажется, что вино вылили в кассу. И этот явный вздор лежит в основе двойной бухгалтерии! Но, продолжал развивать мысль Джонс, вздор этот не случаен. Он выгоден мазурикам от торговли. «Двойной способ бухгалтерии, — писал Джонс, — спутаннее и неявственнее (чем простой) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвесть может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его» [Цит.: Николаев, 1926, с. 3].

---

* Памятная на практике использовалась и для контроля хозяином приказчиков (продавцов) [Ramsey, с. 255].

** Завершающим этапом учетной процедуры был баланс. Даффорне выделял три причины его составления. «1. Когда журнал и Главная полностью написаны и необходимо начать новые книги. 2. Когда проданы все товары. 3. Когда владелец книг оставил этот мир. Тогда составляется баланс» [Eldridge, с. 35].

Критика всегда впечатляет, но убеждают позитивные, а не негативные положения. И Джонс предложил английскую форму счетоводства, которая должна была: а) обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете; б) повысить оперативность выявления финансовых результатов. Задачи были поставлены правильно, но убедительного решения не получили.

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 разноски. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако она существенно отличается от последней полным и принципиальным отказом от операционных и результатных счетов.

Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело; все текущие операции 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 были 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, вычтя 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.

В конце XIX в. Ф. Гюгли вспоминал Джонса главным образом как человека, алгебраически описавшего хозяйственные операции [Цит.: Novak, с. 25].

$$a + b = c + d, \quad (1)$$

$$a + b - d = c + d - d, \quad (2)$$

$$a + b - d - c = 0. \quad (3)$$

Эти уравнения подчеркивают те условия равновесия, которые имеют место на предприятии. Так, если a — имущество, b — дебиторы, c — собственные средства, d — кредиторы, то уравнение (1) выражает традиционный баланс, (2) — балансирование на итог собственных средств, а (3) подчеркивает, на что хотел обратить внимание Джонс: возможность одностороннего учета фактов хозяйственной жизни при условии использования разных математических знаков. Применительно к отдельному счету это значит, что мы можем не обязательно писать дебетовые обороты с одной стороны, а кредитовые с другой, но можем писать все обороты в колонку подряд, в хронологическом порядке, используя, например, для кредитовых оборотов знак минус.

Джонс требовал ежемесячного составления баланса, что казалось его современникам и невозможным, и ненужным [Vlaemminck, с. 146].

Работа Джонса впервые заставила бухгалтерский мир задуматься о достоинствах двойной записи и считать «недостижимой для счетоводства цель — уничтожение воров и мошенников» [Коммерческий деятель, т. 1. №7—8, с. 13].

Учет в сельском хозяйстве. Роджер Норт (1714) — младший сын четвертого лорда Норта (North) — крупный помещик, живший в век просвещения, любил, подобно людям своего круга, двойную бухгалтерию. Он ввел два главных счета для фиксации затрат: Растениеводство и Животноводство. Оба счета могли иметь аналитические разрезы. Счета дебетовались на фактические затраты, а кредитовались на суммы: 1) реализованной продукции, 2) использованной в своем хозяйстве продукции и 3) конечной стоимости остатков. Сальдо переносилось на счет Убытков и прибылей. В аналитическом учете заслуживает внимание то, что Норт доводил расчеты до каждого арендатора или рабочего. Он предлагал матрицу, по строкам которой записывались фамилии рабочих, а по столбцам виды работ. В элементах матрицы фиксировались выполненная работа и начисленная за это зарплата [Solomons].

Организация учета в промышленности. В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. 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) дебетовался счет Материалов на число кож и их стоимость; кредитовался этот счет в корреспонденции со счетами мастеров, которые дебетовались на сумму (и количество) выданных им материалов (кож). При сдаче на склад фабриканта изготовленной мастерами продукции (обуви) дебетовался счет Готовой продукции и кредитовались счета мастеров. Продажа изделий отражалась на дебете счета Кассы и кредите счета Готовой продукции. Поскольку счет Готовой продукции 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), и он был вполне удовлетворен тем, что принятая им система позволяла сопоставлять затраты, которые были связаны с работой каждого мастера и выручкой от продажи его изделий. Тут цель анализа не в том, во сколько обошлась пара обуви, а сколько удалось заработать на ее изготовлении тем или иным мастером.

Роберт Гамильтон — профессор философии в Абердине — был первым, кто подчеркнул (1788) необходимость исчисления результативности по каждому пределу. 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 своей 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 Материалов, Производства, Готовой продукции.

Счет Материалов фиксировал шерсть по весу, сукно — по метражу. Материалы, отпущенные в производство, списывались на счет Производства. Кронхейльм предлагал списывать со счета Материалов шерсть, а приходовать на счет Производства 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 Готовой продукции. Дебетовое сальдо в натуральном измерении счета Производства указывало на незавершенное производство и возможные потери. (Это первая известная попытка нормировать учет затрат.)

В собственно бухгалтерском учете для отражения этих процессов применялся счет Товаров. 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 Товаров). Счет Товаров 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.

Анализ себестоимости производственных процессов позволяет, по мнению Бэббиджа, рационализировать технологию, применяемую на фабрике. В этом, а не в определении продажных цен видел Бэббидж цель калькуляции. Возможно, это была счастливая мысль, «а может быть, всего лишь заблуждение ума, бегущего от истины в мечту» (Ш. Бодлер).

Философия науки. В XVIII в. люди вообще и англичане в частности высоко оценивали роль бухгалтерии. Может быть это стало возможным благодаря одному из духовных вождей того времени — Иеремии Бентаму

(1748 — 1832) — создателю утилитаризма. Он учил, что нужно только то, что полезно. А.К. Толстой так сформулирует суть этого учения:

Только то говорит и действительно,
Что для нашего тела чувствительно.

Бентам считал, что для всеобщего счастья нужно научиться по-настоящему видеть хозяйственный процесс, а видеть его можно только благодаря учету и отчетности. Бухгалтерия — это проявление паноптики, т. е. инструмент, позволяющий обозревать глубину хозяйственных процессов и управлять ими. Вместе с тем Бентам считал, что чем больше людей можно подключить к обозрению хозяйственных процессов, чем больше будет гласности, тем больше необходимости и в опубликовании отчетности. Придавая огромное значение человеческому фактору, Бентам трактовал бухгалтерский учет — этот «инструмент благоразумия» как частный случай этики, а объект учета, по его мнению, — слияние морали и экономики.

Практика учета для обеспечения гласности должна предполагать табличную форму унифицированной отчетности и одинаковые бланки первичных документов. Кроме того, бухгалтеры должны были обмениваться опытом, т.е. квалифицированные бухгалтеры должны становиться «открытым притяжением», распространять передовые знания и воспитывать лиц, занятых в хозяйственных процессах, предостерегая их от злоупотреблений.

Современные авторы С. Гэллхофер и Д. Хэзлэн полагают, что в классификации различных видов учета, данной Бентамом, можно увидеть аналог модной в его время теории разделения властей: финансовый учет — законодательная, управленческий — исполнительная и аудит — судебная власть. Любопытно, что Рудановский весь учет идентифицировал с судебной властью [АВ., 1993, №1, с. 320 — 329]. Так или иначе, но Бентам был как бы предтечей науки об учете — счетоведения*.

Бухгалтерский учет на пути к науке

По мере того как меркла слава учета Италии, росло влияние галльской мысли. Во второй половине XVII столетия Франция стала самой могущественной державой мира. Ее учет доминировал в Европе. И даже практика учета Италии долгое время, вплоть до середины XIX в., в значительной степени питалась французскими идеями.

Управление и учет. Именно во Франции возник афоризм, который часто цитируется теперь: «учет — это функция управления». Наверное, первым, кто стал говорить об этом громко, был Жак Савари (1622—1690). Для него учет — это составная часть науки об управлении отдельным, единичным предприятием**. То же писал и основатель школы физиократов Франсуа

---

* Это не помешало Марксу назвать Бентама «гением буржуазной тупости» [Маркс, Энгельс, т. 23, с. 624].

** Его главная работа — «О совершенном купце» только на французском языке выдержала восемь изданий (с 1676 по 1724 гг.) и была переведена на английский, немецкий, фламандский и итальянский языки [Vlaemminck, с. 128].

Кенэ (1694 — 1774): учет «является одной из отраслей управления, отличающейся крайней сложностью и наиболее склонной к неустройствам» [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].

Ж. Савари

Счета и двойная запись. Для французских авторов характерен примат счетов над балансом. И двойную запись они выводили не из баланса, а из счетов.

Первый автор, писавший по-французски, Валентин Меннгр (1550) вводит сложную проводку (один счет дебетуется, несколько счетов кредитуются и наоборот). Но у Меннгра мы не находим еще обобщения принципа двойной записи. Оно встречается у П. Пурра (1676), который полагал, что в счете дебет и кредит смотрят друг на друга, чтобы видеть, что «входит» в счет и что остается на нем. Развивая этот взгляд, А. Мендес (1803) следующим образом объяснял двойную запись:

> *необходимо дебетовать все, что поступает в распоряжение (во власть) собственника, и кредитовать все, что из распоряжения (из-под власти) собственника выходит.*

(Стевелинк считал такое объяснение двойной записи недостаточным, так как, по его мнению, в ряде случаев предметы не входят и не выходят, например, переоценка ценностей.) С точки зрения субъектов права следует отметить формулировку Матье де ла Порта (1685): «*тот, кто выдает,— кредитуется*»*.

Если де ла Порт сводил всю двойную запись к одному правилу, то Бертран Франсуа Баррем (1721) вводит четыре: 1) счет дебетуется, если на него записывается поступление ценностей хозяйства; 2) счет кредитуется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства; 3) если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется

* В 1685 г. вышло первое (последнее — в 1792 г.) издание его работы, которая в 1712 г. была коренным образом переработана и стала уже в XVIII в. самым авторитетным бухгалтерским трудом. Она переводилась на другие языки [Vlaemminck, с. 131]. Эта книга оказала влияние и на труд И. Ахматова [Ахматов].

счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала); 4) если поступление ценностей не сопровождается выбытием других ценностей, то кредитуется счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала), а затем дает обобщение: «*то, что входит, должно тому, что выходит*». Таким образом, Баррем отождествлял вход с дебетом, выход с кредитом. В теоретическом объяснении двойной записи он последовательно проводил юридический принцип. Так, например, он говорил, что надо учитывать не кассу, а кассира, которому поручено управление наличными деньгами. Развитие юридической трактовки влияло и на объяснение некоторых бухгалтерских процедур. Так, по Клоду Ирсону (1678) «сальдирование есть закрытие счета остатком долга» [Stevelinck, 1970, с. 129].

Осознание контрольного значения двойной записи характерно для Самуэля Рикара (1709), который рекомендовал вести специальный контрольный (проверочный) счет, куда надо было заносить все операции, записываемые в дебет и кредит 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. Прошло много лет и Н. д'Анастасио, Э. Леоте, Д. Чербони придали этому счету теоретическое значение, назвав его счетом Собственника. О справедливости такого толкования будет сказано ниже, а сейчас необходимо отметить, что с появлением копировальной бумаги прием Рикара получил новое применение: при разноске сведений из приходных материальных документов в карточки информация дублировалась на специальный лист. После заполнения всех карточек данные листа подсчитывались и итог сравнивался с итогом по документам. Их совпадение считалось признаком верности в разноске. В таком виде прием Рикара дожил до наших дней.

Синтетический и аналитический учет. Величайшим шагом вперед после работ Пачоли было предложение Савари о необходимости ведения как основных, так и вспомогательных книг [Галаган, 1927, с. 89]. Таким образом, Савари сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на *синтетические* и *аналитические*, т. е. он создал двухступенчатую систему регистрации данных. Это имело огромные последствия для развития бухгалтерской науки. В этом смысле можно вывести два постулата 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. Причем, если коллация в части сальдо (постулат 1) признается и, как правило, достигается, то коллация в части оборотов (постулат 2) иногда нарушается из-за того, что внутренние

обороты (например, по синтетическому счету Товаров) проводятся только по аналитическим счетам. Впоследствии Д. Чербони (вторая половина XIX в). дал более полную интерпретацию соотношения счетов, а постулаты Савари стали частным случаем постулатов Чербони.

Классификация счетов развивалась де ла Портом и Барремом. У первого мы находим три группы счетов: а) счета собственника (счет Капитала, Убытков и прибылей); б) счета имущества (счет Кассы, Товаров и т. д).; в) счета корреспондентов (счета Расчетов, показывающие дебиторскую и кредиторскую задолженность)*. Такое деление счетов позволяет нам сформулировать постулат де ла Порта:

Разность сальдо счетов имущества и собственника всегда равно разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов).

Б.Ф. Баррем

Баррем предлагал две группы счетов: а) счета общие — собственника (счет Капитала) и его агентов (кассира, кладовщика и т. п)., б) счета частные — корреспондентов — дебиторов и кредиторов. Интересно, что по Баррему дебиторская и кредиторская задолженность возникают в том случае, когда обмен не завершен или когда его не было. Во всех случаях, когда обмен завершен, используются общие счета, когда нет — частные. А. Коррон (1754) все частные счета (корреспондентов) делил на мои (дебиторы) и его — их (кредиторы).

Подытоживая сказанное, мы можем сделать вывод, что эволюция счетов такова: 1) сначала появляются счета материальных ценностей; 2) потом счета денежных средств; 3) затем счета расчетов; 4) далее счета финансовых вложений; 5) далее счета собственных средств и 6) наконец, результатные счета.

Функционирование счетов. В качестве примеров использования отдельных счетов отметим:

а) порядок ведения счета Товаров — находим описание основных схем 1) партионный учет (В. Меннгр); 2) сортовой учет — Меннгр дал подробный

---

* Фламминк считал такое деление отвечающим операционному (функциональному) назначению счетов; счета собственника носят экономический, имущества — специфический, а корреспондентов — юридический характер [Vlaemminck, с. 132]. Такая трактовка, как позже подчеркнет Л.И. Гомберг (1866—1935), вытекает из характера хозяйственной деятельности предприятия.

перечень признаков, по которым должен был строиться сортовой учет: (1) наименование товаров и их код, (2) поставщик или покупатель, (3) покупная или продажная стоимость с указанием валюты, (4) количество, (5) вес, (6) цвет. Кроме того, в учет вводились все необходимые даты, что позволяло рассчитывать сроки оборачиваемости товаров; в дальнейшем П. Пурра требовал *вывода остатков после каждой записи по материальным счетам* (правило Пурра)*; 3) стоимостный учет (Баррем) — допускалась оценка товаров как по себестоимости, так и по продажным ценам, в последнем случае могли использоваться как максимально возможные, так и текущие цены (Рикар); 4) пообъектный учет (А. Файно, 1827 г.) — каждая единица товаров должна была иметь определенную этикетку, что позволяло контролировать движение товаров в магазине. Все этикетки должны были содержать коды товаров. Ж. Андре (1636) различные схемы учета связывал с классификацией торговли по трем видам: собственная, комиссионная и паевая;

б) порядок ведения счета Кассы, который предусматривал правило Ларю (1758), необходимое в работе всех кассиров: *«сначала запиши, потом выплати; сначала получи, потом запиши»* [Stevelinck, 1970, с. 150];

в) порядок учета затрат — А. Коррон предлагал ведение вспомогательной книги рабочих; 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. (Это был аналитический учет по счету Основного производства.) У Савари мы находим основы калькуляции, правда, только применительно к торговым предприятиям [Littleton, 1933, с. 334]; что касается промышленных предприятий, то Ж.С. Кине (1817) предлагал открыть к счету Производства аналитические счета для каждого вида изготовляемой продукции [Vlaemminck, с. 152];

г) порядок учета финансовых результатов был достаточно разнообразен; так, Баррем для отражения конечного финансового результата считал возможным применение одного из трех счетов: или Убытков и прибылей, или Капитала, или Заключительного баланса; сам он настаивал на смешанном варианте. Так, на счет Убытков и прибылей Баррем предлагал записывать только текущие результаты хозяйственной деятельности: прибыль от продажи товаров, издержки обращения и т. д., а непредвиденные, случайные расходы и доходы предлагал относить на счет Капитала. В дальнейшем А. Файно отстаивал второй вариант, так как, с его точки зрения: 1) результаты это и есть изменение капитала, 2) отсутствие специального счета Убытков и прибылей и других результатных счетов сокращает число учетных записей и 3) счет Капитала, в его варианте концентрированно, в одном месте отражает фактическое состояние капитала на любой момент, однако преобладающим был первый вариант. Наконец, надо отметить, что Кине выдвинул идею вывода конечных

---

* Меннгр требовал проведения ежедневной инвентаризации и ежедневного выведения результатов хозяйственной деятельности.

результатов, связанных с продажей готовых изделий (товаров), на отдельных аналитических счетах. На дебет этих счетов списывалась покупная стоимость (или себестоимость) проданных изделий, на кредит — продажная.

Баланс. Большинство авторов трактовали баланс или этимологически — как двухчашечные весы, или как символ двойной записи на счетах — Пурра [Stevelinck, 1970, с. 122], или как документ, определяющий финансовый результат,— «прежде чем заключить счет балансом (сальдо — Я. С.),— писал де ла Порт,— следует выяснить, что этот счет принес — прибыль или убыток. Если счет показывает прибыль, мы должны его на эту прибыль утяжелить, а если на счете убыток, нам следует признать его за убыток, лишь после этого остаток переносится на счет Баланса» [Цит.: Schmalenbach, 1926, с. 63]; или только как процедуру, связанную с подытоживанием оборотов Главной книги. Так, для Ирсона баланс — это «самобалансирующийся финал» Главной книги, в которой итог дебетовых сальдо равен итогу кредитовых*. Этим подчеркивалась не содержательная, а верификационная сторона баланса. Он понимался как гарантия разноски операций по счетам [Vlaem minck, с. 13].

Две последние трактовки привели Андре (1636) к выделению двух видов балансов — *пробных* (Баррем назовет их воздушными) и *заключительных*. Среди последних Савари различал *инвентарный* и *конкурсный* балансы: первый предусматривал оценку по себестоимости, а второй — по продажным ценам на день составления баланса**. Итог конкурсного баланса, помимо разницы в оценке, должен был быть больше итога инвентарного баланса***, так как первый включал в себя личное имущество собственника. (Претензии кредиторов распространяются и на личные вещи купца.)

В целом Савари внес по вопросам о связи баланса с инвентарем три новые идеи: 1) необходимость постоянного и строго периодического составления инвентаря; 2) осознание того, что баланс вытекает из инвентаря; 3) инвентарь и баланс должны служить средством для переоценки имущества, требований и обязательств [Humbert, с. 78].

В учении французских авторов мы встречаемся и с попытками *экономической* финансовой интерпретации баланса у Пурра, который трактовал актив как аккумулированные расходы по приобретению и содержанию ценностей**** и с чисто *юридическим* его истолкованием у С. Рикара, который объяснял весь актив как долг перед собственником, а пассив как долг самого собственника.

---

* В XVIII в. еще не было оборотных ведомостей, их заменяли пробные балансы, где сопоставлялись обороты по дебету и кредиту счетов Главной книги. Баррем вслед за де ла Портом предложил оригинальную форму такого пробного баланса: название счетов указывалось в середине страницы, а суммы дебетовых и кредитовых оборотов приводились слева и справа. Он указал и периодичность такого баланса — месяц. Баррем также полагал необходимым ежемесячное составление пробного баланса.

** Савонн (1567) и Пурра оценивали статьи баланса только по себестоимости.

*** Баррем в конце отчетного периода, как правило месяца, предлагал составлять инвентарный баланс [Stevelinck, 1970, с. 141].

**** Пурра считал, что учет раскрывает природу вещей, а природа, с его точки зрения, это то, во что обошелся собственнику учитываемый предмет.

Наконец, необходимо отметить, что уже в 1835 г. бельгиец П. Увра первым поставил вопрос о необходимости единых форм отчетности, прежде всего балансов, и унифицированных планов счетов.

Промышленный учет Франции создали три автора: Ансельм Пейн (1817), М. Годарт (1827) и Луи Мезиер (1857).

Пейн вел учет затрат вне непосредственной связи со счетами Главной книги. В составе затрат выступали материалы, износ утвари и печей, а также уплаченная рента [Solomons, с. 10].

Годарт известен тем, что ввел в учет материалов ценник, т.е. перечень учетных цен, а разницу между ними и ценой фактически поступивших материалов он списывал на счет Убытков и прибылей.

Мезиер предлагал ведение учета материалов по фактическим покупным ценам, но остатки материалов расценивал по рыночным продажным ценам. Сальдо выводилось ежемесячно (на первое число каждого месяца). Д. Соломон считал недостатком то, что Мезиер отстаивал бесполуфабрикатный вариант учета готовой продукции (полуфабрикаты учитывались на счете Материалы).

Учет в сельском хозяйстве. Л.Ф. де Казо (1824) (Cazaux) — первый и самый оголтелый сторонник тотального применения двойной бухгалтерии к учету сельскохозяйственного производства. В системе счетов он выделял четыре синтетических счета: 1) поле; 2) урожай; 3) стадо; 4) постройки и инвентарь (основные средства).

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 переносом всей суммы в дебет счета Урожай.

Счет Урожая 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, а по кредиту отражалась готовая продукция так же, как по предыдущему счету.

Остатки готовой продукции переносились на счет Убытков и прибылей. Казо проводил различие между прибылью, полученной от производства, и прибылью, возникшей в результате колебаний рыночных цен.

Сантдан Леруа, развивая эти идеи, считал необходимым исчисление финансового результата по каждому виду готовой продукции [Solomons].

Формы счетоводства. Французским авторам принадлежит вклад в разработку состава и структуры учетных регистров, их информационных связей, технических приемов и создания концепций трех форм: французской (де ла Порт), американской (Дегранж), бельгийской (Баттайлль).

Французская школа начиналась с идей итальянской формы, с ее тремя книгами: памятной, журналом и Главной. Относительно первой нашлись бухгалтеры, которые стали ставить под сомнение ее необходимость. Так,

Мишель ван Дамм (1606) настаивал на замене ее первичными документами как единственным основанием для всех бухгалтерских записей [Stevelinck, 1970, с. 92]. Однако эта идея первоначально была понята не всеми. Андре последовательно проводил линию на необходимость всех записей в памятной, а Ж. Мулинье (1704) считал, что в памятной книге должно быть полное описание фактов хозяйственной жизни (в журнале — только бухгалтерские статьи).

Относительно журнала расхождения возникали по вопросу о том, надо ли включать в его состав входящий инвентарь. Большинство авторов подобно Пачоли включали инвентарь в журнал. Баррем от этого отказался. Чтобы сделать журнал более удобным для отражения сложных статей, Матье Тома (1631) ввел в него две колонки для сумм — частная, общая.

Следующий шаг в развитии записей в журнале сделал Пурра, который считал перечень операций в журнале условным и для иллюстрации своей мысли ссылался на глобус. Так же, как чисто условным надо считать место, с которого начинается считывание обозначений на глобусе, условно и то, с какого именно факта хозяйственной жизни начинается регистрация.

Необходимо отметить взгляды де ла Порта, который при открытии счетов в Главной книге рекомендовал пользоваться счетом Капитала, а закрытие их выполнять с помощью счета Баланса (здесь мы встречаем синтез идей Пачоли и Казановы), и предложения Савонна о том, как располагать счета в Главной книге, чтобы клиент, видя свой счет, не мог одновременно видеть другие счета [Stevelinck, 1970, с. 40]. Давая характеристику Главной книге, Ирсон называл ее книгой причин, подчеркивая тем самым ее аналитический характер. Каждый счет в Главной книге отражает какую-то причину, вызывающую факты хозяйственной жизни. Таким образом, К. Ирсон выдвинул идею о конструировании счетов на основе причин, вызывающих факты хозяйственной жизни.

Для последующего развития форм счетоводства большое значение имела на первый взгляд схоластическая дискуссия о том, какая книга важнее: журнал или Главная. Примат первой отстаивало большинство: Андре — журнал «Солнце среди звезд» — центральная книга счетоводства, Главная — производная журнала; Пурра — журнал «Питомник, в котором хранят рассаду, Главная — сад, в котором высаживают эту рассаду» [Stevelinck, 1970, с. 123]; Ирсон — журнал, это протокол, необходимый для составления Главной. Хронологическая запись оригинальна, записи в Главной — только копии протокола; наконец, Рикар называет Главную экстрактом, выжимкой журнала*. Основным аргументом всех этих авторов было то, что с точки зрения права запись в журнале предшествует записи в Главной книге, а потому она имеет большую доказательную силу. Однако сравнительно рано

* Надо отметить, что до Рикара многие полагали, что двойная бухгалтерия называется так потому, что каждая запись делается дважды, один раз — в журнал и второй раз — в Главную книгу, т. е. выводили названия из наличия хронологической и систематической записи, и именно Рикар подчеркнул, что двойная запись связана с тем, что первая запись делается в дебетуемый, а вторая — в кредитуемый счет [Stevelinck, 1970, с. 138].

в недрах французской школы зародились идеи или о второстепенном (вспомогательном) значении журнала, или о его ненужности — П. Савонн и Клод Буайе (1627)* [Stevelinck, 1970, с. 101]. Эти авторы утверждали, что систематическая запись может носить первичный характер, что неизбежно в крупных предприятиях. А если это так, то хронологическая запись в журнале — это учетный анахронизм. Из этих идей разовьются французская, бельгийская, интегральная и журнально-ордерная формы счетоводства. Казалось бы, Савонн и Буайе были правы, но пройдет много лет, появятся сначала средства копирования, потом вычислительные машины, и то, что казалось решенным, надо было решать заново. Мысли Андре и его последователей вновь стали вызывать симпатии.

Когда есть два противоположных взгляда, как правило, появляется группа лиц, отстаивающая компромисс. В этой группе были Абрахам Мендес (1803) и Эдмонд Дегранж (1802), которые настаивали на важности и хронологической, и систематической записей.

Перечисленные три группы ученых предлагали три формы: первая — итальянскую, вторая — французскую и бельгийскую, третья — американскую.

Новая итальянская форма не претерпела существенных изменений, если не считать исключения из ее состава регистров памятной книги и введения Мендесом специального правила:

> *итог оборотов по журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге.*

Эта форма не допускала разделения труда. Поэтому к концу XVII в. единый журнал стал распадаться на несколько регистров, что вызывалось необходимостью группировать факты хозяйственной жизни по типам операций.

Дальнейшая дифференциация хронологической записи привела к разделению единого журнала на несколько. В результате хронологическая запись потеряла свое значение.

Так возникла *французская* форма счетоводства, описанная де ла Портом**. Отличие ее от немецкой состоит в том, что кроме кассового журнала и мемориала здесь вводились и другие журналы, рассчитанные на каждый вид основных операций. Кассовый журнал имел такой же вид, как и в немецкой форме. Все остальные журналы представляли таблицы многоколончатой формы. (Отсюда название табличных форм — *синхронистические.*) Исключение составляет журнал разных операций, внешний вид которого аналогичен мемориалу немецкой формы. Периодически, чаще всего один раз в месяц, на основании записей в этих частных журналах составлялись проводки в

---

* Этот взгляд разделяли такие видные авторы, как де ла Порт — 1673, Шуртц (Schurtz) — 1695, Имхофф (Imhoff) — 1786, Бодран (Baudran) — 1886. Они считали, что хронологическая запись не нужна, а уже в 1929 г. Мариман (Mariman) будет смеяться над теми, кто вел журнал.

** Бельгийский автор Фламминк считал, что де ла Порт «больше, чем кто-либо другой, придал счетоводству ту классическую форму, какой мы ее знаем сегодня. Он создал новое направление в бухгалтерском учете и, таким образом, оказал значительное влияние на его развитие, особенно в XVIII веке. И то, что именно в этом столетии французская учетная литература заняла ведущее место в Европе, его большой вклад» [Vlaemminck, с. 131].

сборном журнале. При этой форме счетоводства записи по одним и тем же счетам могли встречаться несколько раз, причем записи, сделанные на основании какого-нибудь одного частного журнала, уже не принимались во внимание при составлении проводок по другому частному журналу.

Французская форма развивалась. Ее разновидностью можно считать *бельгийскую* форму счетоводства, описанную Мартином Баттайллем в 1804 г. Эта форма предполагала дифференциацию журнала на четыре самостоятельных регистра: 1) покупки, 2) продажи, 3) кассы, 4) финансовых результатов, возникающих как при покупке, так и при продаже. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу [Stevelinck, 1970, с. 161].

Существенное развитие французская форма получила при методе централизации Дезарно де Лезиньана (1825), который шел не от учета к предприятию, а наоборот. Он считал, что бухгалтерия должна открывать столько журналов, сколько отвечает особенностям его хозяйственной деятельности. Каждый бухгалтер должен был, по его мнению, вести отдельный журнал. Раз в квартал или месяц итоги* этих частных журналов (по нашей последующей терминологии мемориальных ордеров) переносились в журнал, итоги которого затем разносились по счетам Главной книги [Vlaemminck, с. 155].

Дифференциация журналов имела еще одно многообещающее следствие: Кине применил в бухгалтерии свободные листы, вместо переплетов ввел папки, в которые можно было вставлять и изымать листы. Далее Кине применил 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. Но прошло много лет, прежде чем этот подход получил достаточное признание и распространение. (Интересно, что впоследствии карточки стали основным регистром систематической, а не хронологической записи.) Вообще для французской школы характерен обостренный интерес к рационализации учетной работы. Достаточно назвать Баррема, прославившегося таблицами 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»), или на протяжении многих десятилетий в бухгалтерии почти всех стран было принято правило Дезарно: *числа следует писать только в колонку* (единицы под единицами, десятки под десятками и т. д.).

Французская форма счетоводства была связана с развитием крупных предприятий, так как позволяла создать условия для разделения труда счетных работников. Противоположная тенденция была представлена так называемой *американской* формой счетоводства. Ее создателем был Эдмонд Дегранж — последний бухгалтер старой бухгалтерии и первый из учителей науки об учете. Почти все ставят его в ряд с Пачоли, и только Фламминк считал, что де ла Порт выше.

---

* Этот прием получил название рекапитуляции, т. е. бухгалтер выбирал итоги (группировки) по каждой проводке.

Неизвестно, когда родился Дегранж, но он принимал участие, или это ему только инкриминировали, во Французской революции. Во всяком случае он принадлежал к жирондистам, был арестован, сидел, ждал казни. Термидор спас ему жизнь. И он дожил до 1818 г. [Vlaemminck, с. 142]. Его основной труд, в котором излагалась американская (Журнал-Главная) форма счетоводства, вышел впервые в Париже в 1795 г. (обычно выделяют переиздание 1802 г.) и на протяжении полувека выдержал 26 изданий (Фламминк указывает 30), последнее — в 1852 г., и был переведен на многие языки.

Главным достижением Дегранжа считается разработка американской формы счетоводства*. Впрочем, в истории науки трудно определить, кому принадлежит первое слово в создании той или иной теории. Последующие исследователи утверждали, что американская форма счетоводства была описана Л. Флори и Б. Вентури. Но в мировую практику этот прием вошел благодаря Дегранжу и поэтому связан с его именем.

Американская форма была не просто набором учетных регистров, но и 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 состояния расчетов и определить величину капитала собственника. Для этого, по мнению Дегранжа, было достаточно пяти счетов: 1) Кассы, 2) Товаров, 3) Документов к получению, 4) Документов к оплате, 5) Убытков и прибылей. 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: Капитала, Баланса вступительного и Баланса заключительного. Все названные счета предназначались только для регистрации текущих операций. Учет производства, резервов и основных средств не предусматривался.

Таким образом, Дегранж считал возможным ограничить бухгалтерский учет пятью счетами. За это критики назовут его пятисчетчиком, или двенадцатиколоночником (пять счетов по две колонки и две колонки в журнале) [Vlaemminck, с. 143]. Уже в середине XX в. Мелис утверждал, что Дегранж был прав и что его предшественники и современники умножали число счетов без надобности [Melis, 1950, с. 724]. Существенным было то, что все счета, открытые Дегранжем, по своему функциональному назначению связаны между собой двойной записью**.

Построив Журнал-Главную всего из пяти счетов, Дегранж как бы спроецировал хозяйственную жизнь предприятия на пять экранов, с помощью которых собственник предприятия мог наблюдать как за состоянием и

---

* Название форме дал бельгиец В.Ф. Роланд [Stevelinck, 1970, с. 157].

** Ему принадлежит правило: «Дебетуется субъект получающий или объект увеличивающийся, кредитуется субъект выдающий или объект уменьшающийся». Однако это правило вошло в науку в редакции сына Дегранжа: «*Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется*» [Peragallo, с. 100]. Эта последняя формулировка лучше передает смысл юридической теории Дегранжа-отца.

изменением своего капитала, так и за состоянием и изменением прав и обязательств хозяйства и лиц, с ним связанных. Такой подход предполагал, что весь актив с точки зрения собственника воплощал объем его прав по отношению к подотчетным лицам и дебиторам, а с точки зрения последних актив выступал как объем их обязательств по отношению к собственнику. Пассив с точки зрения собственника включал объем обязательств хозяйства перед ним и кредиторами или с точки зрения последних объем их прав по отношению к хозяйству. Таким образом, баланс стал рассматриваться как сумма прав и обязательств и между собственником предприятия как физическим лицом и как лицом юридическим прошла четкая грань.

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, но необходимо помнить, что она оправдана только на небольших предприятиях. Чем больше число оборотов или чем больше счетов, применяемых на предприятии*, тем более громоздкой и неудобной она становилась.

Два видных бухгалтера внесли серьезные улучшения в американскую форму. Шер предложил вместо двух колонок — дебет и кредит — для каждого счета открывать одну; при этом дебетовый оборот записывался черными, а кредитовый — красными чернилами [Шерр, с. 193]. Это удваивало информационну ю емкость регистра и экономило бумагу. (В варианте Дегранжа запись делалась в колонке или по дебету, или по кредиту, в случае Шера — по дебету и кредиту.) Б. Пенндорф вводил колонки «только для тех счетов, которые отражают крупный и устойчивый оборот, счета, не часто встречающиеся, собираются в коллективный счет под заголовком: «Разные счета» [Пенндорф, с. 47], который может быть раскрыт в дополнительной книге.

После Дегранжа синхронистические многоколончатые формы получают большое развитие. Одни авторы шли по схеме записи: вспомогательная книга — Журнал-Главная (по форме Журнал-Главной), другие исходили из ненужности журнала, а Главную книгу вели в виде многоколончатого регистра, в котором каждой корреспонденции соответствует отдельная колонка (Пуатра — 1833 г. и Конвенц — 1869 г.). Их работы привели в дальнейшем Ж.Б. Дюмарше к созданию интегральной формы счетоводства [Vlaemminck, с. 157-158].

С тех пор прошло много времени, и теперь мы можем отметить, что изложенные здесь формы являются только определенными моделями организации учетных записей. При их практической реализации использовалось множество конкретных видов одного и того же регистра, и каждое предприятие применяло комбинацию регистров различных форм. И не случайно М. Баттайлль подчеркнул невозможность создания и практического использованой одной для всех случаев формы счетоводства, так как она зависит

* Со временем бухгалтеры стали увеличивать число счетов, отказываясь от первоначальных пяти.

от 1) вида — типа хозяйственных операций (особенностей фактов хозяйственной жизни) и 2) вида предприятий (отрасль и объем его деятельности). Этот вывод усвоен бухгалтерами как *урок Баттайлля*.

Значение учета во Франции было подчеркнуто тем, что Савари был привлечен Ж.Б. Кольбером (1619 — 1683) к участию в разработке Ордонанса 1673 г., который был призван положить начало разумному регулированию экономики.

Ордонанс называли кодексом Савари, его текст в части бухгалтерского учета был настолько удачным, что французский (1808) и бельгийский (1872) торговые кодексы повторяли его почти слово в слово [Vlaemminck, с. 126].

Ирсон проследил, как применяется на практике кодекс Савари, и построил изложение бухгалтерского учета с точки зрения реализации данного нормативного документа. Следует отметить, что Ирсон испытал сильное влияние испанской школы, особенно Эскобара, и вне права, юриспруденции учет не существовал для него [там же, с. 130]. Ирсон и де ла Порт, один с грустью, другой с юмором, отмечали, что практики, как правило, игнорируют предписания кодекса [там же, с. 132].

Терминология. Следы научного влияния мы наблюдаем в тщательном подходе к языку. Так, Мулинье подчеркивал наличие особого бухгалтерского языка, отличного от обычного коммерческого [Stevelinck, 1970, с. 135].

Для упорядочения терминологии де ла Порт составил бухгалтерский словарь [Vlaemminck, с. 132]. Он же ввел во французский язык слово «*comptabilite*» (1673) — счетоводство, которое с тех пор используется во Франции и послужило основой для названия учета на других языках, в том числе и на русском. Однако и во Франции это слово получило признание только благодаря Баррему. До этого бухгалтера во Франции называли *teneur des livres* — держатель книг. Проводились изыскания и в части специальной терминологии. Так, например, Андре провел различие между фондом и капиталом. *Фонд* — это сумма основных и оборотных средств предприятия (итог баланса), *капитал* — средства собственника, вложенные в фонд [Stevelinck, 1970, с. 107].

Обучение. Но, может быть, главной заслугой французской бухгалтерской школы было то внимание, которое ею уделялось вопросам эффективного обучения. Так, Пурра впервые подчеркнет, что при изучении бухгалтерии решающее значение имеет теория, а не практические примеры (последним отводится роль иллюстраций). «Слово,— писал Пурра,— живая картина ума». «Живая картина» складывается в определенной последовательности, выбор которой до сих пор разделяет педагогов бухгалтерии на несколько групп: (а) по бухгалтерской процедуре, (б) по стадиям хозяйственного процесса, (в) от частного к общему, (г) от общего к частному. Первые два подхода основаны на моментах, не зависящих от способности ученика, третий и четвертый исходят из того, как ученику удобнее усваивать материал. Французская школа учит от частного к общему, полагая, что это значит учить от простого к сложному.

Впервые этот подход использовал Савари. При этом он полагал, что такое обучение длительнее, но эффективнее. Еще более четко эта идея проведена де ла Портом. Он не допускал догматического изложения предмета, в духе Даффорне, как правило, он приводил несколько вариантов решения

учетных задач, анализируя их сравнительную ценность. Он отдавал дань уважения предшественникам, и Пачоли был для него не предком, а живым автором [Vlaemminck, с. 132].

Во Франции мы сталкиваемся и с сентиментальными аспектами учета. Так, Мулинье был убежден, что изучение бухгалтерии это и есть ключ к счастью, а Пурра искренне считал, что бухгалтерия — это наука, «дающая мир душе, сохраняющая богатства и продвигающая к счастью» [Stevelinck, 1970, с. 122].

Стал ли бухгалтерский учет наукой?

Шли годы, век сменялся веком. Бухгалтеры накапливали опыт, гордились этим и были бы обижены, услышав, что «опытом называют собственные ошибки» (О. Уайльд). И тем не менее то, что одни называли опытом, а другие — коллекцией заблуждений, стремительно развивалось. В трудах Олдкастла и ван Стевина были заложены основы юридической теории, сформировалась проблема оценки, детализировалось понимание предмета и метода учета, были даны первые классификации счетов, синтетический учет выделен из аналитического. Это время было периодом формирования учетного языка. В XVIII столетии получил признание афоризм Э. Кондильяка: «наука есть не что (или почти не что) иное, как вполне выработанный язык» [Цит.: Милль, с. 139]. Наиболее ярко *синтаксис* учетного языка развивался путем формирования различных структур хозяйственных записей (форм счетоводства). Создаются четыре основные модели (Гаратти, Гельвиг, де ла Порт, Дегранж) двойной бухгалтерии. В области синтаксиса это четыре парадигмы одной семантической парадигмы. Каждая из этих парадигм не отрицает, а дополняет другие, они родились из потребностей практики и, в сущности, не имеют авторов. У них были только популяризаторы, даже если некоторые из них (Дегранж) и сделали открытия в области конструирования форм. Таким образом, уже XVIII столетие показало, что двойная запись осуществляется в определенной системе регистров, образующих заданную замкнутую структуру. В свою очередь каждый из регистров имеет свою структуру. Совершенно очевидно, что и структура системы регистров, и структура каждого отдельного регистра могут иметь различную форму, т. е. их реквизиты группируются самым различным образом. Вот почему Баттайлль употреблял вместо понятия формы счетоводства термин «модель» [Battaille].

Таким образом, учет стал предметом научной деятельности, учет из набора эмпирических и догматически регламентируемых правил превратился в орудие исследования хозяйственной деятельности и собственной методологии. Но стал ли учет наукой? Г. Спенсер как-то заметил, что «нигде нельзя провести черту и сказать: «Здесь начинается наука» [Спенсер, с. 14].

Во всяком случае в XVIII в. учет становился наукой, но не стал ею.

Уже была бухгалтерская мысль, но еще не было учетной науки, счетоводство так и не стало счетоведением.

Этот критический момент суждено будет пережить людям грядущего века.

Глава 4

Учет становится наукой (XIX—начало XXв.)

Другие науки более необходимы,
но лучше нет ни одной.
Аристотель

Век Просвещения умирал. Вместе с ним угасала и наивная вера в бухгалтерский учет как средство воспитания нового и совершенного поколения людей. Больше не верили в магическую силу колонок учетных регистров, и только старый отшельник Г. Фрейтаг думал достичь с помощью бухгалтерии буржуазного рая, посвятив ему нашумевший в свое время роман «Дебет и Кредит». Но вместо иллюзий бухгалтерской науки XVIII в. в середине следующего столетия в таких странах, как Италия, Франция, Швейцария и Германия, родилась подлинная наука бухгалтерии — счетоведение.

В книге Пачоли не было теории учета и не было науки. Он только описал учетную процедуру. Наука появится позже*, когда бухгалтеры откроют учетные парадоксы. Середина XIX в.— вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы, и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Бухгалтер не утверждал, например, что привезли 20 мер зерна, а стал говорить, что согласно документам привезли 20 мер зерна. (На самом деле могли привезти больше или меньше, или вместо зерна что-то другое и даже могли ничего не привозить.) Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй — уже отличается от первого, третий — искажает второй, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. «Ошибка,— писал Б. Рассел,— имеет доинтеллектуальное происхождение; она предполагает только телесные привычки. Ошибку совершает птица, когда она, пытаясь вылететь, наталкивается на оконное стекло,

---

* В частности, излагая двойную запись и приводя технику составления пробного баланса, Пачоли не раскрывал причину равенства между дебетовыми и кредитовыми записями, т. е. он приводил постулаты, получившие его имя, но не объяснил их.

которого она не видит. Все мы, подобно этой птице, питаем опрометчивые верования, которые, если они оказываются ошибочными, ведут к болезненным потрясениям. Научный метод, как я полагаю, состоит главным образом в устранении таких верований, которые являются, как можно с достаточным основанием думать, источником потрясений, и в удержании таких, против которых нельзя привести никаких определенных аргументов» [Рассел, 1957, с. 218]. Отсюда задача бухгалтера-практика: руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений.

Наука о бухгалтерском учете обобщала практику и вместе с тем совершенствовала ее.

Парадоксы учета как логическая причина возникновения его теории

Исторически счетоведение зарождалось в рамках счетоводства и поэтому вплоть до наших дней научные основы бухгалтерского учета остаются неясными для многих счетных работников. Итальянские авторы увидели смысл бухгалтерской науки в изменении прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Это был большой, но недостаточный шаг от счетоводства к счетоведению.

Более существенных результатов добились французские бухгалтеры. Они вывели экономический смысл учета, как и любого теоретического знания, в сущности, из парадоксов о прибыли. Эти парадоксы в явном виде никто не формулировал, но на практике их не могли игнорировать. В самом деле, с точки зрения любого экономиста и любого человека, рассуждающего на уровне здравого смысла, прибыль — это превышение доходов над расходами. (Обратное положение называется убытком.) Хотя это утверждение кажется тривиальным, оно совсем не очевидно. Прежде всего следует уточнить, идет ли речь о потоках денежных или материальных средств.

С экономической точки зрения прибыль — это разность между денежными поступлениями и денежными выплатами. С точки зрения хозяйственной прибыль — это разность между имущественным состоянием предприятия на конец и начало отчетного периода.

Теперь рассмотрим возможные парадоксы:

1. Товары проданы (услуги оказаны), оплата не поступила, прибыли нет. В этом случае ценности (услуги) до тех пор, пока они не будут оплачены, числятся в активе баланса по себестоимости, и тем самым будет: а) занижена сумма прав фирмы (дебиторская задолженность); б) уменьшена стоимость ее активов; в) сокращена сумма, используемая для покрытия (обеспечения) кредиторской задолженности. Таким образом, оплата (поступление денег) как момент реализации искажает истинное положение фирмы (ее актив). Этот парадокс возникает только в рамках юридической трактовки баланса. Экономическая трактовка, исходящая из интерпретации актива, как вложенного, но еще не завершившего оборот, капитала, снимает проблему.

2. Товары проданы (услуги оказаны), оплата не поступила, а прибыль есть. В данном случае пока ценности (услуги) не будут оплачены, в активе баланса они будут числиться на всю величину возникшей дебиторской задолженности, и тем самым: а) в пассиве баланса возникает прибыль, в то время как это только право на нее; б) появление псевдоприбыли потребует уплаты дивидендов, налогов, в то время как наличных денег для этих выплат нет. Таким образом, отгрузка товаров (оказание услуг) как момент реализации искажает истинное положение фирмы (ее пассив). Этот парадокс возникает только в рамках экономической трактовки баланса. Юридическая трактовка, исходящая из интерпретации пассива как совокупности требований собственника фирмы, снимает проблему*.

3. Денег нет, а прибыль есть. Весьма возможный вариант. (Фирма купила какие-то ценности и понесла большие расходы, перекрывающие полученную прибыль.) В активе по кассе и на расчетном счете будет числиться ничтожная денежная наличность, а в пассиве — весьма значительная прибыль. Та же ситуация возникает при отражении расходов будущих периодов. (Например, оплачены вперед расходы по аренде основных средств, на данный отчетный период будет отнесена доля только этого периода, следовательно, прибыль будет значительной, а денег может и не быть). Во всех случаях фирма должна будет выплатить премии своим сотрудникам, дивиденды — собственникам, проценты — кредиторам и налоги — финорганам исходя из суммы прибыли, не подкрепленной деньгами.

---

* Регулирующие счета могут использоваться как средство разрешения этих парадоксов. Так, если выбран момент реализации по оплате, то это приводит к парадоксу 1. Однако, вводя контрактивный счет, можно и дебиторскую задолженность показать в полной сумме, и в пассиве отразить потенциальную прибыль. Если выбран момент реализации по отгрузке товаров, то это приводит к парадоксу 2. Однако, вводя два контокоррентных счета (контрактивный — для снижения величины дебиторской задолженности и контрпассивный — для снижения прибыли) можно и в активе дебиторскую задолженность показать по себестоимости, и в пассиве отразить как потенциальную, так и реально полученную прибыль. (Однако оба подхода приводят от баланса-нетто к балансу-брутто. Баланс-брутто включает регулирующие счета, баланс-нетто — исключает их.) Поясним сказанное следующим примером. Отгружена готовая продукция за 200 тыс. ден. ед. (себестоимость — 180 тыс. ден. ед.).

При парадоксе 1: дебет счета Расчеты с покупателями — 200, кредит счета Готовая продукция — 180 и кредит счета Доходы будущих периодов — 20. По получении денег: дебет счета Расчетный счет, кредит счета Реализация — 200 и дебет счета Реализация, кредит счета Расчеты с покупателями — 200, а также красным сторно (отрицательные записи): дебет счета Реализация, кредит счета Доходы будущих периодов — 20 и, наконец, дебет счета Реализация, кредит счета Убытков и прибылей — 20. (Если сделать прямую запись: дебет счета Доходы будущих периодов, кредит счета Убытки и прибыли, то счет Реализация будет закрыт и не покажет валовой прибыли от продажи товаров.)

При парадоксе 2: дебет счета Расчеты с покупателями, кредит счета Реализация — 200; дебет счета Реализация, кредит счета Готовая продукция — 180. И далее: дебет счета Реализация, кредит счета Доходы будущих периодов — 20. При получении оплаты: дебет счета Расчетный счет, кредит счета Расчеты с покупателями — 200 и одновременно дебет счета Доходы будущих периодов, кредит счета Убытки и прибыли — 20.

4. Прибыль есть, а предприятие объявлено банкротом. (Полученную в результате хозяйственной деятельности прибыль предприятие вложило в нереализованные активы.) Это предельный случай предыдущего парадокса.

5. Деньги есть, а прибыли нет (есть убыток). Также весьма распространенный вариант. (Продана большая партия ценностей по ценам ниже себестоимости или начислена кредиторская задолженность, или созданы за счет средств предприятия большие финансовые резервы.) Фирма в этом случае может иметь мощные финансовые ресурсы, но не имеет юридических оснований платить своим сотрудникам премии, дивиденды собственникам и т. п., ибо деньги есть, а прибыли нет.

6. Имущественная масса увеличилась, а прибыль — нет. Сам по себе рост имущественной массы не свидетельствует о прибыли (могло быть на нее повышение цен или безвозмездно получены какие-то дополнительные ценности, или выявлены в результате инвентаризации излишки ценностей). Но это только в том случае, если применяемая методология не позволяет зачислять такие ценности на результатные счета.

7. Имущественная масса увеличилась и прибыль увеличилась тоже. Логически очевидный вариант; при этом случай, по существу, аналогичный предыдущему, но предполагает методологические решения, позволяющие зачислять такой прирост в прибыль. Например, при инвентаризации выявлен излишек товаров, его покупная стоимость относится в кредит счета Убытков и прибылей, но тут может возникнуть парадокс (1).

8. Имущественная масса уменьшилась, а прибыль не изменилась. Например, у фирмы возникла дебиторская задолженность или у нее изъяли имущество. Но это в том случае, если применяемая методология не позволяет относить такие утраты на результатные счета.

9. Имущественная масса уменьшилась и прибыль уменьшилась. В принципе, логически это самый очевидный вариант, но, повторяя парадокс (8), мы можем отметить, что парадокс (9) возникает только в том случае, если материальные, а не только денежные потери, согласно принятой методологии, могут быть отнесены на счет Убытков и прибылей.

10. Имеется реальный убыток, но показана номинальная учетная прибыль. Например, предприятие затратило какие-то средства на оборудование. Эти затраты окупятся через n лет и, следовательно, n лет оно (предприятие) будет работать в убыток. Однако с точки зрения бухгалтера прибыль должна быть показана за каждый месяц в течение n лет. Это так называемый парадокс «мертвой точки».

11. Имеется реальный убыток, но предприятие обязано уплатить налог с прибыли. Например, предприятие «А» заимствовало у предприятия «Б» средства, возвращение их потребовало от «А» дополнительных затрат, которые выступают как бесспорный убыток, но убыток от бесхозяйственности не освобождает предприятие «А» от уплаты налога на прибыль.

12. Прибыль, исчисленная за все время существования предприятия, не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период. Это связано с переоценками, изменениями норм амортизации и

возможными колебаниями в учетной политике. При этом надо помнить, что подлинная величина прибыли, полученная с момента возникновения предприятия до его ликвидации, исчисляется как разность между полученным и вложенным капиталом.

13. Прибыль, показанная в балансе (или в отчете о прибылях и убытках), не равна налогооблагаемой прибыли. Это связано с неустойчивостью системы налогообложения и противоположностью интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах. Отсюда вытекает более общий парадокс: каждая группа лиц, преследуя свои интересы, настаивает на своих методологических концепциях.

14. Одна и та же сумма может рассматриваться или как прибыль, или как убыток. Например, выплатили дивиденд, это, с одной стороны, — часть прибыли фирмы, но с другой — ее расход. Или служащий потратил *n* рублей на командировку, ему возмещают эту сумму, однако налоговые органы увеличивают сумму прибыли на *n-m* рублей, считая *m* рублей расходами, а *n-m* рублей доходом сотрудника, ездившего в командировку.

15. Один и тот же объект может быть отнесен или к основным, или оборотным средствам. Например, куплены две одинаковые машины: одна за *X* руб., другая — за *Y* руб. И очень может быть, что первая машина будет оприходована как основные средства, а вторая — как МБП.

16. Один и тот же объект может быть списан или сразу на расходы (в различной модификации по моменту списания), или же по частям за весь период эксплуатации. Например, предприятие купило лампу за 120 руб. (лампа поступила и оприходована на склад 29 марта, деньги за нее переведены 7 апреля, в эксплуатацию она поступила 12 июня). Спрашивается, когда у предприятия возникают расходы и соответственно когда уменьшается прибыль? Теоретически возможны четыре решения: 1) расходы возникли 7 апреля, когда были заплачены деньги; следовательно, расходы марта равны нулю, доходы апреля должны быть уменьшены на 120 руб.; 2) расходы возникли 29 марта, когда лампа поступила в распоряжение предприятия, и у него возникло обязательство оплатить долг в 120 руб.; соответственно должны быть уменьшены доходы марта; 3) расходы возникли тогда, когда лампа была передана в эксплуатацию, т. е. 12 июня; 29 марта поступление лампы на предприятие не было расходом, а имело место только изменение структуры актива предприятия, т. е. вместо наличных денег имущество было представлено в материальной форме инвентаря; 4) расходы могут возникнуть не на какой-то отдельный фиксированный момент, а за период, в котором эта лампа эксплуатировалась. Допустим ее эксплуатировали 10 лет. Тогда 120 руб. будут распределены на десять лет по 12 руб. в год и соответственно расходы марта, апреля или июня составят 1 руб.; прибыль фирмы будет также уменьшаться на 1 руб. каждый месяц. Отсюда, если предприятие должно вести учет по вариантам 1, 2, 3, то лампа будет считаться оборотным средством, но, если ему следует руководствоваться вариантом 4, то эта же лампа будет признана основным средством. Выбранный вариант меняет величину прибыли, придавая ей сугубо субъективную трактовку.

17. Сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости, т. е. самого предприятия как единого целого. (Это как бы парадокс «Вишневого сада». У Раневской убыточное имение. Лопахин предлагает разбить его на участки и продать. Выручка от продажи мелких участков будет значительно большей, чем от продажи имения целиком.) Разность между этими величинами называется гудвилл (*goodwill*). Обычно гудвилл имеет положительное значение (в случае с «Вишневым садом» — отрицательное).

18. Реальное наличие актива и его отсутствие в учете. Например, одни и те же объекты могут быть одновременно и списаны в расходы (на издержки), и тут же приняты в эксплуатацию; согласно синтетическому учету их уже нет, а аналитический учет их должен быть строго организован. Например, куплена вещь ценой 5 руб. Ее приходуют, закрепляя за каким-либо материально ответственным лицом, а бухгалтер тут же списывает этот объект в расходы.

19. Объект изношен, но он продолжает эксплуатироваться. Достаточно распространенное явление, свидетельствующее о том, что учетные данные об износе, например основных средств, мало связаны с действительным износом этих объектов. Отсюда остаточная стоимость основных средств не отражает ее действительную стоимость. Более того, ликвидационная стоимость объекта может быть, а в условиях инфляции обычно и бывает, выше первоначальной.

20. Учетный остаток почти никогда не бывает равен фактическому. Это связано с ошибками в учете, процессами естественной убыли ценностей, хищениями и т. п.

21. Дебиторская задолженность (даже если она резервировалась) никогда не может полностью отражать суммы, которые будут получены. Это связано с тем, что не все дебиторы гасят свою задолженность.

22. Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Анализ привносится в учет, а не органически вытекает из него. Поскольку каждый видит в учетных данных то, что его прежде всего интересует, то одна и та же учетная процедура может быть интерпретирована по-разному. Отсюда различие школ в бухгалтерском учете.

23. Собственник, рассматривая бухгалтерскую отчетность, видит устаревшие данные, он узнает, в лучшем случае, результаты работы предприятия за прошлый период, а ему надо в данный момент думать о будущем, в частности, решить, продолжать ли свое дело или его надо ликвидировать. Собственник и бухгалтер должны принять по устаревшим отчетным данным серьезное решение в условиях большой неопределенности. Значение парадокса усугубляется тем, что методология исчисления прибыли за отчетный период носит весьма условный характер, а аудиторское заключение только подтверждает условность принятой бухгалтером методологии, причем прибыль трактуется как плата за риск.

Приведенные парадоксы оказывали существенное влияние на формирование научного мировоззрения представителей итальянской (где они в

определенной степени игнорировались); французской (в которой их пытались разрешить эмпирическими способами); немецкой (где хотели рассмотреть и растворить их в учетных процедурах) и английской (где их надеялись понять) школ.

Рождение науки: Италия

С начала XIX в. в итальянском учете наметились две тенденции: первая выводила учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей (юридическое направление), и вторая, основанная на учете ценностей (экономическое направление).

Первая тенденция неразрывно связана с именами Н. д'Анастасио и Д. Борначини.

Истоки юридического направления. Никколо д'Анастасио (1803) выдвинул две важные мысли: 1) учет — это регистрация прав и обязательств собственника и 2) в центре учетной системы стоит счет Капитала. Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать этот счет. Например, оприходование товаров, поступивших от поставщиков, оформлялось проводками: дебет счета Товаров, кредит счета Капитала и дебет счета Капитала, кредит счета Поставщиков. Это объясняется тем, что кладовщик получает товары не от поставщика, а от собственника, которому поставщик продает их*. Иногда 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 разноски хозяйственных операций. 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 [Melis, 1950, с. 730]. Д'Анастасио оказал большое влияние на Ф. Виллу и очень большое — на Д. Чербони.

Для Джузеппе Борначини (1818) бухгалтерия — искусство ведения, предвидения и регулирования административных распоряжений. Контроль — вот истинная функция учета. На Борначини оказали влияние труды Э.Т. Джонса, сторонником которого Борначини и был [там же, с. 731—732].

Истоки экономического направления. Сторонники экономического направления (вторая тенденция) считали, что в конечном итоге на всех счетах учитываются ценности, т. е. нечто материальное, и назвали свою теорию *материалистической*. Ее истолкование было дано миланским автором

---

* Дебет счета Товаров, кредит счета Капитала означает выполнение договора о материальной ответственности, дебет счета Капитала, кредит счета Поставщиков — договора-поставки.

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 капитала и его частей, вторые раскрывают структуру первых. Для Криппы недопустимо утверждение о том, что бухгалтерия учитывает права и обязательства лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Учет, и он настаивал на этом, фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств — это только следствие, причем далеко не самое значительное, хозяйственного процесса. Юридическая теория подменяет суть формой, а причину — следствием*.

Ломбардская школа. Итак, д'Анастасио и Криппа возвестили о возникновении новой науки — бухгалтерии**. Но отцом этой науки суждено было стать другому бухгалтеру, создателю *ломбардской* школы Франческо Вилле (1801—1884). Он совершил великий синтез юридических и экономических целей учета, систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслил основные учетные категории***. 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 [Цит.: Melis, 1950, с. 749], для того чтобы бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляет собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг [Цит.: там же, с. 749]. Ее цель — контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах [там же, с. 750 и 701]. Это положение сделало Виллу, по словам Мелиса, отцом итальянской бухгалтерии [там же, с. 750].

Сущность своих взглядов Вилла формулировал так: «Счетоводство, применяя этот термин в широком смысле слова, включает в себя серию экономических и административных знаний, необходимых для искусства вести книги; цель счетоводства состоит в том, чтобы контролировать движение

---

* Криппа утверждал, что бухгалтерский учет представляет собой единую систему взглядов, единый язык, сказал бы он, живя в XX в., и что поэтому настоящему бухгалтеру безразлично, работать ли в торговле, промышленности, строительстве и т. д.

** Как только бухгалтеры стали считать свое дело наукой, их усилия были направлены на поиски удачных и исчерпывающих определений ее предмета и метода. Поиски приводили к самым различным результатам, и еще не успел закончиться XIX в., как стали раздаваться голоса скептиков. Винченцо Джитти (1856—1945) скромно считал, что просто еще недостаточно познаны «истинные принципы» двойной бухгалтерии, а Мишель Рива (1830—1903) с грустью констатировал, что «двойная бухгалтерия собственно не имеет еще определения, и ни один еще автор не мог правильно указать, в чем она состоит». Вполне разделял эти утверждения Ф. Гюгли [Гюгли, 1916, с. 9].

*** Его основной труд вышел в 1840 г. Мелис и Фламминк считают этот год моментом рождения бухгалтерской науки [Vlaemminck, с, 172].

хозяйственных ценностей, находящихся в хозяйстве к началу какого-либо периода (это ошибка, ибо контролировать обороты по крайней мере не менее важно, чем контролировать сальдо.— Я. С.); далее цель счетоводства состоит в том, чтобы отмечать предполагаемые доходы и расходы в связи с выполненными доходами и расходами» [Цит.: Галаган, 1928, с. 51]. Существенно введение в понятие цели счетоводства отражения предполагаемых результатов. Это было следствием идей камеральной бухгалтерии, в частности, как указывал Мелис, трудов И. Шротта. Дело в том, что свою практическую работу Вилла строил по принципам камеральной бухгалтерии и именно они повлияли на его концепции. Кроме того, он осознавал, что введение в учет предполагаемых результатов давало возможность использования аппарата теории вероятностей для экстраполяции финансовых результатов, и ставило теорию бухгалтерского учета в прямую связь с математикой. На эту связь в той или иной степени обращали внимание многие видные авторы, некоторые из них даже склонны были считать бухгалтерию отраслью прикладной математики — Леоте, Гильбо, Шер и др. Только в самом конце века наметилась резкая оппозиция такому взгляду.

Бухгалтерский учет, согласно Вилле, включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое использование; 3) организация управления, в том числе и ревизия 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, принимая товары, принимали на себя ответственность перед собственником, которая увеличивается при поступлении и уменьшается при списании ценностей. Все счета в учете должны открываться *агентам* (работающим внутри предприятия) и *корреспондентам* (физическим и юридическим лицам, работающим или функционирующим на стороне).

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 уменьшается — кредитуется* [Галаган, 1923, с. 201—202]. 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 или денежные ценности, в связи с которыми возникают эти отношения. Бухгалтерский учет выступал у него как комплексная экономико-правовая дисциплина, при этом он подчеркивал, что речь идет не просто о юриспруденции, а об административном праве. Поскольку последнее трактовалось расширительно, бухгалтерский учет раздвигал свои границы. Это дало возможность некоторым современным исследователям (Р. Онида)

утверждать, что Вилла был начинателем науки об управлении предприятием [Onida, с. 16]. Системы счетоводства Вилла выделял по типам хозяйств. Каждая такая система — «это организм, направленный на имущество хозяйства с тем, чтобы сделать его максимально продуктивным». Частями системы выступают счета, каждый счет «привязан к стоимости» [Melis, 1950, с. 750], каждый счет, повторял он вслед за Криппой, материальны й*.

Все счета Вилла делил на три группы: 1) депозитные (имущественные), 2) личные и 3) методологические итоговые (счет Убытков и прибылей, счета вступительного и заключительного баланса)**. То, что личные счета носят юридический характер, не вызывает сомнений. Но и счета депозитные нужно рассматривать как счета, открытые для хранителей ценностей [Галаган, 1928, с. 201]. «На дебет счетов хранителей записывается увеличение их обязательств перед собственником, на кредит счета хранителей записывается уменьшение их обязательств перед собственником» [Цит.: там же, с. 201]. Однако за этим чисто юридическим объяснением следует, развивая и дополняя его, чисто экономическое: «Каждая хозяйственная операция всегда сводится к получению и к выдаче определенных хозяйственных ценностей» [там же, с. 202]. Таким образом, Вилла*** как бы расслоил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

Тосканская школа. Юридический аспект (слой) бухгалтерской теории был развит *тосканской* школой бухгалтеров, основателем которой был Франческо Марчи (1822—1871). Он учился по книгам Дегранжа, а потом всю жизнь боролся с идеями своего наставника****. 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 соответствуют отдельные счета. 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

---

* В отличие от многих бухгалтеров, стремившихся ограничить число счетов (Дегранж — до 5, Чербони — до 4, Езерский — до 3), Вилла совершенно правильно подчеркнул, что число синтетических счетов зависит от цели, поставленной либо администрацией, либо государством.

** Это было развитием старой классификации Манчини, но в новой терминологии: «живые» счета названы личными, «мертвые» — депозитными, а новая группа итоговых счетов, по мнению Виллы, составляет краеугольный камень учета, и именно она приводит к возникновению двойной бухгалтерии, цель которой — преодолеть недостатки простой [Peragallo, с. 107].

*** В Милане одна из улиц названа в его честь — Вилла.

**** Дело в том, что труды д'Анастасио и Криппа были мало оценены их современниками. Учет в Италии находился под сильнейшим французским влиянием. Первым начал бороться с ним Вилла, который истолковывал американскую форму Дегранжа, состоящую из пяти счетов, — чинквеконтисти как частный случай своей теории. Марчи называл теорию Дегранжа мошеннической, ибо нельзя собственнику дебетовать и кредитовать самого себя [Peragallo, с. 102]. Критика показалась убедительной, и прозелит Дегранжа — Парметлер отрекся от «французской болезни» [Peragallo, с. 103].

процесса. Поэтому правовая структура предприятия определяет его экономическое положение. Центральной фигурой в управлении признается администратор. Через его счет (мысленно) проходят все хозяйственные операции.

Ф.Марчи

Марчи был убежденным сторонником персонализации (за каждым счетом стоит человек). И этот подход оправдывал себя в крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции, Марчи прибегал к персонификации, объясняя ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции (символически) на учетные объекты [Peragallo, с. 103].

Этот подход приводил Марчи к формулированию правила двойной записи: *«Тот, кто получает ценность, или становится должником, — дебетуется, тот, кто выдает ценность, или становится заимодавцем, — кредитуется»* [там же, с. 103].

Но подлинным главой тосканской школы был Джузеппе Чербони (1827—1917) — создатель логисмографии. У логисмографии были предшественники: Вентури, Дегранж, д'Анастасио, Вилла и Марчи.

Для Чербони бухгалтерский учет — наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривалась как часть юриспруденции. Его учение, доведенное до практической реализации, названо *логисмографией**. Оно предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, причем и дифференциация, и структура должны были быть адекватны организационному построению самого предприятия. Его твердым убеждением 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].

Толчком, давшим развитие логисмографии, послужило убеждение Чербони в том, что учет сметы и учет имущества в бюджетных предприятиях не могут вестись по принципам традиционной двойной коммерческой

* Логисмография (логос — разум, графия — описание) — учение о бухгалтерском учете юридического направления и одновременно форма счетоводства. Название дано Корентти. (Галаган автором названия считал Г. Томмазео.)

бухгалтерии. Поэтому нужен синтез, который решил бы эту, как думал Чербони, до него неразрешенную задачу [Cerboni]. Он писал: «Счетоводство как наука, рассматривая ведение хозяйства во всем его объеме, в организации его и в его конечных целях, исследует его функции, определяет нормы, на которых должны быть основаны различные степени ответственности управляющих делом и агентов, и дает методы и средства для познания, измерения, вычисления и разъяснения результатов, достигнутых в различные периоды жизни предприятия» [Цит.: Чернышев, 1894, с. 154]. В связи с этим всю научную работу в области учета он делил на четыре раздела: 1) 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; 2) исследование хозяйственной структуры, функций и их эффективности в общей системе управления предприятием; 3) изучение математических методов с целью выбора аппарата описания фактов хозяйственной жизни; 4) логисмографическое исследование фактов, понимая под этим их координацию с целью выявления юридической и экономической сущности, а также их влияния на хозяйство в целом.

Д.Чербони

В логисмографии следует различать теорию и форму счетоводства. В основе ее 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 можно сформулировать как постулат Чербони: *сумма кредиторской задолженности предприятия его собственнику всегда равна сальдо расчетов этого предприятия со своими агентами и корреспондентами.*

---

* Чербони считал, что не может быть «мертвых» счетов, все счета только «живые» — личные, и не должно быть счетов искусственных, типа счетов экранов (порядка и метода), которые так любили видные французские авторы (Леоте и Гильбо).

Смысл логисмографии — в последовательной 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: 1) собственники, 2) администраторы, 3) агенты (депозитарии — хранители ценностей, материально ответственные лица), 4) корреспонденты (дебиторы и кредиторы). 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 стороны, то дебетовый и кредитовый обороты этого счета всегда будут равны, счет не имеет сальдо и потому он исключается из общей системы счетов.

Однако Чербони подчеркивал, что интересы собственника и администратора противоположны. Собственник кредитуется, администратор дебетуется. Счет администратора связан со счетами агентов и корреспондентов, т. е. счет администратора — это приводной ремень между собственником, с одной стороны, и агентами и корреспондентами, с другой. В нотации Сиверса — Шмаленбаха соотношение счетов можно представить следующим образом:

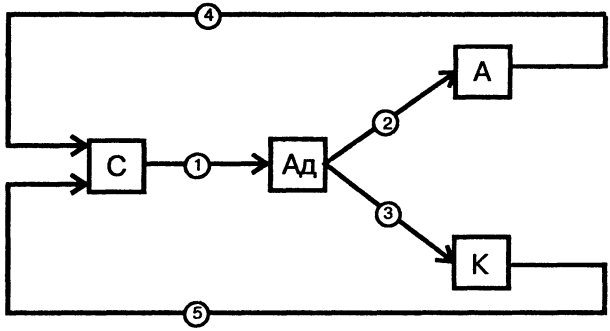


Рис. 1. Взаимосвязь счетов по Чербони:

счета: С — собственника, Ад — администратора, А — агентов, К — корреспондентов.
записи: 1 — передача собственником имущественного комплекса администратору; 2 — передача имущества администратором агентам; 3 — передача имущества корреспондентам; 4 — агент, отчитываясь перед администратором, рассчитывается с собственником, 5 — корреспондент рассчитывается с собственником.

* Некоторые последователи Чербони уточнили цели учета. Так, Боналуми сводил их к выявлению экономических и юридических последствий хозяйственных операций и установлению норм управления хозяйством. С этого момента берет начало метод «нормирования баланса», причем цели только расшифровывают основное назначение учета — осуществлять функцию управления предприятием. Масса, исходя из этой предпосылки, считал, что последняя цель может быть достигнута только в том случае, если учет обеспечит: классификацию всех фактов по признакам, необходимым для управления предприятием; выявление результатов хозяйственной деятельности; контроль своевременности и полноты выполнения указаний регулирующего органа [Massa].

** Для Чербони дебет — это права участника хозяйственного процесса, кредит — объем его (или к нему) требований, а двойная запись — следствие равенства прав требованиям (обязательствам). И двойная запись, с его точки зрения, приводит к равенству актива и пассива.

Счета агентов и корреспондентов сводятся в единую группу счетов. Таким образом, логисмографический баланс включает два основных счета (счета первого порядка): 1) собственника и 2) агентов и корреспондентов.

В логисмографии все хозяйственные операции делились на три группы: 1) собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества; 3) экономические, изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником, например с государством (логисмография применялась как форма учета государственных предприятий итальянского королевства). Первая и третья группы назывались *модификациями*, так как они изменяли итог баланса, вторая — *пермутациями* (они не меняли итога)*.

За счетами стояли люди, а за ними ценности. Счета делились на *интегральные* и *дифференциальные*. Первые — это, по нашей терминологии, денежные и материальные счета, а также счета расчетов, вторые — результатные счета и счета собственных средств**.

Чербони был первым, кто применил к бухгалтерии такие понятия, как анализ и синтез. Развивая идеи Савари, разложившего учет на синтетический и аналитический, он создает учение о синтетическом сложении и аналитическом разложении счетов, что резко увеличивало число контрольных моментов в учете***. При этом структура счетов должна быть адекватна структуре предприятия. Поскольку любое предприятие представляет собой органическое единство, то оно представлено и единым счетом — балансом.

Баланс — это высший счет, 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 Основных средств, Товаров, Кассы и т. д. Каждый из этих счетов может делиться на более мелкие, более аналитичные счета, например, счет Товаров можно подразделить на счета статистических товарных групп, которые в свою очередь выделяются по наименованиям, а наименования — по сортам и т. д. Так возникает иерархическая структура счетов. 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.

---

* М. Виллалобос указал, что такая классификация фактов хозяйственной жизни уже была высказана Д.А. Москетти (1610).

** В. Джитти полагал, что интегральные ценности являются причиной дифференциальных, иначе, актив есть причина, а пассив — следствие. Л.И. Гомберг и многие другие бухгалтеры будут утверждать прямо противоположное.

*** Дифференциация счетов привела к образованию понятия — подсчет или субсчет, [Счетоводство, 1892, с. 244] и, кроме того, она позволяла сразу перейти к установлению определенного, конкретно необходимого уровня информации [там же, с. 257].

**** Эти счета, по замечанию Боналуми, подобны двум парам рельс железной дороги: стоит направиться по одной из них, и она приведет к конечной цели [Цит.: Счетоводство, 1892, с. 193].

Переворот Чербони в структуре бухгалтерских счетов с неизбежностью привел к более полной формулировке постулатов Савари, которые теперь должны читаться так:

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

2. 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» [Галаган, 1912, с. 8]. И синтез, и анализ раскрывают план всей административной деятельности, осуществляемой на предприятии.

Начиная с Чербони, возникает вопрос о преимуществе дедуктивного способа записи перед индуктивным. Многие видные бухгалтеры (в нашей стране Ф. В. Езерский) полагали, что вспомогательные книги важнее основной и что сначала надо сделать запись в первых, а потом — во второй. Согласно учению Чербони каждое последующее разложение является средством анализа, Рудановский сказал бы, ревизии предыдущей записи, и, разумеется, рекомендовал начинать регистрацию с записей в старший регистр. Шер специально обосновывал принцип Чербони [Шерр, с. 446].

Выступая на международном бухгалтерском конгрессе в Шарлеруа, Черб они сказал: «Надо быть убежденным в следующих истинах: 1) Что записи основываются не на произвольных внушениях, а на непреложных законах, трактуемых системой общественных функций, в таком виде, как они развиваются естественно у каждого цивилизованного человека. 2) Что эти самые законы дают в свою очередь правила для дисциплины счетоводства. 3) Что хорошо организованная система записей должна отражать, как в зеркале, все управление» [Цит.: Коммерческое образование, 1912, №8 с. 419]. Это — «завещание» Чербони последующим поколениям. Бухгалтер не создает законы, а открывает их. Логика этих законов диктует логику бухгалтерской записи. Отношения, выступающие как юридические, служат предметом учета, который неотделим от целей управления. Однако утверждение, что в бухгалтерском учете «система записей должна отражать, как в зеркале, все управление», оказалось ошибочным. Для целей управления нужно не зеркало, а увеличительное стекло.

Чербони — «автор великий в своей скромности» (Галаган) — отдал бухгалтерии всю свою жизнь, ум, знания, силы, темперамент, способности, сына. У него было немало верных сторонников: Карло Чербони (сын), Д. Росси, К. Беллини, Ф. Боналуми, Д. Масса, Э. Мондини, А. Сангвинетти, В. Джитти, развивавших логисмографию или занимавшихся чербонизацией учета, как говорили ее противники. Из них наиболее влиятельным был Джузеппе Росси (1845—1921), создавший подлинную философию учета. В духе Спенсера 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 [Счетоводство, 1895, с. 75].

Первая задача управления сводится к определению количества и качества вещества (его числа, веса, меры, цены, стоимости и т. д.), т. е., говоря современным языком, необходимо трансформировать объективное вещество в субъективную информацию*. Эту трансформацию «можно назвать функцией врожденного расчета» [Счетоводство, 1895, с. 75]. Росси считал, что эта функция «представляет одну из первых основ психической деятельности в хозяйственной области» [там же]. Одновременно она же рассматривалась Росси как экономический факт, за которым следует факт правовой. В связи с этим «функция врожденного расчета должна была обратиться на определение не только имущества, но также и на личные права и обязательства» [там же], а само «вещество» — информация — приобретает экономико-юридическое содержание. Бухгалтерские записи представляют собой символы, фиксирующие «нравственную и даже юридическую ответственность различных агентов, как кассиры, магазинеры, покупатели, продавцы и пр». [там же, с. 76]. Однако все агенты выполняют свою работу только вследствие управления — приказов, команд, отдаваемых администрацией. «Таковыми,— писал Росси,— являются приказы уплатить или принять деньги, материалы, выполнять известные работы и т. д.» [там же].

Таким образом «врожденная функция» реализуется благодаря учету в трех разрезах — экономическом, порождающем актив предприятия, юридическом, приводящем к возникновению пассива, и административном (управленческом), формирующем отчет об убытках и прибылях. По Росси, эти разрезы не возникли сразу как Афина Паллада из головы Зевса, а родились последовательно, исторически от простого к сложному. Их развитие и представляет собой содержание бухгалтерского учета. Развитая организация предполагает, что к центру, управляющему органу, регулярно поступает «спрессованная» бухгалтерией информация, а из центра поток управляющих приказов поступает к агентам-исполнителям. Таким образом, любое предприятие функционирует благодаря двум информационным потокам: снизу вверх и сверху вниз. Информация в первом случае идет от бухгалтерии к администрации, во всяком случае — прямо от администрации к агентам-исполнителям, минуя бухгалтерию, но, когда возникает новый поток об исполнении полученных приказов, он проходит через бухгалтерию, которая в зависимости от диапазона делегированных прав контролирует выполнение агентами указаний администрации. Все отмеченные информационные потоки проходят через головы людей, именно они, их серое вещество, выступают носителями управленческой и отчетной информации, и таким образом «порождается психическая деятельность высшего порядка» [там же, с. 94]. На этом основании мы можем считать Росси предшественником биховеристического направления в учете.

Далее, по Росси, формируется «наука, которая изучает это вещество» (информацию, Я. С.), разъясняет его, раскрывая причины, отношения и

* Однако, как полагал Росси, эта трансформация носит объективный характер, в то время как на самом деле измерение зависит не только от измеряемого объекта, но и от измеряющего субъекта.

следствия» [Счетоводство, 1895, с. 94]. «В этом конечном фазисе развития,— продолжал Росси,— книговодство становится счетоведением, т. е. наукой, наблюдающей все факты и явления хозяйственной жизни, подвергающей их процессу теоретического мышления, обобщая факты и явления в систему принципов. Когда же мы применяем эти принципы для практических целей, мы имеем дело с искусством, весьма важным и незаменимым для заведующих хозяйствами, так как оно направляет их к наиболее совершенному достижению хозяйственных целей» [там же]. Наукой занимаются на кафедрах университетов, искусством — в бухгалтериях. Последние представляют собой информационные банки предприятий. Каждая бухгалтерия включает два элемента: 1) кадры и 2) регистры [там же, с. 93]. Информация идет от человека к человеку, но через письменные документы и отражается бухгалтерами в учетных регистрах.

Далее, все, что касается учета на предприятии, предопределяет три функции:

1) бдительность — предполагает наблюдение главного бухгалтера за тем, как подчиненные ему лица выполняют свою работу;

2) сличение (коллация) — требует выявления адекватности информационных потоков тому, что действительно имеет место в хозяйстве;

3) контроль — обязывает проанализировать информацию о хозяйственной деятельности, трансформируя учетные данные до уровня исполнителей. «Необходимо,— подчеркивал Росси,— подвергнуть материал разбору в его соотношении к лицам, прикосновенным к хозяйственному организму» [там же, с. 107]. Контроль, в понимании Росси, может быть интерпретирован как внутренний аудит.

Последняя функция позволяет главному бухгалтеру, «сосредотачивающему счетный материал», быть судьей лиц как принимающих управленческие решения, так и выполняющих их. Это приводит к тому, что у главного бухгалтера возникает возможность осуществлять еще одну очень важную функцию, она называлась совещательной, теперь, когда любовь к «импортным» словам возросла, она называется консультационной. По всем важнейшим (и не важнейшим) управленческим решениям: «увеличить или сократить производство, изменить деятельность предприятия, назначить продажную цену товаров, увеличить или уменьшить размер процентов, заключить договор — во всех этих и бесчисленном множестве других случаев счетоводы должны высказать свое мнение, основанное на полном знании своего хозяйства, условий рынка, существующих законов и проч.» [там же, с. 107]. Эта совещательная, по терминологии автора, функция и есть не что иное, как пропагандируемый управленческий учет (Management Accounting).

Чтобы осуществлять все названные функции, главный бухгалтер должен обладать «известной независимостью, самостоятельностью и даже авторитетом» [там же]. Его непосредственная работа предполагает 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 синтетического и аналитического учета;

3) заключительный — составление и представление финансовой отчетности [Счетоводство, 1895, с. 107].

Касаясь информационных и психологических аспектов бухгалтерского учета, Росси указывал, что счетоведение и счетоводство выступают «охранительницами экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения» [Цит.: там же, с. 108]. 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*.

Попытки синтеза экономических и юридических аспектов не были удачны. Ошибка заключалась в том, что все операции пытались классифицировать на принадлежащие или экономике, или гражданскому, или административному праву. На самом деле почти каждая операция несет в себе как экономическое, так и юридическое содержание. Отсюда различные задачи учета, зависящие как от экономики, так и от права. К этому выводу достаточно близко подошел Росси. Он отделил сущность хозяйственных операций от их математической интерпретации, которая, вслед за Флори, трактуется как чисто формальный прием. Каждый счет, согласно взглядам Росси,— это математический элемент, предназначенный для отражения хозяйственных операций. Он включает два множества однородных количеств с противоположными математическими знаками [Melis, 1950, с. 768], и хотя двойная запись в общем виде имеет только формальное значение, для целей бухгалтерской практики ее следует истолковать юридически: *право владельца равно обязанности собственника,* и, следовательно, *дебет — это возникновение обязательства или погашение права, а кредит— это право или погашение обязательства* [там же, с. 769]. Кроме того, Росси известен как крупный историк в области учета и как создатель *шахматной* формы счетоводства. 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 Англии, поэтому он назвал ее *нормандской* формой. Однако «старинная родословная» не помешала дать форме математическую интерпретацию. Наконец, Росси принадлежит довольно оригинальная формулировка постулатов Пачоли:

1. Сумма сальдо по всем счетам равна нулю.

2. Сумма оборотов по всем счетам равна нулю.

Интересной попыткой развить логисмографию и теснее связать ее с идеями Виллы была теория Клитофонте Беллини (1852—1935) — ученика и

последователя Чербони, который, изменив трактовку агентов, резко раздвинул границы учета. Беллини выделил уже два вида агентов: *депозитариев* (хранителей) — материально ответственных лиц и *исполнителей*. В последнем случае в учет входили административно-правовые отношения. Предметом учета признавались хозяйственные операции, а целью учета— количественные измерения (квантификация) фактов хозяйственной жизни, их запись и контроль выполнения в целях наиболее эффективного управления предприятием [Bellini]. Каждая хозяйственная операция включает объект, субъект и отношение между субъектом и объектом. Это отношение уже заключает в себе две группы личных и неличных счетов. В личных счетах стороны называются дебет и кредит, в неличных — приход и расход. В связи с этим, утверждал Беллини, возникает необходимость составления двух балансов. Один — имущественный, второй — финансовый; первый отражает отношения собственника с агентами и корреспондентами, второй — с администратором. Имущественный баланс включает весь традиционный актив, всю кредиторскую задолженность и изменения капитала, финансовый — перечень результатных счетов. Двойная запись — это не абстрактный искусственно созданный прием, а принцип, выражающий основную идею управления — согласование противоположных интересов [Bellini, с. 19]. Беллини полагал, что «характерная черта управления — действовать, а счетоводства — освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально» [Счетоводство, 1894, с. 43]. При этом он проводил параллель между инвентарем и сметой: первый показывает текущее положение дел, вторая — будущее [Галаган, 1923 с. 55]. М. Рива уже будет рассматривать бухгалтерский учет как науку об управлении [Галаган, 1928 с. 52].

Тех же взглядов придерживался и Масса (1850—1918). Для него бухгалтерский учет — не просто наука об управлении, а наука об управлении людьми. «В цели и задачи счетоведения,— по мнению Масса, — входит выявление результатов хозяйственной деятельности и контроль всей работы хозяйства, выполняемый для того, чтобы деятельность этого хозяйства протекала согласно полученным от управляющего органа указаниям» [Цит.: там же, с. 52]. Масса подробно высказывался за полную независимость контрольного органа — бухгалтерии — от администрации; «контроль, — писал он, — для того, чтобы быть действительным, должен быть вверен такому органу, который, с одной стороны, имел бы сведения о каждом акте и документе, с другой — пользовался бы необходимой независимостью, чтобы быть в состоянии действовать свободно. Если бы контроль был вверен лицам зависимым, на которых администрация может оказывать давление, или хуже, учинять по отношению к ним репрессии, то не было никакой гарантии нормальной его работы» [Галаган, 1923, с. 36]. Счет Администратора Масса считал центральным и в отличие от д'Анастасио хотел регистрировать все факты хозяйственной жизни именно на этом счете, а не на счете Собственника капитала. Масса одним из основных методов счетоведения считал регистрацию, которая, по его мнению, «оказывает администрации такие же услуги, как компас мореплавателю» [Цит.: там же, с. 157]. При этом

он дал определение, раскрывающее самую суть явления: «Регистрация есть графическое воспроизведение административных действий и тех последствий, которые эти действия производят. Важнейшая цель регистрации состоит в выяснении этих следствий для того, чтобы иметь возможность определить состояние имущества в какое угодно время» [Галаган, 1923, с. 156].

В 1874 г. Масса начал издавать первый бухгалтерский журнал в Италии, который выходил тридцать лет. «С него, — писал Э. Перагелло, — начинается современная бухгалтерия в Италии» [Peragallo, с. 120].

Пьетро Ригобон, уточняя идеи логисмографии, считал, что счетоводство: 1) «строго определяет долю ответственности каждого из лиц», 2) «предотвращает различные злоупотребления», 3) «обнаруживает истинное положение юридических отношений известного предприятия к третьим лицам» [Счетоводство, 1889, с. 47] и, ссылаясь на Перетца, указывал, что уважение к бухгалтерской профессии прямо пропорционально уважению к общественной нравственности [там же, с. 47].

Винченцо Джитти (1856—1945) был очарован проповедью Чербони и стал ревностным приверженцем логисмографической религии, сторонником чербонизации учета. Он оставил много красивых определений: «Счетоводство — это зеркало прошедшего, руководитель будущего, порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия» [Счетоводство, 1890, с. 339]. В смысле углубления учета он рассматривал логисмографическую дифференциацию счетов как новый этап в развитии счетоводства, основанный на использовании «синтетико-аналитической» записи, которая, с одной стороны, резюмирует в общих чертах совершенные операции, их результаты и имущественное состояние предприятия, а с другой — анализирует все это в мельчайших частностях» [там же, с. 377]. Указание на то, что аналитические возможности логисмографической записи шире синтетико-аналитической — крупная, мало оцененная в дальнейшем, заслуга Джитти. Он же подчеркивал эмпирический характер счетоводства, выводимый из практических нужд предприятия, наставляя учеников, писал: «Мы должны тщательно изучать хозяйственное устройство предприятий, исследовать их нужды, стараться удовлетворить эти потребности целесообразными средствами, словом, поставить себе девизом: «искать и доискиваться» [там же, с. 377]. Джитти четко понимал значение сметы, которая, по его мнению, «определяет предел тех полномочий, которые собственник предоставляет администратору» [там же, с. 54].

В центре внимания итальянской школы всегда было хозяйство. Одно из определений учета принадлежит священнику и «поэту бухгалтерии» Ф. А. Боналуми (1832—1904): «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]. Боналуми видел цель учета в том, чтобы выявить экономические и юридические последствия выполненных в хозяйстве операций. Цель, по его мнению, «устанавливает нормы управления хозяйством, пользуясь сведениями о всех операциях, совершенных в данном хозяйстве» [Галаган, 1928, с. 53].

Ф.Беста

Венецианская школа. У логисмографии было много сторонников, но критиков было больше. Мы можем с уверенностью утверждать, что ее критика развивалась прежде всего в рамках самой школы. Но она подогревалась и критикой извне. Уже Вилла и его коллега, камералист А. Тонциг дали о ней резко отрицательные отзывы. Но главным критиком «извне» был глава венецианской школы Фабио Беста (1845—1923). Он любил цитировать итальянского философа Джамбаттиста Вико о том, что общество есть совокупность интересов. Хозяйство — часть общества, и оно тоже раздирается интересами лиц, в нем занятых. Но эти интересы возникают по поводу ценностей. Чербони, по мнению Бесты, допустил страшную ошибку, состоящую в том, что стал изучать отношения людей, поверхностный слой экономической действительности, и забыл главное — ценности, т. е. то, что и вызывает эти отношения, подменил причину следствием. Экономический контроль он противопоставлял управлению: «...в похвальном стремлении возвысить благородство нашего предмета, — писал Беста, — расширяют выше меры его область, заставляя его обнимать хозяйственное управление во всем его объеме. Но затем, когда они пытаются обосновать эти положения, не идут далее общих мест. Да иначе и быть не может, так как науки управления, если принять это слово в широком смысле, который ему придается на обычном языке, не существует и существовать не может. Она должна была бы обнимать не только всю социологию, но также и все технические знания. Развивать так широко пределы счетоводства стремится школа, признающая своей главой Чербони» [Счетоводство, 1894, с. 3]. Бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по: 1) руководству, 2) управлению и 3) контролю агентов хозяйства*.

Руководство предполагает достижение поставленных целей; *управление* требует оптимизации по средствам и времени достижения поставленной цели и при наличии заданного и ограниченного набора финансовых ресурсов. Наконец, *контроль* предполагает установление степени соответствия управления руководству, вскрытие, как сказали бы мы, неиспользованных возможностей, «направлять всю деятельность хозяйства так,

* Беста считал бухгалтерский учет политической экономией отдельного предприятия.

чтобы каждый исполнитель мог наилучшим образом выполнить возложенные на него обязанности» [Галаган, 1923, с. 24]. Контроль и есть функция бухгалтерского учета. «Счетоводство, — писал Беста, — с теоретической точки зрения изучает и предписывает законы хозяйственного контроля во всякого рода предприятиях и из этих законов выводит правила для наиболее действительного, вразумительного и совершенного выполнения контроля, а с практической точки зрения счетоводство есть применение в известном порядке этих правил» [Счетоводство, 1894, с. 2]. «Хозяйственный контроль, — подчеркивал он, — должен принудить каждого работающего на предприятии быть честным, хотя бы и против желания» [Счетоводство, 1893, с. 365]. Правда, в этом случае учет выходит за узкие рамки регистрации, он вырабатывает методы графического изображения выполняемых на предприятии действий. Их контроль может быть организован до, во время и после возникновения этих действий. В связи с этим Беста делит контроль на предварительный, текущий, последующий.

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 материально ответственных лиц. (В США в то же время подобный прием назовут методом конкуренции.) Третья стадия включает весь традиционный учет с его записями совершившихся фактов хозяйственной жизни, при этом вычислительная техника трактуется как элемент метода бухгалтерского учета.

У Бесты бухгалтер, как контролер, рассматривает не столько законность совершаемых операций, сколько выступает в роли судьи администрации предприятия и если он выполняет эту функцию, то ему не зря платят заработную плату.

В соответствии с экономической трактовкой учета Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хозяйственных ценностей, а их стоимость (В России в это же время Ф. В. Езерский развивал прямо противоположный взгляд.) Из этого следовало, что факты хозяйственной жизни, не вызывающие изменения стоимости, не должны отражаться на бухгалтерских счетах. Таким образом, внутренние обороты выносятся за границы баланса и Главной книги. В этом было принципиальное отличие экономического направления. Здесь сказывалась «бритва Оккама» — логический прием, требующий не умножать сущности без необходимости. Перемещение ценностей внутри предприятия не меняет их объем и оценку, а следовательно, это перемещение и 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. Прямые счета отражают прямые элементы и делятся на положительные (актив) и отрицательные (кредиторы). Изменения всех прямых и производных элементов могут носить активный и пассивный характер.

У Бесты мы находим четкое деление баланса предприятия не только по вертикали, но и по горизонтали. Этот тезис будет подробно развит другими исследователями. У Бесты весь фонд собственных средств противопоставляется его имущественным элементам. Причем факты хозяйственной жизни только меняют стоимостную оценку фонда.

Будучи позитивистом спенсеровского толка, Беста трактовал учет в духе традиций Виллы, как организм хозяйства, как развивающийся организм, а счета — как его органы. 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.

Провозглашая оценку решающим фактором учета, его целью, Беста подчинил бухгалтерский учет экономической интерпретации. Он требовал проводить оценку по текущим ценам.

Заслуживают внимания и взгляды Бесты на системы и формы учета. Под *системой* он понимал «совокупность связанных друг с другом записей, изучаемых самими по себе, вне зависимости от тех способов, которыми эти записи были выполнены и связаны между собою, но рассматривающих определенный объект» [Цит. Галаган, 1928, с. 351]. Итак, объект, тип предприятия, определяют систему учета. Беста выделял четыре системы: 1) *патримональную*, 2) *финансовую*, 3) *депозитную* и 4) *договорную*. Здесь были смешаны два критерия — объект и организация записи. Первому критерию отвечают три первые системы, второму, предполагающему введение в учет договоров и обязательств, — последняя. И все-таки предложенная Бестой классификация лучше, чем последующие, в которых доминирует характер записи, но не ее объект.

Форма записи, по Бесте, определяет форму счетоводства, и ему же принадлежит лучшая их классификация. Он выделял три основания: 1) *вид регистра*, 2) *характер записи* и 3) *способ выполнения записи на счетах*.

По видам регистров выделяются *книжные* и *карточные* формы. Впоследствии к ним добавилось счетоводство на *свободных листах*. По характеру записи формы делятся на *простые* и *двойные*. (Гюгли, введя выполнение сметы, выделил четыре системы учета, которые, конечно, правильнее называть формами.) По способам выполнения записей все формы делятся 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.

Заслугой Бесты было то обстоятельство, что систему учета он рассматривал независимо от ее формы, и если подавляющее большинство бухгалтеров

видели прогресс нашей науки в конструировании новых форм, то Беста этого не находил, и он вполне мог разделять мысль А. П. Сумарокова:

Не в форме истина на свете состоит;
Нас красит вещество, а не по моде вид.

Беста был плодотворным и многословным автором. Его главный труд [Besta] состоит из трех фундаментальных томов и содержит примерно все, что мог сказать автор о нашей науке и практике в то время. Он был крупным историком учета, прекрасным организатором, пропагандистом и общественным деятелем. «Для того чтобы народы могли развиваться,— говорил Беста,— необходимо, чтобы распространено было общее убеждение, что общественное достояние расходуется правильно и бережливо, а лучшим средством для достижения этой цели являются гласность и аккуратное счетоводство, основанное на несомненных, подлинных документах» [Коммерческое образование, 1915, №1—2, с. 18].

В. Альфиери писал, что труд Бесты вызывает удивление по широте охвата вопросов, глубине мысли, добросовестности критики, исследованию исторических причин, ясности изложения [Melis, 1950, с. 773] и поэтому должен считаться классическим трудом всей итальянской бухгалтерии. Ф. Мелис назвал Бесту величайшим итальянским бухгалтером [там же, с. 339]. Влияние Бесты, действительно, было огромным. Среди его последователей необходимо назвать: В. Альфиери, К. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне.

Учеников Бесты особенно увлекали идеи учета сметы. В. Альфиери (1863—1930) утверждал, что «предвидение экономической деятельности называется сметою» [Галаган, 1923, с. 53]. Де Гоббис писал, что смета «имеет целью показать, каковы будут вероятные результаты ведения хозяйства в течение определенного промежутка времени» [там же, с. 53].

К. Гидилья (1870—1913), развивая идею сметы как средства предвидения, писал: «Хотя нельзя предотвратить вредных событий или вызвать, или ускорить события, полезные для хозяйства, однако необходимо предвидеть и те и другие для того, чтобы принять меры к ослаблению влияния вредных фактов и сделать все возможное для появления полезных» [там же, с. 53].

А. Стабилини уточнил определение хозяйства. Его взгляд интересно сопоставить с подходом Боналуми. Если последний исходил из интересов (противоположных) лиц, занятых в хозяйстве, то Стабилини этому чисто юридическому определению противопоставил иное, исходящее из идей Бесты определение: «Хозяйство есть совокупность действий, имеющих целью производство и потребление богатств» [Счетоводство, 1893, с. 22]. Он по-иному трактовал точность учетных данных и, по существу, определил принцип значимости бухгалтерских данных: «Сведущий бухгалтер, — писал он, — должен знать, когда надо требовать от работы полной математической точности и когда в этом нет надобности» [Счетоводство, 1893, с. 90]. Он же настаивал на ведении накопительных ведомостей и регистрации в Главной книге только итогов однородных оборотов [там же, с. 91].

Джованни Мальоне предполагал, что у логисмографии была юридическая сущность и статистическая идея группировки счетов. Сохранить идею и

заменить сущность он попытался в работе «Отношение счетоводства к политической экономии» [Счетоводство, 1890], которая была удостоена премии Сакки. Бухгалтерское дело он определял так: «Счетоводство есть наука, направляющая предприятия к осуществлению нормальной экономической цели» [там же, с. 325]. Двойную запись он, как и Курсель-Сенель, выводил из обмена, а появление дебета и кредита объяснял тем, что во время обмена, как правило, моменты передачи ценностей и денег не совпадают во времени и поэтому неизбежно возникает кредит. Из конкретных его предложений отметим взгляд на оценку имущества как на капитализированный чистый доход от этого имущества [там же, с. 173]. Например, валовой доход от эксплуатации инвентаря в течение года составляет 1000 лир, расходы — 800 лир, банковский процент — 5% в год, следовательно, имущество должно быть оценено в 4000 лир (200: 5×100). При известной цене приобретения в текущей рыночной оценке, сравнивая все три оценки, администратор может принять действенные экономические решения: продать имущество, сдать в аренду, ликвидировать его и т. п.

Весьма близок Бесте был Дж. Понти, писавший о необходимости, по крайней мере в банковском счетоводстве, составлять ежедневный баланс. В основу такого баланса Понти положил следующее уравнение:

$$A = C \pm E + P,$$

где A — актив, C — капитал, E — финансовый результат, P — пассив (кредиторская задолженность).

Поскольку $E=r\ -s$, где r — доходы, s — расходы, получается первое практическое уравнение ежедневного баланса:

$$A + s = C + r + P \qquad (1)$$

Понти поставил вопрос о том, в какой сумме — номинальной или фактической — должен быть показан капитал (C) в акционерных обществах, если не весь он внесен акционерами. Понти критиковал тех, кто считал целесообразным показывать только внесенные суммы, требуя отражения невнесенной суммы в активе, и предлагал второе уравнение баланса:

$$A + a + s = C + r + P, \qquad (2)$$

где a — разность между уставным и фактически внесенным капиталом акционерного общества [Счетоводство, 1891, с. 71].

Каждый из членов второго уравнения имеет аналитические счета. Синтетический и аналитический разрезы учета «должны непрерывно контролировать друг друга» [там же, с. 142]*.

* Одни авторы считали, что аналитический учет вытекает из синтетического (И. Ф. Шер), другие — наоборот (Н. А. Блатов). Понти обратил внимание на то, что обе эти ветви учета могут иметь самостоятельное, параллельное значение. Этого же взгляда придерживался А. П. Рудановский.

Статмография. Если Вилла прямо повлиял на юридическое направление (Марчи, Чербони) и экономическое (Беста), то косвенно он оказал влияние на весьма оригинального мыслителя Эмануэля Пизани (1845—1915), попытавшегося осуществить синтез идей всей итальянской школы в созданном им учении — *статмографии**. «Счетоведение, — писал Пизани, — есть отрасль науки об управлении; объектом его является установление статики и динамики частных и общественных хозяйств» [Цит.: Галаган, 1912, с. 65]**.

Пизани, находясь под влиянием идей Д. С. Милля, уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому он и ввел в учет заимствованные из механики понятия — статика и динамика. Причем под *динамикой* он понимал имущественные счета, под *статикой* — счета чистого имущества. (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 и третьи включают одновременно *модификации* и *пермутации*. Все счета рассматривались в двух аспектах: собственно экономическом — по экономическим критериям и административном — по бюджетным критериям, т. е. вводился 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).

Это деление привело к появлению постулата Пизани:

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

На практике это означало введение в баланс вместо счета Убытков и прибылей несальдированных оборотов по результатным счетам. Идея постулата Пизани стала почти общим достоянием итальянской школы бухгалтеров. Винченцо Джитти даже считал, что двойная бухгалтерия должна называться так не потому, что при регистрации принимаются во внимание два момента (дебет и кредит), а потому, что весь учет имеет своим предметом два объекта***.

Любой счет Пизани трактовал как специфический узел учетной системы. «Счет,— писал он,— есть экономический и административный баланс

---

* Название происходит от греч. статмо — баланс и графия — описание, следовательно, статмография означает балансоведение.

** Позже Пизани писал, что бухгалтерский учет, пользуясь основами экономики, юриспруденции и математики, направляет работу хозяйства в целях максимальной реализации принципов хозяйственного расчета, т. е. он уже вводит правовые отношения, по крайней мере, в определение. Еще позднее: «Счетоводство — это наука, которая, следуя законам права и экономики, пользуется вычислениями, чтобы характеризовать функции управления и чтобы с наименьшими средствами достигнуть наибольшего экономического эффекта» [Цит.: Коммерческое образование, 1912, №8, с. 419].

*** Утверждается примат постулата Пизани перед постулатами Пачоли.

финансовых отношений между одним специфическим или юридическим элементом и другими, ему аутентичными элементами» [Цит.: Счетоводство, 1898, с. 182]. 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]. «Сущность функций счетоводства сводится к хозяйственному руководству предприятием, внешним же их проявлением служит запись» [Цит.: там же, с. 274]*.

Пизани любил выражение «хозяйственный механизм», в то время как Чербони, Беста, Шер, Гомберг и Дюмарше предпочитали выражение «хозяйственный организм». Механизм предполагал возможность формирования учетных объектов, организм — только их описание. Механизм перерабатывает факты хозяйственной жизни в хозяйственные операции, организм помогает понять их.

Пизани различал два пути изложения бухгалтерского учета: логический и исторический. Первый — рациональный, идущий от сложного к простому, от общего к частному, одобрялся Пизани, второй — чисто эмпирический, идущий от Бесты, от простого к сложному, от частного к общему — осуждался им.

По сфере приложения учета Пизани был сторонником расширения его до границ всего народного хозяйства. В этом отношении он был вместе со своими современниками И. Ф. Валицким (Россия) и И. Янковским (Польша) и позднейшими представителями национального счетоводства.

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.

Давая высокую оценку трудам Пизани, необходимо помнить, что он не был в полной мере оригинальным, находясь под влиянием своих предшественников и современников. От Виллы он перенял трактовку бухгалтерского учета как науки, связанной с изучением правовых и экономических законов для количественного измерения административных функций и выявления по балансу максимального экономического эффекта. В части методов Пизани испытывал влияние Чербони, предлагая, в сущности, «перевернутую» систему

---

* Интересно сравнить приведенные определения Пизани с определениями, данными логисмографистом Дж. Росси: «Счетоводство есть наука, которая управляет и направляет административные действия к достижению наибольшего экономического эффекта» [Цит.: Рудановский, 1924, с. XVIII] и главой венецианской школы Бестой: «Бухгалтерия — наука об управлении хозяйством, без которой хозяйственная деятельность не может быть сознательною, а следовательно, и плодотворною» [Цит.: Рудановский, 1924, с. XVIII]. Сам Пизани подчеркивал, что счетоводство должно быть путеводителем по управлению, а не его орудием [там же].

регистрации. В части общей трактовки бухгалтерского учета Пизани очень близок к Бесте, истолковывая, однако, бухгалтерский учет не как организм, а как механизм, т. е. первый считал, что бухгалтер открывает и описывает объективно существующие категории, а второй полагал, что бухгалтер конструирует их подобно тому, как инженер изобретает машины.

Статмография имела рекламу, но влияние ее было значительно слабее, чем влияние логисмографии.

Амортизация. Вне школ могут быть поставлены соображения В. Армуцци о порядке начисления амортизации. Он рассматривал три варианта: 1) нарастающее погашение, так как вещь в конце срока службы изнашивается быстрее, чем в начале; 2) линейное (равномерное) погашение приемлемо в тех случаях, когда из года в год имеет место одинаковая прибыль; 3) ускоренное погашение, когда в первые годы отчисляется больше, чем в последующие. В последнем случае амортизация берется с остаточной стоимости предметов. Армуцци предпочитал последний способ, хотя и отмечал его недостатки. Особо резкой критике он подвергал линейный способ, так как имущество не может изнашиваться равномерно, прибыль не может быть из года в год одинаковой, после последнего года службы стоимость предмета оказывается равной нулю, что абсурдно, так как предмет еще может оставаться в эксплуатации и после ликвидации всегда остается определенная стоимость. Кроме того, Армуцци обратил внимание на то, что суммы начисленной амортизации остаются в распоряжении предприятия и, следовательно, приносят ему дополнительную прибыль в размере ссудного банковского процента [Счетоводство, 1891, с. 218—220].

Сельскохозяйственный учет. Из особенностей отраслевого учета выделим взгляды К. Роньони на организацию сельскохозяйственного счетоводства. Безоговорочный сторонник двойной бухгалтерии, он предлагал «регистрировать все обращающиеся в хозяйстве ценности в деньгах» [Счетоводство, 1893, с. 326]. Ссылаясь на авторитет Пеллегрино Луиджи Одоардо Росси (1787—1848), Роньони утверждал, что «сельскохозяйственное счетоводство должно показывать чистый доход каждой отдельной культуры» [там же, с. 326] и поэтому необходимо открывать в Главной книге столько счетов, сколько имеется культур (земледелие) и видов животных (скотоводство)*.

Каждый такой счет рассматривался как результатный, по дебету собирались расходы, а по кредиту — выручка, сальдо по окончании года переносилось на счет Убытков и прибылей, а сальдо последнего — на счет Капитала. Натуральная оплата батраков должна была получать денежную оценку по себестоимости съеденных продуктов [там же, с. 328]. Большие трудности возникали при калькуляции продуктов животноводства, особенно при оценке навоза. Одни пытались оценить его по стоимости равноценных химических удобрений, другие, аккумулируя в условных оценках все виды

---

* Основную трудность Роньони видел в необходимости определять истощение почвы различными культурами. При калькуляции он предлагал учитывать агрономические таблицы истощения почвы, хотя и не был уверен до конца в правильности такого решения.

затрат и результатов, рассматривали стоимость навоза как сальдо счета Животноводства, третьи, к ним и принадлежал Роньони, ориентировались на рыночные цены. В части учета комплексных расходов Роньони считал, что прибыль или убыток от хозяйственной деятельности должны быть отражены всегда на основном продукте [Счетоводство, 1893, с. 342]. Он полемизировал с Келлером по вопросу о полезности бухгалтерских данных для агрономов. Келлер доказывал, что севооборот, а не бухгалтерия диктует выбор культур, Роньони, естественно, думал иначе. Общие расходы по полеводству он распределял пропорционально площади посевов различных культур. В себестоимость культур следовало включать 5% стоимости оборотного капитала. (Величина 5% соответствовала размеру ссудного процента.) Роньони придавал огромное значение аналитическим выводам по данным бухгалтерского учета. Управляющий крупным поместьем мог узнать: 1) какие культуры или какой скот экономически выгоден; 2) с какой точки увеличения урожая дальнейшая обработка земли становится экономически неоправданной; 3) кого выгоднее привлекать — постоянных рабочих или поденщиков и т. д.

Организация учета. Г. Маркезини, подобно К. Чербони (сыну Д. Чербони), исследовал практические, прежде всего организационные вопросы бухгалтерского учета, порядок отражения фактов хозяйственной жизни [там же, с. 242]. В центре его внимания стоял вопрос об учете внутренних расчетов. Он считал целесообразным в каждом отделении фирмы открыть счет Главной конторы [там же, с. 243]. Все расчеты отделения с главной конторой и с другими отделениями своей фирмы непременно должны были проводиться через этот счет. Финансовые результаты отделений (прибыль или убытки) должны были также проводиться через этот счет. Кроме того, Маркезини при составлении баланса фирмы, который являлся и балансом главной конторы, предполагал выделение внутренних оборотов, например, в филиале — кредит счета Товаров, дебет счета Главной конторы, в центре — дебет счета Товаров, кредит счета Главной конторы (расчеты с филиалами). Выведение финансового результата по каждому филиалу было непреложным условием бухгалтерии [там же, с. 242—247].

Учет и статистика. Был один вопрос, который волновал итальянских бухгалтеров на рубеже веков, это соотношение бухгалтерского учета и статистики. Проблема прежде всего привлекла внимание Бесты. Огромная эрудиция позволила ему проследить связь бухгалтерского учета со статистикой. Констатируя эту связь, он отметил, что статистические методы в отчетности впервые применил Неккер в 1781 г. [Счетоводство, 1894, с. 58]. Беста указал на то, что разноска по счетам фактов хозяйственной жизни (деятельности, как предпочитал говорить он) является частным случаем статистического приема — группировки [там же, с. 58]. Вслед за Бестой Антонио Мазетти (1893) исследовал связь бухгалтерии и статистики. При этом он обратил внимание на широкое использование в бухгалтерии статистической методологии [Счетоводство, 1893, с. 144], а Е. Банфи утверждал, что «счетоводство, как и статистика, — наука экспериментальная, аналитическая, индуктивная» [Счетоводство, 1894, с. 27]. Принадлежа к школе А. Кетле (1796-1874), Банфи

считал целью счетоводства установление типов предприятий [Счетоводство, 1894, с. 27]. Ссылаясь на Бесту, он подчеркивал необходимость в счетоводстве различать «что видно и что не видно» [там же, с. 74]. Видны — числа в регистрах, форма регистров, группировка фактов хозяйственной жизни, не видны — мотивы администрации, ее планы, намерения агентов и корреспондентов хозяйства. Но плох тот, кто «смотрит и не видит» (Державин) качества первичных данных (приписок и искажений), намерений лиц, связанных с хозяйством. Патриот бухгалтерии и статистики Банфи писал: «Путем изучения статистики они (бухгалтеры — Я. С.) улучшат свое положение и будут пользоваться большим уважением» [там же, с. 75], а Д. Росси надеялся «видеть товарищей, отдавшихся изучению хозяйственной статистики» [там же, с. 75].

Эпилог. Подытоживая обзор взглядов итальянских ученых, «достойных борцов и великих энтузиастов» (К. Беллини), необходимо отметить, что в этой стране к началу XX в. так увлеклись наукой, что вместо одной бухгалтерии (счетоведения) стали выделять три: 1) *логисмология* — учение о бухгалтерских счетах (Э. Мондини, П. д'Альвизе, Э. Пизани, К. Беллини и др).; 2) *статмология* — учение о бухгалтерском балансе (Д. Росси, А. Мазетти, ла Барбера); 3) *леммалогия* — учение об остатках (Гаспар Росси и др.). Логисмология была наиболее близка к традиционной бухгалтерии, статмология превратилась в анализ хозяйственной деятельности, леммалогия была развита в англосаксонских странах, используя сложный математический аппарат в учении об управлении запасами.

В XX в. школа итальянских бухгалтеров старалась уже не создавать, а сохранять и совершенствовать богатое наследство; при этом мысли французских и американских коллег все сильнее оказывали влияние на итальянских ученых. Некоторые, правда, отстаивали оригинальность итальянской мысли.

Вслед за Э. Пизани думали создать новое, комбинируя старое, прежде всего Никколо Пеллигрини (1929), Карло Домпе (1930), Сабино Спиненди (1931). Пеллигрини шел от Бесты к Беллини. Он делил счета на материальные и персональные (личные); первые — на активные и пассивные, вторые — на счета депозитариев (хранителей), администратора, собственника и корреспондентов. Далее вводилось деление счетов на объективные и субъективные. За каждым счетом группы объективных счетов стоит реальное лицо. Субъективные счета, по терминологии Леоте и Гильбо, — это счета порядка и метода, искусственно сконструированные; за ними нет реальных лиц и ценностей (например, счета реализации, баланса и т.п.). Домпе шел от Беллини к Бесте. Он делил счета на элементарные (интегральные), включающие счета депозитариев (агентов) и корреспондентов, и экономические (дифференциальные), включающие счета собственника. Спиненди шел от Росси к Дзаппе. В духе первого он считал бухгалтерию методологической наукой, вся теория которой носит сугубо математический характер. Развивая идеи Дзаппы, он считал, что предмет учета — богатство предприятия, которое изучается не только с точки зрения управления им, но и с точки зрения причин его возникновения, трансформации, роста [Demetrescu, 1972, с. 150].

Взгляды Пизани развивал и Винченцо Масси. Для него бухгалтерия — это статистическое описание экономических явлений, которые изучаются в статическом и динамическом состояниях.

Самыми крупными учеными были Пьетро д'Альвизе (1934) и Джино Дзаппа — ученики Бесты. Свое учение, названное логисмологией, д'Альвизе выразил в восьми общих принципах [Alvise, с. 436—442]:

П. д'Альвизе

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 [Alvise, с. 288]. При этом д'Альвизе не считал возможным рассматривать инвентаризацию вне собственника (физического или юридического лица).**

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.

---

* Д'Альвизе выделил восемь классификационных оснований для инвентаризаций: 1) по объему (полные, частичные); 2) по принадлежности (имущество на предприятии, вне предприятия); 3) по цели (вступительные, последующие, при передаче ценностей, ликвидационные); 4) по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту); 5) по субъекту (ординарные — инициатива собственника; экстраординарные — инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.); 6) по использованию данных (информативные, доказательные — первые решают экономические, вторые — юридические задачи); 7) по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные); 8) по форме описи (устные, письменные, на механических носителях) [Alvise, с. 288—301].

** Часто достоверность понимают как соответствие бухгалтерских записей документам, однако возникает вопрос: если данные документа не соответствуют реальному положению дел, достоверен ли учет? Положительный ответ будет слишком парадоксальным, отрицательный, отличаясь житейской убедительностью и соответствуя взглядам П. д'Альвизе, практически мало приемлем.

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). Абсолютное выполнение этого принципа требует ведения единого журнала регистрации операций. Вместе с тем д'Альвизе понимал, что рост объемов хозяйственной деятельности приводит к разделению единого журнала на серию частных регистров (появление интегральной формы счетоводства — яркое тому подтверждение), в результате чего абсолютная хронологичность становится относительной и со временем эта относительность возрастает.

6. *Связанность и координированность* — проясняет хозяйственную структуру предприятия, требуя непременной согласованности (коллации) данных синтетического и аналитического учета. Координация предполагает наличие связи между счетами и непременного присутствия в каждом счете двух зон — дебета и кредита, позволяющих взаимно уменьшать числовые значения или сравнивать в различной оценке одни и те же величины. Согласованность и координированность — непременное условие реализации первого принципа.

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.

Эти восемь принципов как бы объединяют все правила двойной бухгалтерии. До некоторой степени их дополнил Теодоро д'Ипполито (1945), выдвинув три критерия для отражения последовательности расположения статей в активе: 1) функциональное назначение средств (наличие, которым можно распоряжаться), 2) воспроизводимость и 3) иммобилизация, и один критерий в пассиве — сроки востребования, в связи с чем выделяются: а) обязательства, подлежащие немедленной оплате, б) обязательства с длительным сроком оплаты, 3) обязательства, сроки погашения которых можно не принимать во внимание [Ippolito, с. 207].

Джино Дзаппа (1879—1960) считался последним из крупнейших бухгалтеров, замыкающих классическую итальянскую школу. Возвращаясь к идеям Виллы, он значительно расширил цели и границы бухгалтерии. Учет трактовался им только как чистая самостоятельная наука об управлении, не зависимая от юридических и политико-экономических доктрин.

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

взятый сам по себе. Смысл баланса в том, чтобы отразить все информационные связи между его элементами*.

Важно подчеркнуть, что согласно Дзаппе, актив — это не просто средства предприятия, но ресурсы, предназначенные для получения прибыли, следовательно, мы можем охарактеризовать его как ожидание будущих прибылей.

Но значительно интереснее его анализ соотношения баланса и отчета об убытках и прибылях. Для него первый — следствие второго, и именно отчет должен, по мнению Дзаппа, 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 реализацию товаров и услуг, а величина затрат всегда зависит от учетной политики предприятия и выбора администрацией различных методологических приемов, доходы определяются объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, — субъективны. Отсюда и величина прибыли, в том числе и налогооблагаемой, условна.

Дзаппа подвел итог пятивековым достижениям итальянской учетной школы и заложил основы ее будущих достижений.

При всем разнообразии взглядов итальянскую школу можно рассматривать как единое целое. Ее представителей объединяет 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.

В целом для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической трактовке учета. Некоторые отступления от этого принципа, сделанные в связи с вступлением Италии в ЕС, привели, по мнению ряда исследователей (Замбони, Сакко и др.), к росту случаев сокрытия налогооблагаемой прибыли,

* Дзаппа указывал на необходимость при расчете значения этих элементов широко привлекать не только чисто бухгалтерские приемы регистрации, но и статистические методы исчисления, относя к ним определение амортизации, установление стоимости товарных остатков (выбор метода оценки). Развивая этот подход, можно сказать, что всегда, когда сальдо не выводится, а вносится на счет, речь идет о статистике, а не об учете. В сущности, можно признать и то, что саму оценку капитала предприятия Дзаппа связывал со статистикой, ибо полагал, что она зависит не от инвестированной собственником величины, а от объема ожидаемого дохода.

а это, в свою очередь, приводит к слишком частому изменению нормативных требований к учету, но итальянцы шутят, введя так называемый принцип Леопарда (по названию знаменитого романа Томазо ди Лампедуза): «Если мы хотим, чтобы все оставалось неизменным, все должно постоянно меняться».

Бухгалтерский учет — экономическая наука: французская мысль

Из крупных бухгалтеров, давших чисто экономическую интерпретацию теории учета, следует выделить Р. П. Коффи (1833). Он считал, что бухгалтерский учет является частью политической экономии, и его суть может быть охарактеризована в признании экономической, вещной и сугубо материальной природы счетоводства. Каждому виду материальных ценностей соответствует и определенный счет. Отсюда классификация счетов по типу (видам) ценностей. Все счета делятся по учету реальных и рациональных (фиктивных) ценностей [Vlaemminck, с. 155]. Первая группа делится на счета личные (дебиторов и кредиторов) — долги рассматриваются как разновидность реальных ценностей (бестелесных вещей — нематериальных активов) и счета материальных ценностей. Последние разбиваются на счета основных и оборотных средств. Вторая группа включает счет Капитала и все результатные счета. Две группы счетов Коффи называл двумя сериями и определял сущность двойной записи применительно к этим сериям, причем значение дебета и кредита менялось противоположным образом в одной группе по отношению к другой группе счетов. Не случайно Коффи называют предшественником Шера [Jezdimirovič, с. 82].

Интересны и соображения Коффи о «горизонтальной» корреспонденции счетов. Так, по его мнению, счета, предназначенные для учета основных средств, должны всегда корреспондировать со счетом Капитала, счета оборотных средств — со счетами Убытков и прибылей и Капитала, наконец, все результатные счета закрываются только счетом Убытков и прибылей*.

Может быть, эти мысли оказали влияние на 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, долго были символом веры многих наших коллег**.

---

* Коффи первым высказался за университетскую подготовку бухгалтеров.

** Прудон, прославляя бухгалтерию, не оставил сколько-нибудь значимых идей, но тем не менее необходимо отметить указание на аналитические функции бухгалтера — «только он один в состоянии оценить результаты строго проведенного разделения труда, он один может сказать, какое сбережение даст та или иная машина». И наконец, Прудону принадлежит утверждение: то, о чем профессора «с таким шумом трактуют под широковещательным именем политической экономии, есть не что иное, как праздная болтовня о счетоводстве» [Счетоводство, 1888, с. 258].

Все началось с того, что великий историк Ж. Мишле (1798—1874) стал утверждать, что причиной террора во время Великой Французской революции была «запущенность счетоводства в военном управлении» [Счетоводство, 1898, с. 122]. И хотя этот поэт истории не очень разобрался в сути социальных процессов конца XVIII в., тем не менее он хорошо предвосхитил социальные сдвиги в оценке счетоводства середины XIX столетия.

Теория учета. В распространенных в тот период определениях счетоводства и его предмета неустанно подчеркивался экономический аспект:

Боно. «Счетоводство — наука, имеющая предметом: 1) установление статистики количеств и стоимости предметов, образующих капитал промышленника, купца, финансиста и т. д.; 2) запись, в известном порядке, непрерывного движения различных элементов, с помощью которых совершается процесс обмена или преобразования (производство), так чтобы можно было быстро представлять, во всей совокупности, их взаимное состояние и положение расчетов с третьими лицами, или, в частности, состояние каждого счета отдельно и, наконец, 3) вывод результата всех операций» [Счетоводство, 1891, с. 51].

Перро. «Счетоводство — наука, имеющая целью наглядно показать изо дня в день изменения, происшедшие в капитале от совершенных операций» [там же, с. 66].

Гаже. «Счетоведение имеет предметом совокупность основных начал устройства, управления, контроля и централизации административных служб. Счетоведение должно обнимать все вычисления, проверку и определение всех операций, подлежащих учету и контролю, счетоводство, наоборот, есть искусство записи всех операций, вычисленных счетоведением в книгах» [там же, с. 66].

Бодран. «Счетоводство — наука счетов; оно же искусство собирать и группировать все данные, устанавливающие происхождение и преобразование капитала, движение и состояние ценностей, положение отдельных счетов, совокупность расходов и результат операций» [там же, с. 66].

Лами. «Счетоводство есть искусство распределения и записи стоимости продуктов, чтобы показать их употребление и установить разницу между прежнею и настоящею их стоимостью» [там же, с. 66].

Гилле. «Счетоводство есть не что иное, как отчет о движении имуществ движимых и недвижимых, входящих в состав предприятий» [там же, с. 166].

Фернан Карпентье — «Счетоведение есть наука, ее цель — приведение в соответствие касающихся её событий; предмет — исследование законов, которые составляют базу, основу для его правил и которые, избавляя ум от непредвиденного и непонятного, дают возможность предусмотреть на практике многие явления, счетоведение — это наука, которая дает возможность установить аналитическую и синтетическую связь в экономических актах и событиях; счетоводство есть искусство применять эту связь для целей контроля, сообразно с принципами, практикой и теорией науки счетоведения» [Коммерческое образование, т. III, с. 339]. Он же дал чисто экономическое, с позитивистским уклоном, истолкование счетоведения и счетоводства. В

центре его внимания, что особенно свойственно всей французской школе, — счет. «Счет,— писал Карпентье, — это часть целого, это отдельный механизм счетоводной машины. Каждый счет имеет своим предметом повествование о точно определенном роде операций коммерческих предприятий. Совокупность счетов показывает связь всех операций и взаимоотношение их» [Коммерческое образование, т. III, с. 340]. Классификация счетов выполняется по двум основаниям; по роду элементов (капитала, ценностей, амортизации, третьих лиц, результатов) и по историческим периодам (на момент образования предприятия, за время функционирования предприятия и на момент выявления финансовых результатов).

Та же мысль о примате экономических аспектов в бухгалтерском учете характерна и для трудов четырех крупнейших ученых французской школы: Жана Густава Курсель-Сенеля, Леона Сэйя, Адольфа Гильбо и Эжена Пьера Леоте.

В то время как бухгалтеры искали основы науки вне счетоведения, а в Германии исходили из внутренних причин, вытекающих из самого учета, во Франции Жан Густав Курсель-Сенель (1813—1892), один из последователей Ж. Б. Сэйя и Э. Дегранжа, создал весьма интересную концепцию бухгалтерского учета и как прикладной экономики, отражающей хозяйственные процессы, и как метода управления ими. «Наука,— писал он,— лишь с помощью весьма утонченного отвлечения обнаруживает тождественность законов, которые управляют предприятиями» [Курсель, с. 176]. Эти законы изучаются с помощью бухгалтерского учета, который, продолжая традицию Б. Котрульи, Ж. Савари, Д. Дэфо, трактуется как метод (один из методов) управления единичным предприятием. Его цель «приводить в известность все приходы, расходы и превращения капиталов» [там же, с. 340]. В основе законов, управляющих предприятием, лежит мена [там же, с. 178—181]. Каждая мена всегда предполагает две операции: действительную и страдательную. Первая вызывает необходимость кредитования счета, вторая — дебетования его [там же, с. 271, 273]. Только по формальным соображениям и из уважения традиции Курсель-Сенель в объяснении двойной записи приводит правило Дегранжа, которое он сам называет метафорическим [там же, с. 273 и 275]. Суть же, с его точки зрения, в том, что кредитуемая сумма всегда должна иметь запись со знаком «+», дебетуемая «—» [там же, с. 271]. 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.

Курсель-Сенель выдвинул следующие дефиниции: «Счетоводство есть искусство ведения и сочетания (координации) счетов» [Courcelle, с. 1]. «Счетоводство — совокупность счетов предприятия». «Счет есть последовательность записей, констатирующих порядок операций одного типа (или выполняемых одним и тем же лицом). Счета выражают фазы движения капитала» [там же, с. 1].

Подчеркивая управленческие цели бухгалтерии Курсель-Сенель писал: «Знание учета необходимо всем, но больше всего управляющим» [Courcelle, с. 3]. «Чем медленнее оборачиваемость капитала, тем необходимее счетоводство» [там же, с. 3]. Интересна трактовка природы учета: «Поскольку принципы счетоводства постоянны, постольку бесконечны его приложения. Учить надо не приложениям, а принципам». [там же, с. 1]. Знание (теория) не заменяет работы (практики). Цель обучения — научить будущих бухгалтеров их профессиональному языку. Трактовка бухгалтерии как универсального языка (метода) приводила автора к пониманию отраслевых счетоводств как частных случаев общей системы учета, «начала» которого «всегда тождественны как алгебраические формулы» [там же, с. 313]. И именно он сделал очень много для формулировки трех отраслевых видов учета (торгового, промышленного и сельскохозяйственного).

Курсель-Сенель вполне разумно предостерегал бухгалтеров от излишней дробности сведений, аналитичности, как сказали бы теперь [там же, с. 313]. Он подчеркивал, что дифференциация и интеграция счетов «не имеют предела» [там же, с. 311]. Предел вытекает из жизненных обстоятельств, которые принимаются во внимание не бухгалтером, а администратором [там же, с. 349]*. Для любого предприятия, особенно торгового, практически достаточно иметь пять синтетических счетов. (Полностью заимствуется мысль Дегранжа, форма которого рекомендуется.) [там же, с. 273—274 и 312]**. Правда, при изложении учета в промышленности и сельском хозяйстве он допускал некоторое увеличение числа синтетических счетов. По мнению автора, чем меньше счетов, тем меньше вероятность ошибок. Вообще у Курсель-Сенеля находим развернутую и обоснованную концепцию бухгалтерской точности, точности скрупулезной, доскональной, до су. Для достижения абсолютной точности необходимы два условия: 1) ежемесячная выверка разноски по дебету и кредиту всех счетов [там же, с. 298], при этом автор не без зависти отмечал, что в Лондоне такая проверка проводится еженедельно***. 2) соблюдение правила Мендеса (равенство оборотов журнала дебетовым и кредитовым оборотам Главной книги). «Это, — писал автор, — то, что называется в математике доказательством» [там же, с. 297]. Однако Курсель-Сенель понимал, что тут имеет место только формальная правильность****.

Необходимо отметить взгляды Курсель-Сенеля на организацию учета и свод балансов в условиях децентрализации учета по филиалам. Он предпо-

---

* «Для такого дробления счетов,— писал автор,— нет другого предела, кроме воли главы торгового дома, который видит, до какой степени необходимо ему анализировать свои операции» [Courcelle, с. 309]. Это повторяло мысли Пачоли.

** Курсель-Сенель допускал также и новую итальянскую форму. Причем считал, что журнал важнее Главной, первый содержит оригинал записи, вторая — копию [там же, с. 270].

*** Это важно, поскольку баланс составлялся один раз в год.

**** Выявленные ошибки он предлагал исправлять на разность. Например, покупателю были отгружены товары на 400 фр. Бухгалтер составил ошибочную проводку: дебет счета Кассы, кредит счета Товаров — 500 фр. Исправление достигается двумя проводками: дебет счета Товаров, кредит счета Кассы — 100 фр. и дебет счета Покупателей, кредит счета Кассы — 400 фр.

лагал, что центральная контора ведет счета филиалов, а филиалы — счет центральной конторы. Курсель-Сенель рассматривал два варианта. В первом случае сальдо счета филиалов (прибыли или убытка) переносятся или на счет Баланса заключительного, или на счет Убытков и прибылей. Во втором делаются развернутые проводки, позволяющие сложить все виды ценностей и долгов, имеющиеся в главной конторе и в филиалах, т. е. искусственно создаются фиктивные внутрифирменные обороты. Курсель-Сенель считал второй вариант более правильным [Courcelle, с. 317]. Он же полагал, что все методологические вопросы учета должен решать администратор, поскольку учет нужен ему, а потому ему и решать. Напротив, бухгалтер заинтересован в такой работе, которая создает видимость значимости его труда и ставит в зависимость от него материально ответственных лиц. Поэтому для бухгалтера «достаточно быть аккуратным, трудолюбивым, уметь скоро и легко считать, уметь красиво писать» [там же, с. 349]. Итак, организация учета, его методология — не дело бухгалтеров, а прямая обязанность администраторов. Иначе «к чему послужат цифры для того, кто не знает ни как анализировать их, ни соображать их так, чтобы почерпнуть из них указание для дальнейшего направления предприятия» [там же, с. 350]. Отсюда теория учета создается администраторами, именно им нужно в первую очередь интересоваться концепциями, описывающими хозяйственную деятельность, ибо «из того или другого образа мыслей вытекают действия хорошие или дурные, полезные или вредные» [там же, с. 334].

Необходимо отметить и то, как излагал Курсель-Сенель свои взгляды: сжато передавая идеи, не концентрируя внимание на форме счетоводства, но показывая на характерных примерах, в которых всегда в дидактических целях приводил только круглые числа [там же, с. 277].

Начиная с Курсель-Сенеля формируется экономическая трактовка бухгалтерского учета, его цель — изучение (исследование) эффективности функционирования каждого объекта, находящегося на предприятии: машины, станка, поля, фабриката, товара. Счета, открываемые на объекты, называются внутренними (для корреспондентов открывали внешние счета) и хотя традиционно их надо относить к группе материальных, автор истолковывает их или как чисто калькуляционные, или, что для него предпочтительнее, как результатные счета эксплуатации каждого объекта. Итак, благодаря учету администратор не подсматривает в «наблюдательное гнездо» за теми, кто работает, а устанавливает степень целесообразности эксплуатации хозяйственных объектов, подлежащих учету. Двойная запись вытекает из объективного закона мены, а персонификация, берущая начало со времен Пачоли, является только иносказательным дидактическим приемом, облегчающим изучение механизма двойной записи.

Курсель-Сенель любил цитировать Ж. Б. Сэйя. Среди сентенций последнего он выделял следующую: «Конечно, труд, употребляемый для ведения счетов, нисколько не увеличивает наших доходов; но он яснее убеждает нас в необходимости удвоить усилия, чтобы увеличить их» [Courcelle, с. 264]. И, может быть, не случайно его внучатый племянник Леон Сэй (1826—1896) стал

Л. Сэй

большим пропагандистом двойной бухгалтерии. Он не без основания полагал, что «никогда люди так далеко не заходят как тогда, когда не знают куда идут; но в торговых делах не всегда можно знать, куда идешь» [Счетоводство, 1894 с. 138]. Бухгалтерия не освещает путь в будущее, но по крайней мере, указывает дорогу, по которой шли, и пункт, в котором находишься. И главное в учете — контроль. «В основе контроля,— писал Л. Сэй,— лежит известного рода недоверие, которое подчас не мирится с доверием» [там же, 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» [там же, с. 162]. Итак, Л. Сэй, занимая видные посты в государственной иерархии — министр финансов, президент сената, академик, — ни дня не работая в бухгалтерии, самым решительным образом был за калькуляцию себестоимости каждого вида выпускаемых изделий. Именно он стал «трубадуром калькуляции», а калькуляция — «дамой его сердца». Он настаивал, конечно, на максимально деятельном исчислении себестоимости, на полуфабрикатном ее варианте, на непременной денежной оценке побочных продуктов (в противном случае увеличивается себестоимость основных), на обязательном использовании методов двойной бухгалтерии в сельском хозяйстве и исчислении прибыльности «различных культур». Каждый, кто производит, должен «давать себе точный отчет в «своей цене» всего того, что он производит» [Счетоводство, 1894, с. 163].

Заслуживают внимания и его представления о балансе в связи с исчислением прибыли. Задолго до Шмаленбаха он стал подчеркивать, что подлинная величина прибыли может быть установлена только за период от баланса начинательного (открытия предприятия) до баланса ликвидационного (закрытия предприятия). «Древние утверждали,— писал он,— что о человеке раньше его смерти нельзя сказать, был ли он счастлив или несчастен; точно

так же нельзя заранее сказать о промышленнике, купце или земледельце, получил ли он прибыль, прежде чем он не покончит все свои дела» [Счетоводство, 1894, с. 165]. В этой связи он критиковал взгляды своих современников на годовой баланс как окончательный, все балансы — месячные, полугодовые, годовые и т. п.— только промежуточные, предварительные, соответственно и прибыль за эти временные интервалы «суть только прибыли в счет окончательного результата» [там же, с. 165]. Л. Сэй полностью игнорировал значение инфляции, однако подчеркивал, что денежный измеритель не имеет стабильности натурального.

Обособленно выглядели идеи Ипполита Ванье (1840). Он делил все счета на три группы: 1) собственника (капитал, убытки и прибыли); 2) материальные и 3) личные. (Материальные счета — это счета агентов фирмы и, следовательно, все счета личные.)

Однако в историю бухгалтерии Ванье вошел как автор своеобразного правила. *Бухгалтерский учет ведется от имени фирмы, а не собственника* и, следовательно, собственник отвечает по долгам фирмы только в пределах своего вклада.

Ванье, формулируя это правило, хотел избежать парадокса персоналистической школы, когда собственник дебетует и кредитует сам себя. (То, за что Марчи упрекал Дегранжа.)

Роль юриспруденции в учете подчеркивал Пьер Буше, утверждая, что бухгалтеру недостаточно уметь делать проводки, но надо хорошо знать коммерческое право [Цит.: Colasse, 1991, с 224].

Подлинный расцвет французской учетной мысли связан с трудами двух авторов: Эжен Пьер Леоте, преподаватель коммерческих дисциплин, друг Л. Сэйя, и Адольф Гильбо (1819—1895), бухгалтер-практик.* Они создали, по существу, чисто экономическое направление сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской литературе. Им принадлежит следующее определение: «Счетоведение как приложение математики к изучению экономических количеств является наукой о счетах, относящихся к произведениям труда и к преобразованиям капитала» [Леоте, с. 1]. Здесь, вслед за Пачоли, учет все еще рассматривается как математическая дисциплина, но провозглашаются и формальная (конструирование счетов), и функциональная (исчисление экономических количеств) цели бухгалтерского учета. Причем формальная цель обусловлена функциональной. Последняя усматривается в координации счетов, «относящихся к производству, распределению, потреблению и управлению частными или общественными благами» [там же, с. 2]. Строго отличая науку об учете от бухгалтерской практики, авторы писали: «Теория счетоведения должна быть независима от разделения счетных функций» [там же, с. 4]. Этим они впервые провозгласили независимость учетных идей от узких практических задач. До них эти задачи смешивались, что создавало определенное бухгалтерское декадентство: все проблемы учета

* Э. Стевелинк писал, что Гильбо был знаком и даже испытал влияние португальского автора Р. А. Пекито (1849—1931). Пекито считал, что баланс надо составлять один раз в шесть месяцев [RBC-Revue belgique de comptabilité, 1983, №2, с 33].

сводились не к изучению содержательных сторон, реально протекающих процессов, а к выбору форм регистров, введению тех или иных колонок в отчетных документах, к шаблонизированию приемов и методов регистрации.

Леоте и Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета: 1) *счетоводной*, которая связана с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т. д.; 2) *социальной*, сопоставляющей, как сказали бы мы, классовые интересы; 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 и изменениях, в последнем под влиянием хозяйственных операций» [Помазков, 1929(а), с. 66]. Таким образом, в счете Начального счетовода* объединяются функции собственника и администратора.

Счета конкретных ценностей — это разложение счета Администратора. Счета Товаров, Кассы и т. д.— это не счета кладовщика, кассира и т. п., но аналитические счета администратора. Все счета 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 Кассы; 2) счета, на которых поступление отражается по одной цене, а выбытие — по другой, например счет Товаров. Вторая группа счетов предполагает смешение в учете движения материальных ценностей с финансовым результатом.

Леоте и Гильбо попытались построить элементарную модель хозяйственной операции:

$$R = y \pm x, \quad y = R \mp x,$$

где R — себестоимость, y — выручка от продажи, x — финансовый результат.

Всякая операция имеет три возможных результата:

$$x > 0, \qquad x = 0, \qquad x < 0$$

Она должна включать «количество, цену за единицу, сумму и содержать условия каждой операции, если таковые были установлены сторонами» [Леоте, с. 28].

В основе всех операций лежит акт мены. Двойная запись вытекает из условий обмена. «Всякая меновая сделка,— писали авторы,— предполагает наличие двух сторон,— одну, которая уплачивает, другую, которая получает [там же, с 106]**. Все меновые акты делятся на внешние и внутренние.

* Авторы выделяли следующие группы счетоводов: начальный, профессиональный (собственно бухгалтерский аппарат), подотчетный (материально ответственные лица, кассир, конторщик и контролер). Ж. Б. Дюмарше считал понятие «начального счетовода» метафизической фикцией, засоряющей учет.

** Они действительно считали, что при оприходовании товаров, кредитуя поставщика, отражается расход товаров последним.

Каждая операция в учете выражается своей счетной диграфической формулой. 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 материально ответственного лица другому) и на материально неосязаемые (естественная убыль, недостачи, излишки и т. д) [Леоте, с. 48—51].

Для отражения фактов хозяйственной жизни предусматриваются две системы: униграфическая (простая запись) и диграфическая (двойная запись)*. Только вторая отличается необходимыми данными для достижения стоящих перед учетом целей.

Э.П. Леоте

Учитывая модель хозяйственной операции и цели, стоящие перед диграфическим учетом, авторы разрабатывают сложную классификацию счетов. С точки зрения модели они полагают, что вся система должна быть подчинена поиску x. Поскольку в реальных условиях x содержится в R и y, то в каждом «натуральном» классе счетов предполагается выбрать специальную группу счетов *порядка* и *метода*. С точки зрения целей предлагается деление на серии: А — счета капитала; Б — счета ценностей, которые в свою очередь делятся на 1) счета основных средств, 2) счета оборотных средств и 3) счета средств, вложенных в дело; В — счета третьих лиц и Д — счета результатные**. В основе счетов лежит уравнение между счетами собственника

---

* Впервые эти термины в теорию учета ввел Леоте.

** Обычно счет Убытков и прибылей трактовался как филиал счета Капитала, здесь же предложена его трактовка как филиала результатных счетов, и прежде всего счета Реализации. Однако эти счета сами могут рассматриваться как часть счета Капитала. Ранее француз Ж. Беллей (1834) обратил внимание на то, что счет Капитала, с одной стороны, отражает собственные средства предприятия, а с другой стороны, выступает как счет кредиторской задолженности предприятия перед собственником. Совершенно очевидно, что оба эти положения исключают друг друга, и это наблюдение получило название *парадокса Беллея* [Vlaemminck, с. 161]. Этот парадокс неоднократно пытались разрешить крупнейшие ученые. Так, Курсель-Сенель (1867) подчеркивал, что не предприятие должно собственнику, а напротив, собственник отвечает по долгам предприятия. Этот взгляд

А. Гильбо

и счетами третьих лиц [Леоте, с 116]. «Счетоводство по двойной системе, — писали Леоте и Гильбо,— может выражать математические равенства, вытекающие из меновых сделок, посредством противоположения единого счета — личного счета собственника — счетам третьих лиц» [там же, с 117]. Это положение следует признать традиционным для французской школы (Мутье).

В 1860 г. Гильбо предложил постоянное ведение счета Реализации товаров. Это требование получило название *перманентного инвентаря**, что указывало на два обстоятельства: 1) постоянное, непрерывное сохранение в учете первоначальной оценки и 2) непрерывное получение финансовых результатов.

Большим достижением этих авторов было введение счетов порядка и метода, которые стали прочным достоянием теории учета.

поддерживал Л. И. Гомберг (1912). Голландский автор Бренкман (1882) подчеркивал, что бухгалтер занимается делами предприятия, а не собственника. Таким образом, эти авторы игнорировали кредиторскую природу этого счета. Напротив, Чербони (1886) трактовал его именно как счет кредиторской задолженности.

* Под этим термином объединяются две довольно разные идеи. Первая принадлежит Гильбо, который под перманентностью инвентаря понимал постоянную историческую оценку объектов учета. Если, например, предмет куплен за 40 фр., то на всем протяжении его службы (хотя бы 200 лет) он и должен учитываться в 40 фр. Вторая идея, уточняя первую, была выдвинута Леоте и предполагала постоянное получение финансового результата на любой момент времени, т. е. Леоте требовал того, на чем настаивал примерно в это же время в России Ф. Е. Езерский. Обе идеи встретили неодинаковую реакцию. Если первая вызвала определенный раскол среди бухгалтеров, то вторая была дружно отвергнута. Вместе с тем идея выбора и обоснования оценки благодаря трудам Леоте и Гильбо вызвала самую оживленную дискуссию во французской бухгалтерской литературе. За оценку по текущим ценам высказывался Ж. Б. Сэй и, опираясь на его авторитет, эту идею отстаивал и Дюбок, Вулан, Булло и др. Оценку по себестоимости защищали Лавель, Лефевр, Перро. Некоторые авторы пытались отстаивать обе оценки сразу. Так, Лами высказывался за оценку предметов по себестоимости, «если они сохранили стоимость» [Счетоводство, 1891, с 279] и рекомендовал прибегать к текущей оценке, если предметы не сохранили свою стоимость. Надо отметить, что Перро был сторонником ежедневного баланса, так как считал, что только в этом случае возможно постоянное перманентное наблюдение за состоянием средств предприятия и его финансовыми результатами. Э. Мишо полагал достаточным для этой цели составление месячного баланса [Счетоводство, 1889, с 179].

Они включают все результатные, операционные и контрарные счета. К ним относятся и резервы, и сомнительные долги. Из этих счетов отметим: счет Амортизации, который они трактовали как регулирующий, в таком случае правильнее говорить о счете Износа, амортизация — процесс финансовый и связан с физическим процессом износа *корреляционной*, а отнюдь не *функциональной* связью; счет Делькредере, представляющий резерв для покрытия сомнительных долгов, и счет Эксплуатации, на котором получали отражение обороты всех результатных счетов. В зависимости от того, вводятся ли счета порядка и метода в баланс, они делятся на *перманентно-уставные* (вводятся) и *трансмиссионно-проводные* (не вводятся).

Таким образом, для Леоте и Гильбо учет — это ведение счетов, с помощью которых достигаются *регистрация*, *систематизация* и *координация* фактов хозяйственной жизни*. Баланс, с их точки зрения, в противоположность учению немецких авторов есть не что иное, как следствие двойной записи — «синтез незакрывшихся счетов» [Леоте, с 338], он задан счетами, но вместе с тем он, конечно, выступает как квинтэссенция всего учета — синтез «реального и фиктивного актива и пассива собственника на определенный срок» [там же, с 349]. (Здесь под фиктивным активом понимаются убытки, а под фиктивным пассивом — объем собственных средств.)

Баланс предусматривает уравнивание двух «масс»: *активной* и *пассивной*. Первая включает основные средства, оборотные средства, затраченные средства (вложенные в незаконченные процессы), средства у дебиторов и убытки; вторая — собственные средства, средства кредиторов и прибыли [там же, с. 345]. Регулирующие счета вводятся в баланс, и тем самым создаются как бы два баланса: «брутто» с регулирующими статьями и «нетто» без них.

Баланс, хотя и задан системой счетов, тем не менее рассматривается как центральная проблема, как главная и определяющая категория учета. Все ценности оцениваются только по себестоимости. Баланс выступает как выражение перманентного инвентаря. При этом авторы, что очень важно, отличают теоретическую; или абсолютную, перманентность от практической, или относительной, перманентности. Под первой авторы понимают «постоянную и во всякое время согласованность инвентаря подучетного (книжного) с инвентарем внеучетным (натуральным) как в количествах, так и в оценке», а вторая вытекает «из ежедневного или периодического контроля наличных остатков при помощи описей, позволяющих ежедневно или периодически согласовывать сальдо счетов в соответствии с реальными остатками» [там же, с. 361]. Здесь формулируются принципы непрерывной и дискретной организации учета. Причем авторы придерживаются принципа соответствия сальдо, в то время как истинная перманентность должна предусматривать соответствие оборотов — и не документальных, а реальных. Лучшие электронные машины не могут обеспечить ни в нашем, ни в понимании наших авторов такую перманентность.

---

* Фламминк усматривает в этой классификации учет по стадиям производства, и данный тезис в 1953 г. получил международное признание [Vlaemminck, с. 165].

Однако сама постановка вопроса была и новой, и важной. Кроме того, перманентность предполагала, что не может быть прибыли до тех пор, пока «предмет не продан» [Леоте, с. 361]. И это, конечно, тоже правильно.

Против выведения перманентности финансовых результатов выступили все бухгалтеры, но наиболее развернутый ответ Леоте дал В. Бланшар. Он впервые и очень правильно подчеркнул, что счетоводство «дает возможность... выводить *приблизительный* (курсив автора) результат» [Счетоводство, 1892, с. 95]. Но принцип приблизительности распространяется в учете значительно шире: «В действительности,— писал Бланшар,— нет абсолютного постоянства количества материи; абсолютная точность приходов и расходов недостижима, абсолютное постоянство стоимости единицы имущества немыслимо в большинстве случаев, даже по отношению к покупной цене. Верность долговых обязательств по их номинальной стоимости — мираж, а предвидеть результат сомнительных обязательств — химера» [Счетоводство, 1890, с. 131]. Словом «нет ничего обманчивее цифр» (Тьер). Бланшар утверждал, что Леоте, отстаивая идеи абсолютной точности учета вообще и учета финансовых результатов в частности, пропагандирует опасную утопию [Счетоводство, 1892, с. 131]. И его идеи должны быть отвергнуты. Точность финансовых результатов недостижима даже теоретически, требование ее приводит к тому, что на бухгалтера взваливается огромная дополнительная и при этом практически бессмысленная техническая работа. Основная же задача главного бухгалтера — экономический анализ, а не регистрация фактов на основе сомнительной и ущербной теории. Нет настоящей достоверности фактов хозяйственной жизни и в документах. Любая запись, основанная на документе, не гарантирует истины. Достаточно взять, писал Бодран, путевые листы извозчиков или наряды в строительстве [там же, с. 215]. Если бы документы гарантировали истину, то недостач, растрат и хищений не было бы. Как тут не вспомнить афоризм: «Только хорошо подделанный документ выглядит убедительно» (А. Франс). Недостатки и сомнительность документации фактов хозяйственной жизни привели к тому, что к началу XX в. стали высказывать предположения об усилении роли документов (П. Отле), об использовании графиков и схем в учете — «схема это то, что соединяет счетоведение со счетоводством» [Коммерческое образование, т. IV. с. 424], о применении десятичной классификации документов [Коммерческое образование, т. III, с. 398—399].

Вместе с тем, признавая точность за учетом бухгалтерским, Леоте и Гильбо пропагандировали приблизительный статистический учет прибыли, использование различных условных коэффициентов и других упрощений, позволяющих повысить оперативность учета.

Одновременно со счетоводной функцией, проявления которой были рассмотрены, авторы выделяли социальную и экономическую функции.

Леоте и Гильбо всегда подчеркивали народнохозяйственное значение счетоводства и требовали ежегодного составления баланса народного богатства [Леоте, с. 173] и общего счетоводства народного хозяйства [там же, с. VI].

Леоте и Гильбо оказали большое влияние на людей своего поколения, многие видные бухгалтеры испытали силу их идей: Фор, Рудановский и др.

Из других вопросов, волновавших французских авторов, выделим проблему соотношения инвентаря и баланса. Преобладающим было мнение Г. Дешана — «баланс есть сводка инвентаря». Этот взгляд развивали О. Гизлен и Ж. Собри. Несколько иную позицию занял А. Лефевр, считавший инвентарный баланс только средством проверки баланса, составленного на основе бухгалтерских счетов [Галаган, 1928, с. 102].

Существенно, что наряду с возникновением науки о бухгалтерском учете (счетоведением) в его же границах стремительно развиваются отраслевые ветви учета*, стало формироваться учение о калькуляции.

Учет затрат и калькуляция готовой продукции. Экономическая трактовка бухгалтерского учета предполагала выделение учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции и услуг в центр исследований учетной проблематики. Так считается, что главная заслуга Курсель-Сенеля состоит в разработке учения об учете затрат и калькуляции. Никто до него полно и всеобъемлюще не формулировал различий между учетом затрат и расчетом себестоимости, подчеркивая, что второе есть цель первого. Не случайно он писал, что знание себестоимости всех вырабатываемых предметов и оказываемых услуг «должно быть основанием всех расчетов, всех соображений, на которых он (предприниматель — Я. С.) будет основывать свои действия: это знание самое необходимое» [Курсель, с. 230]. Вместе с тем он с грустью писал, что на калькуляцию «в практике обращают серьезное внимание только немногие просвещенные предприниматели» [там же, с. 244]. Считая себя просвещенным предпринимателем (это не помешало ему в свое время разориться), Курсель-Сенель указывал, что «приблизительное исчисление вероятной» [там же, с. 231] себестоимости возможно и необходимо.

Структура себестоимости включает прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы. Первые прямо пропорциональны выпуску готовой продукции, вторые обратно пропорциональны (за исключением оговоренных случаев) [Курсель, с. 245—246]. Смысл такой классификации Курсель-Сенель видел в том, что продажную цену по отдельным товарам нужно 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 [там же, с. 256].

Прямые (особенные) расходы концентрировались на счетах Товаров (по нашей терминологии это был одновременно и счет Готовой продукции, и счет Производства); косвенные (общие) расходы собирались на специальном одноименном счете. В состав общих расходов входили амортизация, заработная плата, которую нельзя отнести к прямым расходам (сюда автор включал и якобы жалованье предпринимателя в размере принятой платы управляющим), страховые взносы, ремонт, резервирование возможных убыт-

* Луи Добресс — один из создателей промучета во Франции. В 1931 г. ему в Сорбоне были оказаны большие почести. Там были выставлены портреты лиц, много сделавших для бухгалтерского учета: Кольбер, Баррем, Неккер, Леон Сэй, Гете, Кейль, Добресс [Vlaemminck, с. 227].

ков и др. Из перечисленных расходов решающее значение имеет амортизация. Курсель-Сенель создал учение о широкой и узкой (погашение) амортизации. Вторая — частный случай первой. Широкая амортизация, на которой настаивает автор, предполагает распространение ее сферы практически на весь актив, каждая статья служит поводом для образования амортизационного фонда, на каждую статью устанавливается специальная норма. Это связано с тем, что автор трактует амортизацию как самострахование собственника, а амортизационный фонд как страховой, неизбежный в условиях постоянного риска, с которым конъюнктура рынка постоянно сталкивает предпринимателя. Нормы амортизации должен устанавливать сам предприниматель с учетом риска, скорости оборачиваемости капитала и других факторов, поддающихся только интуитивной оценке.

Широкая амортизация напоминает плату за фонды.

Узкая амортизация связана только в учетом основных средств. Последние фиксируются на счетах Зданий (недвижимости) и Машин (оборудования). Возможен также счет Прочей недвижимости. Полученные средства приходуются по цене материалов, которые могут быть проданными после ликвидации поступивших предметов. Например, поступила машина стоимостью 2000 фр. Эксперт устанавливает, что при ее ликвидации может быть получено материалов на 300 фр. В этой оценке она и приходуется. Разность в размере 1700 фр. списывается в дебет счета Убытков и прибылей. Все расходы, связанные с эксплуатацией различных объектов основных средств, фиксируются по дебету счетов Зданий и Машин. Сюда включаются расходы на смазку, ремонт, топливо, зарплату и т. п. Амортизация начисляется проводкой: дебет счета Зданий, дебет счета Машин кредит счета Амортизационный фонд (сумма берется не со стоимости, а на стоимость). Объект амортизируется до тех пор, пока он находится в эксплуатации*. Прямой и косвенный методы амортизации Курсель-Сенель считал ошибочными, вводящими фабриканта «в важные ошибки» [Курсель, с. 331]. В принятом варианте достигался контроль за эффективностью работы каждого вида, каждой единицы основных средств. Этот принцип кладется в основу концепции: предприниматель должен знать эффект от работы каждой машины, корабля, лошади, поля. Он должен знать издержкоемкость и прибыльность каждого товара.

Из прямых (особенных) расходов выделяются главным образом материалы и заработная плата.

Материалы (товары) приходуются по фактическим ценам, а списываются по текущим. Многие (Кине, Гильбо и др.) в такой практике видели серьезный недостаток — несоизмеримость оценки по дебету и кредиту одного и того же счета. Курсель-Сенель, напротив, именно в таком смешанном, по последующей терминологии, счете видел особое преимущество, поскольку этот счет позволяет четко разграничить прибыль производства и прибыль конъюнктурную. Итак, вход по покупной цене, выход по текущей рыночной — так

* Те, кто отрицает переамортизацию, — полагал Курсель-Сенель, — искажают себестоимость, искусственно занижая ее с того момента, когда прекращают начислять амортизационные отчисления.

прокламируется оценка для материальных счетов. Предусматривается, что кладовщик ведет свой учет только в натуральном измерении. Этот принцип распространяется и на учет товаров в торговле. Торговая калькуляция практически ничем не отличается от фабричной. Расходы по завозу товаров считаются прямыми (особенными), остальные — издержки обращения — понимаются как косвенные (общие) расходы.

Заработная плата подлежит включению в себестоимость. В середине века возникли два направления в учете заработной платы, все были согласны, что надо кредитовать счет Кассы (счет Расчетов с рабочими и служащими считался ненужным, так как расходом признавались только фактически выплаченные, а не начисленные деньги)*, но одни хотели дебетовать счет Готовой продукции, а другие — счет Убытков и прибылей. Первые формировали материальную, вторые — финансовую концепцию. Курсель-Сенель пытался найти компромиссное решение: в тех случаях, когда можно было отнести заработную плату на конкретный вид товара или продукции, или объект (машину и т. п)., он придерживался материальной концепции, а когда это было невозможно, он, вводя счет Общих расходов, разделял финансовую концепцию. (Сальдо счета общих расходов списывалось на счет Убытков и прибылей.)

Курсель-Сенель подробно обосновал калькуляцию по переделам, а в конце года считал необходимым распределение косвенных (общих) расходов пропорционально прямым (особенным). Это, по его мнению и мнению нескольких последующих поколений, обеспечивало получение полной себестоимости.

Надо отметить, что Курсель-Сенель столкнулся и с проблемой комплексных расходов (на примере газового производства). Он полагал, что «относящиеся к ним расходы производства не могут быть разделены между ними» (газ, кокс, газовая смола — Я. С.) [Курсель, с. 255] и в этом случае «д остаточно, чтобы сумма, вырученная продажею, была равна или более суммы общих расходов» [там же, с. 255]. Автор считал, что в комплексных производствах нет прямых расходов и потому отказывался в этом случае от калькуляции.

Учение о ежегодной полной калькуляции лежит в основе концепции Курсель-Сенеля. Все подчинено этому. Философом и пропагандистом калькуляции был и Леон Сэй. Он хорошо понимал, что «своя цена» предмета трудно поддается определению; такое учение доступно лишь опытному уму и требует ясности суждения, которая позволила бы понять «цепь причин и следствий» [Счетоводство, 1894, с. 162]. Понимая некоторую условность себестоимости, он писал, но это плохо доходило до сознания наших коллег, что «всякая прибыль есть предмет оценки и, действуя вполне честно, можно или легко найти ее там, где ее вовсе нет, или же исчислить ее в суммах, значительно разнящихся одна от другой» [там же, с. 164]. Гильбо также в духе своего времени писал, что определение себестоимости является «главной

* Курсель-Сенель был категорически против использования счета Расчетов с поставщиками в тех случаях, когда товар оплачивался сразу же по его поступлении.

целью исследования промышленного предприятия» [Счетоводство, 1894, с. 25]. Он выделял три ее элемента: 1) сырье, 2) заработная плата, 3) общие расходы — и при этом отмечал, что в 1859 г. структура себестоимости на ткацких предприятиях была следующей: сырье — 50%, зарплата — 35, общие расходы — 15%. Уже в семидесятых годах XIX в. соотношение статей составляло соответственно 50, 20, 30% [там же, с. 72]. Гильбо был за полуфабрикатный метод. Интересны его соображения об оценке материалов. Последовательный сторонник оценки по себестоимости, он следующим образом проводит принцип перманентности инвентаря: практически существуют параллельно две оценки — цена приобретения и, поскольку одни и те же материалы приобретаются по разным ценам, средняя цена; последняя увеличивается расходами по комиссионным операциям, по завозу, хранению и возможной естественной убыли (резерв) [Счетоводство, 1891, с 214—215]. Гильбо считал, что учет материалов — важнейший источник данных для управления предприятием. Несколько иначе подходил к проблеме Л. Дюбок. Он анализировал только общие расходы, признавал, что эта часть цены была выделена Ж. Б. Сэйем и Курсель-Сенелем. Но Дюбок шел дальше, он выделял постоянные общие расходы, изменение которых «не зависит от торговца, фабриканта или промышленника» [Счетоводство, 1890, с. 21], и колеблющиеся общие расходы, «размеры которых должно стараться уменьшить неустанным надзором» [Счетоводство, 1891, с. 22]. Ему принадлежит и оригинальная трактовка хозяйственного оборота. Он понимал под этой категорией не объем продажи, а объем покупок — в торговле, и объем производства — в промышленности. Амортизацию он склонен был рекомендовать в двух вариантах: или ежегодно в одинаковой сумме, или ежегодно в одинаковом проценте с остаточной стоимости. Затраты на любой ремонт он относил на счет общих расходов, который должен был закрываться не счетом Убытков и прибылей, а счетом Готовой продукции [Счетоводство, 1890, с. 160].

Следует выделить взгляды И. Барре, которому принадлежит интересная трактовка расчета себестоимости в условиях возникновения комплексных расходов. Столкнулся с этой проблемой Барре при производстве свечей. Когда вырабатывался стеарин, одновременно получали два побочных продукта — олеин и вар. Олеин и вар продавались на сторону, стеарин продавался частично, а также использовался для производства свечей. Барре выделял прежде всего основной продукт, каковым он считал стеарин. Поэтому все расходы и прямые, и общие он относил на стеарин. Затем из этой суммы вычитал стоимость произведенных олеина и вара по рыночным ценам. Оставшуюся сумму делил на величину произведенного стеарина и получал себестоимость основного продукта. Калькуляция свечей включала себестоимость стеарина и дополнительные прямые расходы по производству именно свечей. Калькуляция свечей выполнялась один раз в год [Счетоводство, 1891]. В этом решении было слишком много условностей: 1) почему стеарин, а не свечи, считались основным продуктом, ведь если стеарин продавался на сторону, то и олеин, и вар тоже были предметом продажи и использовались для дальнейшей переработки; 2) почему олеин и вар оценивались по продаж-

ным ценам (это противоречит принципу себестоимости) и, наконец, 3) почему на свечи не относились общие расходы.

Формы счетоводства. Во Франции уделялось огромное внимание разработке различных форм счетоводства, т. е. традиции, берущей начало с трудов де ла Порта и Дегранжа. В 1810 г. Ислер предложил так называемую *швейцарскую форму* счетоводства, суть которой заключалась в переносе статей из памятной книги в Главную (здесь уже намечалась тенденция к ликвидации хронологической записи). Техника переноса предполагала ведение отдельных листов (накопительных ведомостей) на хозяйственные операции, итоги которых и заносились в Главную книгу [Коммерческое образование, т. II, с. 285].

Здесь необходимо отметить одну мысль, которая в конечном счете привела к возникновению принципов перманентного инвентаря. Эту идею выдвинул Ж. Квиней. Ее суть сводится к тому, чтобы по всем счетам после регистрации любого факта хозяйственной жизни сразу же выводилось сальдо. Квиней склонен был сводить систему счетов к двум группам: 1) кассы и 2) личных счетов. Он предложил специальную форму счетоводства, в журнале которой после каждой проводки выводилось исходящее сальдо корреспондирующих счетов. Кроме журнала Квиней предлагал вести Главную книгу. Его последователи Бэссон и Распайль, подчеркивая идею перманентного выведения сальдо, считали возможным ограничиться одной книгой, объединяющей хронологическую и систематическую записи. Свой регистр они назвали Журнал-Контроль. Поскольку к середине XIX в. в Италии было довольно сильно французское культурное влияние, эти идеи оказали воздействие на П. Филиппини, предложившего свой вариант формы простого счетоводства — *бюджетографию* [Галаган, 1916, с. 278].

К формам счетоводства, которые иногда называли методами счетоводства (А. Бошери), следует отнести и метод *централизации* (И. А. Жили), под которым понимается ведение аналитических книг по местам возникновения фактов хозяйственной жизни, а в бухгалтерии — выполнение только сводных записей аналитического учета. Наоборот, И. И. Кокс пытался пропагандировать форму счетоводства, Главная книга которой органически включала данные аналитического учета. [Счетоводство, 1904, с. 22].

Интересно отметить, что уже тогда во Франции слишком много бухгалтеров мечтало об унификации счетоводства, понимая под этим единые отчетные формы (Э. Мишо), единые формы учетных регистров (А. Бошери); последний видел в них будущее счетоводства; единство реквизитов — «закон,— писал Лами,— должен в общих чертах, но точно определить содержание документа» [Счетоводство, 1904, с. 217]. Однако не все видные французские бухгалтеры поддержали идею унифицированной формы счетоводства. «Требования разных предприятий слишком различны,— писал Ленжен,— чтобы мыслимо было установить однообразную форму счетоводства» [Счетоводство, 1891, с. 164]. Леоте даже иронизировал по поводу унификации форм: «Сколько смеха вызвало бы желание объединить способы лечения» [там же, с. 165] и делал правильный вывод: «Закон не может предписать обязательные формы счетоводства. Это значило бы посягать на свободу, здравый смысл и прогресс» [там же, с. 165].

Опыт показывал не только абсурдность создания для такой страны, как Франция, единой формы счетоводства, но даже в одном предприятии нецелесообразность, а иногда и невозможность применения какой-либо одной формы в чистом виде. Не случайно еще в 1803 г Пьер Буше подчеркивал необходимость, особенно в крупных фирмах, ведения смешанных форм счетоводства [Коммерческое образование т. II, с. 285].

Следует отметить, что во Франции весьма ценили деловую корреспонденцию. Один из видных бухгалтеров-ревизоров Эдуард Мишо (1883) даже утверждал, что «Дарий проиграл сражение при Арбеллах единственно благодаря не на месте поставленной запятой» [Счетоводство, 1889, с. 179], а Годефруа полагал, что «достоинство фирмы измеряется стилем ее деловых писем» [там же].

Желание все и вся регламентировать выразилось во Франции в попытке создать бухгалтерский кодекс и соответственно новую отрасль бухгалтерского права. Кодекс должен был, по мнению Луи Рашу и Ж. Октора, содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон (бухгалтера и нанимателя) [Коммерческое образование, т. III, с. 341], т. е. то, что в США называют этическим кодексом бухгалтера.

При всех успехах в учетной мысли и распространении двойной записи простая бухгалтерия еще в 1911 г. была широко представлена во Франции и в Европе в целом [Счетоводство, 1891, с. 417].

В это же время стали появляться критические работы и об униграфической, и о диграфической парадигмах учета. Роже, Крепэн, Карпентье, Дэри, Дюмон, Лемаль и Марлэр, отмечая недостатки первой, тем не менее выделили два недостатка и у второй: 1) синтез результатов хозяйственной деятельности выполняется только время от времени; 2) анализ не отвечает практическим потребностям дела [Коммерческое образование, т. IV, с. 417]. Эта критика была прообразом будущих успехов развития учетной мысли.

Вклад германоязычных стран

Бухгалтеры Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии составляли как бы единую общность. Состояние теории здесь было на сравнительно низком уровне. Только в середине века на основе трудов Гантигеля (1840), Г. Курцбауэра (1850) и Г. Д. Аугшпурга (1863) зарождаются идеи, из которых в дальнейшем разовьется теория двух рядов счетов.

Сущность бухгалтерского учета. Ф. Скубиц, директор коммерческого училища в Герлице, утверждал, что «бухгалтерия — это деятельность, направленная к тому, чтобы изобразить в числах весь ход и все состояние предприятия согласно предположенным целям» [Счетоводство, 1889, с 202]. При этом бухгалтерия по требованию двух типов хозяйств может быть представлена только двумя системами — потребительной и производительной. По современной терминологии — бюджетной и хозрасчетной. Скубиц считал, что результаты хозяйственной деятельности должны выводиться не только по

предприятию в целом, но и по всем его частям (цехам, магазинам, отделам и т. п.). В объяснении двойной записи он исходил из теории обмена ценностей, повлияв тем самым на Е. Е. Сиверса. Скубиц писал «Каждая операция требует двойной записи, не на основании искусственно придуманной системы, а вследствие естественного ее характера, как менового акта» [Счетоводство, 1889, с. 236]. Таким образом, двойная бухгалтерия трактуется как естественная, а любая другая — как надуманная и неестественная.

Фридрих Ляйтнер определял счетоводство как «хронологическое изображение торговых операций, систематическую группировку хозяйственных событий в их причинной связи, сводку однородных оборотов с денежными ценностями» [Коммерческое образование, т. I с. 469]. «Конечной целью счетоводства всякого хозяйства, — считал Ляйтнер, — является описание его экономического состояния путем установления величины и составных частей капитала и долгов, а также путем вывода результата от деятельности хозяйства» [там же, с. 469]. Это соответствовало традиционным взглядам. Новым было понимание бухгалтерского учета как части хозяйственной статистики. Ляйтнер указывал, что на статистику возлагается задача истолковывать в цифрах процессы хозяйственной и производственно-технической работы, «статистика содействует общему контролю и надзору, делает возможным глубже понять поддающиеся цифровому выражению причины и следствия» [Коммерческое образование, т. 2, с. 410]. В сущности статистика трактуется как анализ хозяйственной деятельности, проводимый по данным учета. Ляйтнер был новатором, что проявилось не столько в позитивном подходе к учетным проблемам, сколько в критике двойной бухгалтерии. При этом он отмечал: 1) нечеткость оценки имущества искажает финансовое положение предприятия; 2) недостаточность проверки учетных данных на основе двойной записи (фиксируется арифметическая, а не логическая правильность); 3) невозможность отражать финансовые результаты на любой момент времени [Коммерческое образование, т. 1, с. 465]. Этот негативный подход вызвал позитивные реакции не столько в смысле совершенствования учета, сколько в смысле формулировки конкретных предложений. Так, уже в двадцатых годах XX в. широко обсуждались, но не были одобрены новые положения, выдвинутые Юстом (1922). Их можно сформулировать следующим образом: 1) в любом предприятии есть три звена (правление, хозяйственные службы, бухгалтерия). Бухгалтерия контролируется правлением (а не наоборот) и сама контролирует хозяйственные службы в части использования материальных и трудовых ресурсов; 2) в учете следует все имущество разделить на три группы — бездействующее (материалы, основные средства в ремонте или запасе и т. д).; действующее (счет производства); и вновь созданное имущество (готовая продукция и т. п).; 3) в названных группах имущества учет строится по схеме: поставщик — заказчик или заказчик — поставщик. Например, необходимо выявить издержки производства (заказчик — счет Производства, поставщик — счет Материалов); необходимо определить величину готовой продукции (поставщик — счет Производства, заказчик — счет Готовой продукции); 4) в бухгалтерии все участки работы должны быть охвачены

системой двойной записи (вне диграфизма нет учета); этот тезис был направлен против современной практики, когда учет материалов, заработной платы, финансов осуществлялся по принципам двойной бухгалтерии, на производстве применялся бесполуфабрикатный учет в натуральных измерителях, а калькулирование себестоимости проводилось в виде статистической процедуры, оторванной от системы бухгалтерских записей; 5) в течение работы бухгалтерский аппарат должен систематически на основании учетных данных (а не путем инвентаризации) давать администрации сведения о хозяйственной деятельности и ежемесячно (а не ежегодно) выводить финансовый результат; 6) при исчислении себестоимости надо исходить только из записей на бухгалтерских счетах; чем меньше лаг в отражении хозяйственных процессов, тем лучше работает бухгалтерия; 7) во всех отраслях народного хозяйства должна быть единая система учета, только это позволяет обеспечить сопоставимость результатов [Цит. Пенндорф с. 81—83].

Два цикла бухгалтерского учета. В немецкой школе мы находим четкое разграничение учета на два самостоятельных цикла: торговая и производственная бухгалтерия. Болдуин Пенндорф писал: «Торговая бухгалтерия ведет учет внешних отношений предприятия, выявляет состав его имущества и результаты хозяйственной деятельности. Производственная бухгалтерия охватывает все производственные операции внутри предприятия и точно отображает процесс производства» [Пенндорф с. 3]. Этот подход характерен для немецкой школы в целом. Эйген Шмаленбах (1873—1955) указывал, что торговая бухгалтерия контролирует долги и обязательства, а производственная — внутрихозяйственные процессы. Последняя делится на четыре отдела (учет заработной платы, материалов, себестоимости, результатов). Существенно, что первые два отдела имеют дело с точными, а два последних отдела с приблизительными числами, так как себестоимость и прибыль (убыток) всегда условны и их величина в определенной степени зависит от бухгалтерской методологии [Zeitschrift für handels... т. 13 с. 261]. Первые отделы работают на последние. Торговая бухгалтерия считалась ведущей, производственная — подчиненной. «Пейзер очень резко отделял торговую бухгалтерию от производственной. Главная бухгалтерия (то же, что торговая бухгалтерия) ставит себе целью собирать цифры в счета Главной книги; все работы, лежащие на этом пути, относятся к главной бухгалтерии независимо от того, производятся ли они территориально в одном и том же отделе или из соображений целесообразности переносятся в другие. Производственная бухгалтерия, наоборот, обрабатывает счетный материал с других точек зрения, а именно с различных производственных точек зрения. Например, она собирает затраты по отделам, а затем распределяет их по цехам; далее, в последующей калькуляции, она распределяет по отдельным заказам прямые издержки производства, внесенные главной бухгалтерией в счет Производства, наконец, она собирает заработную плату по цехам, с одной стороны, и по отдельным заказам — с другой. Таким образом, собираются всегда одни и те же цифры, но в главной бухгалтерии их собирают по счетам, а в производственной — исходя из различных производственных точек зрения» [Пенндорф, с. 70].

Интересное положение высказывал Шмаленбах: «По внутреннему содержанию годовой результатный учет или баланс должен был бы относиться скорее к производственной бухгалтерии. Тем не менее эта часть счетного дела, которой при наличии двойной бухгалтерии отводится обыкновенно Главная книга, представляет собой обычно составную часть торговой бухгалтерии. И это понятно. По внешнему порядку и чистоте, по строгому соблюдению формы торговая бухгалтерия стоит выше производственной, поэтому годовой результатный учет и баланс ближе ей, чем бесформенной производственной бухгалтерии; кроме того, результатный учет органически связан с торговой бухгалтерией учетом обязательств предприятия» [Цит.: Пенндорф, с. 69], а сам Пенндорф писал: «В производственной бухгалтерии и калькуляции сводка отдельных расходов служит для точного определения стоимости; а также для выявления чистого имущества и результатов деятельности предприятия. В статистике же, наоборот, целью каждой найденной цифры является сравнение (Кальмес). Поэтому статистическая обработка расходов должна им всегда сообщать сравнимость, как в вышеприведенном примере, по месяцам и отделам» [там же, с. 192].

Деление бухгалтерского учета на торговый и производственный, восходящее к работам чешского автора Готтшалька (1865), имело огромные последствия для счетоведения. В отличие от последующего деления бухгалтерского учета на финансовый и управленческий в англо-американской практике, где эти ветви существовали независимо друг от друга, в Германии торговая и производственная бухгалтерия взаимно дополняли и развивали друг друга. Первая нашла наиболее полное теоретическое обоснование в балансоведении, вторая — в калькуляции.

Балансоведение. Рост промышленности и распространение акционерных обществ привели к стремительному развитию теоретической мысли. В самом конце XIX и в начале XX в. родилось оригинальное направление — *балансоведение*. Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии (Шер), и, что особенно важно отметить, деятельностью крупных юристов, создававших специальную отрасль права — балансовое право (Штауб, Рем, Симон).

Заслугой юристов было формулирование требований к балансу: 1) *Точность*. Как считали немецкие авторы, степень точности зависит от мнения юристов и членов правления, т. е. от закона и целей, которые выдвигает высшая администрация акционерных обществ. 2) *Полнота*. Капитал в балансе должен показываться в полной номинальной, а не в фактически внесенной сумме. (Разность должна была показываться в активе как отдельная статья дебиторской задолженности.) Это требование отстаивало большинство авторов. Наиболее полно оно было выражено Паулем Герстнером и с некоторыми оговорками Рихардом Пассовым, который считал «способ обозначения капитала в полной сумме, определенной уставом,— единственно правильный, но лишь в силу определенно выраженных на этот счет предписаний закона» [Цит.: Николаев, 1926, с. 86]. Подхватывая эту оговорку, Рудольф Фишер писал: «Не понимает свойства счета капитала и законодатель» [там же, с. 75].

Поскольку Фишер, как ему казалось, понимал эти свойства, то настаивал на отражении счета Капитала только по сумме фактически внесенных средств. Трактуя капитал просто как разность между активом и кредиторской задолженностью, большинство немецких авторов не уставало подчеркивать, что счет Капитала нельзя трактовать в юридическом смысле, как это делал, например, Кольманн. Герстнер указывал, что «это нисколько не значит, что основной капитал является долгом предприятия» [Герстнер, 1926(а), с. 169]. Он дал поэтому следующее классическое в немецкой литературе определение: «Основной капитал есть сумма связанных статей актива, которая, по покрытии всех долговых обязательств, должна по уставу остаться для распределения между акционерами» [там же]. В понятие полноты входил и другой старый вопрос об отражении в учете всех прав и обязательств, вытекающих из договоров. При этом получило признание мнение Симона о том, что «бухгалтерия записывает в книги не все права и обязательства, а лишь те, которые принято в них записывать на основании принципа двойной бухгалтерии» [там же, с. 66]. (Он, очевидно, имел в виду недавнюю традицию, так как принцип двойной бухгалтерии отнюдь не препятствует записи и всех прав, и всех обязательств.) 3) *Ясность*. Оставалось необходимым пояснить, для кого должен быть понятен баланс — для всех специалистов, на чем настаивал Рем, или для любого грамотного, точнее — заинтересованного человека, что требовал Герстнер. Первую трактовку он называл субъективной ясностью, вторую — объективной. 4) *Правдивость*. Баланс должен быть составлен с учетом требований закона, и все его числа должны вытекать из первичных документов. (Если закон абсурден, а первичные документы содержат приписки, фальсификацию и т. п., то баланс все равно правдив.) 5) *Преемственность* делилась на внешнюю (сохранение из года в год структуры баланса) и внутреннюю (сохранение принципов оценки прошлого года в текущем году). 6) *Единство баланса*. Баланс центра должен включать результаты балансов своих филиалов.

Различные требования к балансам обусловили необходимость их классификации.

В Германии стали различать *баланс-брутто* (составляется с указанием нераспределенной прибыли) и *баланс-нетто* (составляется с уже распределенной прибылью). Баланс-нетто считался составленным с нарушением требований закона*.

Более детальная классификация балансов принадлежит И. Крайбигу. Он делил балансы по четырем основаниям: по способу определения чистого результата (K_1), по цели составления (K_2), по признакам оценки и резервирования (K_3), по предметам исчисления (K_4) [Вестник счетоводства, 1925, №3—4, с. 4].

K_1 — в Австрии единичные фирмы не выделяли счет Убытков и прибылей (Φ_1); акционерные общества выделяли этот счет (Φ_2), кроме того, возникли балансы с резервным фондом (Φ_3);

* 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.

K_2 — учредительный ($Б_1$), операционный ($Б_2$) и ликвидационный ($Б_3$). Передаточный баланс ($Б_4$) автор рассматривал как частный случай учредительного. Ликвидационный баланс — это не следствие ликвидации, а правовая основа для нее;

K_3 — фиксируется по видам оценок;

K_4 — по отраслям народного хозяйства.

Оценка. Принципиальным вопросом был метод оценки. Фридриху Ляйтнеру 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 [Коммерческое образование, т. 1, с. 469].

Более глубокий подход характерен для Ильмари Коверо (1912), который исходил в теории из ликвидационной оценки, указывая, однако, что «невозможно произвести оценки имущества, не предполагая, что оно немедленно реализуется и в то же время не принимать в расчет тех изменений в ценности, какие приносит с собой ликвидация» [Цит. Николаев, 1914, с. 435]. Вместе с тем он предложил следующую классификацию оценок: 1) покупная (фактическая) цена, 2) покупная цена на день составления баланса, 3) продажная цена в случае ликвидации, 4) обыкновенная продажная цена, 5) минимальная цена (минимальное значение или цены приобретения, или цены продажи) [там же, с 431—432].

Для германской учетной школы, как это видно из последней классификации, характерна трактовка оценки как того или иного варианта продажной цены (в сущности все пять вариантов, выделенных Коверо). Эти оценки во всех случаях предполагали мнимую ликвидацию предприятия и оценку имущества по текущим рыночным ценам. Подобную идею высказывали Ф. Фельдендорф, Ф. Штромбек, Р. Пассов, Р. Штерн и др. Некоторые уточнения пытался внести Штауб, говоривший об «объективной стоимости предметов», и о ее «деловой стоимости» (*geschäftswert*); это тоже цена реализации, но откорректированная по издержкам эксплуатации. Идея реализационной стоимости (и соответственно деловой) была подвергнута критике за внутреннюю противоречивость. В науке и практике тем не менее был и иной подход.

Фишер впервые четко определил идею бухгалтерского *номинализма* — оценке по себестоимости. Она провозглашалась как чисто бухгалтерская и была направлена против политико-экономических реминисценций Г. Симона, Р. Райша, И. Крайбига (субъективная оценка), И. Коверо и Э. Фэса (объективная оценка по меновой стоимости).

Из сторонников оценки по себестоимости следует назвать Бюша, Аугшпурга, Гюгли, Шибе и Одермана, Байгеля, Кальмеса, Фишера, Герстнера. Целую серию различных модификаций оценки по себестоимости предложил В. Осбар. Однако все варианты оценки по себестоимости не удовлетворяли многих бухгалтеров — она делала несопоставимой ценности, увеличивала актив скрытыми убытками, а иногда приводила к занижению прибылей.

Коверо подчеркивал, что, говоря о текущей рыночной цене, необходимо различать цену продажи и приобретения. Первая уменьшается на величину прибыли, это и есть себестоимость. Несколько дальше пошел Герман Рем, который поставил оценку в прямую связь с ее целью. Например, одно дело, если вы собираетесь продать предприятие, и совсем другое дело, если вы собираетесь его расширять [Цит.: Николаев, 1914, с 443]. В первом случае в основе оценки лежит оборот, во втором — прибыль. Различие целей оценки диктует и два вида баланса — коммерческий и финансовый (налоговый).

Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке. Он мог иметь своим истоком взгляды Бернарда Больцано (1781—1848), который провозглашал, что субъективное есть реальное для данного случая, т. е. согласно представителям этой школы, если для предприятия данная машина реально стоит X_1 марок, то эта же машина для другого предприятия не может стоить столько же; для него стоимость машины составит X_2. При этом реально будем иметь $X_1 \gtrless X_2$.

Из бухгалтеров субъективную оценку развивал И. Крайбиг. «Одной схематической формулой,— писал он,— вопрос об оценке не решается. Вообще, строго говоря, существует лишь предписание закона, по которому части имущества (включая дебиторов) должны оцениваться по действительной стоимости в момент составления баланса. Эта фактическая стоимость 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]. В этом высказывании прослеживается мысль, так или иначе связанная с произволом: или законодателя, или предпринимателя. Крайбиг считал, что каждая статья баланса должна оцениваться по тем принципам, которые в наибольшей степени подходят для нее [там же, с. 10]. Он полагал, например, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, а следовательно, бессмысленно показывать их в одинаковой оценке. Основные средства оцениваются сначала по себестоимости, а затем или а) по остаточной стоимости или б) «по пригодности каждого рода имущества для производства» [там же, с. 12]; материалы или полуфабрикаты — по себестоимости; товары, готовая продукция — по продажной цене, пассив — по номиналу, т. е. для Крайбига характерен такой подход: основные средства, а также сырье и материалы оцениваются по себестоимости, товары и предметы, предназначенные для реализации, — по продажной цене. На такой же компромиссной позиции стоял Рем, предлагая основные средства оценивать по себестоимости, а оборотные — по цене реализации (по продажным ценам).

И цена реализации, и цена приобретения (в том числе себестоимость) не удовлетворяли еще и потому, что носили объективный характер. В конце века бухгалтеры хотели бóльшего. Это бóльшее им решил подарить Г. Симон. Он рассуждал дедуктивно, не от частного к общему, а наоборот, от общего к частному: оценка не имеет самодовлеющего характера, а может быть выведена из принципов баланса; последний не появляется сам по себе, не висит где-то в воздухе, а всегда составляется от чьего-то имени. Следо-

вательно, *только то лицо, от чьего имени составляется баланс, и вправе оценить свое имущество и свои обязательства*. Симон хотел вывести субъективную оценку из баланса. Райш и Крайбиг пришли к тем же взглядам из идей австрийской школы, из принципов маржинализма, из теории предельной полезности. Симон считал, что вещи, находящиеся в хозяйстве, должны оцениваться по потребительной стоимости, а предназначенные для продажи — по меновой. Это, по мнению Коверо, лишало оценки сопоставимости.

В дальнейшем В. Ле Кутр* так мотивировал принцип субъективной оценки: «Эта цена, — писал он,— устанавливается, по мнению одних, из практической потребляемости предмета, а по мнению других — из того значения, которое предмет имеет для предприятия. Например, определенная машина представляет собой для предприятия только машину, сберегающую работу, дополняющую ручную работу и облегчающую ее, но от которой предприятие может отказаться без ущерба для себя, так как оно имеет возможность заменить машину людьми, имеющимися в наличии в достаточном числе. Другое предприятие, наоборот, не может отказаться от машины ввиду отсутствия необходимой людской силы или ввиду ее дороговизны, или же, наконец, ввиду того, что рабочие не могут работать продолжительно и так точно, как машина. В обоих случаях машина может работать одинаково продолжительный срок, но ценность будет разная для обоих предприятий» [Ле Кутре, с. 53—54].

Интересно, знали ли представители субъективного направления взгляды А. Шопенгауэра (1788—1860) о том, что «мы склонны считать реальным то, что ценно для нас» [Цит.: Энциклопедический словарь Брокгауз и Ефрон, т. 39а, с. 778], но независимо от того, знали ли они это или нет, именно взгляды знаменитого пессимиста оказались краеугольным камнем субъективной трактовки ценностей в бухгалтерском учете. Когда субъективная оценка получила распространение в бухгалтерской литературе, специалисты, не одобряющие Симона, стали искать того, кто уже все это говорил раньше и лучше. «Кто ищет, тот найдет». Был найден Альберт Шеффле (1831—1903), считавший, с «этико-антропологических» позиций, что «один и тот же объект будет обладать различной ценностью, смотря по тому, с какой точки зрения мы будем его рассматривать» [Николаев, 1926, с. 13]. Шеффле делил все учетные объекты на две группы: в одной заинтересован только собственник, в другой — собственник и третьи лица. Надо отметить, что многие понимали невозможность однозначного решения данной проблемы.

Р. Пассов подверг резкой критики теорию субъективной оценки с помощью следующих примеров: 1) допустим, один предприниматель заказал в Берлине две машины, одна предназначена для завода в г. Магдебурге, другая — в г. Мюнхене, машины одинаковые, а оценка их будет различной; 2) для одного и того же предприятия покупается машина по очень высокой

* Особой заслугой Ле Кутра было то, что он подчеркнул совершенно разное значение баланса для различных лиц: 1) руководителя, 2) собственника, 3) кредиторов, 4) общества в целом, т.е. он указал, что баланс надо строить и понимать с точки зрения его адресата [Ле Кутре, с. 10].

цене, а вскоре, при спаде конъюнктуры приобретается точно такая же машина, но по низкой цене. Их потребительная стоимость одинакова, но можно ли одинаково их оценивать в балансе? [Цит.: Николаев, 1914, с. 440—441]. На первый взгляд критика Пассова правильна и кое-кто все учение о субъективной оценке воспримет как теоретический курьез. Это будет ошибкой: исследования субъективной школы имели неожиданные следствия. Так, в русле субъективных оценок, но без политэкономических претензий лежат представления А. Кальмеса о нормальной учетной цене. Она была продиктована практическими обстоятельствами и желанием избежать смешанных счетов. Это решение имело большие последствия для бухгалтерии и дожило до нашего времени. Источником учетных цен могут быть или покупные, или продажные цены, но при всех обстоятельствах они обеспечивали стабильность экономической информации, устойчивость (хотя и кажущуюся) финансовых результатов. Можно констатировать, что оценка была в центре внимания теоретиков учета. «Не преувеличивая ничего, — писал Ле Кутр, — можно смело сказать, что литература о балансе занималась первые 40—50 годов исключительно вопросом оценки; все остальные вопросы оставались в стороне» [Ле Кутре, с. 50]. По его мнению, это было связано с влиянием юристов. Сам Ле Кутр считал более важными проблемы группировки балансовых статей, терминологию, связи счетов с балансом и его анализ [там же, с. 50]. Различие в оценке — это различие интересов адресатов баланса, что не имманентно самому балансу.

Цель баланса. Различные виды оценок обусловлены различными целями, стоящими перед балансом как учетной категорией. В 1912 г. Циммерманн обратил внимание на то, что баланс должен служить двум целям: 1) выявлять финансовый результат и 2) оценивать имущество. Он же указал, что эти цели взаимоисключают друг друга. Например, уменьшая стоимость амортизируемых основных средств, мы получаем правильный финансовый результат, но искажаем стоимость возможной реализации. Наоборот, давая правильную рыночную оценку имуществу, мы неизбежно искажаем прибыли или убыток [Цит.: Николаев, 1914, с. 447—448]. Ляйтнер видел выход из положения в использовании регулирующих счетов [Цит.: там же, с. 448—449]. В теории стали различать *динамический баланс*, который правильно отражает финансовый результат, но может искажать оценку имущества. «Баланс, — писал Шмаленбах, — есть только такой перечень наличности, какой необходимо иметь, чтобы привести в известность годовую прибыль». [Цит.: Вестник счетоводства, т. IV, №5—6, с. 18], и *статический баланс*, цель которого — точное отражение стоимости имущества. Эта идея последовательно проводилась в жизнь Никлишом*. Были и компромиссные подходы. Так, Р. Ливинштейн писал: «Баланс — есть масштаб статики производства в

* Предшественниками статического учения о балансе часто и с достаточным основанием называют Симона и Герстнера. Следует отметить, что Отмар Шпанн (1878—1950) считал неприемлемым в экономической науке использование таких терминов, как статика и динамика, полагая, что экономика изучает не причинно-следственные, а целевые связи, ибо «корень любого хозяйственного акта этический».

начале и конце периода; счет Убытка и прибыли есть масштаб динамики в течение этого периода» [Цит.: Вестник счетоводства, т. IV, № 5—6 с. 18], т. е. для баланса принимается статическая, а для счета Убытков и прибылей — динамическая трактовка. (При последовательном проведении этого взгляда в жизнь суммы прибыли в балансе и на счете Убытков и прибылей не должны совпадать.) Рихард Фишер подчеркивал, что баланс «должен планомерно вытекать из общей финансовой и экономической политики предприятия» [Цит.: Вестник счетоводства, т. II, № 13—14 с. 42], т. е. бухгалтер должен делать то, что потребует хозяин.

На практике стали различать два баланса — *налоговый* (для финансовых органов) и *коммерческий* (для правления и акционеров). Профессиональные бухгалтеры затратили немало усилий, в результате которых, как писал Герстнер, удалось «вытравить из теории коммерческого баланса юридическую примесь» [Герстнер, 1926(а), с. 5].

Юристы внесли несколько оригинальных идей в трактовку баланса. Так, Штауб впервые подчеркнул, что «акционерный баланс является не имущественным, а балансом распределения прибыли» [Цит.: там же, с. 18]. Эта мысль получила дальнейшее развитие у Берлинера, и она же явилась толчком для формирования динамического баланса Шмаленбаха. Напротив, Симон не видел никаких принципиальных различий между акционерным и обычным балансом. Он понимал любой баланс только как имущественный и тем самым создавал юридическую базу для последующей идеи статического баланса Никлиша.

Инвентарь, баланс и счета. Прежде всего возникал вопрос о соотношении инвентаря и баланса, с одной стороны, и текущей бухгалтерской регистрации — с другой. Р. Пассов и В. Осбар полагали, что и инвентаризация, и вытекающий из нее баланс имеют или, по крайней мере, должны иметь абсолютно самостоятельное существование независимо от данных текущей бухгалтерии. Напротив, Т. Губер баланс видел неотъемлемой частью бухгалтерии и считал кощунством лишение бухгалтерии ее венца, а Герстнер писал, что «такой взгляд свидетельствует о полном непонимании самой сущности бухгалтерии» [там же, с. 34].

Далее последовали дискуссии об отношении баланса и счетов. Одни авторы утверждали, что счета и баланс автономные категории (Бельмер) (в балансе нет счетов, а есть статьи), другие полагали, что баланс это и есть совокупность сальдо счетов Главной книги (Ле Кутр). При этом повсеместно господствовала школа двух рядов счетов (Гюгли, Шер), лишавшая дебет и кредит всякого реального содержания. Поддерживая такой подход, Ляйтнер писал об условности расположения дебета и кредита. Он подчеркивал, что если последовательно их поменять местами, то «результаты получились бы, конечно, те же самые» [Коммерческое образование, т. I, с. 464]. Но он же «заметил, что немецкие счетоводы скорее согласились бы отдать свои головы на отсечение, чем переменить этот вековой порядок» [там же, с. 464]. Согласно теории двух рядов, предполагающей выведение счетов из баланса, счета делятся на активные и пассивные. Отсюда первая классификация

счетов, предложенная представителями юридического направления Августом Шибе и Карлом Одерманом: 1) материальные (актив без дебиторов); 2) требований, которые в свою очередь делятся на счета расчетных отношений (личные) и долговых документов и 3) капитала, включая счет Убытков и прибылей.

Записи классифицировались не по характеру операций, а по месту их выполнения: 1) журнальные, 2) кассовые, 3) материальные [Помазков, 1929(а), с. 45]. Тем самым было выделено новое основание для классификации счетов, а их номенклатура (план счетов) была поставлена в зависимость от формы счетоводства. (Не случайно поэтому переход на новую форму счетоводства приводит к изменению плана счетов. Например, введение журнально-ордерной формы привело к ликвидации большого числа операционных счетов.)

Итак, план счетов, с одной стороны, подчинен форме счетоводства, а с другой — структуре предприятия. «Система счетов,— писал Ляйтнер,— должна быть приноровлена к техническим особенностям предприятий и к задаче вычисления себестоимости» [Ляйтнер, 1923, с. 7]. Ему вторил Пенндорф: «Выработка системы счетов должна быть делом не одной только бухгалтерии, но и прежде всего администрации предприятия» [Пенндорф, с. 84].

Познакомимся с трактовкой основных счетов, принятых в немецкоязычных странах в конце XIX — начале XX в.

Счет Капитала. В отличие от Бесты, немецкие авторы считали, что термин фонд уместен только для активных статей баланса. Что же касается содержания счета, то многие из них (Фишер, Пассов, Герстнер и др.) искренне полагали, что у этого счета вообще нет содержания. Он образуется как сальдо между активными и пассивными (кредиторская задолженность) счетами и его абсолютное значение носит стохастический (вероятностный) характер. Шер обращал внимание на то, что счет Капитала может иметь дебетовое сальдо [Счетоводство, 1895, с. 166].

Счета расчетов и резервов. При оценке дебиторской задолженности Симон рекомендовал резервирование средств для покрытия возможных убытков (счет делькредере). Сами долги должны были, по мысли Герстнера, делиться в учете на обеспеченные и необеспеченные (в связи с этим возникла проблема отражения в учете гарантий — залогов и поручительств, а также возможных убытков от взятых на себя обязательств). Он же считал недопустимым сальдирование дебиторской и кредиторской задолженности. Сложные проблемы возникали при оценке ценных бумаг, курс которых все время колебался и поэтому было необходимо выявить отклонения: *ажио* — превышение курсовой цены над номиналом и *дизажио* — превышение номинала над курсовой ценой.

В юридической литературе усиленно обсуждался вопрос, рассматривать ли ажио и дизажио как изменение частей капитала или трактовать их только как часть процентов на капитал. Может быть, поэтому Герстнер считал, что ажио следует отчислять не на счет Убытков и прибылей, а на специальный финансово-распределительный счет, с которого в дальнейшем эта сумма

должна быть списана. Дизажио отражается так же, только трактуется не как прибыль, а как убыток.

Г. Никлиш высказывал сомнение относительно эффективности существовавшей практики образования резервов. Действовавший закон устанавливал их предел в объеме основного (уставного) капитала, однако, принимая во внимание то, что на практике заемный капитал в 2, 3, 4 раза превышал собственные средства, а курс ценных бумаг все время колебался и иногда значительно, Никлиш требовал поднять предел резервов до суммы всего производственного капитала [Цит.: Герстнер, 1926(а), с. 196—197].

Представляют интерес взгляды на особенности ведения счетов расчетов. Так, А. Кальмес подчеркивал, что «счет вкладов негласного компаньона является счетом Кредиторов, а не счетом Капитала» [Кальмес, 1926(а), с. 26], а Пенндорф настаивал на том, чтобы личные счета не сальдировались, ибо только в этом случае они сохраняют свой смысл [Пенндорф, с. 25].

Следует отметить, что в начале XX в. многие авторы констатируют наличие балансовых статей, которые не могут быть отнесены ни к основным, ни к оборотным, ни к собственным, ни к заемным средствам. Берлинер назвал их *дополнительными* статьями, а Райш и Крайбиг — *квази-активными* и *квази-пассивными*. Они представлены переходящими (антиципативными), регулирующими и условными статьями, что соответствует счетам финансово-распределительным, контрарным, включая убыток (Райш, Крайбиг и Герстнер трактовали убыток как контрпассив к счету Капитала), и счетами, предназначенными для учета залогов и риска, связанных с поручительством.

Учет материалов. Существовало четыре классификации счетов материалов.

Пейзер различал четыре группы: собственно сырье, поступающее непосредственно в переработку (счет специальных материалов), общие материалы (счет производственных материалов); материалы, поступающие прямо в переработку (счет материалов в производстве), и, наконец, материалы, записываемые на один из счетов накладных издержек производства [Пенндорф, с. 118—119].

Штраух и Стефан делили материалы на три группы: 1) материалы на складе (счета магазинов, складов, кладовых), 2) материалы в производстве (счета для материалов, отпускаемых непосредственно на изготовление продукции), 3) материалы для обслуживания производства (ремонты, собственные установки, инструменты, винты, гайки, болты), т. е. счета для внутренних заказов [Пенндорф, с. 119].

Кальмес вводил две группы счетов: основные и вспомогательные материалы. Ляйтнер и Обербах выделяли: покупные материалы и материалы собственного производства и соответствующие им две группы счетов. Кальмес справедливо отмечал, что в последнем случае речь идет о полуфабрикатах.

Высказывались и ограничения на применение этого счета. Так, Шибе и Одерман считали оправданным открытые счета Материалов только в том случае, когда фабрика широко продавала материалы на сторону, или же если из одного и того же материала приготовлялось несколько разных изделий [Счетоводство, 1891, с. 163]. В противном случае приобретенные материалы сразу же списывались на счет Основного производства.

Интересно заметить, что Кальмесу приходилось настаивать на немедленном отражении в синтетическом учете документов на поступившие материалы. В практике того времени бухгалтеры, как правило, накапливали материальные документы и счета на оплату, а для составления проводки принимали только взаимно проверенные документы. Часто в этом случае счет поставщиков не использовался.

Учет полуфабрикатов в ряде случаев выделялся на отдельном счете. Кальмес был сторонником полуфабрикатной системы учета с определением финансовых результатов по каждому структурному подразделению предприятия. По поводу экономико-юридической природы полуфабрикатов существовали противоположные взгляды. Так, Райш и Крайбиг считали их неотчуждаемыми ценностями, потребляемыми только внутри предприятия, а потому их оценка не могла быть выше себестоимости. Оценка по продажным ценам полностью отвергалась. Симон считал полуфабрикаты отчуждаемыми, а потому предлагал их оценку по «особой продажной цене» [Цит.: Кальмес, 1926(а), с. 223], которая определялась так: «из продажной цены готового полуфабриката» вычитается «стоимость изготовления фабриката из полуфабриката» [там же]. Кальмес, считая полуфабрикаты отчуждаемыми, т. е. могущими служить предметом самостоятельной купли-продажи, полагал необходимым «предоставить расценку субъективному усмотрению фабриканта с соблюдением обычной коммерческой осторожности» [там же, с. 224], хотя сам, в этом случае, склонялся к оценке по себестоимости.

Счета расчетов с рабочими и служащими. В теории и на практике существовали четыре варианта начисления заработной платы: 1) по дебету счета Убытков и прибылей, 2) по дебету счета Производства, 3) по дебету счетов, к которым относится зарплата (материалы, основное производство, вспомогательное производство, сбыт и т. д)., 4) с помощью специально вводимого собирательно-распределительного счета Заработной платы (этот вариант предлагали Шибе, Одерман, Пейзер, Штраух и Стефан). Во всех случаях кредитовался счет Расчетов с рабочими и служащими. Встречались также варианты выплаты зарплаты без ее предварительного начисления. Выделяли три вида премий за количество, качество и интенсивность труда [Пенндорф, с. 152—153].

Заработная плата (жалованье, как тогда говорили) отражалась в учете несколькими способами:

1. Брутто — дебет счета Расчетов с рабочими и служащими, кредит счета Кассы — на всю сумму начисленной заработной платы; дебет счета Кассы, кредит счета Корреспондентов, в пользу которых проведены удержания; дебет счета Корреспондентов, кредит счета Расчетов с рабочими и служащими — на сумму удержаний из заработной платы.

2. Нетто — дебет счета Расчетов с рабочими и служащими, кредит счета Кассы — на сумму начисленной заработной платы без удержаний; дебет счета Расчетов с рабочими и служащими, кредит счета Корреспондентов — на сумму, удержанную в их пользу. Невостребованная заработная плата во всех случаях относилась на счет депонентов [там же, с. 160].

Учет заработной платы предполагал как индивидуальный расчет, так и расчет с колонной (бригадой) рабочих. «В этом случае распределение платы происходит соразмерно проработанному в колонне рабочему времени и коэффициенту, выражающему производительность каждого члена колонны в отдельности»* [Кальмес, 1926(а), с. 119].

Счета внутрифирменных расчетов. Такие расчеты часто называли внутренними или взаимными. Они возникали между центральной — головной конторой и ее филиалами. Обычно центр и филиалы вели самостоятельный учет. Райш и Крайбиг обратили внимание на то, что речь идет об одном юридическом лице и, следовательно, в этом случае должен возникать единый учетный цикл, в котором и для центра, и для его филиалов должны открываться счета внутрифирменных взаимных расчетов. Суть этого решения выражена постулатом Райша и Крайбига:

> *Обороты и сальдо по счетам взаимных (внутренних) расчетов должны быть зеркально равны (тождественны) в центральном отделении и в филиалах* [Герстнер, 1926(а), с. 55—56].

Учет амортизации и ее начисление связывали с обесценением имущества. Гроссман выделял четыре причины обесценения, вызывающие необходимость создания амортизационного фонда: «1) Иссякание источников добычи угля, смолы, глины, колчедана, песчаника, вырубки лесов (количественная потеря ценности). 2) Уменьшение ценности (качественная потеря) вследствие: а) нормального износа от участия в производстве (машины, здания), разъедания или порчи материала вне производства, от атмосферных явлений, б) случайного уничтожения или порчи имущества, в) новых изобретений. 3) Истечение срока действия прав, связанных с патентами, концессиями, арендой и т. д. 4) Возмездный или безвозмездный, на основе соответствующих соглашений, возврат собственнику государственных или городских концессионных предприятий, как трамваи, газо- и водопроводы» [Пенндорф с. 104—105].

Необходимо отметить и различные взгляды по вопросам учета **износа основных средств.** Так, Штауб под износом понимал только физический износ; Симон, Пассов, Шифер говорили о хозяйственном износе, включая сюда помимо физического и моральный износ. Обсуждался вопрос и о принципе списания: Шмаленбах оправдывал часто практиковавшийся метод дегрессивного списания (постоянный процент берется не с первоначальной, а с остаточной стоимости, что исключает переамортизацию); Герстнер, Кальмес и Левин осуждали такой подход. Герстнер высказывался за равномерное списание [Герстнер, 1926(а), с. 116], а в случае необходимости создания специальных резервов на непредвиденное обесценение основных средств, предлагал проводить начисления за счет прибыли предприятия [там же, с. 118]. На практике преобладал прямой, или, как его называли в Германии, активный метод начисления износа (в активе баланса показывалась остаточная стоимость основных средств), и только благодаря аргументации Крайбига начал получать распространение и косвенный, пассивный метод (в

---

* В нашей недавней практике назывался КТУ — коэффициент трудового участия.

активе основные средства показывались по первоначальной стоимости, а в пассив вводилась регулирующая статья).

Амортизация по Крайбигу должна была начисляться из прибыли [Вестник счетоводства, 1925, № 34, с. 18].

Кальмес в отличие от Шмаленбаха предпочитал линейную равномерную амортизацию, но считал недопустимой переамортизацию. Относительно природы счета Амортизации Кальмес полагал, что, поскольку начисление соответствует реальной величине износа, счет следует считать регулирующим, но если величина начислений превышает сумму реального износа, то разность трактуется как резервный фонд [Кальмес, 1926(б), с. 242].

Спорным был и вопрос, за счет какого источника следовало формировать амортизационный фонд. Пенндорф писал: «Часто основанием для определения размера погашений служит получаемая предприятием прибыль. Таким образом, в более прибыльные годы размер погашений выше, чем в годы с меньшей прибылью. Побудительным мотивом для установления такого порядка погашений служит большей частью стремление к распределению дивиденда в ежегодно одинаковом размере, что достигается только неравномерными списаниями. Несомненно, высокая прибыль, будучи результатом большой нагрузки установок, может обусловить и высокий процент погашения, но логической необходимости в этом нет. С другой стороны, большое но мало прибыльное производство требует также большой нагрузки установок, что опять-таки влечет высокий размер погашения. Ввиду того, что, несмотря на одинаковый износ, списание производится неодинаково, этот метод не рекомендуется. Если, однако, наряду с систематическими или равномерными списаниями в благоприятные по результатам годы производятся еще и чрезвычайные погашения, то против этого не следует возражать, так как таким образом создаются резервы, которые можно только приветствовать в интересах поддержания предприятия» [Пенндорф, с. 109]. Он же указывал, что в отдельных немецких государствах (землях) были установлены единые нормы амортизации, дифференцированные не по видам оборудования, а по отраслям производства [там же, с. 111].

Счет Оборудования велся традиционно и не вызывал дискуссий. Некоторые особенности находим у Шибе и Одермана, которые рекомендовали относить на этот счет все расходы по приобретению, установке и эксплуатации оборудования. Ежегодно перед закрытием счетов стоимость оборудования следовало уменьшать на имеющийся износ (10—15%).

Счет Ремонта основных средств Шифф и Кальмес закрывали счетом Производства, т. е. рассматривали все ремонты как текущие. Шмаленбах трактовал ремонты как капитальные, Левин различал текущие и капитальные.

Счет Незаконченных инвестиций (капитальных вложений) предназначался для накапливания затрат, которые могли быть списаны на счет основных средств только после ввода в эксплуатацию объекта.

Счет Производства, учет затрат и калькуляция. Счет Производства был в немецкой школе мостом, соединяющим традиционную бухгалтерию и баланс с калькуляцией. Рудольф Ливинштейн связывал структуру этого счета с

двумя, с его точки зрения, противоречивыми целями: ценообразованием и контролем производства. Первая цель находится вне предприятия и связана с конъюнктурной политикой (предприниматель должен знать, до какого уровня он может в процессе конкуренции снижать цены), вторая — целиком лежит в пределах предприятия. В отраслях единичного производства преобладает первая цель, массового — вторая.

Первая и наиболее впечатляющая попытка концептуально описать учетные процедуры этого счета принадлежит двум классикам немецкого учета Шибе и Одерману. Они рассматривали два случая: когда фабрика производит одно изделие и когда несколько. В первом случае открывался счет Производства, по дебету которого собирались все расходы предприятия, в частности, и приобретенные, но еще не списанные в производство материалы, по кредиту отражались все денежные поступления от реализации готовой продукции, полуфабрикатов, сырья, материалов и услуг [Счетоводство, 1891 с. 143]. Сальдо счета показывало прибыль или убыток. В этом случае счет Производства трактовался как результатный. Во втором случае предусматривалось ведение аналитических счетов на каждый вид вырабатываемой продукции. Иной порядок записей находим у Лилиенталя в производственной бухгалтерии — по дебету счета Производства с кредита счетов: Материалов, Зарплаты, Амортизации, Процентов на имущество, занятое в производстве, Прочих технических и коммерческих расходов (эти счета дебетуются с кредита счета Правления) и с кредита счета Производства в дебет счета Готовой продукции (этот счет кредитуется с дебетованием счета Правления); в торговой бухгалтерии — по дебету счета Производства с кредита счета Поставщиков; счет Поставщиков дебетуется с кредита счета Кассы (или Расчетного счета); счет Кассы дебетуется и кредитуется счет Покупателей; счет Покупателей дебетуется и кредитуется счет Продажи; счет Торговых расходов дебетуется с кредита счета Кассы (или Расчетного счета) и кредитуется с дебета счета Продажи*. Наконец, дебетуется счет Продажи с кредита счета Производства. Счет Правления (в производственной бухгалтерии) и счет Производства (в торговой бухгалтерии) являются зеркальными (обратными) по характеру оборотов [Цит.: Пенндорф с. 72—73]. Таким образом, единая бухгалтерия строго разграничивает свою работу между двумя совершенно самостоятельными циклами счетов.

Счета Накладных расходов. Сгенези группировал накладные расходы на постоянные, размеры которых установлены на год вперед; постоянные, размеры которых устанавливаются ежемесячно, и переменные, исчисляемые по средним величинам [Вестник счетоводства, 1925, № 3—4, с. 23]. Интересно замечание Пенндорфа: «Общие расходы должны быть всегда значительно ниже специальных (прямых — Я. С.). В действительности, это бывает лишь в немногих случаях; в большинстве же случаев прямые издержки понижаются, а общие расходы повышаются, если для повышения рентабельности произ-

* Т. е. издержки обращения списываются не на счет Убытков и прибылей, а на счет Реализации, если мы употребим современное название данных счетов.

водства усиливается разделение труда, производство механизируется или вводятся более усовершенствованные машины» [Пенндорф, с. 171]. Пенндорф приводил пять вариантов распределения косвенных расходов: 1) по весу, 2) времени изготовления, 3) стоимости материалов, 4) заработной плате и 5) сумме прямых расходов* [Пенндорф, с. 185]. «Косвенные расходы,— писал Кальмес, — могут быть распределены различным образом, в зависимости от того, какой точки зрения придерживаться» [Кальмес, 1926(а), с. 281]. А точек зрения было много. Рем, например, утверждал, что общие расходы не должны включаться в состав себестоимости и мотивировал это тем, что включение общих расходов (Симон трактовал их как расходы по управлению) приведет к необоснованному увеличению стоимости актива (готовой продукции). Общие расходы, согласно Рему, должны быть списаны на счет Убытков и прибылей. Напротив, Эссер рассматривал общие расходы как материальные и относил их на счет Производства. Однако только благодаря энергичной деятельности Кальмеса этот далеко не бесспорный взгляд был усвоен широкими массами работников учета. Ему же принадлежит утверждение, что распределение «каждой группы общих расходов должно выполняться по дифференциальному ключу, специально приноравленному к их поводу, к цели, для которой они были произведены» [Кальмес, 1926(а), с. 275]. Различные виды общих расходов он предлагал распределять пропорционально потребленному сырью, количеству готовой продукции, продолжительности производства, площади, заработной плате и др. Вместе с тем Кальмес хорошо понимал, что «абсолютно точное определение доли расходов, падающих на определенный фабрикат, в противоположность определению прямой стоимости материалов и оплате труда, вещь невозможная» [там же, с. 275], а потому невозможно определение и точной себестоимости.

На практике очень часто обходились вообще без счетов Производства и Накладных расходов, концентрируя все затраты на счете Убытков и прибылей, что освобождало бухгалтеров от калькуляции.

Развитие теории калькуляции. Альберт Кальмес 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. Если итальянские авторы начинали учет с человека, которого контролирует бухгалтер, а американские исследователи заканчивали учет анализом бухгалтерской деятельности, то для Кальмеса вся суть учета, весь его смысл — в объекте, в субстанции овеществленного труда, в исчислении себестоимости. Человек, о котором всегда помнил Чербони, исчез из бухгалтерских книг, наступила пора дегуманизации учета.

Кальмес исходил из того, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную часть ее организации, так что организация и счетоводство

---

* Именно такой вариант распределения — пропорционально прямым расходам — рекомендовали Шибе и Одерман.

оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собою в тесной связи» [Кальмес, 1926(а), 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]. В результате возникло положение, при котором учет затрат и калькуляция стали абсолютно неразрывными процессами*.

Противопоставляя свой взгляд господствующему течению (его выразителем был Ляйтнер), согласно которому «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]. Итак, Кальмес совершил переход от организации предприятия, от технических процессов к калькуляции и бухгалтерии. «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. Кальмес, в противовес Ляйтнеру, констатировал существование третьего вида калькуляций — серийной, которая является частным случаем калькуляции валовой. Серия — это выпускаемые партии, размеры которых устанавливаются производственными отделами.

Провозглашая объектом учета «хозяйственную деятельность предприятия в целом» [там же, 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. Деление признавалось объективным, но на самом деле носило субъективный характер. Хозяин сам объявлял, что он считал основным, что побочным, вспомогательным. Далее выделялись расходы коммерческого отдела, их не включали в себестоимость. Общие расходы являлись частью себестоимости основной продукции.

Кальмес всю продукцию производства делил на три части: основная (главная), побочная и отбросы. «Различие между главным и побочным продуктом, — писал Кальмес, — не определяется всегда лишь природой продукта, а целью производства» [Кальмес, 1926(б), с. 355]. При этом «под побочным продуктом следует понимать предмет, возникающий при обработке какого-либо материала», «под отбросами мы понимаем материал, который получается в процессе производства» [там же, с. 354]. Издержки вспомогательных

---

* Калькуляция, писал Кальмес, это учет затрат и результатов хозяйственного процесса.

** Первые называются прямыми, вторые — косвенными.

производств распределялись между аналитическими счетами счета Производства 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.

Но еще большую условность в величину себестоимости и искажение ее точности вносили различные взгляды на оценку производственных затрат. Она могла быть равной себестоимости, рыночным или нормальным ценам. В последнем случае на предприятии составляли ценник и в течение длительного времени использовали на одинаковые предметы одни и те же цены*. Различие в способах оценки «приводит нас к заключению, — писал А. Кальмес, — что все три системы калькулирования дают разные калькуляционные эффекты» [Кальмес, 1926(б), с. 211].

Влияние идей А. Кальмеса было огромным, особенно в Германии и дореволюционной России. Р. Я. Вейцман и Н. Г. Филимонов всецело повторяли теорию этого ученого, а А. П. Рудановский совершенно оригинально переработал и развил плодотворные идеи Кальмеса, связанные с использованием нормальных (нормативных) учетных цен [Рудановский, 1925(б)]. Утверждение Кальмеса о единстве счета производства и калькуляции стало символом веры почти всех бухгалтеров нашей страны.

В целом теория Кальмеса служила скорее утешением для администраторов, чем барометром, необходимым для принятия управленческих решений. И хотя Кальмес, как казалось его последователям, «убил юридическое направление без всякой надежды на возрождение», тем не менее итальянская мысль жила и через много лет она вновь воскресла.

Из других работ в области теории калькуляции следует выделить книги Рихарда Фишера. Он использовал понятие объективной себестоимости, суть которой сводилась к достижению сопоставимости между затратами частных и акционерных предприятий, при этом он не стремился к получению действительно объективной себестоимости, а хотел распространить принцип акционерной практики на индивидуальные предприятия, хозяева которых должны, по его мнению, учитывать «свою зарплату» и принимать амортизацию, адекватную износу [Фишер, с. 9]. Фишер включал в состав себе-

---

* А. П. Рудановский впоследствии подчеркнет огромное аналитическое значение колебаний между фактической и нормальной (нормативной) себестоимостью [Рудановский, 1925(б)].

стоимости и расходы по сбыту [Фишер, с. 10]. В теории калькуляции он выделял три главные категории: 1) носитель расходов — изделие, 2) виды расходов (материалы, заработная плата и т. д). и, что особенно важно, 3) места издержек (*Kostenstellen*). Это понятие часто встречалось в немецкой литературе [Пенндорф, с. 171—172]. Однако оно было расплывчатым, включало и производственные помещения, и функциональные обязанности (доставку и т. п)., и группы определенных изделий, и заказы, и даже все предприятие как единое место затрат. Все это имело отношение к калькуляции и совсем не связывалось с лицом, ответственным за работу.

Места издержек расходов — это накладные расходы, «произведенные в определенном месте или для определенной цели» [Фишер, с. 39]. *Kostenstellen* нельзя путать с *Responsibility centrs*. Первые относятся к косвенным расходам, вторые ликвидируют их, первые идут от объекта — изделия, вторые — от субъекта — человека.

Иоган Фридрих Шер — самый известный бухгалтер. К концу XIX в. в большинстве стран Европы бухгалтеры пришли к выводу, что обрели, наконец, самую законченную и совершенную науку. Большинство из них свято верило, что Шер (1846—1924) сказал в ней последнее слово. Швейцарский ученый утверждал, что бухгалтерия есть *историография* (история) *хозяйственной жизни*, изложенная по законам систематизации*. Он считал, что «предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты» [Шерр, с. 4], а хронологический и систематический учет следует понимать как хронологническую и прагматическую историографию, фиксирующую движение вещных (телесных) и юридических (бестелесных) благ [там же, с. 20]. Бухгалтер — летописец хозяйственной жизни, он пользуется математическим методом, и поэтому учет «... есть отрасль прикладной математики» [там же, с. 9]. Бухгалтер пользуется главным образом денежным измерителем, натуральный — играет вспомогательную роль. «Цель учета... состоит в двойном выводе чистого имущества» [там же, с. 40], т. е. не

И. Ф. Шер

* Шер строго различал науку (*Buchhaltung*) и практику (*Buchführung*) учета. Главную свою работу он посвятил науке.

выявление результатов хозяйственной деятельности, а расчет капитала, не динамика, а статика. Отсюда вывод: «Сущность каждого счета выражается не в обороте, а в его сальдо» [Шерр, с. 74].

В основу учета в отличие от предшествующих авторов Шер кладет не счета, а баланс, строит изложение не от частного к общему, а наоборот. В основе баланса лежит уравнение капитала, а сам баланс понимается как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала. Поэтому теорию учета Шера часто называют балансовой. Шер использует несколько уравнений капитала

$$А - П = К \qquad (1)$$

(актив — пассив = капитал).

Это важнейшее уравнение получило название постулата Шера:

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

Впоследствии Ляйтнер отметит, что в левой части подчеркивается косвенное исчисление величины собственных средств (актив минус кредиторская задолженность), в правой — прямое определение этой величины.

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

$$А - П = К + Пр - У; \qquad (2)$$

$$А - П - К = Пр - У, \qquad (3)$$

где *Пр* — прибыль; *У* — убыток.*

Уравнение (2) повторяет уравнение (1); бухгалтерское их различие состоит в том, что в первом случае финансовые результаты отражаются на счете Капитала, а во втором — на счете Убытков и прибылей. 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» [Шерр, с. 258]. С его точки зрения, транспортные расходы это не расходы, а производительные затраты, они увеличивают себестоимость, но не сумму издержек или убытков. При хорошей постановке учета (в идеале) *У*=0. В связи с этим Шер писал: «Чем более бухгалтерия совершенствуется и стремится совпасть с калькуляцией, тем меньше становится в бухгалтерии убыточных статей» [там же, с. 261]**.

---

* Шер широко использовал в своих работах алгебраические формулы, что часто вызывало нападки со стороны коллег. «Жестоко ошибаются те специалисты, — писал Крайбиг, — которые придерживаются алгебраических формул, лежащих в основе двойной бухгалтерии, думая достичь чего-либо в деле научного развития этой дисциплины» [Вестник счетоводства, 1925, № 3-4, с. 17].

** Это так называемая материально-финансовая доктрина. Ей противостояла финансово-материальная доктрина, когда все расходы, например по приобретению товаров, трактуются как убытки. Согласно первому взгляду оплата приобретенных товаров относится на счет Товаров, согласно второму следует дебетовать счет Издержек обращения.

В основе баланса лежит постулат Шера, представляющий сущность предприятия. Однако в отчетной форме он выступает в виде балансового уравнения:

$$А = К + П. \quad (4)$$

Уравнение (4) формирует начальный баланс:

$$А + У = К + П + Пр. \quad (5)$$

Уравнение (5) формирует последующий баланс. Взаимосвязь между постулатом Шера и балансовым уравнением описывается так: «Форма (баланса — Я. С.) строится на балансовом уравнении для открытия счетов, а сущность — на уравнении капитальном. Лишь при заключительном балансе формальное балансовое уравнение преобразуется в капитальное уравнение» [Шерр, с. 179]*.

Итак, за основу учета Шер брал баланс. «Баланс начинательный и баланс заключительный, — писал он,— составляют альфу и омегу всякого счетоводства» [там же, с. 99]. Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им. Однако, давая общее определение, Шер имел в виду только определенный баланс. «Баланс, — писал он,— представляет собою равенство между активом и пассивом, построенное в форме счетов в заключительный день операционного периода» [там же, с. 175]. Вместе с тем он оговаривал, что «всякая бухгалтерия, которая не опирается на вступительный баланс, несовершенна и не соответствует хозяйственным и юридическим требованиям» [там же, с. 169]. Кроме того, дается определение промежуточного баланса, «который составляется для какого-нибудь момента, содержащегося между началом и концом операционного года» [там же, с. 339]. При построении актива предлагалась группировка в порядке убывающей ликвидности [там же, с. 302, 304]. В пассиве группировка начиналась с собственных и заемных средств и заканчивалась сальдо прибылей [там же, с. 303, 305].

На современников самое большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету. Впервые такой подход был изложен Шером в 1890 г.

Переход к балансовой теории был совершен: в России — Н. С. Лунским в 1909 г., в Швейцарии — Г. Бидерманном в 1911 г., в Нидерландах — Ф. Венном в 1911 г. и в Германии — А. Кальмесом в 1912 г. Несколько позже последний писал: «Этот принцип состоит в том, что в противоположность обычному представлению баланса как конечного члена бухгалтерии здесь, наоборот, баланс образует точку отправления — теория счетов, а с ними и

---

* Шер не был оригинальным в построении приведенных уравнений. Уравнение (1) можно найти и у его предшественников и последователей (Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Ф.В. Кронхейльм, Г. Курцбауэр, Г.Д. Аугшпург, Ф. Гюгли, Р.П. Коффи, Д.Л. Крипп, Д'Росси, Ф. Беста, Э. Пизани, Ж.Б. де Ланэ, П. Самуэльсон, Э.А. Мудров). Уравнение (4) — у Ж.Б. Дюмарше, К. Понайотопуло, Ф. Ляйтнера, В. Ле Кутра, Ч.Э. Шпруга. Разновидностью последнего уравнения можно считать объединение правой части одним символом — Ж. Г. Курсель-Сенель, М. Берлинер, Р. Делапорт, Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев.

бухгалтерии выведены из баланса. Каждый счет объясняется посредством места и эффекта соответствующей статьи баланса» [Цит.: Шерр, с. 522]. Все, кто потом учился бухгалтерии, изучали ее по канонам балансовой теории. Она предполагала, что каждый счет является элементом баланса. Система счетов должна быть выведена из идеального баланса. Уравнение баланса диктует правила двойной записи, основанные на прямо противоположном характере дебета и кредита в активных и пассивных счетах. Отсюда и название теории — *два ряда счетов*. Поскольку баланс строится на уравнении: $A - П = К$, 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*.

Существенным здесь было учение о смешанных счетах, выдвинутое Шером еще в 1890 г. и тогда же подвергнутое резкой критике Ф. Гюгли. Под смешанными счетами Шер понимал инвентарные счета, на которых отражались и результаты хозяйственных операций, например, счет Товаров становится результатным в том случае, когда дебетовая сторона ведется в текущих ценах, а кредитовая — в продажных. Более правильно назвать смешанным счетом такой счет, в котором число оценок больше одной**.

Признавая недостатки смешанных счетов, Шер считал их «неизбежным злом» [там же с. 83]. Поэтому все хозяйственные операции Шер делил на *меновые*, *результатные* и *смешанные*.

Помимо балансовых счетов, которые отражают как экономические (хозяйственные), так и юридические операции, Шер использовал внебалансовые счета, которые он называл *вводными*. Все эти счета носят чисто 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» [там же, с. 141]. Далее,

---

* Один из последователей Шера Радован Калуджерчич (Белград, 1929 г.) в дидактических целях выделил три вида дебетования и три вида кредитования счетов. Счет дебетуется в результате: а) мены (поступления), б) выдачи третьему лицу и в) утери ценностей (расходы). В первом и во втором случае дебетуется тот, кто получил; в третьем не дебетуется тот, кто получил, вместо него дебетуется тот, кто отдал. Счет кредитуется в результате: а) мены (отпуск), б) получения от третьего лица, в) увеличения ценностей (доходы). В первом и втором случаях кредитуется тот, кто отдал; в третьем — тот, кто отдал, не кредитуется, вместо него кредитуется тот, кто получил. Таким образом, три случая, создавая два типа операций, обусловливают два ряда счетов. Первый ряд составляют имущественные счета, второй — главные. [Jezdimirovič, с.173].

** В литературе того времени смешанными счетами часто называли счета активно-пассивные. В 1865 г. чешский ученый Г.Готтшальк ввел деление счетов в зависимости от их сальдо на активные, пассивные и смешанные. К последним относятся счета, «которые дают два сальдо, из коих одно выражает наличность или запас, а другое — убыток или прибыль» [Цит.: Шерр, с.525]. Несколько иную трактовку дал Сиверс. Он также считал, что смешанные счета «в зависимости от оказавшегося сальдо показываются то в активе, то в пассиве баланса» [Сиверс, 1898, с.138].

развивая юридическую трактовку баланса, автор прямо пишет, что «к активу относятся лишь те хозяйственные блага, право собственности на которые перешло к хозяйствующему субъекту» [Шерр, с. 178]. Таким образом, вместо трактовки ценностей, помещенных в активе, как владения, вводится их трактовка как собственности*. Так стали сознательно использовать вводные внебалансовые счета. Причем в части учета обязательств по договорам Шер даже полагал, что «юридически действительно заключенные сделки бухгалтерски было бы возможно заносить в книги посредством применения вводных счетов и проводить через систематические торговые книги (журнал и Главная) вплоть до баланса» [там же, с. 142]. Тем не менее автор рекомендует забалансовый учет этих обязательств, так как отражение их на балансе «... слишком усложнило бы ведение книг и значительно удорожило бы его» [там же, с. 142]. Таким образом, трактуя права и обязательства, вытекающие из договоров как юридические ценности, Шер допускал их включение в баланс, но практически не использовал эту возможность из-за большой, как он полагал, трудоемкости такого решения. Однако он допускал создание в балансе резерва на покрытие возможных убытков, вытекающих из договорных обязательств.

Шеру принадлежит и перечень требований, предъявляемых им к правильно построенной системе счетов: 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 прослеживать 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» [Шерр, с. 84—86].

Надо заметить, что для построения плана счетов необходимы два момента: 1) четкая формулировка цели и 2) правила группировки, сформулированные статистикой на основе классификационных принципов дедуктивной и индуктивной логики. Поэтому первый и шестой принципы Шера без учета конкретной цели не имеют никакого смысла, второй принцип, в сущности, характеризует цель, восполняя недостаток первого принципа; третий и четвертый принципы составляют сущность бухгалтерской классификации, но юридические и экономические принципы должны быть параллельны друг другу, должны «накладываться один на другой», т. е.

* Оба толкования недостаточны. Если в основу юридической интерпретации актива положить право собственности, то из баланса выпадают ценности, взятые в аренду и принятые на ответственное хранение, если право владения, то выпадает вся дебиторская задолженность.

нужна не одна классификация с учетом юридических и экономических требований, а две самостоятельные, но взаимосвязанные классификации; пятый принцип абсолютно верен, важен и заимствован из логисмографии Чербони. При этом Шер последовательно отстаивает и принцип дедуктивной записи: сначала фиксация выполняется в журнале, потом в Главной, затем во вспомогательных книгах [Шерр, с. 86].

Шеру принадлежит также большая заслуга по увязке счетов с практикой организации и функционирования бухгалтерских аппаратов. Он вовремя напомнил своим современникам, что «бухгалтерия есть и остается на службе хозяйственной деятельности; она, следовательно, подчинена последней» [там же, с. 162]. Вместе с тем это и не просто придаток, «гиря на ногах скорохода-хозяйственника», «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 [там же, с. 102—103].

План счетов, вытекающий из баланса, составляет основу хозяйственного управления: «Бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в настоящем и надежным консультантом относительно будущего всякого хозяйственного предприятия» [там же, с. 396]. Чтобы выполнить эту роль, учет должен быть чуть лучше, чем он был в реальной жизни. Прежде всего необходимо было строго соблюдать правило *«а'жура»*, т. е. регистрировать документы в день их поступления [там же, с. 144—145]. Однако Шер не формулирует правило *лага*, суть дела заключается не столько в «а' журе», эта проблема техники, да и то во времена Шера неразрешимая, а в том, что для хозяйства решающее значение имеет не момент поступления документа в бухгалтерию и даже не момент составления этого документа, а момент возникновения факта хозяйственной жизни.

Гораздо важнее другое требование Шера, связанное с тем, что счетоводство должно позволить «...приблизительно устанавливать в любое время, а не только периодически, полученную к данному моменту прибыль и оказавшийся убыток» [там же, с. 45]. Это требование станет отправным для лучших учеников Шера, который поставил их перед дилеммой: или добиваться точности в учете и тогда позднее получать отчетные данные; или добиваться скорейшего получения отчетных данных в ущерб их точности; при этом, чем точнее информация, тем больше ее лаг, а чем меньше лаг, тем больше приблизительность отчетных данных.

Много внимания уделял Шер и вопросам калькуляции, рассматривая ее как важнейшую составную часть бухгалтерии. В этой области им было сформулировано несколько правил, которые получили всеобщее признание: 1) необходимо строгое разграничение между производственными и сбытовыми

издержками, первые включаются в полуфабрикаты и готовые изделия, вторые — только в реализованную продукцию; 2) все калькуляции делятся на предварительные, фактические и последующие (это напоминает три вида контроля по Бесту); 3) чем выше доля прямых расходов, тем точнее калькуляция; 4) непрямые (косвенные) расходы должны распределяться пропорционально заранее выбранной базе. Шер признавал, что распределение придает конечной калькуляции приблизительный характер, однако считал, подобно Кальмесу, что эту приблизительность можно свести к минимуму путем выбора для каждого вида расходов специальной базы [Шерр, с. 407—413]. Много десятилетий такой подход был определяющим. Но общепризнанность не мешала ему быть ошибочным. Издержки должны отражаться там, где они возникают. Всякое перераспределение расходов носит субъективный характер и не приносит в хозяйство новой информации. Шер обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем: 1) однопродуктовые однопередельные, 2) однопродуктовые многопередельные и 3) производства с параллельным циклом и последующей сборкой. Каждый из этих типов по-своему реагирует на девять правил калькуляции [Вестник счетоводства, т. II, с. 38]: 1) калькуляция производственная должна быть отделена от калькуляции торговой (в первой расходы складываются, во второй вычитаются из доходов); 2) в торговой калькуляции используются цены, установленные калькуляцией производственной; 3) предварительная (плановая) калькуляция контролируется последующей бухгалтерской калькуляцией; 4) затраты последующего передела включают затраты всех предшествующих переделов (ни один производственный участок, цех и другие подразделения не могут иметь прибыли); 5) расходы делятся на прямые и косвенные, чем выше доля первых, тем точнее значение себестоимости; 6) чем короче отчетный период, тем точнее значение себестоимости, точность себестоимости диктует необходимость ежемесячной калькуляции; 7) ежемесячная калькуляция требует составления ежемесячных балансов; 8) нельзя распределять косвенные расходы пропорционально одной отдельно взятой базе; 9) каждый вид косвенных расходов должен распределяться пропорционально только соответствующей базе [Вестник счетоводства, т. II, с. 43—46].

Одним из первых Шер ввел в учет анализ. Самой большой его заслугой был расчет 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 счету стороны.*

Эта трактовка методики исчисления оборачиваемости является господствующей до сих пор. Ему же принадлежит 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.

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 «поля ошибки» во времени и указывал, что сужение этого «поля» автоматически приводит к сокращению технических ошибок.

Основным моментом в реальности баланса он считал оценку. В целом он был за оценку по текущим ценам, однако из осторожности и из чувства уважения к законам 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 оценка, а также создание многочисленных резервов приводили к образованию скрытых источников, что в известных пределах, как следствие балансовой политики, Шер одобряет. 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 извращения баланса, к которым относил: 1) соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием, 2) неправильное начисление амортизационных сумм, 3) включение фиктивных дебиторов и кредиторов, 4) манипуляции с переоценкой материальных ценностей, 5) создание фиктивных фондов и резервов [Шерр, с. 455—505].

Большим достоинством идей, развиваемых Шером, было то, что он не связывал подобно Чербони и Пизани свое учение с определенной формой счетоводства. Хотя и в этой области, он, склонный к позитивизму, дал некоторые предложения. Позитивизм Шера наиболее полно выразился в его *трехсчетной* форме, суть которой заключена в журнале хронологической регистрации с выделением трех граф, трех счетов: *чистый*, *смешанный* и *капитала*. Если по этим счетам вывести сальдо, то сумма дебетовых сальдо двух первых счетов равна кредитовому сальдо счета капитала [там же, с. 553]. Однако такая трактовка формальна и недостаточно ценна в теоретическом отношении. Более интересной была *одножурнальная* форма Шера, предусматривающая простую хронологическую регистрацию хозяйственных оборотов с выделением сальдо по модификациям, т. е. предусматривается выведение после каждой операции сальдо счета Убытков и прибылей [там же, с. 534]. Шер был первым крупным бухгалтером, применившим в 1911 г. карточки в учете [там же, с. 149—152]*.

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 прираще-

---

* В том же 1911 г. на Конгрессе в Шарлеруа (Бельгия) Эвменио Родригес де Вэленсуэло сделал доклад об имеющемся опыте и путях применения карточек в учете. Однако Конгресс оценил эту систему скорее как остроумную, чем рациональную [Коммерческое образование, 1912, с. 418].

ния или убыли ценностей актива и пассива, а затем и при помощи счетов Прибыли и убытка» [Шерр, с. 440] (повторяются требования постулата Пизани); 3) помощи предприятию путем: составления сметы, контроля выполнения операций, разработки плана работы; 4) критической оценки хозяйственной деятельности предприятия [там же, с. 448—449]. Существенно, что анализ рассматривается как составная органическая часть бухгалтерии. Шером был положен предел учетному самомнению и разгулу бухгалтерского самовластья. Именно он сформулировал экономические границы счетоводства, которые «...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» [там же, 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 данных. Экономическая граница счетоводства должна «пролегать в умах всех бухгалтеров», и каждое предложение по расширению учетных данных должно соизмеряться с этой границей. Перешагнув границу, бухгалтер перестает быть экономистом и становится вольным или невольным расхитителем.

Взгляды Шера, особенно его трактовку двойной записи, критиковали. Ф. Гюгли обвинял его в плагиате, Л. И. Гомберг считал ее противоречивой: нельзя дебет и кредит объяснять двумя взаимоисключающими способами, и уже в наше время М. Ездимирович также считал, что называть двойную бухгалтерию двойной за два ряда счетов, а не за двойную запись абсурдно [Jezdimiroviè, с. 97]. Однако самым большим недостатком балансовой теории было то, что она не могла объяснить все операции, затрагивающие счета расчетов, и с большой натяжкой описывала факты, отражаемые на результатных счетах.

Оценивая роль Шера, мы можем сказать, что были люди умнее, образованнее, лучше, глубже, но не было влиятельнее; первая половина XX в.— время Шера.

Учет в сельском хозяйстве. Идеи двойной бухгалтерии к середине XIX в. оказались весьма близкими прусским помещикам. «Ведение хорошего счетоводства и именно двойного, — писал известный экономист Вильгельм Рошер (1817—1894), — способно произвести такой же прогресс в практической области сельского хозяйства, как если бы все хозяева, через изучение химии и физиологии, достигли полного понимания технической стороны своего производства». [Дитякин, с. 5]. Однако, как и везде, в Германии находились люди, сомневавшиеся в эффективности двойной бухгалтерии в сельском хозяйстве. Например, Дрекслер видел причину в принципиальной невозможности дать сколько-нибудь удовлетворительную оценку продукции сельскохозяйственного производства [там же, с. 74—75], а Флейшман писал, что использование двойной бухгалтерии имеет, вообще, только очень относительное значение, а при известных обстоятельствах даже вредно, ибо может привести к совершенно парадоксальным результатам и породить только

путаницу [Флейшман, с. 416]. Действительно, если при простой бухгалтерии учет продукции велся в натуральном измерении, то с переходом на двойную необходимо вводить денежный измеритель. Последний носит искусственный, надуманный, характер, так как значительная часть продукции вообще не продается, а потребляется в своем хозяйстве, то же, что предназначено для продажи, до тех пор, пока не будет продано, не может быть и оценено в деньгах.

Сторонников насаждения двойной бухгалтерии это не смущало, но уже то, что каждый из них предлагал свой вариант и решительно осуждал подход коллег, ставило под сомнение конечные результаты работы. Условность оценки легче всего показать на примере навоза. Одни (Поль и др.) настаивали на оценке по рыночным ценам фосфорной кислоты, калия и азота, поскольку навоз содержит именно эти полезные вещества, однако в этом случае животноводство становится прибыльным, а земледелие — убыточным; другие, например, Э. Лаур, считали возможным перевезти навоз в «удобрительную силу торфа» [Цит.: Дитякин, с. 68], что объяснялось условностью и недостатком первого направления; третьи (Гольц, Тэер, у нас этот взгляд развивал Людоговский) хотели оценивать навоз по цене приращения продуктов, полученных благодаря его использованию в качестве удобрения. Это фантастический план, так как неясны способы оценки продуктов земледелия и неясно, как оценивать прирост продукции на различных почвах; четвертые, начитавшись политэкономических книг и считая, что навоз вообще ничего не стоит, хотели оценивать его по стоимости вывоза в поле, но при этом возникла трудная задача по исчислению транспортных расходов; пятые (Ламбль и др.) шли еще дальше, говоря, что навоз — «дар природы» и, как воздух и вода, ничего не стоит. Это удорожало себестоимость продуктов животноводства и удешевляло себестоимость продукции земледелия, кроме того, возникал вопрос о взыскании сумм с тех, кто разворовывал навоз; шестые (К. А. Вернер и др.) искали компромисса между предыдущей концепцией и идеей затрат, они настаивали на оценке по стоимости подстилки — соломы, но тут же выдвигалось возражение: «способ этот не является правильным, так как при оценке не принимается во внимание та часть навоза, которая получается в виде жидких экскрементов» [Дитякин, с. 73]; седьмые пытались оценить навоз по стоимости непереваренных частей пищи (белки, жиры и углеводы), но и в этом случае возникали трудности первого и второго направлений; восьмые настаивали на оценке его по ценам топлива (дров, угля, нефти), но это имело смысл только в том случае, когда навоз использовался не для удобрения, а как топливо, на практике если часть навоза и шла на топливо, всегда какая-то часть шла и на удобрения.

Итак, имелось восемь взглядов только на оценку навоза, но ведь аналогичные вопросы встают и при оценке всех видов продукции. И все они ограничены только фантазией бухгалтеров, основанной на тезисе: «тьмы низких истин нам дороже нас возвышающий обман» (А. С. Пушкин). И обман калькуляции в конечном счете победил. Здесь возобладала школа Кальмеса и то была уже не тенденция, а догма.

Анализ хозяйственной деятельности и анализ баланса. Большим достижением немецкой школы был переход от идей, связанных с конструированием и трактовкой баланса, к его анализу. В попытках углубить изучение баланса выделим три направления: первое, наиболее плодотворное, вылилось в создание экономического анализа (Шер, Штерн, Ляйтнер, Герстнер и др.), второе развивало анализ юридический и привело к созданию бухгалтерской ревизии (Байгель, Рёмер, Порциг и др.), третье популяризировало знания о балансе среди акционеров (Брозиус, Губер, Шенвандт и др.).

Наиболее интересным было первое направление. Здесь необходимо отметить распространенные взгляды, согласно которым следует различать рентабельность субъективную и хозяйственную. Первая определяется отношением дивиденда к себестоимости приобретенной акции, а вторая обычно находится как отношение прибыли предприятия к его собственным средствам. Последнее утверждение Герстнер подверг убедительной критике: 1) прибыль, полученная за год, не может относиться целиком к финансовому результату, так как ее часть уже вошла в первые месяцы отчетного года в состав капитала и, следовательно, повлияла на общегодовую сумму прибыли (это обстоятельство было также отмечено Никлишем); 2) прибыль получают не только на свой, но и на привлеченный капитал*. Следовательно, рентабельность должна определяться на весь капитал, используемый на предприятии.

Огромен вклад Герстнера в выявлении серии аналитических характеристик баланса. Он сформулировал пять правил для оценки пассива, пять правил для оценки актива и одно для оценки взаимосвязи пассива и актива:

чем выше сумма резервов по сравнению с уставным капиталом, тем прочнее финансовое положение;

чем меньше сумма вексельных обязательств какого-либо предприятия, тем лучше его финансовое положение;

чем выше сумма обеспеченных долгов по отношению к необеспеченным, тем ниже потенциальный кредит данного предприятия**;

краткосрочные и долгосрочные обязательства должны находиться между собой в известном нормальном отношении, соответствующем виду предприятия и размеру наличного покрытия;

чем меньше сумма заемных средств по отношению к собственным, тем прочнее и надежнее финансовое положение предприятия. (Минимальный предел составляет полное отсутствие заемных средств, максимальный — приблизительное равенство заемных и собственных средств.);

чем больше сумма капитала вложена в оборотные средства в сравнении с основными, тем выше стоит предприятие в смысле ведения хозяйства, но масштаб соотношения этих двух величин зависит от вида предприятия;

чем выше сумма быстро оборачивающихся недолгосрочных, легко реализуемых статей актива сравнительно с суммой длительно оборачивающихся,

---

* «Именно чужие капиталы, — писал Никлиш,— доставляют оборотные производственные средства и прямо являются предпосылкой успеха» [Цит.: Герстнер, 1926(а), с. 221].

** Так указано в русском переводе [См.: Герстнер, 1926(а), с. 273].

трудно реализуемых статей, тем благоприятнее в хозяйственном отношении впечатление, производимое балансом. Максимальный и минимальный пределы отношения этих сумм зависят от отрасли предприятия;

солидное предприятие должно избегать помещения своих средств во временно, может быть, и выгодные, но ненадежные виды имущества;

шансы получения прибыли на капитал, вложенный в оборотные средства, больше шансов на прибыль с основного имущества. Как в том, так и в другом случае шансы эти поднимаются вместе с увеличением риска. Чем больше шансов на прибыль представляет отдельная статья актива, тем больше и риск потери;

положение предприятия в финансовом отношении тем надежнее, чем выше ликвидность его актива. Степень ликвидности увеличивается с увеличением доступных, подвижных оборотных средств сравнительно с основным имуществом; она должна сообразовываться со срочностью обязательств;

обе группы актива (основные и оборотные средства) должны быть обратно пропорциональны обеим категориям пассива (собственным и заемным средствам), т. е. чем больше заемных средств у предприятия, тем настоятельнее необходимость в наличии ликвидных средств. Сюда можно отнести также правило Принцгорна, согласно которому «*использованный кредит должен быть равен оказанному*» [Герстнер, 1926(а), с. 202].

Ревизия. По примеру английских аудиторов 14 августа 1884 г. в Германии возникает институт бухгалтеров-ревизоров*. (Подобные институты не без влияния немецкой традиции были организованы в Христиании (Осло), Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсингфорсе.) Институт существовал на средства банков и отражал интересы крупного финансового капитала. Бухгалтера-ревизора называли *трейгендер*. Об этих людях с симпатией писал Герстнер: «Трейгендер не только представитель в юридическом смысле, но и доверенное лицо, друг, советчик, помощник, короче — правая рука, верная рука, которая для нас работает там, где мы сами поручаем или где условия места, времени, личные, хозяйственные, материальные нам мешают самим сделать все и где нам необходимо третье лицо, именно трейгендер» [Николаев, 1914, с. 283]. Столь же благожелательные отзывы о людях этой професси дал и Шер. Напротив, Р. Штерн, и особенно Р. Байгель, разоблачали деятельность института как малоэффективную, дорогую и крайне пристрастную, выполняемую в интересах крупных банков.

Независимо от оценок современников институт ревизоров способствовал выработке и совершенствованию определенных способов проведения документальных ревизий, формулированию требований к лицам новой профессии: «Ревизор должен избегать всего того, что производит впечатление, как будто его мнение и система единственно правильны; он не должен превращать мелкие ошибки в государственные преступления, если в общем в работе была проявлена требуемая тщательность и добросовестность; он должен спокойно

---

* Националистическая тенденция относила возникновение профессии к XVIII в. (Рёмер) и даже ко времени Ганзы (Зейгель, Земер).

выслушать взгляды и мнения других, даже если они противоречат его собственному мнению, так как не всегда бывает, что вычитанное и изобретенное в кабинетах или одобренное на других предприятиях может считаться необходимым и правильным для введения в собственном предприятии. Не всегда благополучие предприятия и гарантия его правильного ведения зависят от составления и применения новых формуляров» [Порциг, с. 78].

В Германии с 1908 г. при Лейпцигской Высшей Коммерческой школе была начата специальная подготовка бухгалтеров-ревизоров. На отделение принимались только лица, имеющие высшее экономическое образование и опыт бухгалтерской работы. Срок обучения — год [Коммерческое образование, т. I, с. 125].

Организация бухгалтерского учета. Организация учетного аппарата (особенно в промышленности) сводилась к трем типам: 1) фабричная бухгалтерия является неотъемлемой составной частью общей бухгалтерии, здесь нет противопоставления фабричной и торговой бухгалтерии в рамках одного промышленного предприятия; 2) фабричная бухгалтерия представлена вспомогательными книгами (аналитический учет) — такой подход описывал Кальмес; 3) фабричная и торговая бухгалтерия представлены двумя самостоятельными циклами синтетических и аналитических счетов, фабричная бухгалтерия включает счета, отражающие движение средств внутри предприятия, торговая — счета, связывающие предприятие с внешним миром. В каждом цикле имеются счета-дублеры, позволяющие перейти от одного замкнутого учетного цикла к другому [Вестник счетоводства, т. IV, с. 10].

В целом для немецких бухгалтеров было характерно положительное отношение к централизованному учету. Однако Иозеф Нертинг настаивал на обязательном децентрализованном учете отделений и филиалов, каждый из которых должен был, по его мнению, непременно выделяться на отдельный баланс. Последний нужен для выявления прибыли, а это необходимо для уклонения от налогообложения. (Одни филиалы искусственно превращались в убыточные, а другие, в тех землях Германии, где особенно низки ставки подоходного (промыслового) налога, в прибыльные.) [Вестник счетоводства, т. II, с. 43]. Нертинг считал целесообразным обязательное составление месячных оборотных ведомостей (проверка правильности разноски), месячных балансов (выявление финансового результата), называемых промежуточными. В это же время начался поиск совершенствования учетной процедуры. Так, Ф. Фреге писал и об использовании механических аппаратов [Счетоводство, 1894, с. 284], о том, что вследствие роста объемов хозяйственной деятельности уже нельзя записывать в Главную книгу все хозяйственные операции (это не так, ибо можно было пользоваться и пользовались мемориальными ордерами), а надо было использовать принцип накапливания итогов. Он же считал, что бухгалтерия должна вести записи а'жур (день в день, т. е. каждый факт хозяйственной жизни должен быть зарегистрирован в тот день, когда он возник) и «без затруднения давать конечные и общие выводы» [там же, с. 285]. Ему вторил австриец Т. Драпала, провозглашавший бухгалтерский лозунг: «Наглядность, ясность и точность записей!» [Счетоводство, 1895, с. 294].

Из технических средств получают распространение свободные листы, примерно в то же время завоевывают признание и карточки.

Развитие акционерных обществ и их концентрация поставили вопросы о бухгалтерском отражении слияния предприятий (фузии). Одним из первых описал учетную технику этого явления К. Штейнер.

Нормирование бухгалтерского труда в Германии предполагало от 3 до 5 счетных работников на 1500 рабочих [Пенндорф, с. 175].

Позитивизм в учете: англоязычный мир

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]. Это цитата предвосхищала многие идеи английских позитивистов — Г. Спенсера (1820—1903) и Д. С. Милля (1806—1873). Первый оказал влияние на Бесту, второй — на Пизани. Это отразилось на выработке определенных бухгалтерских концепций. Взгляды столпов позитивизма на родине выразились в игнорировании научных основ бухгалтерии и в желании выработать определенные, как правило, сугубо практические приемы работы.

Авторы, писавшие о бухгалтерии, не столько думали, даже из авторского самолюбия, разработать какую-то концепцию и предложить новый эффективный прием, сколько были заняты описанием целесообразных, с их точки зрения, достижений практики. Они писали книги подобно старым средневековым монахам, составителям хроник — не изобретали, а описывали, не предлагали, а излагали. Это о них скажет несколько позже Ч. Гаррисон: «Обозревателем счетной литературы очень скоро овладевает легкая скука, своего рода чувство пресыщенности. Книга за книгой — и все это — один и тот же давний знакомец, лишь в разных костюмах» [Гаррисон, 1931 с. 43].

Практика бухгалтерского учета и ее организационные принципы. 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 серия регистров и они, с соблюдением а'жура, должны фиксировать все факты хозяйственной жизни. Здесь, употребляя последующую терминологию, учет становится орудием оперативного управления.

3. *Конкуренция в контроле.* М. Киркман писал, что «это ключ или принцип, лежащий в основе счетоводства. Умение им пользоваться составляет мерило деловой способности счетовода». Киркман так формулировал этот постулат:

> *«Всякое показание должно быть сличено с соответственным показанием из другого, совершенно самостоятельного источника»* [Счетоводство, 1889, с. 20]. (Этот принцип иначе называется *коллацией.*)

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 свои 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. *Психологический климат.* Имеется в виду прежде всего недоверие к сотрудникам. Администратор исходит из идеи «первородного греха» — изначальной порочности людей, и, следовательно, 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 принципах практически и строилась организация бухгалтерского учета. Ответственность за его постановку, за оперативность ведения нес не бухгалтер, а сам управляющий. Бухгалтер «не вправе, без согласия правления, вводить какие-либо изменения в существующей системе счетоводства» [Счетоводство, 1901, с. 29]. При согласовании с правлением допускались любые не только организационные, методические, но методологические изменения в системе учета.

Текущий учет сосредоточивался в книгах (регистрах), ведущихся различными администраторами. Например, при поступлении материалов на склад заведующим сверялась накладная с книгой заказов; бухгалтерией — счет с книгой заказов. Далее заведующий составлял приемный акт и накладную вместе с актом направлял в бухгалтерию для начисления оплаты поставщику и регистрации в журнале купленных материалов. На забракованные при количественной приемке материалы составлялась ведомость непринятых материалов; материалы, забракованные при последующей качественной приемке и уже оплаченные, также записывали в ведомость, на основе которой бухгалтерией направлялся счет поставщику.

Материалы списывались на производство или по требованиям цехов, или по нарядам рабочих. Возврат материалов из производства и переброска материалов со склада на склад оформлялись переводной ведомостью.

Большое внимание уделялось учету тары. Для нее открывался специальный счет, а заведующий должен был наносить на каждую единицу хранения краской особый номер, заменяющий ее маркировку.

На усмотрение заведующего складом оставлялся вопрос о ведении им сортового или партионного учета материалов, зато в бухгалтерии на основе журнала купленных материалов и расходных документов велась книга материалов, в которой на каждое наименование открывался отдельный аналитический счет. Однако, дабы избежать значительного числа отдельных счетов, их открывали только для материалов особенно ценных или имеющих значительный оборот. «Но в то же время те материалы, которые будут внесены в книгу, должны в точности соответствовать наличности их на складе» [Счетоводство, 1902, с. 185]. Недостача, если она не гасилась материально ответственным лицом, списывалась на счет Реализации, излишек приходовался также с этого счета.

Примерно также был организован учет готовой продукции и ее реализации.

Особенности имел учет расчетов с рабочими и служащими. При найме кого-либо на работу кадровики запрашивали с предыдущего места работы характеристику. После зачисления нанятому выдавали расчетную книжку. Учет выхода на работу контролировался вахтером. Именно он наблюдал за тем, во сколько работники приходили на работу. (Работники должны были или опускать в специальный ящик талоны, или вывешивать жетоны на табельной доске.) Каждый день рабочий получал от мастера наряд с указанием дневного задания. Специальный сотрудник (не мастер) отмечал, когда приступил рабочий к выполнению своего задания и когда его окончил. Работу принимал мастер и проставлял в наряде причитающуюся сумму дневной заработной платы. На сверхурочные работы наряды составлялись на особых бланках. Начисление и выдача заработной платы производились еженедельно. Накануне выплаты все рабочие получали расчетные листки и должны были в течение дня разрешить с бухгалтерией возможные недоразумения. Касса предприятия раскладывала деньги каждому сотруднику в конверт, на котором указывали место работы, фамилию и табельный номер. (Иногда вместо конвертов использовались металлические коробки; рабочие, вынув из них деньги, должны были возвратить эти коробки.) Заработная плата выдавалась в соответствии с табельными номерами, и очень часто (во второй половине XIX в.) рабочие даже не расписывались в платежных ведомостях*.

Рабочие часто подвергались штрафам. В этом случае их заставляли покупать у вахтера специальные штрафные билеты, выручка от продажи которых вносилась в кассу с кредитованием или счета Убытков и прибылей, или Больничного фонда.

Однако в центре внимания находился учет затрат на производство. Затраты делились на коммерческие и производственные. Только вторая группа давала возможность проанализировать эффективность технологических про-

---

* Основная задача администрации заключалась в том, чтобы каждый работник знал только свою заработную плату и ничего не знал о заработной плате своих соработников.

цессов, элиминировав влияние конъюнктурных колебаний. Производственные затраты подразделялись на три группы: прямые, местные (цеховые) и общие; именно эти три группы обусловливали величину себестоимости. «Но имея в виду, что для сметных вычислений и калькуляций требуются разного рода данные, касающиеся издержек на труд, материалы и т. п., а также с целью контроля и сравнения выгодности работ и экономии расходов за разные периоды времени, — необходимо вести счета прямых расходов производства отдельно от расходов сметных и общих» [Счетоводство, 1902, с. 92].

Уделяя достаточное внимание учету затрат и исчислению себестоимости, Д. С. Льюис не без доли скепсиса заявлял: «В настоящее время весь вопрос заключается не в том, во сколько обходится заводу какой-либо фабрикат, а в том, за сколько он может быть продан» [Счетоводство, 1902, с. 93].

Суть текущей бухгалтерской работы заключалась в *коллации* данных об оприходовании материалов в цехи и списании их со складов (в случае возврата материалов — наоборот), а также в списании готовой продукции из основного производства с оприходованием их на складах готовой продукции. Строго контролировались бухгалтерией по встречным данным все прямые расходы, относимые на затраты производства. В конце месяца местные и часть общих расходов списывались на себестоимость, но некоторая доля последних (содержание мастерских, реклама, наем помещений и т. п.) «списывались в конце года на счет Убытков и прибылей как подлежащие погашению из сумм дохода» [Счетоводство, 1902, с. 105].

Для учета основных средств на каждую единицу открывался отдельный счет в специальной книге. В нем записывалось все, что было связано с эксплуатацией данного объекта, капитальные ремонты и амортизационные начисления. Относительно величины последних Льюис подчеркивал, что «нельзя установить какое-либо общее правило, на основании коего можно было бы определить размер ежегодного отчисления на погашение заводского имущества» [там же, с. 254]. Далее он писал, что амортизация должна начисляться за счет прибыли и, конечно, в сумме, лишь приблизительно равной величине износа. Расходы по ремонту основных средств собирались на дебете счетов цеховых и общезаводских расходов. Инструмент раздавался в понедельник, а в субботу подлежал сдаче кладовщику. (Своеобразная еженедельная инвентаризация.)

Ежемесячно «для устранения напрасных потерь и непроизводительных издержек составлялся баланс счетов» [Счетоводство, 1902, с. 250]. Такой баланс был необходим также для контроля движения средств в аналитических книгах и проверки в них разноски. Один раз в месяц составлялся журнал регистрации операций. Но он ничего общего не имел с традиционным журналом итальянской бухгалтерии. Последний был регистром хронологической записи, в нем регистрировались факты хозяйственной жизни по мере их возникновения. Здесь же журнал превратился в опись месячных оборотов счетов Главной книги. Итоги этих оборотов выбирались из аналитических книг и с составлением проводок вносились в журнал. Оттуда эти обороты разносились по счетам Главной книги. Журнал как бы «сшивал»

аналитический учет. Главная книга подытоживала журнал, а баланс в сжатой форме удостоверял результаты хозяйственной деятельности.

Теория учета не отличалась глубиной и не шла ни в какое сравнение с европейскими исследовниями.

В Англии изначально была распространена *персонификация*. В истории учета она прошла три аспекта: 1) олицетворение счета, предполагалось, что счета Товаров, Кассы, Основных средств и т. п. — это как бы живые люди; 2) предположение, что каждый счет — это расшифровка капитала собственника. Например, объем прав инвестора представлен на счете Капитала (Уставного фонда), а счета Товаров, Кассы, Основных средств и т. п. — это только расшифровка — структура вложенного капитала; 3) интерпретация каждого счета как экрана, с помощью которого наблюдают за поведением служащих — агентов предприятия (не товары, а кладовщик, не касса, а кассир, не основные средства, а комендант и т. п.). Этот аспект получил название *персонализации*.

Как мы уже видели, персонификация вызвала критику со стороны видных бухгалтеров, которые считали недостатком то, что Расчетный счет можно трактовать или как счет Денежных средств, или как счет Расчетов. Последней трактовки придерживался в Германии К. Порциг, в Англии К.С. Мост, а у нас А.И. Сумцов.

Большей оригинальностью отличались три автора: Фультон, Фостер, Фолсом.

Джеймс Вильям Фультон (1800) был, очевидно, первым, кто не только оценил значение счета Капитала как центрального в системе счетов, но и разделил все счета на две группы: счет Капитала и все другие счета. Первый счет воплощает цель бухгалтерского учета, все остальные — только средства для достижения поставленной цели. Через счет Капитала раскрываются, по Фультону, отношения между собственником капитала и всеми другими физическими и юридическими лицами. Эта идея была уточнена в В.Ф. Фостером (1838). К счету Капитала он отнес все счета собственника, т. е. результатные, счета фондов и резервов. Еще дальше пошел Э.Г. Фолсом (1875), утверждая, что в основе учета лежит движение стоимостей. Ему принадлежит классификация стоимостей (ценностей), из которой он выводил классификацию счетов [Цит.: Previts].

Стоимость (ценность), положенная в основу классификации счетов, диктовала оценку, а выбор оценки влиял на величину прибыли, подлежащей распределению между собственниками. С распространением акционерных обществ собственники предпочитали наибольшую сумму прибыли и соответственно максимальную величину дивидендов. Однако такой подход подрывал финансовую стабильность предприятия и затрагивал интересы кредиторов. До образования акционерных обществ (середины XIX в.), как показали исследования историков учета (Литтлтон, де Рувер, Ямей), преобладал принцип инвентарной оценки (переоценки ценностей). Наиболее полное теоретическое его обоснование дал в 1883 г. Эрнст Купер, который понимал прибыль как прирост актива ($A_1 - A_0$), после того как его стоимость

получит справедливую и непротиворечащую закону оценку. Итак, прибыль не вытекает из бухгалтерских документов, а трактуется как реальный прирост богатства — собственности предприятия. В 1890 г. Томас Вельтон выдвинул положение, согласно которому оценка прибыли и учитываемых объектов должна вытекать из первичных документов и сохраняться в учете вплоть до реализации (продажи) ценностей, т. е. оценка задается учетом, а не субъективными желаниями тех, кто составляет баланс. Если для Купера статьи баланса показывали реальную стоимость различных видов имущества, обязателств и собственности, то для Вельтона баланс был не чем иным, как описью чисел, извлекаемых из первичных документов.

Позиции Купера и Вельтона станут более понятными, если принять во внимание, что идеи первого отвечали интересам акционеров, а взгляды второго — заинтересованности кредиторов. Заниженная оценка активов приводила к тому, что акционеры, продавая акции, несли убытки, но кредиторы могли быть спокойны, так как фирма имела скрытые резервы, гарантирующие сделанные инвестиции; напротив завышенная оценка позволяла переложить убытки на покупателей акций и поставить под угрозу инвестиции кредиторов. Отсюда вытекает вывод:

прибыль и капитал — величины, демонстрирующие только относительную истину и никогда абсолютную.

Следовательно, они могут быть исчислены только как вероятностные величины.

Этот спор увязывал трактовку источников баланса с методами оценки его статей. Так, если баланс — показатель богатства, то он должен быть преобразованной формой инвентаря и строится на основе инвентаризационной описи, наоборот, если баланс основан на оценке ценностей по себестоимости, то он есть только, как говорили Леоте и Гильбо, «синтез незакрывшихся счетов», т. е. вытекает не из инвентаря, а из Главной книги.

Полемика между Купером и Вельтоном привела к тому, что на первый взгляд сухие схоластические уравнения баланса, созданные в первой половине XIX в. В.Ф. Фостером и во второй — Л. Дикси: $А - П = К$ и $А = К + П$, но интерпретированные с точки зрения психологического климата и интересов лиц, имеющих отношение к фирме, позволили классифицировать разнообразные нарушения, к которым так склонны люди. Поскольку эта склонность наблюдалась довольно часто, по мнению специалистов, необходимо было систематическое проведение комплексных и целевых аудиторских проверок, гарантирующих интересы контрагентов.

Анализ финансовых результатов приводил к анализу парадоксов, изложенных в начале этой главы.

Самый крупный английский ученый того времени Лоуренс Роберт Дикси (1864—1932) обратил внимание на то, что на предприятии может быть безденежная прибыль (или безденежный убыток). Это возможно в результате изменения цен на активы. Если рыночная цена активов возрастает выше учетной, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль и, наоборот,

Л.Р. Дикси

если их рыночная цена падает ниже учетной — возникает безденежный (потенциальный) убыток.

На развитие методологии бухгалтерского учета того времени оказало огромное влияние 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. В результате сложились две группы лиц: одна считала, что все должно определить государство, другая, преобладающая, полагала, что это дело самих бухгалтеров, а не прерогатива государства. Эту позицию разделял Дикси. 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, что стало ясно благодаря работам Ямея, который утверждал, что до XIX в. составление баланса и закрытие результатных счетов не носило систематического характера и проводилось бухгалтером, как правило, в целях контроля правильности разноски записей в Главной книге, а не для исчисления прибыли или убытка. До XIX в. финансовый результат определялся, как правило, вне двойной бухгалтерии, и Ямей подчеркивал, что и в те времена для управления предприятием существовали параллельные бухгалтерскому учету информационные системы. [Цит.: Colasse, с. 6].

И, в сущности, только с середины XIX в. берет начало рассмотрение баланса как средства исчисления прибыли. Этому способствовали исчисление амортизации и введение налога на прибыль.

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. Дело в том, что акционеры требовали дивидендов, а исполнительная дирекция стремилась ограничить их выплаты. В связи с этим в уставы обществ были введены требования непременного начисления амортизации, что, естественно, ограничивало выплаты по дивидендам.

Налог на прибыль разделил бухгалтеров на две школы: одни отождествляли балансовую прибыль с налоговой, другие считали, что это две различные величины. В Англии преобладала вторая точка зрения.

Аудит и его процедуры. Современный аудит был ответом английских бухгалтеров на требования времени: рост железнодорожного строительства, создание страховых компаний, возникновение акционерных обществ*.

Первым идеологом и теоретиком аудита был Дикси, который четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса (1892 г.). А это можно было сделать путем проверки документов и инвентаризации ценностей. Правда, скоро различия между обязанностями администрации и аудитора в части инвентаризации были предопределены судьей Линдлеем по делу Кингстон Коттон Милл: «В обязанности аудитора не входит проведение инвентаризации. Никто не утверждает обратного. Аудитор должен полагаться на других лиц в вопросах, касающихся товарных и прочих запасов» [Adams, с. 242].

Дикси, крупнейший авторитет того времени, видел цели аудита в выявлении: 1) подлогов, 2) случайных ошибок, 3) недостатков в организации учета. Проверка начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц.

В теории и практике аудиторской работы прежде всего необходимо назвать А.Т. Ватсона, который, опираясь на формулы Фостера и Дикси, выделял три вида фальсификации учета**:

$$A - П > Н, \tag{1}$$

т. е. в активе показывается больше средств, чем есть на самом деле,

$$К > Н, \tag{2}$$

т. е. сумма капитала завышена,

$$К < Н, \tag{3}$$

т. е. сумма капитала занижена.

Ситуация (1) означает, что материально ответственные лица совершили хищение, оно могло быть у собственника, у другого материально ответственного лица и у сторонних лиц, например у покупателей. Ватсона интересовал только первый случай.

Ситуация (2) возникает в целях приукрашивания действительного положения (например, желание поднять курс акций).

Ситуация (3) предполагает, что действительное положение лучше отраженного в балансе (например, желание изменить суммы налоговых платежей).

Ситуация (1) называется сокрытием, ситуации (2) и (3) — вуалированием. Вуалирование в учете было подробно рассмотрено Шером [Шерр, с. 455—511],

---

* Иногда ссылаются на последствия Крымской войны как причины формирования аудиторских фирм [Brown].

** Каждый из видов, по Ватсону, обусловлен определенной целью.

фальсификация как более широкое понятие рассматривалась и анализировалась английскими аудиторами*.

Для выявления фальсификации, по Ватсону, необходимы следующие условия: 1) содействие главы фирмы, он в лучшем случае готов разоблачить сокрытие, но почти никогда — вуалирование; 2) четкое представление, с какой целью может быть подвергнут тот или иной счет фальсификации (для аудитора нужна специальная классификация счетов); 3) знание психологии потенциального растратчика, его желания и умение «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу» [Счетоводство, 1889, с. 35]; 4) анализ взаимоотношений сотрудников проверяемого предприятия. Например, если бухгалтер покупает товары в том магазине, в котором он работает, то это неизбежно ставит его «в обязательные отношения» с материально ответственными лицами и, следовательно, на данном предприятии сила бухгалтерского контроля слабеет; 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* можно так 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» [Счетоводство, 1889, с. 102]; 7) небрежность в записях. «Раз этот недостаток укоренился,— писал Э. Мишо,— он влечет за собой распущенность, вызывает бездеятельность, приводит к праздности и порождает порок» [Счетоводство, 1889, с. 179]; 8) запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни; *чем больше отставание в учете, тем больше вероятность возникновения злоупотреблений* — Правило Мишо [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. Сами бухгалтеры — те же люди и они не обязательно лучше тех, действия кот орых им приходится проверять. «Где та стража, которая будет контролировать охрану?» В жизни это контролеры, но контролеров надо контролировать тоже!

---

* Сокрытие прибыли и фальсификация баланса — обычная учетная практика прежде всего в экономически развитых странах. Существенное значение при этом имело или завышение оценки актива, что приводило к фиктивному увеличению стоимости имущества (встречается сравнительно редко, ибо может рассматриваться как уголовно наказуемое деяние), или занижение оценки актива, что позволяет уменьшить прибыль и формировать скрытые резервы. Заведомая нереальность балансов вынуждает банки делегировать своих представителей в правления компаний.

Годдард, исходя из столь печальной оценки своих современников и коллег, утверждал, что девять десятых всех хищений происходит по вине бухгалтеров, а Ватсон, отмечая психологическую неустойчивость людей, специально выделял одиннадцать наиболее типичных преступлений людей нашей профессии: 1) не приходуются ценности, прежде всего денежные; 2) документы оформляются не тем днем; 3) искусственно завышаются остатки по денежным (касса) и материальным счетам; 4) завышаются итоги платежных ведомостей; 5) завышается зарплата «друзьям» бухгалтера; 6) выписываются деньги на подставных лиц («мертвые души»); 7) завышаются цены по сговору с поставщиками; 8) фиктивное кредитование счета Кассы или отражение фиктивной кредиторской задолженности; 9) оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями; 10) подделка документов, как правило, чеков; 11) оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров). Конечно, коммерческая практика того времени знала и много других преступлений.

Средствами фальсификаций выступали операционные счета (расходов, издержек, расходов будущих периодов и т. п)., документы, которые подделывались, исправлялись, подчищались и т. п., а также «двойные книги», одни — для себя, другие — для внешнего употребления (одни — черновые, но верные, другие — беловые, но обманные).

Средствами борьбы с фальсификацией рекомендовались: проверки с частотой от 3 до 6 месяцев; сплошные инвентаризации всех складов фирмы одновременно; частые перемещения материально ответственных лиц со склада на склад; инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности (контрагентам направляются письма с перечнем прав и требований, адресаты должны их подтвердить); внезапные проверки расчетных документов, как правило, расчетных книжек сотрудников (бухгалтер мог указать в лицевом счете больше, чем в расчетной книжке).

При проверке на всех проверенных документах проставлялся личный штамп аудитора. Признавалось, что контролер должен, с одной стороны, подозревать всех, а с другой, будучи предельно вежливым, — ни в коем случае не дать понять этого проверяемым.

Относительно последовательности проведения аудита мнения расходились. Если Ватсон и Чэдвик считали необходимым проверить прежде всего кассу, а потом все остальное в последовательности, выбираемой аудитором, то Годдард настаивал на проверке прежде всего Главной книги. Проверка должна была проводиться в последовательности счетов, устанавливаемой аудитором. Отсюда правило Р. Годдарда:

> *«Прежде чем перейти к следующему счету, предыдущий должен быть вполне исчерпан»* [Счетоводство, 1889, с. 130].

Эти взгляды интересно сопоставить с порядком, рекомендованным французским бухгалтером-экспертом Эдуардом Мишо. Его подход — чисто процедурный. Бухгалтер прежде всего заполнял журнал, значит, с него и надо начинать проверку, затем проверяют Главную книгу, первичные документы и, наконец, в самом конце — кассу. Мишо проверял процедуру, его английские коллеги — людей, которые скрывают махинации за бухгалтерскими записями.

Крупные труды по бухгалтерской экспертизе оставили Л. Дикси и Ф. Пикслей.

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 наших англоязычных коллег оставалось аксиомой следующее 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. Вне практики нет идей.

Таким образом, англоязычные бухгалтеры исходили из чисто прагматических задач.

Двойная бухгалтерия в Японии

В старой Японии бухгалтерия велась в одной книге — Дайфукушос [Tanaka, с. 387]. В 1520 г. издается предписание о порядке ведения учетных книг. Первые дошедшие до нас памятники датируются 1615 и 1634 гг. Учет велся по простой системе. Сначала использовалась только хронологическая, а затем и систематическая записи одновременно [Nishikawa, с. 380—381]. К. Нишикава указывал, что покупка основных средств трактовалась как издержки. Хотя некоторые японцы были знакомы с двойной бухгалтерией, до 1854 г. эта система не оказывала никакого влияния на практику. После 1854 г. «современный бухгалтерский учет,— так писал Нишикава,— был импортирован в Японию одновременно из нескольких стран» [там же, с. 382]. Этими странами были: Англия, С.-А. СШ, Франция, Германия и Россия. Влияние двух первых стран было наиболее сильным.

Впервые двойной учет был введен французскими специалистами на сталелитейном заводе в г. Юкосука в 1865 г. (ныне завод Арсенал). Только в 1873 г. французов сменили японцы. На крупных предприятиях впоследствии работали главными бухгалтерами англичане или американцы.

Первые законодательные акты в области учета писались по английским образцам. Однако со временем американское влияние становится преобладающим. Это прежде всего отразилось на форме баланса: сначала в Японии актив писали слева, пассив — справа, с конца XIX в. стали поступать наоборот.

Первая книга по двойной бухгалтерии, вышедшая в Японии в 1873 г., была переводом работы: *Bryant and Stratton. Common School Book— keeping embracing single and double entry.*

Перевод, трактовку и, что самое важное, разработку терминологии выполнил Юкичи Фукузава — первый японский бухгалтер в европейском

понимании этого слова [Nishikawa, с. 384]. «Не будет преувеличением, — писал Кийоши Куросава, — сказать, что книга Фукузавы была настолько важной в Японии в ранние годы эры Мейдзы, насколько был важен несколько столетий раньше Трактат Луки Пачоли в Италии» [Nishikawa, с. 384]. Уже к концу века на японском языке было опубликовано более 90 бухгалтерских книг, в большинстве своем переведенных с английского языка. В 1886 г. выходит первая книга по истории учета [Nishikawa, с. 384].

Самыми авторитетными авторами были Брайнт, Стрэттон, К.К. Марш, Э.Г. Фолсом, В. Инглис, Ч. Гуттон.

Арабские цифры впервые были введены в книге Исакавы в 1878 г. Однако отцом японской бухгалтерии был все-таки Фукузава. Он впервые познакомился с двойной бухгалтерией по английским источникам. Ему было трудно понять, как все объекты учета получают денежную оценку. Когда, например, складируют готовую продукцию, почему в учете используются деньги? Как предполагал Фукузава, во всех случаях, когда в операциях не участвует касса, она подразумевается (например, метериалы, поступившие от поставщиков, трактуются как две операции: дебет счета Сырья и материалов, кредит счета Кассы и дебет счета Кассы, кредит счета Расчетов с поставщиками). Счет Кассы вводился как искусственный, символический счет и, по взглядам первого японского авторитета, этот счет тут просто сокращается. (Н. д'Анастасио таким искусственным счетом считал счет Капитала.)

Начиная с трудом, японцы скоро достигли огромных успехов. Уже в 1912 г. С.В. Мыльников писал: «Современная организация торгово-промышленных учреждений Японии насчитывает за собою немногим более 20 лет. В настоящее время большая часть крупных предприятий устроена по последнему слову бухгалтерской техники и многие из них по своей организации могут соперничать с лучшими европейскими и американскими фирмами» [Коммерческое образование, т. VI, с. 386].

Лучшим доказательством таких успехов следует признать распространение карточек в учете. Они получили широкое применение благодаря такому теоретику, как Гамада (1904). Он доказывал, что карточки более чем вдвое сокращают рабочее время бухгалтера [Коммерческое образование, т. 1, с. 387].

Современная теоретическая мысль Японии в целом находится под американским влиянием. Однако как ее особенность можно выделить стремление к математизации учета и довольно широкое использование положений К. Маркса.

Примером первого может служить описание баланса и отчета о прибылях и убытках, предложенное Камеяма Сабуро, Койяма Такахиро, Ухино Акира, Махда Кина.

Уравнение баланса:

$$A = L + C \text{ или } C = A - L, \quad (1)$$

где C — собственные средства, L — кредиторская задолженность, A — актив.

Это капитальное уравнение Шера.

Уравнение отчета о прибылях и убытках:

$$E + P = R \text{ или } P = R - E, \quad (2)$$

где E — издержки, R — доходы, P — прибыль.

Уравнение (2) представляет собой описание постулата Пизани.

Авторы для введения в модель обратной связи приводят непрерывные во времени функции:

$$A(x_{a1}, x_{a2}, \ldots, x_{an}; t)$$
$$L(x_{l1}, x_{l2}, \ldots, x_{ln}; t)$$
$$R(x_{r1}, x_{r2}, \ldots, x_{rn}; t)$$
$$E(x_{e1}, x_{e2}, \ldots, x_{en}; t)$$

Описание постулата достигается путем дифференциации уравнения (1):

$$dC = \sum \frac{\partial A}{\partial x_{ai}} dt - \sum \frac{\partial L}{\partial x_{li}} dt,$$

где dC — прирост собственных средств, равный P.

Отсюда:

$$dC = P = R - E.$$

Это и есть постулат Пизани, связывающий баланс с отчетом о прибылях и убытках через P.

Поскольку уравнение (1) представляет входящее сальдо, а уравнение (2) — хозяйственный оборот, конечное сальдо получает выражение:

$$A = L + C + \int (R - E)dt, \quad \text{или}$$
$$A = L + C + \int \left(\sum \frac{\partial A}{\partial x_{ai}} - \sum \frac{\partial L}{\partial x_{li}} \right) dt$$

Авторы этой модели считают ее универсальной и полагают, что она описывает как хозяйственную деятельность предприятия, так и любого региона [Kameyama].

Влияние Маркса сказалось на том, что в теории широко используется концепция кругооборота хозяйственных средств (Бунзо Ичикава). И. Кимизука и А. Мори трактуют бухгалтерский учет как социальную науку, отвечающую нуждам общества, системе его ценностей, культуре, традициям. При этом научная часть принципиально отличается от технической-процедурной, счетоведение — от счетоводства. Кимизука связывал возросший интерес к теории с тем, что условия инфляции выявили актуальность теоретических проблем [Jarugowa, 1983].

Особенно следует выделить взгляды Иошиаки Джиннаи, который исходит из того, что в зарождающейся теории бухгалтерского учета решающее значение имеют вопросы: что такое бухгалтерский учет, что выступает в качестве его объекта, каковы его функции, какая черта определяет его метод? Чтобы правильно ответить на эти вопросы, необходимо тщательно проанализировать шесть категорий. (Этот анализ проводится с марксистских позиций.)

1. *Познавательная деятельность.* Существеннейшей заслугой К. Маркса, по его мнению, следует признать, что учет это не что иное, как «мысленное обобщение» хозяйственных процессов, т. е. бухгалтерский учет выступает как система символов, с помощью которых описываются факты хозяйственной жизни. Познавательная деятельность предполагает, что объект бухгалтерского

учета должен быть сформулирован исследователем. Далее следует показать, как объект может распознаваться и идентифицироваться, а также почему в условиях специфических форм учетных записей учетный объект должен распознаваться и идентифицироваться. Существенно, считал Иошиаки Джиннаи, что переход от одной парадигмы к другой, например, от простой бухгалтерии к двойной был связан с изменением метода познания бухгалтеров средневековой Европы.

2. *Хозяйственный процесс* предопределен разделением труда и с неизбежностью приводит к тому, что хозяин, раньше сам занимавшийся учетом, передал эту функцию специальному работнику — бухгалтеру. По Марксу, труд бухгалтера не создает стоимость, но возмещается из нее*. Хозяйственный процесс включает объекты и субъектов (людей). Объекты бухгалтерского учета — это запасы ценностей и их потоки, субъекты — люди, участвующие в хозяйственных процессах, и их деятельность, связанная с этим участием. Согласно Иошиаки Джиннаи основной порок существующей теории заключается в том, что в настоящее время во внимание принимается только первая часть хозяйственного процесса — объекты, обстоятельства второй части — деятельность субъектов, в лучшем случае получают косвенное отражение.

3. *Контроль.* Функция бухгалтерского учета, по Марксу, согласно Иошиаки Джиннаи — контроль, при этом контроль не *юридический*, связанный с ответственностью лиц, занятых в хозяйственном процессе, а *экономический*, позволяющий эффективно управлять запасами и потоками средств. Контроль — важнейшая функция бухгалтерского учета, имеющая две ветви, первая связана с отражением контроля движения собственности, вторая — ресурсов и экономических процессов. При этом в обоих случаях традиционная трактовка в описании контроля исходит из деятельности отдельных лиц, занятых в хозяйственном процессе. Новый подход недавно продемонстрировал М.В. Глаутьер. Он полагает, что контроль исходил, особенно на ранних стадиях, не от отдельных свободных лиц, а от административного аппарата центральной власти.

4. *Разделение труда* вызвано развитием и усложнением хозяйственного процесса, чем сложнее последний, тем большее развитие и углубление получает разделение труда. Танака, в духе идей Маркса, видит в разделении труда главную причину возникновения бухгалтерского учета. Танака излагает этот тезис так: «По сравнению с Робинзоном Крузо, который должен был координировать только свой собственный труд, руководитель крупного коллектива, должен координировать труд многих лиц. По мере того как увеличивается степень разделения труда, руководитель начинает испытывать все большую необходимость в записях «как идеальном отражении хозяйственного процесса», подобно тому как дирижеру оркестра необходима партитура, а капитану бейсбольной команды — книга для подсчета очков» [Tanaka, с. 62].

---

* Р. Рослендер, современный английский бухгалтер, сторонник философских идей франкфуртской школы, убежден, что труд бухгалтера, создавая информацию, формирует и прибавочный продукт [Roslender].

Во всех случаях разделение труда рассматривается как центральная, организационная и методологическая категория бухгалтерского учета.

5. *Собственность* — категория, формирующая содержание бухгалтерского учета и показывающая, что в условиях частной собственности и развитого товарного хозяйства бухгалтерский учет, преследующий цель правильного исчисления прибыли, неизмеримо важнее, чем в условиях этатизма — монополистической диктатуры государства, когда хозяйственная жизнь направляется из единого центра и подчиняется единому плану.

6. *Подотчетность* возникает у лиц, занятых хозяйственной деятельностью. Эта отчетообязанность носит вертикальный (административно-правовой) и горизонтальный (гражданско-правовой) характер. Если использовать терминологию Чербони, то в первом случае речь идет об агентах, т. е. служащих предприятия, а во втором — о корреспондентах, т. е. сторонних физических и юридических лицах, с которыми предприятие ведет расчеты. В последнем случае возникает взаимная ответственность предприятия и его корреспондентов.

Шесть рассмотренных категорий не дают исчерпывающего ответа на четыре вопроса Иошиаки Джиннаи, но значительно облегчают их обдумывание.

Какие проблемы решал и какие смог решить XIX век

Встречая XX столетие, 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, а также русских ученых-энтузиастов (Езерский, Вольф, Н.И. Попов, Гомберг) родилась новая наука — бухгалтерия, или, как ее назовет Сиверс, счетоведение.

Наука начинается с критики мифов, с развенчания магических обрядов. Первые ученые-бухгалтеры показали наивность персонификации и недостаточность применяемых форм, они впервые стали конструировать и осмысливать учетные категории, то, что делает науку наукой. Даже такие кардинальные понятия бухгалтерского учета, как дебет и кредит, возникли как чисто рабочие термины, позволяющие фиксировать изменения учитываемых объектов.

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, Эскобар и др., для кого занятия бухгалтерией были случайным 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 их «семя произвело достойный плод» (М.Ю. Лермонтов) — из практики выделилась теория, и с этого момента сама практика стала другой, теория раздвинула ее горизонт.

Наши предшественники усвоили новые правила и работали теперь увереннее своих предков. Они воспринимали счетоводство в логических категориях счетоведения, понимали функции учета, его эффективность и, что очень симптоматично, учились математическому описанию бухгалтерских процедур. Некоторые даже искренне думали, что «Теория Шера — это уравнения Шера». Базельский пророк Шер казался им знаменосцем новой великой эры, а венецианский коллега Беста — философом учета и пропагандистом самой современной, по их мнению, машинной бухгалтерии. Новая методология и впервые появившиеся в конторах вычислительные приборы и аппараты давали бухгалтерии, как казалось многим, пропуск в XX в.

Вместе с тем они не понимали пределов достигнутого, они не догадывались, что созданные ими и часто взаимоконкурирующие теории не отменяли практики, они не были новой парадигмой, новым шагом в развитии счетной идеи, не открывали новых путей бухгалтерской эволюции, но они осмысливали учет, углубляли его. «Надо не искать новые пути, не идти вперед,— писал замечательный поэт Х.Р. Хименес,— а углубляться..»..

Теория просвечивала «дно практики», объясняла его.

Глава 5

Камеральная бухгалтерия*

> Это понимаю я, это понимает вообще всякий человек, будь он ученый или крестьянин, джентльмен или мошенник, будь он близок самому себе и захвачен или потерялся в случайном и запутался в нем.
>
> *М.Хайдеггер*

В средневековой Европе учет велся в конторах, как говорили, «в камерах», что в переводе с латинского означает комната. Совокупность учетных приемов того времени получила название *камеральной бухгалтерии*. Претерпев большие изменения, она дожила до наших дней и, более того, у нее есть будущее.

Иногда полагают, что камеральная бухгалтерия ничего общего не имеет с двойной, что они нигде не пересекались и не пересекаются, ибо объекты и задачи учета у них разные [Garnier, 1972, с. 3].

В отличие от традиционной двойной, имеющей своим объектом прежде всего имущество, камеральная бухгалтерия концентрирует внимание на учете денег в кассе. Ее задача — приход и расход денежных средств. С этим связан и учет ожидаемых (планируемых) доходов и расходов, а также учет расчетов с контрагентами (сторонними лицами) по причитающимся платежам.

Камеральная бухгалтерия развивалась в государственном и личном хозяйстве. В своем становлении она прошла три этапа:

1. **Старая камеральная бухгалтерия** господствовала с XII в. до середины XVIII в. Ее сущность сводилась к тому, что в центре внимания бухгалтеров находился учет доходов и расходов денежных средств, как правило, кассы. В примитивных формах старая камеральная бухгалтерия ведется и сегодня во многих семьях, которые фиксируют изо дня в день свои доходы и расходы.

2. **Новая камеральная бухгалтерия.** В 1770 г. в Вене читали публичные лекции по бухгалтерии. Они собирали до 500 человек. Для поднятия престижа бухгалтерии на них ходили придворные и аристократы [Schreinert, с 42]. Среди лекторов выделялся Пуэхберг, автор капитального труда (1762), в котором излагались основы нового направления в учете. Его смысл он видел в смете (бюджете) доходов и расходов. Каждый вид доходов и расходов представляет строго определенную статью, и бухгалтер контролирует, как хозяйственник соблюдает имеющийся у него «финансовый план» — бюджет.

В основе построения бюджета и учета его исполнения лежат четыре принципа: *аналитичность*, *специализация*, *полнота* и *единство*. Первый

---

* Глава написана совместно с В. Я. Соколовым.

предполагает регистрацию только твердо установленных прав и обязательств, оформленных договорами. Второй — раздельное планирование и учет каждого вида доходов и расходов. Третий требует отражения в бюджете и в учете как доходов, так и расходов в полных суммах, не допуская их взаимного сальдирования. Четвертый определяет необходимость объединения всех доходов и расходов каждого распорядителя кредитов в едином бюджете.

Важная особенность учета — дублирование записей и параллельное ведение двух Главных книг и различных вспомогательных книг, с одной стороны, распорядителем кредитов и с другой — должностными лицами, ответственными за исполнение бюджета. Такой порядок не просто усиливает контроль, он — органическая часть бюджетной системы, каждое звено которой действует в пределах строго ограниченной компетенции. Полномочия распорядителя кредитов и непосредственных исполнителей его распоряжений полностью определяются бюджетом. Его исполнение не только составляет предмет их пристального наблюдения, но и постепенно ограничивает возможности принятия тех или иных управленческих решений (по мере исчерпания соответствующих ассигнований). На исполнителя возлагается обязанность ведения кассовой книги, служащей основанием для записей в Главную книгу доходов и расходов как самим исполнителем, так и распорядителем кредитов.

В отличие от патримонального (имущественного учета по двойной записи) в камеральном учете регистрации подлежат не только расходы и доходы, но и возникновение прав на их осуществление или получение и в первую очередь бюджетные назначения.

Крупнейшим теоретиком камеральной бухгалтерии был выдающийся австрийский автор Иосиф Шротт, который видел цель учета в том «чтобы предупредить и открыть ущерб, нанесенный хозяйству его управляющим» [Цит.: Галаган, 1925, с. 8]. Шротт занимался и двойной бухгалтерией, применял теорию двух рядов счетов, использовал математические методы для описания бухгалтерской процедуры. Он выдвинул несколько основополагающих идей в общей теории учета. В духе взглядов Локка и Монтескье он считал необходимым разделить администрацию на три вида не зависимых друг от друга «властей»: законодательную, исполнительную и контрольную. Последняя «власть» представлена бухгалтерским учетом, который должен действовать всегда независимо от администрации предприятия, проверяя законность совершаемых хозяйственных операций. Шротт принадлежал к школе камералистов, в центре учета видел смету, считал ее «способом контроля действий администратора хозяйства» [Цит.: Галаган, 1923, с. 52]. Идеи Шротта поддерживали и развивали Гюффель, Кишке, Эсфель, Эбгард, и особенно Гюгли. Вместе с тем Галаган правильно отмечал, что «характерной особенностью взглядов немецких авторов является то, что они хозяйственный контроль сводят к формальной проверке действий» [там же, с. 23], т. е. администрация контролируется только с точки зрения законности операций, но не с точки зрения их целесообразности. Последняя задача была выдвинута перед бухгалтерским учетом итальянской школой.

3. **Константная бухгалтерия.** Начиная с середины XIX в. делались попытки (Ф.Вилла и А.Тонциг) создать единую систему патримонального и камерального учета.

Однако Мишель Рива, главный бухгалтер муниципалитета Феррары, показал, что двойная бухгалтерия приемлема только для коммерческих предприятий, извлекающих прибыль; напротив, предприятия бюджетные, которые просто тратят ассигнованные им средства, не должны использовать диграфизм. Отсюда правило Рива:

Там, где нет финансовых результатов, не может быть и двойной бухгалтерии.

Кроме того, в отличие от камеральной бухгалтерии двойная не позволяет вести учет ассигнований, иначе говоря, она игнорирует плановые (сметные) предназначения. В самом деле камеральная бухгалтерия исходит из основ бюджетного права, и весь текущий учет подчиняет контролю выполнения сметы. Двойная бухгалтерия беднее, ибо не решает вторую функцию, являясь, таким образом, частным случаем камеральной [Peragallo, с. 112—113]. В общем взгляд Рива стал общепризнанным; однако, когда кто-то говорит «это невозможно», всегда объявляется кто-то, кто говорит: «я могу». В нашем случае это был швейцарский автор Фридрих Гюгли (1833—1902). В 1870 г. он излагает в печати основы своего учения, известного под названием *константной* бухгалтерии. В отличие от своих современников, признававших только одну (двойную) систему учета, Гюгли насчитал их четыре: 1) простая, 2) камеральная, 3) двойная, 4) константная, полагая, что последняя — венец эволюции.

Ф. Гюгли

Гюгли вслед за Шроттом выделял контрольную роль бухгалтерии, цель которой проверять отчеты администрации и материально ответственных лиц, делая, однако, упор не на сохранности ценностей, что рассматривалось как частный случай, а на выявлении степени соответствия хозяйственной деятельности поставленным перед ней задачам [Гюгли, 1916, с. 22—23]. Впоследствии Рудановский увидит в этом главное отличие бухгалтерского учета (счетоводства) от статистики.

Гюгли принадлежит одно из классических определений предмета бухгалтерского учета: «Бухгалтерия имеет своим предметом правильную запись

составных частей имущества и их изменений» [Гюгли, 1916, с. 1]. Здесь четко: 1) прослеживается инвентарный подход к бухгалтерии, полностью отсутствует юридический аспект и 2) противопоставляется учет на сальдо учету оборота.

В 1887 г. Гюгли формулирует теорию двух рядов счетов. По мнению западных авторов [Jezdimiroviè, с. 91], это было самое строгое ее изложение. Разделив все счета на две группы: 1) имущества и 2) чистого имущества и показав их взаимно противоположный в математическом отношении характер, Гюгли сформулировал известное правило:

> *Дебет есть увеличение в счетах имущества и уменьшение в счетах чистого имущества. Кредит есть уменьшение в счетах имущества и увеличение в счетах чистого имущества.*

Исторически счета имущества предшествовали счетам чистого имущества, только появление последних (т. е. счетов Капитала и Убытков и прибылей) превратило простую бухгалтерию в двойную. Выделяя счета чистого имущества, считая их ведение целью счетоводства, Гюгли как бы «прокладывал дорогу для динамического схватывания баланса» [Jezdimiroviè, с. 93]. Однако трактовка Гюгли не получила признания современников, может быть, потому, что его изложение было слишком трудным.

Для нас Гюгли ценен не как автор теории двух рядов счетов и не как составитель энциклопедии учетных форм, а своей конструктивной попыткой синтеза камеральной и двойной бухгалтерии. Детищем этого синтеза была константная бухгалтерия. Сущность ее заключалась в том, что заранее определенные нормативные результаты деятельности предприятия вводятся в счета бухгалтерского учета. Записи последующих операций корректируют нормативы, а счета Главной книги в этом случае показывают не только совершившиеся операции, но и степень выполнения установленных нормативов.

Гюгли метко подчеркнул, что «камеральная бухгалтерия различает назначения от исполнения, иначе говоря, противопоставляет систематически предполагаемые — назначенные — изменения совершившимся, т. е. исполненным изменениям» [Гюгли, 1916, с. 5].

Помимо деления всех счетов на активные и пассивные в константной бухгалтерии вводится еще одна классификация счетов. По функциональному признаку в ней выделяют три группы: кассы, администрации и расчетов. Счет Кассы противопоставляется счетам администрации, а для их информационного соединения вводятся расчетные или ликвидационные счета активных и пассивных обязательств, на которых происходит сопоставление назначенных и исполненных доходов и расходов. Сальдо по счету активных обязательств покажет недополученные доходы, а сальдо по пассивным обязательствам — непроизведенные расходы. Внутренние расчеты предприятия, не связанные с общим изменением денежных средств, отражаются по счету взаимных расчетов, который может вестись как кассовый или расчетный. Корреспонденция счетов всегда постоянна, каждый счет связан не более чем с двумя счетами: с одним — по дебету и с другим — по кредиту.

Счет Кассы выступает как начало и конец всего движения средств. Таким образом, бухгалтерский учет посредством системы счетов превращается

в орудие управления предприятием. Степень отклонения фактических данных от заданных сразу указывает на успешность работы предприятия и его администрации. Так, сделав небольшой шаг, связанный с введением в традиционный коммерческий двойной учет сметы, Гюгли совершил переворот в учете.

Другим существенным моментом было то обстоятельство, что Гюгли вообще не признавал хронологической записи, сводя задачи учета только к систематизации [Гюгли, 1916, с. 20]. Этот принципиальный отказ от хронологической записи сыграл впоследствии огромную роль. Гюгли указывал на то, что счета должны быть приспособлены к форме счетоводства, и это его требование получило подтверждение при переходе к журнально-ордерной форме счетоводства.

Однако фундаментальное значение работ Гюгли получило отражение в идее учета отклонений фактических затрат от намеченных ассигнований. В методе учета затрат на производство — стандарт-костс, в фиксации затрат по центрам ответственности, в нормативном учете эта идея получит новую жизнь.

В целом мысли Гюгли направлены на создание единой системы учета всего народного хозяйства. Напротив, Шер считал, что камеральная бухгалтерия имеет отношение и может применяться только в потребительских хозяйствах. В самом деле, камеральная бухгалтерия обеспечивала учет государственных доходов и расходов, т. е. учет бюджета, но не учет национального дохода и национального богатства. Многие полагали, что легко дополнить камеральную бухгалтерию двойной и проблема будет решена. Они ошибались. В рамках народнохозяйственного учета вряд ли можно что-либо сделать, но в рамках предприятия такой подход возможен [Normand].

Камеральный учет подвергался острой критике. Утверждалось, что в современных условиях бюджет, а следовательно, и основанный на нем учет уже нельзя считать действенным инструментом контроля, поскольку комплексный состав фактов хозяйственной жизни и постоянно возрастающее их число не позволяют следить ни за развитием хозяйственных процессов, ни за их сущностью, временная ограниченность камерального учета одним годом препятствует долгосрочному финансовому планированию. Учет исполнения бюджета не позволяет получать столь необходимых сведений об имущественном положении коммунальных предприятий, и прежде всего о стоимости коммунальной недвижимости. Отсутствие денежной оценки материальных ценностей приводит к невозможности определения их современной стоимости и не позволяет начислить амортизацию. Все эти недостатки могут быть устранены путем синтеза патримонального и камерального учета. В этом случае сохраняется бюджетный принцип финансирования предприятий; подробная классификация хозяйственных операций по различным экономическим функциям, которая не только организует учет, но и служит предпосылкой успешной кодификации операций при автоматизации учета; контроль за исполнением бюджета и за правильностью его разработки; облегчается краткосрочное финансовое планирование.

В результате устраняется параллельное ведение учета исполнения бюджета, возлагаемое целиком на распорядителя кредитов. На исполнителя же бюджета возлагается ведение патримонального учета, составной частью которого служит учет кассовый. Для обеспечения двойной записи и связи учета распорядителей кредитов и исполнителей бюджетные счета дополняются так называемыми связующими счетами или счетами синтеза. Каждая запись в бюджетном счете сопровождается одновременной противоположной записью по связующему счету. Например, ассигнование средств на приобретение материалов отражается одновременно в расходной части (по дебету) соответствующего бюджетного счета и по кредиту счета Руководящие предписания.

Интеграция изменяет не только камеральный, но и патримональный учет, дополняя последний учетом возникновения прав и исполнения обязательств. При получении фактуры на поставленные материалы в патримональном учете дебетуют связующий счет Руководящие предписания и кредитуют счет Поступившие фактуры. После акцептования фактур распорядителем кредитов в бюджетном учете делается запись об исполнении ранее назначенных расходов по кредиту одноименного счета и дебетуется счет Руководящие предписания. В патримональном учете одновременно выполняются две проводки: по дебету счета Поступивших фактур и кредиту Руководящих предписаний и по дебету счета Материалы и кредиту счета Поставщики. Равенство оборотов по связующим счетам патримонального и камерального учета свидетельствует о полноте отражения операций и распорядителем кредитов, и должностными лицами. Последние, получив согласие распорядителя на оплату фактур, выписывают расходные кассовые ордера или поручения о безналичном перечислении средств, что отражается в их учете по дебету счета Поставщики и кредиту счета Документы к оплате. После получения подтверждения о выплате или перечислении денежных средств дебетуется счет Документы к оплате и кредитуются счета денежных средств. Предусмотренные бюджетом доходы одновременно отражаются и в патримональном учете по дебету связующего счета Обязательства и кредиту соответствующих фондов или капиталов. Поступления денежных средств, в том числе и в порядке бюджетного финансирования, отражаются только в патримональном учете по дебету Счетов в банке и кредиту счета Обязательств.

В интегрированном учете следует различать бюджетный и патримональный результаты. Первый определяется по счету Распорядителя кредитов как разница между объемом его прав и их использованием. Второй исчисляется по данным учета исполнителей как сумма разностей активов и пассивов, которыми они управляют, и доходов и расходов, учтенных по счету результатов. Бюджетные результаты определяются после закрытия всех камеральных счетов и переноса их оборотов на заключительный счет бюджетного периода, по дебету которого отражаются все виды расходов, а по кредиту — все доходы, полученные за данный бюджетный год. Расходы и доходы подразделяются на нормальные, исключительные и резервированные, бюджетные результаты определяются по каждой группе в отдельности, после чего к ним присоединяется бюджетный результат предыдущих периодов.

Таблица 4

Примерная схема заключительного счета бюджетного периода

Расходы	Доходы
1. **Нормальные** приобретение материалов приобретение благ и услуг расходы на содержание персонала выданные субсидии платежи финансовые расходы	1. **Нормальные** арендная плата налоговые поступления прочие доходы от основной деятельности полученные субсидии возврат ранее выданных сумм финансовые доходы
Итого Положительное сальдо I (превышение расходов над доходами)	Итого Отрицательное сальдо I (превышение доходов над расходами)
2. **Исключительные** Положительное сальдо II	2. **Исключительные** Отрицательное сальдо II
3. **Резервы** Отчисления в резервы предстоящих расходов и платежей Положительное сальдо III	3. **Резервы** Резервы предстоящих расходов и платежей Отрицательное сальдо III
4. **Положительное сальдо прошлых периодов** Общее положительное сальдо	4. **Отрицательное сальдо прошлых периодов** Общее отрицательное сальдо

Интеграция учета призвана дополнить бюджетное планирование экономическим анализом, который становится возможным благодаря патримональному учету. Помимо сравнительного анализа бюджетных рубрик (статей) во времени предлагается вычисление ряда относительных показателей. Анализ недвижимости коммунальных предприятий предусматривается проводить путем изучения процентов амортизированности (коэффициента износа), т. е. отношений суммы накопленной амортизации к стоимости недвижимого имущества. Одновременно рассматриваются отношения начисленной в течение года амортизации к ее накопленной величине, а также к финансовому результату за год, позволяющие сделать вывод о скорости накопления реновационных резервов, о возможности ее увеличения или необходимости сокращения амортизационных отчислений. Для анализа задолженности исчисляются отношения ее общей величины к собственным фондам предприятий и к итогу его активов. Отдельно оценивается доля финансовых расходов (уплаченных процентов за кредит) в общем финансовом результате хозяйственной деятельности. Главное место в анализе коммунальных предприятий при интегрированном учете занимает оценка их ликвидности, т. е. способность возвращения займов, исчисляемая как отношение к кредиторской задолженности всех оборотных активов (коэффициент общей ликвидности), краткосрочной дебиторской задолженности и денежных средств (коэффициент ограниченной ликвидности), только денежных средств (коэффициент немед-

ленной ликвидности). Анализ рентабельности предприятий построен на определении отношений результата к капиталу, собственным фондам и итогу актива.

В настоящее время сторонники данной учетной системы указывают на то, что развитие вычислительной техники не только создало предпосылки для перехода к константной бухгалтерии, но и революционизировало ее, сделав возможным автоматическую, при помощи ЭВМ, коллацию камерального и патримонального учета. Дублирование записей при наличии вычислительных сетей или персональных ЭВМ, соединенных между собой, становится излишней процедурой. Бюджетные назначения автоматически могут переноситься на связующие счета патримонального учета и, наоборот, данные кассового учета автоматически, через связующие счета, переходят в систему камерального учета. Записи же по связующим счетам во избежание ошибок автоматически сопоставляются между собой.

Таким образом, камеральная бухгалтерия в ее константной форме вновь получает мощный импульс для дальнейшего развития.

Глава 6

Учет в России до реформ Петра I (862—1700 гг.)

То, что ныне мнится неведомо, со временем будет явственно, и ныне это разумные понимают.
Артемий, Игумен Троице-Сергиевского монастыря. XVI в.

«Русские, — писал замечательный философ Н.А.Бердяев, — максималисты, и именно то, что представляется утопией, в России наиболее реалистично» [Бердяев, 1990, с. 263]. Эта мысль отражает всю суть русской интеллектуальной жизни. Деление бухгалтерского учета на счетоведение (теорию) — занятие преимущественно утопическое с точки зрения подавляющего числа бухгалтеров, и счетоводство (практику) — занятие нужное, каждодневное, скучное, лежит в рамках русской культурной традиции, а эта традиция требует рассмотрения любой проблемы не столько путем исследования, сколько или путем осуждения или прославления, или — анафемы или акафиста. Такой вывод можно сделать, рассматривая историю учета за последние одиннадцать веков.

Это многовековая панорама эволюции учетной мысли носит довольно своеобразный характер, суть которого можно свести к тому, что в России экономическая жизнь **никогда** не протекала вне государственного контроля, поэтому и учет всегда был предметом государственной регламентации, а история бухгалтерии в России — это история государственного влияния на учет и его представителей — бухгалтеров.

Принципы русской бухгалтерии*

Идея государственности пронизывает всю русскую историю, но эта идея, преломленная через духовный склад нашего народа, привела к весьма своеобразному типу учета. Рассматривая его многовековую историю, можно выделить целый ряд существенных принципов, определяющих глубинные содержательные основы российской учетной мысли. Менялись века, менялись нравы, но человек с его генофондом, с его менталитетом оставался самим собой даже тогда, когда не сознавал этого, или, может быть, он и оставался самим собой именно потому, что не догадывался об этом.

---

* Раздел написан совместно с В.В. Ковалевым.

Предваряя анализ частных явлений русской бухгалтерской истории, следует прежде всего выделить те принципы, которые на протяжении всей ее истории составляли, составляют и будут составлять ее сущность.

Считается, что Русское государство возникло в 862 г., и можно только предполагать, что первые полтора века на территории Восточно-Европейской равнины применялись самые примитивные учетные приемы, связанные со сбором дани (налогов) и регистрацией торговых оборотов. Государственное хозяйство рассматривалось как частная собственность его владельца — князя, именно поэтому размеры податей (дани) не регламентировались. Князь (власть) мог взять все, что считал нужным для себя и излишним для податного населения. Эта черта хозяйственного быта оказала огромное влияние и на русский учет, сформировав его **первый принцип**, так или иначе просуществовавший на протяжении всей нашей истории:

государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране.

Должен быть единый орган, регламентирующий порядок учетных записей, и, что еще более важно, в обществе вертикальные правовые отношения преобладают над горизонтальными, частная (личная) собственность носит подчиненный характер, и каждый человек отдает все князю (государству) и все от него получает.

Величайший скачок развитию учетной мысли дало принятие Русью христианства, православной религии. Это способствовало созданию множества монастырей, ведущих по тем временам огромную и довольно разнообразную хозяйственную деятельность. Именно в монастырях под влиянием византийской учетной мысли [Неволин, с. 446—447] родились многие идеи русской бухгалтерии, сформировался ее дух. За монастырскими стенами возник **второй принцип** русской бухгалтерии:

за каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо (материально ответственное лицо) или группа лиц.

Ответственность была не только материальной, но и уголовной — личной. (В случае недостачи виновного избивали, лишали жизни, а уже много позже Иван Семенович Пересветов, известный публицист XVI в., советовал в помещении складов прибивать 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 (причем учетные остатки сверялись с натурными, а не наоборот).

Следующий этап развития учета в России совпал с эпохой татарского ига. Новые хозяева попытались сразу навязать, как бы мы теперь сказали, свои учетные стандарты, коренным образом изменив налогообложение. Именно татары, пренебрегая русской национальной традицией, пытались ввести персональное налогообложение — по́дать стала подушной, ее должен

был платить каждый мужчина без различия состояния и возраста. Для этого была впервые* проведена перепись населения [Пайпс, с. 80]. Она не была статистическим учетом населения, а была бухгалтерской инвентаризацией людей, «положенных в число». Так возник **третий принцип** русской бухгалтерии:

человек — объект учета, ибо каждый человек так или иначе подотчетен.

Однако привнесенное извне персональное налогообложение и учет расчетов по дани не просуществовали долго. В России возникла новая национальная окладная единица — соха. Дело в том, что в нашей стране всегда были сильны уравнительные тенденции и убеждения в конечном торжестве справедливости. Подавляющее большинство налогоплательщиков считало несправедливым то, что и богатые, и бедные выплачивают одинаковые подати (налоги). Это привело к возникновению круговой поруки, которая предопределила **четвертый** учетный **принцип**:

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 (бригадной) материальной ответственности.

С XV по XVII в. Россия как бы консервирует политическую, экономическую и культурную жизнь. В учете незаметно каких-либо иноземных влияний, однако развиваются старые и формируются три новых принципа. Вводятся твердые задания не только в государственных, но и в частных хозяйствах. Каждому работнику задается урок — своеобразное «плановое задание», «норма выработки». В связи с этим **пятый принцип** учета:

каждый работник должен получить урок, т. е. сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить.

Это имело своим следствием желание работника получить как можно меньшее задание, а сделать, в случае стимулирования, как можно больше, чтобы иметь право на добавочные «кормовые». Система уроков получает широкое развитие в имениях, где складывается крепостное право. (Уроки, особенно в сельском хозяйстве, предполагали применение выборочного метода, лишенного, конечно, математического обоснования.) Много веков спустя эта национальная идея уроков приведет к трансформации американской системы «стандарт-костс» в советский нормативный метод учета.

В средневековой России торговля, особенно мелочная, была относительно развита. В одной из самых распространенных книг XVI в. — «Домострое» — читаем: «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», т. е. предполагалась коллация — выверка всех расчетов как дебиторской, так и кредиторской задолженности один раз в неделю [Русская классическая библиотека, с. 57]. Таким образом, **шестой принцип** учета — коллацию — можно сформулировать так:

все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены.

---

* Перепись проводилась силами китайских чиновников-баскаков в 1257 г.

Очень важно подчеркнуть, что в это же время окончательно формируется приоритет вертикальных административно-правовых связей и практически игнорируются горизонтальные гражданско-правовые отношения. Сама коллация трактуется как вытекающая из обычаев народа, а не из закона. И тут возникает **седьмой принцип**:

обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.

Этот принцип иерархии отношений, принцип, допускающий волю начальника как источник права, необходимо всегда иметь в виду.

И отсюда вытекают сверх важные последствия для учета. Его понимают не столько как средство управления хозяйственными процессами, сколько как трудовую повинность, наложенную на администрацию вышестоящими начальниками. (В настоящее время таким начальником выступает налоговая инспекция. И если она не будет требовать отчетности, то *никто* ее не будет и составлять. Даже акционеров интересуют дивиденды, а не отчеты об убытках и прибылях.)

Развитие государственного и монастырского хозяйства привело к появлению еще одного, может быть, самого русского принципа — принципа экономии. Он выразился прежде всего в зарождении калькуляции, что мы находим в замечаниях настоятеля Волоколамского монастыря Иосифа Волоцкого (1439—1515) об исчислении себестоимости церковных треб. Цены подобных услуг зависели от затрат на содержание монахов, занятых выполнением треб, а отнюдь не от спроса и предложения. Так возник **восьмой принцип**:

цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством.

Этот принцип, восходящий к идеям Платона о справедливой цене, возмещающей труд и только труд, стал роковым и для учета, и для экономики страны. В первом случае он требовал строжайшего исчисления себестоимости готовой продукции и оказанных услуг, во втором — приводил или к хроническим дефицитам, или к затовариванию. Более того, 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 торговле.

И наконец, в московский период складывается необыкновенный интерес к учетным процедурам, возникает **девятый принцип** — принцип обрядолюбия. Он звучит так:

внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания; казаться — важнее, чем быть.

К XVII в. сложился довольно строгий порядок описания фактов хозяйственной жизни. Он включал: дату, текст, количество (денег, продуктов, материалов). Однако теоретическая любовь к порядку оформления документов и регистров не избавляла практический учет от небрежностей и ошибок. «В тех книгах, — писал ревизор того времени, — многие тетради и листы вырезаны и выдраны, и скребно, и чернено» и т. п.

Последующие века мало что дополнили к этим принципам.

К началу XVIII в. выявилось свойственное русскому духу метание из крайности в крайность. Если до Петра I считалось, что у нас все самое лучшее и передовое, а Запад погряз в грехах и пороках, то теперь общество было охвачено иной идеей: мы беспредельно отстали, у нас все самое плохое, нам надо забыть все свое — язык, мысли, платье, учет и усвоить все чужое.

Петр так и полагал: забудем свое, усвоим чужое и сразу же войдем в число экономически развитых и цивилизованных стран. Он ездил в Европу, и «вернувшийся оттуда, он гладко нас обрил, и к святкам, так что чудо, в голландцев нарядил» (А.К. Толстой).

Точно так же он пытался обрядить русский учет в «голландский фасон». Позже его последователи будут «обряжать» русский учет во французскую, немецкую и даже американскую форму. И как русские люди не стали голландцами, французами, немцами, американцами, так и русская бухгалтерия, усваивая те или иные западные приемы и методы, оставалась русской. Но к ее исконным принципам добавился новый:

русский характер всегда готов к заимствованию чужих идей.

К заимствованию готов, но русская традиция сознательно или бессознательно деформирует изначальную европейскую идею, как бы национализируя ее.

Анализ принципов русской бухгалтерии позволяет сделать важный вывод. Многие думают, что можно взять что-то хорошее в одной стране, например, систему учета, и перенести в другую страну. Административно-командный восторг стимулируется приказом. Издадим закон, положение, инструкцию, и все войдет в нужную колею, старые недостатки исчезнут и все образуется.

Но опыт веков говорит об ином.

Все делают люди. И люди одной страны, одной нации — это совсем не то же, что люди другой страны и другой нации. «То, что в других странах хорошо, — говорил одни из героев М.М. Зощенко, — у нас часто боком выходит». И дело не в том, что где-то хорошие люди, а где-то плохие. Суть в разной психологии, социально-экономической инфраструктуре и особенно в исторической традиции.

В этом отношении весьма характерен многовековой опыт нашего Отечества.

Учет в монастырских хозяйствах

Принципы, рассмотренные в предыдущем разделе, получили отражение во всех сферах хозяйственной жизни нашей страны, но особенно в монастырях. В них 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 — пу́стынях — выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). Материально ответственными лицами должны были служить выборные цело-

вальники. 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 книга, заполняемая строителем или казначеем, каждая статья оговаривается: а) источники поступления и б) 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 в Холмогоры [Архангельские...].

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

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» [Владимирские...].

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: Павлов Обнорский монастырь (1568—1570) — пребывание в должности ответственного лица [Русская историческая библиотека, т. 37]; Корнильев Коменский монастырь (1576—1578) — год [Летопись, вып. 5]; Болдин Дорогобужский монастырь (1585—1589) — год; а с 1605—1607 гг. — по должности [там же]; Богословский монастырь (1673—1687) — год [Труды рязанской ученой архивной комиссии, т. XVIII]; Троицкий монастырь — два раза в год весной и осенью [Шаховская, с. 75]. 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. — Я.С.), а побегу на него нет ничего» [Русская историческая библиотека, т. 12].

Надо заметить, что и калькуляция, очевидно, зародилась в монастырях [Хрущев, с. 255—260].

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 реконструировать систему учета. Так, при возобновлении стенной иконописи в Московском Успенском соборе в 1642—1643 гг. была установлена следующая схема документации: 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 [Дополнения к актам..., т. V]. Это первые памятники учета в судостроительной промышленности России. Строительство Гостиного двора в Архангельске обошлось в 1670 г. в 6579 р. 3 алт. 4 деньги [там же, т. VI]. Сохранилась «Сметная роспись материалов и расходов по исправлению в Новгороде Каменного, Софийского, деревянного на Торговой стороне и Земляного городов», составленная 31 января 1649 г. [там же, т. III].

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 прогулы и не имеющих таковых. Вот пример записи: «Деревня Кузатовы: Оска Иванов — дано ему два рубли, восемь алтын, две деньги, заработал два рубли, четыре алтына, три деньги без полумортки прогулял две недели, за прогульные недели довелось на нем денег взять три алтына, пять денег с полумортского». Сметная книга, напротив, содержит укрупненные статьи (итоги) Главной [Чтения..., кн. 3]. Бухгалтером на Арзамасских складах был Алексей Юдин.

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 [Крепостная...].

В промышленных предприятиях велась большая деловая переписка. Ее цели сводились к тому, чтобы «выбить» дефицитные материалы, или объяснить плохую работу, или «подстегнуть» исполнителей. Примером «подстегивания» может служить напоминание: «...велеть копать з большим поспешанием, и о том ко мне писать почасту, чтоб в том нам великого государя гневу на себя не навесть...» [там же, с. 188]. Объяснения часто сводились к склоке. Плохо идет заготовка железной руды, что установлено ревизией. Начальник Хомяков пишет в Москву, доказывая, что это не совсем так: «Моксишка, приехав, подал Офонасью и Миките такую же составную воровскую скаску про отца моего... и про то, государь, ево Моксимкино воровство сыскано», хотя имеют место отдельные недостатки, в отношении которых «холоп твой про то учинил рудокопщикам розыск, и рудокопщики про то мне, холопу твоему, подали скаску за руками» [там же, с. 194].

Учет по стадиям находим на монетном дворе [Акты юридические]. Каждому переделу соответствовала отдельная книга, кроме того, отражалось: 1) поступление сырья и отходов; 2) золотничной пошлины брутто и нетто в переводе на деньги; 3) запись зарплаты мастеров и финансового результата. Сохранился указ о ставках работающим на монетном дворе [Русская историческая библиотека, т. II].

В «Наказной памяти» по государственным медным рудникам от 26 января 1643 г. сказано: «...а деньги наемным людям давать против прежнего помесячно или понедельно, или как государевой казне прибыльнее; а сколько руды на месяц или на неделю, или на год уломают, и что на эту руду выйдет государевой казны, и по чему пуд руды станет, и что на какое дело денег выдет и что в книгах писать имянно» [Акты археографической экспедиции, т. III, с. 469]. Здесь четко предлагается ведение учета затрат и составление отчетной калькуляции. Сохранились памятники промышленного учета, которые не содержат калькуляции [Русская историческая библиотека, т. XXIII].

Учет в торговле

Торговля, особенно мелочная, была относительно развита в средневековой России. «Всяк ленится учиться художеству, все бегают рукоделия, все щапят торговати», — говорил митрополит Даниил в XVI в. [Покровский, (б.г.), т. 2, с. 72]. Главным приемом в торговом учете был контокоррент. Он возник в кредитных предприятиях, и истоки его надо, очевидно, искать в истории Новгорода и Пскова. На влияние приемов, сложившихся в Ганзе, указывал А.М.Галаган [Галаган, 1927, с. 122]. Контокоррентные счета по кредитным операциям в «банках» Древней Руси вели на специальных досках — «карточках». Так, Н.А.Рожков передает летописный рассказ о том, что в XII в. в Новгороде был мятеж, во время которого был разграблен дом посадника Дитра, где такие карточки-доски были найдены в изобилии [Цит.: Галаган, 1927, с. 122]. В Новгороде при займах давались долговые расписки

и составлялись записи. В Пскове для важных документов существовал общественный архив — «ларь св. Троицы» [Рожков, т. 2, с. 308].

В учете товаров в торговле преобладал партионный метод [Широкий(а)] со стоимостной схемой регистрации фактов хозяйственной жизни. Однако ознакомление с «Книгой икряной и поташной отдачи» (Архангельск — 1653—1654 гг.) [Чтения...] заставляет сделать вывод, что чисто натуральный учет товаров был распространен, по крайней мере, не меньше, чем натурально-стоимостный.

До нас дошла еще одна книга — продажи икры за 1654—1655 гг. Это, по существу, отчет о работе государственного внешнеторгового отделения по продаже икры за границу. Отчет составлен в повествовательной форме, его содержание: перечень бочек икры (вес нестандартный колеблется от 41 пуда до 46 пудов 10 фунтов), вес брутто назван «бочешного дерева», вес нетто — «на голо»; испорченная икра — «охульной»; отпускная цена нормировалась царской грамотой — 2 ефимка с четью и с 16 долею ефимка за пуд. Отчет включает состояние денежных расчетов с покупателями и сведения о денежной наличности [Чтения...].

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, выручка, и выведенная разность между оприходованными ценностями и выручкой показывала сумму прибыли.

В розничной торговле, вопреки законодательным предписаниям, велся учет по стоимостной схеме.

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». Эта книга датируется между 1575—1610 гг. [Записки..., с. 114—139].

Учет государственного хозяйства

Основу учета в государственном хозяйстве 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 (министерство) ведал сбором налогов и в каждом приказе открывалась самостоятельная окладная книга 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 [Веселовский].

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 в получении денег; 5) отметку об употреблении приобретенных предметов.

Однако такой порядок не гарантировал от злоупотреблений, но делалось все, чтобы уменьшить их число. В связи с этим особое внимание уделялось правилам оформления первичных документов (столбцов). Так, чтобы «принять документ к проводке», т. е., прежде чем записать в учетной книге, должна была быть сделана отметка дьяка (начальника отдела): «Дать деньги». Причем дьяк должен был проконтролировать выполнение. Результат контроля отмечался в учетной книге проставлением надписей: «Дано» или «Взято». Практически резолюции писались заранее мелкими служащими, а дьяк потом их просто подписывал [Соколова].

В некоторых приказах велась запись о *начислении*, а дьяк делал отметку об *исполнении*: дано, зачтено, взято и т.п., в других приказах составлялись две записи о *начислении* и *уплате*. Вот пример первой записи из книги Володимирской чети, дьяк Григорий Витофтов: «Июня в 25 день у володимирского у посадского человека у Гришки Серкова с огородников и с городные пашни оброку в уплату на нынешний на 122-й год 11 р. с полтиною против отписей прошлых лет взято» [Приходно-расходные..., с. 2]. Иногда отметка об исполнении сопровождалась подписью получателя или его доверенного лица. Вот пример: «Того же дни Шкотцкие земли прапорщика Давыда Адворца жене ево немке Марье, мужа ее Давыда кормовых заслуженных денег, что муж ее Давыд в нынешнем 125-м году умер на Москве от раны, на прошлый месяц, февраля з 23-го числа марта по 23 число, 12 р. дано; взяла сама, а в ее место руку приложил Аглицкие земли немчин Томас Арин по-немецки» (подпись на английском языке) [там же, с. 667].

В приказе Нижегородской чети существовал более совершенный, другой порядок. Вот пример записи о начислении: «С Павловские волости и с иных волостей намесница доходу оброку и пошлин и з деревни Васильевские, что на оброке за Ондрюшкою Белухиным, доняти на 121-й год 20 р. 32 алт. 3 д.» [там же, с. 177]. Далее идет запись об исполнении. Это своеобразный метод линейной записи: «И 123-го году апреля в 12 день те деньги на 121-й год взято сполна, платил целовальник Посниченко Горюшкин» [там же, с. 177].

Смета расходов и доходов составлялась в виде отчета за истекший год по окладным книгам.

В разрядном приказе золотые и золоченые монеты указывались отдельно.

Учет жалованья в Устюжской чети велся таким образом, что все лицевые счета были сгруппированы по сумме годового жалованья, причем за отработанное время зарплата не учитывалась.

В Новгородской чети вели две книги — приходную и расходную.

Развитая и сложная система учета имела место в Приказе Сбора Ратных людей. Учет был систематизирован, на каждый вид доходов и расходов здесь открывалась специальная книга: 1) приходная с посадов, 2) приходная с дворян московских, 3) приходная с бояр, и сокольничих, и с думных людей, 4) домашняя с московских чинов людей, 5) приходная жилецкая и т.д.

При Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ (Министерство) 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).

Подводя итог учету в государственном хозяйстве допетровской Руси, надо ответить на два вопроса. Была ли высока степень его достоверности и каких результатов достигало правительство с помощью такого учета? Степень достоверности записей в учетных регистрах (писцовых книгах) служила предметом дискуссии. А.С.Лаппо-Данилевский и И.Н.Миклашевский [Миклашевский, с. 46—47] считали записи эти крайне недостоверными, наоборот, Н.А.Рожков оценивает степень достоверности этих записей очень высоко, ведь «...ошибки не превышали 4—5%, что не важно», а то, что «итоги описаний почти сплошь недостоверны...» — это и совсем не важно, ибо «нельзя предъявлять к старинным документам такие запросы и требования, какие естественны в отношении к новейшим» [Рожков, т. 4, с. 194]. Ответ на второй вопрос явно неутешителен. С.Б.Веселовский правильно писал, что «бережливость, которая граничит со скупостью, мелочная экономия — вот характерная черта финансового хозяйства приказных» [Веселовский, с. 197]. Но эта скупость сочеталась с предельным расточительством. Так, только в печально знаменитом деле Приказа Сбора Ратных людей из общей суммы поступления в 120 тыс. руб. безнадежно похищено было 50 тыс. руб. [Яковлев, с. 542]. «Более половины всех платежей крестьянского двора государству не доходило до казны, а шло в карман чиновников» [Рожков, т. 5, с. 204].

В России даже существовало уникальное разграничение взяток: мздоимство (взятку дают за то, что и так надо сделать), лихоимство (за то, что делают, что нельзя делать) и вымогательство (не дашь, не получишь). Уже в начале XX в. видный политический деятель того времени В.М.Пуришкевич (1870 — 1920) скажет: «Кто дает, где следует, тот и получает».

Был ли бухгалтерский учет в допетровской России?

Если вы связываете бухгалтерский учет с двойной записью, то ответ будет, безусловно, отрицательным. Но если вы поймете, что диграфизм, парадигма двойной записи — это только одна из возможных учетных парадигм, то ответ ваш будет положительным.

У каждого народа есть свой склад мышления и свои особенности. В России никогда не было ни феодализма, ни капитализма в их марксистском понимании. Связано это с менталитетом народа, чего не понимали русские социал-демократы и коммунисты. И опыт, который создает не мудрецов, а старцев, учит, в частности тому, что развитию учета в допетровской Руси мешали четыре момента: 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 замышлению»; 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», и невдомек владыке, что для того, чтобы казнить, жечь и вешать, суд-то вовсе не нужен; 3) низкий уровень грамотности: «...такова земля, господине: не можем найти, кто бы горазд был грамоте», — говорил тот же Новгородский архиепископ Геннадий [Милюков, 1902, с. 18]; 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», а когда напечатали в Москве первую книгу (лечебник) с арабскими цифрами, то в 1676 г. эта книга из-за непривычных цифр была изъята как «непотребная и противная закону Божию» [там же, с. 270]. 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 и на последующую эпоху, и, к счастью, не «все в ней было смято иноземными ботфортами Петра» (П.А. Сорокин).

Заканчивая эту главу, можно сделать еще один вывод.

Много важных идей и тайн скрывает эволюция учетных записей, но и то, что можно прочесть в них, — огромно.

И все-таки, подытоживая становление и развитие учета, нельзя не вспомнить наставления митрополита Филиппа (1507—1569): «Наша же Российская земля Божию милостью и молитвами пречистыя Богородицы и святых чудотворцев растет, младеет и возвышается».

---

* Среди наших коллег в те времена встречались люди веселые. Про одного из них сохранилась «докладная записка: «Олексей Берестов бражничает, пьет без просыпу и твоего государева дела не делает... у молодых подъячих письмо дерет... лает матерно». Сохранила история и еще одно имя — Томилко, он сидел в заключении, но начальник «велел из тюрьмы (его) выкинуть и дати на поруки с записью, что вперед никаким воровством не воровать» [Веселовский].

Глава 7

Бухгалтерский учет в старой России (1700—1917 гг.)

Говорят, в старые годы лучше было все в земле русской.

А.С. Хомяков

Начало XVIII в. было ознаменовано великими реформами Петра I. До него все были убеждены, что Запад безнадежно отстал от нас, а Петр, из которого «природа готовила скорее хорошего плотника, чем великого государя» (В.О. Ключевский), объявил, что мы отстали от Запада. С основанием С.-Петербурга возникает радикальная задача: догнать и перегнать экономически развитые страны. Только знаменательные события 1917 г., которые одни именуют Великой Октябрьской социалистической революцией, а другие — большевистским переворотом, вновь продемонстрировали всему миру, что не мы отстали от Европы, а что она, в сущности, отстала от нас, у них еще был капитализм, а у нас уже возник социализм.

Учет в эпоху Петра Великого

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». Радетели чистоты родного языка предложили русское слово — книгодержатель, но оно не прижилось.

В это время 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 [Доклады..., с. 83—84].

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г. [Полн. собр. законов, т. 6, с. 525—657]. Здесь 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 типовой. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 г. были введены новые книги для учета в Адмиралтействе [Полн. собр. законов, т. 9, с. 609—654].

Адмиралтейский Регламент 1722 г. предусматривал довольно строгую систему натурально-стоимостного учета материалов. В управлении Адмиралтейства велась «Приходная материалам по алфабету книга», в которой «прописывается всякого звания провиант по алфабету». Здесь учет вели по наименованию, количеству, цене и сумме. На складе магазин-вахтер (кладовщик) вел две магазин-вахмистрские (материальные) книги. Обе они прошнурованы, листы пронумерованы, опечатаны и подписаны кладовщиком и контролером. Первая книга — журнал хронологической записи, в ней записывались приходные и расходные операции. При оприходовании материалов сдатчику нужно «дать квитанцию за руками всех, кто засвидетельствовал прием в книге» [там же, т. 6, с. 573]. Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть «подписан от контролера». В журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Офицер магазина (зав. складом) «должен о всем расходе подавать ведомость в контору по вся недели на осьмой день» [там же, т. 6, с. 574]. Специальная книга открывалась для учета выполнения договоров с подрядчиками. «Сперва, на листе дебет пишется; сколько обязался подрядить, а справа (кредит) оставляется свободное место, где по мере выполнения договора пишется, сколько и когда поставлено» [там же, т. 6, с. 605]. Таким образом, мы можем считать этот документ первым в России, где появились признаки линейного метода учета поступления материалов.

Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводится 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 приобретает 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, «...дабы подлинное известие иметь о наличном провианте, которой при окончании годового счета в остатке написано: того ради в половине декабря месяца пересматривать и переписывать всякий запас в магазине двум человекам, добрым людям, которых губернатор по своему рассуждению определять будет, и потом надлежит оную роспись, списав трижды, от учрежденных к такому делу закрепить, из которых трех росписей отошлет губернатор первую в камер-коллегию, другую в штатс-контору и третью приложить к счету, которой написан в земскую книгу, и таким подобием, без умедления, подлинно дознаться можно,

касались ли рентмейстер и провиантмейстер до казны и магазейна, или по надлежащему они поступали; також и ему губернатору и земскому камериру (надзирателю) свободно, когда за потребно обряшут, или ежели основательное какое подозрение имеют, и при других временах года приказать такие росписи учинить, и обретающийся провиант досматривать» [Полн. собр. законов, т. 6, с. 641—642]. Выявленные остатки должны были сверяться с отчетом провиантмейстера.

Принципы документирования соблюдались и на винокуренных казенных заводах, где были введены для материального учета приходно-расходные книги. В них на каждое наименование открывался счет, куда все приобретенные запасы «записывались порознь, равно как их цены и место купли», «чтобы у головы и у целовальников в том, какого воровства и кражи и спору не было и лишнего ни в чем не приписывали» [Толстой, с. 154].

Огромное развитие учет получает на уральских металлургических заводах. Они были созданы крупнейшим металлургом века В.И. Генниным. (1676—1750), голландцем, находящимся на русской службе с 1698 г. Им была разработана законченная система учета на уральских металлургических заводах. 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 книгою, 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. [там же, с. 107].

На государственных металлургических уральских заводах (1735) материальный учет велся в книгах «С» и «D» (кредит, дебет). Таких книг велось двенадцать — по числу групп материалов. В книгах надо «записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене» [там же, 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: «А ежели оных (заявок — Я.С) на то число подано не будет, то за оное с управителя за всякой умедленной день доправить надлежит по гривне, а с шихтмейстера — по пяти, с подъячих старых, средних и молодых — со всех обще — по пяти ж копеек» [там же, с. 106].

Порядок отпуска и оприходования материалов должен был быть строго документирован: «Без письменного указу нималой вещи никуда не отпускать и в расход не записывать ни по чьему словесному приказу или требованию под заплатою тройные цены» [Геннин, с. 107]. Это положение сохранялось и при отпуске материалов своим заводам: «Припасы с одних на другие заводы отпускать по указам, с росписками, и чтобы отповедь письменная была от управителей тех заводов, что получено, и в книги записать за счет тех заводов по цене настоящей» [там же]. В отношении расходных операций сказано: «...записывать оные по силе регламентов и указав имяно, кому, на какое дело, колико числом (количеством) мерою или весом дано, и книги содержать порядочно и чисто так же, как и о приходных показано» [там же].

На приходных документах на уральских заводах проставлялся номер страницы приходно-расходной книги.

Имелись на уральских заводах и указания о методике организации архива: «По прошествии года, все дела разобрав, и которые касаются к щету, те переплесть особо от оставших других конторских дел с оберткою в коже, и учиня тому всему ясные описи. И как оные, так и те дела закрепить по листам и касающаяся к щету книги и щетные выписки объявлять во Обербергамте. А кои к щету не касаются, те содержать при конторе и хранить во всякой чистоте, а паче от пожара, дабы оные, также приходные и расходные книги не погорели, ибо от того немалая беда произойти может» [Геннин, с. 103].

Из сказанного видно, что в промышленности учет постепенно начинает складываться в определенную строгую и сложную систему.

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, ибо психологически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируются в том измерении, в котором они возникают. Например, куплена бочка водки за 3 руб. Водка приходовалась без всякой связи с деньгами, а кассовый остаток уменьшался на 3 руб., дебет счета Вина — 1 бочка водки, кредит счета Кассы — 3 руб.

Не меньшие достижения были в учете и контроле государственных хозяйств. И может быть, успехи промышленного учета связаны именно с тем, что промышленность была государственной, индустриализация страны и учет

в ней были делом надежным, государственным, ибо «идеи инициируются и внедряются сверху».

Принуждение становится основным и определяющим фактором экономического и социального прогресса. «Наш народ, — писал Петр I, — яко дети, которые никогда за азбуку не примутся, когда от мастера приневольны не бывают».

Успех любой работы невозможен без строжайшего учета и контроля «за мерой труда и потребления», а средства этого контроля — доносы для выявления виновных, для устрашения слабых духом и удержания их от соблазна.

К доносам прямым — отношение было положительное, к анонимным (подметным письмам) — двойственное, внешнее неодобрение и внутреннее поощрение. Вот отрывок из специального указа Петра I о подметных письмах: «Понеже многие являются подметные письма, в которых большая часть воровских и раскольничьих вымышлений, которыми под видом добродетели яд свой изливают, того ради повелевается всем, кто какое письмо подымет, тот бы отнюдь не доносил о нем, ниже чел, ни роспечатывал, но, объявя посторонним свидетелям, жгли на том месте, где подымет. Ибо и недавно некто подкинул письмо, якобы о нужном деле, в котором пишет, ежели годно, то он явится, почему не токмо позволено оному явиться, но и денег в фонаре пятьсот рублев было поставлено, и более недели стояли, но никто не явился. А ежели кто сумнился о том, что, ежели явится, тот бедствовать будет, то не истинно, ибо не может никто доказать, которому бы доносителю какое наказание или озлобление было, а милость многим явно показана, а именно, Лариону Елизарьеву, Григорию Силину за донос на Цыклера и Саковнина и других их единомышленников, також Михаилу Феоктистову, Дмитрию Мельнову за донос на Шакловитого и прочим им подобным, которые доносили сами, какая великая милость показана, о том всем ведомо». Доносы поощряются специальными людьми — фискалами. Они должны были обеспечить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально: «...дабы земской фискал в своем чине прилежнее и вернее себя мог вести и поступать: того для его царское величество чрез сие милостиво повелевает, что он третию часть от всех штрафных денег, которые он чрез свой собственный труд и изыскание и в правах основанными доношении за похищение его царского величества доходов, или за другие дела положенные штрафные деньги во всей губернии сделал, получать имеет, а ежели не он проведывал, но то дело от другого кого донесено, то тот доноситель того дела, буде похочет, ту третью часть получить имеет: однакож надлежит земскому фискалу, по должности своего чина, оное дело производить, и прилежно осмотреть, в чем возможно тому постороннему доносителю верить, и тако то доношение доказано быть может» [Инструкция или наказ земским фискалам в губерниях и провинциях, 1719 г.].

Но и ответственность у служащих Российской империи была немалая: «...кто по дружбе, или по вражде, или из взятков, или других намерений что пренебрежет, которое ему чинить надлежало, таковым за преступление как

вышним, так и нижним надлежит чинить смертная казнь, или вечная на галеру ссылка с вырезыванием ноздрей и отнятием всего имения, ежели же кто меньшее преступление учинит, как выше писано, таковым за преступление наказания чинить ссылкою на галеру временною, со отнятием всего или части имения, или лишением чина и тяжким штрафом (ежели впервые) по силе прегрешения».

Но великий преобразователь России понимал, что одними казнями человека заставить работать трудно, нужно и бережное отношение к тем, кто удержался от «взятков». Так, служащие в государственных коллегиях, как предписывал Генеральный регламент 1720 г., «имеют среди лета купно с канцеляриями и конторами отдохновения от трудов, и притом свободу на четыре недели в маетности свои ехать летним увеселениям забовляться».

Русская учетная мысль: распространение двойной записи

На появление двойной записи в нашей стране оказала влияние западноевропейская литература. Первые книги по бухгалтерскому учету в России, как правило, выходили анонимно и названия многих из них звучат архаично: «Торг Амстердамский»*, перевод с французского (1762); «Ключ коммерции», перевод с английского (1783)**; «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей», очевидно, перевод с немецкого (1788).

В конце XVIII — самом начале XIX в. появились еще три книги. На них указаны авторы: И. Стиллигер, И. Сериков, Х.А. Шлецер. Степень оригинальности этих работ очень сомнительна.

Один из переводчиков и первых истолкователей двойной бухгалтерии Михаил Дмитриевич Чулков (1740—1792) хвалил ее, «потому что оное итальянцами вымышлено весьма хитро, что о всех купцовых торговых делах и состоянии оных явственно, порядочно и во всем обстоятельно показует» [Чулков, с. 1]. Автор же «Ключа коммерции» видел цель учета в том, «чтобы Бухгалтер или хозяин, когда ведать желает, мог бы о состоянии своего имения, во всем до одной полушки знать, как оное умножается или уменьшается, також, сколько он барыша получил или убытка претерпел от одной особливой вещи: чем он торгует с начала такого его щета до окончания какого времени и после во всю его коммерцию» [Ключ..., с. 1]. Здесь цели бухгалтерии неотделимы от целей экономического анализа. И уже в самом начале XIX столетия Х.А. Шлецер дает такое определение: «...бухгалтерия,

* «Торг Амстердамский» был издан в сокращенном переводе без бухгалтерской части. Поэтому правильнее первой книгой на русском языке считать «Ключ коммерции».

** Об отношении той или иной страны к бухгалтерскому учету можно судить по промежутку времени между выходом первой печатной книги и первой печатной книги по учету. Так, в Италии этот промежуток составил 23 года, в Испании — 49 лет, Германии — 55, Голландии — 66, Франции — 69, Англии — 69, Швеции — 151, Дании — 178, России — 220, в Португалии — 263 года.

или верный и основательный расчет о прибыли или убытке, которым он при своих делах подвержен» [Шлецер, с. 25].

В переведенных работах встречаем разные формы счетоводства: старую итальянскую [Ключ], французскую [Чулков], немецкую [Сериков].

В описании двойной записи господствует персонификация. «Дебитор, — писал автор Ключа коммерции, — есть вещь денег или товаров, которые ты купил, занял или принял; или он есть тот, кто у тебя покупает, занимает или принимает. Кредитор есть тот человек, от кого покупаешь, занимаешь или принимаешь деньги или товары, или оно есть товары или деньги, которые ты продаешь, взаймы даешь или отдаешь...» [Ключ..., с. 9]. Несколько позже, делая шаг от персонификации к персонализации счетов, И. Сериков писал: «...всякое получение или все то, что приходит в мою власть или распоряжение, делается моим дебитором или должником; напротив того всякая выдача или все, что из моей власти или распоряжения выходит, становится моим кредитором или заимодавцем» [Сериков, с. 3]. Центральными были счета товаров. (Теоретическая концепция того времени не знала единого синтетического счета Товары.) Все счета трактовались как смешанные. По дебету учитывалась покупная стоимость товаров (плюс расходы по завозу), по кредиту — продажная. Сальдо вносилось в кредит счета на основе инвентаризационной описи, и конечный остаток товаров оценивался по себестоимости.

Схема записи будет понятна из примера:

Товар «А»

Сн — 60	
Об. — 140	Об. — 190
Пр. — 10	Ск. — 20

Примечание. Начальное сальдо — 60 получено в результате проводки: дебет счета Товаров, кредит счета Капитала; оприходованы товары по себестоимости — 140; списаны товары по продажным ценам — 190; конечный остаток товаров по себестоимости (выявленной при инвентаризации) — 20; прибыль, списываемая на счет Прибылей и убытков, — 10; ее величина определяется так: (190+20) — (60+140).

Счета товаров, как видно из приведенного примера, в своем «естественном» состоянии были активно-пассивными, ибо сальдо могло быть как дебетовым, так и кредитовым. Это позволяло определить рентабельность по каждому отдельному товару, но не позволяло из самих счетов установить сальдо. Для учета товаров, реализуемых в другом месте, предусматривался счет Вояжа, на котором собирались: стоимость отпущенных фактору товаров и все расходы по их реализации [Ключ..., с. 44—45]. Уступка на качество товаров отражалась на счете Барыша и наклада, а не на счете Издержек [там же, с. 54]. Передача от одного фактора другому отражалась прямо на счетах этих факторов. Товары, принятые на комиссию, отражались только в натуральном выражении на счете Комитента. В дебет этого счета списывались в стоимостном выражении только расходы за счет комитента [там же, с. 62].

При продаже товаров дебетовались или счет Кассы — на всю сумму выручки, или счет Покупателя — на сумму кредита и кредитовался счет Комитента — на полную сумму. В результате получалось, что кредитором выступал комитент, а не торговая фирма, что, конечно, неверно [Ключ..., с. 64].

Если товары оптово-розничной фирмы поступали в магазин минуя склад, то в этом случае дебетовался счет Лавка моего торга, по дебету которого отражались все ценности, закрепляемые за продавцом (сидельцем), и расходы по содержанию магазина, а по кредиту того же счета записывалась выручка, вносимая им в кассу фирмы.

Из различных операций отметим, что расходы по ремонту отражались по кредиту счета Кассы и списывались на счета получателей. Последние закрывались счетом Барыша и наклада. На этот же счет списывались расходы по ассикуранции (страхованию). Приобретение основных средств отражалось по кредиту счета Кассы и дебету счета данного вида средств. Причем учета основных средств в нашем понимании не было. В сущности, учитывались только товары, деньги, расчеты. Основные средства попадали в сферу учета, если за них платили деньги.

При учете расчетов автор книги «Ключ коммерции» рекомендовал выполнять начисление только в тех случаях, когда не было оплаты наличными деньгами. Существенным моментом было подчеркивание необходимости согласования бухгалтерских записей с корреспондентами: «берегись, — повторяя правило Пачоли, писал автор, — чтоб никого не дебетовать в своих книгах без ведома и согласия его самого...» [там же, с. 15]. При этом линейная запись рекомендовалась для фактурной книги, в которой велся учет товаров отгруженных. Издержки обращения делились на две группы (счета): *торговые* и *домовые* расходы. Первые собирались по дебету с выделением товаров, по которым они возникли, затем расходы переносились в дебет соответствующих товарных счетов [там же, с. 6]. Последствия такого подхода сохранились до настоящего времени в учете издержек обращения на остаток товаров. Вместе с тем появляется новый подход к определению понятия издержек. В литературу проникает мысль, что не всякие расходы являются издержками обращения. К последним следовало относить только те расходы, которые были непосредственно связаны с движением товаров от момента их поступления в торговое предприятие до момента списания. Это видно из примера. В «Почтенном купце» находим счет Подарки бедным. Он дебетуется в корреспонденции с кредитом счета Кассы и кредитуется с дебетованием счета Барыши и убытки [Шлецер, с. 53]. И уже у Х.А. Шлецера торговые расходы делятся на необходимые и случайные [там же, с. 17]. Пройдет много лет, и эта классификаций послужит основой для мнения, что только необходимые расходы могут считаться издержками, а случайные расходы должны отражаться на дебете счета Убытков и прибылей.

Существенны взгляды на бухгалтерский баланс, составление которого рекомендуется, «когда Грот-бух весь написан будет или когда пожелаешь начать новые книги (как у славных купцов каждый год бывает)...» [Ключ..., с. 12]. Обязательность строгой периодичности составления балансов, как следует из

этого замечания, еще не доходит до сознания бухгалтеров и негоциантов, как любили называть в то время купцов. Техника составления баланса заслоняла разбор его экономической сущности. «Потом подводи щет Баланса, — наставляет автор своих читателей, — и ежели дебетная и кредитная стороны равны или сходны, то содержаны были верно. А когда не верны, то труд, который происходил бухгалтеру, напрасный на такую погрешность, яко ложный Баланс, есть почти невероятен всем опричь тех, которые об оном знают: ибо чтоб сыскать, где ошибка имеется, принужден будет достать другого человека себе в помощь экзаменовать каждую записку порознь, и для того вели ему взять журнал, а бухгалтеру Грот-бух, и тот, у кого журнал, пускай тебе скажет лист Грот-буха, где каждое место порознь внесено, и сходно найдешь, положи тайный знак точкою над рублями или иной какой знак для памяти, чтоб книгу не портить» [Ключ..., с. 14]. При этом баланс понимали как счет, названия его сторон — дебет и кредит, а не актив и пассив. Статей барыша и наклада в балансе нет, так как сальдо уже перенесено на счет Капитала.

Интересны замечания автора «Ключа коммерции» о способах исправления ошибок: «Случиться может, что добрый Бухгалтер погрешность учинит, поставя едино или более число журнальных записок не к прямому щету в Грот-бухе, не за незнанием, но ошибкою, а именно, поставя то на дебетной стороне в щете, что надлежало быть на кредитной; и напротив того, поставя что на кредитной, то надлежало быть на дебетной стороне. Також случиться может ошибкою, что записка сделана будет подложным титулом, то есть внесена быть может к щету Джонсону, а следовало к щету Корбету, или внесена быть может с щету сукна, а надлежало внести к щету каразеи и проч. того ради, чтоб поправлять такую погрешность, разумей: что если место внесено будет на дебетной стороне, которому надлежало быть на кредитной, то сделай сей знак (+) против него; или напиши речь (описка), знаменуя, что такой щет погрешен, а потом, чтоб Баланс сделать означенной описке, внести тоже место (или на сколько по цене) на кредитной стороне, сказывая ошибкою как на противной стороне или ошибкою в Дебет, написав, во сколько обошлось в надлежащем его месте, а потом внеси то же место на кредитной стороне, якобы никакой ошибки учинено не было. Таким образом поправил ты ошибку без марания или чищения» [Ключ..., с. 11—12]. И. Стиллигер рекомендовал исправление ошибок без использования двойной записи, на разницу ошибки на противоположной стороне счета. Если ошибочная запись была проведена дважды, то тогда возможна обратная проводка [Стиллигер, с. 17].

Любопытно сравнить эти советы с порядком, предложенным Геннином: «Во оных книгах також и во всяких заводских делах смотреть накрепко, чтоб чернения и чищения не было. Ежели каким нехранением или забвением подъячий опишетца, то не должен оного чернить и чистить, но внизу того слова подчертить. И за такое подъяческое нехранение вычитать за всякое слово по три копейки, дабы более хранились» [Геннин, с. 103].

Влияние идей, изложенных в цитируемых книгах, было незначительным*. Купцы, писари, счетные работники иностранную премудрость воспринимали по принципу «ученость — вот чума!» (А.С. Грибоедов). Чумы они боялись, но то, что они называли ученостью, в конце концов победило.

Учет в торговле

Если говорить о сфере приложения учета, то, очевидно, что по массовости преобладающее место в XVIII в. займет торговля.

Здесь мы остановимся на некоторых особенностях, которые сложились в крупных оптовых предприятиях. Особенно интересны в этом отношении вопросы оценки материальных ценностей, причем большинство бухгалтеров придерживались принципа оценки по себестоимости. Однако в ряде случаев, вольно или невольно, принцип оценки по себестоимости доводился, не без злого умысла, до абсурда. Так, при учете основных средств в Российско-Американской компании в оценку учитываемого объекта основных средств включали, помимо первоначальной стоимости объекта, стоимость затрат, связанных с ремонтом этого объекта. Такой порядок, увеличивая по мере износа балансовую оценку основных средств, приводил к увеличению прибыли, к образованию фиктивного капитала. Эта практика подвергалась критике. Например, оценивая инвентарь Российско-Американской компании на 1 декабря 1799 г., корреспондент в письме обер-прокурору 1-го Департамента Сената Резанову писал: «За фрегат Феникс, который по постройке не стоил 15 000 руб. и в сей цене поступил при соединении Компании, построен в Америке в 1794 г. и уже два оборотных вояжа сделал оттоле в Охотск и, следовательно, служа шесть лет и то еще с починкою, не может натурально стоить того, чего он стоил сначала, выказали они ему цену 53 007 руб., следовательно, более прежнего 38 007 руб., вмещая в сию цену чего стоит починка его, перемены такелажей и разные другие расходы, каковыми ежели сей фрегат послужит еще шесть лет, можно одорожить его и еще во столько же, но доброта его тогда будет ничтожнее и нынешней». И далее: «Ежели что на повременное поправление того фрегата и израсходовано в большем количестве, нежели во что оный кочтовал сначала, то сии издержки должно поставить на счет его службы и тех товаров, кои в нем перевожены были; но цена настоящая ему та же или по мере старости его с уменьшением состоять должна, а не увеличена, какового счету в целом свете не делают» [Цит.: Широкий, 1940 б, с. 94].

Однако такой подход был типичен для бухгалтерской практики XVIII в. [там же, с. 94].

* За двадцать семь лет тираж книги «Ключ коммерции» так и не был распродан. (Типичный тираж того времени — 500 экз.) В 1809 г. выходят фундаментальные работы Арнольда [Арнольд, 1809] и И. Ахматова [Ахматов], и «Ключ коммерции» становится анахронизмом. Тогда типографщик прибегнул к афере: он изъял титульный лист и первую страницу, вставил вместо них справочник о русских ярмарках и все это вновь попытался продать под новым названием [Российский бухгалтер].

Несмотря на явную примитивность учета в торговле по сравнению с системой, принятой в помещичьих хозяйствах, именно в торговле уже в XVIII в. суждено было появиться диграфической парадигме.

Система бухгалтерского учета в торговле была регламентирована в общих чертах Банкротским уставом 1800 г.; более детально — Законом о порядке ведения купцами торговых книг от 14 июня 1834 г. Этим законом предписывались порядок и форма учета в торговле, предприятия которой были разделены на три разряда: оптовой, розничной и мелочной торговли [Шершеневич, с. 196].

Из регистров выделялись три книги, ведение которых было обязательно для всех разрядов: 1) товарная — аналитический учет товаров, по приходу отражались товары по себестоимости, по расходу — товары по продажным ценам; в розничной торговле возможны групповые записи; в мелочной — только итоговый приход; 2) кассовая — сплошная регистрация выплат и денежных поступлений; в розничной и мелочной торговле возможно оприходование денег ежедневным итогом, расход должен отражаться во всех подробностях; книга ежемесячно подытоживается; 3) расчетная (ресконтро) — включает перечень счетов лиц, с которыми предприятие ведет расчеты. В розничной и оптовой торговле, помимо этих трех книг, необходимо было вести еще документальную книгу, в которой перечислялись векселя, акции, заемные письма,договоры и т.п. В мелочной и розничной торговле предусматривалось ведение простой, а в оптовой — двойной бухгалтерии. Поэтому в оптовых предприятиях должны были вести еще следующие книги: 1) журнал хронологической регистрации всех фактов хозяйственной жизни, 2) книга копий всей исходящей корреспонденции, 3) книга исходящих счетов, 4) книга исходящих фактур, 5) Главная или Гросбух книга систематической регистрации всех фактов хозяйственной жизни.

Несмотря на попытки тщательной регламентации и даже унификации всех бухгалтерских документов, Закон 1834 г. предусматривал форму и вид бланков*, даже в конце XIX — начале XX в. эти предписания закона на практике не выполнялись. «Купеческие книги, — писал Шершеневич, — даже в столицах и довольно значительных предприятиях ведутся весьма небрежно» [Шершеневич, с. 201].

Зарождение науки

В первой половине XIX в. благодаря трудам четырех выдающихся русских бухгалтеров — К.И. Арнольда, И. Ахматова, Э.А. Мудрова и И.С. Вавилова и сформировалась русская школа бухгалтерского учета.

Карл Иванович Арнольд (1775—1845) писал о бухгалтерии** как о «сей толико важной, хотя, впрочем, многими пренебрегаемой науке» [Арнольд, 1814].

* Во второй половине XIX в. имела место дискуссия о юридической обязательности этих бланков. А.П. Башилов ее отрицал, П.П. Цитович на ней настаивал.

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

И он, может быть, первым различал теорию и практику 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»*, 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]. Под *методом* Арнольд понимал формы счетоводства [там же, с. X—XI]. Одновременно он был первым автором в России, привлекшим для объяснения двойной записи математический аппарат: «Бухгалтерия произошла от алгебраических уравнений» [Арнольд, 1814, с. 7] и «имеет великое сходство» с алгеброй [там же, с. 8]. Далее он писал: «Поелику основанная на алгебраических правилах Бухгалтерия при каждом дебиторе требует кредитора, то и названа она по сему двойною бухгалтериею, название завлекающее начинающих заниматься бухгалтериею в двусмыслие, поелику они думают, что дела записываются вдвойне и, следовательно, напрасно» [там же, с. 20]. Таким образом, в объяснении двойной записи Арнольд исходил из принципов персонификации, объясняя ее одновременно системой балансовых уравнений, заимствованных (без ссылки) у Э.Т. Джонса. Эти уравнения приводят к определению самого баланса уже не как контрольного действия или документа (таблицы), а как объективно существующего имущественного отношения — равновесия «...между моим собственным имуществом и имением, вверенным мне от других людей» [там же, с. 15], далее он говорил о сравнении «действительного имения со страдательным» (кредиторская задолженность) [там же, с. 16]. В этом случае в балансе и в текущем учете решающее значение приобретал порядок оценки вещей и имущественных отношений. Арнольд критиковал тех, кто высказывался за оценку товаров по покупным ценам или по себестоимости, отстаивая с пониманием дела оценку по текущим ценам [Арнольд, 1809, с. V]. Он высказывал мысли, позволяющие считать его предшественником субъективной оценки материальных ценностей [там же, с. 30].

Счета у Арнольда открывались не посредством баланса, а, как и у Пачоли, через счет Капитала [там же, с. 2—3]; определение счета нельзя признать удачным: «Счет есть подробное показание прихода и расхода определенной

---

* «Бухгалтерия, — писал Арнольд, — есть наука, занимающаяся верным сличением прихода с расходом» [Арнольд, 1814, с. 27].

суммы» [Арнольд, 1809, с. 1], но заслуживает внимания первая в русской литературе классификация счетов на *личные* (корреспонденты) и *безличные*. Последние делятся на имущественные, включая счет Капитала, и результатные (он называет приращений и уменьшений) [Арнольд, 1814, с. 6—9].

В части практической организации учета Арнольд предложил новую, как ему казалось, наиболее удобную форму журнала: дебетуемый счет, сумма, кредитуемый счет, описание операции, сумма.

Особенно надо отметить взгляды Арнольда на учет товаров. Под товаром «разумеется всякий предмет, покупаемый только в том намерении, чтобы посредством покупки и продажи получить прибыток, — где нет сего домогательства или желания, там уже не можно употребить слово товар» [там же, с. 11]. Он впервые, значительно опережая русскую практику последующих лет, строго разграничивал синтетический и аналитический учет. В Главной книге Арнольд открывал один синтетический счет Товары [Арнольд, 1809, с. 34], а в части аналитического учета излагал два варианта. В обоих случаях на каждое наименование товаров открывался специальный счет, по дебету которого разносился приход из каждого первичного документа, а по кредиту или один раз после инвентаризации заносился остаток с выведением общей суммы расхода, или же разносились данные каждого расходного документа. Арнольд настаивал на последнем варианте [там же, с. 10—15].*

В примере партионного учета издержки (транспорт и наградные приказчику) отражались так: исчислялась продажная стоимость товаров и из нее вычитались расходы. В учете получала отражение продажная стоимость за минусом расходов, т. е регистрировалась себестоимость проданных товаров и прибыль [там же, с. 9]. Однако вопреки теоретическим установкам Арнольда на счет Товаров попадали только те расходы, которые можно было сразу отнести. Значительная же часть издержек на него не относилась. Счет Торговых расходов закрывался счетом Барыша и наклада [там же, с. 38].

Арнольд еще в 1809 г. приводил образцы книг, где учет товаров велся по цветам [там же, с. 11].

Наличие калькуляционной книги позволяло Арнольду записывать в дебет счета Товаров (в аналитические счета) прямые издержки [там же, с. 15]. В состав себестоимости товаров согласно калькуляционной книге входили: а) (1) полученная стоимость товаров, (2) естественная убыль в пути, (3) скидка по обычаю (рабат); б) транспортные расходы и пошлины.

Вся комиссионная торговля отражалась на основном балансе [там же, с. 46].

В части промышленного учета он рекомендовал оприходование материалов и готовой продукции на счет Товаров, интерпретируя тем самым промышленный учет как торговый.

---

* Надо помнить, что счет Реализации в те времена отсутствовал. Первое его упоминание в нашей литературе принадлежит И. Буттеру. Он именует его «Счет продажи на наличные деньги». Буттер приводит и корреспонденцию этого счета: по дебету со счетом Товаров, по кредиту со счетом Кассы. Записи, согласно автору, должны составляться один раз по окончании месяца [Буттер, с. 8].

Большим достижением Арнольда следует считать положение о необходимости резервирования средств для возможных убытков, для чего предлагался специальный счет Делькредере [Арнольд, 1809, с. 46], он же различал два обязательных акта: начисление жалованья и его выплату [там же, с. 13—14]. Учет основных средств он не рассматривал, хотя у него есть счет Мебели, который корреспондирует со счетом Кассы (на приобретение) и со счетом Барыша и наклада (на списание) [там же, с. 72—73].

Арнольд предлагал внутренние обороты отражать в журнале и в аналитическом учете, не делая проводок в Главной книге [там же, с. 40]. В работе Арнольда 1814 г. имеются недвусмысленные указания на аналитические функции бухгалтерского учета [Арнольд, 1814].

Для исправления ошибочных записей Арнольд рекомендовал [там же, с. 30—35] обратные проводки, что избавляло от невольных ошибок, но бухгалтерия страдала больше от ошибок сознательных. О широком распространении приемов сознательной фальсификации Арнольд писал: «Я мог бы представить здесь два примечательных примера, как и при самом исправном ведении книг делаются фальшивые или ложные посты (проводки — Я.С.), ежели б обстоятельное о сем повествование не могло обнаружить фальши двух купеческих контор, отправляющих и ныне дела свои и представляющих вид знаменитых торговых домов» [Арнольд, 1809, с. XIX]. Борьба с фальсификацией учетных данных, со злоупотреблениями требовала специальных приемов. Арнольд первый выступил с учением о методах ревизии [там же, с. IV, XVIII и XIX]. В 1823 г. он писал, что «без знания бухгалтерии не может существовать истинная и правильная ревизия» [Арнольд, 1823, с. 5].

Арнольд настаивал на введении двойного счетоводства в государственном (бюджетном) хозяйстве.

Велик вклад Арнольда и в создание русской бухгалтерской терминологии. Это он ввел формулу «*счет — счету*», 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*» [Арнольд, 1809, с. 57], он же дал написание глагола деб*и*товать 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*. «И теперь еще, — писал он в 1823 г., — некоторые торгаши (разносчики) в России, не разумеющие грамоте, употребляют деревянные палочки, на коих делают знаки кредита» [Арнольд, 1823, с. 1]. Представляют интерес утверждения Арнольда, со ссылкой на Тунберга, о том, что двойное счетоводство попало в Италию из Японии посредством миссионеров [там же, с. 2], а также его наблюдения над английской формой счетоводства. Так, он утверждал, что английская бухгалтерия Джонса была изложена в 1712 г. немцем Иоганном Христианом

Фербергом [Арнольд, 1809, с. IX, XIV, XV]. Арнольд приводил формы регистрационных журналов Ферберга и Джонса, из которых, однако, можно заключить скорее о сходстве, чем о тождественности приемов [там же, с. XV, XVI].

Пройдя в молодости большую практическую школу коммерческой бухгалтерии, Арнольд «старался усугублять свое прилежание в сочинительстве книг»; он придерживался правила, согласно которому преподавать бухгалтерию могут только лица, имеющие навыки практической работы [там же, с. 1—2]. В 1814 г., начиная свой труд словами: «Нет еще и ныне теоретического и практического руководства к познанию бухгалтерии» [Арнольд, 1814], он искренне думал, что такое руководство он дал, и был в значительной степени прав.

Пройдет много лет и А.М.Вольф скажет о книге Арнольда [Арнольд, 1814]: «Прекрасное сочинение, точнее других передающее принципы счетоводства» [Счетоводство, 1890, с. 313].

В 1809 г., когда в Москве вышла работа Арнольда, в Петербурге Иван Ахматов «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, позволяющим думать, что бухгалтерский учет является частью политической экономии, но несмотря на то, что эта часть, тем не менее про бухгалтерию «можно сказать, что сия наука есть самая нужная, важная и полезная» [там же, с. VIII] «находится ныне на самой высокой степени совершенства» [там же, с. IX]. Однако плохо, когда бухгалтерии обучают «практически» прямо на регистрах. Ахматов указывал, что знание «не перепискою, но наставлением приобретается» [там же, с. X]. Под наставлением понимается ряд правил, которым следует обучать, а не примеров.

Предмет нашей науки «...состоит в том, чтобы сочинять счета для разных дел, дабы через то всегда можно было знать оных состояние» [там же, с. I]. Очень любопытная деталь — предметом учета объявляется не само хозяйство, а его изображение на счетах. Пройдет сто лет и Рудановский скажет, что предметом учета является баланс.

В центре внимания Ахматова — хронологическая запись: «Журнал есть центр, на коем обращается вся машина, т. е. такая книга, от которой зависит весь порядок прочих книг» [там же, с. X]. Запись в памятной книге регламентируется шестью обязательными реквизитами: 1) число, 2) действие и что сделано, 3) с кем, 4) как и когда будет платеж, 5) количество и свойство, 6) цена. В журнал вводятся следующие реквизиты: 1) число, 2) дебитор, 3) кредитор, 4) сумма, 5) количество и свойство, 6) действие и каков платеж, 7) цена. Порядок ведения журнала приводится как по итальянской, так и по французской формам счетоводства.

При определении двойной записи Ахматов исходил в целом из юридической теории, но надо отметить, что он все операции объединял в четыре типа, не связывая эту классификацию с балансом. Типы эти те же, на которых впоследствии была основана балансовая теория: 1. «Когда что-

нибудь приходит или выходит» (операции внутри актива). 2. «Когда с одной стороны что-нибудь поступает, а с другой ничего не выходит» (увеличение валюты баланса). 3. «Когда ничего не приходит, а что-нибудь выходит» (уменьшение валюты баланса). 4. «Когда ничего не приходит и не выходит» (изменение внутри пассива баланса) [Ахматов, с. 216].

Главная книга или «Екстракт журнальный» должна содержать шесть синтетических (первого класса) счетов: Кассы, Расходов, Комиссионный счет, Барыша и наклада, Товаров, Капитала. Счета открываются счетом Капитала. Классификация счетов у автора логически не выдержана: счета первого классе делятся на три группы, по нашей терминологии, аналитических счетов. Группы (классы) эти равноправны: счета Товаров, счета личные (дебиторов и кредиторов) и счета за границей. По характеру сальдо счета делятся на дебетовые и кредитовые. Счетная формула выглядит так: « *За таким-то, от следующих*».

Хотя книга Ахматова касается торговли, треть страниц [там же, с. 312] он уделяет фабричному счетоводству, суть которого сводится к ведению счета Расходов на производство. Счет этот предусматривает ведение лицевых счетов на каждого работника. Каждый аналитический счет дебетуется на сумму выданных работнику материалов, а кредитуется на сумму (оценка не предусмотрена) готовых изделий. Это своеобразный учет по центрам ответственности. Счет Расходов мог иметь кредитовое сальдо, и если купец нес расходы за кого-нибудь, а потом получал платеж, превышавший расход, то на сумму расхода счет дебетовался, а на сумму полученного платежа кредитовался.

По счету Кассы рекомендовалось проводить инвентаризацию, незначительные отклонения сразу относить на счет Барышей и наклада, «...чтобы не терять времени отысканием ошибки, которая не только что ни малейшего внимания, но даже и ни малейшего труда не стоит» [Ахматов, с. 318].

Учет товаров Ахматов предлагал вести для оптовой торговли натурально-стоимостным способом с открытием аналитического счета на каждое наименование. В дебет рекомендовал записывать покупную стоимость и транспортные расходы по данному товару, а в кредит — продажную стоимость; при закрытии счетов — выводить количественный остаток, расценивать его «...по покупной или по той цене, по какой продается товар» [там же, с. 319], и записывать в кредит данного счета и в дебет счета баланса, затем разницу между суммой кредитового и дебетового оборотов переносить на счет Барышей и наклада. Для розничной, неспециализированной торговли им рекомендован стоимостный учет на специальном счете Товаров. В дебет записывают покупную стоимость приобретенных товаров и расходы по доставке, в кредит — продажную стоимость. Для выведения окончательного результата следует проводить инвентаризацию, выявленный остаток вносить на счет, а разница в оборотах будет показывать прибыль или убыток.

Как бы ни оценивать оригинальность мыслей Ахматова, книга его была большим достижением в деле развития бухгалтерского учета в нашей стране.

Событием в истории русской учетной мысли был выход в 1846 г. книги Эраста Алексеевича Мудрова [Мудров].

«Счетоводство (бухгалтерия), — писал Мудров, — есть искусство записывать какое-либо имущество так, чтобы, несмотря на перемены, в нем происходящие, всегда можно было усмотреть настоящее его положение со значением того, что последовало от перемен, в нем произведенных» [там же, с. 1]. Это определение указывает на влияние Арнольда.

У Мудрова находим и четкое упоминание о *предмете* счетоводства, под которым он понимал «...всякий промысел, всякий труд, имеющий целью прибыль» [там же, с. 1]. Это показывает, что Мудров рассматривал диграфизм как модель, с помощью которой можно описать хозяйственный оборот предприятия. В отличие от Ахматова, у Мудрова уже чувствуется предпочтение систематической записи хронологической, так как последняя, по его мнению, нужна только как «запоминающее устройство» [там же, с. 2—3].

Все счета Мудров делил на имущественные, личные и вспомогательные, к которым автор относил счета собственных средств и результатов [там же, с. 13—18]. Он приводил критерии, необходимые для открытия счетов [там же, с. 7—8]. Мудров твердо настаивал на том, что двойная запись вытекает из самой природы хозяйственных оборотов [там же, с. 4]. 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: $a = c + b$ [там же, с. 36]. Однако при объяснении двойной записи Мудров руководствовался принципами персонификации счетов. Это доказывает, что математика пригодна как для объяснения юридической, так и экономической природы учета.

Мудров может считаться автором 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.

В части промышленного учета Мудров указал на два основных варианта его организации: 1) раздельный учет капиталов и материалов, т. е выделение в особый цикл, не связанный с общим учетом, учета производства и калькуляции; 2) учет производства включается в единый цикл учета [там же, с. 301]. Он также считал, что необходимо распределять накладные расходы пропорционально весу готовых изделий.*

Методика организации учета излагается Мудровым по немецкой форме счетоводства. Наконец, необходимо отметить, что при оценке товаров он в отличие от Арнольда исходил из принципов себестоимости.

Интереснейшим автором был И.С. Вавилов; себя он аттестовал как фридрихсгамский первостатейный купец. В его главной работе мы находим

* Н. Емельянов в 1840 г. издал работу [Емельянов] по фабрично-заводскому учету, в которой был предложен калькуляционный счет «Выработка товаров».

такой пассаж: «Даровитый Русский народ понимает труд и науку; просвещение стряхнет застарелую пыль предрассудка, откроет глаза, разовьет мысль и высоко вознесет слово Русское» [Вавилов, с. 1].

Слово у него связано с определением учета: «Бухгалтерия, или книговедение, есть искусство вести записки торговым делам на точных и условных правилах таким образом, чтобы посредством правильного ведения сих записок было можно, обозрев и рассмотрев в полном виде, как весь состав производимой торговли, так и каждую часть оной отдельно, вывести результат, могший бы показать верно положение капитала» [там же, с. 1].

Это было хорошее определение, в нем четко подчеркивалась и процедурная задача учета, и финансовая, связанная с оценкой результатов хозяйственной деятельности.

Мудров и Вавилов были выразителями бухгалтерской мысли, которая получила развитие преимущественно в двух отраслях народного хозяйства.

Сравнивая бухгалтерский учет торговли и промышленности, следует отметить, что в промышленности, при довольно детальной постановке учета материального, производственного, учета труда и заработной платы и ряда других участков, отсутствовали принципы диграфизма. Это можно объяснить тем, что наиболее крупные предприятия находились или целиком в собственности государства, или под слишком большим его контролем. Государственные мануфактуры, даже самые крупные, не работали по принципу самоокупаемости, все, что они имели, принадлежало государству, и все, что они получали, принадлежало казне. На этом основании В.Ф.Широкий [Широкий, 1940 б] склонен был считать, что в торговле, где принципы диграфизма получили более раннее распространение, учет был совершеннее, чем в промышленности. Это в корне неверно. Для промышленного учета с его униграфической парадигмой мы можем выделить такие преимущества: 1) сплошная документация всех фактов хозяйственной жизни; 2) регулярность инвентаризаций и отчетности; 3) распространение калькуляции; 4) использование линейной записи и ее оперативности; 5) аналитичность бухгалтерской информации, применение ее для целей управления отдельными звеньями предприятия. По всем этим пунктам торговый учет уступал производственному.

Традиционалисты и новаторы

Традиционалисты свято верили в господствующую парадигму и в своих выводах никогда не переходили ее границы, новаторы в лучшем случае признавали, что парадигма соответствовала прошлому времени, но в настоящем считали ее ненужной. Поэтому в теории они всегда стремились расширить, коренным образом изменить или уничтожить ее.

Линия бухгалтерской мысли, намеченная Арнольдом, нашла продолжение в трудах двух крупных ученых второй половины XIX в. П.И. Рейнбота и А.В. Прокофьева. Они представляли традиционное знание и были его выразителями. Вместе с тем именно им пришлось столкнуться с первыми

попытками «бунта в теории», с новаторскими предложениями, направленными на пересмотр бухгалтерской доктрины.

Павел Иванович Рейнбот (1839—1916), строго следуя принятой парадигме, сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе предприятия [Рейнбот, 1876, с. 1]. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации, а целью ее считал недопущение ошибок регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков [там же, с. 3]. Синтетический учет Рейнбот трактовал как контрольный, ибо, в самом деле, сальдо и обороты счета Товаров контролируют остатки и движение по аналитическим товарным счетам [там же, с. 15]. При этом ведение последних отличалось и сложностью, и консерватизмом. Так, внутри каждого аналитического счета предусматривался партионный учет. Регистрация проводилась в натуральном измерении по весу брутто, тары и нетто. При расходе товары списывались со строго определенной партии, счета закрывались внесением сальдо, снятого с натуры. Это сальдо расценивалось по себестоимости партии, имеющейся в остатке, а не по средней цене. Себестоимость включала покупную цену товаров и расходы, связанные с их приобретением и доставкой в торговлю. Если учитывались товары, принятые на комиссию, то в дебет относили и расходы, связанные с хранением этих товаров. Рейнбот признавал, что «на практике почти всегда оказывается более или менее значительная разность между действительным весом состоящего налицо товара и выведенным по товарной книге» [там же, с. 48]. Однако остается неясным, как автор полагал учитывать эти разницы.

Издержки, связанные с приобретением товаров, отражались по дебету аналитических счетов товаров, а не на счете торговых расходов. Предусматривалась сложная система калькуляции: издержки, связанные со стоимостью товаров, распределялись пропорционально стоимости, издержки, вызванные весом, распределялись пропорционально весу [там же, с. 208—209]. Рейнбот допускал возможность ведения отдельных статей издержек обращения как синтетических счетов первого порядка [там же, с.3], при этом они могли кредитоваться только в одном случае, сформулированном Рейнботом: «...на суммы, которые мы должны получать от других, за произведенные за их счет расходы» [там же, с. 24].

Представляют интерес мысли Рейнбота о промышленном учете. Так же, как Мудров, аналитические счета он открывал не на все виды производимой продукции, а на участки (цехи, мастерские и т.д.), то, что теперь стало называться центрами ответственности. К прямым затратам он относил: 1) материалы, 2) жалованье, 3) погашение (амортизация). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в год (в конце) распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. Результаты показывали по счету Товары (готовая продукция), причем в течение года готовая продукция учитывалась только в натуральном (количественном) измерении. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции, и таким образом определялась

себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции [Рейнбот, 1875(а)].

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 Капитала. 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 [Букешин, с. 139].

В изложении принципов бухгалтерского учета Рейнбот исходил из разбора «сквозного примера» двухмесячной работы оптовой фирмы. Примеры имели максимально возможный «практический» вид, все цены, суммы давались неокругленными, что требовали бы правила дидактики, а точными. Это очень затрудняло работу с учебником. «Сквозной пример» с методической точки зрения всегда сомнителен: во-первых, авторы «сквозных примеров» вынуждены проводить отбор; во-вторых, отбор всегда субъективен, следовательно,в разных учебниках упор в изложении и последовательность изложения будут различными; в-третьих, учиться надо от простого к сложному, а практика работы не знает такого деления; в-четвертых, учить надо главному, но при практическом подходе к делу главное неразрывно с второстепенным, существо — с формой.

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. Отсюда правило: « *Нет прихода без расхода*» [Прокофьев].

В противовес всем теоретикам, которые писали до него на русском языке и отстаивали немецкую форму, Прокофьев взялся насаждать новую итальянскую форму, более удобную для изучения, чем для практики. В немецкой форме широко использовался метод накапливания однородных операций, и записи в Главной книге выполнялись итогами. Против этого восстал Прокофьев. Он требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно и заносилась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех, и инструкции того периода предписывали составлять мемориальные ордера по каждому документу отдельно.

Если бы Рейнбота и Прокофьева спросили, удовлетворяет ли двойная бухгалтерия в немецком или итальянском вариантах требованиям науки и практики, то они не задумываясь ответили бы: «В целом, да!».

Иной ответ дали бы новаторы. Самой яркой фигурой среди них был Федор Венедиктович Езерский (1836—1916). Всю силу своего незаурядного таланта самоучки он направил на критику двойной бухгалтерии. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор: 1) несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, а прибыль (кредит) — расходом; 2) для учета собственных средств вводятся «подставные» счета; «двойная система замазывала глаза этим дебетом и кредитом и подставными счетами. Вот на чем основывается возможность обманов»; 3) учет искусственно делится на «мертвый» (синтетический) и «живой» (аналитический), «...оказывается, — писал Езерский, — что первые книги служат, так сказать, только для парада: пиши в них верно, пиши в них неверно, все равно — баланс получится» [Езерский, 1876]; 4) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени; 5) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов, однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи. Поэтому, 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.

Ф.В. Езерский

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:

* Надо заметить, что при всем патриотизме Езерского на него оказала определенное влияние французская школа, но она скорее стимулировала его мысль, а не формировала ее. Например, несколько иначе, чем Леоте и Гильбо, Езерский моделировал хозяйственную операцию. Он писал: $A = B + C$, где A — выручка от операции, B — расходы, связанные с ее проведением, C — ее результат [Цит.: Галаган, 1916, с. 366].

приход, *расход*, *остаток*; Езерский называл их «тремя укупорочными ящиками»; 2) регистрами выступают *три* книги: *журнал*, некоторые сторонники «обрусения счетоводного языка» назовут его ска*с*кой, *Главная*, по терминологии Езерского, книга учетов 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.

Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась новой формой последней, а в том, что она, значительно опережая свое время, выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами. Назовем из них семь важнейших: 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; в своей форме Езерский насчитал таких сумм 19 и форму охарактеризовал как самоповерочную; 5) использования счета наценки (торговой скидки); 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» [Вальденберг, с. 42].

Езерский был последовательным националистом и юдофобом. 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

* Езерский настаивал на ежедневном выведении финансовых результатов, Э.Иегер считал, что это вообще не нужно [Коммерческий деятель, т. 2, № 6, с. 16]. Сейчас мы можем сказать, что правы были оба. Первый говорил о том, что это нужно для учета оперативного, второй имел в виду учет бухгалтерский.

погашению; акцептовать — принять к платежу; сальдо — остаток; дебет — приход; кредит — расход; бухгалтер — счетовод; бухгалтерия — счетоводство; кредиторы — доверители; дебиторы — заборщики.

Надо сказать, что не без некоторого основания русские люди предпочитают иностранные варианты отечественным. И бухгалтеры не составляют исключения.

Все из перечисленных здесь идей были совершенно новыми для современников. Они полагали, что Езерский только «мутил умы и карикатурил истину». Им было трудно оценить их, и тем не менее бухгалтерский конгресс в Шарлеруа (1912) в Бельгии рекомендовал наряду с логисмографией Чербони и статмографией Пизани изучение во всем мире русской бухгалтерии.

Одни считали Езерского Колумбом бухгалтерского учета, открывателем новых берегов, другие — шарлатаном, ведущим мелочную торговлю пилюлями вредоносных идей. Он был рожден для бухгалтерии, но не был воспитан для нее.

Однако чем больше говорили о нем, тем больше росла его слава. А эта слава не давала спокойно спать многим. Среди многих был И.П. Шмелев. В 1895 г. была издана в Москве его работа «Новая четверная бухгалтерия», а в 1897 г. вышло ее второе издание.

Сущность теории Шмелева составляет четкое разграничение в учете *пермутаций* (движение ценностей, не меняющее итога баланса) и *модификаций* (движение ценностей, изменяющее итог баланса). Основной регистр — книга операционно-функциональная. Бухгалтерский баланс — документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика — только часть, момент динамики. В связи с этим можно сформулировать постулат Шмелева:

> *Сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств.*

Хотя Шмелев утверждал, что его система является оригинальной и отличной от двойной, она представляла перефразировку постулатов Пачоли.

В своей работе он уделил много внимания языку нашей науки, причем в терминологии был ярым пуристом: «Брутто— вес товара с его вместилищем». «Нетто — вес товара без оболочки» и т.п.

Особенно надо отметить его взгляды в области амортизации основных средств. Он первым в русской литературе подверг резкой критике равномерный линейный метод и настаивал на регрессивном методе. В России этот подход не получил признания.

Читая книгу Шмелева, можно найти в ней весьма любопытное высказывание о нравственном значении бухгалтерского учета: «Он охраняет людей от соблазна присваивать себе чужое и укрепляет тем нравственность человечества, и если бы человечество поспешило ввести строгое разумное счетоводство всюду, везде применяло бы его во всей его строго научной точности и пользовалось бы его благодеяниями во всем его объеме, то тогда

бы оно в среде своей не знало ни воров, ни разбойников и никаких иных, более приличных, но не менее вредных хищников, ибо таковых между людьми не могло бы и зародиться» [Шмелев, с. 9]. Вот как все просто, а никто не догадывался.

Если Езерский и Шмелев пытались и искренне верили в то, что им удалось разрушить парадигму двойного учета и заменить ее тройным или четверным счетоводством, то Валицкий, с одной стороны, С.Ф. Иванов и Э.Э. Фельдгаузен — с другой, хотели изнутри старой парадигмы изменить ее — один вширь, два других — и вглубь, и вширь.

Среди работ Ивана Францевича Валицкого (умер 11.01.1898)* есть брошюра, написанная им в 1876 г., на которую и сейчас можно встретить ссылку в зарубежной печати [Валицкий]. Это была попытка создания макроучета [Валицкий, с. 21]. (За год до этого появилась работа Э. Пизани.) Валицкий четко формулирует задачи макроучета: «1) Как велико народное материальное богатство страны? 2) Из каких составных частей оно состоит по количеству, местным ценам и стоимости? 3) Какое отношение сил данных к однородным отраслям богатства других стран, абсолютное и на 100 душ народонаселения? 4) На сколько из года в год, из века в век накопляется в стране тот запас материала, который снова поступает для дальнейшего производства?» [там же, с. 1]. Здесь прежде всего надо подчеркнуть, что Валицкий как истый бухгалтер предпочитает учет народного богатства учету народного дохода, но не забывает и о последнем. Состав народного богатства он хочет изучать в двух измерителях: *натуральном* и *стоимостном*, последний он вводит в двух оценках: *общенациональная стоимость и местная цена*. Общенациональная стоимость должна определяться исходя из индивидуальной стоимости хлеба. Третья и четвертая задачи относятся не столько к учету, сколько к анализу.

Макроучет Валицкий 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 царского правительства, интеллигентный человек не мог верить такому правительству; макроучет должен был осуществлять «...счетный стол при одном из столичных экономических обществ» [там же, с. 1], т. е., говоря современным языком, макроучет должен был вестись общественными, а не государственными силами.

Техника учета состояла в выписке мемориальных ордеров по поступающим от предприятий справкам. Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства. В соответствии с идеей Ж.Б. Сэйя, использованной в национальном счетоводстве, все счета должны были показывать состояние трех факторов производства: труда, капитала и земли. Валицкий кончает исследование

---

* Он был русифицированный поляк. Его настоящее имя Януарий Франтишек [Stevelinck,1982, с. 98].

суммами: затрат труда — 17 млрд. руб., капитала — 37 млрд. руб., земли — 26 млн. руб. на 1 января 1876 г. в Российской империи. Учет должен вестись в миллионах рублей.

Главным недостатком теоретических построений Валицкого было отсутствие демонстрации механизма двойной записи. Это, скорее, основание для проводок, чем проводки. Не показав корреспонденции счетов, автор не вскрыл и механизм производственных отношений, сложившихся в хозяйстве. Это не единственный недостаток работы Валицкого. Так, в активе показываются деньги. Если для золотой монеты и иностранной валюты это в какой-то степени правильно, то для биллонной монеты и для кредитных билетов и казначейских знаков такой подход уже не имеет оправдания. Еще более серьезная ошибка заключалась в практике переоценки ценностей. Это с неизбежностью должно было привести к смешению результатов деятельности за определенный хозяйственный период с результатами, полученными от переоценки.

Однако 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.

Непреходящей заслугой Валицкого было предложение четко разграничить учет основной деятельности и капитальных вложений (строительства): две Главные книги, две кассы, два баланса.

Если Валицкий раздвигал границы парадигмы двойной бухгалтерии, то С.Ф. Иванов и Э.Э. Фельдгаузен и расширяли их, и углубляли ее. В центре внимания обоих были принципы промышленного учета. Еще в 1872 г. Иванов писал о необходимости «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное — стоимость того и другого» [Иванов С.Ф., 1898, с. 140]. Таким образом, была выдвинута задача создания специальных счетов для учета затрат, они получили название счетов производства. Потом их назовут калькуляционными. Идея счета Производства впервые в нашей литературе встречается у Иванова. Он отмечал, что «счета Производства есть не что иное, как промежуточные счета между счетом сырых материалов и счетом выработанных изделий» [там же, с. 148]. Ему же принадлежит идея нормирования затрат, под которой он понимал определение «приблизительной нормы издержек» [там же, с. 144], и отнесения всех общих затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий, т. е. предполагал включение в себестоимость, по нашей терминологии, только прямых расходов. Вместе с тем он был сторонником полуфабрикатного варианта учета. На примере производства цемента он показал отражение издержек на счетах; после каждой операции полуфабрикат поступает на склад, это отражается на счете склада по дебету, затем прибавляются

издержки хранения, и с кредита счета полуфабрикат списывается на счет следующей производственной операции [Иванов С.Ф., с. 139].

Это вытекало из чисто натуралистической концепции учета, которую он разделял с традиционалистами. Наивно полагая, что учет — это зеркало, отражающее хозяйственные процессы, он писал: «Ведение счетов должно быть верным отпечатком самого производства; что делается в деле с действительно существующими предметами, должно повторяться с цифрами, представляющими ценность этих предметов» [там же, с. 136]. Отсюда и весьма пассивное представление об учете, его науке, его целях, следует «не сочинять ...а отыскивать их (объекты учета — Я.С) путем логического мышления, способы эти не создаются, как создаются математические истины, они существуют в самом ходе дела, надобно только их открыть» [там же, с. 13].

Отлично понимая необходимость создания общих основ счетоводства, Иванов писал: «Отсутствие основной идеи в счетоводстве ведет к тому, что часто заводится бесчисленное множество счетов ненужных, выбранных только потому, что они, по мнению бухгалтера, представляют собою какую-то особенность, а между тем пропускаются необходимые счета и вообще появляется запутанность и бестолковость» [там же, с. 87]. Недостаток счетоводных сочинений он видел в том, что «они стремятся объяснить частности, упускают из виду общее и потому по необходимости опираются на отдельные примеры, а не на общие правила. Последствием же этого является то, что у нас в конторе каждый бухгалтер действует по-своему, тогда как истина всюду одна и та же, и бухгалтерия, как и всякая наука, не терпит в себе ничего произвольного» [там же, с. 87.]. Иванову принадлежит интересная теоретическая работа о соотношении статистики и бухгалтерии [Коммерческая школа и жизнь, 1916]. Много внимания Иванов уделял популяризации истории науки [Иванов С.Ф., 1910].

Он оставил заметный след и в области судебно-бухгалтерской экспертизы. Его труд [Иванов С.Ф., 1911] переведен на несколько иностранных языков. Благодаря этой работе к нему пришло широкое признание. Он был 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.

Эдуард Эдуардович Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием [Фельдгаузен, с. 95], отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет [там же, с. 5]. Ему, за что мы его и ценим, 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 [там же, с. 41] и утверждаются особым советом или комиссией экспертов [там же, с. 42]. Далее в учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения

показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется один раз в месяц.

Структура себестоимости у Фельдгаузена выглядит так: (материалы + топливо + жалованье — стоимость побочных продуктов + брак и угар) = цеховая цена + процент прямых расходов*, распределяемых пропорционально цеховым ценам, = техническая цена + процент косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим ценам, = коммерческая цена. Здесь амортизация рассматривается как накладные расходы.

Фельдгаузен подверг критике практиковавшиеся в его время методы распределения общих расходов пропорционально весу готовых изделий либо стоимости их, или стоимости материалов, или заработной плате. Эти методы, по его мнению, недостаточны, так как не учитывают совокупных усилий всех факторов производства.

Предложения Фельдгаузена не получили признания со стороны современников**. Главным предметом критики явились нормативы, при этом утверждалось, что отклонения типичны, поэтому учет их становится более трудоемким и сложным, чем прямой учет затрат.

И тем не менее это было новое слово в учете. Оно углубляло понятие учета затрат, расширяло объект счетоводства, вводя в него ожидаемые (нормируемые) события и, как казалось Фельдгаузену, по-новому осмысливало двойную бухгалтерию, само название которой происходит не из того «постороннего обстоятельства», что операции регистрируются как по дебету, так и по кредиту, а из наличия синтетического и аналитического учета [Фельдгаузен, с. 154].

Из всех перечисленных здесь новаторов самым крупным был Фельдгаузен. Разрушая парадигму традиционной бухгалтерии, он не сознавал этого: «В смысле усовершенствования принципов самой системы двойная бухгалтерия, следовательно, никакому полезному изменению подлежать не может» [там же, с. 155].

Круг «Счетоводства»

«Никакому изменению подлежать не может» — это приговор традиционалистов-консерваторов, произнесенный устами новатора. Парадигма двойного учета оказалась достаточно прочной, тем не менее для защиты и развития она нуждалась в поддержке. Такие энтузиасты нашлись. Они объединились в журнале «Счетоводство» (1888—1904). Круг лиц, в нем работавших, был небольшим, писали они для будущих поколений, и влияние их на современников было меньше влияния старых традиционалистов. При всех огромных неоспоримых заслугах необходимо помнить, что это был орган

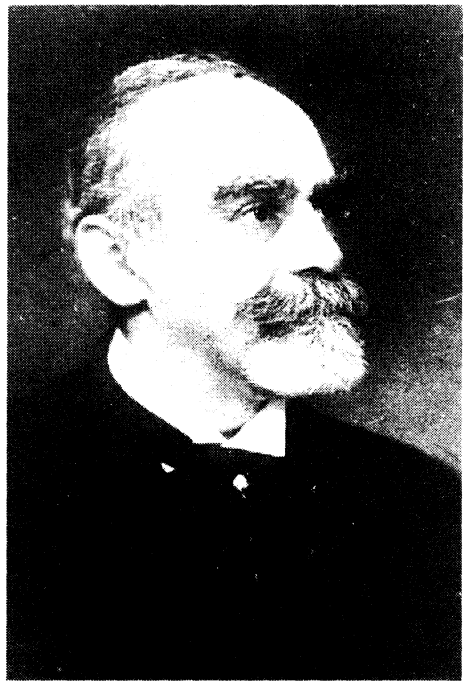
---

* Термины «прямые» и «косвенные» расходы введены Фельдгаузеном.

** Езерский оценил труд Фельдгаузена как попытку ввести не отчетность, а безотчетность, и назвал это кощунством. [См. журналы Счетовод, 1889, № 9, с. 513 и Практическая жизнь, 1893, № 4, с. 121].

небольшой группы интеллигентов-бухгалтеров, которые посредством журнала писали друг другу длинные, умные письма, малопонятные читательской массе.

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 — укрепление традиционной парадигмы. Сам Вольф был прежде всего организатором, давшим несколько новых учетных идей. Не развивая деталей, он все же сумел набросать эскиз философии учета. В ее основе лежит учение Чербони о классификации хозяйственных функций на учредительные, исполнительные и заключительные. Первая группа включает план (структура предприятия), инвентарь (инвентаризационная опись и сам процесс инвентаризации), смету (финансовый план хозяйственной деятельности на будущий период); вторая группа — счета; третья — отчетность, но не баланс, на котором нигде не акцентируется внимание, а отчет и ревизия или контроль, причем понятия ревизии и контроля признаются тождественными [Вольф, 1891, с. 15—17].



А.М. Вольф

Из его идей особенно плодотворной оказалось противопоставление науки, получившей в дальнейшем именование счетоведения, практике, названной счетоводством. Это положение стало общепризнанным сначала в петербургской школе, а потом и во всей России*. Оно было глубоко осознано в Польше М.Шеффсом [Scheffs, с. 295] и является краеугольным камнем многих теоретических построений [Terebucha].

Вольф рассматривал науку об учете как «хозяйственный путь, по которому следует вести данное предприятие, согласно с экономическими и

* Однако для подавляющего большинства бухгалтеров того времени сама мысль о том, что может быть наука об учете, отделенная от практики, казалась абсурдной, продиктованной «невежеством новоявленного философа» (А.М.Вольфа — Я.С.). [Коммерческий деятель, т. 2, № 6, с. 17].

юридическими требованиями», которая указывает «путем счета и вычислений во всякое время положение предприятия и связь между действиями и вызывающими их причинами» [Вольф, 1891, с.13]. Здесь подчеркивается: 1) руководящая роль счетоводства в будущей политике хозяйства, а не его, как у Шера, историческая роль; 2) наличие в учете результатов хозяйственной деятельности на любой момент, а не от отчета до отчета; 3) разложение результатов хозяйственной деятельности по составляющим их причинам.

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. Это положение впоследствии стало основным благодаря популяризации В.Д.Беловым и развитию Е.Е.Сиверсом.

В учении о балансе мы находим весьма «легкое» определение: «Равенство между активом и пассивом, которое должно получаться к каждому времени, называется балансом» [Цит.: Вальденберг, с. 23]. Вольф противопоставил счет балансу, трактовал баланс как следствие ведения счетов. Это утверждение дискутируется до сих пор.

Он первым осознал в России необходимость счета Реализации, однако полагал, что основная его цель — показ результатов от продажи товаров [Счетоводство, 1891, с. 103]. Это не совсем так. Помимо этой задачи, счет до лжен обеспечить коллацию двух потоков данных: от кладовщиков и от кассы, а также выявить обороты по реализации в покупных и продажных ценах.

Вольф сумел противопоставить, с одной стороны, натиску Езерского и его последователей научные принципы учета, с другой стороны, догматизму 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.

Ближайшим союзником и помощником Вольфа был Василий Дмитриевич Белов — первый русский чистый теоретик учета. Его интересовала даже не столько теория учета в нашем понимании, сколько философия теории. С необычайной полнотой он проследил связи нашей науки 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 [там же, с. 249], сводя последнюю к трем группам: материальные, личные, операционные [там же, с. 297] (впервые ввел у нас термин — операционные счета).

Признавая бухгалтерский учет дедуктивной наукой, он писал: «Всякая дедукция стремится к выводу как к конечному результату. Таким выводом является в математике искомая величина, в логике — заключение. Бухгалтерское знание, как мы неоднократно замечали, представляет также дедукцию, а потому также стремится к выводу. Вывод называется счетом баланса. Этот счет господствует над всеми другими счетами; он сводит их в одну стройную

систему и резко отличается от всех других счетов...» [Счетоводство, 1891, с. 35]. И дальше: «Потому-то баланс и есть последнее слово, а следовательно, и цель всего бухгалтерского труда. Баланс как господствующая цель обнимет все другие, подчиненные ей цели, в том числе и вывод убытков или прибылей данного дела» [там же, с. 35]. «Сосредоточивая в себе всю отчетность, баланс потому самому органически связан со всем счетоводством; от него, как по ариадниным нитям, можно пройти путем строго ло гического анализа по всему лабиринту подлежащего учету дела до всех самых мел ьчайших его подробностей, до всех сокровенных уголков записи» [там же, с. 36].

Методы бухгалтерского учета он отождествлял с методами кино, рассматривая проводку, как кадр киноленты, а весь учет, следовательно, как увлекательный кинофильм [Счетоводство, 1896, с. 197—199].

Вместе с тем Белов проводил резкую грань между инвентарем и балансом. По его мнению, баланс — это вывод из книг, а инвентарь — опись с натуры, с помощью которой можно уточнить баланс [Счетоводство, 1891, с. 69—70]. Баланс представляет всю историю движения средств, инвентарь — это статистическая работа, констатирующая наличие натуральных остатков. Вольф тогда же возражал на это, доказывая, что баланс — это, говоря словами Л.Батардона, «резюме инвентаря» [там же, с. 82—86].

Не было человека в России, который бы любил философию учета больше, чем Белов. И не было человека, который бы любил больше историю учета, чем Эдуард Григорьевич Вальденберг (1836—1895) — переводчик «Трактата о счетах и записях». Благодаря его энергии из практики исчезли счета Баланса вступительного и Баланса заключительного. Как педагог Вальденберг пользовался успехом, но мы его не одобрим. Он исходил из того, что ученик должен делать то, чему его учитель учит, ученик не должен рассуждать, что хорошо и что плохо. Что плохо, тому и учить не надо. В общем, Вальденберг стоял за методику обучения по Мефистофелю: «Профессору смотрите в рот и повторяйте, что он врет» (Гете).

Самым плодовитым автором был Семен Моисеевич Барац (1850—1913). Он любил говорить о наружной правдивости учета, понимая под ней аккуратное заполнение регистров [Барац, с. 5], но истинную задачу науки видел в построении счетов: «Трудность творческой, так сказать, бухгалтерской работы сводится, таким образом, к умению классифицировать Счета» [там же, с. 76]. (Надо отметить, что Барац настаивал на написании: Счет — для бухгалтерского учета и счет — для документа, выписываемого как основание для оплаты.) [там же, с. 25] Природу двойной записи он сводил к движению ценностей (отпущено — принято) и к обмену эквивалентами.

Барац рекомендовал следующие правила согласования построения счетов: «1) с характером, свойствами, размерами и особенностями самого предприятия (промысла) и 2) с желанием и необходимостью: а) захватывать данным Счетом больше или меньше подробностей; б) вести Счета с большею или меньшею, так сказать, изысканностью и выпуклостью, чтобы в) с большею или меньшею быстротою находить надлежащий ответ в соответственных Счетах и чтобы г) с наименьшею затратою сил, не разбрасываясь и не

гоняясь за обилием Счетов, сосредоточить в известном их цикле наибольшее число данных» [Барац, с. 75]. В соответствии с принятой классификацией счетов он сводил все хозяйственные операции к четырем типам (комбинация между вещественными и личными счетами) [там же, с. 93].

Барац был яростным сторонником ведения хронологической записи, обосновывая свой взгляд необходимостью: 1) видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции (при систематической записи мы видим только половину) — аргумент снимается в условиях шахматной регистрации; 2) быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня; 3) контроля систематической записи [там же, с. 168—169].

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 высказывались за необходимость привязки бухгалтерского отчета к окончанию хозяйственного цикла [там же, с. 37—41]. Однако когда стало ясно, что отчет может являться «фотографией» любого дня, любого этапа кругооборота средств, то тогда потеряла ценность и идея отчетного года, отличного от календарного. Барац правильно поступал, связывая отчетный период и расходы предприятия.

Весьма интересными представляются указания Бараца в области торгового учета: счет Внутренних расходов он трактовал как лицевой, на котором в отличие от всех других лицевых счетов учитываются убытки и прибыли, перечисляемые в главную контору [там же, с. 123]; транспортные расходы относил прямо на счет Товаров [там же, с. 118—119 и 123]; открывал счет Промера и провеса, причем дебетовые обороты — недостачи сальдировал кредитовыми, что было недопустимо [там же, с. 110]; товары, принятые на комиссию, предлагал учитывать на забалансовых счетах по униграфической системе [там же, с. 105]. В этом его поддерживал Лунский*. Он ввел счет Убытков и прибылей вместо счета Прибылей и убытков. Р.Я.Вейцман подхватил это нововведение.

В вопросах оценки Барац был непоследователен. Оборотные средства для внутрихозяйственного потребления он предлагал расценивать по себестоимости, а предназначенные для продажи — по рыночным ценам на момент заключения книг [Барац, с. 247]; для учета амортизации рекомендовал

---

* Напротив, Е.Е.Сиверс [Сиверс, 1915,с. 53], Р.Я.Вейцман [Вейцман Р.Я., 1922, с. 67 и 101], Н.А.Блатов [Блатов, 1926] и А.М.Галаган [Галаган, 1922] считали возможным включение этих ценностей в баланс [Счетоводство, 1924, № 5]. В советское время такого же взгляда придерживался Н.Ф.Преображенский. Вместе с тем за границей Шиллер, Шибе, Одерман, Райш и Крайбиг были сторонниками забалансового учета комиссионных товаров, причем несистемного и только в натуральном измерении. В нашей стране сначала была принята компромиссная идея учитывать за балансом, но по двойной системе, и только в 50-х годах XX в. было решено вести учет этих товаров по методу Бараца и Лунского.

два способа: прямой (дебет счета Убытков и прибылей, кредит счета Основных средств) и косвенный (дебет счета Издержек, кредит счета Амортизации). Отнесение амортизации непосредственно на счет Производства он хотя и расценивал положительно, однако боялся такого решения, так как это делало, по его мнению, вырабатываемую продукцию неконкурентоспособной. Он был категорически против единого среднего процента амортизации.

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 [там же, с. 720]. Эта идея имела успех и оказала огромное влияние на развитие учетной мысли в России.

Круг «Счетоводства» включал не только жителей столицы, но и элиту других городов. Среди авторов журнала надо назвать К.Г. Щетинина-Какуева (Москва), М.Я. Батенькова (Н-Новгород), А.А. Беретти (Владимир), А.З. Попова (Харьков) Н.И. Попова (Красноярск) и И.П.Руссияна (Одесса).

К.Г. Щетинин-Какуев был активным участником журнала «Счетоводство». С его работ берет начало и дифференциация промышленного учета по отраслям. Уже с 1889 г. формируется счетоводство текстильной промышленности. [Счетоводство, 1889]. Его создатель — Щетинин-Какуев был сторонником индуктивного, эмпирического построения бухгалтерии. При ее организации надо прежде всего описать в учете сложившийся технологический процесс. Бухгалтерия не формирует производство, а формируется им. Согласно такому подходу предмет фабричного счетоводства включает: 1) учет основных средств, 2) учет оборотных средств и 3) учет производства [там же, с. 62]. Это деление предопределяло и структуру плана счетов. Цели учета (назначение) Щетинин-Какуев определял так: 1) исключение возможных злоупотреблений, 2) в подробностях выражать ход производства [там же, с. 62] и 3) «в определении первоначальной стоимости» и «ее изменений в операционном году» [Счетоводство, 1889, с. 75].

Михаил Яковлевич Батеньков (1844—1896) считал контроль неотъемлемой частью бухгалтерии, был одним из создателей новой бухгалтерской дисциплины — *ревизии*.

А.А.Беретти (1889) известен как автор метода «*цветного провода*», дошедшего до нас под названием «красное сторно».

А.З.Попов зарекомендовал себя как последовательный сторонник попередельной, полуфабрикатной калькуляции. Он настаивал на распределении накладных расходов пропорционально сумме заработной платы, так как стоимость создается трудом*. Он же, выступая против Фельдгаузена, помешал применению нормативов в учете, выдвигая следующие аргументы: 1) всякий результат производства является следствием совместного влияния нескольких факторов (затрат), следовательно, заранее нельзя установить нормативы

* Этот принцип будет господствующим в нашей стране. Первым пытался его оспорить Н.Е.Хабаров, предлагая распределять косвенные расходы пропорционально затратам механической силы, заменяющей силу ручную [Коммерческий деятель, т. 2, № 3, с. 18].

затрат; 2) калькуляция в этом случае должна использовать нормативные цены, а это приводит к искажению реальных результатов хозяйственной деятельности; 3) норму заработной платы установить вообще невозможно; 4) огромная и меняющаяся номенклатура материалов и цен на них делает невозможным нормирование их стоимостных затрат; 5) нормативные цены не способствуют контролю за сохранностью ценностей; 6) нормативные затраты не позволяют анализировать результаты хозяйственной деятельности; 7) покупательная сила денег подвержена колебаниям, а это лишает нормативы всякого смысла [Счетоводство, 1889, с. 227—228]. Многие из этих возражений должны быть сведены к тезису о том, что такой учет выгоден там, где отклонения от норм минимальны, в противном случае он не имеет смысла. Надо отметить, что критика Попова неверна, ибо за ходом производства, конечно, легче наблюдать и управлять им при наличии твердых нормативов, результаты же хозяйственной деятельности будут получены все равно правильные, только не по каждому наименованию готовой продукции, а по предприятию в целом.

В области торгового учета Попов предлагал следующую номенклатуру издержек обращения: 1) расходы по аренде помещения и по устройству приспособлений; 2) расходы по содержанию приказчиков, подручных и сторожей; 3) расходы на покупку торговых билетов и свидетельств, выдаваемых приказчикам; 4) расходы по страхованию товара; 5) расходы на канцелярские припасы; 6) расходы на укупорку товаров при отпуске; 7) прочие [Счетоводство, 1896, с. 249].

Он же был большим противником хронологической записи. «Разноска бухгалтерских документов по сводным специальным книгам не требует посредничества подробного журнала, который является излишним и даже вредным, вызывающим повторение одной и той же работы в двух и более местах, в то время, когда такая работа хозяйственными потребностями предприятия вовсе не вызывается» [Попов, 1909, с. 683]. Справедливости ради надо отметить, что Попов был не столько против самого журнала, сколько стоял за накопительные ведомости.

Николай Иустинович Попов известен своей довольно оригинальной трактовкой бухгалтерского учета и широким применением в нем математических методов, цель которого видел в возможности с их помощью раскрыть структуру бухгалтерских записей и облегчить их изучение. При этом он трактовал нашу науку как чисто экономическую, а двойную запись считал объективным законом. Он сформулировал целый ряд математических постулатов бухгалтерского учета, среди которых следует отметить постулат «недоверия»:

Сумма сальдо материальных счетов всегда равна алгебраической сумме сальдо личных счетов.

В этом случае счета собственных средств рассматриваются как счета личные. Широко используя алгебраические приемы [Попов, 1906, 1910], Попов доказывал, что целый ряд форм счетоводства (например, Езерского, Шмелева) оказался всего-навсего модификациями постулата Пачоли. Попов считал, что этим он доказал мнимую новизну новоявленных новаторов и

вместе с тем невозможность иной парадигмы, кроме двойной бухгалтерии. В основе всех форм счетоводства лежит постулат Пачоли и выйти за его пределы никому не дано.

Много внимания уделял Попов вопросу классификации счетов, которые он делил на 1) частные (статистические, реальные): а) материальные (объективные), б) личные (субъективные, юридические); 2) общие (отвлеченные, экономические) [Попов, 1910, с. 206]. В дискуссии о порядке закрытия счетов Попов доказывал необходимость записи сальдо на слабую сторону счета, иными словами, необходимость *абшлюсса*. Такой подход он именовал теорией «баланса в счете», запись в этом случае предполагает уравнение: «остаток + приход = расход + остаток новый». Противоположный подход, консервативный, по его мнению, назывался «балансом счетов» и строился по схеме: «остаток + приход — расход = остаток новый». Все симпатии Попова были в пользу абшлюсса [Счетоводство, 1894, с. 97—98; Попов, 1906, с. 218].

Имя Попова как инициатора использования алгебры для объяснения двойной записи известно и за пределами нашей страны [Tsimaras, Vlaemminck].

И.П.Руссиян в объяснении теории двойной записи исходил из логического закона тождества [Счетоводство, 1897, с. 173]. Он же уточнил старое определение, идущее от Арнольда, говоря, что «бухгалтерия есть наука об учете ценностей в хозяйстве» [там же, с. 168]. Интересно, что взаимоотношения между хозяйствами исключались из предмета, так как «эти взаимоотношения, — по мнению автора, — составляют объект политической экономии» [там же, с. 168]. С другой стороны, отношения внутри предприятия, имеющие юридическую природу, по его мнению, лежат в основе бухгалтерского учета. Так, он считал, что актив — это обязательства торговых лиц, а пассив — права сторонних лиц по отношению к предприятию [там же, с. 173]. Причем баланс слева должен показывать пассив, а справа — актив, т. е. рекомендуется английская схема.

Он же полагал, что оценка дается бухгалтерии, и не дело бухгалтеров выбирать ее [Счетоводство, 1898, с. 6—10].

Руссияну принадлежит постулат:

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

Много внимания он уделял вопросам математической формулировки положений учета.

Самым талантливым человеком в журнале «Счетоводство» был Лев Иванович Гомберг — член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров. Он начал как специалист по промышленному (мельничному) счетоводству [Гомберг, 1895], а закончил свою деятельность как крупнейший теоретик в области учета [см.: Зомбарт, Edwards, Meyer; Tsimaras].

Все экономические дисциплины он делил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. Последние, в свою очередь, подраз-

делял 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 не является ни бухгалтерская, ни личная работа экономистов, но изучение феноменов, которые вытекают из этой работы. Таким образом, 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 [Счетоводство, 1902, с. 85]. 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.

1. Учение об оценке — теоретически единственно правильной может быть оценка материальных ценностей по себестоимости [Счетоводство, 1898, с. 48—49]. Однако Гомберг был против специального счета Реализации, считая, что ценности должны списываться по себестоимости, а оприходование выручки — по продажным ценам. Разница — прибыль от реализации — должна относиться на специальный счет [там же, с. 49]. Этот порядок существовал в практике нашей потребительской кооперации. Заслуживают внимания соображения Гомберга об оценке дебиторской задолженности. Все долги он делил на четыре группы: а) безусловно надежные, от их суммы следует отчислить в резерв на покрытие сомнительных долгов 5%; б) долги, в погашении которых нет уверенности, должны быть показаны в активе баланса в размере 80% общей суммы; в) долги сомнительные подлежат включению в баланс в размере 50% общей суммы; г) безнадежные долги подлежат немедленному отнесению на счет Убытков и прибылей. Для недвижимости (основных средств) Гомберг предполагал переоценку один раз в 5—10 лет. Разница (уценка) должна была списываться за счет амортизационного фонда (именно фонда, а не регулятива), а при нехватке его — за счет прибыли [Счетоводство, 1903, с. 9].

Гомберг связывал оценку с целями учета и дал одну из первых классификаций видов оценок: 1) первоначальная, 2) рыночная, 3) восстановительная, 4) номинальная, 5) экспертная (страховая, залоговая), 6) prometorie — для памяти (чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, например, все музейные экспонаты

оцениваются в 1 руб.); 7) остаточная (экономическая, финансовая); 8) правовая — для активных статей: по капитализированному доходу и по биржевой цене облигаций [Счетоводство, 1901, с. 133]. Он же разделял издержки на постоянные и переменные [Счетоводство, 1897, с. 254], что имело огромное значение как для учета производства, так и для нарождающейся новой дисциплины — анализа хозяйственной деятельности. Соображения, связанные с оценкой, составляют как бы теоретическую базу всей экономической работы предприятия.

2. Инвентаризация — ее цель установить «хозяйственную силу предприятия» [Счетоводство, 1903, с. 229], но это работа администрации, а не бухгалтера [там же, с. 230].

3. Смета предприятия — функция планового отдела, составление сметы связано с хозяйственным расчетом [там же, с. 229].

4. Функции бухгалтерии «состоят исключительно в записи и систематической группировке хозяйственных событий и их результатов, другими словами, в описании происходящего, в представлении истории предприятия во время его действия» [там же, с. 230]. Именно здесь, в бухгалтерии, проявляется метод экономологии. Он основан на принципах дедуктивной и индуктивной логики. В основе экономологии лежит группировка хозяйственных явлений путем изучения объективно существующих причинно-следственных связей. Это необходимо для выявления и описания законов, определяющих развитие предприятия. Развивая взгляды более ранних представителей петербургской школы, к которой он принадлежал, Гомберг утверждал, что экономология — это наука об открытии и ведении счетов. Поскольку счета, с его точки зрения, были предназначены для учета движения капитала, все они являются материальными (экономическими), а с формальной точки зрения принадлежат к одному ряду счетов. Двойную запись он объяснял исходя из логического закона причинно-следственной связи. Согласно Гомбергу запись по кредиту всегда является причиной, а запись по дебету — следствием. Причинно-следственную связь Гомберг трактовал как универсальный закон экономологии. Он шел от счета, т. е. от бухгалтерии, в центре которой лежит план счетов. Счета в нем классифицируются по трем основаниям: 1) *по свойству счетов* (внешние и внутренние, причем к внешним относятся счета, учитывающие дебиторскую и кредиторскую задолженность, а к внутренним — счета собственных средств); 2) *по свойству оборотов* (счета составных частей имущества и счета чистого имущества, последние распадаются на счета результатные и счета капитала); 3) *по свойству юридических отношений* (счета корреспондентов, агентов и собственника) [Гомберг, 1895, с. 13—20].

5. Отчетность не должна входить в функции бухгалтерии, цель этого этапа экономологической работы «состоит в синтезировании, обобщении и представлении в сокращенном виде результатов хозяйствоведения» [Счетоводство, 1903, с. 230]. Этот этап в дальнейшем развился в анализ хозяйственной деятельности.

6. Контроль — установление того, насколько хозяйственная деятельность соответствует интересам предприятия. В отличие от Бесты Гомберг: 1) не признавал текущего контроля и выделял только предварительный и последующий и 2) считал контроль частью экономологии, но не отождествлял его с бухгалтерией.

Гомберг был автором оригинального метода последующей (рыночной) калькуляции, сущность которого заключается в следующем: из всей валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается себестоимость отходов и сумма полученной прибыли*, и таким образом определяется сумма затрат на производство основной продукции. Далее из валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается сумма затрат и определяется сумма прибыли от реализации основной продукции. Затем эта сумма делится на число калькуляционных единиц и определяется прибыль, приходящаяся на одну единицу. Из стоимости товаров каждого калькулируемого вида (продажная цена, умноженная на число выработанных проданных единиц) вычитают величину полученной прибыли и определяют себестоимость единицы каждого изделия. Это предложение получило золотую медаль во Франции.

Алгебраически его теория выглядит так:

$$A - Б - B = C; \quad (1)$$

$$A - C = P; \quad (2)$$

$$\frac{P}{\sum q} = \alpha; \quad (3)$$

$$\left.\begin{aligned} (pq)^1 - (\alpha q)^1 &= \beta_1 \\ (pq)^n - (\alpha q)^n &= \beta_n \end{aligned}\right\}. \quad (4)$$

Причем $\sum_{i=1}^{n} \beta_i = C$, $\sum_{i=1}^{n} \alpha_i = P$, а всегда $P < B$,

где A — вся выручка от реализации основной готовой продукции, $Б$ — себестоимость отходов, B — валовая прибыль, C — себестоимость основной готовой продукции, P — валовая прибыль от реализации основной готовой продукции, q — калькуляционная единица, $\sum_{i=1}^{n} q_i$ — сумма калькуляционных единиц, α — прибыль от одной калькуляционной единицы, n — число видов калькуляционных единиц (виды готовой продукции), p — продажная цена, β — себестоимость одной единицы реализованной продукции.

Русская бухгалтерия благодаря трудам Гомберга вышла на мировую арену и стала оказывать достаточно сильное влияние на интеллектуалов европейского учета. Гомберг испытал влияние идей Виллы, особенно в их экономической интерпретации, выполненной представителями венецианской шко-

* Предполагается, что сумма валовой прибыли исчисляется бухгалтером по счетам Главной книги.

лы, и вместе с тем экономология оказала мощное стимулирующее воздействие на европейские бухгалтерские школы, а труд Д. Дзаппы написан под большим влиянием экономологии.

Гомберг показал, к чему приводит пренебрежение теорией учета: «Счетоводство как искусство (практика — Я.С.), лишенное точных и научных принципов, сводится к ремеслу и, представляя собой лишь смутные понятия, не дает пищи для ума бухгалтера: оно становится занятием для добывания куска хлеба. Служащий теряет всякий интерес к своей работе, он превращается в пишущую машинку, не отдавая себе отчета в своих действиях. Вред, могущий произойти от подобной работы бухгалтера, и развращающее влияние ложных обстоятельств, которые подобный труд может повлечь за собой, — очевидны» [Гомберг, 1909, с. 20]. Бухгалтерия может быть и должна быть творческим делом, без этого деградирует личность бухгалтера.

На страницах журнала «Счетоводства» в конце XIX в. впервые возник вопрос о взаимосвязи бухгалтерского учета и статистики. Наиболее полное решение этой проблемы дал Гомберг. Смысл различий между учетом и статистикой он видел в следующем: 1) объектом статистики является счисление предметов, а объектом счетоводства — «...исследование, дедуктивным или индуктивным способом, отношений счетных объектов, происходящих от обмена, движения ценностей и для выражения этих отношений» [Счетоводство, 1897, с. 162]. С этой точки зрения количественный учет — всегда учет статистический; 2) объектом статистики являются средства сами по себе, объектом счетоводства — только средства в обороте, по Гомбергу, деньги в сундуке не есть предмет счетоводства, чтобы попасть в эту категорию, деньги надо изъять из сундука; 3) цель счетоводства — изучение единичного хозяйства, наоборот, статистика имеет смысл только при сравнении массовых явлений. Себестоимость произведенного мыла — предмет счетоводства, сравнение себестоимости мыла нашего завода с себестоимостью соседних заводов — предмет статистики; 4) счетоводство всегда дает материал для статистики; 5) технические приемы счетоводства основаны на системе, статистика не дает системы; 6) счетоводство как наука завершена, тут мало можно прибавить нового, статистика развивается, ее совершенство в будущем, но скорее всего статистика никогда не достигнет совершенства счетоводства, так как у нее очень мало шансов превратиться в систему; 7) задачи счетоводства заключаются в выяснении юридического положения (установлении прав и обязательств) и экономического состояния (выявлении результатов хозяйственной деятельности), у статистики нет определенных задач; 8) счетоводство основано на использовании методов индуктивной и дедуктивной логики, статистике эти методы недоступны; 9) статистика — наука описательная и не имеет своего предмета, у счетоводства есть свой предмет — единичное хозяйство. В целом можно подумать, что сказанное здесь в значительной степени носит печать бухгалтерского самомнения, но это самомнение кажущееся. В дальнейшем Гомберг напишет: «Только статистика дает жизнь собранным в бухгалтерии цифрам, сообщает им значение фактов,

чрезвычайно ценных для суждения о прошедшем и для построения будущего. В больших предприятиях статистика является пробным камнем для прошлого и указателем путей будущего» [Цит.: Пенндорф, 1928, с. 191].

Гомберг — вершина русской учетной мысли конца XIX — начала XX в. Но не только русской. Живя в Швейцарии, он активно продолжает работать, выпускает книги на французском и немецком языках, критикует Шера за теорию двух рядов счетов и Шмаленбаха за теорию динамического баланса, ибо, по мнению Гомберга, баланс по самой своей природе может быть только статическим. Уже в конце жизни Гомберг склассифицировал все феномены на 14 типов, сведенных в три группы и семь подгрупп. Существенным следует признать то, что Гомберг прежде всего выделяет три группы фактов: статистические, юридические и экономические. Вот, как Гомберг представляет их [Gomberg, 1927, с. 102].

Таблица 5

Классификация феноменов хозяйственной жизни по Гомбергу

Статистические феномены	Актив	Увеличение имущества
		Уменьшение имущества
	Пассив	Уменьшение капитала
		Увеличение капитала
Юридические феномены	Счета к получению	Увеличение требований
		Уменьшение требований
	Счета к оплате	Уменьшение требований
		Увеличение требований
Экономические феномены	Убытки	Увеличение убытков
		Уменьшение убытков
	Прибыли	Увеличение прибыли
		Уменьшение прибыли
	Капитал	Увеличение капиталовложений
		Уменьшение капиталовложений

В 1904 г. в связи с русско-японской войной министерством финансов была снята ежегодная субсидия — 2 тыс. руб., и журнал прекратил свое существование.

С закрытием журнала ушло из науки целое поколение бухгалтеров, но это поколение навсегда останется в памяти тех, кто любит и ценит бухгалтерский учет*.

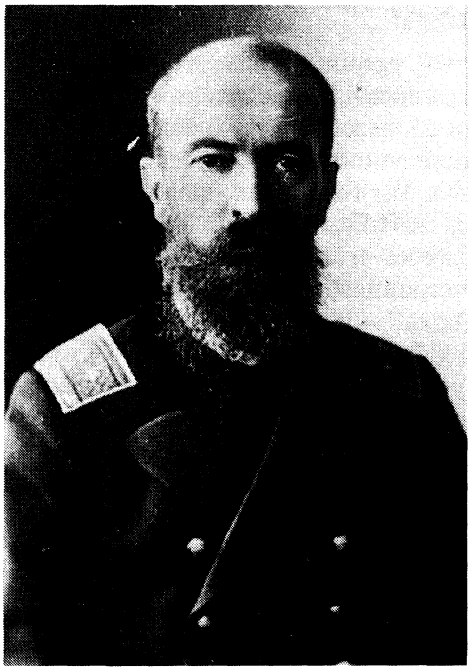
* Из 1826 статей, опубликованных в журнале «Счетоводство» (1888—1904), 38,93% было посвящено общим и теоретическим вопросам бухгалтерского учета, в том числе 22,07% — только теории бухгалтерского учета; вопросам промышленного учета — 15,6; торгового — 4,1; сельскохозяйственного — 3,8; банковского — 5,97; транспортного — 6,46; бюджетного — 0,88; коммерческим финансовым вопросам — 9,2; плановым — 3,07; коммерческим вычислениям — 1,26; коммерческой корреспонденции — 0,16; организации — 0,16; организации труда в конторах и бухгалтерии — 0,49; библиография занимала 10,08%.

Новые люди

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. Как правило, писали под влиянием идей журнала (Е.Е.Сиверс, А.И.Гуляев, Н.Ф.фон Дитмар), некоторые пытались найти новое направление и им это в значительной степени удалось (Н.С.Лунский, Г.А.Бахчисарайцев, Ф.И.Бельмер). Первая группа создала *новую петербургскую*, вторая — *московскую* школы. Их разделяло учение о счетах и балансах. Петербуржцы утверждали, что баланс — следствие системы счетов, поэтому учить надо от счета к балансу. Представители московской школы считали, что счета — это элементы баланса, что система счетов задана балансом и что частное можно понять только в связи с целым, поэтому учить надо от баланса к счету. Далее петербуржцы утверждали, что баланс опирается только на счета и не связан с инвентарем, москвичи полагали, что баланс — это только упрощенная форма инвентаря. Они же выдвинули тезис о независимости инвентаря от плана счетов. Петербуржцы считали все счета однородными. Они не могли понять, как это дебет в одном случае может значить одно, а в другом случае другое, москвичи видели в этом естественный вывод из уравнения баланса, поэтому первые не признавали деление счетов на активные и пассивные, вторые считали такое деление непременным условием изучения учета. Отношение к балансу определило и отношение к двойной записи. Для петербуржцев она была воплощением объективного закона мены («нет прихода без расхода»), для москвичей — следствием двойной группировки счетов в балансе, первые полагали, что они открыли объективный закон, вторые — что они изобрели экран для наблюдения хозяйственной деятельности предприятий.

Главой новой петербургской школы бухгалтеров был Евстафий Евстафьевич Сиверс (1852—1917). Этот человек знания о практике учета назвал *счетоводством*, а науку об учете — *счетоведением* [Сиверс, 1892]. 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 только 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.



Е.Е. Сиверс

Получили товары, а взамен выдали обязательство их оплатить*. Теория эта имела большое распространение. Основным возражением против меновой теории со стороны представителей московской школы (Лунский, Бахчисарайцев) было утверждение о том, что далеко не всякая хозяйственная операция может быть сведена к мене. Объясняя это обстоятельство, Гуляев писал: «Во всех тех случаях, где не замечается действительного движения ценностей, существует воображаемое движение» [Гуляев, 1907, с. 139]. Сиверс отклонил такую трактовку: «... никакого движения ценностей, воображаемого в счетоводстве, никогда нет, не может и не должно быть» [Коммерческое образование, 1908, №1, с. 52]. Однако такой подход был хотя и честнее, но еще ярче подчеркивал ошибочность основной идеи — меновой теории.

Значение, придаваемое Сиверсом мене в образовании двойной записи, привело его к выводу, что сама двойная запись является основным законом бухгалтерского учета, т. е. в данном случае он трактовал двойную запись подобно природному закону, например, закону всемирного тяготения. Если понимать закон, как понимали его Д. Юм (1711—1776) или позитивисты, то с Сиверсом можно согласиться; понимая закон как объективно обусловленную связь явлений, мы должны признать утверждение Сиверса ошибочным, так как администрация может при желании и не применять двойной записи. И тем не менее взгляд Сиверса был распространен вплоть до 1929 г. Хотя положения меновой теории были близки к экономическому обоснованию теории бухгалтерского учета, сам Сиверс был более осторожен. Он полагал, что наша наука является не экономической, а «принадлежит к социологии» [Сиверс, 1915, с. 4].

Исходя из позиции меновой теории, Сиверс группировал и все хозяйственные обороты, трактуемые как меновые, причем присвоение прибыли рассматривалось как обмен ценностей на «права» собственника. Положение о мене как о причине двойной записи приводило к выводу, что баланс является следствием счетов. Отсюда вытекало положение о независи-

* Несколько раньше Сиверса похожие взгляды выдвигал Ф.Скубиц [Счетоводство, 1889, с. 236].

мости баланса от инвентаря. Обучение студентов должно строиться по схеме от счета к балансу, что соответствует практической последовательности и теории возникновения баланса.

Интерес к счетоведению стимулировал интерес к классификации счетов, и 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 [Сиверс, 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, что по ошибке делают в ряде случаев еще и сейчас.

Хотя Сиверс был большой противник балансовой теории, тем не менее в его работах по теории учета мы можем найти деление всех хозяйственных операций на четыре типа аналогичное группировке операций в зависимости от влияния на изменение итога баланса [там же, с. 27].

К концу века значение журнала (хронологической записи) в учете упало. Против него, как было уже отмечено, выступил А.З.Попов; О.О.Бауэр, представитель рижской школы, с помощью спекулятивных и, главным образом, исторических примеров пытался доказать, что журнал не нужен в современном учете. Сиверс не мыслил себе учет без журнала, без хронологической записи. Следствием его влияния в практике проведения инвентаризации был порядок, при котором натурный остаток сверялся с учетным [Коммерческое образование, 1912, №8, с.410]. Более правильный метод — при котором ценности переписываются, а члены комиссии и материально ответственные лица не знают учетного остатка.

Эксплуатация основных средств требовала их амортизации (погашения, как предпочитали говорить в то время). Большинство специалистов истолковывало счет амортизации как регулирующий к счету Основных средств (М.Корнев) [Коммерческое образование, 1912, №4, с. 162], Д.Иванов [Коммерческое образование, 1914, с. 363], Р.Я. Вейцман [Вейцман Р.Я., 1931]. Сиверс не был согласен со своими коллегами и доказывал, что речь идет о новом фонде, и, следовательно, это счет фондовый, отражающий один из источников собственных средств предприятия. Следующий шаг в решении данной проблемы сделает А.К. Рощаховский*.

---

* В те времена амортизация учитывалась следующими способами: 1) кредит счета Основных средств, дебет счета Убытков и прибылей (самый распространенный на практике вариант) [Вестник финансов, торговли и промышленности, 1888; Счетоводство, 1889, с. 76]; 2) кредит счета Основных средств, дебет счета Основного производства, что создавало условия для исчисления себестоимости (на этом варианте настаивал Рейнбот); 3) кредит счета Погашений (амортизационный фонд), дебет счета Убытков и прибылей. Этот вариант предлагал Щетинин-Какуев [Счетоводство, 1889, с. 76], считавший, что прямая амортизация искажает первоначальную оценку и создает иллюзию выбытия средств. Списание износившихся объектов в этом случае оформлялось проводкой: дебет счета Погашений,

До Сиверса, несмотря на высказывания ряда теоретиков, например А.З.Попова, на практике был распространен бесполуфабрикатный метод учета затрат. Утверждалось, что полуфабрикаты вообще не подлежат денежной оценке. Сиверс считал это глубоко неправильным, требовал попередельной калькуляции и даже оценки полуфабрикатов по рыночным ценам [Коммерческое образование, 1910, №4, с. 183—184].

Большое внимание Сиверс уделял вопросам бухгалтерской терминологии. Например, он доказал, что надо писать глагол деб*и*товать через «*и*», показал несостоятельность термина «лицевой (надо личный) счет»*, ввел термин «оборотная ведомость» и т. д.

Очень много дал Сиверс как педагог. До него учили бухгалтерии как сумме практических приемов. Давали 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 вот сущности дела можно и нужно учиться 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 [Сиверс, 1915, с. 282]. Впоследствии этот метод станет основным в графических построениях Шмаленбаха.

Ближайшим помощником Сиверса был Александр Иванович Гуляев. Своей специальностью он избрал промышленный учет, и 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 Выпуска готовой продукции. Он же рекомендовал аналитический учет по заранее установленным, так называемым счетным (учетным) ценам. Разница между фактической и сметной себестоимостью отражалась на счете Убытков и прибылей [Гуляев, 1905].

У Гуляева мы встречаем указание на отсутствие калькуляции в русской промышленности. «На наших русских фабриках и заводах сплошь и рядом в дополнение к счетам производства в Главной книге никаких калькуляций во вспомогательных книгах не делается, так как продажные цены на некоторые изделия настолько значительны, что прибыль от продажи этих изделий является слишком очевидной и без калькуляций» [Гуляев, 1914, с. 72]. (С этой

кредит счета Основных средств, если предмет полностью амортизирован, но продолжает эксплуатироваться, то составляется проводка: дебет счета Основных средств, кредит счета Убытков и прибылей; 4) кредит счета Собственных средств (капитала), дебет счета Убытков и прибылей — в этом случае амортизацию трактуют как часть прибыли, не облагаемой налогом, и присоединяют ее к капиталу [Вышемирский].

* Термин «лицевой» возник вследствие типографской опечатки.

точки зрения калькуляция не нужна в тех случаях, когда прибыль планируется заранее по каждому изделию, а ассортимент выпускаемой продукции задается производственной программой.)*

В теории учета Гуляев был прямым продолжателем идей Сиверса, но исходя из более метафизических предпосылок полагал, что в природе самыми главными являются законы сохранения материи и энергии и по аналогии выводил двойную запись из всеобщего закона обмена, свойственного неорганическому, органическому и социальному миру [Гуляев, 1909(б), с. 12—13]. В этой же работе дается интересное определение системы: «Под системой науки счетоводства следует понимать изложение логического пути, по которому производится учет движений ценностей». Отсюда и определение предмета: «Предметом бухгалтерии является учет ценностей и притом ценностей в движении» [там же, с. 9]. В системе выделяются три элемента: 1) руководящий принцип (научные законы, положенные в основу системы); 2) признак верности (самопроверочные контрольные моменты); 3) организация записей [там же, с. 9—10].

Последователем Сиверса был и Николай Федорович фон Дитмар — инженер по образованию. Он писал, что «изучить и усвоить двойную бухгалтерию оказалось значительно труднее, чем высшую математику» [Дитмар, 1907, с. 8]. Но он изучил, усвоил ее и даже развил свои взгляды. 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].

---

* Исчисление прибыли стало проблемой. Известный экономист Михаил Иванович Туган-Барановский (1865—1919) решил подсказать бухгалтерам, как определять чистую прибыль. Он указал, что прежде всего необходимо различать прибыль предприятия и прибыль собственника. Предприятие может быть прибыльным, а собственник окажется в убытке. Это возможно, если работа была основана на заемном капитале (ссудный процент выше прибыли), высоких налогах и т.п. Разность между прибылью предприятия и прибылью собственника образует *отвлеченные средства* и должна показываться в активе баланса. Далее, к затратам предприятия он относил: 1) труд, 2) сырье и материалы, 3) износ основных средств, 4) накладные расходы, не включая в состав затрат проценты, уплаченные за аренду основных средств и по ссудам, а также уплату прямых налогов (косвенные, включаемые в цену готовой продукции, оплачиваются покупателями и не входят в состав себестоимости); Туган-Барановский считал, что эти три вида расходов не меняют величины ценностей в народном хозяйстве, а следовательно, и не должны включаться в состав себестоимости. Их, если развить мысль автора, надо отнести на счет отвлеченных средств (внеоборотных активов), регулирующий счет Убытков и прибылей. Еще интереснее соображения Туган-Барановского о валовой прибыли, величину которой он определял не в духе Леоте и Гильбо — как денежную выручку за реализованные ценности, а как величину произведенных ценностей. Например, если за отчетный период было произведено 200 единиц готовой продукции, а продано только 120, то французская школа в счет прибыли и включала 120 единиц, в то время как Туган-Барановский считал необходимым включать все 200. Впоследствии Шмаленбах эту разность — 80 единиц — назовет доходы, но еще не прибыль [Коммерческий деятель, т. 2, 1911, №1, с. 1—4].

Дитмар считал, что двойная запись является следствием основного правила экономики: объем выдач равен объему получений 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) [Дитмар, 1912, с. 6]. Все счета он делил на личные, вещественные и отвлеченные (калькуляционные и результатные). Поскольку запись на счетах предполагает В = П (выдача = поступления), возможна только двойная бухгалтерия [Дитмар, 1907, с. 16].

Н.С. Лунский

Петербургская школа оказывала глубокое влияние на провинциальных бухгалтеров, но не на московскую школу. Именно в это время в Москве возник очаг оппозиции. Ее возглавляли три единомышленника.

Николай Севастьянович Лунский (1867—1956) был одним из первых, кто создал новое методологическое направление в области учета. Именно ему принадлежит право считаться автором балансовой теории, широко признанной и распространенной в нашей стране и весьма популярной за рубежом. В известном труде Лунского [Лунский, 1913] обращает на себя внимание исключительно прикладное значение теории. Для Лунского вся теория учета — это просто прием, которому нужно учиться, чтобы уметь делать «самое трудное в бухгалтерии» — проводки, для этого надо понять баланс. Это слово, по Лунскому, имеет пять значений. Нас интересует только третье: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент»* [там же, с. 238]. Если проследить влияние этого определения в дальнейшем, то получится, что долгие годы бухгалтеры только варьировали, а в ряде случаев и ухудшали его. Например, совершенно исчезла заключительная часть, которой не придавали должного значения. Кроме того, в этом

* Впоследствии Лунским было дано еще более общее определение баланса: «Всякое сопоставление двух совокупностей, образованных по каким-либо признакам в форме двух таблиц, называется балансом — это родовое понятие баланса» [Лунский, 1916, с. 24].

определении впервые встречается термин — *источники*. Большинство видных специалистов под пассивом понимали только кредиторскую задолженность, а собственные средства понимали как разность между активом и пассивом (ср., например, Шер). Лунский распространил понятие «пассив» и на собственные средства*, однако для того чтобы сформулировать содержание пассива, ему пришлось искать новое слово**. 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. В результате из важнейших бухгалтерских категорий выпадает сущность, учет превращается в методологический прием, лишенный всякого конкретного содержания. Но мы должны отметить, что именно этой теории ввиду ее внешней простоты и легкости суждено было получить широчайшее распространение.

Из баланса вытекает и двойная запись. Изменения в балансе посредством двойной записи могут вызвать ряд операций, которые можно свести к нескольким типам. Однако, подсчитывая типы, Лунский не сводит их к четырем (наиболее детально четыре типа были изложены в курсе Сиверса, в самом распространенном учебнике того времени, и в работе Бахчисарайцева).

Лунский ввел несколько классификаций счетов: 1) простые и сборные; 2) главные и вспомогательные (переходные); 3) активные, пассивные, переменные; 4) чистые и смешанные; 5) вещные, личные, результатные. Ввод нескольких классификаций в теорию учета был большим достижением. Бухгалтеры, наконец, поняли, что номенклатура счетов это еще не классификация, что единой классификации быть не может, что их столько, сколько целей стоит перед исследователем [Лунский, 1916, с. 65].

Заслугой Лунского было введение в теорию учета категорий сущего и должного. Категории *сущего* соответствует инвентарь, *должного* — баланс [там же, с. 13]. Вместе с тем из этого противопоставления Лунский делал не совсем логичный вывод. В отличие от Сиверса он сводил инвентарь к балансу и строил баланс на инвентаре, превращая должное в сущее. Сиверс признавал самостоятельное значение этих двух категорий, а Рудановский, хотя и одобрял Лунского, предпочитал должное, полагая, что баланс имеет ценность независимо от инвентаря. (Со своей стороны мы должны подчеркнуть, что инвентаризационная опись — это не истина в последней инстанции, а просто первичный документ.)

Наш обзор не будет полным, если не отметить заслуги Лунского в деле развития коммерческих (хозяйственных) вычислений, которые он считал главным своим занятием. Увлечение этим предметом привело Лунского к разработке вопросов анализа хозяйственной деятельности.

---

* Лунский отмечал, что он первый ввел понятие «пассив» в широком смысле слова в работе [Лунский, 1905]. В дальнейшем такой подход к проблеме находим у Герстнера и Бидерманна [Лунский, 1917, с. 28].

** Источник — термин, получивший всеобщее признание, но не лишенный двусмысленности, например, касса — источник наличных денег.

Второй личностью 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. Все операции по отношению к Балансу разделяются на четыре категории (формулируются известные четыре типа). Счета разделяются на активные и пассивные. Все пассивные счета — личные. Активные счета могут быть и личные, и вещественные» [Цит.: Гуляев, 1909(а), с. 10—14]. Эти тезисы вызвали страстные, но малоубедительные нападки со стороны Сиверса и Гуляева.

Третий представитель московской школы — Федор Иоганович Бельмер — издал свой основной труд в Болгарии. Перед революцией он, развивая учение о балансе как независимом от плана счетов документе, первым сказал, что в балансе нет счетов и что «отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с главным 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 основной и в связи с этим подчеркивал примат журнала над Главной книгой [Коммерческий мир, 1909, №3, с. 95]. Много сделал Бельмер для поднятия престижа нашей профессии [Бельмер, 1909].

И. Янковский, О.О. Бауэр и А.К. Рощаховский стояли вне противоборствующих школ.

Иосиф Янковский рассматривал бухгалтерский учет как науку математическую,методы которой могут быть распространены не только на учет хозяйственной деятельности отдельного предприятия, но и на учет всего народного хозяйства. Двойную запись он определял как метод учета, а не как закон [Янковский, 1910], чем был недоволен Сиверс. Для Янковского каждое предприятие — это отдельный организм, находящийся в постоянном обмене деятельностью с организмом народного хозяйства, в результате чего предприятие становится комплексом организационных (ввод в эксплуатацию) и текущих (эксплуатационных) функций. Последние Янковский делил на производственные и бытовые. Пассивные счета показывают функциональную зависимость предприятия от народного хозяйства [Янковский, 1913а, с. 1—23]. Поскольку каждый счет выражает какую-то функцию, его следует измерить сметой, отклонение фактических оборотов от сметных будет указывать или на

ошибки управления, или ошибки плановиков. Хозяйственный процесс имеет определенный темп и соответственно различные счета в зависимости от их функционального назначения; периодичность сверки фактического и сметного оборотов зависит от скорости (темпа) оборотов по каждому счету. Следовательно, бухгалтерия называется двойной потому, что каждый счет имеет плановые и фактические показатели.

Эти соображения очень напоминают идеи Дзаппа о бухгалтерском учете как инструменте управления предприятием и принципы стандарт-костс.

Много радел Янковский и об унификации форм бухгалтерских балансов и отчетов.

О.О. Бауэр (1881—1938) жил прошлым и мечтал о будущем. Он полагал, что историк должен находить памятники учета,а не сочинять теории развития, в которых фактам отведена роль примера. Надо отметить проводимую им теорию «отмирания» журнала и хронологической записи, имевшую глубокое влияние на последующие судьбы бухгалтерского учета [Счетоводство и хозяйство, 1912, № 15].

Очень интересным автором был А.К.Рощаховский. Он обратил внимание на бухгалтерский учет как на источник финансовой информации для уплаты налогов. Его книга [Рощаховский] рассматривает учет как инструмент финансового права, содержит много интересных сведений о бухгалтерской и особенно балансовой практике предреволюционной России. Он отмечал тщетность попыток унифицировать отчетность, так как «установление таких форм совершенно невозможно ввиду бесконечного разнообразия индивидуальных особенностей отдельных предприятий» [Рощаховский, с. 4]. Более того, любая унификация обедняет богатство практической жизни. Вместе с тем он отлично понимал, что «разнообразие зависит не столько от особенных свойств тех предприятий, состояние коих они выражают, сколько, вероятно, от усмотрения их составителей» [там же, с. 9]. Он правильно подчеркивал, что в состав прибыли могут включаться только действительные ее суммы, т. е. реализованные в деньгах [там же, с. 45]; он допускал счет *Делькредере* (резерв на возможные недостачи) [там же, с. 82], трактуя этот счет как амортизацию дебиторской задолженности; подчеркивал, что «в правильно составленном балансе прибыль должна значиться в полной сумме, какая получена по отчету до ее распределения» [там же, с. 95], т. е. он провел строгое различие между брутто и нетто-прибылью и соответственно между брутто и нетто-балансом, тем самым он подразумевал наличие контрарных счетов. Однако самая ценная идея Рощаховского состояла в том, что он четко увидел различие между амортизацией и износом основных средств. Износ (по терминологии Рощаховского — амортизационный капитал) «представляет собой ту сумму, на которую в течение известного периода уменьшился реальный основной капитал...» [Рощаховский, с. 88], т. е. это есть реально изношенная потерянная величина. Амортизация (по терминологии автора — возобновительный фонд) «выражает сумму реальных ценностей, накопленную в активе для восполнения утраты стоимости имущества» [там же, с. 89], т. е. амортизация — это чисто финансовый денежный процесс, и не случайно уставы акционерных обществ

России предусматривали единую норму отчислений, которая могла колебаться в пределах 5—10% первоначальной стоимости основного капитала [Рощаховский, с. 32].

Рощаховского можно считать одним из первых бухгалтеров, кто понял значение экономического анализа. Он подчеркивал, что результат, выведенный в балансе, «выясняется лишь при внимательном изучении баланса, что нередко составляет довольно трудную задачу» [там же, с. 20]. Заканчивает свою книгу Рощаховский словами о практике отчетности старой России: «...она и велика, и богата, и с большим будущим, но нет в ней порядка» [там же, с. 122].

Практика составления отчетности*

Серьезное отношение к бухгалтерской отчетности возникает с момента создания акционерных обществ. Еще в 1836 г. в стране было всего лишь десять акционированных предприятий, в начале XX в. их было около 2,5 тыс. К концу XIX в. и практики, и теоретики, и даже законодатели всерьез заинтересовались проблемами бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. Все были едины в мнении, что тут нужно навести порядок. Вскоре был впервые в России введен промысловый налог — ждать наведения порядка стало уже невозможно.

Порядок составления бухгалтерской отчетности и представления ее всем заинтересованным в ней физическим и юридическим лицам в определенной степени регламентировался Уставом о промысловом налоге. Так, статьей 473 Устава предписывалось правлениям, ответственным агентствам и главным представителям отчетнообязанных предприятий ежегодно публиковать в журнале «Вестник финансов» заключительные балансы и извлечения из годовых отчетов. Однако структура баланса, состав статей, способы их оценки и представления не регламентировались никаким законодательным документом. Лишь немногие и очень общие правила составления балансов приводились в инструкции от 11 мая 1899 г. о применении Положения о государственном промысловом налоге. Статьей 103 этого Положения предусматривалось в дальнейшем разработать формы отчетов и балансов, однако эта задача так и не была решена. Старания собиравшихся в разное время при министерстве финансов комиссий, неоднократно приступавших к ее решению, так и не увенчались успехом.

Основные причины были в следущем: 1) каждый собственник психологически был убежден, что он и только он может правильно сгруппировать статьи баланса, а все, что делают коллеги, — неправильно; 2) имея свободу в группировке балансовых статей, самостоятельно формируя план счетов, бухгалтер чувствовал себя хозяином положения в фирме, ибо только он один мог разобраться в учетном хаосе; 3) чем больше разнообразия в учете, тем

* Раздел написан совместно с В. В. Ковалевым.

труднее налоговым (податным) инспекторам было выявить сумму причитающегося казне налога; 4) особенности характера и предпринимателей, и бухгалтеров: как правило, это были свободные натуры, не терпящие интеллектуального насилия.

Широки натуры русские,
Нашей правды идеал
Не влезает в формы узкие
Юридических начал.

(Б. Н. Алмазов)

Широкие русские натуры оправдывали хаос разнообразием особенностей каждого предприятия и невозможностью установления единообразной, унифицированной, как бы мы теперь сказали, отчетности «ввиду бесконечного разнообразия индивидуальных особенностей отдельных предприятий, не вмещающегося ни в какие формы». Предприятия публиковали отчетность по той форме и в том объеме, в каком им представлялось необходимым, целесообразным и достаточным. Значительный разнобой в структуре публикуемой информации, неоднозначная трактовка ее содержания не только затрудняли ее понимание, но и приводили к гораздо более серьезным недоразумениям, особенно связанным с промысловым налогообложением.

Законодательство того времени искало компромиссное решение: оно пыталось установить общие правила учета, влияющие на размер прибыли (тогда уже поняли, что финансовый результат создают не только предприниматели, но и бухгалтеры, ибо не столь важно, что считать, сколько то, как считать) и старалось не вмешиваться в форму отчетности. Согласно статье 606 Торгового Устава баланс должен был составляться ежегодно и, во всяком случае, не более чем за 18 месяцев (ст. 614), а в соответствии с §55 п. 1 инструкции от 11 мая 1899 г. баланс должен был составляться за период с 1 января по 31 декабря, если иное не оговорено в уставе предприятия.

В те времена составление понималось не в формальном переносе сальдо в баланс, а в смысле отражения действительного материального и финансового положения предприятия и результатов его деятельности.

Последний тезис был очень важен для понимания того факта, что бухгалтерской отчетности всегда присущ определенный элемент субъективизма и относительности. Такое, на первый взгляд, парадоксальное положение уже в те времена признавалось как учеными, так и бухгалтерами-практиками. Этим отчасти объясняется и разнообразие ведения учета и составления отчетности.

Одним из основополагающих принципов учетной практики тех лет был принцип консерватизма — «осторожной оценки актива». При определенных обстоятельствах нередко списывались достаточно произвольные суммы со стоимости движимого и недвижимого имущества, остатков товарно-материальных ценностей, дебиторской задолженности (в частности, нередко мелкое конторское оборудование сразу же списывалось на затраты и вообще не показывалось в балансе). Такая практика применялась чаще всего на предприятиях с постоянным и ограниченным числом акционеров.

Однако встречался и прямо противоположный подход, когда, исходя из явного желания составителей отчетности преувеличить итог баланса, оценка показанного в нем имущества под разными предлогами завышалось. В частности, вводились новые статьи типа — неисследованные ископаемые богатства, движущая сила воды и т. п. Чаще всего такая ситуация имела место в тех случаях, когда собственники предприятия хотели показать высокую прибыль и тем самым оправдать назначение того или иного дивиденда либо с целью обоснования ходатайства о разрешении выпуска дополнительных акций и облигаций.

Принцип консерватизма (осторожности) получил достаточно полное отражение и при учете ценных бумаг. Так, Правительствующий Сенат и Министерство финансов дали следующие разъяснения по этому вопросу: «Списанная с прибыли сумма на покрытие разницы между покупной и курсовой в день заключения счетов, ценностью оставшихся в портфеле банка процентных бумаг могла бы быть признана действительным убытком банка только в том случае, если бы бумаги эти были проданы в то время, когда биржевая их стоимость стояла ниже покупной; но так как банк не продал их по выгодному для себя курсу и, следовательно, в действительности никакого реального убытка от понижения курса не понес, то означенная сумма и не может быть отнесена к категории отчислений, предусмотренных в лит. 3 п. I ст. 101 Положения. Что же касается указания жалобщика на п. 5 §55 инструкции от 11 мая 1899 г., согласно коему, в случае превышения покупной цены над биржевой, оставшиеся процентные бумаги показываются в балансе по биржевой цене, то правило этого параграфа, относясь лишь до составления баланса и вывода балансовой чистой прибыли, отнюдь не может оказать какого-либо влияния на определение податной прибыли предприятия, не совпадающей с прибылью балансовой и исчисляемой не путем определения разницы между активом и пассивом предприятия, а путем исключения из валового его дохода лишь тех отчислений и расходов, которые допускаются ст. 101 Положения 8 июня 1898 г.» (Указ Правительствующего сената 25 июня 1904 г. №6554.) Огромное значение приобретал вопрос об учете курсовых разниц: «надлежит иметь в виду, что хотя с формальной точки зрения действительный убыток по курсовой разнице процентных бумаг определяется окончательно, как таковой, лишь в самый момент реализации бумаг по невыгодному курсу, однако привлечение к обложению, в качестве податной прибыли предприятия, таких сумм, которые на самом деле не могли бы быть выручены им в случае продажи бумаг по курсу, существующему ко дню заключения баланса, представляется неправильным по существу и не соответствующим истинному смыслу закона, стремящегося обложить процентным сбором лишь суммы, обогатившие предприятие за данный операционный год. Независимо от сих общих соображений, значение потерь от падения курса процентных бумаг, как действительного убытка предприятия, явствует и из смысла Высочайшего повеления 23 декабря 1904 г.

Ввиду сего исчисленные по курсу дня заключительного баланса убытки от падения стоимости процентных бумаг должны быть признаваемы действительными убытками, погашение коих предусмотрено ст. 101 п. 1 лит. 3. Положения о государственном промысловом налоге».

Весьма значительные разночтения имела в то время практика исчисления размера отчислений из валового дохода на погашение имущества (восстановление). Законом норма отчислений была установлена «для каменных и металлических строений и сооружений и для металлических судов, а в горных предприятиях — для земель, из недр коих добываются ископаемые богатства, для шахт, штолен, основных штреков и квершлагов — не выше 5%, а для деревянных строений и судов, для машин и прочих орудий производства и вообще для живого и мертвого инвентаря — не выше 10% их стоимости». Кроме того, в инструкции от 11 мая 1899 г. пояснялось, каким образом надлежит пользоваться предоставленной законом льготой при исчислении податной прибыли. Камнем преткновения для реализации этого положения служила неоднозначная трактовка вопроса, какую стоимость имущества следует признавать первоначальной. Дело в том, что законом не регулировался способ отражения стоимости погашаемого имущества в отчетности. Поэтому не редки были случаи, когда имущество показывалось по остаточной стоимости, а сведения о первоначальной стоимости отсутствовали вовсе. Чтобы стимулировать предоставление в отчетности более полной информации, министерство финансов предложило казенным палатам принимать за первоначальную стоимость имущества его балансовую стоимость, показанную по заключительному балансу отчетного года. Основные средства учитывались пообъектно.

Расходы на текущий ремонт списывались на счета затрат, на капитальный — на счет Имущества. (В последнем случае или дебетовали счет Имущества — прямой метод или счет Износа — косвенный метод.) Все сказанное касалось имущества материального, по тогдашней терминологии реального, но уже тогда возникло имущество нематериальное (нереальное). Причем считалось, что первое (реальное) теряет свою стоимость, второе — нет. Таким образом, нематериальные активы оценивались по стоимости приобретения и эта стоимость не амортизировалась.

Многие особенности отражения в отчетности отдельных видов активов, актуальные в настоящее время, были описаны в нормативных документах тех лет. Приведем два примера. Так, Торговым Уставом предписывалось правило, согласно которому дебиторская задолженность должна приводиться в балансе по нарицательной стоимости, сомнительные долги — в сумме, на получение которой не потеряна надежда, а безнадежные долги — списываться с баланса полностью за исключением какой-либо «ничтожной суммы, оставляемой в балансе для памяти». Тем не менее отсутствие каких-либо формальных критериев для классификации дебиторской задолженности нередко приводило к конфликтам между предприятиями и финансовыми органами.

Второй пример относится к порядку списания расходов по учреждению акционерного общества. Указом Правительственного Сената от 23 октября 1908 г. установлено, что в некоторых случаях организационные расходы можно рассматривать как стоимость приобретенных прав и на этом основании приравнивать их к нереальному имуществу, погашая постепенными отчислениями из прибылей последующих лет.

Реальность отражения финансового состояния в отчетности в значительной степени определяется порядком исчисления прибыли, поэтому норматив-

ные документы довольно жестко регламентировали состав валового дохода, виды расходов и отчисления из него. Согласно инструкции от 11 мая 1899 г. в составе валового дохода выделялись пятнадцать элементов, а все расходы, минусуемые из валового дохода при исчислении податной прибыли, подразделялись на три группы: 1) на управление, содержание и эксплуатацию предприятия (приобретение сырья и материалов, заработная плата, аренда земельных угодий и имущества, покрытие неблагонадежных долгов, погашение закладных листов и облигаций и т. п.); 2) на поддержание предприятия в исправности (расходы по страхованию, ремонту, амортизации имущества); 3) на дела благотворительного характера (улучшение быта рабочих и служащих, устройство и содержание лечебных, учебных и других учреждений и т. п.). Такая детализация была необходима, поскольку она предопределялась заложенной в нормативных документах идеей тесной взаимосвязи размера податной прибыли, видов доходов и расходов и способов оценки и отражения в учете и отчетности активов предприятия.

Уже к 1910 году многие тысячи предприятий других форм собственности наряду с акционерными также сталкивались в той или иной степени с необходимостью публикации своей отчетности. Десятилетняя практика применения Закона о промысловом налоге рельефно выявила роль подробно и правильно составленных балансов для исчисления податной прибыли, показала жизненную необходимость разработки «одинаковых и для всех обязательных правил, которые содержали бы прямые и совершенно определенные требования, без чего балансы всегда будут представлять такой же пестрый вид, какой они сейчас представляют». Действовавшее в области учета и отчетности законодательство уже не отвечало требованиям сложившейся практики. Сделанный Рощаховским анализ практики составления отчетности двадцатью пятью крупными акционерными предприятиями показал исключительную пестроту структуры публикуемых балансов, неоднозначную трактовку отдельных его статей. По его мнению, необходима была более жесткая регламентация правил составления отчетности в виде специального закона.

Рощаховский предложил структуру типового баланса акционерного предприятия (см. табл. 6). 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» — о сновной, 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.

Многие идеи русских ученых того времени нашли в дальнейшем блестящее подтверждение в теоретических разработках в области бухгалтерского учета. В приложении к теории отчетности таковыми являлись:

Таблица 6

Структура типового баланса акционерного предприятия

АКТИВ	ПАССИВ
1. Имущество реальное	1. Капиталы (по видам)
2. Имущество нереальное (подробный перечень)	2. Кредиторы (по категориям)
3. Должники (по категориям)	3. Корреспонденты: по счетам *Loro* по счетам *Nostro*
4. Корреспонденты: по счетам *Loro* по счетам *Nostro*	4. Переходящие суммы
5. Переходящие суммы	5. Нераспределенный остаток прибылей прошлых лет
6. Расходы по учреждению предприятий	6. Прибыль отчетного года
7. Расходы и убытки прошлых лет	
8. Убытки отчетного года	
Баланс	Баланс

допустимая степень унификации отчетности, наличие психологической соста вляющей в процессе подготовки и чтения отчетности, характеристика и отражение экономического потенциала предприятия в балансе. В частности, Рощаховский ввел понятие «внутренней производительной силы» предприятия, отмечая, что она измеряется не размером указанного в пассиве основного капитала, а «количеством разного рода ценностей, показанных в активе, отношением их между собой и к сумме обязательств перед третьими лицами».

Придавая огромное значение экономическому анализу, он не проводил анализа баланса в нашем понимании, но он уже хорошо знал, как его разбирать, анализировать и интерпретировать с помощью относительных и средних чисел. Первые позволяют измерить «внутреннюю производительную силу предприятия»; вторые — правильно распределить доходы между его собственниками.

Относительные величины он сводил в две группы: 1) отношение балансовых статей друг к другу (вертикальный анализ); 2) отношение статей актива к кредиторской задолженности (горизонтальный анализ). Эти подходы к анализу получили распространение перед революцией.

Попытаемся осветить, как в те времена читались данные бухгалтерских балансов. В составленной таблице 7 приведены данные отчетных балансов крупнейших фирм того времени, по ним мы рассчитали коэффициенты вертикального и горизонтального анализа.

В данной таблице приведены сведения о финансовом состоянии десяти крупных акционерных обществ России. Данные представлены путем уплотнения балансов, приведенных к одинаковой структуре с определенной степенью условности, поскольку единых требований к формам представления отчетности, группировке активов и пассивов не существовало.

Таблица 7

Оценка финансового состояния российских компаний
(по итогам работы в 1907, 1908 гг.), тыс. руб.

Статья, показатель	АО «Кавказъ и Меркурий» (пароходная компания)	Богородско-Глуховская мануфактура	Фирма «Проводникъ» (резиновое, гуттаперчевое и телеграфное производство)	Товарищество М. С. Кузнецова (производство фарфоровых и фаянсовых изделий)	Русское электрическое общество «Вестингаузъ» (тыс. фр.)	АО русских электротехнических заводов «Сименс и Гальске»	Компания «Зингеръ»	АО Мальцовских заводов	Брянский рельсопрокатный, железоделательный и механический заводы (АО)	Общество Путиловских заводов
Актив										
Касса	951	788	2568	318	126	257	309	426	246	23
Дебиторская задолженность	8399	11478	6394	2207	10771	4539	38427	4982	9748	5488
Запасы и затраты	2742	9695	9561	6091	8889	3220	17726	5882	12442	9770
Основные средства и вложения	6202	18723	9084	6941	22964	3978	9674	9550	33534	18876
Баланс	18294	40684	27607	15557	42750	11994	66136	20840	55970	34157
Пассив										
Кредиторская задолженность	7413	15878	8664	3750	8750	4963	40737	4483	9404	4840
Долгосрочные пассивы	1949	-	-	1775	14000	-	-	3660	15672	8855
Собственный капитал	8932	24806	18943	10232	20000	7031	25399	12697	30894	20462
Баланс	18294	40684	27607	15557	42750	11994	66136	20840	55970	34157
Аналитические коэффициенты										
Доля собственного капитала, % (1)	48,8	61,0	68,6	65,8	46,8	58,6	38,4	60,9	55,2	59,9
Доля оборотных средств, % (2)	66,1	54,0	67,1	55,4	46,3	66,8	85,4	54,2	40,1	44,7
Коэффициент покрытия (3)	1,63	1,38	2,1	2,41	2,26	1,62	1,39	2,52	2,39	3,16
Коэффициент быстрой ликвидности (4)	1,26	0,77	1,03	0,71	1,25	0,97	0,95	1,21	1,06	1,14
Коэффициент абсолютной ликвидности (5)	0,13	0,05	0,3	0,09	0,00	0,05	0,01	0,1	0,03	0,01

Примечание:

(1) $Д_{ск} = \frac{Собственный\ капитал}{Баланс} 100\%;$

(2) $Д_{ос} = (1 - \frac{Основные\ средства\ и\ вложения}{Баланс}) 100\%;$

(3) $K_{п} = \frac{Касса + Дебиторы + Запасы\ и\ затраты}{Кредиторы};$

(4) $K_{бл} = \frac{Касса + Дебиторы}{Кредиторы};$

(5) $K_{ал} = \frac{Касса}{Кредиторы};$

Приведенные данные представляют интерес прежде всего для решения одной из актуальных задач, стоящих перед бухгалтерами и аналитиками,— разработки нормативных значений аналитических коэффициентов, характеризующих платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия. В частности, в западной учетно-аналитической практике в качестве ориентиров используют следующие значения нормативов: $Д_{ск} \geq 60\%$, $K_{п} \geq 2$; $K_{бл} \geq 1$, $K_{ал} \geq 0{,}2$. Рассчитанные по приведенной выборке средние значения коэффициентов достаточно близки к этим нормативам: $\overline{Д}_{ск} = 58{,}2\%$; $\overline{K}_{п} = 1{,}79$; $\overline{K}_{бл} = 1{,}00$; $\overline{K}_{ал} = 0{,}06$. Единственное существенное различие касается показателя $K_{ал}$, однако этот коэффициент носит вспомогательный характер в отличие от коэффициентов $K_{п}$ и $K_{бл}$. На наш взгляд, нормативные значения коэффициентов находятся в интервалах $K_{п} \in [1{,}5 \div 2{,}5]$; $K_{бл} \in [0{,}8 \div 1{,}2]$; $K_{ал} \in [0{,}03 \div 0{,}08]$. Это соответствует и международной практике, и складывающемуся в стране положению в структуре активов и источников их покрытия.

Заканчивая настоящий обзор, необходимо сделать вывод о том, что все данные бухгалтерской отчетности носят относительный и условный характер, они характеризуют потенциальные возможности, но не отражают абсолютную истину, и, может быть, не случайно Абрахам Бриллофф сравнивает бухгалтерскую отчетность с духами, аромат которых можно вдыхать, но нельзя пить.

Попытки создания института присяжных бухгалтеров

Рыночная экономика не может существовать без бухгалтеров и без общественной гарантии объективности их труда. Опыт Европы доказал это. В самом деле, с середины XIX в. там стало возникать множество акционерных обществ. Однако среди инициаторов новых форм хозяйствования было много нечистых на руку дельцов. Они часто формировали общества, высчитывали с помощью нанятого бухгалтера огромную прибыль, вздували дивиденды, поднимая тем самым биржевой курс акций, а затем продавали свои акции по вздутому курсу, разоряя доверчивых покупателей. Этот новоявленный класс

предпринимателей, тех, «кто снимал рубашку с пахаря, крал у нищего суму» (Н.А. Некрасов), проклинали все. Немецкий юрист Р. Иеринг (1818—1892) говорил, что акционерные общества принесли Европе большее разорение, чем все войны вместе взятые.

Правительства и бухгалтеры многих стран, предотвращая подобные бедствия в экономике, приступили к регулированию профессиональной деятельности счетных работников. Эти новшества повлияли и на русских бухгалтеров,

К середине XIX в. выяснилось, что в России с учетом и контролем не все так хорошо, как хотелось бы. Это понимали многие.

В 1856 году видный чиновник Валериан Александрович Татаринов (1816—1871) был даже командирован за границу изучать учет. По возвращении на родину он представил царю доклад. Александр II написал: «По важности сего дела желаю, чтобы оно было прочитано в Совете министров, Я, со своей стороны, совершенно разделяю ваш взгляд (обратите внимание, царь слово ваш пишет со строчной буквы! — Я. С.) и желал бы, чтобы и прочие министры убедились в необходимости приступить к радикальному улучшению как нашего счетоводства, так и вообще финансовой системы нашей» [Счетоводство, 1893, с. 127].

Проблемы учета и контроля обсуждались, но результаты подведет сын Александра II — Александр III, который с большим прискорбием напишет: «К сожалению, в официальных отчетах так часто приукрашивают, а иногда и просто врут, что я, признаюсь, всегда читаю их с недоверием...» [Цит.: Чулков Г., с. 343].*

К концу века наблюдалось то же, что к началу великой реформы 1861 г. Вот что можно прочесть на пожелтевших страницах старинной газеты: «Что же мы видим в городском хозяйстве? Баланса вовсе не существует; счета имущества, принадлежащего городу, также нет; равно нет оценки этому имуществу; срочных бухгалтерских книг ни по арендным статьям, ни по платежам не существует; суммы, расходуемые на ремонт городского имущества, прямо списываются в безвозвратный расход и т. п.». (Вопрос о новой системе счетоводства в городской управе. Петербургский листок, 1884, №109).

То же можно сказать и об учете вообще. Страна переживала кризис. Самым печальным было то, что масса бухгалтеров не ценила свою профессию, не понимала значимости учета, не догадывалась о существовании науки учета.

О том же писал А. М. Вольф: «В громадном большинстве случаев ревизоры со счетоводством ничего общего не имеют и в деле бухгалтерии младенчески чисты душою» [Счетоводство, 1888, с. 67]. Естественно, лучшие умы думали, как нарушить эту «младенческую чистоту», и поэтому стали смотреть, как это делают в других странах.

---

* Мы можем предположить, что у Романовых был интерес к учету; достаточно сказать, что племянник Николая II — Ростислав Александрович (1902—1978), став *certified public accountant* — присяжным бухгалтером, многие годы работал по специальности в США [Скотт, с. 255—256].

Заглянув в энциклопедию, бухгалтер мог узнать, что «в России звание аудитора было введено Петром I» [Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона, т. II., с. 459]. «По характеру своему должность аудитора совмещает в себе черты должностей делопроизводителя, секретаря и прокурора» [там же, с. 460].

Опыт западных коллег пугал еще больше: нашим бухгалтерам объясняли, что суть аудиторов, или, как их правильно называли, присяжных бухгалтеров, состояла в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны проверять объективность представляемой им отчетности различных фирм. Аудиторы принимали на себя ответственность за качество своей работы и возмещали убытки потерпевшим в случае, если не замечали искажений отчетности. Такое положение вызывало недоумение, так как в России господствовал принцип вертикального контроля, т. е. ревизии, а не аудита. Бухгалтер еще с трудом мог понять, что ревизору надо заплатить, но он не мог понять, почему после этого проверяющий начинал в акте раскрывать недостатки его работы.

Поэтому идея аудиторства, идея присяжных бухгалтеров очень слабо овладевала сознанием наших коллег. «Англия,— писал один из счетоводов,— опередила нас и создала особое сословие аудиторов», но «у нас чувствуется большая потребность в ответственных счетоводах, нежели в ответственных контролерах» [Счетоводство, 1980, с. 158]. Это замечание оказало большое влияние на тех, кого сегодня мы называли бы счетной общественностью.

В декабре 1894 г. в здании Городской Думы С.-Петербурга инициативная группа русских бухгалтеров праздновала 400-летие выхода первого печатного труда по бухгалтерскому учету, «чествовала память первоучителя двойного счетоводства Луки Пачоли» [Счетоводство, 1895, с. 311]. Празднование ознаменовалось помимо юбилейных докладов выступлением замечательного русского бухгалтера П.Д. Гопфенгаузена, который предложил создать в России по примеру Англии и Уэльса институт присяжных бухгалтеров. Доклад вызвал необычайный энтузиазм, тут же подготовили документы и очень скоро проект Гопфенгаузена был направлен министру финансов С.Ю. Витте. Очевидно, документы в министерстве если и не забраковали, то рекомендовали доработать. В ноябре 1895 г. И.А. Жидков завершил новую редакцию документов, обсудил ее в Обществе для распространения коммерческих знаний и в апреле 1896 г. вновь направил эти документы в министерство. Только в декабре 1896 г. департамент торговли и мануфактур уведомил о включении в работу профессора юриспруденции П. П. Цитовича. С его участием была создана комиссия, которая приступила к редактированию текста. В работе комиссии принял участие начальник департамента В. И. Ковалевский. Суть задуманного сводилась к выработке целого ряда очень важных положений.

Бухгалтер — это не только должность в конторе, но и профессия, к которой может принадлежать только человек, обладающий необходимыми знаниями и навыками. Работодатель может лишить бухгалтера должности, но не может лишить профессии. За профессиональное достоинство бухгалтера

отвечает учетная корпорация — институт присяжных счетоводов (были споры, как правильно писать: бухгалтеров, счетоводов или счетоведов).

Принятие в члены института возможно только «после испытания в познаниях и получения удовлетворительных справок о нравственных качествах» [Счетоводство, 1895, с. 314]. Только экзамены дают право на приобщение к профессии, школы и институты могут дать образование, но не профессию.

Все сдавшие экзамен вносятся в реестр, ведущийся в министерстве финансов (первое отступление от профессионального подхода: не сообщество бухгалтеров, а бюрократический орган — министерство — ведает присяжными бухгалтерами).

В крупнейших фирмах главным бухгалтером может быть только член института и в случае его увольнения фирма должна известить министерство финансов.

Огромное внимание уделялось формулированию целей и задач института. Этот вопрос постоянно дискутировался. В 1895 г. их определили так: проверка правильности счетов и отчетов; кураторство по делам несостоятельности; ликвидация предприятий; ведение отчетов по делам душеприказчиков и опекунов; расчет по разделу и продаже имущества; судебные функции в качестве третейских судей по спорным вопросам, касающимся расчетов; заключение и проверка товарищеских и других счетов при окончательных расчетах и в других случаях; организация и ведение счетоводства в различных предприятиях и хозяйствах [Счетоводство, 1895, с. 320].

В 1898 г. задачи института понимались уже несколько иначе: регулировать права и обязанности бухгалтеров по отношению к их доверителям (хозяевам-нанимателям); установить научный и нравственный ценз бухгалтеров; признавать в зависимости от этого ценза их правоспособность на звание бухгалтера в различных степенях (например, главного бухгалтера, бухгалтера, помощника бухгалтера) и по разным отраслям хозяйства; следить за исполнением бухгалтерами принятых на себя обязанностей; защищать интересы бухгалтеров на основании предоставленных им общих и сословных прав; являться посредниками между бухгалтерами и их доверителями; налагать на бухгалтеров взыскания в форме предостережения, выговора, временного исключения, лишения звания и предания суду; производить счетные экспертизы по требованию правительства; исполнять частные счетные работы и производить счетные экспертизы по поручению частных лиц и учреждений; подавать помощь нуждающимся бухгалтерам, их вдовам и сиротам [Счетоводство, 1898, Приложение к №3, с. 4—5].

Многие положения об институте присяжных бухгалтеров в советское время будут использованы в положении о главном бухгалтере. В обоих случаях предусматривалось, что назначение всех бухгалтеров может быть произведено только с согласия главного бухгалтера, последнему также вменялось подписание всех денежных документов. И, наконец, почти полностью проводится мысль, заложенная в положении об институте и в положении о главном бухгалтере, — о разрешении разногласий между руководством предприятия и главным бухгалтером. Вот как об этом было написано в конце

прошлого века: «В случае неправильности произведенных в документах расчетов или сомнения в правильности самого составления документов, бухгалтер обязан заявить о том составителям их. В случае же неисправления или неразъяснения в удовлетворительном смысле доводит о том до сведения правления, которое, в случае несогласия с мнением бухгалтера, составляет о том, по его требованию, протокол для внесения на решение налогооблагательных органов или общего собрания. Решение последних обязательно исполняется бухгалтером и освобождает его от ответственности за всякие могущие произойти последствия. Таким же образом бухгалтер поступает в случае замечаемых им неправильностей в действиях контрольных учреждений» [Счетоводство, 1895, с. 315]. В условиях того времени (да и не только того) эти требования осложняли работу, особенно если речь шла не о работающем в должности главного бухгалтера присяжном бухгалтере, а о присяжном бухгалтере, работающем аудитором.

Ревизор-аудитор понимал, что ему надо находить недостатки, изъяны, злоупотребления, но не понимал, почему он должен никому, кроме лица, допустившего все это, ничего не говорить и никому не писать. Русские счетоводы требовали включить в положение об институте следующий текст: «присяжные бухгалтеры обязаны доводить до сведения судебных учреждений и Совета общества об открывающейся несостоятельности их доверителей» [там же, с. 321]. «Присяжный счетовод, не заявивший своевременно о несостоятельности своего доверителя, должен подвергаться определенному взысканию, смотря по степени виновности» [там же, с. 316]. Такие утверждения осложняли положение и бухгалтеров, и аудиторов, так как нарушали требования конфиденциальности.

Достоинством старого проекта было то, что он снимал с бухгалтера ответственность за эффективность управленческих решений: «...он отвечает за неправильные и несвоевременные записи совершающихся сделок в надлежащие книги, за неверность расчетов в документах и записях и за все последствия, могущие проистекать отсюда» [там же, с. 315]. Это очень важно. В положении о главном бухгалтере в советское время круг обязанностей будет расширен и бухгалтера сделают ответственным за безответственность решений администраторов и кладовщиков.

Большое внимание институт должен был оказывать социальным нуждам своих членов, обязуясь «заботиться об обеспечении тех членов своих, которые временно остаются без занятий, и учреждает эмеритальную кассу для выдачи пенсий заслуженным членам института, их вдовам и сиротам» и далее: «Институт устраивает чтения, лекции, библиотеки, съезды и все, что может способствовать интересам правильной постановки счетоводства и улучшения быта его членов» [там же, с. 320—321].

Присяжный бухгалтер не мог быть таковым, не принеся специальной присяги, подобной клятве Гиппократа:

«Обещаю и клянусь Всемогущим Богом пред Святым Его Евангелием и Животворящим Крестом Господним исполнять, по крайнему моему разумению, поручения, какие будут возложены на меня установленными властями,

не совершать ничего противного доброй вере в торговле и промышленности, охранять интересы моих доверителей и других лиц и учреждений, дела которых будут мне поручены и вообще честно и добросовестно исполнять все обязанности принимаемого мною звания Присяжного счетовода, памятуя, что я во всем этом должен буду дать ответ перед законом и перед Богом на страшном суде Его. В удостоверение чего целую Евангелие и Крест Спасителя моего. Аминь». (Для лиц нехристианского исповедания форма изменялась сообразно их вероучению.)

Почему все это кануло в Лету? Почему никто даже не помнит об этом? Причин много. Одна из них — недоверие счетных работников. Рядовые работники видели в составе института будущую ненавистную им счетную аристократию, монополизацию большого профессионального дела маленькой кучкой дельцов от учета.

Как бы подтверждая худшие их опасения, Вольф цитировал решения VI съезда итальянских счетоводов: «В одной провинции или городе не должно существовать больше одного общества, а там, где их теперь несколько, они должны, для общего блага, слиться воедино» [Счетоводство, 1895, с. 325]. И далее для России он записывает в проект положения: «возникновение в Империи другого однородного по целям и составу учреждения не допускается» [Счетоводство, 1898, Приложение к №3, с. 16].

Торгово-промышленный мир был также категорически против идеи института и идеи аудиторов. Русский человек любит заглядывать в чужой кошелек, но не одобряет тех, кто смотрит в его собственный.

В России не было достаточного числа квалифицированных бухгалтеров, лично заинтересованных в создании института.

Кроме того, бухгалтеры боялись экзаменов. Почти все требовали разрешения на членство в институте и лицензии на работу на основании или диплома учебного заведения, или стажа работы.

Против замечаний о нравственных критериях тоже были возражения. «Аттестаты о благонадежности,— писал В. Миляев,— не могут быть вполне мерилом нравственных качеств... действовать может только страх ответственности перед судом или обществом» [Счетоводство, 1890, с. 185].

Очень шаткой была планируемая материальная база института, она включала залоги учредителей института, вступительные взносы и годовые платежи его членов.

С этим были согласны все, но расходились в размере платы: большие взносы платить никто не хотел, да и не мог, а небольшие суммы лишали бухгалтеров независимости, да и не внушали уважения к самим членам института.

Ошибка составителей была и в том, что они предусматривали участие в составе института только русских подданных. В то время русские купцы просили и даже требовали иностранных капиталов, а русские бухгалтеры стремились запретить иностранным коллегам совместную работу. Авторам проекта следовало бы записать, что членом института в России может быть гражданин любой страны, получивший российскую лицензию. Это было бы

и справедливо, и эффективно с точки зрения здоровой профессиональной конкуренции.

Бюрократизм российской администрации довел до провала все дело. Вместо быстрого действенного решения проект министерством финансов был пущен по инстанциям. Никто не говорил прямо «нет»; для пользы дела организовывались многочисленные комиссии, дискуссии, экспертизы, консультации, везде вносились поправки, их надо было принимать во внимание, потом обсуждать все сначала и т. д. и т. п.

Все эти обстоятельства отрицательно повлияли на экономическое и социальное положение в стране. Отсутствие правильно поставленного бухгалтерского учета не могло не привести к экономической катастрофе. Вместе с тем создание института подняло бы престиж бухгалтерской профессии. «Ограждая интересы отдельных лиц, счетоводство является лучшим охранителем экономических интересов общества»,— писали инициаторы создания института присяжных бухгалтеров [Счетоводство, 1898, с. 5].

Итоги: наследие и современность

Мы рассмотрели так называемый европейский (петербургский) период истории бухгалтерского учета. Он характерен прежде всего распространением двойной записи, сложившейся в торговле, на самые разные отрасли народного хозяйства. И тут мы приходим к важному выводу: рост рыночных отношений привел к распространению двойной записи (внешняя причина), к ее возникновению привела логическая потребность обобщения всех учитываемых объектов (внутренняя причина).

Но самый важный вывод, связанный с опытом дореформенной России, сводится к признанию преимуществ системы производственного (промышленного) счетоводства перед учетом торговым. В нашей стране идеи первого прежде всего двигали учет. Именно он адаптировал в конечном счете двойную запись. В природе ее истолкования русские бухгалтеры-практики не видели никакой сложности, и они очень удивились бы, услышав от своих коллег-наследников, что «тут такие есть тонкости, что они от многих и ученых закрыты» (А. П. Сумароков).

«Тонкостей» было много, но и ученых в бухгалтерии было достаточно, ибо русские бухгалтеры были весьма плодотворными писателями. Почти половина публикаций приходилось на общие курсы и теорию учета. Однако не будем обманываться. Действительно теоретических работ было очень мало и они приведены в этой книге. В лету канули книги людей, полагавших, что для бухгалтерии никаких высоких стремлений не нужно, а необходим хороший почерк. Это была азбука бухгалтеров-традиционалистов. Тем не менее они сформировали первый этап развития учетной мысли, именно они стояли на страже парадигмы двойного учета, отстояли ее от нападок подлинных и мнимых новаторов, но эта победа была бы невозможна без участия и поддержки круга «Счетоводства», без помощи традиционалистов-радикалов.

Для традиционалистов первого поколения, традиционалистов-консерваторов бухгалтерия была ремеслом. Труды Вольфа и людей его круга они рассматривали как маниловщину, как праздную попытку праздных людей. Конечно, не много «душ» расшевелила новая наука, но то, что она родилась в России, родилась почти одновременно с движением в пользу теоретической разработки учетных проблем в Западной Европе — несомненно. Идеи западноевропейских авторов оказали существенное влияние на формирование отечественных концепций.

Таблица 8

Книги по бухгалтерскому учету, изданные в России до революции* (1783—1917 гг.)

№ п/п	Тематика	Число наименований	Удельный вес
1	Общий курс и теория учета	546	40,2
2	Промышленный учет	144	10,5
3	Торговый учет	136	10,0
4	Сельскохозяйственный учет	95	7,1
5	Банковский учет, учет кредитных и страховых обществ	77	5,7
6	Транспортный учет	39	2,9
7	Бюджетный, включая земский, учет	64	4,8
8	Ревизия и контроль	20	1,5
9	История и издания, связанные с историей учета	16	1,2
10	Методика преподавания учета и задачники	63	4,6
11	Библиографические издания	14	1,0
12	Прочие издания	142	10,5
	Итого	**1356**	**100**

Труды Чербони, Бесты, Леоте, Гильбо, Гюгли и Шера были хорошо известны в России, но и исследования русских ученых оказали воздействие на учетную мысль западных стран. Вольф, Гомберг, Н.И. Попов, Галаган, А. П. Рудановский часто цитируются в серьезных книгах европейских ученых, и даже в далекой Японии была переведена одна из русских бухгалтерских книг.

Итак, именно круг «Счетоводства» — традиционалисты-радикалы совершили великий качественный скачок в развитии парадигмы двойной бухгалтерии от ремесла к науке. Но и в части учетной техники традиционалисты сделали немало. Так, благодаря их энергии получает распространение

* Список составлен с восполнением некоторых имеющихся пропусков [Библиографический указатель...].

весьма прогрессивная для того времени синхронистическая запись (в дебет счета с указанием корреспондирующего счета по кредиту и наоборот). Она впервые изложена в работе [Арнольд, 1823] и повторена в работе [Рейнбот, 1875(а)]. В 1898 г. А. Т. Поляков считал эту запись своим изобретением [Поляков]. Синхронистическая запись облегчала применение карточек в учете [Счетоводство, 1893, с. 71—76]. Весьма осторожно за их применение высказывался Сиверс, безусловным их сторонником был С.В. Мыльников. На практике карточки применялись в товариществе «Келлер» и на заводе Густава Листа (Москва), в товариществе Куваевской мануфактуры (Иваново-Вознесенск), на заводе Зингер (Подольск), в Московском земельном банке, в Главном интендантском управлении, в Военном госпитале (Москва) [Коммерческое образование, 1910, №6, с. 313].

Однако подлинным вкладом в развитие учета в России было не распространение синхронистической записи, карточек и счетных машин, а формирование научных основ парадигмы двойного учета.

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».

Глава 8

Учет в сельском хозяйстве царской России

Многие немцы нас ушлее науками, а наши остротою по благодати Божией не хуже их и они ругают нас напрасно.

И.Т. Посошков

Сельское хозяйство много веков определяло жизнь России, но вопросов, связанных с организацией учета, здесь не возникало по крайней мере до того, как получило развитие товарное хозяйство. А развитие оно получило только в XVIII в., и именно с этого момента стало возможно и нужно говорить об учете. Способствовало этому возникновение крупных поместий.

Об организации учета в помещичьих хозяйствах мы знаем примерно с XVII в., но теоретическое осмысление учета происходит только во второй половине XVIII в. благодаря трудам А.П. Волынского, Вольфа, П.И. Рычкова, А.Т. Болотова, Ф.В. Удолова и др.

Их главным убеждением было то, что люди — объект учета. Под людьми здесь понимались крепостные. Этот принцип нашел отражение в инструкции Артемия Петровича Волынского (1689—1740), пункт 16 которой озаглавлен: «О переписи повсеягодно в генваре крестьян мужеска и женска полу с их пожитками и какое кто ремесло имеет и что на меня и на себя тот год посеял, и что заплачено податей, и что против переписи прибыло или убыло людей, и что кому идет дворовым месячины, и кто что работает» [Волынский, с. VI]. Здесь обращает на себя внимание тот факт, что скот, размер вспаханной пашни, инвентарь учитываются по крепостным крестьянам, причем крестьяне, по существу, начинают рассматриваться как материально ответственные лица за вверенное им имущество. Имущество выступает как аналитический учет к синтетическому — крепостным крестьянам, а при этом учет нужен не сам по себе, не только для контроля крепостных, но и как средство управления.

Главным методическим приемом этого учета была инвентаризация людей и ценностей. Ее цель выразительно сформулировал Волынский: «чтобы даром никто хлеб не ел». Записи вносились или в специальную книгу или на бирки. Последние были широко распространены в Прибалтике. Так, барон Вольф требовал от управителя сделать при инвентаризации зерна «для каждого хлеба особую бирку, которой одна половина останется у целовальника, а другая у прикащика» [Вольф, 1769, с. 4]. Немолоченный хлеб и урожай на корню должны были оформляться отдельными

бирками [Вольф, 1769, с. 5]. На скотном дворе инвентаризация оформлялась деревянной биркой*, где наличный скот регистрировался по группам: быки, дойные коровы, яловые коровы, трехлетки, двухлетки, однолетки. «И коле скоро какая скотина падет, то вычернить зарезанный на бирке рубчик чернилами и отметить в черной записной своей книге, в котором месяце пала» [там же, с. 5]. Аналогичный порядок предусмотрен и для учета овец, коз, «индейских кур, гусей, уток и русских кур».

Иногда к инвентаризации привлекались священники. Им отводилась роль ревизоров за действиями управителей. В ряде случаев за подписью священника должен был быть организован и текущий учет по деревням [Акты хозяйственные, с. 149—150]. В некоторых наиболее развитых хозяйствах, например у Андрея Тимофеевича Болотова (1738—1833), встречаемся с задачей выявления доходов крепостных семей, источников этих доходов. Цель этого учета — увязка оброков с доходностью семьи [Болотов, с. 69].

В некоторых случаях семейное обложение рассматривалось как не совсем эффективное и заменялось тягловым, круговой порукой. Так, Федот Владимирович Удолов писал: «...крестьяне должны регистрироваться по тяглам, в каждом тягле по 6 мужчин и по 6 женщин от 16 до 65 лет. За каждым тяглом закреплялось под огороды 3 десятины, под пашню — 27 десятин, сенокос — 18 десятин, выгон — 6 десятин». Раздел по тяглам гарантировал помещику поступление оброка и выполнение барщинной работы полностью. Здесь вводится принцип коллективной ответственности. Если кто-то убежит, то оставшиеся платят побор за беглеца. Так рождалась атмосфера «добровольной слежки». А регламентация шла дальше: «...для того надлежит тяглецам жить безраздельно или по крайней мере по полутяглу вместе в одной избе, а всему тяглу иметь только четыре дыма, то есть две избы, один овин и баню» [Удолов, с. 54]. А вот размеры оброка: с коровы — в год 2 фунта масла, в три года раз — шестинедельного теленка или в шесть лет — пятилетнего быка, за овцу — 2 фунта шерсти в год и в два года барана, с курицы — в год 10 яиц и 2 цыпленка [там же, с. 56].

Текущий учет помещичьего хозяйства требовал довольно сложной системы книг. Центральной — был табель, в котором фиксировалось отработанное на барщине время. Табель был поименный и открывался на каждую деревню [Вольф, 1769, с. 66]. Заполнял его староста. Кроме табеля, необходимо отметить следующие книги (взят пример Болотова): 1. Домашний журнал, представляющий своеобразный реестр хронологической записи, но являющийся не столько экономическим, сколько полицейским документом. В нем писались: «жалобы, ссоры и расправы, с кем и как они решены», сведения о рождении и смерти крестьян, данные о побегах и «других от крестьян шалостях». 2. Полевая тетрадь, содержащая систематическую запись о состоянии полей и «нужных до того принадлежащих обстоятельств». 3. Хлебная тетрадь, содержащая систематическую запись о движении «немолоченного всякого хлеба». 4. Денежная тетрадь, содержащая систематическую запись о движении

* Подобный прием мы уже видели в учете английских маноров.

денег. 5. Домовая тетрадь «для особой записи хлебных, денежных и всяких других долгов». 6. Тетрадь учета «поборов с мужиков». 7. Последняя тетрадь, в эту тетрадь записывалось все, что не попало в предыдущие, как-то: предметы домашнего обихода (сбруи), скотоводства, запасы и т. д. Такие книги (тетради), как полевая, хлебная, денежная, домовая, поборов и последняя, представляли собой законченную систему учета. Это был перечень счетов (счетов первого порядка), причем каждый счет велся в естественных (натуральных) единицах. Учетные книги открывались ежегодно и, как правило, не на основе записей прошлогодних книг, а только по данным инвентаризации (требование А. П. Волынского), т. е. шли не от учета к хозяйству, а от хозяйства к учету. Следует отметить, что, например, у Вольфа текущий учет строился на использовании систематической записи. На каждый вид хозяйственного имущества (средств) открывался отдельный счет, регистрация велась в натуральных единицах с выведением баланса по каждому счету, для чего остаток записывался на слабую сторону счета, т. е. в расход. (У Болотова остаток записывался на сильную сторону.)

В учете того времени широко использовался выборочный метод, не связанный с теорией вероятностей [Рычков, с. 41]. Его широко пропагандировал Петр Иванович Рычков (1712—1777). Он же настаивал на широком использовании в бухгалтерии укрупненных учетных единиц, например, учет зерна вели на возы.

Из старых учетных регистров мы можем узнать о высокой товарности имений и о своеобразных экономических отношениях. Так, в имении Вольфа широко использовалось ссужение крестьян зерном из расчета 17% годовых. В этом имении преобладала барщина, помещик за счет оброка получал только 1/5 зерна; 1/3 своего зерна он продавал на рынке. Еще большей товарностью отличалось имение Болотова. Он продавал 93% крупы, 65% пшеницы, 57% ржи и ячменя, 38% овса.

Был у помещиков и подход к учету как к средству социальной политики. Так, например, Волынский для покрытия расходов по содержанию церкви, престарелых, увечных, дряхлых, вдов и сирот с 1726 г. ввел десятину со всех продуктов, скота и денежных доходов крестьян. Так был введен «подоходный налог», практическое проведение которого в жизнь ставило трудные задачи перед учетом.

Для ведения сложного учета требовался и особый персонал, нужны были грамотные и знающие люди, и Волынский рекомендовал готовить конторщиков из крепостных, для чего при главном управлении обучать грамоте по 8—9 дворовых мальчиков.

Во второй половине XVIII в. наблюдалась тенденция создать науку *домоводства*, примером труда в этой области может служить книга Иосифа Регенсбургера [Регенсбургер]. Он предлагал ведение двух регистров с хронологической (ежедневная книга-журнал движения провизии) и систематической записями с выделением конкретных видов провизии для господ и слуг. Регистрация выполнялась по дням на основе записей журнала, причем каждый систематический регистр открывался отдельно на приход и расход.

По окончании месяца из общей суммы прихода выводились остатки, которые вписывались в приходные ведомости следующего месяца. Если расход по какому-то наименованию был больше, это указывало на ошибку в записях или злоупотребления. Автор настоятельно подчеркивал неправомерность исправлений ошибочных записей вымарыванием.

Во всяком случае можем констатировать, что в XIX век русские помещики вступили, имея довольно самобытную и весьма развитую систему учета. Мы можем ее охарактеризовать как униграфическую систему (простой) записи, в то время как во всех отраслях народного хозяйства получает распространение диграфическая система (двойной) записи.

Долгое время никаких проблем не возникало, униграфизм для сельскохозяйственных единиц (поместий) не вызывал сомнения.

К концу XIX в. счетоводы-аграрники разделились на две группы: сторонников униграфической и адептов диграфической бухгалтерии. К первой принадлежали Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа, ко второй — авторы из круга «Счетоводства»: А.М. Вольф, А.И. Скворцов, П.В. Ростовцев и др.

Н.П. Заломанов был выразителем взглядов простой бухгалтерии, С.Н. Четвериков представил униграфическую парадигму, но с большими элементами камеральной бухгалтерии; первый был склонен к теоретизированию, второй, не мудрствуя лукаво, выражал мысли подавляющего большинства практиков; для первого был характерен интерес к инвентарю, для второго — к бюджету, смете; один думал сопоставлением прироста ценностей и денег охарактеризовать успешность деятельности, другой пытался вывести финансовый результат как оборот, возникший в связи с товарно-денежными операциями, связывающими имение с внешним миром [Счетоводство, 1894, с. 216].

Ниппа принадлежал к бухгалтерам-практикам, в его работах простая бухгалтерия сочеталась с проблемами анализа хозяйственной деятельности сельскохозяйственных имений. Ниппа считал, что «двойная (бухгалтерия — Я. С.) при тщательном расследовании оказалась совершенно излишней» [Ниппа, с. V]*.

Униграфистов сближала ненависть к тем, кто навязывал сельскому хозяйству двойную запись, — к диграфистам.

Позиция униграфистов сводилась к тому, что применение двойной записи приводит к выводам, «несогласным с действительностью», и «противо-

---

* «Тем не менее, — писал автор, — мне удалось сохранить в учете математически точный баланс (подчеркнуто Ниппой), составляющий единственное неотъемлемое достоинство итальянской (двойной) системы» [Ниппа, с. V]. Далее автор указывал, что им устранен из учета ряд статей и искусственные методы оценок. Как на достоинство предполагаемого им порядка он ссылался на то, что в его варианте простой бухгалтерии отсутствуют такие счета, как Касса, Долги, Товары. Их данные отражались в книге счетов, которая велась по двусторонней схеме с подразделением в отдельных графах на деньги, долги, работы, товары и итоговой графы. Такое построение снижало контрольные функции учета и делало его весьма сложным. Для примера можно сослаться на учет кассы: вместо упраздненного автором специального счета появляются фрагментарные частицы кассы, разбросанные буквально по всем счетам.

речит здравому смыслу» [Счетоводство, 1889, с. 36]. Это мотивировалось следующими причинами:

1. Двойная запись требует безусловной денежной оценки всех объектов (инвентаря, готовой продукции, затрат), подлежащих учету, однако такая оценка, особенно в сельском хозяйстве, не может быть точной и почти всегда носит условный характер. А поскольку эта оценка служит основой для начисления амортизации и исчисления финансовых результатов, то и последние с неизбежностью также становятся условными.

2. Наличие смежных расходов, а в сельском хозяйстве практически все расходы смежные, приводит к тому, что нельзя даже приблизительно выделить долю затрат, приходящихся на тот или иной конкретный вид продукции, и значит точно его оценить.

3. Условность приемов оценки приводит к условности результатов, не хозяйство формирует значение себестоимости, а изощренность приемов, используемых бухгалтером. Следовательно, «выводами учетов нельзя пользоваться» [там же, с. 37]. Например, выбирая те или иные формы амортизации, методы оценки затрат труда на тягловую силу и способы оценки трудового вклада собственника, мы формируем в конечном счете финансовый результат, который может оказаться прибыльным, в то время как на самом деле приносит несомненный убыток.

4. Применение денежной оценки, даже если допустить ее объективный характер, часто приводит к таким выводам, которые практически не имеют никакого смысла. Например, производство молока оказывается убыточным, а корма для молочного скота — прибыльным.

5. Даже если допустить, что использование двойной записи и калькуляции, которая вытекает из ее требований, оказываются экономически оправданными, все же полученные результаты не имеют никакого значения для сельского хозяйства, так как структура его производства зависит не от бухгалтерской документации, а от требований законов биологии, ибо именно они предопределяют севообороты.

6. Одна и та же культура в различных севооборотах приносит различный экономический результат, но определить его невозможно.

7. Севообороты зависят не только от заранее предусмотренной схемы, в которой можно учесть и экономические факторы, но и от истощения «утомленной» почвы.

8. Цены на рынке все время колеблются, тем более они резко меняются в урожайные и неурожайные годы. Двойная бухгалтерия не может предопределять уровень цен и будущую рентабельность, а следовательно, то, что по калькуляции сегодня вышло убыточным, завтра может принести большую прибыль, и наоборот. Отсюда вывод: двойная бухгалтерия может дать ложные ориентиры.

9. Наконец, иногда указывали, что двойное счетоводство является слишком дорогим и его постановка «обходится от 8 до 12% чистой прибыли имения» [Счетоводство, 1900, с. 31].

Из всего этого делается вывод, что «двойное счетоводство оказывается несостоятельным, как несбыточное желание объять необъятное и постичь непостижимое» [Счетоводство, 1889, с. 38], а поэтому «следует предпочесть повсеместно распространенное простое счетоводство».

Однако прозелиты двойной бухгалтерии вели энергичный натиск. Начитавшись модных бухгалтерских книжек, они успешно убеждали сначала себя, а затем и доверчивых ко всему «научному» помещиков в пользе двойной бухгалтерии, в возможности оценки и калькуляции и в полной непригодности простой бухгалтерии, поскольку она устарела, ибо прошло ее время. «Так сия гадкая система сама себя опровергает ко стыду» (А.П. Сумароков).

Современные экономисты и бухгалтеры высказывали возражение по всем приведенным доводам:

1. Денежная оценка, конечно, в случае недобросовестности или искренних заблуждений может носить условный характер, но научные методы, применяемые в бухгалтерии, позволяют перейти от условных методов к безусловным, единственно правильным, истинным (ниже увидим, что каждый из адептов новой бухгалтерии истинными и научными методами считал только собственные, а ложными — все, что применяли и пропагандировали коллеги).

2. Смежные расходы можно разделить путем применения совершенных математических методов.

3. Поскольку в оценке не должно быть условности, постольку бессмысленно даже само предположение о том, что бухгалтерские методы, а не хозяйственная деятельность, могут влиять на величину себестоимости.

4. Пусть мы не можем отказаться от производства убыточной продукции, но отказаться от анализа ее себестоимости было бы преступно.

5. Только знание рентабельности различных культур позволит сделать правильные выводы о севооборотах.

6. Без правильной калькуляции невозможно «во всякое время видеть, какое имущество или производство дало пользу или понесло потерю» [Счетоводство, 1889, с. 26].

7. Истощение почвы должно быть измерено количественно, в рублях. И если это не делается, то только потому, что еще не выработаны соответствующие научные методы.

8. В двойной бухгалтерии речь идет не о прогнозировании рентабельности, а об определении рентабельности реальной, т. е. об исчислении фактически понесенных хозяйственных затрат. И это она может сделать.

9. Экономия не знает границ, истина бесценна и ради нее не жалко никаких затрат.

Естественно, что бухгалтеры, объединившиеся вокруг журнала «Счетоводство», формулируя ответ диграфистов униграфистам, считали себя школой света, а своих противников адвокатами «темного царства». Силы «света» побеждали. И вот, что можно найти, разматывая дальше клубок их аргументов: «Ни в каком смысле,— писал И. Волкович,— мы не встречаем подобных умствований и такого мудрствования в учетах, как в счетоводстве сельского

хозяйства» [Счетоводство, 1892, с. 104]. «Умствования и мудрствования» возникали, конечно, в самом узком месте — оценке, ибо от нее прежде всего зависело определение хозяйственных результатов. Оценки требовали и имущество, и затраты, и рабочая сила, и тягловый скот, и готовая продукция, и даже навоз.

Основным видом имущества и богатства помещиков был лес. «Имения кормятся лесом»,— писал Ф.И. Зотов [Счетоводство, 1895, с. 85]; и на этом основании сразу возникали дискуссии. Само собой, что униграфисты отрицали возможность денежной оценки леса, но и диграфисты в этом вопросе не были едины. Так, С.В. Машковский считал, что оценка леса «не имеет никакого значения» [Счетоводство, 1899, с. 27], А.И. Скворцов полагал, что если лес — дар природы, то и оценивать его не надо, но в отличие от С.В. Машковского допускал возможность оценки в двух случаях: 1) когда он подлежит продаже и 2) когда он приносит систематический денежный доход,— автор трактовал его как земельную ренту [Счетоводство, 1891, с. 155], А. Рудский допускал денежную оценку леса путем инвентаризации, проводимой один раз в течение нескольких лет [Счетоводство, 1889, с. 252]. К. Богомазов настаивал на ежегодной оценке леса по текущим рыночным ценам, отдельно он хотел учитывать прирост леса, который считал целесообразным оценивать по стоимости общих расходов на содержание леса [Счетоводство, 1891, с. 95]. На первый взгляд это теория, но она имела огромное влияние на практику: если лес не оценивать, то использование дров из леса никак не отражается на величине расходов, а следовательно, и на размере прибыли, наоборот, если оценивать лес, то надо оценивать дрова, в этом случае расходы тут же возрастают, а доходы уменьшаются.

Возникли дискуссии и об оценке пастбищ; одни считали, что если пастбище сдать в аренду, то можно получить за него плату, следовательно, размер арендной платы надо включать в себестоимость животноводства, другие (И. Волкович) полагали, что этого делать не нужно [Счетоводство, 1892, с. 103].

Далее возникали споры о возможном учете арендной платы. Если арендатор включает в себестоимость производимых продуктов земельную ренту (аренду), то и крестьянин-единоличник, и помещик — собственник земли — должны в равной степени увеличивать себестоимость своих продуктов [Счетоводство, 1889, с. 249—250].

Далее спорили об отнесении налогов в состав затрат (накладных расходов). За подобное решение выступал В. Гаук [Счетоводство, 1889, с. 192], против — А. Скворцов, он относил налоги прямо на счет Убытков и прибылей [там же, с. 243]. Ясно, что в первом случае себестоимость возрастала, а во втором снижалась. Точно так же выдвигались предложения относить на затраты искусственную сумму, причитающуюся символическому управляющему в том случае, если помещик сам вел все дела имения.

Особенно много вопросов возникало в связи с учетом основных средств и отражением их амортизации. Так, Б.И. Ясенецкий для учета основных средств открывал два счета: Земли и Основного капитала с

подразделением последнего на счета капитала в мелиорации, в мертвом и живом инвентаре.

Обсуждался также вопрос об износе основных средств. Большинство авторов, ссылаясь на авторитет Т.А. Гольца, было против начисления амортизации, она слишком «отяжеляла себестоимость» и ухудшала финансовые показатели. Вместе с тем за ее последовательное проведение высказывались М. Иванов [Счетоводство, 1889, с. 54], Ф.И. Зотов [Счетоводство, 1895, с. 86], И. Волкович [Счетоводство, 1892, с. 147], а В. Ротмистров даже отстаивал переамортизацию [там же, с. 43], К.И. Видеман для учета износа основных средств открывал счет Погашения капитала (только в части зданий и сооружений), для остальных основных средств (по старой терминологии — движимого имущества) предусматривалось прямое погашение путем уменьшения балансовой стоимости основных средств [Видеман]. У А.Г. Шаллера нет счета Износа основных средств вовсе, поскольку все основные счета у него погашаются непосредственно со счетов, на которых они числятся, т. е. со счетов Основного капитала (недвижимого имущества), Скотоводства, Рабочих лошадей, Мертвого инвентаря [Шаллер].

Характерна позиция Скворцова. Вначале он был против амортизации, считая, что ценности надо просто переоценивать при инвентаризации, которая и выявит или потерю стоимости, или ее возрастание [Счетоводство, 1889, с. 134], потом стал ее защищать [Счетоводство, 1892, с. 84] и даже допускать начисление «доходов» с амортизационного фонда. Постепенно амортизация завоевывала (вместе с двойной бухгалтерией) признание, и в 1900 г. С.В. Машковский писал, что «погашение в имении вводится только за последние годы и то постепенно то в одной, то в другой отрасли хозяйства» [Счетоводство, 1900, с. 180].

Осложнение возникло, когда диграфисты пытались учесть работу гужевого транспорта. Так, у Шаллера счет Рабочих лошадей велся как смешанный: помимо стоимости лошадей на этом счете по дебету учитывались также затраты на их содержание и эксплуатацию; кредитовался счет на стоимость оказанных гужевым транспортом услуг как внутри хозяйства, так и на сторону, а также на стоимость приплода. С этого же счета списывали и стоимость навоза. Но основные трудности появлялись, когда надо было исчислить затраты «рабочих сил». Авторы того времени пытались определить величину трудовых затрат людей и, употребляя более современную терминологию, энергетических затрат лошадей и волов. Можно было бы затраты энергии, выразив их в деньгах, перераспределять в конце отчетного периода, трактуя как накладные расходы, но авторы того времени стремились к большей точности. Они составляли шесть [Счетоводство, 1890, с. 350], пять [Счетоводство, 1893, с. 12—14] или три [Счетоводство, 1890, с. 283; Счетоводство, 1893, с. 58—61] линейных уравнения, с помощью которых калькулировали 1 день работы на той или иной культуре рабочего, лошади, вола и т. п. Профессор А.И. Скворцов, желая утешить сомневающихся, писал: «Облегчить эту работу можно, с одной стороны, тем, что составивши уравнения, вычисляют неизвестные по общей формуле, с другой — тем, что

необходимые перемножения и деления производят при помощи счетных машинок» [Счетоводство, 1890, с. 283].

При учете расчетов по заработной плате конкурировало два способа: табель, сторонниками которого были А. Дикштейн [Счетоводство, 1892, с. 8—10], К. Белецкий [Счетоводство, 1891, с. 290—291], Д. Хон [Счетоводство, 1892, с. 320] и другие, и ежедневный расчет чеками, который пропагандировал И. Федорченко [Счетоводство, 1891, с. 237—239]. Он находил в этом следующие преимущества: 1) «нет табеля и нет платежной ведомости», т. е. уменьшалась документация; 2) усиливался контроль, так как затруднялось, а в сущности, исключалось привлечение подставных лиц, осложнялись сговоры между табельщиком и рабочими, кассиру было труднее исказить итоги кассового журнала и изъять часть денег, бухгалтер был лишен возможности делать приписки; 3) расчеты выполнялись день в день и на следующий день после работы можно было получить деньги; 4) резко облегчалась техника выдачи заработной платы [там же, с. 238]. Однако такой метод расчетов не получил одобрения со стороны многих бухгалтеров и был запрещен законодательно. В Уставе о промышленности (ст. 104) было записано: «Расплата с рабочими вместо денег купонами, условными знаками, хлебом, товаром и иными предметами воспрещается».

Поскольку учет производства предполагал калькуляцию, то самым сложным моментом в расчете себестоимости был учет смежных и косвенных расходов*. Первая проблема была настолько сложной, что старались ее обойти, вторая — пугала меньше и многие охотно высказывались на эту тему.

Большинство авторов полагали, что все косвенные расходы надо сразу относить на счет Убытков и прибылей — И. Волкович [Счетоводство, 1892, с. 103], С.В. Машковский, С. Хлебников [Счетоводство, 1901, с. 92]. М.Иванов считал, что косвенные расходы надо распределять пропорционально отработанному рабочему времени [Счетоводство, 1889, с. 123], а Скворцов — пропорционально затрате оборотного капитала [Счетоводство, 1888, с. 284; Счетоводство, 1889, с. 135]. При этом он был несогласен с эклектиками (Медников и др.), полагавшими, что для каждого вида расходов должна быть выбрана своя база распределения, считая, что это мнение «неосновательно уже потому, что применение двух принципов к одной и той же операции ничем не оправдывается» [там же, с. 135]. Это справедливый ответ и на взгляды, связанные с калькуляцией, Шера и Кальмеса.

Что касается счета Скотоводства, то авторы дискутировали вопрос о том, отражать стоимость скота и расходов на его эксплуатацию на одном счете или разделить учет этих средств между двумя счетами. И сейчас как курьез можно отметить мнение Рейнбота, Скворцова, Вольфа, Шаллера, Видемана о том, что один счет предпочтительнее.

Необходимость использования двух счетов показал А.А. Мошкин. Он предлагал на каждый вид животных открывать два счета: один — для учета животных, другой — для учета затрат на их содержание. Со счета затрат

* В целом, как правило, почти у всех авторов речь шла об учете затрат, а не о калькуляции. О последней речь пойдет значительно позже.

(содержания того или иного вида животных) списывался выход продукции, а образовавшееся сальдо переносилось на имущественный счет соответствующего вида животных в конце года. После этого имущественные счета закрывались. Суммы результатов отражались транзитом через имущественные счета и переносились с последних на счета результатов, которые открывались отдельно для учета результатов по сельскому хозяйству, коневодству, лесному хозяйству, торговле, промышленной деятельности (для каждого вида). Рабочий скот (лошади, волы) Мошкин предлагал оценивать по стоимости приобретения с ежемесячным начислением амортизации, скот молочного стада — по цене приобретения с начислением амортизации в той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой [Мошкин].

Об оценке готовой продукции диграфистам было договориться еще труднее. Теоретически они должны были бы высказываться за себестоимость, но в чистом виде такая оценка встречалась редко. И это не удивительно. Ведь точно исчислить себестоимость было практически невозможно. Однако утверждение о том, что для потребляемых в хозяйстве продуктов своего производства следует применять себестоимость, было достаточно распространено. Продаваемые продукты предлагали оценивать по рыночным ценам. Этот взгляд отстаивали Скворцов [Счетоводство, 1888, с. 238], Смиреномудренский [Счетоводство, 1889, с. 493], Волкович (со множеством оговорок и уточнений) [Счетоводство, 1892, с. 148] и даже униграфист Четвериков [Счетоводство, 1894]. Напротив, Шаллер считал, что продаваемые продукты должны оцениваться по себестоимости с тем, чтобы была ясна прибыль от их реализации, а потребляемые внутри имения продукты — по продажным ценам с тем, чтобы затраты получили стоимостную (рыночную) оценку [Шаллер]. Ф.И. Зотов справедливо видел в обоих подходах непоследовательность (в одном и том же хозяйстве одни и те же предметы оценивались по-разному) и признавал единственно правильной оценкой — продажные цены [Счетоводство, 1895, с. 84]. Однако и такой подход не мог удовлетворить многих. Поэтому на практике стали широко использовать условные (учетные) цены. Они позволяли выводить ежемесячные результаты, обеспечивали сопоставимость и стабильность данных, облегчали технику учета. По истечении года разница между себестоимостью и учетными ценами списывалась или на счет Продажи, или прямо на счет Убытков и прибылей. Сторонником условных учетных цен был Машковский [Счетоводство, 1900, с. 175—180; Счетоводство, 1900, с. 42, Счетоводство. 1904, с. 287]. Однако новый подход поддержали не все. Главным критиком был Скворцов [Счетоводство, 1888, с. 238].

Авторам того времени было трудно оценивать навоз. «Он в России,— писал Пастухов,— редко кем расценивался прежде всего по трудности найти ему надлежащую цену» [Счетоводство, 1900, с. 35]. И тем не менее попытки «найти надлежащую цену» делались. Пожалуй, первым требовал оценки навоза Алексей Петрович Людоговский (1840—1882), но его метод скорее отпугнул от проблемы, чем убедил коллег. Он полагал, что стоимость навоза

равна разности между расходом на содержание скота и стоимостью полученных от скота главных продуктов [Цит.: Чаянов, 1929, с. 467]*. Впрочем, Людоговский допускал и иную, теоретическую трактовку: навоз стоит столько, на сколько благодаря ему обеспечивается прирост урожая [Цит.: Счетоводство, 1888, с. 252]**. Последующие авторы пытались подойти к оценке навоза исходя из трудовых затрат на связанные с ним хозяйственные процессы. Скворцов предлагал оценивать навоз по стоимости подстилки (соломы) [там же, с. 252]***, г. Икс — по стоимости вывоза его на поля [Счетоводство, 1889, с. 193], но многие (Богданов, Машковский и др.), из соображений удобства, продолжали настаивать на том, что оценивать навоз не следует.

Правильность оценки готовой продукции была связана с правильностью исчисления затрат, а это исчисление зависело от наиболее точного разграничения затрат по отчетным периодам. Для этого, считали многие специалисты, надо вместо календарного года использовать год хозяйственный, предопределенный сельскохозяйственным циклом, ибо выбор границ хозяйственного года позволял в значительной степени определить финансовые результаты. Хозяйственный год многие авторы предлагали начинать в разное время: с 1 января (Цветков), 1 марта (Скворцов, Мошкин), 1 апреля (Родионов), с весны (Вольф, [Счетоводство, 1889, с. 265]), в июне (Смиренномудренский), с 1 июня (Дитякин), 1 июля (Гольц), в октябре — ноябре (Кузьмин), 1 ноября (Волкович [Счетоводство, 1892, с. 148]). М. Иванов, Четвериков настаивали на ежегодном выведении результатов [Счетоводство, 1889, с. 53; Счетоводство, 1894, с. 220]. Единого подхода не было, начало года считали с того момента, который признавали более удобным для себя.

Велись дискуссии и относительно детализации счета Производства. Так, Волкович считал ненужным аналитический учет по этому счету [Счетоводство, 1892, с. 104], напротив Медников писал об учете затрат по культурам [там же, с. 104], Ростовцев, придерживаясь последнего взгляда, рекомендовал относить расходы по содержанию рабочей силы на те отрасли, для которых она привлекалась [Счетоводство, 1889, с. 382], А.З. Попов настаивал на организации аналитического учета не только по культурам, но и в разрезе полей, мечтая о чем-то подобном попередельной калькуляции [Счетоводство, 1891, с. 236].

С точки зрения организации учета можно отметить, что разные авторы предлагали различные формы счетоводства: американскую (Рейнбот, Пацошинский), немецкую (Мошкин), итальянскую (Салмин). При этом номенклатура счетов Главной книги была очень разнообразной; так, Шаллер предлагал 15 счетов, Пацошинский — 16, Гольц — 23, Рейнбот и Винклер — 24, Утехин — 28, Видеман — 35 и Мошкин — 121.

---

* Способ впервые был рекомендован на Западе В. Рошером.

** Способ впервые рекомендован на Западе Тэером.

*** Этот прием оказался самым распространенным в литературе. Его отстаивали М.И. Дьяков, К.А. Вернер.

Все рассмотренные работы были ориентированы на крупное помещичье хозяйство. Однако развитие фермерского хозяйства позволило распространить двойную бухгалтерию и на него. Больше всего в этом направлении сделал швейцарский автор, профессор университета в Цюрихе, Эрнст Лаур (1901). Он предлагал пять книг: дневник, инвентарь, кассовую, натуральных продуктов, отчет. Центральная книга, которая должна была вестись по двойной системе,— кассовая, она предусматривала ведение четырех счетов: 1) хозяйства (покупка семян, удобрений, уплата процентов по ипотеке; доходы от продажи сельскохозяйственной продукции); 2) домоводства (покупки и приобретения для личного, домашнего потребления семьи); 3) побочные занятия (доходы и расходы); 4) владельца (личные «карманные» расходы главы семьи). Таким образом, двойная запись связывалась только с различными «центрами» и деньгами, их поступлением и тратами, из которых выделяли четыре: производство основное, семья, производство вспомогательное и глава семьи (лично). Такая бухгалтерия ближе к камеральному и константному учету, чем к двойному итальянскому. Подобный подход был достаточным для ведения текущего учета, но Лаур усугублял различие, вводя по каждому счету (центру) расходы на заработную плату по действующим на рынке труда ставкам, а также расходы на другие виды работ, например работу лошадей, оценивая все это в условных деньгах. В учете условные деньги складывались с безусловными (наличными). Это делалось ради иллюзии расчета выгодности хозяйства и исчисления, в случае необходимости, себестоимости. В России система Лаура оказала влияние на М.О. Обер-Таллера [Обер-Таллер].

Идея применения двойного счетоводства в сельском хозяйстве и труды Лаура встретили серьезные возражения. Лидером оппозиции был Фридрих Эребо, который доказывал взаимодополняемость различных отраслей хозяйства, принципиальную комплексность их затрат, а следовательно, условность и ненужность результатов, получаемых с помощью двойной бухгалтерии. Лаур признавал в целом критику Эребо, но полагал, что двойная бухгалтерия «облегчает задачу» управления хозяйством, с чем, естественно, Эребо не соглашался [Цит.: Чаянов, 1929, с. 218].

Как бы ни оценивали позицию Эребо относительно двойной бухгалтерии, его подход к определению финансового результата в учете имеет огромное значение, он относится ко всем хозрасчетным предприятиям и, конечно, значительно выходит за границы сельского хозяйства. Этот подход, известен, как правило Эребо (приводится в формулировке Чаянова):

> *«Единственной реальной величиной дохода и доходности являются только результаты хозяйственной деятельности по всему хозяйству в целом»* [Чаянов, 1929, с. 258].

Суть правила сводится к тому, что бухгалтерия не должна исчислять доходность структурных подразделений предприятия, а только доходность предприятия в целом.

Главный вывод при рассмотрении вопроса использования двойной бухгалтерии для сельского хозяйства состоит в следующем: «Никакая система

счетоводства сама по себе не гарантирует успеха в хозяйственной практике. Для последнего решающим является точное знание всех самых конкретных условий хозяйства и искусства его организации» [Чаянов, 1929, с. 218]. Надо подчеркнуть, что А.В. Чаянов, продолжая идеи Колумеллы, не уставал указывать: результат хозяйства создается в поле, на скотном дворе и на рынке [там же, с. 218], но не в бухгалтерии.

Тем не менее двойная запись в учете сельского хозяйства России с начала XX в. начинает получать распространение. Этому в значительной степени способствовали бюджетные обследования земских статистиков (Н.И. Костров, А.Н. Челинцев, А.В. Чаянов, Г.А. Студенский, А.В. Пошехонов и др.). Они использовали методологию двойной бухгалтерии для текущего наблюдения хозяйственной деятельности крестьянской семьи, и тем самым принципы учета позволяли оценивать эффективность хозяйственной деятельности этих семей, причем статистики часто пытались искусственно разделить доход семьи на необходимый и прибавочный продукт.

* *
*

Таким образом, в сельском хозяйстве как нигде видны условности и недостатки двойной бухгалтерии. Она, в сущности, была навязана сельскохозяйственному учету и именно на этом участке выявлялись ее недостатки. Бухгалтерия могла развиваться различными путями, и двойная запись совсем не обязательна для нее.

Глава 9

Германия. XX в.

> То и дело возникали идеи, дотоле неведомые, разжигали страсти и немного спустя исчезали; люди гнались то за тем, то за этим, впадая из одного суеверия в другое.
>
> *Р. Музиль*

Поражение Германии в первой мировой войне послужило мощным стимулом развития бухгалтерского учета. Страна лежала в развалинах, люди голодали, а бухгалтеры совершенствовали свои методы. Совершенствование требует дискуссий. Они велись главным образом по четырем темам: балансоведение, формы счетоводства, учет затрат и применение вычислительной техники.

Балансоведение

Шер дал мощный толчок развитию теории учета в Германии. Все, кто писали после него, или повторяли его идеи, или развивали их, или отталкивались от них.

Для немецкой школы была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения. Например, В. Хаук утверждал, что баланс — это метод, синтезирующий учет, изучение баланса — это и есть изучение бухгалтерского учета [Цит.: Kemper, с. 4]; еще раньше Кальмес (1920) неоднократно подчеркивал, что «теория счетов, а вместе с тем и бухгалтерия выводятся из баланса. Каждый отдельный счет объясняется посредством места и значения соответствующей этому счету статьи баланса» [Цит. Гальперин, 1930, с. 103]; Гроссман (1927) саму совокупность счетов рассматривал только как расчленение баланса, каждый счет правомерен постольку, поскольку он отражает изменения, происходящие в балансе, вне баланса нет счета [там же], при этом каждый счет предполагает «противопоставление однородных ценностей, причем в каждом из двух вертикальных столбцов могут быть всегда подытожены увеличения и уменьшения этих ценностей» [Цит.: Пенндорф, с. 12]*; а такой видный теоретик, как К. Шмальц, даже полагал, что баланс — настолько всеохватывающая и трудная категория, что дать ему определение вообще невозможно. Для немецкой школы была характерна механистическая трактовка баланса, может быть, поэтому не

---

* Гроссман, вслед за Кальмесом, настаивал на непременном составлении ежемесячного баланса.

случайно в центре дискуссии оказался вопрос о *статической* и *динамической* его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс, отражая состояние средств на определенную дату, выступает причиной последующих изменений, во втором баланс — это только итог, иногда скорбный, прошлых и безвозвратно утерянных усилий; в первом случае баланс устремлен в будущее, во втором — в прошлое. Статическая трактовка исходила из того, что баланс в момент t_0 — это причина баланса в момент t_{+n}, динамический взгляд означает, что баланс в момент t_0 — следствие баланса в момент t_{-n}.

Вся немецкая школа балансоведения, как в целом называли себя наследники Шера, разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения.

Статика баланса. Продолжали дело Шера в чисто статическом плане его современник Манфред Берлинер, Г. Бидерманн и непосредственный идейный наследник Генрих Никлиш (1876—1946), а также его последователи Т. Хольцер и В. Ле Кутр.

По Берлинеру (1893), каждый баланс надо рассматривать как ликвидационный, а, следовательно, пассив баланса есть не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Отсюда чисто экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве — план ее распределения. Это была совершенно новая трактовка. До Берлинера пассив понимали как долю собственников в активе или трактовали пассив как причину, а актив как следствие. Теперь актив стал рассматриваться как набор ценностей, подлежащих распределению согласно плану, приведенному в пассиве; актив — это настоящее, пассив — будущее; актив — сущее, пассив — должное; актив — причина, пассив — следствие. Вне имущественной массы, представленной в активе, не может быть плана (пассива), без плана любая работа теряет смысл. 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. Югославский последователь Берлинера Иво Дуткович сформулировал два правила записи фактов хозяйственной жизни на бухгалтерских счетах:

> *1. Чтобы увеличить сальдо счета, надо сделать запись на той же стороне (левой или правой), на которой этот счет помещается в балансе.*
> *2. Чтобы уменьшить сальдо счета, надо сделать запись на стороне (левой или правой), противоположной той, на которой этот счет помещается в балансе* [Цит.: Jezdimiroviè].

Иными словами, значение сальдо счета увеличивается по соответствующей стороне баланса и уменьшается по противоположной его стороне*.

---

* Между югославскими авторами нет единства при квалификации взглядов Иво Дутковича. Одни (Божидар Раце) считают Дутковича выразителем меновой теории, другие (Милан Ездимирович) — балансовой. Это противоречие первоисточника, противоречие, заложенное в работах Берлинера [Jezdimiroviè, с. 164—165].

Швейцарский ученый (земляк Шера) Г. Бидерманн (1912) претендовал на самостоятельную роль крупного теоретика, но значение *эквивалентного* баланса, так называется данный вариант статической концепции, скромнее, чем предполагал его создатель. Здесь необходимо специально оговорить, что эквивалентный баланс во многих существенных пунктах повторяет идеи Езерского, которые достаточно хорошо были известны в Германии. Все хозяйственные операции Бидерманн сгруппировал в четыре множества: 1) финансирование — начальные операции, связанные с вложением капитала в предприятие; 2) ангажирование — операции, связанные с превращением денежной формы капитала в товарную; 3) реализация — операции, связанные с превращением товарной формы капитала в денежную; 4) оприходование — возвращение капитала в первоначальную форму.

Кругооборот капитала описывался Бидерманном в графической и математической форме с использованием терминологии К. Маркса [Бухгалтерский учет: пер. со словац., с. 110], при этом предполагалось, что для отражения всех операций достаточно иметь три счета высшего порядка: 1) капитала (*К*), 2) денег (*Д*), 3) ценностей (*Ц*). Состав счетов полностью повторяет счета тройной русской формы Езерского. При объяснении природы двойной записи Бидерманн также, в сущности, повторял Езерского. Оба подхода основаны на теории двух рядов, но по формуле $Ц + Д = К$ (вся дебиторская и кредиторская задолженность включается с соответствующим знаком в состав ценностей).

В статической трактовке баланса более влиятельным было иное крыло. Никлиш, развивая взгляды Шера, создал общее учение о статическом балансе. Это была развернутая концепция, обобщающая взгляды, ставшие к тому времени традиционными. Основные идеи Никлиша (1911) мало оригинальны: баланс — преобразованный инвентарь, пассив включает счета собственника и кредиторов, счета бывают активные и 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). Типы (1) и (2) повторяют модификации, а типы (3) и (4) — пермутации итальянской школы, Папе рассматривал учет как механизм, а Чербони уподоблял его организму*.

Статическая теория баланса названа так была Шмаленбахом, дабы противопоставить свое учение (динамический баланс) традиционным взглядам, наиболее ярким выразителем которых он считал Никлиша. Никлиш учил, что баланс имеет одну цель — изобразить состояние средств предприятия, ибо только в этом случае баланс защищает интересы кредиторов. Баланс понимается как бы ликвидационный, т. е. его активы рассматриваются по текущим

* У Папе был в Югославии ученик — Шимон Бабич, который, продолжая дело своего наставника, утверждал, что предметом учета может быть только движение реальных ценностей, а свое учение он назвал реальной теорией.

ценам на день отчетности. На практике это приводит к тому, что средства оцениваются по минимальным ценам (из покупной себестоимости и продажной выбирается наименьшая), нематериальные ценности вводятся в баланс только в том случае, если они покупались. Потерями считаются лишь произведенные расходы [Bestmann, с. 651—652]. Статическую трактовку бухгалтерского баланса развили Г. Хольцер и В. Ле Кутр.

Свое учение Г. Хольцер (1936) назвал *квантификационным* балансом. Он считал, что баланс — это орудие исчисления стоимости и не был первым, кто пришел к такому выводу, однако, по мнению Кемпера [Kemper, с. 63], лучше других сумел обосновать этот взгляд. 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 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 т. д., то Хольцер видел единственной общей чертой, позволяющей выполнить сложение,— меру, под которой в данном случае понимал стоимость [Holzer].

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 Убытков и прибылей может быть только субсчетом к счету Капитала.

Вершиной статической трактовки был *тотальный* баланс Вальтера Ле Кутра (1938). Суть баланса Ле Кутр определял так: «Баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе» [Coutre]. Это очень общая формулировка, по мнению ее автора, предполагает возможность любой содержательной интерпретации баланса, отсюда и название — тотальный, т. е. всеобщий, поглощающий любые взгляды и выдвигающий на первое место, в сущности, учетную процедуру*. В этом отношении Ле Кутра можно считать типичным представителем немецкой учетной мысли.

Процедурный характер тотального баланса выражается в том, что каждая статья бухгалтерского баланса должна соответствовать своему счету в Главной книге**. Важно подчеркнуть, что тотальный баланс должен был преследовать

---

* В какой-то степени это было развитие идей Р. Пассова, который не уставал подчеркивать, что баланс принципиально «независим от той или иной системы бухгалтерии» [Цит.: Блатов, 1930, с. 4].

** Кстати, теперь любят подчеркивать вслед за Бельмером, что в балансе нет счетов, а есть статьи и что статьи — это не счета. Сейчас действительно статьи баланса не всегда соответствуют счетам. Но не надо забывать старое правило Леоте и Гильбо: «Баланс — это синтез незакрывавшихся счетов», и, следовательно, статьи баланса — это только пересортированные сальдо счетов и ничего больше.

несколько целей: 1) изображение имущества, 2) исчисление прибыли, 3) наблюдение за хозяйственными процессами, 4) предоставление отчетности, ибо сам баланс только составная часть более общей категории — отчетности. 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 [Цит.: Bestmann, с. 651—562].

При анализе баланса необходимо всегда помнить, что любой баланс включает конституцию и ситуацию. Первая представлена структурой самого 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 числа, т. е. статика важнее динамики.

Однако статика хозяйства раскрывается в балансе не ради ее самой, а в целях совершенствования управления хозяйством. Поэтому не может быть единообразной оценки всех объектов, а в зависимости от роли объекта в хозяйстве, его ценности для предприятия меняется и 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. Однако смешение принципов оценки делает несопоставимыми складываемые величины. Подход Ле Кутра понятен со статистической, но не с бухгалтерской точки зрения.

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). Эти принципы составляют теперь альфу и омегу англо-американской бухгалтерии и международных стандартов.

Динамика баланса. Развитие теории баланса с неизбежностью приводило от статической его трактовки к динамической, первая носила натуралистический характер и была скорее свойственна статистике, напротив, вторая раскрывала экономическое содержание хозяйственной деятельности современных фирм.

Можно предположить, что первой ласточкой, предвещавшей весну, была книга Карло Сганцини, швейцарского итальянца, писавшего по-немецки. Он подчеркивал, что целью бухгалтерии выступает учет движения капитала, т. е. $Д — Т — Д'$. При этом он вводил два ряда счетов: счета контроля и счета результатов (счет Капитала трактуется как результатный). Первый ряд должен отразить контроль движения денег в функции средства обращения, второй —

раскрыть феномен $\Delta Д$. На результатные счета в этом случае относились, согласно Сганцини, только те прибыли или убытки, которые прошли через кассу (банк). Вместо понятия дебет и кредит автор вводил единое понятие для всех счетов: вход — вместо дебета и выход — вместо кредита.

Однако это был только предтеча, подлинный мессия явился чуть позже, звали его Эйген Шмаленбах (1873—1955).

Э. Шмаленбах

Основу его учения, названного динамическим балансом, составляет разграничение материальных результатов и материальных затрат, с одной стороны, и денежных результатов (выручка) и денежных расходов (валовые убытки), с другой стороны*. Если, по его мнению, рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако в практике мы должны составлять баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия, встречаемся, с так называемым «промежуточным балансом», где такого совпадения нет. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным. В целях учета финансового результата — прибыли (основной цели учета) — 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-то Шмаленбах и видел основную роль баланса, который служит выявлению прибыли, отражая результаты. Вместе с тем в баланс необходимо, с его точки зрения, включить те материальные обороты, которые были совершены, но не приняли форму денежного

* Для обоснования динамического баланса можно привлечь теорию Пьеро Сраффа о производстве товаров посредством товаров. В этом случае прибыль рассматривается как разность между стоимостью потребленных и вновь созданных благ.

оборота. Далее в баланс включаются материальные обороты, которые еще не осуществлены, но в результате финансовых оборотов, проведенных в этом периоде, возникнут в будущем [Schmalenbach, 1961, с. 118—120].

Шмаленбах определял актив, кроме денежных средств, как расходы, которые еще не стали доходами, т. е. предприятие потратило деньги, но еще не утилизовало 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.). Иногда Шмаленбах приводил несколько упрощенную группировку: 1) денежные расходы, которые не окупаются ни как материальные затраты, ни как последующие платежи; 2) материальные результаты, которые тоже не окупаются ни как денежные доходы, ни как материальные затраты; 3) деньги. Все эти позиции представляют собой, если мы употребим термин «материальные результаты», активные материальные результаты, но, как полагал Шмаленбах, слово «активы» наилучшим образом раскрывает это понятие. Актив — это предварительные, а пассив — последующие материальные средства. (Ляйтнер связывал актив с капиталоприменением, а пассив — с капиталообразованием.)

Пассив Шмаленбах определял как доходы, которые еще не стали расходами. Пассив делился на разделы: 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 [Schmalenbach, 1961, с. 49].

В основе концепции Шмаленбаха лежит определенная модель, при построении которой он исходил из той предпосылки, что баланс показывает не состояние хозяйственных средств и их источников, а наоборот, движение и средств, и источников*.

Рассмотрим формулу кругооборота промышленного капитала:

$$Д - Т \left\langle \begin{matrix} Сп \\ Рс \end{matrix} \right. \ldots \; П - \ldots \; Т' - Д'$$

Покупка средств, необходимых для производства	Затраты средств для изготовления готовой продукции	Продажа готовой продукции
I	II	III

* Шмаленбах 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 самой идеи точной оценки средств, отражаемых в бухгалтерском учете, и чистую искусственность выводимого балансового равенства.

Проследим движение капитала по динамическому балансу:

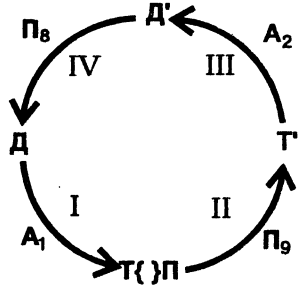


Рис. 2. Основное движение капитала

Внутри круга указаны римскими цифрами фазы движения капитала. С внешней стороны арабские цифры обозначают номера разделов актива и пассива, где получает отражение данная фаза движения капитала.

Кроме основного движения, есть встречное движение в обратную сторону, причем, обратный характер движения капитала приводит к отражению этой фазы на противоположной стороне баланса:

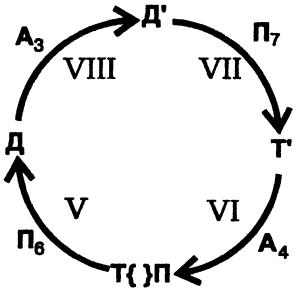


Рис. 3. Встречное движение капитала

Разберем отражение названных фаз:

I фаза $А_1$ — приобретены за наличные деньги средства производства, произведены денежные расходы, но материальные затраты еще не сделаны, таким образом, сырье, материалы, основные средства попадают в первый раздел актива;

II фаза $П_9$ — произведены материальные затраты, но материальных результатов еще нет. Строго говоря, сюда надо бы отнести незавершенное производство и показывать этот раздел в активе, однако Шмаленбах относил к этой фазе будущие материальные результаты от произведенных материальных затрат и помещал их в пассиве;

III фаза $А_2$ — достигнуты материальные результаты: готовая продукция получена, однако еще не реализована; она помещается во втором разделе актива (материальные результаты, но еще не денежная выручка);

IV фаза $П_8$ — использованы деньги как заемный капитал: ссуды полученные и т. д. Сюда же, очевидно, надо отнести и основной капитал, который предприятие «одалживает» у собственника. Эти средства показываются в пассиве: деньги наличные, но еще не денежные расходы;

Каждая фаза кругооборота капитала имеет свою пару во встречном обратном движении.

V фаза $П_6$ — куплены и израсходованы средства производства, при этом момент поступления средств, например, сырья и материалов, которые могут быть уже израсходованными на нужды производства, не совпадает с оплатой (материальные затраты, но еще не денежные расходы). Тут же надо отметить, что этот раздел весьма условен, ибо материалы, поступившие от поставщиков и не оплаченные, могут быть и не истрачены на производство, тогда это уже и не основание для отнесения таких материалов в эту рубрику, а последовательно развивая идеи Шмаленбаха, надо разделять и материалы в зависимости от вводимых им группировок.

VI фаза $А_4$ — оприходованы полуфабрикаты (это материальные результаты, но еще не материальные затраты, ибо будут в дальнейшем производстве использованы как затраты).

VII фаза $П_7$ — зачислены денежные авансы (материальных затрат еще нет, а денежная выручка уже есть).

VIII фаза $А_3$ — оприходованы товары в торговле (денежные расходы, но еще не денежная выручка).

Таким образом, баланс показывает движение капитала во всех его восьми стадиях, причем, если раньше говорили, что баланс это один кадр киноленты, отражающий жизнь хозяйства, то теперь надо говорить, что баланс включает до восьми таких кадров.

До Шмаленбаха полагали, что материальные обороты соответствуют финансовым. Однако материальные обороты не всегда ведут к фина нсовым результатам, сюда относятся обороты (расходные), связанные с выдачей займа, с образованием дебиторской задолженности, приобретением основных средств, а также обороты (приходные), связанные с получением займов, с образованием кредиторской задолженности. Такие приходо-расходные обороты приводят к обратным записям, ликвидирующим их, но не ликвидированные к моменту составления баланса обороты показываются соответственно в активе или в пассиве. В свою очередь в теории Шмаленбаха выделяются финансовые результаты, не являющиеся следствием приходо-расходных оборотов*.

---

* Один из исследователей Г. Мюнстерманн, исходя из того, что результат материальных оборотов в духе Шмаленбаха (при неодинаковости периодов оборотов и результатов) не совпадает с полученной прибылью или убытком, требовал, чтобы счет Кассы был эквивалентен результатным счетам. Счет Кассы должен быть распространен на весь период, пока обороты не совпадут с результатами. Следовательно, Мюнстерманн как бы искусственно соединял то, что разъединял Шмаленбах: оборот и результат. Отсюда и своеобразное определение баланса: «Баланс — это счет Кассы, охватывающий все финансовые результаты, имеющиеся на конец отчетного периода, в пределах и за пределами границ отчетного периода», цель баланса — установление соотношения между счетом Кассы и счетом Убытков и прибылей [Münstermann, с. 22].

Все эти разграничения имеют влияние на баланс только в том случае, если, например, затраты возникли в данном отчетном периоде, а соответствующие финансовые результаты появляются только в будущих периодах, если прибыль получена, но соответствующие затраты еще только будут произведены. 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».

Шмаленбах, не без влияния Гюгли [Schmalenbach, 1962, с. 42], дал более глубокое истолкование статье «деньги». В основу был положен счет Кассы, в котором всему приходу и расходу соответствуют одинаковые по периодам денежные выплаты и поступления. При ведении диграфических записей все сведения из кассовой книги должны переноситься со счета Кассы на соответствующие статьи счета Убытков и прибылей. Причем если прибыль не выплачивается, то баланс содержит сальдо этих статей.

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, а на конец — 2500 м. По Шмаленбаху 2000 м надо оценить по цене приобретения, а 500 м по цене продажи (текущей продажной цене). В условиях инфляции, по его мнению, согласно индексу оптовых цен необходимо дебетовать и кредитовать все счета актива и пассива баланса, кроме счетов собственных средств в корреспонденции со специально предлагаемым счетом Корректировки денежной оценки. По мысли Шмаленбаха, необходимо переоценивать не только материальные счета, но и счета расчетов и даже счет Денежных средств. На счете Корректировки денежной оценки должно возникнуть кредитовое сальдо, которое следует рассматривать как резерв капитала. (По нашей терминологии регулирующий дополнительный счет к счету Уставного капитала.) Кроме того, Шмаленбах предлагал использовать еще транзитный счет Резерва на инфляцию, по дебету которого концентрировались 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 Убытков и прибылей, уменьшая величину налогооблагаемой прибыли. Переоцененное сальдо счетов расчетов и денежных средств компенсировалось по дебету и кредиту каждого счета. Это достигалось увеличением сальдо этих счетов, а затем на противоположной стороне показывалась та же сумма в корреспонденции со счетом Убытков и прибылей. Эти записи могли увеличивать сумму налогооблагаемой прибыли и делать ее даже больше обычной.

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 (нехватка амортизации). При этом он был сторонником дегрессионного метода начисления амортизации (с остаточной стоимости основных средств), что исключает переамортизацию инвентаря.

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 децимальный (десятичный) принцип. Надо отметить, что эти принципы противоречивы: один исходит из содержания записей, второй преследует сугубо практическую цель — облегчение запоминания кодов счетов (повышение мнемоничности).

Шмаленбах придавал большое значение вопросам графического изображения бухгалтерских операций. Как педагог он был против наглядных пособий, заготовленных до урока, полагая, что таблицы и графики «должны, как правило, возникать перед его (ученика — Я. С.) глазами во время лекций» [Шмаленбах, с. 10]. Он же 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» [там же, стр. 62]. Линия, входящая в фигуру справа, показывает, что счет дебетуется, слева — кредитуется. Запоминая график, студент без объяснений способен освоить корреспонденцию счетов, ибо «самое лучшее объяснение — не объяснять вообще» (Р. Музиль).

Кроме того, у Шмаленбаха есть много интересных соображений о калькуляции, макроучете, а также по учету расходов на ремонт**.

---

* Вопрос о введении единого плана счетов обсуждался в Германии еще до первой мировой войны. После войны к этому вопросу вернулись, и его успешно пропагандировали Шмаленбах (1927), Коверо (1930) и Ле Кутр (1942). В 1942 г. вариант Шмаленбаха был в обязательном порядке внедрен на территории Германии [Demetrescu, 1972, с. 275—276].

** Он считал, что эти расходы должны относиться на увеличение стоимости ремонтируемого имущества или уменьшение его износа. Эту же позицию занимал Кальмес. Напротив, Шер, Герстнер, Шифер считали, что расходы по ремонту должны включаться только в текущие издержки. Возможна компромиссная точка зрения: есть два вида ремонтов: капитальные, учитываемые по Шмаленбаху, и текущие, учитываемые по Шеру.

Подводя итог взглядам Шмаленбаха на баланс, следует отметить мнение, высказанное В. Мюшайдем [Müscheid, с. 25] о том, что идеи Шмаленбаха имеют чисто дидактическое значение.

Из авторов, углублявших идеи динамического баланса, следует назвать Э. Косиоля и Е. Вальба.

Э. Косиоль (1940) в духе Шмаленбаха проводил 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. По идеям Шмаленбаха, Косиоля и Вальба, функции этих счетов резко возрастают. Это не удивительно, ибо, систематически регулируя результаты, фирмы могут легче учитывать нужды налоговой политики.

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.

Таблица 9

Общая схема баланса

Актив	Пассив
0. Касса (наличные деньги)	
1. Требования (дебиторы)	1. Задолженность (кредиторы)
2. Запасы (расходы)	2. Резервы (эквиваленты поступлений)
3. Предвосхищенные расходы	3. Предвосхищенные доходы (прибыль)

Эта схема не содержит счетов основных средств в активе и собственных капиталов в пассиве.

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 пассивных счетов.

Е. Вальб дал еще более упрощенную схему динамического баланса.

Косиоль и Вальб вполне могут быть отнесены к лицам, которые обосновывали двойную запись самой природой фактов хозяйственной жизни, каждый из которых может быть разложен на приход — расход (материальный) или же на издержки — прибыли (денежные). Баланс в их интерпретации выступает как следствие хозяйственных операций, отражаемых дважды, как «сальдо незакрывшихся счетов». Актив баланса равен его пассиву не потому, что это две разные группировки одних и тех же средств, а потому, что баланс является следствием двойной записи: ведь каждый факт отражается дважды. Вот почему, признавая доминирующую роль баланса в учете, Шмаленбах, Косиоль, Вальб и их сторонники строят бухгалтерский учет не по схеме баланс — счет, как представители статического направления, а по схеме счет — баланс. Однако баланс остается и у них центральной по значимости категорией.

В рамках динамического направления, но несколько особняком стоит автор *номинального* баланса — В. Ригер (1928). Идеи динамического баланса выступают у него скорее как тенденция, чем догмы. Он исходил из того, что баланс может быть только финансовым и никаким другим документом. В бухгалтерии, считал Ригер, существует 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» (Бухгалтерский учет: пер. со словац., с. 71). 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 ($Д — Т — Д'$), цель оборота — получение прибыли. Вследствие сказанного задачей бухгалтерского учета является наблюдение за оборотом денег. При этом по Ригеру учет имущества не входит в задачи бухгалтерии, учитывающей лишь те средства, которые покупаются или же производятся предприятием, т. е. те, которые явились результатом денежных затрат и которые должны принести прибыль. Следовательно, учет основных средств совершенно излишен; проводки типа дебет счета Основных средств и кредит счета Капитала не нужны, так как искажают учет нереальными оборотами. 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 при его ликвидации, и средствами, вложенными в него на момент открытия.

По Ригеру, существенно меняется роль прибыли в условиях инфляции. Понимая, что в этом случае предприятие может иметь скрытый убыток, Ригер сделал вывод, что прибыль, остающаяся после уплаты налогов, должна быть дифференцирована на эксплуатационную и инфляционную. (Налоговое право Германии не предусматривало такого разграничения.) 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 Товаров означал, с этой точки зрения, выручку от продажи ценностей, а если товары списывались в убыток, это с хозяйственной точки зрения признавалось нетипичным.

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

Каждая хозяйственная операция содержит два элемента — прибыль и убыток.

В отличие от Шмаленбаха, Косиоля и Вальба, Ригер не придавал особого значения счету Убытков и прибылей, считая его обычным счетом текущей бухгалтерии, цель которого отражать все убытки, прибыли и переносить сальдо на счет Капитала. 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 баланса (см. гл. 4 раздел Парадоксы учета).

Сторонники динамической трактовки в объяснении двойной записи делились на представителей одного ряда счетов: дебет — расход, кредит — приход [Rieger, 1928]; двух — значение дебета и кредита меняется в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете [Walb, 1926]; и трех рядов — счета Имущества и Капитала (по дебету отражается движение имущества, по кредиту — капитала), счета Расчетов (по дебету показываются права собственника, а по кредиту — доходы). Окончательный

финансовый результат может быть выведен отдельно по каждому ряду счетов [Lehmann, 1925]*.

Компромисс. Когда есть несколько трактовок, всегда появляются люди, стремящиеся к их синтезу. Такой синтез предполагали Ф. Шмидт, И. Буррий, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томс.

Фриц Шмидт (1882—1950) исходил из того, что любое предприятие — это живой организм, и использовал такие термины, как органический баланс и органическая калькуляция. В целом он шел не от Никлиша и Шмаленбаха, а от Коверо (1912) и, употребляя терминологию последнего, ориентировал свое учение скорее на статическую, чем на динамическую трактовку.

По Шмидту динамика включает равномерный процесс кругооборота хозяйственных средств; статика отражает моментальную картину (отдельный «кинокадр») динамического процесса; очень важна сравнительная статика, когда по двум «моментальным 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 его теория 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 [Schmidt, 1929, с. 50], цель прибыли сводится к поддержанию способности фирмы к предпринимательской деятель-

---

* Дискуссии немецких бухгалтеров оказали глубокое влияние на японских авторов, особенно на Ивао Ивата (1905—1955). Он исходил из того, что статический баланс — это преобразованный инвентарь, все его статьи могут быть проверены путем инвентаризации. Прибыль в нем рассчитывается как прирост за отчетный год активов, уменьшенных на сумму кредиторской задолженности. Динамический баланс — это, говоря словами Леоте и Гильбо, — «синтез незакрывшихся счетов»; его активные статьи, кроме денежных, показывают состав затрат и наличные средства предприятия, а пассивные — поступление и прирост ресурсов. Прибыль — это разность между доходами и расходами фирмы. Вся история учета, согласно Ивате, направлена на вытеснение статической трактовки динамической. Некоторые статьи баланса вообще могут иметь только динамическую трактовку. Это расходы будущих периодов, амортизация, т. е. статьи, которые, по его мнению, нельзя инвентаризировать. Ивата считал, что для хозяйственной деятельности нужны два баланса: динамический — для текущей бухгалтерской работы, и статический — для аудиторской деятельности [Edwards, 1994, с. 169—177], ибо подлинно достоверной, согласно Ивате, может быть только статическая трактовка, свободная от учетных ошибок.

ности, 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: *Д — Т'* и *Т — Д'*, т. е. выявление изменений в объеме и составе имущества.

Решающим средством этого анализа по Шмидту выступает *органический* баланс. Его следует составлять ежедневно.

Это требование вытекает из недостатка денег как учетного измерителя. Их покупательная сила очень быстро меняется, и, следовательно, чем продолжительнее отчетный период, тем бессмысленнее стоимостные характеристики.

Отсюда делается вывод: чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс. 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 действительные расходы материалов и услуг в текущих ценах. Имеются в виду не фактически произведенные затраты, а текущие цены. Если заплачено 5 марок, а в день реализации стоимость этого сырья — 4 марки, то в калькуляцию надо включать по Ригеру 5, а по Шмидту 4 марки (последнюю мысль отстаивал Ч. Гаррисон). Это делалось в целях приспособления политики цен предприятия к конъюнктуре капиталистического рынка. Шмидт считал, что его метод калькуляции органически приспособлен к учету процесса образования стоимости, отсюда и вытекает название «органическая калькуляция ежедневной стоимости» [Schmidt, 1951, с. 141]. 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*.

---

* Этот подход вызвал большую критику. Так, Карл Герман Хеффкен [Höffkeh исходил из того, что ценовая политика предприятия оказывает решающее влияние на рыночную конъюнктуру, и в связи с этим сделал вывод, что практика применения органической

Уже в наше время Р. Маттессич назвал труды Шмидта новаторскими и подчеркивал их огромное влияние на работы Эдвардса и Белла в США [Rachuncowosc, 1985, № 7, с. 196].

Следующая попытка синтеза принадлежала Иосифу Буррию, который пытался выдвинуть концепцию *статико-динамического* баланса, синтезируя учения Никлиша и Шмаленбаха. От первого введено тождество: $a \equiv p$ — актив тождествен пассиву, от второго — $R \equiv P$ — расход тождествен приходу и отсюда выводился статико-динамический баланс:

$$a + R = p + P.$$

Левая часть уравнения показывает, как используются средства, приведенные в правой части [Цит.: Jezdimiroviè, с. 135].

Таблица 10

Общая схема записей по И. Буррию

№ п/п	Группа счетов	Дебет		Кредит	
1	Актива	Увеличение имущества	+	Уменьшение имущества	—
2	Пассива	Уменьшение капитала	—	Увеличение капитала	+
3	Доходов	Уменьшение доходов	—	Увеличение доходов	+
4	Расходов	Увеличение расходов	+	Уменьшение расходов	—

Немногого достиг и Г. Зоммерфельд. В своем *эвдинамическом* балансе (1924) он стремился к синтезу идей Шмаленбаха с интерпретацией баланса, данной Бидерманном: объектом баланса считается денежный цикл: деньги — запасы — готовые изделия — реализация — деньги. В отличие от Шмидта затраты исчисляются по себестоимости, расчеты которой имеют некоторые условности, например, сырье оценивается по средним ценам приобретения в течение 5 — 10 предшествующих списанию лет [Бухгалтерский учет: пер. со словац., с. 70]. У баланса, по мнению представителей этого направления, две цели: 1) выявление финансовых результатов и 2) оценка имущественного положения предприятия. Ради первой цели требовалось строго различать реализованные в деньгах доходы от нереализованных, ради второй допускалась конъюнктурная переоценка имущества.

Таким образом, цели понимаются в духе Шмидта, а одно из важнейших средств — оценка должна дать иной результат. Зоммерфельд считал первую цель важнейшей, Шмидт — вторую.

калькуляции приводит к нежелательным последствиям. Если Шмидт исходил из того, что предприятие должно «пристраиваться» к рынку, то Хеффкен исходил из того, что сам капиталистический рынок является следствием ценовой политики отдельных предприятий. А это уже совсем иной подход. «Подстраиваясь» под рынок, надо, конечно, учитывать цены рынка; приспосабливая рынок для себя, надо учитывать действительные затраты, фактическую себестоимость. В самом деле, если потрачено на сырье 5 марок, на обработку 10 марок, выручка составила 17 марок, а в день реализации это сырье оценивалось в 4 марки, то по Шмидту прибыль составила не 2 марки, а 3, что, конечно, абсурдно.

Наш рассказ не будет полным, если мы не остановимся на двух относительно недавних попытках.

Эрих Вальбах развивал довольно реалистический взгляд, согласно которому бухгалтерский учет — это часть финансового, точнее налогового права. Имея своим предметом хозяйственные процессы, бухгалтерский учет тем самым способствует установлению в стране справедливого налогообложения, зависящего от успешности этих процессов [Betriebswirtschaft, 1982, №2, с. 59].

Если почти все немецкие исследователи основой учета считали баланс, то Вальбах, напротив, полагал, что в основе бухгалтерского учета лежит счет. Счет отображает реальный мир, дает его количественное измерение и вскрывает взаимосвязи людей [там же, с. 55]*.

Измерение фактов хозяйственной жизни, разноска данных о них по счетам бухгалтерского учета и выбор этих счетов — все это требует воли. Воля, характер людей, занятых в хозяйственных и информационных процессах, определяет суть живой бухгалтерии.

Гораздо интереснее были взгляды В. Томса — создателя *кинетической* бухгалтерии. Как бы возвращаясь к истокам классических построений 20-х годов, он вместо терминов статика и динамика использовал термин — кинетика, т. е. изучение движения в зависимости от вызывающих его причин. Томс весь бухгалтерский учет трактовал как экономическую кинетику, ибо только бухгалтерский учет в состоянии адекватно и системно описать хозяйственные процессы. Средством этого описания выступает двойная запись на счетах. Каждый счет — это символ чего-то, что подлежит регистрации, т. е. следствие определенного экономического процесса, имеющего двухстороннюю структуру. Счет — инструмент для отображения и объяснения взаимосвязей, лежащих в основе фактов хозяйственной жизни. Двойная запись — следствие кинетической структуры. Ее составляют: кредит — начальный пункт (выход) и дебет — конечный пункт (вход), кредит — аргумент, дебет — функция**.

Томс считал, что экономическая субстанция предприятия может быть описана пятью главными счетами: Капитал, Имущество, Деньги, Издержки (расходы), Выручка (доходы). Состав счетов повторяет схему Езерского, но расходы и доходы выделены по концепции Рудановского [Цит.: Betriebswirtschaft, №2, 1982, с. 56]. Пять главных счетов Томса напоминают давнюю тенденцию. (Дегранж выделял — пять, Чербони — четыре, Езерский — три). Новым для Томса было то, что его счета представляли матрицу, элементы которой классифицировали все хозяйственные операции на двадцать пять типов: $5^2 = 25$.

Матрица давала возможность отразить кругооборот средств предприятия за отчетный период, раскрыть взаимосвязи, исчислить линейные коэффи-

* Вальбах считал, что классификация счетов должна вытекать из их корреспонденции, а план счетов должен предполагать организацию учетных записей.

** При этом сальдо трактуется как следствие оборота, и поскольку причина важнее следствия, оборот, по Томсу, всегда важнее сальдо.

циенты. Матрица приводила Томса к пониманию предмета бухгалтерского учета как потока ценностей и денег. Матрица — это, в сущности, шахматный баланс, который раскрывает жизнеспособность предприятия, при этом экономическая мощь трактовалась Томсом как фактор более важный, чем рентабельность.

В русле этих немецких идей находится учение так называемой амстердамской школы. Ее глава — Теодор Лимперг (1879—1961) — выдвинул в 20—30 гг. XX в. теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. (По своим взглядам Лимперг был ближе всего к Шмидту.) Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность. Это положение довольно легко разъяснить на следующем примере. Вы купили ящик водки за 100 денежных единиц и продали его за 120 единиц. Согласно учетным данным ваша прибыль — 20 ед. Однако, если вы захотите купить второй ящик водки, то с вас затребуют (а в условиях инфляции это так и бывает), 130 ед. Следовательно, ваш 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 Лимперга были направлены против принципов австрийской школы и учения о предельной полезности. Они оказали сильное влияние на теорию учета.

Т. Лимперг

Формы счетоводства

Распространение карточек как учетного регистра выдвинуло много вопросов о соотношении хронологической и систематической записей, о модификации форм счетоводства.

---

* В нашем примере нет сальдо. На это обстоятельство обратил внимание Пантелиони. В полемике с Лимпергом Пантелиони подчеркнул, что в приведенном примере переоценивается оборот, и Пантелиони считал такое решение правильным, однако Лимперг был более осторожен и считал возможным переоценивать по восстановительной стоимости (цена возобновления) только сальдо.

В 1925 г. Макс Шенвандт в духе Гюгли выдвинул десять тезисов против журнала (хронологической записи): 1) журнал — пережиток того времени, когда учет велся несистематически. С появлением двойной записи систематическая запись получила преимущество перед хронологической; 2) система двойного счетоводства не знает журнала. Этот тезис — теоретический, и смысл его сводится к тому, что, отражая каждую операцию два раза, нам нет нужды отражать ее еще один раз в журнале, журнал — книга не двойной, а простой записи; 3) основой систематического счетоводства являются счета, инвентарь и баланс; 4) для систематических записей по счетам журнал излишен: во-первых, запись в Главную книгу можно выполнять прямо из документов, минуя журнал, сокращая тем самым вероятность ошибок, а, во-вторых, пунктировка журнальных статей отнюдь не доказывает правильность разноски по счетам; 5) пользование журналом для разноски по аналитическим счетам невозможно, журнал не приспособлен для этого; 6) журнал не приспособлен для определения корреспондирующего счета; 7) сводка (обозрение) записей для журнала делается только на небольших предприятиях, на остальных она не имеет никакого значения; 8) лишь непосредственная разноска с документа и контроль записи могут гарантировать верность проводки; 9) журнал оказался излишним уже при отделении от него кассовой книги, т. е. сразу с возникновением немецкой формы счетоводства; 10) ведение журнала является помехой для системы учета, для периодического обзора имущественного и финансового состояния предприятия и создает излишнюю работу [Вестник ИГБЭ, 1928, №11]. Однако взаимная сверка результатов хронологической и систематической записи — лучшая гарантия правильности регистрации, а возможность получить обзор операций, совершаемых за день, неделю и т. д., дает богатый материал для анализа.

В начале века большинство видных бухгалтеров были против применения карточек в учете. Их мнения выразил Герман Ф. Симон: они легко теряются, их очень просто подменить, и их использование противоречит закону. Однако жизнь брала свое. Тем более, что карточки приводили к восстановлению хронологической записи.

И действительно, распространение карточных форм счетоводства (первая такая форма *хинтц* создана В. Бахом в 1905 г., вторая — А. Шимером в 1914 г.) [Terebucha, с. 23], как правило, полностью восстанавливало принцип хронологической записи. Например, форма *фортшритт* (успех) предполагала наличие специальной доски с закрепительной линейкой. На эту доску подкладывались два счета, а сверху закладывался журнал, так одновременно делались три записи. Этот принцип получил развитие в форме *руф* (по имени швейцарского бухгалтера Альфонса Руфа). Она основана на использовании аналогичного аппарата для закладки документов, применяемого в форме фортшритт. Подлинником здесь являются счета, копией — журнал. В конце дня хозяйственные операции рекапитулируются (суммы группируются по одинаковым проводкам) по журналу, и на этой основе составляется баланс. Следовательно, роль хронологической записи возрастает.

Наибольшее распространение получила форма *дефинитиф* (окончательная). Ее автор — Эрвин Габерфельд. Эта форма является практическим приспособлением формы руф к условия работы сложных хозяйств. Она использует более удобную систему закрепления документов. Похожими были формы *ода, ног, шабор* [Кипарисов В.Н.].

Таким образом, распространение карточек и копирования не только не уничтожило журнала, хотя вначале и были такие попытки, но, наоборот, блестяще подтвердило необходимость его ведения в духе С. Рикара для целей контроля разноски по счетам. Весь вопрос свелся к тому, что при копировании считать подлинником, а что — копией? Шер считал, что подлинником должны быть счета, а журнал — копией, Блатов — наоборот.

Помимо карточных сохранялись и книжные формы, хотя Шер и назвал одну из своих знаменитых статей «Умирающая книга». Однако на практике, как правило, ни одна форма не применялась в чистом виде, «ибо современный предприниматель,— писал Пенндорф, — не ограничит своей бухгалтерии узкими рамками определенной схемы, ... возьмет от разных форм то, что окажется для него пригодным» [Пенндорф, с. 50].

Карточки облегчали использование клавишных машин. Однако применение перфорационной техники вызвало оппозицию. Так, В. Штейернагель сразу же указал на малую пригодность перфорационных машин в бухгалтерии вследствие: 1) большого числа ошибок, так как операторы устают, 2) высокой стоимости оборудования и эксплуатационных расходов [Вестник ИГБЭ, 1928, с. 952].

Учет затрат

Наш обзор бухгалтерской мысли Германии будет неполным, если мы не рассмотрим дискуссию между тремя школами по вопросу о наибо лее рациональных способах построения номенклатуры затрат на производство и выбору методов распределения косвенных затрат. Здесь выделяются чисто бухгалтерское, математико-статистическое и плановое направления.

1. Чисто *бухгалтерское* направление основано на документальных данных. Большинство авторов придерживаются взгляда, что бухгалтерская методика разложения затрат является единственно допустимой [Mellerowicz, с. 358]. Однако вся сложность сводилась к выбору базы распределения косвенных затрат. Самое оригинальное распределение предложил О.Р. Шнутгаузен, который полагал, что при распределении косвенных затрат надо руководствоваться принципом:

> *чем выше ожидаемая прибыль от реализации предмета, тем больше на него падает постоянных затрат* [Цит.: Яругова, с. 115].

Весьма своеобразную позицию занял Миллерович. Он в отличие от сво их знаменитых предшественников (Шер, Кальмес и др.) считал возможным относить косвенные расходы не пропорционально той или иной базе (заработной плате, времени работы машин и т. п.), а по заданной, заранее установленной норме [там же, с. 104]. Вместе с тем бухгалтерский подход во

всех его проявлениях подвергался суровой критике. Так, Дитрих Бернер заметил, что бухгалтерский подход может ответить только на вопрос о том, относится ли данная статья к издержкам переменным или постоянным. Так как всегда встречаются смешанные статьи, то их разложение не может быть решено бухгалтерской методологией [Börner, с. 56].

2. Относительно *математико-статистического* направления можно отметить, что оно существует в трех вариантах: Д. Р. Лонгмана — М. Шифа; К. Руммеля; А. Вольтера. У первых эта методология основана на построении коэффициентов корреляции между отдельными видами издержек и степенью занятости: Руммель рассчитывает коэффициенты корреляции между потреблением (издержками) и выпуском готовой продукции [Rummel, с. 19]; Вольтер строит кривые издержек на основе коэффициента регрессии [Wolter, с. 76]. Статистическое разложение затрат можно выполнить счетным и графическим путем. В последнем случае используют систему координат. На оси ординат откладывают издержки, а на оси абсцисс — занятость или выпуск готовой продукции. Бернер считал, что этот подход ничем не лучше предыдущего: оба могут применяться только при наличии готовых данных, оба устремлены в прошлое и дают тем более точные результаты, чем длиннее промежуток времени, подвергшийся анализу. Тут мы сталкиваемся с парадоксом:

> *чем точнее данные, тем они бесполезнее и, наоборот, чем бесполезнее информация, тем она точнее.*

3. *Плановое* направление реализуется в системе *планкостен* (на счет производства относятся только прямые затраты). Здесь заранее устанавливается потребление производственных факторов по объему, видам и причинам, в результате чего вся система учета ориентируется не на прошлое, а на будущее.

Особняком от этих направлений стоял П. Рибель. Он утверждал, что косвенные расходы вообще распределять не надо, ибо все результаты хозяйственной деятельности (расходы и доходы) должны учитываться там, где они возникают [Цит.: Яругова, с. 106]. Это было, в сущности, требование учета затрат по центрам ответственности.

Тем не менее представители всех направлений сходились на том, что только бухгалтеры, только они одни располагают священным огнем знания. Но одни считали, что этот огонь может быть добыт только бухгалтерскими методами, а другие стремились пополнить свой инструментарий за счет статистики, логики, математики. Не случайно О. Ангри писал: «В основе современной системы бухгалтерского учета лежит анализ, т. е. исследование причин и следствий производственной деятельности и издержек производства на базе определенной теории... Решения, которые не опираются на информацию, вытекающую из бухгалтерского учета, не обоснованы и могут быть причиной убытков» [Anghri, с. 258].

Итак, повышение эффективности управления невозможно без улучшения системы учета.

Вычислительная техника

Средства механизации нашли широкое применение в учете: при регистрации движения материальных и денежных ценностей, для учета расчетов (прежде всего по заработной плате), для коллации — взаимного контроля деятельности материально ответственных лиц, для анализа эффективности тех или иных хозяйственных процессов. Их использование привело и к распространению математических методов в учете. «Система сверху донизу соподчиненных численных уравнений...— писал Крайбиг,— называется двойной бухгалтерией...» [Крейбиг, с. 7]. В. Томс (1955) выдвинул следующие положения: 1) бухгалтерский счет является экономической функцией; 2) при закрытии счетов имеется выявленная взаимосвязь функций; 3) в бухгалтерской практике важен не столько оборотный и сальдовый баланс, сколько баланс счета [Thoms, 1955]. Эти соображения приводят к мысли о переходе от двойной регистрации фактов хозяйственной жизни к единой регистрации с заменой записей по дебету ссылкой на дебет и, что напоминает идею журнально-ордерной формы, на замену традиционных счетов, имеющих дебет и кредит, матрицей с двумя векторами. Это позволяет использовать аппарат линейной алгебры и кибернетические методы.

* *
*

История — это не только хроника находок, но и летопись утрат. Немецкая школа развила экономические аспекты значительно глубже, чем Беста и его ученики, но слишком многое из достижений итальянцев она утратила или оставила в тени. Итальянская школа и даже представители самого крайнего ее экономического направления никогда не забывали и юридических аспектов бухгалтерии. Не забывал их и Шер. Те, кто пришел после него, разорвали связь учета с правом, превратив бухгалтерскую науку в инструмент, изучающий хозяйственную деятельность предприятий. Учет изучает хозяйственный процесс, а не право, бухгалтер — экономист, а не юрисконсульт*.

* Может быть, не случайно в Австро-Венгрии бухгалтер Павел Цьемпа считал, что если бухгалтерский учет обогатить приемами алгебры и геометрии, то он, получив качественно новое основание, станет действенным инструментом исчисления показателей хозяйственной деятельности. Свою концепцию Цьемпа назвал эконометрией. Последняя использовала натуральные и денежные единицы измерения [Ciompa].

Глава 10

Бухгалтерский учет во Франции. XX в.

Мы должны примириться с разнообразием умов, или еще лучше, мы должны ему радоваться.

А. Пуанкаре

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 начале XX в. на бухгалтеров оказывало влияние юридическое направление. Но уже с начала 20-х годов это влияние пошло на убыль. Его выразителями были А. Лефевр, Л. Батардон, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, Л. Совегрен, Ж. Фламминк, П. Гарнье, Р. Саватье и Ж. Мейер.

А. Лефевр (1882) — единственный француз, одобрявший логисмографию. Это видно из его характеристики бухгалтера, который должен, по мнению Лефевра, дать собственнику в любой момент отчет о состоянии его дел [Цит.: Vlaemminck, с. 162]. Лефевр создал как бы технологическую бухгалтерию, выводя ее из структуры счетов. При этом он выделял *простой* и *составной* учет. Первый состоит из четырех групп материальных и нематериальных ценностей и соответствующих им счетов: 1) деньги, 2) товары, 3) ценные бумаги, 4) расчеты с дебиторами и кредиторами; за каждой группой стоят отчетообязанные перед собственником лица; второй предусматривает счета самого собственника. Простой и составной учет взаимно дополняют и контролируют друг друга [Цит.: там же с. 163]. Организационное построение бухгалтерии отражает эту структуру, причем она должна согласно классификации счетов насчитывать пять отделов, каждый из которых представляет отдельный несбалансированный баланс [Цит.: там же, с. 163—164].

Леон Батардон (1919) рассматривал сумму капитала как кредиторскую задолженность предприятия перед собственником. Сумма капитала, по его мнению, должна оставаться неизменной; прибыль — это проценты на капитал. Амортизация трактовалась в духе того времени, в широком и узком

смысле. В первом случае, как и у Курсель-Сенеля, речь шла об амортизации всего актива, во втором — только основных средств. Сумма амортизации, связанная со сферой производства, должна включаться в себестоимость, сумма амортизации, относящаяся к сфере обращения, должна списываться на счет Убытков и прибылей*.

В части анализа баланса Батардон настаивал на построении динамических рядов. Много внимания он уделял и вопросам учета производства, в частности, ему принадлежит определение различий между бухгалтерской и технической себестоимостью. Первая основана на данных первичных документов, вторая рассчитывается с помощью технических коэффициентов. Во всех случаях в расчет включаются только прямые расходы, косвенные относятся на счет Убытков и прибылей. Во взглядах Батардона наблюдалось явное влияние на учет натуралистической концепции. Это вызвало широкое распространение его утверждения о том, что для различных производств не может быть единой методологии расчета себестоимости. Однако ни Батардон, ни его сторонники не думали, что разная методология дает несопоставимые результаты.

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 каждым бухгалтерским счетом. Он учил, что счет независимо от названия — «реальность, открытая человеку» [Цит.: Vlaemminck, с. 192]. 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. логику счетов. Она должна была обеспечить классификацию фактов хозяйственной жизни, описать события, интересующие предприятие, и выявить их результат [там же, с. 202].

Основная проблема учета связана с тем, что люди, работающие на предприятии, находятся в соподчиненных отношениях, а счета, даже

---

* Во французской литературе существуют три концепции амортизации: 1) юридическая — констатация обесценения предметов, 2) экономическая — доля расходов по капиталовложениям, приходящаяся на определенный отчетный период, 3) финансовая — доля доходов, освобожденная от налогов и накапливаемая для возобновления основных средств [Lassèque, 1975, с. 341—344].

принимая 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. Гарнье назовет учение Фора апогеем юридической школы.*

А. Бомон (1920) полагал, что люди, их хозяйственная деятельность выступают предметом права. В самом движении ценностей лежат юридические причины. Бухгалтерия есть не что иное, как частный случай юриспруденции и прежде всего цивилистики. Поэтому он требовал, чтобы все юридические обязательства получали отражение в учете [Цит.: Vlaemminck, с. 196]. Он делил их на *позитивные* (сделать что-либо) и *негативные* (не делать что-либо).

Робер Лефор (1927) писал, что баланс — это синтез трех составляющих: права, ценностей и лица, но две последних, в сущности, должны быть «растворены» в первой**. Суть учета в праве и право — суть бухгалтерии. Похожий тезис выдвигали Шарпантье и Гашлен. С их точки зрения: «...нет записи, если она не имеет юридического смысла» [там же, с. 197].

Луи Совегрен (1936) в работе «Логика и бухгалтерия» одобрял доктрину передачи права, а Ж. Фламминк (1943) считал учет функцией права: «Обязательство и право требования — два полюса учета». Правда, в дальнейшем он назовет этот тезис ошибочным [Vlaemminck, с. 197].

Крупнейшим представителем юридического направления был Пьер Гарнье (1958). Он начинал перечисление теоретических принципов 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) [Garnier, 1975, с. 29]. Факты, на которые влияет воля субъекта, называются юридическими (например, поступление материалов 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, отсюда «бухгалтерский учет есть по преимуществу научный метод наблюдения юридических и экономических фактов» [там же с. 25]. Методология учета сводится к описанию фактов по возможности сразу же после их возникновения по 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

---

* Гарнье считал, что в истории учета есть три вершины: Пачоли, Дегранж, Фор, и считал себя продолжателем дела последнего [Vlaemminck,с. 192].

** Дальзас полагал, что баланс это средство, позволяющее выявить прирост или убыль средств предприятия, точнее его собственника. Эта трактовка приводила к изъятию из баланса условных ценностей (билеты и т. п.), арендованного имущества и принятых на комиссию товаров.

извлечения из них всех необходимых сведений [Garnier, 1975, с. 25].

Классификация фактов [там же, с. 84—85] приведена на с. 330. Из нее видно, что не классификация счетов определяет характер хозяйственных операций, а, напротив, классификация фактов определяет классификацию счетов. При этом Гарнье подчеркивал, что классификацию 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 [там же, с. 83].

П. Гарнье

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 = Результат.**

Гарнье не считал себя первым, кто внес такую классификацию счетов: он находил ее у Джитти (1920), Жакко (1817) и даже у Пачоли (1494). (Что касается последнего, то это преувеличение.)

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 (месяц, год). Это приводит к построению *дифференциального* баланса, лежащего в основе «национального счетоводства» (макроучета):

$$\Delta A + P = \Delta П + Д,$$

где ΔA — прирост актива; P — расходы; $\Delta П$ — прирост пассива; $Д$ — доходы.

* Эта формула повторяет постулат Пизани.

Рис. 4. Классификация Гарнье фактов хозяйственной жизни

Гарнье считал, что баланс (актив и пассив) — это следствие счета Убытков и прибылей. Люди, по его мнению, ошибочно предпочитают следствие — баланс, причине (счету Убытков и прибылей).

Подчеркивая значение 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 (название дано в связи с тем, что Гарнье проводил горизонтальное сечение учетной совокупности) — центральное понятие, охватывающее все объекты бухгалтерского учета. Исходя в объяснении двойной записи из причинно-следственной связи (подобно Гомбергу), Гарнье тем не менее с причиной и следствием связывал не просто формулу «дебет — следствие, кредит — причина», а наличие в учете балансовых и результатных счетов, что существенно отличает этот подход от взглядов Гомберга.

Гарнье — крупнейший представитель бухгалтерской мысли Франции; он пытался синтезировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов.

Рене Саватье (1967) — один из тех юристов Франции, которые уделяют большое внимание учету. Они не устают подчеркивать, 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]. Далее следует общая дефиниция: «Бухгалтерский учет представляет собой главным образом отражение динамики требований и обязательств» [там же, с. 35]. Это одно из лучших, если не лучшее, определение учета. Требования отражаются в активе, обязательства — в пассиве баланса. «Соотношением требований и обязательств определяется экономическая устойчивость предприятия» [там же, 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-страхование) [там же, с. 224].

Юристы много сделали и для осознания недостатков учета. Так, Саватье подверг критике двойную бухгалтерию: момент возникновения обязательства не совпадает с моментом составления первичного документа и тем более с моментом его записи в регистрах бухгалтерского учета; «учет то 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» [Саватье, с. 319]; денежный измеритель не стабилен и потому не реален, складывая цены прошлого года (века) с ценами нынешними, бухгалтерия получает условные числа, лишенные реального содержания и не отражающие текущих обязательств; амортизация, начисляемая по условным ставкам, искажает и стоимость имущества, и финансовые результаты (например, в случае переамортизации машина будет иметь отрицательную стоимость, а на самом деле она сохранит стоимость реальную) [там же, с. 311—321].

Ж. Мейер (1962) считал, что учет фиксирует действия агентов. (Под агентом Мейер понимает не материально ответственное лицо — служащего фирмы, а всех участников хозяйственного процесса. Если использовать терминологию Чербони, то это и агенты, и корреспонденты, и администраторы, и собственники.) Каждый агент имеет определенный запас ценностей: реальных (материальные и нематериальные активы), условных (права и обязательства агентов — лиц, участвующих в хозяйственной деятельности) и безусловных (деньги). Запас (сальдо) является частным случаем потока ценностей. (Любопытно, что классификация полностью совпадает с классификацией, данной Сиверсом и Блатовым.)

Поток состоит из событий (фактов) хозяйственной жизни. События классифицируются по нескольким основаниям:

по отношению к агентам: а) внешние — ценности переходят от одного агента к другому, но их собственник не меняется; б) внутренние — ценности переходят от одного должностного лица к другому, но их собственник не меняется; в) смешанные (экономические) — корректировочные факты, связанные с начислением амортизации, реинвестированием прибыли и т. п.;

по направлению: а) односторонние (субсидии, дары, трансферты) и б) двусторонние (купля-продажа, поставка, подряд и т. п.);

по содержанию: а) номинальные (деньги, кредиты и т. п.) и б) реальные (товары, основные средства и т. п.).

Каждый поток, согласно Мейеру, может 1) расширяться (рост курсовой разницы), 2) сужаться (уменьшение курсовой разницы) и 3) исчезать (неплатежеспособность) [Meyer, 1962(a)].

Придавая огромное значение юридическим аспектам учета, Алан Виандье выдвинул идею формирования бухгалтерского права как отдельной отрасли права, призванной регламентировать деятельность бухгалтеров и учетные принципы. Виандье не был одинок. Однако против высказались А. Вайль, Ф. Терре и Р. Гвилльен*.

Тем не менее в 1983 г. основные принципы бухгалтерского учета были введены в коммерческий кодекс [Mémento..., с. 38].

---

* С 1988 г. велась работа по составлению международного учетного кодекса для ЕЭС. Он предусматривает шесть разделов: 1) правила оценки, 2) состав отчета, 3) составление отчета о прибылях и убытках, 4) формирование отчета, 5) правила составления ежегодного баланса корпорации, 6) порядок ревизии отчетов.

Экономическое направление

Представителями этого направления было организовано как бы 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, его составляющую — стоимость. Еще более тщательный анализ раскрыл в составе стоимости ее 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 в трактовке Фора. Он считал юридически неоправданной аргументацию Фора, основанную на обязательственном праве. Фор, с точки зрения Пангло, искажал 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 договором гражданского права. Агенты вкладывают труд, но это нельзя рассматривать как вклад имущества. Счет агента не может существовать на предприятии, так как согласно договору найма счет агента 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. И с точки зрения Пангло, Фор непоследователен, так как хочет учесть только дебиторов и кредиторов, да и то по материальным счетам, игнорируя другие права и обязательства материально ответственных лиц. В теории Фора нет руководителей, нет исполнителей, а только дебиторы и кредиторы, т. е. имеет место явное злоупотребление юридической терминологией. Кроме того, такие блага, как патенты, расходы по организации фирмы (учредительные расходы) таковы, что за ними никто не стоит и стоять не может [Цит.: Vlaemminck, с. 193]. Таким образом, анализируя отношения между учетом и правом, Пангло пришел к выводу, что интерпретация первого как продолжения 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» [там же, с. 196]. Вместе с тем право дает смысловую интерпретацию для бухгалтерии, но у последней самостоятельная жизнь [Цит.: там же, с. 197], 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» [Vlaemminck, с. 202]. Но если бухгалтерский учет — «зеркало капитала», как учил Пангло, то вскоре, естественно, возник вопрос: а весь ли капитал учитывается? Ведь самый важный капитал — люди — не получает отражения в системе счетов.

Три крупных бухгалтера пытались дать ответ на этот вопрос.

Жозеф Вильбоа решил ввести в предмет учета человеческий капитал, измеряемый деньгами. Его не смущало, что это с неизбежностью прибавит к точной документальной оценке оценку условную. Ж. Дарик утверждал, что жизнь предприятия — это не только работа машин, но и участников (людей) хозяйственного процесса, а Жорж Рив полагал, что исчислять можно и нужно как мертвый, так и живой капитал. Вильбоа, Дарик и Рив привлекали опыт сельскохозяйственных ферм, где условная оценка получила широкое распространение. Все они были за введение специальных счетов человеческого капитала. Например, расходы на подготовку кадров, по их мнению, надо списывать в дебет этих счетов. Фламминк считал, что эти вопросы должны быть вне бухгалтерского учета [Vlaemminck, с. 210], а Пангло называл трех энтузиастов нетерпеливыми идеалистами [Цит.: там же, с. 221]*.

И тем не менее в духе «нетерпеливых идеалистов» в настоящее время во Франции появилась совершенно новая попытка истолкования двойной записи: диграфизм объясняется с точки зрения ресурсов и их распределения. Такой подход предполагает применение методов линейной алгебры, в частности линейного программирования и, наконец, в противовес дифференциальному балансу Гарнье, получила распространение *интегральная* бухгалтерия, осуществляемая с помощью ЭВМ. Она должна давать комплексное решение трех типов задач: 1) традиционные задачи бухгалтерского учета; 2) учет текущих результатов хозяйственной деятельности (причем здесь каждый отчетный показатель сопоставляется с нормативным или плановым, выводятся отклонения и дается оценка этих отклонений); 3) «учет результатов решений», позволяющий оценить принятые решения (например, как отразится на прибылях от продажи замена товаров А товарами Б) [Weinstein, с. 37—42].

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 назвал свою теорию *позитивной* [Dumarchey, 1914].

---

* Более подробно эта проблема была исследована в США.

Ж.Б. Дюмарше

Учет, по мысли Дюмарше,— чисто экономическая, а не юридическая доктрина, оборотная сторона политической экономии*. Ее предмет — *valeur*; это слово имеет два смысла: политэкономический — *стоимость* и бухгалтерский — *оценка*. Таким образом, в бухгалтерском учете эта чисто экономическая категория получает строго определенный количественный смысл. Однако поскольку оценка выступает как предмет, а не как цель учета (взгляд Ф. Бесты) 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, 1925(a), с. 87]. В качестве измерителей возможны золото на короткий промежуток времени и хлеб — на длительный. В практической 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 участниками хозяйственного процесса, считая, что они не входят в сферу бухгалтерского учета. В качестве оценки выступает не сама стоимость, а цены; при этом для Дюмарше цена — дифференциальная производная стоимости и времени [Цит.: Рудановский, 1914, с. 391].

* Дюмарше говорил, что и специалисту, и профану ясна связь бухгалтерского учета с политической экономией. Обе науки имеют своим объектом воспроизводство материальных благ [Dumarchey, 1914, с. 1].

** Вообще для французских авторов характерны три подхода к оценке: экономический (важна будущая ценность имущества — дисконтирование как метод оценки); юридический (важна текущая ценность имущества — индексирование как метод оценки); бухгалтерский (важна цена приобретения — номинализация как метод оценки). Экономическая оценка — это оценка администрации, юридическая — кредиторов, бухгалтерская — фиска. Первая почти всегда оптимистична, напротив, вторая пессимистична, а бухгалтерский баланс-нетто скрывает от третьих лиц реальную стоимость ценностей.

Говоря об оценке как предмете учета, он проявлял определенную непоследовательность, заметную в концепции, названной им *потенциальной* оценкой. 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 показываются в балансе в двух оценках: по розничным ценам и по себестоимости одновременно. (По Дюмарше, сальдо любого счета может быть выведено на любой момент времени; первое число — это дань традиции и отсутствие необходимых технических средств.) Вне потенциальной оценки, вне временного рассмотрения содержание баланса становится значительно беднее.

Чисто экономическая трактовка учета сочетается у Дюмарше с пониманием хозяйства как организма, что отражало влияние Спенсера. В духе идей английского позитивиста Дюмарше рассматривал и 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 Капитала. Согласно этой концепции значение дебета и кредита не может быть дано априорно, оно всегда вытекает из конкретных особенностей счета*.

Итак, счет — это объективно существующая, умозрением постигаемая категория. Ученый бухгалтер «открывает» счета подобно тому, как Колумб открывал Америку, а не изобретает их, подобно инженеру-конструктору. Если Пачоли утверждал, что счета — это «определенный порядок фантазии», т. е. счета конструируются бухгалтером, то Дюмарше подчеркивал, что счета только описываются бухгалтером.

Объективизм Дюмарше вел его к оправданию всего того, что есть на практике. Декларируя «амнистию» всем счетам, он разработал теорию, весьма далекую от такой терпимости. «Счетом,— писал он,— называется совокупность отдельных оценок (стоимостей), связанных единым признаком» [Цит.: Рудановский, 1914, с. 101]. «Счет — это класс единиц стоимости» или «всякий класс единиц стоимости есть счет» [Dumarchey, 1925(a), с. 72]. Так экономическая трактовка учета смыкается с органической, а теория учета сводится к изучению основного закона эволюции, который иллюстрирует расположение классов счетов или по степени возрастающей сложности, или по степени возрастающей общности [Рудановский, 1914, с. 91]. В первом случае речь

---

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

идет о дифференциации счетов, их аналитическом разложении, во втором — об их интеграции, т. е. о синтетическом сложении. Ряды, тут оказывает влияние логисмография, могут быть параллельными, а рассмотрение их — разнонаправленным. Дюмарше выделял три ряда счетов, которые должны быть согласованы в теории учета: 1) эмбриональный, показывающий, как из зародышевого (счетородного) счета возникают другие счета, уточняющие и аналитически обогащающие наши представления о хозяйстве; 2) статистический, показывающий изменения, происшедшие в хозяйстве на данный момент; 3) экономический, фиксирующий последующие видоизменения в составе средств [Цит.: Рудановский, 1914, с. 99]. Он рассматривал все счета как в статике — на любой момент времени, так и в динамике — в ряде последовательных моментов. Термин «динамика» здесь неудачен: во-первых, понимая учет как организм, Дюмарше должен был говорить о физиологии, а не о динамике и, во-вторых, моментный ряд беднее, чем динамика в духе Пизани.

Для анализа статики счетов Дюмарше вводит понятия: *логического объема* счета, т. е. рассматривает признак, положенный в основу группировки стоимостей, например, обращаясь к активу, можно показать счет товара, а можно дать разложение по видам: мясо, сахар и т. д., очевидно, что в первом случае логический объем будет больше, чем во втором; *напряженности* 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 (изменений счета) на счете в единицу времени, например, за год, и *валентность* — число счетов, которые могут корреспондировать с данным счетом.

Дюмарше настаивал на необходимости одновременного рассмотрения счета Товаров как с точки зрения покупки (себестоимость), так и с точки зрения продажи (розничная цена); последняя отражает только потенциальную прибыль. Большой интерес представляют и замечания Дюмарше об учете торговых расходов (издержек обращения). Именно ему принадлежат соображения о том, что необходимо все издержки данного периода разделять между товарами реализованными и товарами, находящимися на складе: это положение приводит его к выводу о том, что счет Издержек обращения, в сущности, является материальным счетом.

Ему принадлежит и четкое разграничение между понятиями резерва и регулятива*. Резерву всегда в активе противостоит реальная стоимость,

---

* 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.

регулятиву — только фиктивные ценности. Так, счет Торговой скидки — это резерв, потенциальная прибыль, так как ему в активе противостоит реальный актив — продаваемые товары. Износ основных средств, напротив,— регулятив, контрактив, так как ему в активе уже ничего не противостоит (стоимость изношенных основных средств). Это позволило провести четкое разграничение между износом (регулятивом) и амортизацией (резервом). При эксплуатации любого основного средства важны два момента: начальный, при котором эксплуатационный срок максимален, а время фактической эксплуатации равно нулю, и конечный, при котором эксплуатационный срок равен нулю, а время фактической эксплуатации максимально.

Вместе с тем он считал, что цель учета основных средств не фиксация затрат, а выявление их восстановительной стоимости. К исчислению сумм амортизационных отчислений возможно подойти тремя способами: 1) по нормируемому числу лет эксплуатации имущества; 2) по вероятному, с точки зрения администрации, числу лет эксплуатации имущества и 3) по экспертной балльной оценке сроков возможной эксплуатации — каждый балл — 10%. Счет амортизации, используемый в коммерческой практике, Дюмарше трактовал как регулятив, но не резерв. Однако, с теоретической точки зрения, он разграничивал такие понятия, как износ и амортизация, проводя натуралистическую концепцию, Дюмарше считал, что сумма амортизации должна быть равна сумме износа. Последний может быть производственным и моральным. Если преобладает первый, то износ исчисляется исходя из объема работы, если второй — то исходя из времени эксплуатации. Счет амортизации трактуется как резерв, обеспеченный в активе не основными, а оборотными средствами*.

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_{+1}), нет капитала (K_0), капитал в активе (K_{-1}). Каждый род представлен тремя видами в зависимости от характера сальдо счета Убытков и прибылей: пассивное сальдо (P_{+1}), нет сальдо (P_0) и активное сальдо (P_{-1}).

* Проблемы амортизации волновали и продолжают волновать французских авторов. Почти все они согласны, что технический прогресс и инфляция лишают амортизацию всякого смысла. Фридрих и Вера Лутц исходят из того, что способов начисления амортизации много, но все они полны недостатков, поэтому каждый собственник вправе выбирать по своему усмотрению наименее плохой вариант. Они же пришли к важному выводу: амортизация — это инструмент фиксальной (налоговой) политики государства, и именно она, эта политика, а не условия эксплуатации основных средств, влияет на сроки их службы [Lutz]. Несколько осторожнее Ж. Маррисс. Он проводит различие между фиксальной и экономической амортизацией, нормы первой колеблются от 4,1 до 8,1%, второй — от 3,1 до 11,1% [J. Mairresse, с. 18]. Интересные соображения выдвинул Ж. Фит. В то время, как подавляющее большинство специалистов требуют в условиях технического прогресса и особенно инфляции переоценки основных средств, Фит предлагает вместо переоценки просто увеличить нормы амортизационных отчислений. Переоценка основных средств приводит к увеличению затрат, уменьшению прибыли и недоплате налогов [Fite, с.9].

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 *К* и *Р*: начального, конечного и потенциального.

Если сравнить основное уравнение Дюмарше ($А = П + К$) с капитальным уравнением Шера ($А - П = К$), то увидим, что в первом случае отсутствуют отрицательные величины. Последователи Дюмарше очень гордились этим «преимуществом». Отсюда и название: теория трех рядов. Однако это скорее недостаток. Введение отрицательных величин значительно расширяет возможности учета, а подход Дюмарше — это способ обойти трудности, а не решить проблему.

Заслуживают внимания и замечания Дюмарше относительно положения счетов в балансе. Так, счета актива должны располагаться в порядке реализации, пассива — в порядке «изъемлемости», 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).

Факты хозяйственной жизни вызывали, по мнению Дюмарше, в целом в балансе четыре вида изменений, которые можно описать следующим образом:

активные пермутации

$$А - а + а,$$

пассивные пермутации

$$П - в + в,$$

компенсационные модификации

$$А \mp с = П \pm с,$$

результатные модификации

$(А + \Delta)$ или $(П - \Delta)$ — прибыли

$(А - \Delta)$ или $(П + \Delta)$ — убытки [Dumarchey, 1925(a), с. 68].

Отсюда вместо правила Дегранжа формулируется новое положение:

«Счет, изменения которого входят в баланс с положительным знаком,— дебетуется; счет, изменения которого входят в баланс с отрицательным знаком,— кредитуется» [Рудановский, 1914, с. 185].

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 международный 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, доверие, независимость».

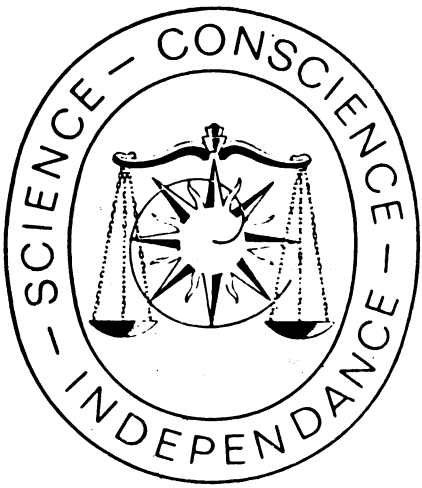


Рис.5. Герб бухгалтеров, предложенный Ж. Б. Дюмарше

В 1946 г. Дюмарше умер, а Международный конгресс бухгалтеров в том же году утвердил этот герб как интернациональную эмблему счетных работников.

Очень близок к Дюмарше Жан Бурнисьен (1919). Он считал, что задача бухгалтера — дать оценку стоимости имущества и соотнести ее с правом лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Эта оценка может базироваться только на цене, но, как с грустью констатирует автор, «цена вещей не выражает их ценности, а только отношение между ценностями в определенный момент» [Цит.:Demetrescu, с. 180]. В связи с этим делался вывод, что «бухгалтерия не дает нам стоимость по существу, а только соотношение стоимостей учитываемых объектов» [там же]. При этом вносилась существенная поправка: цены дают соотношение стоимостей на каждый данный момент, а в бухгалтерии текущие оценки смешиваются с оценками прошлых, иногда очень отдаленных периодов, когда соотношения между ценами были иными. Поэтому для практики Бурнисьен рекомендовал принять оценку по себестоимости. С точки зрения теории стоимостные оценки бухгалтерии могли бы представлять интерес только в том случае, если бы факты хозяйственной жизни возобновлялись бесконечно и всегда в тех же самых условиях. Поскольку это невозможно, «бухгалтерия — это миф» (Л. Хэй).

При рассмотрении методики учета Бурнисьен настаивал на том, что счет — это только этап для составления баланса. Последний, как он его называл — «бюллетень здоровья предприятия», представляет не что иное, как сравнительный анализ массы ценностей, которыми располагает предприятие, и прав собственности на эти предметы. В балансе не должно быть таких понятий, как актив и пассив, но только дебет и кредит. Бурнисьен выдвинул тезис о том, что в учете стоимость, выступающая его предметом, должна быть разделена между сферами производства и обращения. В связи с этим он рассматривал потери, которые должны включаться в себестоимость (сфера производства) и относиться на счет Убытков и прибылей (сфера обращения). К первым он относил оплату сверхурочных работ, потери от брака, случайные потери, возникающие в производстве; ко вторым — амортизацию, отчисления в резерв предстоящих платежей и т. п.

Рене Делапорт, хозяйственные операции и бухгалтерский учет. Продолжателем экономической линии во французском учете был Делапорт (умер в 1942), много писавший 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]. В этом определении прежде всего необходимо выделить предмет — хозяйственные операции и метод — счета. Первые выступают учетными единицами и измеряются в натуральном и стоимостном (денежном) выражении. Но именно стоимостная оценка, позволяющая интегрировать всю учетную совокупность, характерна для бухгалтерии. Различают три вида стоимостных объектов: имущественные, обязательственные и финальные (конечных результатов). Это деление предопределяет классификацию счетов. Природа всех счетов носит единый стоимостный характер, и противопоставление счетов личных и материальных не допускается. Каждый счет выполняет две функции — классификации операций по видам стоимостей и статистического исчисления стоимости. Каждая операция предполагает наличие минимум двух счетов, один из которых — негативный, другой — позитивный; один отдает стоимость, другой получает ее, и далее вместо терминов «дебет» и «кредит» вводятся знаки «+» и «—» (это повторяло идеи Курсель-Сенеля)*.

Делапорт считал необходимым связать начисление амортизации с временем работы оборудования. Но главным в его теории была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций. И если в конце прошлого века его земляки Леоте и Гильбо насчитали их три, то Делапорт выделил 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.

Современный автор, последователь Делапорта, Б. Коласс, развивая эти взгляды, построил классификацию фактов хозяйственной жизни, которую он вывел из ранее сформулированной им классификации счетов. (В отличие от Гарнье, Коласс считал, что классификация фактов является следствием классификации счетов.) Коласс делил счета на три группы: А — активов, Д — доходов и S — расходов. Поскольку каждый счет может или увеличиваться (↑), или уменьшаться (↓), то все факты хозяйственной жизни можно сгруппировать в девять типов [Colasse, с. 99—100].

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

---

* Когда Делапорт предложил заменить термины «дебет» и «кредит» на знаки "+" и "—", выводы, заложенные в таком решении, не замедлили сказаться. Идею довел до конца Марсель Мари, который предполагал возможным делать записи не в две колонки счета (дебет — кредит), а в одну, но с разными знаками. Это позволяло, например, записывать поступление материалов, используя такие традиционные термины, как «Материалы» (+) и «Поставщики» (—).

	A ↑	D ↓	S ↓
A ↓	① (A ↓, A ↑)	⑤ (A ↓, D ↓)	⑦ (A ↓, S ↓)
D ↑	④ (D ↑, A ↑)	② (D ↑, D ↓)	⑨ (D ↑, S ↓)
S ↑	⑥ (S ↑, A ↑)	⑧ (S ↑, D ↓)	③ (S ↑, S ↓)

Рис. 6. Классификация Коласса фактов хозяйственной жизни

считал выделение ревизоров в отдельную специальность ослаблением контроля и подрывом престижа работников бухгалтерии [La Comptabilité, с. 110—112].

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. Далее он считал, что рост цен в пределах общего индекса увеличивает прибыль, а рост отдельных цен выше индекса увеличивает капитал [Brundler, с. 67]. Его идеи были направлены против амстердамской школы, главные представители которой Т. Лимперг* (1922) и Л. Перидон (1952) считали возможным переоценку только товаров и не по общему индексу, а по индивидуальным индексам цен. Для этого Перидон предлагал введение двух пассивных счетов, предназначенных для учета резервов на повышение цен и обесценение денег; при этом должны дебетовать счета Товаров и Денежных средств (в условиях конвертируемой валюты эта переоценка понятна).

Бухгалтерия для предприятия. С 1922 по 1927 г. в учете применялись две денежные единицы — франк золотой и франк бумажный. Это стало поводом различать стоимость и цену. Однако, с точки зрения Ж. Фламминка, 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]. Далее Фламминк подчеркивал, что только интеграция бухгалтерского учета с наукой управления даст бухгалтерии истинный смысл [там же, с. 135].

Фламминк известен прежде всего как историк учета. Рассматривая его эволюцию, он делал вывод, что она шла в двух направлениях: 1) учет расчетов с третьими лицами — *контокоррент* и 2) учет внутренней деятель-

* Теодор Лимперг определял прибыль не как разность между доходами и расходами, а как разность между доходами и стоимостью возмещения затрат.

ности — *инвентаризация*. В последнем случае получил признание натуральный измеритель, в первом — только денежный, который позволил обобщить факты хозяйственной жизни и выявить прибыль. Конечная цель развития учета — интеграция этих двух направлений [Vlaemminck, с. 216]. Отбор фактов хозяйственной жизни должен отвечать двум критериям: 1) исчисляемость и 2) полезность [там же, с. 211].

Фламминк подвергал критике взгляд, согласно которому бухгалтерский учет — это только приложение статистической классификации (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].

Фламминк подчеркивал, что большинство бухгалтеров переоценивают денежный измеритель, он действен только в учете расчетов с третьими лицами (двойная бухгалтерия), но в работе бухгалтера не менее важен натуральный измеритель, он господствует в инвентарном учете. Одна из задач бухгалтерии — интегрировать второй в первом [там же, с. 213].

Эволюция учета по Фламминку должна привести к слиянию бухгалтерского учета с экономикой предприятия и возникновению экономологии в духе Гомберга. Это связано с тем, в частности, что бухгалтерская техника, как писал Фламминк, не существует сама по себе, она не самоцель, а средство управления [там же, с. 200]. «Учет,— писал он,— есть точная техника на службе экономики» [там же, с. 200]. Это хорошо выразил Ж. Фруадево (1943), считая, что бухгалтерский учет нужен для управления предприятием. Он был инженером и представлял механизм бухгалтерского учета в терминах физики. Каждый счет он 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.

Наиболее ярким и влиятельным выразителем этой 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 имущества [там же, с. 198].

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» [Fourastié, 1959, с. 21].

Таким образом, бухгалтерский учет, с его точки зрения,— 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 именно потому, что в их основе 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 [Цит.: Vlaemminck, с. 198]. Далее он утверждал, что учет и контроль не тождественны; первый требует регистрации, второй должен показать ее правильность и достоверность.

Идея предприятия как объекта получает все большее развитие. Алан Бурланд (1979) иллюстрирует схему организации предприятия:

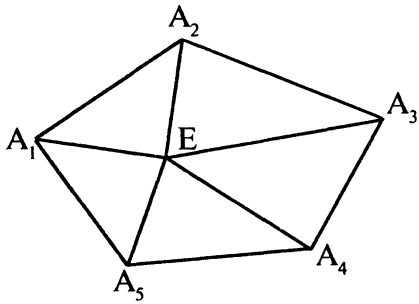


Рис. 7. Схема организации предприятия.

A_1 — отношения предприятия с государством; A_2 — с клиентами (покупателями, заказчиками); A_3 — с поставщиками; A_4 — со служащими и рабочими; A_5 — с собственниками. E — точка пересечения интересов лиц, связанных с предприятием, отражает функции бухгалтерского учета.

Следует отметить также взгляды Эрни Кюльмана, который считал, что бухгалтерский учет — это техника, использование которой позволяет получить знание об одном или нескольких выбранных моментах, о качественном и количественном составе сложной сущности, определяемой с известной степенью вероятности, подверженной последовательным качественным и количественным изменениям [Culmann, с. 7].

Сам бухгалтерский учет он классифицировал по двум основаниям: последовательность процедуры и времени совершения фактов хозяйственной жизни. В пером случае он выделял: 1) предбухгалтерию (первичный учет); 2) общую бухгалтерию (все, что охвачено формой счетоводства); 3) постбухгалтерию (отчетность); во втором — 1) бухгалтерию прошедшего времени (первичный учет и фиксация в бухгалтерии фактов хозяйственной жизни); 2) бухгалтерию настоящего времени (перерегистрация фактов хозяйственной жизни в регистрах синтетического учета); 3) бухгалтерию будущего времени (реформация баланса).

Структура бухгалтерии представлена на рис. 8.

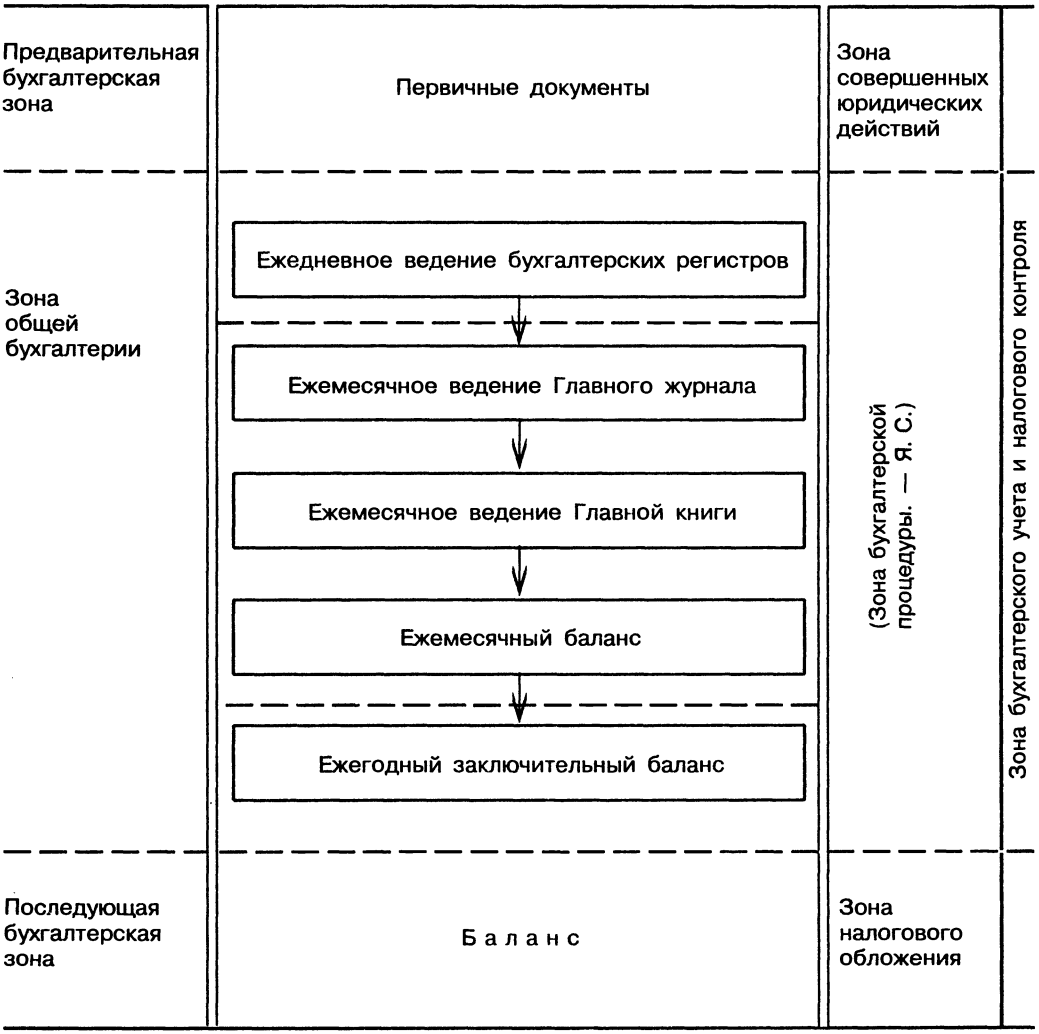


Рис. 8. Общая схема ведения бухгалтерского учета

Взгляды представителей этой школы получили очень широкое распространение, и сейчас типичной, почти ординарной стала мысль Марселя Повелса (1947) о том, что бухгалтерский учет прежде всего выполняет экономическую функцию. Его операции есть стоимостные модификации, и они далеко не всегда имеют юридический характер. Идеи показать на счетах потенциальные возможности хозяйства, особенно мысль Р. Обера: «Бухгал-

терский учет — это информационный инструмент на службе управления предприятием» [Obert, с. 41], получают все большее признание. Из представителей этого направления следует отметить Пьера Меньо — профессора из Реймса, который утверждал, что бухгалтерский учет, являясь средством информации, не может быть самоцелью [Maingaud, с. 425]. Учет дает информацию для анализа, цель которого — вскрыть причины несоответствия хозяйственных процессов намеченным целям. При этом Меньо отмечал, что первое чувство, которое испытывает хозяйственник, столкнувшись с анализом,— это неловкость, связанная с отсутствием цели и точности; сомнение в практическом использовании полученных данных. Главная причина этого — относительность и субъективизм в распределении накладных расходов. Более того, точность в учете — иллюзорна, решающее же значение имеет скорость получения данных. Себестоимость становится мифом. Каждый подход к ее исчислению есть только определенная интерпретация расходов. В этом отношении характерна трактовка инженера Жоржа Перрина (1953) методов калькулирования себестоимости, которые он сводил к априорной калькуляции. В этом случае устанавливается трудоемкость затрат на самую минимальную деталь изготовляемой продукции. Эта затрата равна одному ЖП (Жорж Перрин.— Я. С.). Далее определяют, сколько единиц ЖП содержит каждая следующая деталь, каковы коэффициенты трудоемкости этих деталей. По выполнении работ для исчисления фактической себестоимости любой детали достаточно определить фактическую себестоимость одного ЖП, и себестоимость всего изделия будет очевидной [Demetrescu, с. 284].

Заканчивая обзор идей экономического направления, представленных в школе «предприятия», можно подчеркнуть, что цель развития учета — в переходе от дескриптивных (описательных) методов к решению задач, связанных с предвидением фактов хозяйственной жизни. В учете надо перейти от реальных стоимостей к заранее установленным. Этот переход облегчается в том случае, когда имеются возможности выделения трех факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности: 1) вариации цен или тарифов, так как они не оказывают влияния на технические факторы работы предприятия; 2) выделение внутренних технологических факторов; 3) выявление колебаний объема реализуемых готовых изделий. Первый фактор выявляется путем декомпозиции затрат в разрезе поставщиков, персонала, собственников и государства. Второй фактор требует регистрации расходов по центрам ответственности (деятельности), по которым выполняется анализ. Каждый центр определен спецификой хозяйственной деятельности, человеческими и материальными ресурсами, нормами выработки, ответственностью; основная трудность заключается в нахождении меры накладных расходов, относящихся к каждому центру. Третий фактор рассматривается как наиболее важный. Здесь выделяется анализ переменных расходов, зависящих от объема работы.

Таким образом, аналитическая часть бухгалтерии приобретает определенную направленность. И в данном случае оказывают влияние американские

ученые, которые различают три вида стоимости: *техническую*; *активизированную*, определяемую как стоимость материалов, необходимых для реализации продукции (прямые расходы), и *структурную*, которая периодически изменяется непропорционально изготовленной продукции (зарплата администрации, амортизация — косвенные расходы).

Анализ рентабельности основан на измерении влияния отмеченных трех факторов. Цели анализа понимаются так: 1) априорное определение продажных цен; 2) апостериорное определение результатов по видам реализации; 3) ориентация торговой политики предприятия по наиболее рентабельным видам деятельности; 4) контроль внутренней деятельности предприятия в целях повышения производительности труда; 5) определение стоимости активов, в частности, оценка величины запасов.

Первая цель достигается путем исчисления исторической себестоимости, отвечающей: а) определенному уровню цен; б) объему деятельности; в) производительности; г) методу распределения накладных расходов, принятой бухгалтером. Если были допущены нарушения в правильном исчислении этой себестоимости, предприятие неизбежно столкнется с нарушениями деловой активности.

Вторая цель достигается только приказами, относящимися к технической себестоимости; существенным считается выявление затрат на уровне центров ответственности (деятельности).

Третья цель осуществима, если анализ рентабельности разделить на краткосрочный и длительный. Первый игнорирует изменения в структуре средств производства и продажи. Вместе с тем анализ всей себестоимости не эффективен, так как она зависит от деятельности предприятия в целом. «Распределение косвенных расходов между продуктами, — пишет П. Меньо, — является не только бесполезным, но и ошибочным» [Maingaud, с. 428]. Долгосрочный анализ преследует цель раскрытия влияния структуры, а также выявления факторов, воздействующих на изменение цен.

Четвертая цель выполнима, если бухгалтерию дополняет оперативно-технический учет. Контроль осуществляется в разрезе центров (деятельности), его сущность сводится к ведению счета эксплуатации, который дебетуется на суммы расходов и кредитуется на списываемые по плановой оценке ценности; выявленные отклонения фактической оценки от плановой отражаются по виновным лицам.

Основной задачей достижения пятой цели считается правильная оценка стоимости запасов, причем эта оценка должна быть постоянной.

И, наконец, отметим еще одну концепцию.

Жерар Леруа (1957) предполагал, что традиционная бухгалтерия смешивает в одной системе совершенно разные управленческие функции, ибо почти на каждом предприятии можно выделить три сектора: торговля, производство и финансы, что соответствует трем фазам воспроизводства (обмен, производство и распределение). Этим трем фазам в бухгалтерском учете должны соответствовать три сектора (отсюда и название его концепции — трехсекторная бухгалтерия): а) ценности (учет затрат и калькуляция себе-

стоимости — учет материалов — частный случай учета затрат); б) производство (учет выполнения сметы); в) финансы (учет движения денежных средств и результатов хозяйственной деятельности).

В основе этих самостоятельных учетных секторов лежит кассовый принцип, а учет расчетов с дебиторами и кредиторами игнорируется, что предполагает для учета расчетов широкое использование простой (униграфической) записи. Например, оприходованы материалы: дебет счета Материалов. Оплачены материалы: кредит счета Кассы. Первая запись отражена в первом секторе, вторая — в третьем.

По мнению Леруа, трехсекторная бухгалтерия позволяет: 1) четко организовать учет ликвидных средств, т. е. отделить и не смешивать учет денег с учетом неликвидных или малоликвидных средств; 2) проконтролировать выполнение сметы и 3) определить финансовый результат, основанный не на юридических обязательствах, а только на полученных (или утраченных) деньгах.

В случае Леруа мы сталкиваемся с попыткой исключения юридических аспектов, обычно присутствующих в учете [Leroy]. Благодаря этому в трехсекторной бухгалтерии резко сокращается объект учета, ибо с точки зрения Леруа, взыскание дебиторской и погашение кредиторской задолженности — дело юристов и администраторов, а не бухгалтеров-экономистов.

Позитивизм в учете. Методологическое (чистое) направление

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 методов процедуры (Шенкри), другие — от средств регистрации (Руайо), третьи — от логики двойной записи (Э. де Фаж, Ж. Сиго, А. Тома), и, наконец, очень близки позитивизму разработки, выполненные Дюмарше и Гарнье; первый больше декларировал свою принадлежность позитивизму, второй, судя по всему, был вне его идей, но то, что они привнесли в развитие форм счетоводства, можно рассматривать как вклад в это направление.

Типичным представителем позитивизма можно считать Шенкри. Он выделял следующие методы счетоводства: книги, свободные листы, карты вертикального хранения, копировальный метод, счетные машины, бухгалтерские машины, перфорационные (статистические) машины. Все методы имеют свои преимущества и недостатки, нельзя выделить ни один из них как идеальный, а следует применять их в комбинации, считал он.

Однако Шенкри — примитивный позитивист. Напротив, Эмиль Руайо (1936) — убежденный инструменталист в учете. Очевидно, не без общефилософского 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 ящику врачебных инструментов и медицинских аппаратов [Royot, с. 23—36]. Наука преследует одну цель — совершенствование инструментов; практика — 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 [там же, с. 20—21]. 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 [там же, с. 209]. В практических вопросах Руайо эклектик: «Инструменты могут работать поразному»; выбор варианта зависит от бухгалтера, а не от большой науки.

Самыми яркими представителями чисто методологического направления были Э. де Фаж, Ж. Сиго и А. Тома.

Эжен де Фаж де ла Тур (1928) сформулировал пространственную теорию учета.* Согласно этой теории: «Бухгалтерский учет есть наука, имеющая целью перечисление единиц (ценностей) в движении» (Цит.: Vlaemminck, с. 216). Фаж 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 моменты t_0, t_{+1}, ..., t_{+n}. 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) отражает настоящее время. Отсюда все активные пермутации (например, поступление денег с банковского счета в кассу) затрагивают настоящее время, все пассивные пермутации (например, отнесение на счет Убытков и прибылей 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.

---

* Фламминк иронично заметил: «...инженер (Фаж — известный мостостроитель) для инженеров сочинил пространственную теорию, заботясь только о своей известности» [Vlaemminck, с. 214].

** Фаж считал необходимым помимо денежного измерителя использовать в учете измерители натуральные, в частности, принятые в физике.

Графически баланс выглядит так:

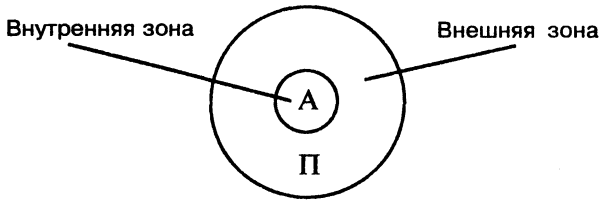


Рис. 9.
Схема бухгалтерского баланса
по Фажу

В какой-то мере этот подход близок к идеям Берлинера о том, что пассив — это план распределения средств, приведенных в активе.

Жан Сиго (1964) — современный автор, творец чистой бухгалтерии, положительно отзывался о де Фаж де ла Туре и считал, что только не специалист, ценящий метод, а не предмет, мог достичь успеха.

В своих построениях Сиго исходил из положений, 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. Сиго сожалел, что персонификация потеряла распространение. Сам он, хотя и в силу сентиментальных, по его же признанию, причин остается верен классической формуле Дегранжа: «Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется». По его мнению, эта формула позволяет обойти многие трудности в практическом применении двойной записи. Вместе с тем он считал, что этот принцип неприменим в отношении между счетами и балансом. Вообще Сиго утверждал, что теория учета может основываться только на одном ряде счетов; введете два ряда, так можно ввести и три, и четыре, и т.п., и вся система разрушится [Sigaut, с. 99]. Относясь столь сочувственно к персонификации, он более чем сдержан ко взглядам Дюмарше, идеи которого в отношении двойной записи не могут, по мнению Сиго, получить теперь широкого признания. Не случайно для Сиго учет — только техника регистрации и ничего больше.

В отличие от Фламминка (предметный подход), который проводил большое различие между бухгалтерией и статистикой, чистая теория (методологический подход) считает первую частным случаем второй.

Сиго, изучая двойной подход Фламминка (двойная и инвентарная бухгалтерия), выдвинул очень важную идею *контабилизации*, т.е. последовательного (поэтапного) включения различных объектов учета в предмет бухгалтерии. Так, изначально двойная бухгалтерия существовала в торговле, да и то 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 диграфическую основу всех счетов и трансформацию натуральных измерителей в денежный. 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.: Vlaemminck, с. 213], так как тут нет связи инвентарных объектов друг с другом, а учет синтетический никак не координируется с данными инвентарного учета (нет коллации).

Альбер Тома (1966) принадлежит к новому поколению бухгалтеров, связавших развитие учета с применением математики. В этом случае учетные процедуры рассматриваются в виде логико-математических схем [Thomas].

Авторы, придерживавшиеся позитивистской ориентации, обращали большое внимание на процедуры организации учета. Однако в этом отношении существен был вклад не их, а Дюмарше и Гарнье. Так, Дюмарше, уподобляя учет организму, вводил специальный раздел — *органологию* (греч. — описание органов) счетоводства — учение об организации, целях и работе различных отделов бухгалтерии. Все отделы (секторы) дополняют друг друга подобно органам единого организма. Правда, еще Рудановский обратил внимание, что из всех аспектов организации учета решающее значение Дюмарше придавал формам счетоводства. В духе старинных авторитетов он считал, что форму нельзя рассматривать в отрыве от содержания и наоборот. Исходя из этого, Дюмарше разработал свою 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). Тем самым в учет вводились только сложные проводки. 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*.

Вопросы организации учета получили еще более полное освещение в трудах Гарнье. В понятие организации бухгалтерского учета он включал три элемента: 1) *метод* — выбор методологических приемов (перманентного или обычного инвентаря, варианта калькуляции и т.п.); 2) *систему* — структура аппарата, документооборот, форма счетоводства и т.д.; 3) *процедуру* — порядок выбора тех фактов, которые подлежат регистрации [Garnier, 1975, с. 339].

Гарнье описал форму *бордеро*, предусматривающую нумерацию всех первичных документов, поступающих в бухгалтерию, и вкладывание их в отдельные папки — бордеро. На каждую проводку открывается отдельная

папка, на которой фиксируются номер документа и его сумма. По окончании месяца бухгалтер подсчитывает итог и вписывает его в Главную книгу шахматной формы [Garnier, 1975, с. 392—393]. Бордеро завершает эволюцию форм счетоводства. Она началась с дифференциации итальянского журнала сначала на два (немецкая), затем на несколько (французская), затем два на каждый счет (интегральная), далее один на каждый счет (журнально-ордерная) и, наконец, один на каждую проводку. Дальше дифференциация уже невозможна. Существенными были замечания Гарнье относительно ценности информации. «Бухгалтер, — учил он, — работает для того, кто придет после него» [там же, с. 399], т.е. для администрации, которая будет использовать, анализировать его данные. (Это не совсем так. Бухгалтер — не поставщик данных, как думал Гарнье и как думают многие. Напротив, бухгалтер — это судья, наблюдающий «игру» — хозяйственную деятельность, и если кто-то из игроков нарушает правила, бухгалтер останавливает его.) Подчеркивая значение анализа, Гарнье справедливо отмечал, что для бухгалтера срок отчета важнее времени, затраченного на получение данных [там же, с. 399]. 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 минимально сжатые сроки* (правило Гарнье) [там же, с. 394].

Далее Гарнье формулирует следующий закон:

> *«Ценность бухгалтерской информации убывает пропорционально квадрату времени, потраченному на ее получение»* [там же, с. 394].

Американское влияние

После второй мировой войны резко возросло распространение американских идей в Европе вообще и во Франции в частности. Так, для Урбэна Вэйса (1952) бухгалтерский учет — метод на службе организации предприятий, он — экран, отражающий административную теорию организации, которая вытекает из науки организации управления.Особенность бухгалтерского учета связана с тем, что он или предшествует, или следует за фактами хозяйственной жизни. Бухгалтерия — такой же отдел предприятия, как и все другие административные службы. Она получает и передает документы и посредством их официально констатирует факты хозяйственной жизни. Организация бухгалтерского учета выделяет принципы и процедуры. Один из них — принцип адекватности:

> *затраты должны быть пропорциональны преследуемым целям. Организация бухгалтерского учета должна быть адекватна структуре предприятия.*

Передавая документы, бухгалтерия координирует работу всех служб предприятия, а бухгалтер отвечает на вопросы руководителей; при этом он не констатирует, а интерпретирует факты хозяйственной жизни для управления, в частности для выбора финансовой и коммерческой политики [Цит.:

Vlaemminck, с. 226]. В бухгалтерский учет следует ввести, по Вэйсу, фактор времени. Фламминк считал, что подобные приемы являются завершающим этапом трансформации бухгалтерского учета в экономику предприятия. В это же время в Швейцарии, ФРГ, Нидерландах, во всех англо-саксонских странах и, наконец, во Франции получает распространение управленческий учет.

Так, Арман Лабар (1951) подчеркивал, что в США цель бухгалтерии — представление данных для управления сейчас и в будущем предприятием, т.е. промышленный учет трактуется как инструмент управления, а не как орган регистрации фактов хозяйственной жизни. Административные службы должны опираться на данные бухгалтерского учета, без этого они не могут управлять [там же, с. 224].

Андре Дюмортье (1952) говорил, что в США бюджетный учет организован более строго, чем в Европе, что позволяет лучше контролировать затраты. Еще в марте 1948 г. на Международном конгрессе по научной организации труда в Стокгольме была рассмотрена техника бюджетного контроля себестоимости. Техника бюджетного контроля совпала с рациональной постановкой бухгалтерского учета.

Американизированные бухгалтеры цель учета стали видеть в измерении производительности и продуктивности предприятия. Жорж Мерлин (1953) писал, что резко возросло требование к оперативности отчетных данных, то, что раньше требовалось один раз в год, теперь необходимо ежемесячно, резко возрос объем ежедневных данных для предотвращения фактов бесхозяйственности. Эти данные может дать бухгалтерский учет, благодаря чему он стал капиталом для хозяина. Для Мерлина оперативность данных важнее их точности. Только такой учет позволяет раскрыть влияние различных факторов на себестоимость, показать особенности рентабельности различных секторов одного предприятия.

А. Пасдермаджан (1947) — пропагандист бюджетного контроля на крупных предприятиях. Он считал, что каждый отдел должен быть переведен на бюджет (смету). Между планом счетов и структурой предприятия необходимо соответствие. Расходы надо учитывать по их функциям и административным единицам. Каждое крупное структурное подразделение предприятия должно иметь свою Главную книгу (децентрализованный учет). Он даже допускал внутренние расчеты между структурными подразделениями, связанные с выпиской счетов [Vlaemminck, с. 223]. Пасдермаджан показал, как применение бюджетного контроля позволило активизировать работу всех служб предприятия.

М. Босселе (Бельгия, 1951) пропагандировал децентрализованные методы управления и ответственности. Это связано с облегчением контроля со стороны дирекции за каждым этапом работы, необходимостью повышать производительность труда, облегчать обучение. Бухгалтерский учет он рассматривал как профилактическое наблюдение за хозяйственными процессами, методы которого интегрированы в структуре предприятия и являются инструментами управления функциональных отделов всех уровней [там же, с. 223—224].

Шарль Ханон де Луве показал связь баланса с аудиторством и управлением предприятием. Он был против практики месячных балансов, считая достаточным годовые, и при этом утверждал, что баланс есть только отражение (фотография) способа работы различных служб предприятия. Последовательное расположение годовых балансов — это анализ различных хозяйственных факторов, их модификаций, позволяющий вскрыть тенденции и предсказывать будущие ситуации, т.е. бухгалтерский учет — это анализ хозяйственной деятельности предприятия вглубь. Счет Убытков и прибылей де Луве называл барометром эксплуатации и оценкой работы лица, принимающего решения. Анализ, по его мнению, надо начинать со счета Убытков и прибылей, это раскроет ошибки управления и предотвратит банкротство. Счета эксплуатации несут статистические данные, цель — оценить варианты эксплуатации и эффективность помещения капитала. Для анализа надо знать и рынок, и покупательную способность населения [Vlaemminck, с. 228].

Американское влияние на французский учет все время усиливается. Одно из распространенных определений звучит как парафраз заокеанских идей: Бухгалтерский учет — «искусство регистрации, классификации и накапливания в денежном измерении данных об операциях и событиях финансового характера и их интерпретация» [Lutz, 1971].

Вместе с тем во Франции имеет место и оппозиция американскому влиянию. Так, Б. Коласс считает, что финансовый (общий) и управленческий (аналитический) учет должны быть интегрированы в единую учетную систему, а не представлять две самостоятельные системы. Интеграции, с его точки зрения, мешают две группы причин: социально-экономические и технические [Colasse, с. 8], что связано с условиями, запрещающими разглашать информацию управленческого учета.

Любопытно, что План счетов 1943 г. предусматривал интеграцию управленческого и финансового учета; План счетов 1947 г. уже разделил функции этих двух видов учета. План счетов 1957 г. подтвердил это различие. В Плане счетов 1982 г. была сделана попытка сблизить обе ветви учета. В 1989 г. Национальный совет бухгалтерского учета предложил перекрестную систему их взаимосвязи [там же, с. 8].

Из изложенного вытекает важный вывод:

авторитарные системы управления стремятся к синтезу двух видов учета, либеральные, напротив, предпочитают их разграничить.

Шесть принципов организации бухгалтерского учета

Для французских бухгалтеров всех направлений и школ характерна тенденция к унификации учета, выработки общих принципов. Ко второй половине XX в. они сформулировали шесть таких положений.

1. ***Механизация учета*** есть следствие налаженной организации. В противном случае применение машин только приумножает общий хаос. Реорга-

низация учета, вызвавшая применение машин, приносит больший доход, чем сами машины.

2. ***Экономия времени*** может быть достигнута одновременным выполнением различных работ, например, Журнал и счета ведутся путем копировальных записей. Предварительная подготовка к работе также помогает выиграть много времени, даже если работа ведется вручную. Экономия времени обеспечивается и широким применением машин в учете.

3. ***Экономия труда***. Несмотря на то, что служащие могут быть незначительно загружены работой, сокращение их мест возможно только в крупных бухгалтериях. Там, где два-три или пять-шесть бухгалтеров, всякое сокращение персонала практически невозможно.

4. ***Сокращение сроков***. Бухгалтерия должна стремиться предоставлять больше информации, с большей точностью, в более короткий срок. Понятие срока не совпадает с понятием времени, можно сэкономить время, но удлинить сроки получения информации, которые во многом определяются внешними причинами, такими, как организация оборота документов и др. В бухгалтерском учете сокращение сроков значительно важнее экономии времени.

5. ***Безопасность*** обеспечивается контролем, понимаемым как самоконтроль и ревизия.

а) *Самоконтроль*. Современный учет требует большей защиты от ошибок, чем ранее, по двум причинам: во-первых, множество операций выполняется методом копирования, что умножает ошибки, затрудняет их поиск, во-вторых, механизация приводит к их быстрому распространению, осложняет их оперативное устранение и искажает всю последующую информацию. Кроме того, сохраняется необходимость строгого контроля за переносом данных из документов в регистры. Расчеты, выполненные на машинах, гарантируют от ошибок. Нельзя забывать, что бухгалтерский учет основан на двух операциях: переносе и сложении, и контроль их состоит в повторении операций в виде пунктировки и повторного сложения, т.е. вся бухгалтерская работа повторяется, проделывается дважды. Искусство организатора состоит в создании таких условий, при которых надобность в повторном труде отпадает. Повторное выполнение работ надо заменить параллельным, т.е. одновременным выполнением основной и контрольной записи, в результате чего контроль сведется к сравнению итогов проверяемой и проверяющей записей. Подобное удвоение записей называют самоконтролем.

б) *Ревизия*. Бухгалтерия не может ограничиться самоконтролем, необходим еще и контроль внешний: контроль ревизора, аудитора, налогового инспектора. Поэтому организация учета должна создавать возможности для такого последующего контроля. Это основное условие безопасности для руководителя предприятия. Бухгалтерский учет существует для пользователей. Бухгалтер работает не для себя и не для сегодняшнего дня, он работает для тех, кто впоследствии будет нуждаться в его информации. В противном случае бухгалтер превратится в производителя никому не нужных архивов.

6. ***Четкость*** — одно из основных условий хорошей организации учета. Четкое, ясное представление информации называют *коммуникацией* [Garnier, 1975]. Четкость предполагает и ясную терминологию. Надо отметить, что теоретики французского учета больше, чем кто-либо, уделяли внимание вопросам совершенствования бухгалтерского языка. Уже в начале века П. Отле рассматривал терминологию как неотъемлемую часть бухгалтерской работы; Фор, начиная с 1930 г., требовал в бухгалтерской терминологии революции; Гарнье настаивал на эволюции [Garnier, 1933, с. 5]. В 1931 г. Национальный конгресс бухгалтеров в Страсбурге подчеркнул необходимость создания унифицированной терминологии.

В развитии взглядов на совершенствование терминологии можно выделить два основных подхода — *лексический* и *семантический*. Представители первого направления все усилия сосредоточили на уточнении терминологии: изъятие синонимов (П. Отле), устранение омонимов (Фор), изгнание варваризмов. Ярким представителем второго направления был Гарнье. Для него 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. [там же, с. 4].

Заканчивая этот обзор, следует отметить, что некоторые из наших коллег испытывают тревогу за судьбы учета.

«Бухгалтерский учет, — писал Пангло, — 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.: Vlaemminck].

Глава 11

Учет в США и англоязычных странах. XX в.

У англичан он нашел солидную почву фактов, на которой они твердо стояли. Их замечания были трезвы, полезны и глубокомысленны.

Э. Канетти

Возникновение теории

Теория даже в начале XX в. мало интересовала бухгалтеров англоговорящих стран. Она, в лучшем случае, казалась ненужной. У многих бухгалтеров 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 статей, изданная под названием «Алгебра счетов» (1880), признана классической, книга «Философия счетов» (1908) — фундаментальной. Он был одним из первых, кто стал в университетах читать курс бухгалтерского учета. Шпруг свободно владел шестнадцатью языками, пропагандировал воляпюк. Он показал своим англоязычным коллегам важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. Считая, вслед за Э.Г. Фолсом, предметом учета ценности, он описывал

Ч.Э. Шпруг

их балансовым уравнением: $A = П + К$, интерпретируя эти элементы так: A — то, что я имею, и то, кому я верю (дебиторы), равно $П$ — то, что я должен, плюс $К$ — что я стóю. Эта была логическая база для выведения двойной записи.

Модель Шпруга считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета. Однако она получила две интерпретации. Первая принадлежит *институалистской* школе, вторая — *персоналистической*. (Персоналисты были ближе к идеям Шпруга.) Их расхождения связаны с трактовкой счетов Капитала, Убытков и прибылей. В табл. 11 приведены различия двух школ.

1. Чисто теоретический, даже учебный вопрос о природе счета Капитала превратился у американца Вильяма Эндрю Патона и англичанина Френсиса Пикслея и их последователей в разграничительную линию двух, подчас прямо

Таблица 11

Решение проблемы бухгалтерского учета в двух основных англо-американских школах

№ п/п	Проблемы	Решение проблемы	
		Персоналисты	Институалисты
1	Трактовка счета Капитала	кредиторская задолженность предприятия собственнику	собственность предприятия, свободная от долгов
2	Содержание пассива баланса	источники финансирования хозяйственной деятельности предприятия	собственные средства предприятия и его кредиторская задолженность
3	Цель предприятия	увеличение источников финансирования	увеличение прибыли и собственных средств (капитала) предприятия
4	Содержание счета Убытков и прибылей	лишен самостоятельного содержания, субсчет к счету Капитала	центральный счет, выявляющий финансовый результат предприятия
5	Характеристика счета Убытков и прибылей	собирательно-распределительный	финансово-результатный
6	Балансовое уравнение	$A = П + К$	$A - П = К$
7	Роль дивидендов	часть прибыли предприятия	часть расходов предприятия
8	Рентабельность предприятия	$Р' = \frac{Р}{П + К}$	$Р' = \frac{Р}{К}$
9	Оценка	переоценка по реалистическим (текущим) ценам	оценка по себестоимости, по историческим ценам
10	Для кого предназначен баланс	для сторонних лиц, акционеров и кредиторов	для администрации предприятия
11	Периодичность баланса	годовая	равная хозяйственному циклу
12	Амортизация	регулятив	резерв

противоположных теоретических конструкций, одна называлась персоналистической, другая институалистской.

Если авторы считали, что счет Капитала отражает кредиторскую задолженность предприятия его собственнику, т.е. подобно Патону утверждали, что весь актив бухгалтерского баланса равен требованиям собственников [Previts, с. 231], то они принадлежали к персоналистическому направлению; если же граница между собственником и предприятием не проводилась и собственные средства, т.е. капитал, не отождествлялся с кредиторской задолженностью, то сторонники такого подхода составляли институалистское направление. Последние во главе с англичанином Ф. Пикслеем, признанным новатором, искренне считали, что задолженность самому себе — логический нонсенс, и полагали, что смешивать долги с капиталом нельзя.

Своеобразная трактовка принадлежит Г. Свинею, который определял счет Капитала как отражающий преимущественное право получения будущих доходов [The Accounting Review, 1933, №3, с. 185—199]. Взгляды Свинея подверглись критике. Во-первых, производительность капитала может быть исчислена и как прошлая (упущенная прибыль), и как настоящая (недополученная прибыль), и как будущая (ожидаемая прибыль); во-вторых, никогда не ясно, идет ли речь об управлении капиталом в его материальной или финансовой форме.

2. 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. Для Пикслея это утверждение было неубедительным, ибо, как он полагал, каждый должен понимать разницу — на что он потратит свои деньги и на что — чужие, которые надо возвращать. «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].

3. Персоналисты также замечали, что цель предприятия — увеличение его оборотов, его постоянный экономический рост, а следовательно, абсолютно безразлично, достигнут ли этот рост за счет своего или за счет 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, об их движении, оборачиваемости*.

Отсюда и предпочтение балансу, который, по заявлению Мэйя, американцы «любят прежде всего», в то время как англичане предпочитают счет

---

* 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, как учил Литтлтон, кого-то информацией, а в том, чтобы решать задачи, связанные с оптимизацией использования производственных ресурсов.

Убытков и прибылей. Не случайно М.У. Дженкинсон (1928) считал, что баланс позволяет установить хозяйственную мощь предприятия и его рентабельность. Для достижения этих целей он предлагал три улучшения: 1) введение динамики, т.е. нескольких числовых колонок за ряд лет; 2) разграничение основного и оборотного капитала; 3) оценку активов комиссией экспертов (инженеров и экономистов) [The Accountant, 1928, с. 423—432]. Экономическая мощь, определенная правильно и независимо от источников финансирования, — цель учета. Институалисты утверждали, что это абсурд, ибо каждому даже неискушенному человеку ясно: чем больше капитал собственника, тем лучше собственнику, цель предприятия — не рост капитала вообще, а рост собственного капитала. В связи с этим и задача бухгалтера прежде всего аналитическая, она сводится, как писал А.Ч. Литтлтон, к выявлению и раскрытию причин образования прибыли и возникновения убытков.

Уже в наше время Э.Н. Каплан подходит к формулировке цели предприятия неожиданно и, как он считает, реалистически 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.

4. Для персоналистов характерен взгляд, согласно которому прибыль — только часть капитала и, следовательно, счет Убытков и прибылей — часть счета Капитала, его субсчет.

Генри Свиней известен как критик прибыли, исчисляемой бухгалтерами-консерваторами (так он именовал институалистов, для которых прибыль была следствием оценки по себестоимости). Свиней считал такую величину нереальной. Последняя же может быть получена только в результате правильной оценки, которая, согласно взглядам Свинея, 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. Далее Э.Г. Фолс 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. Чарльз Кухман (1921) считал порочным такой подход. Например, фирма продала акции и часть выручки

вложила в машины, а часть — в другие предприятия. Прибыль от этих инвестиций будет различна и, следовательно, облагать их одинаковым налогом, по Кухману, нельзя*.

Наиболее полную трактовку проблемы дал В.Э. Патон. Он утверждал, что прибыль образуется или за счет увеличения дохода, или за счет сокращения затрат. Далее он сделал попытку разделить прибыль на два потока: *операционный* (прибыль от хозяйственной деятельности) и *финансовый* (прибыль от конъюнктуры). Отсюда определение операционной прибыли как реализованного дохода предприятия, а расходов — как затрат на получение прибыли [Previts, с. 222].

Развивая это положение, Дж.Б. Каннинг (1884—1962) выдвинул три условия определения такой прибыли: 1) получение ожидаемой в течение года прибыли имеет высокую вероятность; 2) ожидаемая денежная выручка может быть исчислена с высокой степенью надежности; 3) предполагаемые расходы рассчитываются с высокой репрезентативностью. Каннинг предложил модель для исчисления оперативной прибыли с учетом сформулированных им условий.

Институалисты показали условность подходов Патона и Каннинга. Им не стоило большого труда убедить своих коллег, что для собственника не все равно, на чьи средства торговать, но, в сущности, все равно за счет чего он получает прибыль. И, что самое главное, при постоянном колебании покупных и продажных цен абсолютно невозможно разграничить на счете Убытков и прибылей операционные и конъюнктурные результаты. Таким образом, счет Убытков и прибылей — не филиал счета Капитала с сомнительными, вероятностными аналитическими разрезами, а центральный в плане счетов, так как показывает общий финансовый результат предприятия.

Леланд Рекс Робинсон (1928) анализировал природу учета прибыли. Последняя, по его мнению, должна отражать влияние следующих факторов: 1) времени (затраты были сделаны в один отчетный период, а прибыль получена — в другой; со временем ценность предметов — оборудования, товаров — меняется); 2) риска (риск должен равномерно распределяться между различными отчетными периодами; убыточные вложения капитала должны покрываться прибыльными); 3) рынка капитала (отражение колебаний конъюнктуры на рынке ссудного капитала); 4) кредитного цикла (колебание курса ценных бумаг внутри страны); 5) валютного колебания (колебание валютных курсов); 6) цен (колебание цен). Все шесть факторов должны приниматься во внимание бухгалтером при расчете финансовых результатов. Робинсон рекомендовал широко использовать скрытые резервы, ссылаясь на опыт английских фирм, допускающих распределение не более 50—60% чистой прибыли [Вестник ИГБЭ, 1928, с. 665]. На этом примере, как ни в каком другом случае, видна условность исчисления прибыли. В самом деле,

* Кухману принадлежит афоризм: «Бухгалтерский учет знает только абсолютные числа и не знает чисел относительных» [Couchman], что приведет к дискуссии о том, является ли анализ хозяйственной деятельности самостоятельной дисциплиной или частью бухгалтерского учета».

точность учетных величин зависит от конкретных условий предприятия, от хозяйственной ситуации. Эти взгляды были направлены против выразителя учетного натурализма Кеннета Макнила, утверждавшего, что учет, его данные, несут в себе истину. Неточность бухгалтерских данных особенно убедительно показана Мэйем на примере прибыли. Ее величина носит с неизбежностью относительный характер по следующим обстоятельствам: 1) условность способов исчисления амортизации; 2) сложность, но необходимость исчисления влияния инфляции (инфляция неодинаково искажает стоимость различных предметов). Кроме того, прибыль надо исчислять не в целом по предприятию, а по ассортименту реализуемой продукции.

Бухгалтеры начинали понимать относительность истины, которой обладали.

5. Генри Хэтфилд (1866—1945) утверждал, что счет Убытков и прибылей — собирательно-распределительный, по позднейшей терминологии французской школы, счет-экран. На нем в течение года фиксируются некоторые данные, которые списываются в результате реформации. Самостоятельного значения счет не имеет. Напротив, Пикслей считал, что на этом счете выявляется конечный результат всей хозяйственной деятельности предприятия и в силу этого счет Убытков и прибылей приобретает не только самостоятельное, но и центральное значение в системе счетов и должен публиковаться наряду с балансом. По своей информативности он превосходит баланс. Естественно, что для институалистов решающее значение при определении прибыли приобретал выбор учетных процедур.

6. Все персоналисты вслед за Шпругом исходили из того, что баланс должен быть описан уравнением: $A = П + K$, т.е. весь пассив представляет органическое целое. Институалисты полагали, что это не так, ибо нельзя смешивать свое и чужое. Поэтому они считали, в духе Д.В. Фультона, что в основе учета должно лежать не балансовое, а капитальное уравнение: $A — П = K$, т.е. цель учета — выявление капитала собственника. Эта дискуссия дошла до нашего времени. Так, крупнейший современный авторитет в области бухгалтерского учета Ч.Г. Хорнгрен всячески подчеркивает роль математических уравнений. Он настаивает, исходя из идей персоналистов, что вся хозяйственная деятельность может быть описана тремя главными уравнениями:

$$A = П + K. \tag{1}$$

Поскольку K складывается из вложенного капитала и еще нереформированной его части ($K = K_0 + \Delta K$), то

$$A = П + K_0 + \Delta K. \tag{2}$$

Однако ΔK — это чистый доход предприятия, который равен разности между валовыми доходами и расходами ($\Delta K = Д — Р$), поэтому

$$A = П + K_0 + Д — Р \tag{3}$$

Суть бухгалтерской практики Хорнгрен сводит к поддержанию уравнения (3). «Не придумано еще такой операции, независимо от степени ее простоты или сложности, — писал Хорнгрен, — которую нельзя было бы проанализировать с помощью уравнения. Самые искусные специалисты из крупнейших во всем мире профессиональных бухгалтерских фирм, столкнувшись с самыми запутанными операциями международных корпораций, будут обсуждать и обдумывать выполняемый ими анализ в категориях и основных элементах балансового уравнения» [Horngren, 1986, с. 517].

Несколько по-иному к описанию хозяйственной деятельность подходят Э. Смит и В. Бурке, которые в основу учета кладут три уравнения

$$A = P + L, \quad (1)$$

$$D - Z = N, \quad (2)$$

$$\varphi - \psi = \alpha, \quad (3)$$

где A — актив, P — кредиторская задолженность, L — собственные средства, D — доходы, Z — расходы, N — чистый доход предприятия, φ — поступление капитала, ψ — выбытие капитала, α — изменение капитала.

Модель (1) выражает постулат Пачоли и представлена балансом, модель (2) — отчет о прибылях и убытках, модель (3) — отчет об изменении финансового состояния [Smyth].

7. Персоналисты подчеркивали, что дивиденды — это распределенная прибыль предприятия и относить ее на издержки нельзя. Роберт Хайстер Монтгомери (1872—1953), пользуясь тем, что он занимал пост президента Института присяжных бухгалтеров, запретил относить дивиденды на затраты, однако его запрет большинство бухгалтеров игнорировали. Институалисты, напротив, считали дивиденды — выплаты 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. И продолжали: одна компания выплачивает большие дивиденды, другая — маленькие, естественно, что прибыль одной увеличивается, а другой уменьшается.

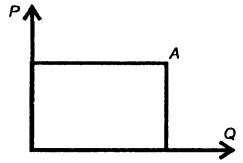
8. Разное построение основной формулы и разная интерпретация дивиденда привели обе школы к неодинаковому пониманию рентабельности: для одних это было отношение прибыли (с дивидендом) к итогу баланса (ко всем средствам, вложенным в предприятие), для других — отношение прибыли (без дивиденда) к капиталу. И тут вступает в силу новый решающий фактор — оценка.

9. 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 10000 долл., а их цена в данный момент равна 12000 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. [Previts, с. 176—177].

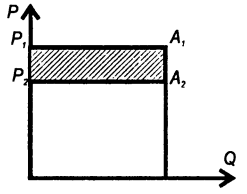
В 1939 г. Кеннес Макнил на следующем примере пытался доказать несостоятельность институалистов и оценки ценностей по себестоимости. Допустим, писал он, что два человека А и В купили по одной акции, стоимость каждой из них 1000 долл. По окончании года цена обеих акций удвоилась. А продает свою акцию и получает 1000 долл. прибыли, а затем покупает за 2000 долл. новую акцию. В — продолжает владеть своей акцией. Согласно традиционным взглядам, А получил прибыль в 1000 долл., а В работал без прибыли, хотя на самом деле их финансовое положение абсолютно одинаково [Цит.: Solomons, с. 318].

Своеобразный анализ проблемы в духе персоналистов выполнил выдающийся экономист и кибернетик К. Боулдинг. Он рассматривал цены как коэффициенты, позволяющие перевести физические объекты в стоимостную форму. У счетов Кассы, Банка, Дебиторов и кредиторов этот коэффициент всегда равен единице. Почти наверное, не зная работ Цьемпы, он повторяет его подход к схематическому описанию бухгалтерского учета:



где P — цены, Q — количество ценностей, A — их стоимость, которая выступает предметом бухгалтерского учета.

Нахождение точки A достигается специальной процедурой, именуемой оценкой. Оценка — сердце бухгалтерского учета или, как скажет Патон, — «дьявольская проблема». В бухгалтерском учете при оценке используют принцип консерватизма: из всех возможных оценок предпочитают наименьшую:



где A_1 — стоимость по достаточно высоким ценам (P_1); A_2 — стоимость по достаточно низким ценам (P_2); P_1, A_1, A_2, P_2 — уценка запаса ценностей, чем она больше, тем меньше прибыль предприятия.

Боулдинг уподоблял процедуру оценки двуликому Янусу: с одной стороны, оценка обращена в прошлое, к той цене, по которой ценности были

приобретены, с другой стороны, — в будущее, к той цене, по которой они будут проданы. Боулдинг считал, что первая оценка легко достижима, но только второй подход является правильным. Поэтому оценка должна быть выполнена по текущим ценам и, если бухгалтер не проводит переоценку, то рынок сделает это за бухгалтера. (Но, спрашивается, зачем бухгалтеру делать это, если есть что-то, что сделает это за него?) Боулдинг — решительный сторонник текущих цен. Он с удовольствием цитирует афоризм Стенли Джевонса: «Прошлое есть прошлое».

Персоналистический подход последовательно отстаивал Вильям Эндрю Патон (1889—1991)*. Его натолкнула на это не оценка материалов, как в приведенном примере, а конкретная ситуация в стране. В 20-х годах закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике. Патон предлагал отклонения от номинальной стоимости акций отражать на специальных счетах [Цит.: Previts, с. 231], которые трактовались как резервы, а не регулятивы. Взгляды Патона получили широкое распространение. Однако сразу же встал вопрос о том, как проводить переоценку. Патон требовал переоценки каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам, ибо, как он писал, — «отчет должен быть представлен в фактическом долларе», а это требует переоценки, которую он предлагал провести по сальдо счетов Главной книги и балансу. (Первоначальную оценку можно было сохранить только для справок.) Этот подход поддерживал Рассел Стивенсон (1918). Однако Ливингстон Миддлдитч (1918) и Рой Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам.

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

---

* Патон считал, что у бухгалтерского учета две цели: помогать в принятии управленческих решений и отражать информацию о хозяйственных процессах. Первая цель требует от человека свободы, вторая — ответственности, двух самых важных качеств нашего существования, ибо они неразделимы как две стороны одной медали. Вместе с тем, когда появился управленческий учет, он отнесся к нему скептически, говоря, что это, в лучшем случае, скучнейший предмет.

** Свиней 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. (Средства производства, в духе Э. Бем-Баверка (1851—1914), трактуются как отложенные для потребления блага.); 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, не реализованная прибыль — следствие конъюнктурных колебаний); 4) баланс отражает затраты, произведенные в одном отчетном периоде, а доходы от них будут показаны в другом.

Критика сторонников Патона имела следствием рождение другой школы, так называемой *конвертируемой* бухгалтерии Вимбла (Южно-Африканская Республика). Он считал индивидуальные индексы мало пригодными вследствие их трудоемкости, а агрегатные — неприемлемыми по существу. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки, поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. (В настоящее время стабилизированный вариант принят в Германии, а конвертируемый — во Франции.) Ошибка конвертируемой бухгалтерии — в подмене функции меры стоимости функцией средства обращения.

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, как считал Пикслей, правильно исчислить конечный финансовый результат, так как создает условия для того, что во Франции называли перманентным инвентарем, а в Америке сводилось к требованиям к активам — ни *дооценки*, ни *уценки*. Пикслей подчеркивал, что неизменность оценки (перманентность инвентаря) 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 [Previts, с. 178—180].

Своеобразная критика персоналистов принадлежит Джону Уайлдмену (1928). Признавая, что задача бухгалтера состоит в оценке коммерческой мощности предприятия, он считал, что ее измерение лежит вне пределов бухгалтерского учета, ибо принципы оценки при эксплуатации и обмене не имеют между собой ничего общего. В самом деле, чего добиваются персоналисты? Реальности баланса путем переоценки активов. Допустим, будет определена восстановительная оценка и получен новый итог баланса. Но можно ли продать фирму за эту сумму? Нет. Ибо ее рыночная цена будет иной. Она зависит от возможности приносить будущий доход на вложенный капитал, а не от случайных конъюнктурных колебаний на те или иные средства. Но если предприятие не продается, то какой смысл выполнять большую учетную работу и выводить фиктивные прибыли, ибо что не продано, то и прибыли не имеет [Previts, с. 175—176].

Следует выделить взгляды А.Ч. Литтлтона. Он проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определяется спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измеряется затратами (издержками). Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо не корректную процедуру [там же, с. 225]. Вместе с тем многие видные американские бухгалтеры, включая Мэйя, считали, что оценка по себестоимости привела к великой депрессии 1929 г.] [там же, с. 227]. Очевидно, такое категорическое заключение было явным преувеличением и не случайно оценка по себестоимости успешно дожила до нашего времени. Самыми яркими защитниками ее стали Р. Антони и Ю. Идзири. Антони считает, что только так называемая

историческая оценка отличается реалистичностью, простотой в работе, избавляет учет от неизбежного в противном случае субъективизма и сложных процедур, связанных с переоценкой средств и финансовых результатов, ибо: 1) увеличение прибыли за счет инфляции следует рассматривать как реальную прибавку (конъюнктурную премию); 2) договоры с контрагентами могут предусматривать инфляционную оговорку, что делает оценку и величину финансового результата более реальными; 3) продажная цена зависит от конъюнктуры, а не от бухгалтерской калькуляции единицы изделия, поэтому себестоимость готовой продукции должна определяться по фактическим (историческим по терминологии автора) ценам; 4) опыт многих стран, в том числе и СССР, на который ссылается Антони, подтверждает приемлемость и оправданность исторических цен. Наконец, Антони на специальных примерах показывает преимущество оценки по себестоимости по сравнению с восстановительной оценкой.

Идзири также высказался за себестоимость (историческую оценку), поскольку: 1) первоначальная оценка вытекает из самой природы двойной записи (запись следует за фактом хозяйственной жизни, а это может быть только первоначальная запись, другие записи, связанные с переоценкой, носят дополнительный и искусственный характер); 2) возникает хорошая возможность отражать изменение ресурсов предприятия; 3) приводит к отражению только реализованной прибыли, что снижает конфликты и приводит к социальной стабильности (в противном случае возможна ситуация — прибыль есть, а зарплату платить нечем); 4) поддерживает историческую традицию, что приводит к получению руководством наиболее точной неискаженной информации и создает базу для прогнозирования; 5) самый легкий и дешевый метод исчисления капитальных вложений — затрат, осуществленных на определенную дату [Ijiri (S. A.)].

Разные подходы к оценке привели к попыткам компромисса. Из них отметим четыре.

Г.К. Дейнис (1929) выдвинул в качестве одного из основных положений бухгалтерского учета — «принцип дополнительности». Суть его взглядов можно изложить почти по Бору:

> *Точность данных, полученных по одним объектам, неизбежно связана с изменением точности величин по объектам, дополнительным к ним.*

Применительно к бухгалтерскому учету это значит, что если мы хотим получить реальный баланс, то с неизбежностью получим искаженный счет Убытков и прибылей; напротив, если мы захотим получить реальный счет Убытков и прибылей, то непременно получим искаженный баланс. Это связано с тем, что реальность баланса требует переоценки имущества, а переоценка, в условиях двойной записи, приводит к искажению финансовых результатов; сохраняя правильность последних, мы отказываемся от переоценки баланса и теряем его реальность. Дейнис считал возможным выйти из затруднения путем игнорирования двойной записи и отказа от постулатов Пачоли и Пизани. Баланс должен быть переоценен, а счет Убытков и прибылей — нет. Вот решение Дейниса. Оно приводит к тому, что величина

прибыли в балансе не должна быть равна прибыли на счете Убытков и прибылей, а следовательно, отчетные формы теряют взаимную увязку, вытекающую из принципов двойной записи [Previts, с. 229]. Этот взгляд оказал огромное влияние на Патона (1939), который счел возможным амортизацию в балансе исчислять с восстановительной стоимости, а в отчете об убытках и прибылях — с первоначальной [там же, с. 272].

Говард К. Гриир (1894—1984) предложил более простое решение: все показатели в отчете должны быть представлены в двух колонках: по себестоимости и после переоценки [там же, с. 229].

Джон Каннинг развил эту идею и предложил модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета [Previts, с. 219]. Он считал, что инвентарные ценности должны получить минимум три оценки: 1) историческую, т.е. в фактически уплаченных ценах; 2) историческую, но с учетом ожидаемых доходов от этих объектов; 3) текущую рыночную оценку, но с учетом продажных цен фирмы. Приступая к работе, бухгалтер, по мнению Каннинга, должен определить, какие статьи актива могут быть скорректированы с будущими платежами и поступлениями. Каннинг считал необходимым для каждой статьи актива использовать свою базу оценки. При этом он исходил из того, что основная проблема бухгалтерского учета сводится к оценке не основных, а оборотных средств. В развитие этих взглядов К. Симпсон утверждал, что основные средства должны оцениваться по их производительности [там же, с. 224]. Вместе с тем оценка основных средств во всех случаях, чтобы ни говорил Каннинг, связана с исчислением первоначальной и остаточной стоимости. Литтлтон считал, что первоначальная стоимость предполагает ожидаемую эффективность в момент их приобретения [The Accounting Review, 1928, №3, с. 147—149], а Каннинг подчеркивал, что остаточная стоимость интересна только в момент ликвидации основных средств и определяется она как разность между первоначальной оценкой и амортизацией [Цит.: Previts, с. 224]. Принципы оценки основных и оборотных средств различны, и все попытки создать общую теорию оценки ошибочны. Цель предприятия сводится к циркуляции последних, а первые только способствуют этому. Поскольку ни один объект основных средств не может иметь равных цен воспроизводства, а все они сугубо индивидуальны, всякие бухгалтерские попытки исчисления и использования цен воспроизводства ошибочны. Цены воспроизводства — цены гадания [Canning, с. 242—243].

Однако все три подхода (Дейниса, Гриира, Каннинга) не получили признания. Бухгалтерия держится на мифе точности своих данных, так же как католичество на догмате папской непогрешимости. Дайте множество оценок, и миф исчезнет. Всем станет ясно, что данные учета также условны, как все условно в этом мире*. Иногда, в духе Лимперга, предлагался вариант использования оценки по цене возмещения. Однако в этом случае возникали те же сомнения: 1) как, например, оценить железнодорожный мост (стоимостью строительства нового или убытками, которые понесет общество с тех

---

* Однако француз П. Лессек заметил, что на самом деле любая оценка имеет свое поле неопределенности [Lassèque, 1990, с. 213].

пор, пока не построят новый мост); 2) предмет, замещающий существующий, выполняя его функцию, не может быть ему адекватен, например, лошадь заменяют автомобилем.

На практике возобладал старый и относительно простой, но весьма сомнительный подход, обоснованный Монтгомери, который крайностям персоналистов и институалистов противопоставил идею осторожного и, как ему казалось, разумного компромисса. Он настаивал на принципе наименьшей оценки, т.е. 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, а разность трактуется как прибыль. Монтгомери считал такой подход идеальным. Умеренная осторожность — вот чего так нехватает всем. За это его и критиковали. Если не все, то многие. Персоналисты обвиняли его в том, что он приносит интересы акционеров в жертву интересам собственника, институалисты — прямо в противоположных грехах. Из этого Эрик Колер делал неутешительный вывод о невозможности объективной оценки актива, так как, по его мнению, любая оценка противоречива и ненадежна, поскольку выражает интересы заинтересованных лиц [Previts, с. 239], а Стефан Зефф (1976) вообще игнорировал оценку как бухгалтерскую проблему.

10. На примере оценки очень хорошо видно, что за каждым методологическим приемом стоят интересы определенных групп. Требуя переоценки, персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, но то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия. Институалисты отстаивали интересы подлинного собственника. Пикслей утверждал, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, его актив представлен приобретенными средствами и администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию эти средства, и иметь правильно определенный, действительный (обеспеченный деньгами) результат своей хозяйственной деятельности — прибыль или убыток.

11. Персоналисты считали календарный год идеальным отчетным циклом. Поскольку внутри периода прибыль возникает неравномерно, например, в один месяц больше, в другой меньше, общая прибыль отчетного периода, как еще в конце XIX в. учил Фредерик Чайлд (1897), должна распределяться равномерно между месяцами. Институалисты, особенно Вальтер Митчелл (1939), в этом вопросе были большими новаторами. Они настаивали на том, что отчетный период должен соответствовать хозяйственному циклу, сложившемуся в каждой отрасли народного хозяйства [The Journal of Accountancy, 1939, №1].

12. Генри Хэтфилд (1909) трактовал амортизацию, что свойственно персоналистам, как регулятив. Она не имеет самостоятельного содержания. Это только потерянная часть стоимости. Формировать амортизацию следует не за счет ее нормы, а за счет переоценки, как учил Патон, в текущих ценах

основных средств. При этом основные средства должны терять часть стоимости за счет физического и морального износа, «ибо, — писал Хэтфилд, — все оборудование находится на безостановочном пути в помойку» [Цит.: Previts, с. 173] и только больное воображение людей может признать амортизацию фондом. Напротив, институалисты считали счет Амортизации фондом. Амортизация, говорили они, это только часть прибыли, не облагаемая налогом*, а раз так, то не облагаемая налогом прибыль и составляет амортизационный фонд, или, что правильнее, резерв. На таком подходе настаивали Артур Дикинсон и Элия Уатт Селле (1908). При этом они утверждали, что амортизация должна формироваться не за счет переоценок, а за счет норм и эти нормы должны быть достаточными для воспроизводства активов. Начисление амортизации должно производиться с первоначальной оценки (себестоимости) (Блау). Соответственно сторонники персоналистической трактовки настаивали на исчислении амортизации с восстановительной стоимости (Барковклиф). Нормы использовались различные, и, начатая с 1898 г. Вильямом Сандерсом Дэвисом кампания за использование в стране единых норм амортизации, успеха не имела.

Таким образом, если амортизация — это износ основных средств и счет Амортизации — только регулятив, как утверждают персоналисты, то правильное исчисление износа должно быть связано с дифференциацией амортизационных норм по объектам и условиям их эксплуатации. Напротив, если правы институалисты и амортизация — фонд, то амортизируются не отдельные объекты имущества, а весь капитал в целом, весь имущественный комплекс и в этом случае достаточно одной единой нормы. Из чисто практических соображений такой вывод делает А.Т. Красвелл (Австралия). Он обращает внимание на то, что предложения по дифференциации амортизационных норм и способов начисления амортизации на различные объекты, имеющиеся на предприятии, приведет к резкому удорожанию системы учета и последующих аудиторских проверок [Abacus, т.22, с. 17].

Персоналисты (Фредерик Чайлд, 1897) начисляли амортизацию записями: дебет счета Амортизации, кредит счета Основных средств и в конце отчетного периода — дебет счета Основного производства, кредит счета Амортизации. Институалисты считали это неверным и предлагали более простой вариант: дебет счета Убытков и прибылей, кредит счета Амортизации. За это их критиковал А.Ч. Литтлтон. Он утверждал, что амортизационный фонд увеличивает капитал, т.е. происходит увеличение собственных средств. Он придерживался взгляда, что амортизация — составная часть издержек предприятия [The Accounting Review, 1929, №3, с. 148]. Трактуя счет Амортизации как регулятив, персоналисты все издержки по ремонтам относили на счет Основного производства, а институалисты — на счет Амортизации (Э. Матер, 1928), трактуемый как резерв. И те, и другие не признавали

---

* Вот типичное определение: «Амортизация — сумма дохода, которая не подлежит налогообложению» [Neil, с. 954].

деления ремонтов на текущие и капитальные [The Journal of Accountancy, 1923, с. 185—190]*.

Надо отметить, что персоналисты и институалисты в равной степени правы и неправы, их взгляды зеркальны, «они составляют две партии, из которых одна так же права или неправа, как другая» (Р. Музиль).

Как следует понимать бухгалтерский учет

Различия взглядов персоналистов и институалистов постепенно стирались, вырабатывались новые идеи и дефиниции. Тут можно привести классическое определение бухгалтерского учета, принадлежащее Мэйю: «Искусство записи, классификации и обобщения в стоимостной оценке сделок и операций, носящих, по крайней мере частично, стоимостный (финансовый) характер, с последующей интерпретацией результатов» [American, с. 9]. Отсюда вытекало решающее значение стоимостного измерителя и существенная роль анализа хозяйственной деятельности в системе бухгалтерского учета. Критерием для выбора того или иного методологического подхода Мэй считал полезность, полностью разделяя взгляды Дьюи, полагавшего, что в теории вообще и в теории учета в частности важна не истина, а польза от представленных данных. Но польза не может быть абстрактной, что-то полезно одним людям, что-то — другим.

В 1953 г. определение Мэйя было принято комитетом по терминологии Американского института присяжных бухгалтеров (АИПБ), но прошло 13 лет и в 1966 г. Американская ассоциация бухгалтеров определяет бухгалтерский учет как «процесс идентификации, квантификации и коммуникации (передачи) экономической информации, позволяющий разрешать неясные хозяйственные ситуации и принимать действенные управленческие решения» [Цит.: Villalobos, с. 40]. Это было шагом вперед. Во-первых, речь идет уже не об искусстве записи вообще, а об информационном процессе, во-вторых, введены три новых понятия: 1) *идентификация*, которая поглощает классификацию, обобщение, запись (фиксацию) и позволяет акцентировать внимание на моменте «узнавания» факта хозяйственной жизни**; 2) *квантификация*, т.е. количественное измерение фактов хозяйственной жизни, причем возможно использование любых измерителей, а не только стоимостного; 3) *коммуника-*

---

* Персоналистическую школу в США нельзя путать с персоналистическим направлением в Европе. Европейские персоналисты выражали юридическую доктрину, американские были последовательными выразителями экономических взглядов.

** Боулдинг выделял три группы фактов хозяйственной жизни: 1) преобразование (трансформация) учетных объектов, итог баланса не меняется; 2) переоценка учетных объектов, итог баланса меняется; 3) изъятие — итог баланса меняется. Преобразование может быть в результате производства или обмена (Боулдинг не выделяет распределение, трактуя его, очевидно, как частный случай обмена); переоценка или в сторону увеличения, или уменьшения; изъятие может быть или положительным, или отрицательным. Этот подход уточняет идеи итальянской школы, которая переоценку рассматривала как изъятие, сводя и то, и другое к модификации итога баланса. (Трансформация трактуется как пермутация.)

ция, т.е. возможность передавать информацию*; в-третьих, что особенно важно, акцентируется внимание на анализе неясных хозяйственных ситуаций (все отклонения от ожидаемых результатов) и выработке в результате анализа действенных управленческих решений**. Упрощенный вариант этого определения принадлежит Ю. Идзири (1967). Бухгалтерский учет есть «коммуникационная система, предназначенная для описания фактов хозяйственной жизни» [Цит.: Villalobos, с. 40]. Здесь в определение входит важная составляющая — система. Менее существенное уточнение дал Н.М. Бедфорд (1970), утверждая, что бухгалтерский учет есть «информационная система динамического характера, ее цель — измерение и передача экономических и финансовых сведений о хозяйственной деятельности предприятия, что обеспечивает планирование и контроль работы на этих предприятиях» [Цит.: там же, с. 41]. Новым тут является подчеркивание необходимости бухгалтерского учета для целей планирования и контроля на предприятии. В это же время комитет по терминологии Американского института аудиторов указал, что бухгалтерский учет — «это обслуживающая сфера деятельности, предназначенная для представления количественной информации, главным образом финансового характера, об экономических объектах, которая предполагается полезной для принятия обоснованных экономических решений при анализе альтернативных вариантов действий» [Belkaoui, 1981, с. 2]. Итак, бухгалтерский учет уже не искусство, не процесс, не система, а обслуживающая сфера деятельности, имеющая конечной целью не только выработку решений, но выбор их из альтернативных вариантов.

В 1973 г. Адольф Энтховен утверждал, что бухгалтерский учет может быть определен как «некая система количественной информации, состоящая из подсистем, связанных во внешней среде со множеством корреспондентов» [Enthoven, 1973, с. 41]. Здесь от бухгалтерской терминологии остается только одно слово из лексикона Чербони — корреспонденты, во всем остальном это определение приемлемо почти для любой сложной системы. Однако с бухгалтерской точки зрения в нем есть два ценных момента: набор подсистем, что структуризирует учет, и понятие внешней среды, на которую ориентируется учет. Такой подход как бы подводил обоснование под деление учета на финансовый и управленческий.

В 1976 г. С.К. Уи предпринял еще одну попытку дать оригинальное истолкование учета. По его мнению, бухгалтерский учет есть «система,

---

* Р. Каунселл (Англия) подчеркивал, что коммуникация — важнейшая функция учета, т.е. бухгалтерские данные должны быть понятны и использоваться администрацией для принятия управленческих решений. Если учетная информация непонятна администрации, то в этом вина бухгалтеров, ибо они делали никому не нужную работу [Counsell, с. 1—2].

** В развитие этого взгляда Морис Мунитц подчеркивал, что цель учета — в получении и представлении информации для принятия управленческих решений. По его мнению, бухгалтерский учет может посредством финансовой отчетности отличать результаты прошлых и представлять информацию для принятия будущих решений. Однако эта информация должна обслуживать и корреспондентов, и агентов. Их цели неодинаковы. Это порождает две системы учета — финансовую и управленческую [Villalobos].

связанная с измерением и передачей информации об определенных аспектах окружающей среды. Она устанавливает двустороннюю связь между человеком и его желаниями и намерениями, с одной стороны, и подлежащими использованию ограниченными ресурсами, с другой» [Yu, с. 42]. Тут впервые четко формулируется то, что стало давно характерным для американских бухгалтеров, — люди, их интересы и психология. Кроме того, определение трактует ресурсы как предмет бухгалтерского учета, а прилагательное «ограниченные» указывает на связь бухгалтерского учета с политической экономией, задача которой — находить максимальный экономический эффект при ограниченных ресурсах.

И как бы завершая весь цикл рассуждений, в 1978 г. Американская ассоциация бухгалтеров дает такое определение: «Бухгалтерский учет должен отражать хозяйственную деятельность предприятий, допуская минимальные отклонения от реального положения дел. Форма отражения должна быть понятна любому пользователю». Как в самом первом определении, речь здесь идет об отражении хозяйственной деятельности в целом, а не ее составляющих — фактов хозяйственной жизни. Новым моментом является признание неполной адекватности учетной информации хозяйственному процессу, что заостряет проблему реальности бухгалтерского учета и подчеркивает правильность замены Мэйем в учете истины ценностью, полезностью данных. И наконец, коммуникация определяется как понятность данных каждому пользователю. И каждый пользователь должен понимать относительную ценность информации. «Почему-то, — писал Ч.Т. Хорнгрен, — бухгалтерский учет представляется точной наукой, — видимо, из-за ореола четкости, которая присуща финансовым отчетам. Но бухгалтерский учет — это скорее искусство, чем наука. Финансовые отчеты могут выглядеть аккуратно из-за тщательно сгруппированных чисел, ибо они представляют собой результаты сложного процесса определения значений, который основывается на массивном комплексе исходных посылок и соглашений» [Horngren, 1986, с. 533].

В конце века Хорнгрен указывает на то, что в начале века утверждал Мэй — принципиальную относительность бухгалтерской информации. Сам Хорнгрен не без основания рекомендует коллегам, что им «не следует отвлекаться на такие вопросы, как то, что является бухгалтерским учетом» [Horngren, 1977, с. 480]. Может быть, если бы коллегами Хорнгрена были только бухгалтеры-практики, то они не стали бы отвлекаться. Однако распространение вузовского образования привело этих коллег к желанию поднять свой престиж и исходя из того, что наука — это все, что преподается в вузе, или, наоборот, все, что преподается в вузе, — наука, начали утверждать необходимость научной интерпретации бухгалтерского учета.

Первый серьезный шаг в этом направлении был сделан Раймондом Чамберсом (1955) и Альвином Дженнингсом (1957), которые выдвинули требование о необходимости построения теории бухгалтерского учета, вытекающей из логических постулатов и потому принципиально не связанной с практикой и ее обычаями. Это был совершенно новый подход, который разделил мир бухгалтеров на радикалов и консерваторов. Реакцию консерва-

тивного большинства выразил Мэй. Он писал, что сорок лет практики убедили его, что все предложения по перестройке учета можно разделить на мелкие и крупные. Первые не требуют серьезного рассмотрения, вторые — требуют его, именно поэтому должны проводиться в жизнь поэтапно, медленно и уже в силу этого предполагают ориентир на традицию, а не на мгновенное разрушение ее. Реально, утверждал Мэй, большие перемены в учете не нужны и практически невыполнимы. И все-таки радикалы, как это бывает слишком часто, победили. Они стали влиятельнее. Может быть, не потому, что они были более правы, а просто потому, что были более молоды. Старики умирали, а их должности, посты, кафедры переходили к их оппонентам, и бухгалтерский учет постепенно из «искусства записи» становился наукой.

Вот один из аспектов этого превращения. М.К. Уэллс (1976), опираясь на труды Т. Куна, ввел в бухгалтерский учет понятие *парадигмы*. Он показал, что учет развивается путем революций, в пламени которых одна парадигма сжигает другую [Wells, с. 471—482]. Автор выделяет в теории учета семь парадигм: 1) *антропологическая* — традиционный подход к бухгалтерскому учету, когда практика счетных работников определяет теорию бухгалтерского учета, т.е. счетоводство определяет счетоведение; 2) *конъюнктурная* — теория учета формируется исходя из потребностей экономики рынка; 3) *событийная* — видит цель не в регистрации свершившихся фактов хозяйственной жизни, а в развитии прогностической функции учета; 4) *процессуальная* — сосредоточена на изучении процессов хозяйственной деятельности и принятии управленческих решений; 5) *идеализированная* — сводит теорию учета к измерению результатов хозяйственной деятельности; 6) *информационная* — занята оценкой информации о фактах хозяйственной жизни; 7) *биховеристическая* — изучает поведение лиц, принимающих управленческие решения.

Традиционная антропологическая парадигма переживает глубокий кризис. Ее критикуют все. Идзири писал, что традиционный бухгалтерский учет представляет сложный конгломерат часто не согласованных между собой принципов и процедур [Цит.: Villalobos, с. 42]. Маттессич дал более развернутую критику: в учете используются только количественно-описательные модели; эти модели не позволяют проводить целенаправленный поиск оптимальных решений; совершенно не позволяют сделать вывод, даже ретроспективный, об эффективности различных вариантов решения хозяйственных задач; недостаточно точно учитывается временной фактор; не принимается во внимание фактор психологический; предполагается сложение заведомо неоднородных величин; не принимается во внимание репрезентативность информации. Для устранения всех этих недостатков необходимо применение методов исследования операций, причем надо стремиться к нахождению не столько локальных оптимумов, к чему невольно толкает бухгалтерское мышление, сколько глобальных, народнохозяйственных [Mattessich, 1962, с. 7—14].

Каждая из остальных парадигм представляет стремление преодолеть отмеченные Маттессичем недостатки. Не все из них получили развитие,

признание и распространение. Радикалы сформулировали несколько конкурирующих подходов: 1) социологический; 2) экономический; 3) биховеристический; 4) психологический и 5) событийный (информационно-событийный).

Социологический подход. Цель учета — обеспечение справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса. Так считают основные выразители этого взгляда (А. Раппапорт, А. Белкаой, Ф.А. Бимс, П.Е. Фертих, А.Ч. Литтлтон, В.К. Циммерман, Н.М. Бедфорд). Они полагают, что каждое теоретическое положение учета влияет на общество и каждое положение должно приниматься или отвергаться в зависимости от его социального эффекта [Rappaport, с. 954]. Это явно выходило за границы традиционной бухгалтерии, так как социальная бухгалтерия вместо традиционных затрат и доходов вводила категорию социальных затрат и доходов. Этого требовали Белкаой, Бимс, Фертих, сводя цель учета к исчислению социальных затрат [Belkaoui, 1975, с. 29, The Journal of Accountancy, №11, 1971, с. 37]. Аргументация в пользу необходимости социального учета углублена Литтлтоном и Циммерманом [Littleton, 1962, с. 261—262], которые подчеркивали, что цель социальной бухгалтерии — раскрыть противоречивые, как правило, интересы различных общественных групп*, а Бедфорд, утверждая, что бухгалтерская методология является одним из катализаторов общественного развития, выдвинул тезис о том, что лучшей является та бухгалтерская методология, которая приносит максимальный социальный эффект [Bedford, 1965, с. 18].

Для ученых этого направления предмет бухгалтерского учета — это не отдельно взятое предприятие, а определенный социум, и бухгалтер должен исчислять не только и не столько прибыль фирмы, сколько определять

---

* Особенность взглядов англоязычных авторов, как показал Литтлтон, состояла в том, что бухгалтер должен представлять данные трем группам лиц: 1) администрации, которую интересует прежде всего расширение хозяйственных оборотов, экономическая мощь предприятия; 2) кредиторам, обеспокоенным только его платежеспособностью; 3) собственнику, как правило, вкладчикам и акционерам, которых волнует только прибыль. Такой подход уже взглядов Чербони, который выделял четыре группы лиц (собственника, администратора, агентов и корреспондентов), и шире их, так как вместо гармонии интересов, из которой исходил автор логисмографии, теперь подчеркивалась противоречивость и даже конфликтность интересов.

Разные цели приводят к выбору и обоснованию различных методологических подходов [Previts]. По мнению Литтлтона, современная ему практика смешивает самые разнообразные методы, не обращая внимания на то, к каким результатам они приводят, чьим интересам благоприятствуют и чьи ущемляют.

Для целей учета характерно понимание относительности учетных данных. Это усиливается довольно либеральным подходом к учетной политике, что облегчает понимание определенной приблизительности учетных данных, проистекающей не из злой воли, хотя и такая может иметь место, а из самой методологии, из относительности оценок, с которыми приходится работать банкирам, экономистам, бухгалтерам. Этот релятивизм, к сожалению, мало знаком нашим счетным работникам, многие из которых искренне убеждены, что если они не заняты сознательной фальсификацией учетных данных, то все бухгалтерские регистры отражают безусловную и абсолютную истину, они не сомневаются в точности учетных данных.

социально-экономические последствия действий администрации фирмы. Например, мало исчислить затраты завода, надо учесть экологические последствия выпуска данной продукции [The Accounting Review, №3, 1970, с. 767].

Это направление выражало либеральные тенденции американского общества, подчеркивало социальную ответственность корпораций. Основные виды социальных издержек пытались неоднократно классифицировать. Так, В. Кнапп выделял: 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 [Knapp, с. 137]. Кнапп подчеркивал, что это все возмещает социальные расходы, которые несет общество, причем перечисленные затраты позволяют компенсировать расходы, которые общество несет вследствие болезней, оскудения окружающей среды, безработицы и т.п.

Разновидностью социологического подхода можно считать критическую теорию учета (Д. Купер, Т. Хоппер, Р. Рослендер), суть которой сводится к попытке применить идеи франкфуртской социологической школы к пониманию учетной профессии. Сторонники этой теории считают, что бухгалтеры служат объектом эксплуатации. Объяснется это прежде всего гегемонией груза профессиональных идей (утверждение, вытекающее из теории Антонио Грамши (1891—1937)), которые подчиняют сознание счетных работников.

Эксплуатация особенно заметна в крупных аудиторских фирмах, например, в «большой шестерке», где огромная армия счетных работников эксплуатируется небольшой и сплоченной группой высококвалифицированных профессионалов — собственников фирмы — партнеров [Roslender].

Многие корпорации под влиянием идей социологической школы стали составлять социальный баланс и социальный отчет о социальных прибылях и убытках. Среди специалистов нет единого взгляда о влиянии этих социальных отчетов на поведение вкладчиков (владельцев акций).

Экономический подход. Представители этого направления (Г.Г. Миллер, Л.Л. Брукс, 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 [Devine, с. 387—399]. 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 S—R (стимул-реакция) и представлено моделью

$$\frac{\textit{вход}}{S} \rightarrow \frac{\textit{обработка}}{\textit{бухгалтер}} \rightarrow \frac{\textit{выход}}{R}.$$

Данные, поступающие к бухгалтеру, включают множество показателей, каждый из которых оказывает какое-то влияние, вызывая у него ту или иную реакцию. Он обрабатывает эти данные и формирует качественно новый исходящий информационный поток. Бухгалтер, строя методологическую концепцию, анализирует необходимость каждого показателя, восприятие его различными людьми, адекватность показателя реальным процессам или ожидаемым, влияние альтернативных бухгалтерских процедур на выработку управленческих решений. В связи с составляющими информационной схемы (вход, обработка, выход) выделяются три оценки каждого промежуточного этапа, проходимого учетной информацией. Так, на *входе* принимают во внимание: объем данных, их содержательные характеристики, способ представления, характеристику задачи; при *обработке* — личностные особенности бухгалтеров и окружения, влияющего на них, процедурные особенности бухгалтерских задач; на *выходе* — объем исходящих данных, их содержательную характеристику, самооценку решения бухгалтера (включает удовлетворенность работой).

Для анализа эффективности такого подхода используют три модели:

1. *Линзовая модель* Брунсвика показывает связь между окружающей средой (средой, в которой вырабатывается управленческое решение) и особенностями индивида (бухгалтера). Модель предусматривает слева перечень сигналов, справа реакции на эти сигналы и исчисление корреляции между ними. Цель модели — показать предсказуемость принятия управленческих решений.

2. *Стохастическая модель* основана на байесовском подходе к теории вероятностей и призвана объяснить механизм формирования суждений у лиц, занятых бухгалтерским учетом.

3. *Когнитивная модель* создана для выявления переменных, имеющих максимальное влияние на процесс принятия решения.

Представители биховеристического подхода привлекали сложный математический аппарат для построения бухгалтерских концепций. Так, Дж. Росс и другие использовали закон Вебера—Фехнера для измерения оценки объемов входящей бухгалтерской информации [Ross, с. 138—156].

Ю. Идзири, Р.К. Ядикке, К.Е. Найт рассматривали законы функциональной психической закономерности дабы показать невозможность лицом, принимающим решение, воздействовать на процесс изменения бухгалтерского учета [Ijiri, 1966, с. 186—199]. Б.А. Риттс привлек теорию диссонанса для

выявления влияния публикации журнальных бухгалтерских статей на учетную практику [Ritts, с. 93].

Биховеризм подвергается критике за субъективизм, противоречивость и отсутствие законченной теоретической концепции.

Психологический подход. С начала XX в. для американской школы бухгалтерского учета было характерно подчеркивание интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах. Углубление такого подхода привело к рассмотрению человеческой психики и поведения людей на производстве. Использование психологии в общественных науках получило широкое распространение в конце XIX в.; австрийская школа — в политической экономии (К. Менгр, Э. Бем-Баверк и др.), психологическая школа — в юриспруденции (Л.А. Петаржицкий), психологизм — в социологии (Г. Тард). Все они отражали те же тенденции, что и американская школа бухгалтерского учета. Для последней показатели отчетности, нормативы, бухгалтерские термины были не чем иным, как стимулами, вызывающими определенную реакцию в зависимости от интересов того или иного лица. С этой точки зрения понять бухгалтерию — значит понять и поставить под контроль бухгалтера. У предприятия, организации нет и не может быть цели, она может быть только у людей, заинтересованных в предприятии, организации [Anthony, 1965]. Но у каждого заинтересованного лица личные цели: страх безработицы, желание большей зарплаты и премии, возможность извлечения теневых доходов, личное удовольствие и т.п. При этом цели оказываются неустойчивыми для каждого работника и противоречивыми с точки зрения интересов предприятия. Управлять людьми это значит уметь наказывать и поощрять, т.е. использовать негативные и позитивные стимулы. Отсюда организация бухгалтерского учета должна начинаться с установления модели видения бухгалтером предприятия и своего места в нем. Причем эта модель, конечно, весьма удалена от интересов фирмы и даже противоречива 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. В связи с этим принимается, что учет есть информационная система, которая действует как составная часть процесса принятия решений. Ее задачи сводятся к двум: (1) снабдить данными различные уровни управления, что позволит улучшить планирование и контроль и (2) служить средством коммуникации на предприятиях. Обе задачи могут быть решены, только принимая во внимание личные цели участников хозяйственного процесса и предполагая контроль их деятельности. Система учета, согласно принципам Э. Каплана, есть механизм распределения целей, который позволяет управлению выбрать его оперативные объекты, разделить и распределить их на все предприятия, т.е. распределить ответственность за исполнение. Далее Каплан писал, что система учета есть механизм, который позволяет управлению идентифицировать и корректировать нежелательные отклонения. Первое определение описывает принципы учета по центрам ответственности, второе — стандарт-костс. В

последнем случае норма достигает только тогда смысла, когда она отвечает целям непосредственных исполнителей. Обычно они заинтересованы в завышении расходов предприятия и задача настоящего технолога и экономиста — добиться, чтобы у людей психологическая мотивация была иной. При хорошо организованном производстве нельзя работать на сэкономленном сырье. Это следствие завышения норм. В жизни нет бесстрастных наблюдателей и людей без личных целей, объективность учета — миф. Данные бухгалтерского учета, любой показатель 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 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 так формирует систему показателей и их содержание, что это становится выгодно ей, администрации. Например, еще в 1928 г. Фридман анализировал три способа учета прибыли от продажи товаров в кредит: 1) вся прибыль фиксируется в момент получения первого платежа; 2) прибыль равномерно приходуется по каждому очередному платежу; 3) прибыль признается только с момента поступления последнего платежа [Вестник ИГБЭ, 1928, с. 665]. Констатировав, что каждый из этих способов оказывает неодинаковое влияние на образование прибыли и резервов, он этим и ограничился. В дальнейшем бухгалтеры дошли до сути, до людей, принимающих решения, и показали, что выбор зависит от интересов администраторов. Так, если администрация премируется исходя из объема товарооборота, включающего полную стоимость отпущенных товаров, она приложит усилия к тому, чтобы продать в кредит как можно больше товаров. В результате товарооборот возрастет, прибыль — тоже, а зарплату платить будет нечем. Если администрация премируется исходя из объема товарооборота, равного полученным деньгам (чистой выручке), это будет сдерживать продажу в кредит. Если премирование связывают с прибылью, то администрация заинтересована в выборе первого варианта Фридмана. В этом случае, чем больше продано товаров в кредит, тем больше прибыль и больше премия, но интересы собственника страдают. Он должен выплачивать премию и, что особенно важно, платить налоги с прибыли, которая еще не получена, не подкреплена деньгами. Поэтому в его интересах третий вариант. Итак, налицо типичный конфликт интересов. Он может быть примирен вторым, компромиссным вариантом.

Таким образом, методология учета искажается в угоду заинтересованным лицам. Однако контакты администрации с собственником, как правило, не

предусматривают такой откровенности. Более того, обе стороны могут и не сознавать, а только интуитивно чувствовать, свои интересы. «Любые способы коммуникации между людьми, — писал Р. Антони, — неизбежно поднимают проблему семантики. Все большее внимание уделяется тому факту, что получатель информации очень редко (практически никогда) воспринимает сообщение с точно тем же смыслом, который был заложен в него отправителем» [The Accounting Review, №4, 1957, с. 231].

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 [Anthony, 1965].

Информационный подход. Ситуационная (событийная) бухгалтерия. Джордж Г. Сортер (1969) полагал, что традиционная бухгалтерия исходит из трактовки предмета как стоимости 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 [Sorter, с. 12]. Выделение, поиск таких единиц составляет сущность учета. Ситуационная бухгалтерия, по Сортеру, должна отвечать трем требованиям: 1) целью учета является предоставление информации о всех «существенных» событиях, которые могут быть использованы во множестве моделей принятия решений; 2) функцией учета является не прямое предоставление данных для модели принятия решений, а максимально возможного объема данных, из которых пользователь (администратор) мог бы с учетом индивидуальных особенностей его модели принятия решений выбрать необходимую ему информацию; 3) задачей учета является максимально возможное прогнозирование по данным о внешних изменениях, предстоящих возможных событий. Практически это означало, 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.)

Событием, по которому в конечном счете реконструируется отчет, выступает факт хозяйственной жизни, но предметом учета, т.е. событием для бухгалтера, является первичный документ, несущий определенную информацию. (Так, для бухгалтера событием является поступление фактуры на принятый кладовщиком материал, но совсем не само поступление материалов.) Совершенно очевидно, что информация представляет сама по себе существенную ценность независимо от фактов, которые она фиксирует. Эта ценность обусловлена возможностями, которые она открывает для принятия эвентуальных решений, т.е. потенциальными действиями. И каждое такое действие становится бухгалтерской категорией.

Подобный подход позволяет отделить событие (информационный аспект) от факта (экономический аспект) и сосредоточить внимание бухгалтера на первом, элиминировав второй. Отсюда вход и выход бухгалтерской системы не дебет и кредит, т.е. не учетные координаты, а учетная процедура: вход — первичные документы (исходные данные), выход — отчетность (результатная информация). Правда, под результатной информацией Сортер понимает не столько отчетность традиционного учета, сколько модель, позволяющую принимать многовариантные управленческие решения. 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 б ́ольшие убытки, чем стоимость потерянных данных.

Следовательно, главное достоинство данных — их полезность. Многообразность полезности обусловлена многообразием целей. Бухгалтер должен измерять и фиксировать в учете эту полезность, скрытую в информационных событиях. Фиксация должна сохранять первоначальную форму событий и классифицировать их по конечной эвентуальной полезности (возможности практического использования). Это, по мнению Сортера и его последователей, позволяет создать систему, предназначенную для нахождения по известному неизвестного, дать администрации информацию, которая позволяет охватить хозяйственную ситуацию и принять действенные управленческие решения, ибо «информационные события позволяют обобщать и предвидеть» [The Accounting Review, №3, 1970, с. 641].

Д.Г. Сортер и Ч.Т. Хорнгрен обратили внимание на оценку актива и расходов, связывая ее с будущими ожиданиями и существенностью средств и расходов. Для общества важна не традиционная бухгалтерская оценка актива, расходов и прибыли, а экономическая, первая позволяет выгодно продавать на бирже акции, вторая — оптимизировать распределение ресурсов. Актив, с их точки зрения, это полные будущие расходы, имеющие следствием полные будущие доходы.

Взгляды Сортера получили распространение и развитие.

Орас Джонсон (1970) в учетной процедуре выделял три типа обработки данных: а) сложение однородных событий, например складываются доходы; б) агрегирование разнородных событий, например сальдирование доходов расходами; в) уточнение с помощью коэффициентов первоначальной оценки события. Он считал, что Сортер видел цель учета в экстраполяции данных, полностью поддерживал этот взгляд и беспокоился только о том, что устаревающая информация бухгалтерского учета затрудняет прогнозы и предсказания. Джонсон назвал свою концепцию нормативно-ситуационной бухгалтерией, цель которой он видел в увеличении точности прогнозируемых показателей. Он делил все факты хозяйственной жизни на *критические* и *ординарные*. Подлинным предметом учета являются только первые. Учет фокусирует самые существенные стороны хозяйственной ситуации, критические с точки зрения администратора. Характеристика ситуации формируется базой-данных, и администратор имеет возможность выбирать необходимые

ему сведения, причем сам задает способы обработки и представления информации.

Дальнейшее развитие этих идей было направлено на построение многомерных моделей учета, способных описать информационные события. Они стремятся передать информационную иерархию, например, в модели Вильямса Э. Маккарти предусматривается такая последовательность регистрации: секция, заказ, клиент, т.е. предлагается *иерархическая* (вертикальная) последовательность фиксации данных. (В отличие от традиционной бухгалтерии с ее горизонтальными связями: дебет-кредит, здесь в событийной бухгалтерии имеют место только вертикальные записи, горизонтальные растворяются в вертикальных.) [The Accounting Review, №3, 1979, с. 667]. Эти модели подверг критике польский автор Ян Степневский, обоснованно считая, что все они носят ограниченный характер, описывая статику бухгалтерского учета, игнорируют важнейший учетный вектор — время [Stepniewski, с. 16—17].

Информационный подход связывают и с терминами лингвистики, и в этом отношении существенным для учета является понятие *релевантности* — уместности, используемости информации. По Хендриксену, она должна быть рассмотрена с трех точек зрения: синтаксической, семантической и прагматической [Hendriksen, с. 134].

Таблица 12

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

Синтаксис — весь смысл учета, но он достигается только в том случае, когда администрация понимает, чего она хочет и к чему стремится. Однако в жизни это, как правило, недостижимо, ибо цели людей, а администраторы не составляют исключения, часто или неопределенны, и поэтому остаются неосознанными, или иррациональны и, следовательно, ложны.

Семантика — удел ученых, это не уровень бухгалтеров, а только тех, кто именует себя счетов*е*дами.

Прагматика — то, с чем приходится бухгалтерам практикам-счетов *о*дам встречаться постоянно.

Информационный подход мы находим и у англичанина Питера Бирда, который рассматривает бухгалтерский учет как средство коммуникации путем информационного обмена между передатчиком — бухгалтером и приемником — директором. При этом учетную информацию он истолковывает в духе идей К.Шеннона. Бирд пытается синтезировать собственно информационный, биховеристический и психологический подходы. Суть информации в том, что

она должна быть закодирована и понятна только тем, кто владеет специальным языком. Каждая передача информационного сообщения — это стимул (S), который должен вызвать у приемника (того, кто принимает информацию) соответствующую реакцию (R). При передаче неизбежно возникают ошибки, которые трактуются как шумы.

Существенна модель Бирда, в которой выделяются три уровня:

A — технические аспекты передачи данных;

B — содержательные аспекты передаваемой информации (семантический уровень);

C — эффективность отбора данных, подлежащих передаче.

Значение передаваемой учетной информации Бирд видит в том, что: 1) администрация и без бухгалтера знает то, что делается на предприятии (первичная информация), но бухгалтерские данные (вторичная информация) позволяют ей проверить правильность своих представлений; 2) сложная и многогранная, многоаспектная информация упрощается бухгалтером и сводится им в сжатое лаконичное сообщение; 3) сообщение бухгалтера может теперь понять не только администрация, но и заинтересованные лица, находящиеся вне предприятия.

Бирд — сторонник гармонизации учета, ибо разнообразие учетных методов и отчетных форм он оценивает как информационный (семантический) шум. Этот шум, по его мнению, а он подчеркивает, что это не только его мнение, привел к великой депрессии 1929 г., так как: 1) среди разнообразных учетных методологических подходов были и явно ущербные; 2) инвесторы и кредиторы часто не могли понять, какие методологические подходы использованы в той или иной отчетности; 3) отчетность иногда не содержала указаний на то, что в течение года на предприятии могли быть изменены учетные приемы [Цит.: Debits..., с. 1—14].

Информационные аспекты имели огромные последствия для бухгалтерского учета, приведя, в частности, к широкому применению математических методов, что позволило истолковать бухгалтерский учет как язык хозяйственного процесса [Smyth]. Согласно современным представлениям, вся информация делится на пять групп: 1) описательная (учетная в традиционном понимании); 2) вероятностная (прогнозы, прежде всего прогнозы конъюнктуры); 3) дискретная (получается в результате диалогов: человек — человек или человек — машина); 4) случайная (данные, которые предварительно считались ненужными или которые понадобились, но в текущем учете их не было); 5) пропагандистская (получается для достижения определенной цели) [Business, с. 20]. При этом собственно бухгалтерская, т.е. основная, часть описательной информации должна отвечать следующим требованиям: 1) многократность использования; 2) концентрированность, т.е. выбираются только существенные признаки; 3) искусственность — создается людьми (учетными работниками), а не возникает, естественно, сама собой; 4) целенаправленность, т.е. соответствует определенным заданиям; 5) аналитичность — способность давать, помимо уже фиксированных в документах данных, еще и выводные, расчетные, дополнительные [там же, с. 16].

Информационные аспекты с неизбежностью должны были привести к рассмотрению бухгалтерского учета с точки зрения теории связи. Н. Бедфорд и В. Болдоуни выделили три инстанции информационного потока: источник, сообщение, приемник [The Accounting Review, 1964, №4, с. 650—659]. Развивая этот подход, П. Судхансу выделил семь элементов в системе бухгалтерского учета: 1) входы (инструкции, первичные документы); 2) выходы (отчетность); 3) процессор (люди и машины); 4) фильтры (счета); 5) стандарты; 6) сравнивающее устройство; 7) блок контроля [Sudhansu, с. 36—38].

Каждый из пяти подходов выражал рациональные взгляды бухгалтеров Америки. Сознавая общность цели и задач, бухгалтеры начинают формировать теорию бухгалтерского учета. По их мнению, только теперь стало возможным считать бухгалтерский учет наукой. В настоящее время наиболее популярны две концепции.

Первая представлена Е.С. Хендриксеным, который определяет теорию учета как набор широко трактуемых принципов; они (1) составляют общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации; (2) 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 яркий выразитель второй, менее утилитарной концепции — Д.Л. Макдональд. Он полагает, что любая теория должна иметь три элемента: а) символическое представление феноменов реального мира путем кодирования; б) обработка и комбинация данных символов согласно выработанным правилам; в) обратный перевод символических конструкций в феномены реального мира. Каждый из этих компонентов присутствует в бухгалтерском учете. Во-первых, учет предполагает символическое изображение, например «дебет», «кредит», и практически вся остальная терминология действительна и уникальна в учете. Во-вторых, в учете используются правила «перевода». Кодирование, или символическое представление фактов хозяйственной жизни, и есть перевод на язык символических конструкций и с него. В-третьих, в учете существуют правила обработки символов. Например, определение суммы прибыли можно трактовать как правило манипуляции учетными символами.

Однако любая из этих двух концепций может привести к построению описательных теорий, идущих от сущего и предполагающих должное, и нормативных теорий: а) описательные теории призваны доказать справедливость существующей практики путем ее кодирования. Они называются описательными, поскольку отражают то, что есть (сущее) на самом деле; б) нормативные теории учета направлены на доказательство того, что должно быть.

Типичный представитель описательных теорий Идзири подверг анализу существующую практику учета с точки зрения: 1) математики — выявляется логическая структура; 2) экономики — формулируется то, что измеряется; 3) психологии (с позиций биховеризма) — проверяется обоснованность

практического использования учетной теории. При этом Идзири проводит различие между операционным учетом и учетом используемого капитала. Первый направлен на предоставление информации, используемой управлением и при принятии инвестиционных решений, особенно решений, касающихся распределения ресурсов; второй — на определение доли акционеров и других заинтересованных лиц в целях достижения справедливого распределения результатов хозяйственной деятельности предприятия.

Среди нормативных теорий можно отметить работы Р. Антони, Дж. Дирдена, социологические исследования Э.Н. Каплана, ситуационные теории учета Дж.Г. Сортера и О. Джонсона (бухгалтерский учет есть учет событий с ценностями), ситуационную теорию Д. Хэйеса (основанную на работах Дж.Д. Томпсона, П.Р. Лоуренса и Дж. Лорша о взаимосвязи организации и ее окружения) и др.

Теория учета и ее связь с бухгалтерской практикой

Теория учета должна быть связана с практикой. Если теория ничего не дает для практики, она не нужна. Однако теория неоднозначна*. Не случайно Идзири писал о бухгалтерском учете как конгломерате взаимоисключающих положений. Но и практика, не объединенная единой теорией, также состояла из самых разных подходов. При этом практик ненавидел теоретика за то, что предметы, с которыми имеет дело теоретик, слишком сложны, не изучены и не допускают примитивных, претендующих на окончательное решение ответов. Практику нужны результаты, не вызывающие сомнений**. Теоретик презирал практика за то, что тот не понимал его, увенчанного дипломами мэтра. Презирая теоретиков, каждый практик-бухгалтер создавал свою методологию. Это затрудняло сопоставимость данных, лишало возможности их анализировать и, что особенно важно, крайне осложняло бухгалтерам переход на другую работу, а акционерам — чтение отчетов. Такое положение не могло не повлиять на бухгалтерскую мысль. Необходимо было, если не унифицировать учет, то во всяком случае сделать его более доступным и понятным. Монтгомери был одним из первых инициаторов унификации бухгалтерских процедур*** и разработки учетных стандартов. Англо-американские бухгалтеры, за немногим исключением, не пытались навязать эти процедуры и стандарты в обязательном порядке всем, но их пропаганда

---

* В учете следует рассматривать теории разных уровней и объема: *частные*, например, оценка и амортизация основных средств; *специальные*, например, двойная запись и *общие* — трактовка учета как экономической или юридической дисциплины.

** Важно, утверждал Боулдинг, достигать не правильности учетных данных, о чем твердит практик, а стремиться к их достаточности. Бухгалтер только тогда правдив, когда знает условность и приблизительность того, о чем он говорит и пишет.

*** Боулдинг довольно язвительно заметил, что бухгалтеры превратили учетные процедуры в сакральные ритуалы.

должна была как-то упорядочить практику учета. Стандарты, а тем более процедуры, носили и до сих пор носят рекомендательный характер. Но все сколько-нибудь известные и выдающиеся бухгалтеры вносили вклад в их разработку и постоянно их совершенствовали. Работа эта ведется от имени профессиональных объединений. Толчком для разработки стандартов послужило выступление в начале 20-х годов Вильяма Рипли. Он взволновал бухгалтерский мир заявлениями о загадочности бухгалтерского учета и почти полной практической непригодности бухгалтерских отчетов, так как для читающего неясно, какая методика лежит в основе исчисления представленных в отчете чисел. Ему взялся ответить один из самых выдающихся американских бухгалтеров Джордж Оливер Мэй (1875—1961), англичанин по происхождению, до 1901 г. работавший в Англии и ставший в Америке главой институалистской школы. Суть его ответа сводилась к необходимости: 1) разработки и пропаганды стандартных процедур и 2) добавления отчетов объяснительными записками, содержащими описание принципов оценки. Последнее было принято законодательно в 1972 г.

Д.О. Мэй

Однако от слова до дела проходит много времени.

Первым, кто по-настоящему в 1922 г. осознал необходимость теории учета, был В.Э. Патон. Именно ему принадлежит замечательная идея: найти какие-то общие положения и из них вывести всю теорию. В дальнейшем самые общие положения назвали постулатами, а правила, вытекающие из них, принципами. Вместе с тем Вильям Ваттер подчеркнул, что главное в теории не принципы, а цели, связанные с решением учетных проблем. И именно цели предопределяют выбор принципов. Между целью и принципом возникает логическая цепочка, и если она недостаточна, то ее место занимает постулат. Чем лучше теория, тем меньше в ней постулатов, совершенная теория, подчеркивал Ваттер, не знает их вовсе. Ваттер был осторожен. В то же время многие авторы не признают ни постулатов, ни принципов, ибо они возможны в идеализированных системах и таких абстрактных науках, как математика, но неприемлемы для бухгалтерского учета — науки, слишком конкретной, затрагивающей интересы слишком многих людей. В самом деле: вы заменили принцип (стандарт) и на акции многих фирм выдадут сразу же меньший

дивиденд, некоторые фирмы разорятся, ибо вместо прибыли в пассиве у них появится убыток в активе, и менеджеры всех уровней не получат премии.

Изначально эти сомнения оказывали сильное влияние на бухгалтеров. Но несмотря на это Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) в 1936 г. издает первые стандарты. Их автором был Патон. Это была первая попытка, она не носила научного характера. Стандарты не объединили идеи теоретиков и повседневные проблемы практиков. Тем не менее нужен был мост между двумя лагерями, разделенными пропастью непонимания. Его попытался в 1958 г. навести А. Дженнингс, сторонник формирования бухгалтерской науки, которая, исследуя факты хозяйственной жизни, умеет выделить общие принципы, позволяющие связать теорию и практику бухгалтерского учета и раз и навсегда установить бесспорные положения, лежащие в основе исчисления прибыли. Консерваторы приняли этот вызов. Спор радикалов с консерваторами о роли теории в учете привел к созданию специального комитета по разработке методологических проблем. Председателем комитета стал консерватор Вэлдон Поуэл (1903—1965), который в отличие от Дженнингса рассматривал учет как чисто прикладную деятельность. Именно ему принадлежит ставшая знаменитой цепь: *постулаты → принципы → правила → процедуры.*

В.Э. Патон

Этот мост, состоящий из четырех элементов, предполагал последовательное восхождение от абстрактного к конкретному, от теории к практике и включал: 1) постулаты — самые общие базовые положения, очевидность которых не может быть подвергнута сомнению; 2) принципы — общеметодологические конструкции; 3) правила — то, что относится к работе бухгалтера и 4) процедуры — условия реализации правил бухгалтерского учета.

Вскоре выступил Самуэл Дж. Броад, настаивая на введении пятого элемента — *стандарты**.

---

* Давид Форрестер, современный автор из США, считает, что идея учетного стандарта зародилась в среде немецких юристов в 1878 г. [Цит.: Villalobos, с. 24]. Патон и Литтлтон писали о возможности стандартизации еще в 1940 г. Однако подлинными инициаторами стандартизации учетных и аудиторских процедур следует считать Самуэля Джона Броада (1893—1972) и Вильяма Вэлинга Вернтца (1908—1964). Патон всегда подчеркивал: 1) нет ни одного стандарта, который бы не вызывал возражений и 2) любой стандарт может носить только рекомендательный характер.

Морис Мунитц разработал постулаты бухгалтерского учета и совместно с Робертом Шпрузе (1961) его принципы. Их работа была встречена коллегами холодно. Хендриксен полагает, что каждый постулат необходим для развития бухгалтерской логики и служит базой для дальнейших концептуальных построений [Hendriksen, с. 96].

Однако на деле постулаты оказались слишком общими и очевидными и Вильям Ваттер (1963) не без иронии заметил, что все вместе постулаты не могли решить практически ни одной учетной задачи. По его мнению, это вызвано тем, что постулаты Мунитца вовсе не постулаты, а описания модификаций двойной записи и сложившихся условий. Леонард Спачек (1964) говорил, что суть бухгалтерии не в описаниях Мунитца, а в точности регистрации фактов хозяйственной жизни, а Паул Грэди (1965) обвинял составителей в том, что они шли от общего к частному, а надо было от частного к общему, от обобщения практики, используя, а не игнорируя накопленный опыт.

Самые старые консерваторы составили ядро оппозиции. Их мнение выразил Мэй — страстный индивидуалист. Он высказался категорически против навязывания государством каких-либо учетных принципов. Стандартизация должна прийти снизу, а не сверху, только с учетом взаимных интересов всех участников хозяйственного процесса может быть достигнут успех. Общественные профессиональные организации, а не бюрократы из министерств должны разрабатывать и предлагать практикам варианты методологических решений учетных задач.

Рост государственного вмешательства в экономику и заинтересованность банков потребовали гармонизации учета, и поэтому идеи Мунитца, Шпрузе возобладали.

В 1973 г. было создано Бюро стандартов финансового учета (FASB). В нем постоянно (полный рабочий день) работает семь человек и большой штат обслуживающего персонала. Его годовой бюджет 10 млн.долл. Финансовую поддержку бюро обеспечивает Американский институт аудиторов (AICPA). Бюро было создано взамен его предшественника — Бюро по разработке учетных принципов (APB), в котором эпизодически работало 18 бухгалтеров.

Конгресс США наделил официальными полномочиями в части стандартизации учетных принципов Комитет по ценным бумагам и бирже (SEC). Он делегировал большую часть своих полномочий FASB. Так государственные интересы сочетаются с общественной инициативой. Это привело к появлению энтузиастов обязательности учетных принципов и стандартов. Так, Вернтц настаивал на придании процедурам и стандартам обязательной юридической силы, что было совершенно непонятно его коллегам. Отповедь ему дал Блау, доказывавший, что каждый бухгалтер должен иметь возможность понимать коллег, но не все коллеги должны слушаться одного бухгалтера. В учете не должно быть монополий. В этом отношении очень показательно то, что специалисты западных стран основным минусом нашей организации бухгалтерского учета считают ее централизованность. С их точки зрения, страшный порок нашего учета — единый план счетов, единые формы учетных регистров,

стандартные унифицированные первичные документы, единые инструкции и единая методология учета [Lebow, с. 61—79; Gorelick, с. 13—25], и тем не менее жизнь заставила и американских авторов идти по пути В. Поуэла. Многие взялись за разработку элементов моста Поуэла, основное внимание в котором следует уделить ключевому элементу — *принципам*. Разными авторами они строятся или от общего к частному, или от частного к общему.

Общее представление о составе принципов дает табл. 13.

Таблица 13

Состав бухгалтерских принципов у различных авторов

№ п/п	Принципы	ААА	Хичос	Мор	Патон, Литтлтон	Блау	Американский институт присяжных бухгалтеров	Эндерс Уатфилд Мор	Финней Миллер	Антони
1	Предприятие	+	+	+	—	—	—	—	—	+
2	Непрерывность	+	+	+	+	+	+	—	+	+
3	Измеритель	+	—	+	+	+	+	—	+	+
4	Реализация	+	—	+	+	—	+	+	—	+
5	Оценка затрат	—	+	+	+	—	—	+	—	—
6	Полнота регистрации	—	+	—	—	—	—	—	—	—
7	Достоверность и точность	—	+	—	—	—	—	—	+	—
8	Оценка	—	+	—	—	+	—	+	—	+
9	Отчетный период	—	—	+	+	+	—	—	—	—
10	Сохранность принципов	—	—	+	—	+	—	—	—	—
11	Консеквенция	—	—	+	—	—	—	—	+	—
12	Отчетность	—	—	+	—	—	—	—	—	—
13	Значимость	—	—	+	—	—	—	—	—	+
14	Кредиторская задолженность	—	—	+	—	—	—	—	—	—
15	Сделка	—	—	—	+	+	—	+	+	—
16	Начальная регистрация активов и пассивов	—	—	—	—	—	+	—	—	—
17	Расчет ожидаемых результатов	—	—	—	—	—	+	—	—	—
18	Целостность	—	—	—	—	—	+	—	—	—
19	Применение профессиональных судов	—	—	—	—	—	+	—	—	—
20	Выявление эффективности капитальных вложений	—	—	—	—	—	—	+	—	—
21	Двойственность. Принципы баланса	—	—	—	—	—	—	+	—	+
22	Консолидация	—	—	—	—	—	—	+	—	—
23	Объективность	—	—	—	—	—	—	—	+	—
24	Ясность и открытость системы	—	—	—	—	—	—	—	+	—

При использовании принципов надо исходить из того, что они должны быть добровольно приняты администрацией, но не навязаны ей сверху [Цит.: Villalobos]. Это важнейшее положение. Добровольность применения приводит и к неоднозначной интерпретации идей бухгалтерского учета. Поясним приведенные принципы:

1. ***Предприятие***. Собственность предприятия отлична от собственности его хозяина. У Пачоли был прямо противоположный взгляд. Данная трактовка была хорошо обоснована И. Ванье. При дедуктивном подходе формируется концепция предприятия, именно оно рассматривается как объект бухгалтерского учета. При индуктивном подходе в основе учета лежат факты хозяйственной жизни (сделки) и именно они трактуются как его предмет. Все остальные принципы выводятся из этого. В правовом смысле это означает, что каждая фирма должна быть юридически самостоятельна по отношению к своему собственнику. Расчетные счета собственника и фирмы раздельны, и ответственность по обязательствам друг друга не пересекается. У нас этот принцип признается, но не акцентируется. На практике администраторы очень часто путают свое и чужое.

2. ***Непрерывность***. Предприятие, однажды возникнув, будет существовать вечно. Это очень своеобразный принцип, ибо противоречит здравому смыслу: всякий человек знает, что умрет, тем более любой завод, магазин, салон и т.п. не могут существовать постоянно. И тем не менее этот принцип выдвигается в число основных. Принятое допущение, напоминающее первый закон механики*, позволяет очень эффективно исчислять финансовые результаты и отказаться от бессмысленных попыток переоценки учитываемых объектов. В самом деле, если предприятие существует вечно, зачем переоценивать его активы. Напротив, если предприятие ликвидируется, то его наследство должно быть оценено по текущей рыночной стоимости, а не по их исторической оценке. Кроме того, предположение о непрерывном функционировании предприятия позволяет рассматривать отчетный год только как связанный с особенностями хозяйственного цикла и не привязывать его к календарному году. В каждой отрасли народного хозяйства свой цикл, и, следовательно, администрация каждого предприятия, его собственники вправе выбирать сроки хозяйственного года для себя и своей фирмы.

Кроме того, непрерывность означает сохранение учетной методологии, оценки и переходящих сальдо счетов. У Эндерса, Уатфилда и Мора эти требования заложены в принципах баланса. Но самое главное заключается в том, что принцип непрерывности позволяет отказаться от составления баланса тогда, когда меняется собственник предприятия. При реализации этого правила американцы разницу между покупной и учетной стоимостью трактуют как нематериальный актив и вводят в баланс, а потом амортизируют; англичане поступают еще более последовательно: они в учете фирмы-покупателя отражают приобретение записью: дебет счета Финансовых вложений кредит

* «Всякое тело находится в состоянии непрерывного прямолинейного движения, пока и поскольку оно не будет принуждено прекратить это движение», но в реальной жизни есть всегда трение, и поэтому непрерывное постоянное движение невозможно.

счета Кассы, если купленное предприятие сохраняет права юридического лица, и дебет счета Резервных фондов кредит счета Кассы — если нет.

Сохранение первоначального баланса позволяет и более реалистично составить отчет о прибылях и убытках; в американской версии он, конечно, приобретает несколько иной вид.

В нашей стране принята американская версия.

3. *Измеритель*. Только выраженный в деньгах факт хозяйственной жизни может стать объектом бухгалтерского учета.

В отличие от нашей теории, признающей и денежный, и натуральный измерители, в США подчеркивают исключительную роль только денежного. Если объект не получил денежного выражения, то он не может быть включен в учетную совокупность. Благодаря тому, что провозглашается принцип только денежного измерителя, объектом бухгалтерского учета признается только стоимостное, но не натуральное движение ценностей, что особенно важно в учете основных средств и товарно-материальных ценностей.

4. *Реализация*. Момент передачи права собственности на учитываемый объект от продавца к покупателю и оплата товаров и услуг — основной предмет в дискуссиях между западными и нашими специалистами. Для западных коллег исходным пунктом выступает концепция права, согласно которой реализация — момент перехода права собственности на ценность. Для некоторых наших экономистов — это совершенно разные моменты. Момент реализации — это момент поступления денег от покупателя продавцу, и он не совпадает с моментом перехода права собственности. Таким образом, согласно западной концепции прибыль возникает в момент отгрузки товаров, согласно нашим взглядам — в момент получения денег. В первом случае прибыль есть, а денег на выплату заработной платы, погашение кредиторской задолженности и уплату налогов нет. Данное обстоятельство заставляет бухгалтеров составлять сложный отчет о движении денежных средств (*statement of Cash flows*). Во втором случае таких неудобств нет.

В США для учета этих операций используют два счета: Реализации и Себестоимости реализованных товаров, у нас ограничиваются более экономичным решением: один счет Реализации продукции (работ и услуг) показывает по кредиту валовую выручку, а по дебету — себестоимость реализованных товаров и оказанных услуг.

Из принципа реализации часто, например Р. Антони, выводят как отдельный принцип соответствия, который предполагает, что доходы данного отчетного периода должны быть соотнесены с расходами, благодаря которым эти доходы были получены. Последний и, может быть, самый трудный для практического применения принцип. Он восходит к оригинальной интерпретации актива, данной Шмаленбахом, который утверждал, что актив — это затраты, которые должны стать доходами в будущем. (В нашей стране господствует устаревшая трактовка актива как хозяйственных средств предприятия.) Отсюда возникает необходимость рассмотреть, как списываются затраты, вложенные в активы, на финансовые результаты каждого отчетного периода. В связи с этим в бухгалтерии расходом признается не выплата денег,

а возникновение или осуществление прав на эти выплаты. Соответственно и доходом считается не получение платежей, а возникновение права на них. (Развитие принципа реализации.) Отсюда тотальный разрыв между начислением денежных сумм и их реальным движением.

5. *Оценка затрат* по существу — частный случай общей оценки. Одни авторы их объединяют, другие выделяют: общая оценка — статика учета — измерение сальдо счетов, оценка затрат — динамика — измерение их оборотов.

6. *Полнота регистрации* — чисто формальный бухгалтерский принцип, предполагающий, что все документы должны быть зарегистрированы в учете.

7. *Достоверность и точность*. Все записи в бухгалтерском учете должны быть подтверждены оправдательными документами, суммы подсчитаны абсолютно правильно.

8. *Оценка*. Объекты бухгалтерского учета должны быть оценены по цене приобретения и расходам, связанным с их доставкой, установкой, наладкой и пуском в эксплуатацию. У нас благодаря трудам выдающегося русского бухгалтера Рудановского принцип себестоимости, как единственно правильный, получил признание и закреплен в нормативных документах, однако время от времени правительство, в нарушение очевидного, предписывает проводить переоценки тех или иных учетных объектов.

Между тем принцип себестоимости должен быть признан по следующим причинам: (1) он объективен, так как оценка в этом случае основана на документах и, что самое важное, за предмет оценки действительно была выплачена (или должна быть выплачена) соответствующая сумма денег; (2) вытекает из принципа двойственности, ибо факты хозяйственной жизни должны быть зарегистрированы в учете в той оценке, в которой они реально происходили; (3) имущество списывается по той цене, по которой оно было действительно приобретено; (4) наиболее реально отражаются финансовые результаты, так как на них не влияют последствия переоценки*.

Однако в рамках оценки возможен принцип осторожности или, как иногда предпочитают говорить, принцип *консерватизма*. Суть его сводится к тому, что если себестоимость объекта выше его продажной цены, т.е. в случае потенциального убытка, объект показывается в отчетности по продажной цене. Таким образом, возникший убыток отражается в том отчетном периоде, в котором он был выявлен, а прибыль — в том, когда она была фактически получе на, т. е. в данном случае мы можем сформулировать два очень важных правила:

---

* Важно отметить, что себестоимость в англоязычных странах с конца 30-х годов XX в. выступает не только в форме средней, но преимущественно в форме LIFO (последняя вошла, первая вышла) или FIFO (первая вошла, первая вышла). В первом случае запас понимался как бункер: привезли одну партию товара по цене X, на нее высыпали вторую партию по цене Y, отпустили партию в производство или продали ее — расценивают по Y, пока полностью не спишут ее. Во втором случае запас уподобляется конвейеру. В нашем примере надо списать партию по цене X.

Например, X = 20 долл., Y = 30 долл. При LIFO списанная партия (расходы фирмы) будет оценена по 30 долл., что уменьшит прибыль на 10 долл. и уменьшит налоговые платежи, при FIFO — оценка будет равна 20 долл., что увеличит прибыль на 10 долл. Не случайно в некоторых странах, например в Великобритании, оценка LIFO запрещена.

доходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, должны быть показаны в том отчетном периоде, в котором они будут реализованы;

расходы, потенциально сформированные в данном отчетном периоде, не должны относиться на будущие отчетные периоды, а должны быть показаны в данном отчетном периоде.

Техника реализации принципа консерватизма сводится к следующему: выявленный потенциальный убыток списывают в дебет результатных счетов, но не со счетов по учету ценностей, а с кредита специальных контрактивных счетов Поправок на снижение до рыночной стоимости краткосрочных инвестиций и т. п. В случае, если продажная стоимость активов возрастет, бухгалтер может сделать обратную запись. К сожалению, наша практика не использует таких контрарных счетов.

Очень важно отметить, что принцип минимальности подчеркивает бессмысленность многочисленных попыток проводить в текущем учете переоценки. Проведите такую переоценку, и себестоимость будет утеряна.

Принцип консерватизма (осторожности) предполагает, что может быть зарегистрирована только юридически подтвержденная прибыль, и уже реально возникший убыток. Это значит, что если продажные цены ниже покупных, то убыток уже налицо и его надо показать в учете. (Опасность связана с тем, что бухгалтер может создать искусственный убыток и тем самым уйти от налогообложения.)

Вместе с тем надо помнить, что консерватизм противоречит принципу исторической стоимости (себестоимости), ибо допускает фиксацию активов в оценке ниже себестоимости.

9. *Отчетный период* — важнейший организационный принцип, может предусматривать: день, неделю, месяц, квартал, календарный или хозяйственный год.

10. *Сохранность принципов* — большинство относит его к понятию непрерывности (преемственности) и только Мор и Блау выделяют методологическую преемственность из преемственности вообще.

11. *Консеквенция* — последовательность операций и их содержание. Большинство авторов этот принцип игнорируют, ибо бухгалтерский учет есть не что иное, как язык хозяйственной деятельности, т.е. чисто формальное описание хозяйственной жизни. Однако не все бухгалтеры разделяют такое чисто методологическое истолкование бухгалтерского учета. Так, Мор, Финней, Миллер считают, что само содержание хозяйственной деятельности и бухгалтерская методология представляют собой единое неразрывное целое.

12. *Отчетность*. Только Мор считает отчетность специальным бухгалтерским принципом. Остальные рассматривают ее как частный случай других принципов.

13. *Значимость*. Отнесение объекта к той или иной бухгалтерской категории зависит от того, какое значение придает ему собственник. Так, в одном предприятии объект может быть отнесен к основным средствам, а в другом совершенно такой же объект может быть сразу же списан на затраты

данного отчетного периода. У нас главный критерий — стоимость объекта, в зависимости от этого он может быть отнесен или к основным средствам, или к малоценным и быстроизнашивающимся предметам (МБП), или прямо списан на затраты предприятия. В США промежуточная группа — МБП, как правило, вообще отсутствует и соответственно отсутствует и регулирующий счет Износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов. Но, может быть, самым значимым счетом американской бухгалтерии следует признать счет Кассы. На нем сконцентрирован учет всей денежной наличности фирмы, в то время как согласно нашей традиции деньги в кассе представляют собой наличность самой фирмы, выручка у инкассатора — денежные средства в пути, а деньги на ее расчетном счете представляют собой задолженность банка фирме. Кроме того, в американской практике встречается понятие «малая касса»; средства, учитываемые в ней, согласно нашему плану счетов отражаются на счете Расчетов с подотчетными лицами.

Мор особенно подчеркивал управленческую роль бухгалтерского учета, который ориентирует администрацию на «горящие точки».

14. *Кредиторская задолженность*. Мор обращал внимание на то, что погашение предприятием своей задолженности, его платежеспособность — основной барометр хозяйственной деятельности. (Считая учет и содержание хозяйственной деятельности органически неразрывными, Мор включает, помимо бухгалтерских, еще и чисто аналитические в нашем понимании показатели.)

15. *Сделка* — единичный факт хозяйственной жизни, формирующий предмет бухгалтерского учета.

16. *Начальная регистрация активов и пассивов* — расширение понятия факта хозяйственной жизни, включение в него не только оборотов, но и сальдо.

17. *Расчет ожидаемых результатов* — попытка ввести прогностический показатель в состав принципов бухгалтерского учета.

18. *Целостность* — подчеркивание, и по мнению большинства, излишнее, того, что бухгалтерские регистры и отчетные формы должны быть взаимосвязаны, а их показатели непротиворечивы.

19. *Применение профессиональных судов* — это организационное положение, которое позволяет профессионально устранять противоречия между заинтересованными лицами.

20. *Выявление эффективности капиталовложений* — попытка связать аналитические показатели с учетными, вытеснить из административной и финансовой работы вторые первыми.

21. *Двойственность*. Каждый факт хозяйственной жизни должен быть отражен дважды в одинаковой сумме — по дебету одного и кредиту другого счета. Принцип вытекает из балансового уравнения $A = П + К$, где A — актив, $П$ — пассив (привлеченные средства, кредиторская задолженность), $К$ — собственный капитал фирмы. И тут надо обратить внимание на то, что в основе нашего баланса лежит уравнение $A = П$, где под пассивом понимаются все источники (как собственных, так и привлеченных) средств. Англо-

американская трактовка носит несколько архаичный характер. Дело в том, что бухгалтерский баланс возник из уравнения $А - П = К$, т.е. капитал фирмы равен ее имуществу, свободному от долгов. В дальнейшем для формирования и объяснения двойной записи $П$ перенесли в правую часть уравнения и получили $А = П + К$. Однако в самом конце XIX в. замечательный русский бухгалтер Лунский показал, что правая часть представляет задолженность фирмы своим вкладчикам как кредиторам, так и акционерам, пайщикам и т.п. и что между $П$ и $К$ нет принципиальной разницы. Оба эти элемента, с его точки зрения, могут быть объединены в одной совокупности — в пассиве ($П$). Этот взгляд с начала 30-х годов получил в нашей стране всеобщее признание.

Баланс — основа бухгалтерского учета, и двойная запись вытекает из условий балансового уравнения. В США ему придают настолько большое значение, что самого понятия забалансового учета там нет. Поэтому арендованные основные средства; товары, принятые на комиссию; давальческое сырье и т.п. ценности, не составляющие собственность фирмы, также отражают на балансовых счетах методом двойной записи. Это приводит к тому, что в активе* собственность фирмы увеличивается на стоимость предметов, ее не составляющих. Соответственно в пассиве американского баланса возникает кредиторская задолженность, которая таковой не является. Например, задолженность комитенту возникает только после продажи товаров, сданных на комиссию. Таким образом, наша теория и наша практика применяют двойную запись только для учета того, что составляет собственность фирмы, в США принцип двойственности получает несколько более широкое применение, но может быть в ущерб содержательной стороне учета.

22. *Консолидация* — обобщение отчетности отдельных предприятий при их объединении. Интересно, что только Эндерс, Уатфилд и Мор видят в этом самостоятельный принцип. Однако особенности, заложенные в нем, вполне оправдывают такое решение. Консолидированную отчетность не надо путать, как это иногда делают, со сводной отчетностью. Различия между ними вытекают из особенностей собственности тех или иных фирм. Консолидация обусловлена тем, что фирма-мать вложила определенные средства в общество-дочь. При этом обе имеют права юридических лиц и действуют как самостоятельные субъекты права. Когда фирма-мать составляет свой баланс, она должна включить в него те средства, которые она контролирует в обществе-дочери (таких обществ-дочерей и обществ-внучек может быть множество), т.е. часть баланса (а иногда и весь) общества-дочери суммируется с балансом общества-матери.

---

* 1. Под активом в англоязычных странах понимают ценности, контролируемые предприятием, которые можно использовать для получения прибыли.

2. У нас актив (соответственно и пассив) отражает стоимость предметов, находящихся в собственности фирмы. Кредиторская задолженность показывает ее долги, но долг в нашем балансе не исключает права собственности фирмы на ее балансовое имущество. Напротив, в США в активе показывается все имущество, находящееся на предприятии.

Напротив, свод отчетности предполагает механическое агрегирование отдельных балансов (балансов структурных подразделений одного и того же юридического лица). В условиях административно-командной системы вышестоящие органы сводили отчетность нижестоящих подразделений.

Таким образом, консолидация отчетности, являясь в определенной степени новым явлением для нашей теории и практики, не противоречит и не отменяет все то, что было сделано для разработки методов составления отчетности сводной. Более того, если общество-мать владеет полностью (100%) капиталом обществ-дочерей, то свод выступает как частный случай консолидации.

23. *Объективность* — большинство авторов не считают бухгалтерскую информацию объективной; по их мнению, информация всегда отражает интересы заинтересованных лиц и в силу этого всегда субъективна. Напротив, Финней и Миллер хотят подчеркнуть, что соблюдение учетных принципов позволяет администрации получать объективную информацию, не зависимую от капризов пользователей.

24. *Ясность и открытость* — система должна быть понятна всем заинтересованным лицам, и предмет бухгалтерского учета не должен быть ограничен какими-то заранее заданными границами. В систему бухгалтерского учета всегда можно включить в зависимости от цели новые элементы.

Разнообразие принципов и их определенная противоречивость, согласно большинству американских авторов, предопределена разнообразными и противоречивыми интересами лиц, участвующих в хозяйственной деятельности. Для адаптации этих интересов необходимы три момента: коммуникация, мотивация и обратная связь.

Коммуникация — это средство общения. «Любые способы коммуникации между людьми, — писал Р. Антони, — неизбежно поднимают проблему семантики. Все большее внимание уделяется тому факту, что получатель информации очень редко (практически никогда) воспринимает сообщение с точно тем же смыслом, который был заложен в него отправителем» [Цит.: Villalobos, с. 231]. Эффективность коммуникационной связи предполагает нахождение ответов на три вопроса: 1) *кто* получатель, т.е. адресность данных. Необходимо, составляя документы, всегда помнить, кто будет их читать, и должны заранее знать, что может понять читатель; 2) *что* то определяющее, что позволяет выделить в той или иной хозяйственной ситуации общие принципы, дающие возможность измерять факты хозяйственной жизни и передавать о них сведения пользователям; 3) *какая* форма должна быть придана учетному сообщению, чтобы оно было понято и позволило сформировать управленческое решение.

Мотивация — каждый учетный прием должен быть сопоставлен с целями политики данной фирмы, а средством ее достижения может быть только координация интересов людей. «Системы учета, — писал Антони, — должны быть так сконструированы, чтобы помочь в выполнении этой попытки и, следовательно, жесткие правила здесь неприменимы» [Цит.: Villalobos, с. 231],

т.е. администрация предприятия в каждом отдельном случае в рамках действующих законов вправе выбирать собственную методологию учета.

Обратная связь — представлена системой контроля, который имеет своим объектом людей — непосредственных исполнителей. Необходимо иметь в виду, что хотя каждый человек имеет свою систему мотивированных интересов, тем не менее есть что-то общее, объединяющее людей. Есть люди добросовестные и есть тунеядцы. Если коллектив состоит только из людей первого типа, то контроль не нужен, если из лиц только второго типа — контроль невозможен. Учет и контроль необходимы только потому, что людей первой группы недостаточно, а вторая, к счастью, не преобладает в здоровом обществе.

Несмотря на огромные усилия по стандартизации принципов бухгалтерского учета, разработанные стандарты подвергаются критике по следующим причинам: 1) нет достаточных оснований считать один вариант учета предпочтительнее другого; 2) однажды установленные и, может быть, не самые удачные принципы практически очень трудно изменить; 3) возможность достижения унификации сомнительна; 4) сравнимость показателей трудно обеспечить даже в условиях единых принципов; 5) отсутствуют достаточно подготовленные кадры счетных работников; человек, читающий финансовый отчет, не может быть уверен в квалификации главного бухгалтера и аудитора; 6) факультативный характер принципов, отсутствие сложившейся системы бухгалтерского права; 7) специалисты западных стран не любят, когда кто-то руководит ими и принимает за них решения.

Все это не мешает распространению принципов, но не позволяет принять их повсеместно всерьез и надолго.

Прибыль как центральная категория бухгалтерского учета

Особенность англо-американской школы бухгалтерского учета состоит в том, что она довела до крайности одну из идей, заложенных в трактате Пачоли, а именно, возможность исчисления прибыли. Весь смысл парадигмы двойной бухгалтерии истолковывался только как методология определения финансового результата. Однако 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 — бухгалтерская и экономическая прибыль. Первое определяет 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 продик то-

вана 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.*

В этом случае рентабельность рассчитывается не на вложенный капитал, а на итог баланса-нетто, на чем настаивал Патон. Недостатком такого подхода надо считать слишком большую условность оценки капитала и ориентацию на бóльшие будущие доходы, чем на реально полученные.

Кроме того, подход Фишера страдает еще одним очень важным недостатком: он предполагает, что потенциальная стоимость капитала зависит от актуальной величины прибыли, но последняя получена за прошедший (отчетный) период, а первая оценивается на будущее, в котором собственник может столкнуться с совершенно иной ситуацией. В приведенном примере мы оцениваем стоимость сада по величине уже полученного урожая, при этом будущий урожай может быть ничтожным.

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.

Попутно заметим, что в бухгалтерском учете присутствует понятие *потенциальности*. Например, вся дебиторская и кредиторская задолженность может трактоваться как будущие поступления и выплаты, весь актив может пониматься (а Шмаленбах так и понимал его) как расходы будущих периодов или, в духе американской школы, доходы будущих периодов (ибо актив для того и существует, чтобы приносить прибыль). Все это — примеры потенциальных поступлений, расходов и прибылей. Но есть и явные потенциальные категории, например торговые наценки (скидки).

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 [Hicks, с. 176].

Идея двух трактовок прибыли (бухгалтерской и экономической) в учетной практике оспаривалась Маттессичем, который неудачно пытался их синтезировать, но получила развитие благодаря Дэвиду Соломону. Он исходил из предпосылки, что концепция прибыли нужна для трех целей: 1) исчисления налогов, 2) защиты кредиторов, 3) для выбора разумной инвестиционной политики [Solomons, 1987, с. 316]. Бухгалтерская трактовка приемлема только для достижения первой цели и абсолютно неприемлема для достижения цели третьей*.

* Отсюда необходимо минимум две системы учета: одна — для налоговой инспекции, вторая — для предприятия и его инвесторов.

Соломону принадлежит и заслуга в определении связи между бухгалтерской и экономической прибылью:

Бухгалтерская прибыль + Внереализационные изменения стоимости (оценки) активов в течение отчетного периода. — Внереализационные изменения стоимости (оценки) активов в предыдущие (прошлые) отчетные периоды. + Внереализационные изменения стоимости (оценки) активов в будущие (предстоящие) отчетные периоды. = Экономическая прибыль.

Этот подход предполагал ежеквартально исчислять величину гудвилла и ее колебания. Появление этой категории связано как с облегчением техники учета (смена собственника не влечет составление ликвидационного баланса), так и с экономическим подходом к трактовке прибыли. Вместе с тем неоднозначность этого нового понятия привела к тому, что гудвилл разные авторы трактовали по-разному:

1. Элементы актива, способствующие развитию хозяйственной деятельности предприятия, которым невозможно дать денежную оценку. Шмаленбах называл эти элементы коммерческими фондами номер один.

2. Оценка кадрового состава предприятия — это, по Шмаленбаху, определение номер два. Чем лучше и слаженнее работает коллектив, тем лучше его хозяйственные успехи; Шмаленбах требовал амортизации гудвилла в течение 10 или 15 лет.

3. Оценка клиентуры предприятия, ибо только ее наличие обеспечивает его работу. С другой стороны, только отличная работа администрации может создать стабильную клиентуру, что дает увеличение стоимости активов, как учил Доен Риперт.

4. Разность между ожидаемым финансовым результатом и средней нормой рентабельности вложенного капитала.

5. Разность между стоимостью предприятия и суммой элементов актива его баланса.

Боулдинг подчеркивал различия между бухгалтерским учетом и экономикой, сводя их к противопоставлению категории прибыли; представлению актива в первом случае как натуральной структуры ценностей, во втором — как стоимостной; разграничению интересов (бухгалтеров интересует прошлая и настоящая хозяйственная ситуация фирмы, экономистов — возможная будущая; бухгалтер говорит, насколько рентабельно предприятие, экономист — насколько рентабельно оно могло бы быть; говоря математическим язы ком, Боулдинг полагал, что бухгалтер сводит свой интерес к временному и истекшему промежутку времени, а экономист — к определенному моменту (точке) в будущем. И далее следует важный вывод о том, что практическая бухгалтерия должна предусматривать и потенциальность финансовых результатов. Даже величина прибыли, по Боулдингу, носит чисто потенциальный

характер. (Это связано с тем, что момент реализации определяется по отпуску ценностей, а не по поступлению денег.)

Потенциальность как категория бухгалтерского учета позволяет сформулировать постулат Боулдинга:

> *понятие прибыли не может быть однозначным, так как существует целый спектр таких понятий, каждое из которых отвечает строго определенной цели.*

Все сказанное в этом разделе может показаться чем-то слишком теоретическим и отвлеченным от реальной жизни, однако, если кто-то захочет проанализировать хозяйственную деятельность и проникнуть за внешний фасад бухгалтерских отчетов, то постулат Боулдинга будет ему незаменимым спутником.

В теории учета, прежде всего англоязычных стран, различают налоговую и экономическую концепции прибыли. В связи с этим возможны два варианта. В первом случае бухгалтерская прибыль должна быть равна налогооблагаемой сумме, во втором — бухгалтерская прибыль — это одно, а налогооблагаемая прибыль — совершенно иное, их суммы не могут быть тождественны. В первом случае взгляд пользователей бухгалтерской отчетности устремлен в прошлое, во втором — в будущее. Однако положение усугубляется тем, что, согласно многим авторам и прежде всего Элдону Хендриксену, основная цель бухгалтерской отчетности — воздействие на курс ценных бумаг [Hendriksen]. В самом деле, данные финансовой отчетности предопределяют цены покупки и продажи акций. Следовательно, прибыль, показанная в балансе и отчете об убытках и прибылях, не может быть тождественна прибыли, с которой уплачиваются налоги, тем более, что система налогообложения может меняться каждый месяц, а вопрос об инвестициях необходимо принимать с расчетом на многие годы. Поскольку величина бухгалтерской прибыли зависит от выбранной методологии, возникли вопросы о том, в какой степени она влияет на рынок ценных бумаг. Эмпирические исследования показали, что общая сумма прибыли, показанная в отчете, оказывает прямое воздействие, однако бухгалтерские методы влияют только в той части, в какой они связаны с изменением движения денежных потоков. Например, изменение методов амортизации не влияет на курс ценных бумаг, так как реальная величина денежных средств, которыми располагает фирма, при этом остается прежней.

Структура бухгалтерского учета

Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США следует признать деление его на *финансовый* и *управленческий* учет. 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, если его проблематику сравнивать с нашей, 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.

Отличие управленческого учета от финансового подробно сформулировал Чарльз Хорнгрен [Horngren, 1977].

Управленческий учет	Финансовый учет
1. Главные потребители	
Менеджеры всех уровней управления	Менеджеры организации и внешние потребители, такие, как вкладчики и правительственные органы
2. Свобода выбора	
Никаких ограничений кроме себестоимости, сопоставляемой с доходами от лучших управленческих решений	Ограничен общепринятыми принципами ведения бухгалтерского учета
3. Влияние на поведение работников	
Имеет значение то, как сбор данных и сопоставление отчетов будут влиять на повседневную работу менеджеров	Имеет значение то, как фиксировать и анализировать экономические явления. Воздействие на работу сотрудников — вторично
4. Временной аспект	
Нацеленность на будущее: формальное использование смет наряду с данными за прошлый период	Нацеленность в прошлое: оценка прошлого периода
5. Временной интервал	
Переменный, меняющийся от почасового до 10-15 лет	Переменный в меньшей степени, обычно год или квартал
6. Отчеты	
Детализированные, имеют значение детали, части целого, изделия, отделы, участки и т. д.	Итоговые, имеют своим предметом прежде всего предприятие в целом
7. Набор показателей	
Набор до конца не определен. Имеет место применение математики, психологии и системного анализа	Определен точно. Относительные показатели используются незначительно

Возникновение управленческого учета связано с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых и экономических отношений*. Т. Джонсон и Р. Каплан выделяют следующие этапы его развития:

* Н.Г. Чумаченко связывает распространение управленческого учета с ростом: 1) числа и размеров монополий; 2) неосязаемых активов; 3) расходов на НИР; 4) расходов на реализацию; 5) инфляции [Чумаченко, 1971, с. 10].

1. Середина XIX в. — развитие железных дорог и морских сообщений резко раздвигает границы коммерческой деятельности, а это требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости услуг, товаров, их транспортировки.

2. Последняя треть XIX в. — возникают две параллельные и взаимодополняющие друг друга системы финансового и управленческого учета.

3. Последняя четверть XIX в. — Тейлором создается система производственного нормирования, которая приводит к формированию принципов стандарт-костс, широко используются относительные оценочные величины (типа прибыли) на инвестированный капитал [The Management Accounting, 1987, №1, с. 27—28].

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 Убытков и прибылей (они предполагали использовать в них два разных принципа оценки), приходили к выводу о непригодности этих форм для прогноза хозяйственной деятельности [Previts, с. 277]. Правда, Вильям Ваттер в 1947 г. с этим не согласился и утверждал, что по данным традиционного финансового учета можно предсказывать тенденции развития хозяйственных процессов и использовать эти предсказания для принятия управленческих решений [там же, с. 277]. Но его доводы не были убедительны, и управленческий учет сформировался. Его цели обычно определяют следующим образом: 1) оказание информационной помощи управляющим; 2) контроль и прогнозирование расходов; 3) выбор наиболее эффективных путей развития предприятия; 4) принятие оперативных управленческих решений*. В связи с этим выделяют следующие три функции управленческого учета: 1) планирование и координирование будущего развития предприятия; 2) оперативное управление; 3) оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия**. Трем

---

* Д. Джонсон, Р. Каплан, Б. Хук среди этих целей также называли: 1) усиление мер по сокращению смет; 2) изменение работы компании при конъюнктурных колебаниях; 3) нахождение правильных решений в условиях инфляции; 4) выработка правильных решений в условиях недостаточной информации; 5) разработка финансовых систем, приводящих к росту производительности труда; 6) оказание помощи администрации в использовании автоматизированных систем обработки данных [Johnson, 1983, с. 65—66].

** Согласно Э. Каплану, основными функциями управленческого учета являются: обеспечение всех уровней управления данными, необходимыми для принятия управленческих решений по планированию и контролю; выработка информации, служащей средством коммуникации внутри предприятия. Информация, подготавливаемая в системе управленческого учета, базируется на финансовой информации, вместе с тем она более детализирована и, кроме того, не обязательно выражена в денежной оценке [Caplan, с. 55].

функциям соответствуют три раздела управленческого учета: 1) учет затрат; 2) оперативный аналитический учет; 3) центры ответственности.

В первом разделе фиксируются данные о прямых, косвенных и капитальных расходах. Они необходимы для оценки эффективности функционирования предприятия, краткосрочного и долгосрочного планирования, определения наиболее перспективных путей развития предприятия.

Во втором разделе анализируются возможные ожидаемые издержки и прибыли предприятия, могущие возникнуть при принятии того или иного важного решения и позволяющие оценить степень хозяйственного риска. Эта информация не фиксируется на бухгалтерских счетах и оформляется чисто статистическим способом (при выполнении анализа широко привлекается инструментарий математической статистики). Цель этого раздела — информационно-ориентирующая.

Р. Антони

В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств. Здесь выделяются центры ответственности. Под центром ответственности понимают: «организационную единицу, обладающую определенной ответственностью и возглавляемую управляющим» [Anthony, 1977(a), с. 8].

Необходимо отметить, что управленческий учет предполагает дополнение обычных и проверяемых данных материалами непроверяемыми, вероятными, например сведениями о запасах нефти, газа, потенциальной емкости рынка. Без этих данных нельзя оценить перспективы предприятия.

Суть управленческого учета, его назначение передает известная формулировка: «производство информации для управления» [Schattke, с. 20]. 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 [Anthony, 1965], 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. Поэтому менеджеры создают свой учет, мало или совсем не связанный с бухгалтерией. При его практической реализации Хорнгрен рекомендует подготовку информации для принятия «действенных управленческих решений», что предполагает выполнение «пяти шагов»: 1) цель должна быть измерена количественно и позволить минимизировать или максимизировать какой-то показатель хозяйственной деятельности; 2) перечень информативных, взаимно исключающих средств достижения выбранной цели; 3) рассмотрение возможных событий, которые могут ускорить или замедлить достижение цели; 4) указание вероятности наступления каждого из возможных событий; 5) результаты, которые могут быть получены путем рассмотрения вероятного наступления одной из возможных альтернатив [Horngren, 1986, с. 481]. Эти пять «шагов Хорнгрена» позволяют действительно по-новому подойти к учету вообще и управленческому учету в частности. Иначе теперь можно взглянуть на учет затрат на производство и калькуляцию себестоимости, т.е. на то, что называют систематизированным учетом. Важнейший его элемент — учет затрат.

Система учета затрат может быть трех вариантов: полная, дифференцированная и по центрам ответственности. В первом случае по каждому объекту исчисляется полная стоимость затрат; во втором — сравниваются затраты по каждому из альтернативных вариантов, при этом общая стоимость игнорируется, а сопоставляются только отклонения между альтернативами; в третьем — разрабатывается смета производственного участка и составляется отчет о ее выполнении. Только первый и третий подходы имеют некоторое отношение к бухгалтерскому учету, второй является чисто оперативным, провизорным.

Выбор варианта учета затрат Антони связывает с интересами лиц, занятыми в хозяйственном процессе. Тут возможны два подхода. Первый — абсолютное доверие. Подразделения фирмы несут затраты; управляющий убежден, что у подчиненных нет злой воли, и все, что они тратят, неизбежно для достижения целей фирмы. «Сам факт, — пишет Антони, — наличия школ, не использующих себестоимость как контролирующее понятие, говорит о том, что контроль себестоимости не является единственно возможным видом контроля» [Anthony, 1965, с. 232]. (Такой подход типичен для семейного хозяйства.)* Второй — контроль через смету затрат структурных подразделений предприятия. Однако тут возникает множество проблем, связанных с учетом взаимных услуг и хозяйственных связей.

Необходимо отметить еще одну, по существу, коммерческую особенность, разделяющую управленческий и финансовый учет. Исследовательские фирмы торгуют системами управленческого учета, ибо учетные концепции, как утверждает Хорнгрен, «являются такими же товарами, как бифштекс или масло» [Horngren, 1977, с. 15]. Но нельзя торговать концепциями финансового учета, ибо они обязательны для всех, в то время как администрация вправе

* Л. ван Бетховен в перерывах между сочинением очередной симфонии вел книгу продуктов и безжалостно увольнял работниц, если в результате инвентаризации натуральные остатки не совпадали с учетными.

создавать внутри своего предприятия любые необходимые системы. В частности, любая фирма в рамках управленческого учета может выбрать какую угодно систему оценок, и никто не вправе запретить ей это. Сумма прибыли, исчисленная в управленческом учете, может не совпадать с суммой прибыли, показанной в отчетах финансового счетоводства. И это не обязательно следствие фальсификации, а сознательные расхождения, вызванные различными задачами неодинаковой учетной методологии.

К концу XX в. сложилась и теория управленческого учета. При этом преобладали нормативные подходы — от должного к сущему:

теория → модель → практика.

К. Эммануэль и К. Ги [Emmanuel] отстаивали дескриптивный (описательный) подход — от сущего к должному:

практика → модель → теория.

И тем не менее, если в 1962 г. Г.Р. Гровиншильд и Г.Л. Беттиста объявили появление управленческого счетоводства «учетной революцией», то к 80-м годам эйфория, связанная с рождением, а вернее, с провозглашением управленческого учета, прошла и стали очевидны его недостатки. Т. Джонсон и Р. Каплан так определяют их: 1) регистры управленческого учета, требуя специального понимания, отвлекают внимание администрации и мешают ей выполнять свои прямые обязанности; 2) управленческий учет, отражая технологические процессы предприятия, с неизбежностью искажает их, а это может привести к принятию ошибочных решений; 3) обильная управленческая информация рассеивает внимание администрации и мешает ей выделить и сосредоточиться на решении главных ключевых вопросов; 4) не дает возможности получить достаточно полное представление о себестоимости, причем, чем шире ассортимент производимой продукции, тем ниже достоверность себестоимости; 5) стандартная себестоимость вообще не имеет отношения к реальной себестоимости и не может служить базой для ценообразования, определения эффективности использования ресурсов по каждому виду готовой продукции, анализа конкурентоспособности фирмы; 6) стратегические задачи фирмы сужаются до тактических, в сущности, весь учет подчиняется целям составления месячной отчетности; 7) методологическая неустойчивость в исчислении прибыли; 8) технологические процессы развиваются гораздо быстрее, чем методология управленческого учета, что делает ее малопригодной в современных условиях, поэтому бухгалтерии XIX в. работали лучше, чем сейчас; 9) на протяжении всей истории финансовому учету отдавали предпочтение перед управленческим и вследствие этого последний отстал [The Management Accounting, 1987, №1, с. 28—30]. Кроме того, к недостаткам управленческого учета Каплан относил следующие: большая часть оперативной информации, применяемой администраторами для контроля и оценки своей деятельности, формируется вне официальной системы управленческого

учета; данные управленческого учета используются не столько для управления, сколько для согласования с данными финансовой бухгалтерии и по этим данным уточняются и исправляются; бухгалтеры так загружены текущей работой по регистрации фактов хозяйственной жизни, что лишены возможности оказывать какую-либо практическую помощь администрации; примерно треть бухгалтеров считают свою работу бесполезной для целей управления предприятием [The Management Accounting, 1987, №1, с. 28—30].

Однако осознание недостатков только стимулирует желание их устранить, и существование управленческого учета уже почти никем не ставится под сомнение.

Возникновение финансового анализа и его развитие

С 1870-х годов у банкиров, выдававших займы, возникло желание так прочитать баланс клиента, чтобы положительно или отрицательно решить вопрос о предоставлении кредита. Первым теоретиком финансового анализа стал Джемс Кэннон, который попытался ответить на подобные запросы. Он писал, что финансовый «отчет для банкира — как карта для путешественника — указывает и делает ясными моменты и обстоятельства, которые в других случаях казались бы случайными и загадочными» [Cannon, с. 199]. Чтобы банкир лучше читал карту, Кэннон сформулировал три правила:

экономической базой займа могут служить только ликвидные активы (деньги, ценные бумаги, дебиторская задолженность).

(В настоящее время к ликвидным активам часто относят все оборотные средства.);

основные средства только создают поддержку ликвидным активам, но не заменяют их при расчете обеспечения займа;

кредит не должен превышать половины суммы ликвидных оборотных средств [Цит.: Debits..., с. 62].

Сразу же после появления этих правил они подверглись критике с двух сторон: 1) нельзя предполагать, что предприятие ликвидируется, а надо исходить из того, что оно будет функционировать долго; 2) величина кредита основана не на массе оборотных средств фирмы, а на доверии кредитора к своему должнику. Но, несмотря на критику, коэффициент ликвидности стал и до сих пор остается важнейшим показателем платежеспособности предприятия. Однако критика не прошла даром: исследователи стали искать другие относительные величины — финансовые коэффициенты. Сам Кэннон предложил девять коэффициентов, а видный исследователь Хэтфилд указал, что главный показатель — не ликвидность как таковая, но то, с какой скоростью зачисляются платежные средства в актив баланса по сравнению с суммами возникающих обязательств (кредиторской задолженностью). Это было очень важное уточнение. Однако Хэтфилд не знал, как отразить этот момент в балансе [Hatfield, с. 356].

Дальнейшая эволюция взглядов была направлена на поиск системы коэффициентов, позволяющих предсказать наступающее банкротство. В этих работах были очень заинтересованы страховые фирмы. Марк Блюм даже утверждал, что его исследования позволяют использовать методику, которая с вероятностью 93—95% в первый год, 80% — во второй и 70% — в третий позволяет предсказать наступающее банкротство [Цит.: Debits..., с. 73]. Однако с определенностью можно утверждать, что коэффициенты раскрывают внутрибалансовые соотношения и ничего больше.

С тех пор прошло время, было сделано много, но большей частью безуспешных, попыток расширить методологический репертуар анализа финансовой отчетности, однако и по сей день ее основу составляет довольно стандартный набор так называемых вертикальных (отношения между статьями актива или между статьями пассива) и горизонтальных (отношение между статьями актива и пассива) коэффициентов.

Однако в области анализа господствует даже бóльшая неудовлетворенность, чем в области учета. Это связано с тем, что в экономике решающее значение приобретают представления собственников и администраторов о будущем своего предприятия и их точка зрения на изменения их представлений об этом в будущем. Эти задачи ни практически, ни теоретически не решаются. А их-то и надо решать.

Учет затрат

Очевидно, не далек от истины был Э.Л. Колер (1892—1976), утверждая, что в основе бухгалтерского учета лежит учет затрат. Система учета затрат и калькулирования себестоимости готовой продукции долгие годы недооценивалась предпринимателями и бухгалтерами. Против калькуляции выдвигалось множество возражений, из которых особо отметим исключительные и сугубо индивидуальные особенности каждого предприятия, что делает исчисленную величину себестоимости несопоставимой и нетипичной ни по месту, ни по времени, а следовательно, и непригодной для какого-либо анализа. Кроме того, считали: стоимость, связанная с организацией калькуляции, значительно выше экономического эффекта, который может получить предприятие; канцелярщина и бюрократизм, вызванные калькуляцией, неизбежно захлестнут хозяйственную работу на предприятиях; рост накладных расходов, неуклонное повышение их удельного веса ставит значение себестоимости в зависимость от чисто субъективного выбора методов их распределения; самая точная себестоимость в лучшем случае показывает не расходы на производственную единицу, а только средние расходы, которые, безусловно, не могут точно характеризовать величину затрат; себестоимость — это только сумма цен на потребленные товары и услуги, а они колеблются под влиянием самых разнообразных причин, которые предполагают смещение производственных и конъюнктурных факторов; принципиально невозможным распределение издержек на выпуск основной и побочной продукции, что особенно

существенно для сельскохозяйственного производства. Эти аргументы мешали распространению калькуляции. К началу XX в. только 5% предпринимателей утверждало, что точно знают, во что обходится производимая ими продукция [Никольсон, с. 8].

И все же потребности развивающегося хозяйства заставили уделить этой проблеме необходимое внимание. Первыми, кто создал как бы теорию учета затрат, были А.Г. Чёрч (1901), Хант Лоуренс Гант (1909), Дж.Ли Никольсон и Дж. Рорбах (1911) [Demetrescu, 1972, с. 265] и Чарльз Бакстон Гоинг (1912).

Александра Гамильтона Чёрча (1866—1936) можно считать создателем всего направления, из которого формируется в противовес традиционному бухгалтерскому (финансовому учету) учет управленческий; Ганта — изобретателем совершенно нового подхода к определению состава затрат; Никольсона и Рорбаха — авторами распространенных и ставших классическими методов калькуляции себестоимости готовой продукции; и, наконец, Гоинга — идеологом промышленного учета. Он шел от хозяйственного цикла, разделяя его на четыре фазы: 1) снабжение, 2) производство, 3) продажа, 4) администрирование. Ему принадлежит классическая, по мнению Фламминка, классификация расходов: 1) материалы, 2) труд, 3) эксплуатация техники, 4) коммерческие расходы. Гоинг предлагал пять методов распределения косвенных затрат: 1) по материалам, 2) заработной плате рабочих, занятых в производстве, 3) рабочим часам, 4) работе машин и 5) расходам на производственные центры. По его мнению, бухгалтерский учет должен вписываться и отражать организационную структуру предприятий [Цит.: Vlaemminck, с. 225].

Никольсон и Рорбах впервые четко сформулировали цель производственного учета как исчисление себестоимости, а учетные процедуры свели к калькулированию затрат. Они писали: «Всякая калькуляционная система, работающая надлежащим образом, выполняет две различные, хотя и связанные между собой, функции. Первая, которая может быть названа прямой, заключается в определении действительной себестоимости продукции. Но эта задача калькуляции всегда должна дополняться другой вспомогательной функцией — доставлением сведений, необходимых для организации цехов предприятия в особые учетные рабочие единицы» [Никольсон, с. 8]. Таким образом, калькуляция должна была обеспечить: учет материалов, списываемых на производство, — чисто учетная цель; и наиболее рациональное управление предприятием, — чисто экономическая цель. К 20-м годам эти задачи калькуляции воспринимались уже достаточно широко. «Одним из показателей новых веяний, — писали Никольсон и Рорбах, — является обилие литературы, изданной за последние годы по вопросам организации производства и калькуляции, причем 90% всех имеющихся изданий выпущено за последнее десятилетие и не менее 75% за последние пять лет» [там же, с. 5].

Никольсон и Рорбах стали выразителями новой тенденции — развития и распространения калькуляции, которой, как правило, занимались производственники, их подход отличался от того, что было принято в Европе. Так, Кальмес в Германии попытался вписать калькуляцию в систему традиционной двойной бухгалтерии. Он превращал счет Основного производства в счет,

позволяющий раскрыть в аналитическом разрезе себестоимость вырабатываемых изделий. Никольсон и Рорбах подошли к решению несколько иначе. Они рассматривали калькуляцию как самостоятельную часть («отрасль») общей бухгалтерии [Никольсон, с. 9], которая «контролируется финансовыми бухгалтерскими счетами» [там же, с. 289].

Учет себестоимости зависит от целей управления. Антони отмечал, что калькуляция может проводиться: по центрам ответственности — для контроля технологических процессов и деятельности лиц в них занятых; изделиям (полная себестоимость) — для калькуляции цен; изделиям (частная себестоимость) — для контроля использования свободных производственных мощностей. Таким образом, «себестоимость используется для различных целей, и одна и та же себестоимость не может обслуживать все цели одинаково хорошо» [Чумаченко, 1971, с. 11].

Такой подход привел к возникновению и развитию трех основных методов учета затрат и калькулирования готовой продукции: стандарт-костс, директ-костинг и ресибл-центр — центры ответственности. Исторически первым был стандарт-костс, последним — центры ответственности.

Стандарт-костс. Никольсон и Рорбах выражали взгляды, близкие к европейским, но в то же время в Америке зарождались уже новые идеи. Они шли не от бухгалтеров, но от инженеров и были в русле тенденций, идущих от Тейлора. Впоследствии, уже в нашей стране, их назовут тейлоризмом в учете. Его творцом был инженер-путеец Гаррингтон Эмерсон (1853—1931). Он показал возможности принципиально нового подхода к учету, получившего в дальнейшем название стандарт-костс.

Из старых, как он их называл, принципов Эмерсон выделял три: 1) *принадлежность*, 2) *полномочия* и 3) *баланс*. Первый раскрывает собственников и владельцев, участников, субъектов фактов хозяйственной жизни, второй — концентрирует внимание на тех, кто оформляет документы, прежде всего на тех, кто ставит подписи. Баланс включает традиционную бухгалтерскую методологию [Эмерсон, с. 207—208], которая, однако, по мнению Эмерсона, «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает [там же, с. 209—210]. Это, по мнению инженера-путейца, весьма существенный недостаток традиционной бухгалтерии. Но есть и еще один, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. «Мы знаем их цену, но не ценность» [там же, с. 113]. Это значит, что если какие-либо ценности, например уголь, имеют одну и ту же цену, то независимо от качества этого угля, его калорийности он будет учитываться по цене, качественно обезличенно.

Вообще Эмерсон очень 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 канцелярскому крючкотворству 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], т.е. Эмерсон прокламировал преимущества оперативного учета перед бухгалтерским, так как подлинная «цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений» [там же, с. 110]. 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 $С_ф : С_н$, т. е. отношением фактических расходов к нормативным (стандартным). При этом всегда имеет место отношение $С_н \leq С_ф$, т.е. нормативные расходы никогда не могут быть больше фактических. (Чем меньше разность $С_ф - С_н$, тем выше производительность.) Исходя из этого Х.Л. Гант проводил различие между естественными (стандартными) расходами, вернее расходами, отвечающими требованиям $С_н$, и непроизводительными расходами, возникающими вследствие непроизводительных потерь и простоев завода. В результате возникло знаменитое правило Ганта:

> *все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты*.*

Мысли Эмерсона, возможно, остались бы не воплощенными в жизнь, если бы в 1909 г. не встретился на его пути молодой и энергичный англичанин, только что приехавший в Америку, Чартер Гаррисон (р.1881). Отправные идеи Эмерсона увлекли сотрудника аудиторской фирмы Прайс-Ватерхауз, и к 1911 г. Гаррисон выполнил разработки, получившие во всем мире название *стандарт-костс*.

Эмерсон был философом стандарт-костс, ему принадлежит общая идея. Ее бухгалтерское воплощение — заслуга Чартера Гаррисона. Без тени смущения он писал: «Со времени фараонов в действительности в методы

* Значение правила Ганта резко контрастирует с традиционным мнением, выраженным Никольсоном и Рорбахом: «В себестоимость продукции следует включать полностью все расходы по ведению предприятия, если только хотят получить действительную себестоимость» [Никольсон, с. 136].

бухгалтерии внесены два основных улучшения, из которых одно появилось приблизительно 700 лет тому назад, в то время как другое получило свое развитие уже в текущем столетии. Первым из этих основных положений следует считать введение двойной системы бухгалтерии» [Гаррисон, 1931, с. 21], вторым — комплекс идей, получивших название стандарт-костс.

В утилитарной доктрине Гаррисона не было места ни юридическим, ни экономическим аспектам. Вся теория европейцев осталась за порогом его идей, не оказав на них никакого влияния. Цель теории — не рассуждать о том, что такое предмет и метод, а создавать нечто практическое, что помогает принятию управленческих решений. «Система учета, — писал Гаррисон, — точно такой же механизм, как и всякий иной. Ее производственная задача — фабрикация информационно-ориентирующих данных. Подобно всякому сложному механизму механизм учета надо рассматривать и оценивать не столько под углом зрения простоты конструкции, сколько под углом зрения тех результатов, которые он дает, и той легкости и экономии, с какой он работает. Отвергать какую-либо систему учета по той лишь причине, что ее конструкция сложна, — столь же нелепо, как отрицать превосходство современного автомобиля над паровой повозкой Тревефика, повергшей в трепет и удивление наших предков в 1802 г.» [там же, с. 45]. Обращает внимание необычное положение: цель учета — «фабрикация информационно-ориентирующих данных», т.е. следует получать информацию не вообще, а только ориентирующую администрацию. Учет не просто фиксирует данные, но и фильтрует их в целях решения управленческих задач. Это ориентирование автоматически делает непригодной традиционную бухгалтерию, которая, как указывал Гаррисон, «является типичным образчиком того, что может быть названо чисто историческим учетом себестоимости, задача которого ограничивается собиранием сведений о расходах, уже произведенных» [Гаррисон, 1935, с. 7]. Далее он усиливает критику: «Основная идея калькуляционной системы, сосредоточивающей свое внимание единственно на собирании данных о проделанной работе, является в корне неправильной и относится к далеко прошедшим временам примитивной организации и скромных масштабов предприятий» [там же, с. 7]. Специально подчеркивается, что традиционная система калькулирования не отвечает на вопрос о том, как образовалась себестоимость, слишком поздно получает результаты и приносит больше расходов, чем пользы [там же, с. 8, 9, 16]. Необходим такой производственный учет, который, получив в дальнейшем название управленческого, ставит задачи на будущее, а «не копается» в том, что было.

Однако «деловые навыки и опыт бухгалтера носят совершенно иной характер, — писал Гаррисон, — подавляющая часть рабочего времени бухгалтера уходит на счетную и контрольную работу. Что удивительного, если после долгих лет тщательной тренировки в этом деле он прочно усваивает ретроспективную установку на хозяйственные процессы и совершенно теряет творческие комбинаторные способности» [Гаррисон, 1931, с. 246]. По скольку сам Гаррисон творческих способностей не потерял, он сместил точку отсчета: «Хозяйственники переходят постепенно от установки ретроспектив-

ной к установке перспективной. Мы убеждены, что работник учета станет в будущем тратить свое время гораздо в большей мере на разработку планового предвидения, чем на фиксацию событий прошлого» [Гаррисон, 1931, с. 59]. Главным в этом случае становилась калькуляция как основной инструмент управления хозяйственными процессами производственного предприятия. Однако это не та традиционная калькуляция, действующая по принципу «максимума затрат и минимума эффекта», а калькуляция, «обратившая взгляд вперед, в будущее и действующая по принципу установления отклонений от нормы» [там же, с. 72]. Основная идея сводится к тому, что расходы должны фиксироваться еще до того, как их осуществили. Все расходы нормируются вперед, нормы устанавливаются не средние, а предельные, минимально возможные для данных условий. Отклонения фактических затрат от стандартов (норм) сразу указывают на неблагополучные 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.

Согласно Гаррисону, нормативная (стандартная) система учета раскрывала *статику*, отклонения от нее выявляли *динамику* хозяйственного процесса, т.е. статика — не практическая реальность, а теоретический идеал, статика — должное, динамика — сущее. Синтез должного и сущего воплощает мечту Эмерсона. «Учет, — писал он, — имеет своей целью победу над временем. Он, возвращая нас к прошлому, позволяет заглядывать в будущее» [Эмерсон, с. 111].

Обычно бухгалтерский смысл стандарт-костс видят в сокращении записи и упрощении учета. Действительно, если вместо сплошного учета всех возникающих фактов хозяйственной жизни ввести только регистрацию отклонений, то объем учетных работ сокращается. Примерно так и считал Гаррисон. Однако это не совсем правильно. Весь смысл стандарт-костс, в понимании Эмерсона, в раскрытии потенциальной производительности предприятия, в выявлении неиспользованных резервов. Отсюда и трудности в практическом применении стандарт-костс. Не случайно основным препятствием для его внедрения обычно считалось большое число отклонений. Однако Эмерсон как раз и утверждал, что чем больше отклонений, тем необходимее такой учет. На самом деле стандарт-костс может применяться в тех хозяйствах, где есть механизм выявления отклонений. В противном случае учет превращается в счетное декадентство.

Сама идея стандарт-костс у Гаррисона 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.

Гаррисон допускал случаи, когда $C_н \geq C_ф$, что расширяло возможности использования стандартов (норм) в учете, но подрывало основной тезис Эмерсона.

На практике при определении стандартов по Гаррисону следует исходить из целесообразной группировки затрат. «Между тем существующие системы

детального учета себестоимости преследуют прямо противоположную цель. Их идеал — максимальное дробление затрат по детальным статьям и объектам. Но чем последовательнее проводится это дробление, чем тщательнее разработаны методы распределения расходов, тем труднее обнаружить непроизводительные потери, похороненные под грудой детальных данных» [Гаррисон, 1931, с. 72].

По мнению Гаррисона, первостепенное значение для учета и, следовательно, для калькуляции имеет не стоимостный (денежный) измеритель, как считали большинство его коллег, а натуральный, так как нормировать производство следует не в денежном, а только в натуральном выражении [там же, с. 86]. Сама же себестоимость должна определяться не по фактическим затратам, носящим чисто исторический ретроспективный характер, а по текущим ценам [там же, с. 64]. Например, если три месяца тому назад купили материалы по цене 5 долл., а списали на производство в тот момент, когда цена их достигла 7 долл., то в себестоимость по Гаррисону (и в духе Ф.Шмидта) следует включить 7, а не 5 долл. Эта концепция противоположна доктрине перманентного инвентаря и основана на предположении, что затраты — это не те деньги, которые раньше были потрачены, а те, что тратили бы сегодня (по текущим ценам). В соответствии с этой концепцией Гаррисон считал необходимым все ценности в балансе показывать в текущих ценах. Если бы использовались фактические цены приобретения, указывал Гаррисон, то пришлось бы «констатировать ни с чем не сообразное явление, по крайней мере в отношении готовых изделий: чем менее экономно и производительно ведется хозяйство, тем больше ценностное выражение его актива» [там же, с. 104]. И действительно, учение о перманентном инвентаре приводит к положению: *чем больше убытков, тем больше актив*.

Специально следует остановиться на том, что Гаррисон связал идеи стандарт-костс с психологией: «Точно так же, как человеческий организм, — писал он, — вырабатывает в себе условные рефлексы, не требующие участия сознания, так и в хозяйственной организации в максимальной степени должна применяться система стандартных приемов» [Гаррисон, 1935, с. 95], т.е. стандарт он рассматривал как стимул и полагал, используя аппарат биховеристической теории, что этот стимул вызовет автоматическую реакцию у хозяйственника. И основная цель теории, таким образом, рассматривалась «как выработка реакций на соответствующий ряд стимулов» [там же, 1935, с. 95].

Взгляды Гаррисона оказали глубокое влияние на развитие учета как в Америке, так и в Европе. У него было множество последователей и продолжателей. Из них отметим К.В. Стевинсона (Нью-Йорк), который в отличие от Эмерсона считал, что стандарт должен означать не предельные, а нормальные, средние значения затрат (средние расценки, средние цены материалов, средние значения накладных расходов и т.д.) [Demetrescu, 1972, с. 366]. Следующий шаг сделал Эрик Камман, который утверждал, что стандарт-костс делает ненужной бухгалтерскую калькуляцию, ибо цена в

новых условиях определяется спецификацией изделия и ценами на составляющие его элементы [Demetrescu, 1972, с. 366].

Идеи Гаррисона дожили до наших дней. Современные пропагандисты рекомендуют при внедрении стандарт-костс выделять четыре этапа: 1) формирование стандартов (нормативов); 2) расчет материально-технического обеспечения; 3) выявление отклонений (т.е. практическая работа); 4) получение данных, необходимых для планирования цен на готовую продукцию [Dewelt, с. 50—55].

Практический опыт применения стандарт-костс позволяет сделать выводы о его преимуществах: 1) дает возможность оптимизировать запасы материальных ценностей; 2) выявляет скрытые резервы; 3) обеспечивает сопоставимость в анализе тенденций экономических циклов; 4) стимулирует работу коллектива*.

Каково бы ни было практическое значение стандарт-костс и его влияние на последователей, главным теоретическим и далеко не всеми осознаваемым его достижением было выдвижение на первый план *должного* в ущерб *сущему*. Его идея сводилась к тому, *что* должно произойти на предприятии при идеальных условиях работы, т.е. демонстрация чисто дедуктивного подхода: от работы коллектива в целом к работе отдельных лиц. Однако исторически уже имел место индуктивный подход, показывающий, как конкретные условия работы искажают идеальные цели, что позволяло априори рассчитать вероятность возможных отклонений. Идеи стандарт-костс оказали влияние и на формирование таких систем, как директ-костинг и рисибл-центры (центры ответственности).

Дерект-костинг. Самым сложным в учете затрат и калькуляции себестоимости следует признать распределение косвенных (накладных) и комплексных затрат. Уже Гаррисон, говоря о распределении накладных расходов, отмечал, что «в большинстве случаев здесь совершенно невозможно установить какую-либо непосредственную связь между затратой и тем или иным отдельным изделием» [Гаррисон, 1931, с. 49]. Он указывал, что сначала, при возникновении калькуляции, в качестве базы распределения использовалась прямая заработная плата, потом выбирались иные основы для распределения и каждый выбор приносил новые результаты.

Точно так же и комплексные затраты, которые приходится распределять на готовую продукцию, искажают конечный результат. Существует пять вариантов нахождения себестоимости при комплексных затратах: 1) средняя себестоимость единицы (все виды готовой продукции принимаются равно-

---

* Успех достигается лучше снижением заработной платы, чем ее повышением. Обычно рабочему говорят: твоя заработная плата 10000 руб., премия X руб., и рабочий старается дать продукцию надлежащего качества и большего количества. В системе стандарт-костс возможен иной подход. Рабочему говорят: если ты выполнишь работу объемом X руб., то получишь 10000 руб., однако рабочий при всем желании не может выработать X руб., а вырабатывает Y руб., при этом всегда X>Y, следовательно, из заработной платы рабочего вычитают Z руб. И рабочий больше всего стремится уменьшить разность: X—Y. Так достигается экономический рост.

правными); 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, 1971, с. 24]. Однако пока разные результаты бухгалтеры не связывали с разными и противоречивыми интересами тех или иных групп людей, занятых в хозяйственной деятельности, не возникало особых трудностей в выборе нужного варианта. Но когда Антони показал «небеспристрастность» этих вариантов и что каждое распределение задевает интересы людей, отношение к проблеме изменилось.

Антони писал, что существует, по меньшей мере, дюжина способов распределения расходов отдела технического обслуживания и текущего ремонта на производственные цехи. Каждый способ будет служить своеобразным «указанием» мастеру о том, как ему следует рассматривать свою ответственность за эксплуатационные расходы. Вот некоторые из этих способов и выводы из них.

Метод №1. Эксплуатационные расходы не подлежат взысканию с производственных цехов.

Следствие. Начальник цеха не несет никакой ответственности за эксплуатационные расходы. Он требует от отдела технического обслуживания выполнения той работы, которую он считает необходимой, а отвечает за эту работу отдел технического обслуживания.

Метод №2. Эксплуатационные расходы распределяют пропорционально на все производственные цехи. В качестве базы распределения выбирают количество рабочих часов, затраченных на ремонт и обслуживание в каждом це хе.

Следствие. В целом ожидают, что эксплуатационные расходы будут изменяться в зависимости от объемов производства. Однако начальник конкретного цеха не несет ответственности за работу по техническому обслуживанию, а отдел технического обслуживания, как и в первом случае, полностью отвечает за работу оборудования в каждом цехе. Начальнику каждого цеха сообщают, что на его цех относят «справедливую долю» от общей величины эксплуатационных расходов.

Метод №3. С каждого цеха взимают за конкретный вид работ по заранее установленным расценкам и тарифам.

Следствие. Начальник цеха отвечает за ситуации, вызывающие потребность в техническом обслуживании, например поломка станка. Отдел технического обслуживания отвечает за расходы при выполнении данной работы. Таким образом, вопросы эффективности труда работников отдела технического обслуживания уже не волнуют начальника цеха, поскольку на его цех будет отнесена определенная установленная сумма независимо от того, сколько действительно произошло расходов при выполнении данной раб оты.

Метод №4. С каждого цеха взимают сумму, которую определяют как произведение количества рабочих часов, отработанных сотрудниками отдела технического обслуживания в цехе, и установленной часовой ставки.

Следствие. Начальник цеха отвечает как за ситуации, требующие привлечения труда работников отдела технического обслуживания, так и за время, затраченное сотрудниками данного отдела на выполнение работы. В определенных случаях начальнику цеха могут быть даны полномочия привлекать на работы по эксплуатации оборудования посторонних людей, если это будет стоить дешевле, чем оплата по ставкам своего предприятия.

Ни один из перечисленных методов не является лучше других. Все зависит от цели, поставленной руководством. Можно использовать любой из этих методов или методов, здесь не указанных, или их комбинации. Проблема заключается в определении направления мотивации, а затем выбора метода, который обеспечил бы требуемые действия начальника цеха.

Отсюда следовал вывод о том, что всякое распределение или тем более перераспределение, задевая 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. Это подтверждало тезис Кларка [Кон, с. 38—39].

В 1936 г., развивая эти идеи, Джонатан Харрис создал учение директ-костинг, согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы*. Вначале эта концепция не получила широкого

* Директ-костинг имеет и чисто бухгалтерскую причину. Счетные работники пришли к выводу, что все затраты следует разделить на относящиеся к данному отчетному периоду (реализуемые в нем) и связанные с выработкой продукции (они относятся к тем отчетным периодам, когда произойдет реализация продукции), первые получили название постоянных, вторые — переменных (часто употребляют термины косвенные и прямые затраты). Если этот подход правилен, то, естественно, в состав себестоимости можно и нужно включать только прямые затраты. Основным возражением против сказанного является то, что в этом случае оценка незавершенного производства в балансе оказывается заниженной, а расходы каждого отчетного периода завышенными. (Интересно заметить, что названное возражение легко снять: на счете Основного производства следует в течение отчетного периода отражать только прямые затраты, а косвенные, как это делается, на соответствующих счетах. Себестоимость различных видов готовой продукции исчислять только по прямым затратам, списывая косвенные расходы прямо в дебет счета Реализации в сумме, пропорциональной объему продаж, и в дебет счета Основного производства, пропорционально сумме остатка незавершенного производства.)

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* (варьирующие), по нашей терминологии прямые, и *постоянные* (фиксированные), по нашей терминологии косвенные. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки. Косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как, по мнению сторонников этого метода, 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. При теоретическом обосновании директ-костинга, как показал П. Рибель [Riebel, с. 213], надо исходить из того, что цель этого метода — выявить степень зависимости между прямыми издержками и занятостью. Во Франции основную идею директ-костинга приписывают В.Нейкирку и примерно так формулируют правило Нейкирка:

> *«...только переменные затраты формируют реальную себестоимость реализованной продукции.*

Это объясняется тем, что только переменные затраты связаны с объемом реализуемой продукции» [Цит.: Morard, с. 61].

Однако в жизни эта связь непосредственно не наблюдается. И не случайно Хорнгрен предупреждает: «Издержки зачастую не бывают либо строго переменными, либо строго постоянными» [Horngren, 1977, с. 220]. Поэтому «проблему, перед которой стоит менеджер или бухгалтер, часто называют аппроксимацией издержек» [там же, с. 221]. Она предполагает два допущения: 1) функция издержек в пределах определенного интервала принимается линейной; 2) динамика издержек объясняется одной, решающей переменной, а не их комплексом, как это имеет место в реальной жизни. Например, сумма издержек автотранспорта определяется величиной пробега, а все другие переменные (погодные условия, марка и год выпуска автомобиля, вес груза и т.п.) игнорируются. Администратор должен различать минимум шесть моделей функциональной зависимости:

A. Затраты растут, но несколько медленнее, чем объем производства, т.е. чем больше реализовано готовой продукции, тем больше относительная экономия затрат. Производство все более становится рентабельным.

B. Затраты растут быстрее, чем объем производства, т.е. чем больше объем реализованной продукции, тем относительно выше величина затрат. Производство имеет тенденцию стать убыточным.

C. До определенного предела затраты постоянны, после чего прямо пропорциональны объему реализованной продукции.

D. Затраты растут прямо пропорционально объему производства. Основная категория затрат при директ-костинге.

E. Затраты постоянны и не изменяются в зависимости от объема производства.

F. Затраты растут скачками по мере увеличения объема производства.

G. Затраты убывают с ростом объема производства.

H. Затраты растут скачками и пропорциональны росту объема производства. Причем коэффициент роста с каждым отрезком затрат увеличивается [Чумаченко, 1971, с. 33—36].

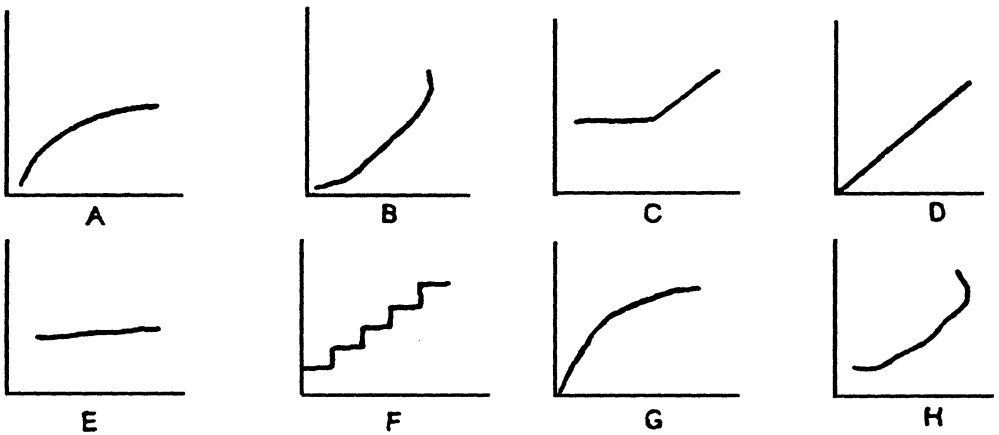


Рис. 10. Виды связи затрат с объемом производства

Приемы директ-костинга в настоящее время стали классикой учета. Их принципы органически вошли в допущения, принятые при моделировании учета затрат. Это видно из восьми условий Хорнгрена: 1) изменение издержек и прибыли находится в прямолинейной зависимости от объема реализации готовой продукции; 2) все издержки должны быть разделены на постоянные и переменные; 3) стоимость факторов производства на единицу продукции принимается неизменной; 4) колебания экономической эффективности во внимание не принимаются; 5) структура производства считается постоянной; 6) запасы готовой продукции и объем незавершенного производства считаются постоянными или равными нулю; 7) цены на реализуемую продукцию остаются неизменными; 8) доход и издержки исчисляются на основе общего объема хозяйственной деятельности [Horngren, 1977, с. 51].

В заключение надо отметить, что директ-костинг может применяться как при фактических, так и при нормализованных и нормированных издержках. Поэтому классификация систем калькуляций по принципу оценки не имеет отношения к директ-костингу. Задачи этого метода те же, что и у других систем калькуляции, но, как отмечал С. Беккетт, основой становится учет затрат за короткий период времени. Большим достоинством директ-костинга считается то, что он якобы отражает требования *маржинализма*, т.е. учитывает

предельные издержки, а это в свою очередь, по распространенному мнению, позволяет с успехом применять ЭВМ.

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. Так, по мнению Дитриха Бернера, директ-костинг должен дать объективный материал администрации для решения такого важного вопроса, как составление производственной программы. Директ-костинг позволяет провести группировку производственных затрат в соответствии с вызывающими их функциями и измерить влияние этих функций. Выполняя указанные задачи, директ-костинг становится одним из важнейших орудий хозяйственной политики предприятий, которая теперь может руководствоваться данными, полученными на основе их учета и анализа*.

Центры ответственности. Первоначально стандарт-костс 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 [Dewelt, с. 50—55]. Это привело к формированию Джоном А. Хиггинсом концепции центров ответственности (Responsibility centers) [Higgins], 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, в первом случае — это границы недоверия, во втором — подсказки агенту, напоминание о пределах его административных возможностей. Хиггинс писал, что «отчетность необходима для цели эффективного использования исполнителями ресурсов и нормативов в качестве

---

* Э. Косиоль выводил директ-костинг из статьи Шмаленбаха, напечатанной в 1899 г. [Стуков, 1980, с. 55]. Однако автор забыл, что в XIX в. отнесение накладных расходов на счет Убытков и прибылей широко практиковалось в теории и на практике, а сам Шмаленбах автором основной идеи директ-костинга считал Штраусберга (1876).

средства контроля за своей деятельностью и за расходованием средств на любом уровне управления» [Интеграция, т.9, с. 8]. 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* [Higgins].

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 правомочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров может быть центром или затрат, или доходов, или эффекта инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором — по прибыли и в третьем — по срокам окупаемости. (В отличие от предыдущего здесь руководитель может использовать средства и для капитальных вложений.) Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции (производства, маркетинга, технических разработок, учета, контроля и т.п.). Это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не отдельно взятые функции или средства.

Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволяют сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятий в интересах достижения общей цели.

Таким образом, *Responsibility Centers* — это определенное учение, 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.

В развитие принципов ответственности Спенсер А.Тукер (1962) создал так называемый метод ТЧМ (тариф-час-машина), сущность которого сводится к тому, что за каждым центром ответственности закрепляют машины и заранее определяют расходы, связанные с работой одного машино-часа. Зная время работы каждой машины и стоимость машино-часа, легко установить прямые расходы, к которым затем прибавляют амортизацию. Так, калькуляция окончательно сосредоточивается на определенном участке технологического процесса, а не на готовой продукции [Demetrescu, с. 284].

Принципы центров ответственности, использованные в духе информационной и психологической школ, оказали глубочайшее влияние на организацию бухгалтерского учета, его будущее. Органическим развитием стандарт-костс и методов *Responsibility Costs* явился метод «SIT» — «*System-in-Time*», (точно вовремя), описанный и пропагандируемый такими авторами, как Р.Д. Мак-Илхаттан, Р.А. Хауэлл, С.Р. Соуси. В отличие от традиционных аналитических приемов анализа, связанных с исчислением коэффициентов

использования рабочего времени, оборудования, производительности труда, здесь в основу положены проценты отклонений от графика работ и стандартов (норм). Первая группа отклонений связана с идеями Хиггинса, вторая — Гаррисона [Бухгалтерский учет, 1988, №10, с. 71].

В условиях учета по центрам ответственности в настоящее время организуют учет качества готовой продукции. Причем в США просто признается, что чем ниже расходы на исправимый и неисправимый брак, тем выше качество работы коллектива [там же]. И эта идея находит отражение во взглядах многих авторов, и, может быть, наиболее ярко у Д.Д. Планкетта. На Западе эти расходы связывают с организационными процессами и тогда к ним относят: 1) затраты по организации технического контроля; 2) потери от брака; 3) расходы на гарантированный ремонт. Иногда выделяются и некоторые другие виды затрат. Однако Планкетт считает, что фиксация только этих расходов занижает общую сумму потерь примерно на 50% и настаивает на отнесении к этой же группе затрат: 1) потерь от простоев оборудования; 2) повышенную оплату сверхурочной работы; 3) расходов на техническую модернизацию и совершенствование организации производства [Plunkett, с. 99—105].

Директ-костинг и учет по центрам ответственности резко изменили традиционные взгляды на себестоимость, показали ее условность и относительность. «Распространение этих методов, — как утверждают Т. Джонсон и Р. Каплан, — привело к тому, что практически ни одна фирма с большим ассортиментом продукции сегодня не знает себестоимости своих изделий» [The Management Accounting, 1987, №1, с. 29]. Но может быть, им и не надо ее знать?

Об оценке трудовых ресурсов

Многие экономисты, считая предметом бухгалтерского учета ресурсы предприятия, отмечают, что важнейшее богатство фирмы — ее кадры, человеческий потенциал, — не получают оценки в бухгалтерии и вследствие этого последняя становится мало пригодной для экономической работы. Кроме того, вкладчики, акционеры особенно интересуются тем, что за люди работают в корпорации, одним надо помогать, а от других избавляться.

В оценке трудовых ресурсов наметились два основных подхода. При одном стремятся измерить ценность каждого работника путем определения ожидаемого дохода фирмы от работы данного индивида (во внимание принимаются три фактора: 1) производительность труда, 2) перемещаемость, 3) возможность продвижения по службе и вероятного срока его работы в фирме (характеризует степень удовлетворения); при другом исходят из того, что трудовые ресурсы предприятия представляют единый коллектив и должны быть оценены в целом. Стоимость же коллектива зависит от трех групп причин: 1) независимые (организационная структура предприятия, экономическая политика, методы руководства, квалификация, навыки и поведение сотрудников); 2) сложные (лояльность к фирме, цели деятельности и мотивация поведения, моральный климат); 3) окончательные или зависимые

(производительность труда, рост объема работы, дохода, увеличение доли рынка). Две первые группы предопределяют третью.

Было предложено пять способов измерения трудовых ресурсов в деньгах:

1. *Историческая цена* (М.В. Глаутьер, Б. Андердоун). Все фактические затраты на кадровый состав образуют исходную сумму, которая ежегодно уменьшается на амортизацию, исчисленную по средней продолжительности работы индивида на предприятии.

Достоинство: простота исчисления, реальность оценочной базы.

Недостатки: 1) реальная стоимость рабочей силы необязательно связана с исторически произведенными затратами; 2) повышение стоимости рабочей силы и ее амортизация субъективны [Glautier, 1973, с. 99].

2. *Цена возмещения* (Э. Фламхольтц). Предполагается, что замена каждого работника приведет к дополнительным затратам, новая стоимость и будет выражать в деньгах величину трудовых ресурсов.

Достоинство: простота и объективность, так как во внимание принимается текущая ситуация рынка рабочей силы.

Недостатки: 1) в ряде случаев замена работника снижает цену рабочей силы; 2) замена работника редко бывает эквивалентной; 3) практически стоимость замены работника определить очень сложно и каждый администратор определяет ее различно [Flamholtz].

3. *Возможная себестоимость* (С. Хекиман, Д.Г. Джонс). Внутри предприятия администрация устраивает аукцион. Все сотрудники «продаются» начальникам отделов, которые выступают «покупателями». Тот, на кого не было «спроса», получает цену 0, а суммарная стоимостная оценка остальных работников составляет стоимость трудовых ресурсов.

Достоинство: реалистичность оценки, так как внутри коллектива лучше знают истинную ценность своих работников.

Недостатки: 1) включение в общий итог только тех, кто котировался, уменьшает общую стоимость и дискриминирует людей; 2) менее доходные подразделения предприятия теряют квалифицированных служащих и становятся экономически неоправданными; 3) оценка экономически искусственна и аморальна [Hekimian, с. 108].

4. *Компенсационная модель* (Б. Лев, А.Шварц) предполагает, что будущая компенсация человека — суррогат его стоимости

$$V_T = \sum_{1=T}^{T} \frac{J(t)}{(1+r)^{t-r}},$$

где V_T — величина человеческих ресурсов; $J(t)$ — годовой доход человека вплоть до увольнения; r — ставка дисконта для данного человека; t — время (срок) увольнения.

Достоинства: 1) принимается во внимание вся работа человека; 2) учитывается дисконт.

Недостатки: крайний субъективизм, связанный: 1) с величиной будущей заработной платы; 2) с временем ожидаемой работы; 3) со ставкой дисконта [Lev, с. 105].

5. *Ожидаемая зарплата* (Р.Х. Германсон) позволяет оценить ресурсы исходя из следующей модели, состоящей из пяти годовых коэффициентов экономической эффективности (каждому из них присвоен убывающий удельный вес)

$$R = \frac{5\frac{RF_0}{RE_0} + 4\frac{RF_1}{RE_1} + 3\frac{RF_2}{RE_2} + 2\frac{RF_3}{RE_3} + \frac{RF_4}{RE_4}}{15},$$

где RF_i — уровень годовой прибыли на собственные активы; RE_i — уровень годовой прибыли для всех предприятий страны; i — годы от 0 до 4.

Достоинства: в основу положена оценка эффективности использования активов предприятия.

Недостатки: крайний субъективизм [Hermanson].

Аудит и развитие его постулатов

История возникновения аудита связывается Броуном с последствиями Крымской войны и свидетельствует о том, что войны могут приносить не только разрушение, но иногда способствуют созиданию [Brown, с. 411]. Первым теоретиком аудита был англичанин Л. Дикси, но человеком, вдохнувшим в него подлинную жизнь, стал американец Р. Х. Монтгомери. 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). В связи с этим резко возрастает состав источников аудита, центр внимания смещается с баланса на отчет о прибылях и убытках; используются данные корреспондентов (сторонних клиентов); разрабатываются и практикуются довольно сложные методы анализа хозяйственной деятельности. И все-таки, Дикси и Монтгомери больше описывали практику и вырабатывали аудиторские процедуры. Они делали для аудита примерно то же, что создал для бухгалтерского учета Лука Пачоли.

Наука об аудите началась с того момента, когда Р.К. Маутц и Х.А.Шараф (1961) сформулировали восемь постулатов аудита.

Постулат — это положение, принимаемое как истинное до тех пор, пока не будет доказано иное. Постулаты лежат в основе наук и научных дисциплин. Они должны быть очевидны, даже если их истинность не может быть доказана бесспорно. Отсюда огромное практическое значение постулатов. Неслучайно И. Кант (1724—1804) писал: «Постулаты не суть теоретические догматы, но предположения в виду практических целей; они не расширяют спекулятивного познания, но придают идеям спекулятивного разума (благодаря их отношению к практике) объективную реальность и дают им право на образование понятий, возможность которых иным путем была бы им недоступна» [Цит.: Энциклопедический словарь. Постулат. Брокгауз и Ефрон, т.24, с. 713].

Следуя законам развития науки, Маутц и Шараф [Mautz] предложили следующие постулаты:

1. *Отчетность должна быть проверена.* На первый взгляд это тривиальное утверждение, но на самом деле оно имеет глубокий смысл: аудитор не может дать заключения, если ему не были представлены все затребованные документы или были вскрыты серьезные искажения отчетности. Цель постулата: оказать давление на аудитора, заставляя его проявить максимальную требовательность, а клиентов — лучше понимать условия аудиторской работы.

2. *Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией.* Этот постулат должен создавать доверие и взаимную поддержку между проверяющими и проверяемыми. В его основе лежит идея Ж.Ж. Руссо (1712—1778) об изначальной доброте и неиспорченности человеческой природы. Однако в ряде случаев этот постулат оказывался несостоятельным: администрация фирмы-клиента сознательно нарушает требования действующих нормативных документов, пытается обмануть аудиторов, пайщиков и кредиторов, исказить финансовые результаты. Несостоятельность возрастает, когда администрация и аудитор начинают по-разному трактовать требования нормативных документов.

3. *Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн.* Суть этого постулата сводится к переносу ответственности аудитора целиком на его клиента, ибо предполагается, что вся представленная для проверки документация составлена правильно, а если в ней все-таки есть «неточности и тайны», то клиент пошел на сознательный обман аудитора и третьих лиц (акционеров, кредиторов и налоговой инспекции), что с правовой точки зрения не совсем справедливо по отношению к лицам, заинтересованным в объективной аудиторской оценке.

4. *Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля.* Чем лучше, эффективнее организован внутренний контроль на фирме клиента, чем объективнее его учет и отчетные данные, тем, следовательно, аудитору предстоит меньше работать. В сочетании с предыдущим постулатом этот постулат действительно облегчает работу аудитора, ибо основной риск согласно постулату (3) перенесен на клиента, а очевидность требований, вытекающих из постулата (4), создает логическую основу для экономии труда проверяющих лиц.

5. *Отчетность должна быть заполнена согласно стандартам.* Это необходимо для обеспечения сопоставимости в работе аудиторов. Однако стандарты не охватывают всей деятельности клиента, и не все отклонения от стандартов могут рассматриваться как заслуживающие исследования со стороны аудитора. В связи с этим данный постулат носит в значительной мере декларативный характер, а в нашей стране из-за отсутствия самих стандартов он не имеет смысла.

6. *Аудиторская проверка не может быть последней*. Это значит, что после проведенной проверки через определенное время в следующем отчетном периоде будет как минимум еще одна. Практическим следствием постулата (6) следует признать то, что аудитор, проводя проверку, должен всегда

помнить, что полученные им данные могут быть предметом пристального изучения при следующей проверке и часто с нежелательной пристрастной и профессиональной оценкой. И нужно сделать так, чтобы эти данные были правильны и их нельзя было бы подвергнуть критике. Отсюда правило, вытекающее из этого постулата:

истина, установленная раньше, должна быть использована в будущем.

Однако на практике аудитор руководствуется совсем иным правилом. Для него важно прежде всего, чтобы фирма-клиент сохранила платежеспособность до следующего отчетного периода. А профессиональные конфликты между разными аудиторами и конкурирующими аудиторскими фирмами можно будет погасить, руководствуясь чисто профессиональной общностью, не допускающей разглашения профессиональных тайн в непрофессиональной среде. В самом деле, врачи могут ненавидеть друг друга, но перед лицом не врачей, у постели больного, они должны выступать единым фронтом с общим мнением. Точно так же должны работать аудиторы. Для этого создаются единые монопольные объединения (Палаты аудиторов), которые призваны регулировать подобные моменты. Таким образом, постулат (6) носит несколько надуманный характер.

7. *Мнение аудитора зависит только от его компетенции*. Этот постулат часто ставят под сомнение. Главное возражение сводится к тому, что аудиторская фирма, получая деньги от проверяемого, уже не может быть независимой. Люди понимают, что платить проверяющему безнравственно, но люди плохо понимают чудовищную безнравственность проверяющего, которому заплатили, а он раскрывает непорядки у проверяемого. Это большая психологическая проблема, сдерживающая развитие аудита. Значительно труднее обеспечить независимость аудитора в тех случаях, когда текущий учет ведет та же фирма, которая сама себя и проверяет. Есть и более тонкие формы, подрывающие независимость аудиторских заключений. Это обычно связано с проведением консультаций. Эти услуги платные, и аудитор, получая деньги, уже связан в дальнейшем при формировании аудиторского заключения. Таким образом, при всей значимости этот постулат не может быть очевидным.

8. *Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.* Это просто доброе пожелание, но совсем не очевидная истина. Сплошь и рядом совершенно ничтожный человек занимает высокую должность, а люди знающие не могут выдвинуться.

Идея формулирования аудиторских постулатов оказалась плодотворной и появились новые формулировки других постулируемых положений.

Так, К. Робертсон ввел следующий постулат:

9. *Полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверяемости.* Смысл постулата заключается в том, что чем больше проверяют отчет, тем полезнее информация, используемая специалистами. Однако постулат не принимает во внимание два обстоятельства: 1) чем больше проверяют отчет, тем у контролеров больше надежды друг на друга, а у семи нянек дитя может остаться без глаза; 2) многочисленность этапов проверки

тормозит использование отчетных данных, а устаревшая информация теряет свою значимость.

Очень известный голландский ученый Т. Лимперг выдвинул такой постулат:

10. *Сертификат (заключение аудитора) не может дать больше информации, чем само аудиторское исследование.* Суть постулата сводится, в сущности, к подчеркиванию: а) ограниченности информации заключения, ибо нельзя полностью полагаться на заключение аудитора (пользователь не знает исследования); б) недостаточности (возможной) самого аудиторского исследования (всегда присутствует аудиторский риск при выполнении исследования и соответственно в самом заключении).

Все названные постулаты заслуживают подробного изучения, но, как и любые научные положения, могут быть применимы только в определенной среде.

Профессиональная этика бухгалтера

Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери. Создателем современной этики бухгалтера можно считать Джона Ленсинга Кэри (1900—1984). Интерес к подобным проблемам не случаен как с точки зрения науки, так и практики.

Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и, следовательно, учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятия. Р.Л. Уаттс и Л.Д. Циммерман сделали еще один шаг в этом направлении. Они выдвинули идею о том, что все теоретические концепции в области бухгалтерского учета преследуют только одну цель — оправдать интересы власть имущих. Их критиковали К.В. Пеаснелла и Д.Д. Вильямс (Австралия). Они считали, что подобное утверждение было бы правильно, если власть имущие финансировали и оплачивали тех бухгалтеров, которые изобретают сложные теоретические конструкции. Но жизнь это не подтверждает, а, следовательно, по крайней мере теоретические исследования носят бескорыстный характер. И хотя, пишут авторы, статьи в бухгалтерских журналах 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 больше растет отчуждение, теряется взаимопонимание, однако первых (теоретиков) нельзя обвинять в корыстных наклонностях [Abacus, т.22, с. 121—134]. Но очень существенно, что и те, кто был занят счетоведением, и те, кто работал по счетоводству, все время сталкивались с какими-то

моральными коллизиями. Не случайно Вильям Рипли обращал внимание бухгалтеров на то, чтобы собственники и администраторы действовали согласно требованиям закона и морали [Previts, с. 233]. При этом, как подчеркивал Колер, бухгалтер должен проводить в жизнь свое мнение, а не мнение людей, стоящих над ним. Все это привело к созданию кодекса. Время от времени его уточняют.

Представление о моральных правилах дает кодекс, принятый Американской ассоциацией бухгалтеров (ААА) в 1987 г. Считается, что наличие кодекса укрепляет статус бухгалтера и увеличивает спрос со стороны работодателей на его труд.

Суть кодекса можно представить по следующим требованиям:

1. Бухгалтер, прежде чем занять место, должен тщательно изучить работу предшественника.

2. Если предшественник уже не работает, к нему следует обратиться с письменным запросом.

3. Профессиональный долг обязывает дать исчерпывающий и правдивый ответ на этот запрос.

4. Если из предварительного ознакомления с делами следует, что работодатель нарушает или может нарушить действующее законодательство, бухгалтер должен отказаться от предложения (работы).

5. Бухгалтер может в любое время разорвать трудовой договор с работодателем. Соображения последнего о том, что на предприятии нет замены, не могут служить основанием для продолжения договора.

6. Бухгалтер не вправе требовать от администрации знания и понимания того, что он делает.

7. Бухгалтер не может сам требовать повышения по службе.

8. Прибыли работодателя не могут включать долю для главного бухгалтера, т.е. бухгалтер не может получать премию или доплату за финансовые результаты, которые он сам вывел.

9. Бухгалтер не может делить свое вознаграждение с работниками других служб предприятия.

10. Бухгалтер должен немедленно ответить на все вопросы администрации, касающиеся хозяйственной деятельности предприятия.

11. Регистры, составленные бухгалтером, являются его неотъемлемой собственностью. Первичные документы, поступившие бухгалтеру от материально ответственных лиц, не могут быть затребованы назад ни материально ответственными лицами, ни администрацией.

12. Аппеляционный суд США признал, что нет принципиальных причин, по которым бухгалтер не имеет таких же прав на хранение документов, как юрисконсульты и биржевые маклеры.

13. Аппеляционный суд США в 1976 г. признал за бухгалтерами те же права на хранение документов, которые ранее были предоставлены юрисконсультам и биржевым маклерам.

14. Бухгалтер должен хранить профессиональную тайну о делах работодателя. Уход с работы от работодателя не освобождает бухгалтера от этой обязанности.

15. Из обязанности соблюдать профессиональную тайну имеются следующие исключения: бухгалтер вправе расширить свои знания о хозяйственной деятельности своего предприятия по профессиональным каналам; суд дал распоряжение огласить необходимые сведения; работодатель совершает антигосударственные поступки; работодатель 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, так как правонарушение имело место.

16. Все справки о хозяйственной деятельности предприятия сторонним лицам бухгалтер может предоставить только по письменному согласию работодателя.

17. Сведения могут быть даны только в том случае, если бухгалтер будет убежден, что их представление вытекает из действующего законодательства.

18. Бухгалтер не должен советовать работодателю, как совершить и скрыть следы правонарушения.

19. За искажение отчетности работодатель и бухгалтер несут солидарную ответственность.

20. Бухгалтер обязан регулярно повышать свою профессиональную квалификацию [The Institute].

Этический кодекс бухгалтера имеет огромную моральную и профессиональную силу. Он оказывает влияние и на статус бухгалтеров в фирме и на организационную структуру бухгалтерского учета.

Надо отметить, что возрастание роли бухгалтерского учета в американском обществе связано с появлением специальной должности контролера. В его компетенцию входят разработки 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 способствовала возникновению управленческого учета.

Организационная структура внутри корпорации может предусматривать два варианта: или главный бухгалтер филиала подчиняется главному бухгалтеру фирмы, или же он подчиняется своему шефу — управляющему филиала, но во всех случаях он следует профессиональному этическому кодексу бухгалтера, этой капле надежды в море житейских забот.

Глава 12

Национальные школы бухгалтерского учета

Наука не знает Истины, а знает истины.
Н.А. Бердяев

Бессмысленно рассматривать бухгалтерский учет как логическую и единственно возможную научную доктрину. У каждого народа в зависимости от свойств национального характера и исторически сложившихся условий существуют свои представления о бухгалтерском учете, его целях и задачах. И хотя сейчас со всей очевидностью ясно, что во всех странах победила и полностью господствует двойная бухгалтерия, мы можем сказать, что в разных странах она интерпретируется и применяется поразному. И в самом деле, «бухгалтерский учет, — пишут современные исследователи, — определяется средой, в которой он функционирует. Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете» [Мюллер, с. 21]. И эти же авторы выделяют четыре группы стран, каждая из которых объединена по некоторым общим подходам.

Это прежде всего англоязычные страны, далее — страны континентальные, затем латиноамериканские и, наконец, социалистические страны восточной Европы. Первые три группы стран используют двойную бухгалтерию в целях исчисления финансового результата, четвертая — преимущественно для контроля сохранности ценностей. При этом первые две группы стремятся к отражению правильности финансового результата, не прибегая к переоценке денежного измерителя, третья — прибегая к нему.

Для англоязычных стран характерен не государственный подход, регулирующий учет, а чисто профессиональный. Лучшие специалисты в области бухгалтерского учета объединяются в Ассоциацию и вырабатывают основополагающие учетные принципы. Государственные органы признают их. При этом учет ведется в интересах инвесторов и кредиторов.

В континентальной Европе учет ведется по принципам, сформулированным государственными органами, обязательным для всех хозяйствующих субъектов. При этом учет ведется в интересах государственных, регулирующих и в том числе налоговых органов.

В Латинской Америке учет имеет только основную цель — отражать инфляционные процессы, и методология учета целиком подчиняется этой цели.

В Восточной Европе учет вели преимущественно от имени или по поручению государственных органов.

Страны с англо-американской системой учета строят свой учет исходя из сложившейся практики, идя от нее. И тут следует различать ее английский и американский варианты. Первый характерен для таких стран как Великобритания, Южная Африка, Новая Зеландия, Австралия, Эйре; второй — для США, Канады, Японии, Мексики и Филиппин. К англоязычной системе обычно относят и Нидерланды, но для этой страны континентальной Европы характерен подход не от практики к теории, а наоборот, от теории к практике, иными словами, в этой старой стране дедукцию признают больше индукции.

Страны континентальные также могут быть разделены на две группы: признающие примат правильности отражения учетных, часто преимущественно правовых, отношений (Германия) и провозглашающие примат налогового фискального права (Франция, Италия, Испания, Бельгия).

Однако все сказанное подчеркивает особенности реализованных бухгалтерских систем, а в этой работе следует отметить характерные черты системы реализуемой, т.е. двойной записи и ее научной интерпретации, данной специалистами разных национальных школ.

Итальянская школа: юридический аспект

Идея двойной записи, вернее идея использования этой идеи, возникнув в средневековой Италии, получила там прежде всего юридическую трактовку*. (Крупнейшими учеными, создавшими науку о бухгалтерском учете, были Вилла, Марчи, Чербони и Росси.) Суть ее на первом этапе сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Однако вскоре такое объяснение двойной записи оказалось недостаточным.

Чербони, выражая идеи этой школы, провозгласил, что «бухгалтерский учет прежде всего должен изучать человека, поскольку последний живет в хозяйстве и для хозяйства; человек не может в действительности отделиться от хозяйства и хозяйство от человека; хозяйство органически связано с человеком, имеющим самостоятельное существование» [Цит.: Галаган, 1923, с. 39]. Таким образом, акцент переносится на самих носителей прав и обязательств — людей, занятых хозяйственной деятельностью. Поскольку носителями прав и обязательств могут быть только люди, делался вывод, что и учитывать надо людей, участвующих в хозяйственном процессе (не кассу, а кассира, не товары, а кладовщиков и т. д.). Такая трактовка нашла подтверждение и в теории права. Рудольф Штаммлер (1856—1938) стал понимать собственность не как право абсолютного господства над вещью, а как отношение между собственником вещи и всеми другими лицами (последние не могут посягать на собственность первого) [Штаммлер].

* Ни одна страна не имеет однородной концепции в области бухгалтерии, но для каждой из них характерно преобладание тех или иных взглядов. Несмотря на то, что здесь речь идет о юридической концепции, представленной итальянской школой, это не значит, что все итальянские бухгалтеры ее разделяли. Вместе с тем многие бухгалтеры-неитальянцы развивали подобные взгляды.

С юридической точки зрения целью бухгалтерского учета становится контроль деятельности лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Их делили на четыре группы: собственник, администратор, агенты (лица, занятые на предприятии) и корреспонденты (физические и юридические лица, с которыми предприятие ведет расчеты). Бухгалтер должен четко знать, сколько одно лицо списывает и сколько другое приходует. Контроль растворялся в учете, составлял его сущность. Поскольку контролировать права и обязательства можно было только по документам, то не сами ценности, а сведения о них (или информация, как принято говорить теперь) составляют предмет учета. Все, что бухгалтер знает о хозяйстве, он знает из бумаг, а не из жизни (например, инвентаризационная опись — такой же первичный документ, как и все прочие, а его точность (репрезентативность), как правило, даже ниже точности обычных материальных документов).

В бухгалтерском смысле такая трактовка приводила к объяснению всех счетов как личных, как счетов расчетов, операционные же счета (типа реализации) объявлялись излишними. (Баланс рассматривался как сумма счетов.) Действительной в этих условиях могла быть только оценка материальных ценностей по продажным ценам, так как материально ответственные лица были обязаны отвечать за вверенные им ценности в этой оценке; в части инвентаризации разрешалось списывать недостачу только после ее утверждения руководителем предприятия. Например, остатки товаров на начало инвентаризации составили 10000 лир, в результате инвентаризации установлен остаток в сумме 8000 лир, тем не менее в товарном отчете материально ответственное лицо должно показывать товары на сумму 10000 лир до тех пор, пока инвентаризационный акт не будет утвержден собственником или лицами, действующими по его поручению. Это объяснялось тем, что у предприятия объем требований в размере 10000 лир к этому лицу не мог измениться, так как бухгалтерия учитывала права собственника, а не сами товары .

Учет прав и обязательств, вытекающих из договоров, предопределял и своеобразный порядок записей фактов хозяйственной жизни — проводок. Так, Н. д'Анастасио приходовал товары не проводкой: дебет счета Товаров, кредит счета Поставщиков, а двумя записями: дебет счета Товаров, кредит счета Уставного фонда — выполнение договора о материальной ответственности и дебет счета Уставного фонда, кредит счета Поставщиков — выполнение договора поставки. (Чербони считал, что счет Уставного фонда (Капитала) всегда подразумевается, но операции на него не записывают, так как они проходят по дебету и кредиту в одинаковой сумме и арифметически сокращаются.)

Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы ценностей, а собственники последних перечислены в пассиве. Излишки ценностей, увеличивая актив, в пассиве увеличивают собственные средства (прибыль). Точность учетных сведений должна была соответствовать точности прав и обязательств, указанных в документах.

Следующим шагом юридической школы, вершиной ее методологической экспансии была попытка истолковать счета амортизационного фонда,

делькредере, отвлеченных средств, износа и другие как личные. Но именно здесь юридическая доктрина потерпела фиаско. Никакая, даже самая смелая фантазия, не могла представить счет Амортизации основных средств как счет личный или счет Уставного фонда как счет кредиторской задолженности, а от таких счетов, как счет Реализации, бухгалтеры юридической школы были вынуждены отказаться сами. Юридическая теория терпела неудачи и при объяснении всех записей по счетам собственных средств. В этом случае нельзя было объяснить ни запись расходов (почему их получают), ни запись доходов (почему их выдают).

Итак, итальянская юридическая школа могла хорошо объяснить все факты хозяйственной жизни, касающиеся учета выполнения договоров. И не случайно в старом испанском варианте итальянской бухгалтерии (Д. Кастилло, Ф. Эскобар и др.) договорные обязательства, а не только их выполнение, вводились в систему бухгалтерских счетов.

В целом итальянская школа могла бы написать на своем знамени слова горьковского Сатина: «Существует только человек, все же остальное — дело его рук и его мозга».

Французская школа: экономический аспект

Если юридическая теория исходила в объяснении двойной записи из правила Дегранжа «Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется» и потому пыталась истолковать все счета как счета личные, то экономическая трактовка диграфизма «нет прихода без расхода» приводила к объяснению всех счетов как счетов средств и процессов (операционных). Личность, договорные отношения исчезали из поля зрения бухгалтера, правовые конструкции не нашли дальнейшего развития. И вместо них пришло убеждение, что бухгалтер не юрист, а экономист. Наиболее полно этот взгляд выразил Прудон, а последовательной бухгалтерской трактовки он достиг у Леоте, Гильбо, Дюмарше, Пангло, Делапорта, Бурнисьена, Тома «объектом учета теперь провозглашаются атомы стоимости» (Дюмарше). Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов. Бухгалтер переставал быть сторожем чужого добра и выступал в роли экономиста, одного из организаторов («архитекторов») хозяйственной жизни любого предприятия.

Это привело к классификации счетов как элементов баланса по видам средств, без связи с лицами, стоящими за ними, к развитию сложной системы операционных счетов или, как их называли Леоте и Гильбо, счетов порядка и метода, или, как говорил Маришаль, счетов-экранов. С этого времени планы счетов заполняются безличными счетами — резервов, процессов, фондов, регулирующих, финансово-распределительных и сопоставляющих. Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек. В самом деле, счет Основных средств — это только счет расходов будущих периодов, которые посредством амортизации из месяца в месяц

списываются на текущие расходы. Во Франции приобретение товаров отражается по дебету счета Издержек обращения (при составлении баланса делается проводка: дебет счета Товаров, кредит счета Издержек обращения — на сумму товарного остатка); все ценности учитываются по себестоимости, актив баланса, за исключением счетов денежных средств, определяется как аккумулированный расход, будущий расход.

Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: «Нет денег — нет прибыли». Например, товары, отгруженные покупателю, нельзя считать проданными, а прибыль полученной, так как они не оплачены. Наоборот, итальянская школа предполагала, что раз товары отгружены, то у покупателя возникло обязательство, а у продавца — право на причитающиеся деньги, и, следовательно, продавец может с названного момента считать прибыль полученной. Далее, выявленный излишек товаров нельзя отнести на счет прибылей, так как эти товары в дальнейшем вообще могут быть не проданы и тогда возникнут убытки. При переброске товаров от одного материально ответственного лица другому по правилам французской школы не делают проводок по синтетическим счетам, что само собой подразумевается при юридической трактовке учета. Вновь выявленный фактический остаток в результате инвентаризации должен быть немедленно внесен в товарный отчет (утверждение не меняет существа вопроса).

Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной для принятия действенных управленческих решений, т.е. не абсолютной, а относительной. При этом представители французской школы были убеждены, что они в отличие от итальянцев учитывают не бумаги, не сведения и не информацию, а сами деньги, вещи, ценности. Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например гибель основных средств (где здесь приход?).

Итак, права и обязательства подотчетных лиц — не предмет бухгалтерских забот, это дело юрисконсульта. Цели бухгалтерии — рационализация, действенность, эффективность, система, порядок.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии, конечно, сближая их, заставило и бухгалтерскую методологию распространяться до ранее не свойственных ей границ, до создания учета всего народного хозяйства, т.е. до того, что получило название *макроучета*. И, может быть, не случайно многие видные бухгалтеры, такие, например, как Теребуха, макроучет уже не могли признать бухгалтерией.

Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера — контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях.

Немецкая школа: процедурный аспект

Если итальянская школа объясняла бухгалтерский учет исходя из юриспруденции («Учет — это алгебра права»), а французская — из политической экономии («Учет — это точная политическая экономия») и каждая в поисках смысла обращалась к посторонним наукам, подходя к учету извне, то представители немецкой школы, наиболее яркими выразителями которой были Шер, Шмаленбах, Кальмес, Никлиш, Ле Кутр и другие, формулировали принципы бухгалтерии из нее самой. Немцы не отходили от бухгалтерии в поисках учетного смысла. Этот смысл они видели в тех документах и регистрах, которые поступают в бухгалтерию. Учетная процедура — вот и цель, и предмет, и метод бухгалтерии. Вне бухгалтерии нет бухгалтерии. Ее научная сторона сводится к максимально возможной формализации учетной процедуры, это превращает ее в своеобразный математический язык хозяйственного процесса. Формализованная процедура открывает путь к синтезу различных, на первый взгляд неодинаковых решений, так как каждое из таких решений является частным случаем общей универсальной процедуры. В сущности, бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой школы, создателем которой был швейцарец И.Ф. Шер.

Построив уравнение $A = П$ и типизировав все хозяйственные операции с чисто формальной точки зрения, он положил как бы начало алгоритмизации учета. Поскольку в основу бухгалтерской процедуры Шер положил балансовое уравнение, постольку и изучение учета в немецкой школе велось по схеме от баланса к счету. (В итальянской и французской школах — от счета к балансу.) Двойная запись объяснялась также не исходя из объективных присущих фактам хозяйственной жизни обстоятельств, а выводилась из формальных моментов, заданных балансовым уравнением. Двойная запись — это математическое следствие баланса. Процедура, описанная в виде математических формул, получила новую жизнь в условиях применения ЭВМ.

Будучи позитивистом, Шер противопоставил метафизическим, как он считал, объяснениям двойной записи в итальянской и французской бухгалтерии объяснение научное, т.е. чисто формальное. Все счета по отношению к балансу были разделены на активные и пассивные. Содержание их сторон рассматривалось как противоположное: дебет активного счета — увеличение, кредит — уменьшение, в пассивные счетах — наоборот. (Это не объясняло записи по счетам расчетов.) Развитием формальных требований к балансу было правило Ле Кутра о строгом соответствии каждому счету определенной статьи баланса (тотальный баланс).

Большие заслуги немецкая школа имеет в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов.

В целом для немецких авторов характерен подход, который правильнее всего назвать *гештальтбуххалтунг** (*Gestaltbuchhaltung*). Его отличительные особенности — рассмотрение изучаемого явления как целостной структуры. Если итальянская и французская школы шли от частного к общему, т.е. путем индукции, то немецкая изучала факты хозяйственной жизни, двигаясь от общего к частному, путем дедукции, не от счетов к балансу, а от баланса к счету.

«Бухгалтерия и баланс» назвал Шер свой главный труд, бухгалтерию как баланс будут трактовать его ученики. К двадцатым годам XX в. бухгалтерия трансформировалась в *балансоведение*, или в балансовый учет. Отсюда понимание баланса не как суммы счетов, а как здания, сложенного из кирпичей — счетов и цемента — проводок. Как здание качественно отлично от груды кирпичей и цемента, точно так же бухгалтерский баланс отличен от набора счетов, его составляющих. Счет сам по себе ничто, каждый факт хозяйственной жизни изменяет баланс и счета баланса (отсюда до сих пор сохранившееся в нашей практике выражение балансовый, а не синтетический счет), вне баланса нет счета. Баланс ($Б$) качественно и количественно больше, чем сумма счетов (ΣS):

$$Б > \sum_{i=1}^{w} S_i.$$

Рассматривая корреспонденцию счетов (проводки) только как развитие взаимосвязей между частями баланса, представители немецкой школы, используя взгляды известного психолога В.Келера об «инсайте» — схватывании, создали и широко практикуют смешанные проводки (несколько дебетуемых и несколько кредитуемых счетов).

Например:

дебет счета Основного производства,
дебет счета Вспомогательного производства,
дебет счета Общепроизводственных расходов,
дебет счета Общехозяйственных расходов,
дебет счета Обслуживающих производств и хозяйств,
кредит счета Расчетов по оплате труда,
кредит счета Расчетов по социальному страхованию.

Итальянская и французская школы не давали возможности для составления таких проводок, так как они нарушали непосредственную корреспонденцию между счетами. Смешанная проводка была примером *микрогештальта* внутри баланса и *макрогештальта* вне его.

Но именно здесь выявились пределы возможностей немецкой школы, ее теоретическая неустойчивость. Идя от общего к частному, она, в сущности, не знала, что именно принять за общее, каковы границы гештальта. Условно они принимали за гештальт баланс предприятия, но теоретически были возможны и другие подходы: смешанная проводка, вся бухгалтерия предприя-

---

* *Gestalt* — форма, структура.

тия, вся его информационная совокупность, все народное хозяйство и т.д. Последовательный гештальт приводил к учету без конкретного содержания, к созданию бухгалтерии «без берегов».

Бухгалтерия без содержания имела успех. После первой мировой войны наблюдается быстрая агония итальянской и медленная французской школ. Однако и формализм немецкой школы не мог долго вдохновлять бухгалтерский мир.

Англо-американская школа: психологический аспект

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Шпруга, Литтлтона, Патона, Мэйя, Гаррисона, Свинея, Хиггинса, Антони. Она преследовала одну цель — сделать учет орудием управления. Это требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы. Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей: 1) натуральные измерители; 2) стандартные издержки; 3) центры ответственности; 4) управленческий учет и 5) биховеризм.

Каждая из этих идей не имеет прямого отношения к двойной записи. Формализация немцев положила конец диграфизму как центральной теоретической проблеме, и денежному измерителю — его неотъемлемой черте. (Все школы, включая немецкую, сходились на том, что только денежное измерение делает бухгалтерию бухгалтерией.) Гаррисон впервые обратил внимание на то, что истинным измерителем может быть только натуральный, хорошее управление должно быть основано на нем, только на нем или его не будет вовсе. Денежный измеритель носит производный характер от натурального. Положив в основу учета именно натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию внутрь от учета синтетического к учету аналитическому, Гаррисон создал условия для построения стандартов — норм расходов, которые вводились, закладывались в бухгалтерские счета. Последние лишались юридического и экономического содержания, выступая в роли «экранов», демонстрирующих, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от нормативных, заранее намеченных. Благодаря этому бухгалтерия из историографии хозяйственных процессов, как называл ее Шер, превратилась в компас предприятия.

Если учет с помощью стандартов (стандарт-костс) обеспечивал прорыв бухгалтерской идеи (в том числе и идеи двойной записи) в сторону планирования и управления предприятием, то учет по центрам ответственности в определенной мере реставрировал принципы итальянской персоналистической (юридической) школы; отличие состояло в том, что центры ответственности также предполагали возможность синтеза с принципами стандарт-костс. Но и эти принципы, как выяснилось, имеют огромный

недостаток. Они исходят из того, что есть, по крайней мере должен быть, «нормальный» процесс, и, следовательно, фиксируя отклонения от него, оценивают и нормальный, и реальный процессы, т.е. через нормальный процесс понимаются реальные процессы. Однако уже в силу того, что реальные процессы никогда не совпадают с нормальными, следует признать именно реальный процесс нормальным, а то, что англоязычные бухгалтеры называют нормальными (стандартными) процессами, может быть осмыслено только через процессы реальные. (Правилом являются отклонения, сами правила — частным случаем отклонений.) Следовательно, в основе учета должны лежать типы хозяйственных ситуаций, включающие как общее правило все отклонения, а не единый нормативный (стандартный) образец, как это делал Гаррисон. Более того, всякое конструирование системы учета должно быть принципиально ориентировано не на «нормальные» условия, а как раз на экстремальные, например на случай недостач, растрат, хищений. И только в этом случае создается возможность предотвращения подобных негативных явлений.

Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте биховеризма. Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул — реакции ($S \rightarrow R$). Документ — это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов — решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование ЭВМ.

Дальнейшее развитие направления привело к возникновению так называемого управленческого учета, это параллельное (альтернативное) направление к традиционному бухгалтерскому учету. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы, первый — допускает устные сообщения, второй — только документы, первый использует методы исчисления, второй — регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности. Так приходит конец мифу об идеальной точности бухгалтерских данных.

Возможность четырех школ

Влияние представителей рассмотренных четырех школ было значительно шире, чем территория их собственных стран. Итальянская школа была широко известна в Европе, и можно сказать, что европейская учетная мысль развивалась в значительной степени, отталкиваясь от ее взглядов. Например, вся теория динамического баланса Шмаленбаха — это не что иное, как позитивная критика итальянских идей. Французская школа оказала огромное влияние на некоторых представителей немецкой школы, например на Ригера, Буррия, Бидермана, Косиоля и др., а также на бухгалтеров франкоязычных стран; немецкая школа — на бухгалтеров скандинавских и балканских стран, на

Швейцарию. Англо-американская школа в настоящее время стала наиболее распространенной, что связано не столько с ее методологическими преимуществами, сколько с экспансией англо-американского капитала и распространением английского языка. Ее идеи господствуют в США, Англии, Индии, Канаде, Японии, во многих африканских странах. В Латинской Америке последовательно сменялось влияние итальянской, французской и англо-американской школ.

Если сравнить бухгалтерию с живописью, с тем, как различные художественные школы отражают действительность, то можно провести следующую аналогию: итальянская школа отражает реальный мир, как Рафаэль, французская — как Тулуз-Лотрек, немецкая — как Мондриан, англо-американская — как Пикассо.

Общая характеристика расхождений во взглядах представителей различных школ дана в табл. 14.

Таблица 14

Характеристика четырех основных школ бухгалтерского учета

№ п.п	Проблемы учета	Решение проблем различными школами бухгалтерского учета			
		итальянской	французской	немецкой	англо-американской
1	Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе	Эффективность использования ресурсов предприятия	Выработка рациональных учетных процедур	Контроль администрации
2	Предмет учета	Права и обязательства лиц	Ресурсы	Процедуры	Поведение администраторов
3	Объект учета	Документы	Ценности	Ценности	Ценности
4	Базовая наука	Право	Политическая экономия	Математика	Психология
5	Баланс (содержание)	Равенство прав и обязательств	Равенство поступлений и выдач (расходов и доходов)	Равенство дебетовых и кредитовых сальдо	Равенство средств с кредиторской задолженностью и капиталом
6	Баланс (отношение к счетам)	Вытекает из счетов	Вытекает из счетов	Счета вытекают из баланса	Не принципиально
7	Оценка	Продажные цены	Себестоимость	Не принципиально	Свободный выбор по цели управления
8	Счета по содержанию	Только личные (расчетов)	Только инвентарные и операционные	Активно-пассивные	Экраны
9	Счета по структуре и назначению	Один ряд	Один ряд	Два ряда	Не принципиально
10	Причина двойной записи	Смена прав и обязательств	Обмен ценностями	Вытекает из баланса	Не рассматривается (не принципиально)
11	Метод	Индукция	Индукция	Дедукция	Индукция
12	Границы учета	Микроучет	Микро- и макроучет	Микро- и макроучет	Микроучет

Русская школа: стремление к синтезу

Большие особенности в интерпретации двойной записи сложились в России. Эти особенности можно понять, только принимая во внимание то обстоятельство, что двойная бухгалтерия была введена в нашей стране прежде всего для того, чтобы не отпугивать иностранцев, не давать им возможности отказывать в инвестициях, ссылаясь на непонятный учет. Однако заимствованная диграфическая парадигма получила в России, в сущности, принципиально иную интерпретацию, связанную не столько с исчислением прибыли, сколько с коллацией — установлением адекватности в расчетах между агентами и собственником и между собственником и его контрагентами (корреспондентами). Если спросить знающего и достаточно опытного бухгалтера любого крупного предприятия о цели бухгалтерского учета, то он ответит, что вся регистрация выполняется для того, чтобы проконтролировать списание и оприходование ценностей, начисление и оплату. (Только сейчас, когда возник налог на прибыль и страна перешла к рыночной экономике, роль двойной записи в исчислении финансового результата приобретает реальное значение, и при этом несколько забывается ее ритуальная роль, какую она играла раньше.)

Сама идея двойной записи была заимствована в Германии, и это обстоятельство, а также то, что в России огромное число практикующих и пишущих по-русски бухгалтеров было представлено немцами, привело к тому, что на русскую мысль именно немецкие взгляды оказали огромное влияние. «В школе немецкой, — с грустью писал Рудановский, — мы должны отметить, что с присущим этой школе формализмом, она ставит на первый план систематическую регистрацию, своего рода метод дедуктивного синтеза, стремящийся посредством ряда наперед данных форм уловить и сохранить в них все содержание живой действительности, такое чисто формальное обоснование учета имеет претензию случайным и нередко неудачным счетным формам приписать значение меры хозяйственных явлений» [Рудановский, 1926, с. 6]. И далее: «основания для измерения и исчисления хозяйственных явлений надо искать в них самих, а не в формах, изобретенных фантазией счетоводства» [там же]. Действительно, немецкое влияние было очень сильным.

Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: Ахматов (1809) — некоторые французские идеи, Езерский (1874) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, сам Рудановский (1912) излагал французскую доктрину, окрашенную в итальянские цвета.

Однако бухгалтеры, придерживавшиеся немецкой ориентации, в похвальном стремлении к бухгалтерской экспансии довели до абсурда диграфические идеи, последовательно распространяя их на запись результатов игры в преферанс (Валицкий), химических реакций (Н.И.Попов), закон эквивалентного обмена (Сиверс) и закон сохранения энергии (Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар). Это был тупик.

При социализме диграфизм в русской бухгалтерии приобрел еще одну особенность: на крупных предприятиях, а при социализме почти все предприятия были крупными, выявилось, что, в сущности, вертикальная корреспонденция преобладает над горизонтальной. Это выражалось в том, что значительная, обычно преобладающая часть фактов хозяйственной жизни, отражалась через счета внутренних расчетов, и роль их гипертрофировала систему двойной записи.

И, наконец, еще одна существенная особенность: русская бухгалтерия всегда рассматривалась на словах как выражение экономической мысли, но на деле она всегда служила только фискальным целям государства, и в основе своей являлась безусловно правовой, подчиняясь принципам административного, финансового и гражданского права.

Смена влияний

Грандиозные социальные события и сдвиги первой половины XX в. заставили бухгалтеров независимо от их профессиональной ориентации по-новому взглянуть на учет. Так, в частности, внедрение биховеризма наглядно показало недостаточность всех известных школ бухгалтерского учета. Все они, имея исторический, чисто описательный характер, не могли стать инструментом решения актуальных управленческих задач, двойная запись оказалась неспособной разрешить все проблемы, к которым стремились представители различных школ.

Уже итальянская школа дематериализовала учет, сведя всю бухгалтерскую работу к личностным отношениям, французская школа деперсонализировала учет, высветив финансовые аспекты, немецкая школа, дематериализовав и деперсонализировав учет, свела его к формальной процедуре и окончательно показала ограниченность двойной записи. Именно в немецкой школе благодаря торжеству формальных процедурных приемов стало совершенно очевидно, что двойная запись, может быть, и не нужна бухгалтерии. Она достигла предела своих возможностей, и теперь осознавались ее недостатки. На основе старых трактовок будет складываться новая концепция, открывающая пути дальнейшего развития бухгалтерского учета (счетоведения) — общей науки, объединяющей принципы политической экономии и права.

Итак, развитие теории двойной записи — это и развитие теории бухгалтерского учета. Пять веков идет последовательное восхождение сначала от конкретного к абстрактному, потом от абстрактного к конкретному. Сначала в поле учета попадают люди, субъекты. Их права и отношения составляют верхний учетный (юридический) слой, изученный итальянской школой; следующий, более глубокий слой составляют экономические, а точнее финансовые отношения, описанные представителями французской школы. Еще глубже взгляд немецкой школы. Она выделяет только форму, рассматривает учет как идеальную структуру, как дом, в котором никто не живет и потому может жить каждый. Заглядывая еще глубже в технологическую структуру

предприятия, англо-американская школа показала предельные возможности двойной записи, вскрыла ее функциональную ограниченность и попыталась еще в конце XVIII в. создать новую ветвь учета — управленческий учет.

Этот поиск управленческого учета был характерен для зарубежных национальных школ. Для русских бухгалтеров, напротив, всегда была типична именно финансовая трактовка бухгалтерского учета.

Лука Пачоли и ближайшие его последователи сформулировали важнейшие положения теории учета в момент прогрессирующего ослабления и утраты экономического значения итальянскими государствами. Можно даже сказать, что выход «Трактата о счетах и записях» был симптомом заката могущества Венецианской республики. В 1494 г. никто не догадывался об этом, но теперь мы можем осознать случившееся.

Точно так же Матье де ла Порт, возвещая учет эпохи Просвещения, намекал на то, что солнце Людовика XIV идет на закат, хотя, конечно, в 1685 г. в предверии страшной войны за Испанское наследство мало кто мог подозревать что-либо подобное.

Господство немецкой школы не было долговечным. На вершине его в 1915 г. Шмаленбах выпускает свою мало тогда кем замеченную книгу *Finanzierungen*, но теперь мы знаем, а проницательные люди, может быть, догадывались и раньше, что влиянию Германской Империи приходил конец. Расцвет немецкой учетной мысли служил как бы иллюстрацией предстоящей катастрофы.

Точно так же выход в свет в 1912 г. книги Рудановского «Общая теория учета» предвещал не что иное, как «невиданные катастрофы, неслыханные мятежи» [Блок].

После второй мировой войны в мире господствуют принципы американской бухгалтерии, может быть, и их ждет общая судьба?

Генезис

Анализ концептуальных основ национальных школ, приведенный в этой главе, позволяет сделать вывод о том, что история бухгалтерского учета может быть представлена как схема последовательно доминирующих теоретических представлений.

С XV до XVII в. преобладала итальянская бухгалтерия. В ее рамках были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо и т.п.; разработаны интерпретационные, преимущественно персоналистические схемы.

С XVII по XIX в. получает влияние французская школа, давшая миру идеи синтетического и аналитического учета, коллации, дифференцированную систему форм счетоводства, включая такие регистры, как карточки и свободные листы. Здесь же родилась и возможность интерпретации бухгалтерского учета и как науки об управлении единичным предприятием, и как части политической экономии.

Первая половина XX в. продемонстрировала торжество немецкой бухгалтерской школы. Именно в ее рамках возникло такое направление как балансоведение, получил развитие экономический анализ, были предложены различные процедурные подходы к реализации множества учетных задач, созданы децимальные планы счетов, сформулированы положения о калькуляции себестоимости, о централизации и децентрализации учета, и, что особенно важно, были предложены достаточно эффективные приемы трансформации учетных показателей в условиях падающей валюты (инфляции).

Вторая половина XX в. — гегемония американской школы. Она дала множество подходов к изучению поведения лиц, занятых в хозяйственных процессах (биховеризм), разделение учета на макро- и микроуровни, причем в последнем выделяют финансовый, управленческий учет и аудит. В рамках управленческого учета американцы подарили миру стандарт-костс, директ-костинг, в сфере аудита усовершенствовали то, что начали англичане. Наконец, развитие вычислительной техники позволило американцам создать весьма эффективные компьютерные системы учета.

Сравнивая последовательную смену господствующих учетных школ, мы может сделать два вывода:

1) господствует в мире та бухгалтерская школа, которая формируется на базе наиболее развитой экономики;

2) в развитии школ наблюдается инерция, когда экономическое господство утрачивается, бухгалтерская школа достигает своего апогея.

* *
*

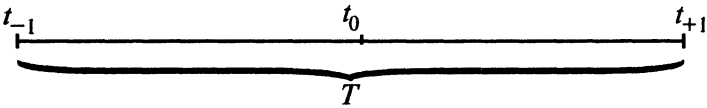
Рассмотренные школы не противоречат друг другу, они все несут истину, но эта истина вытекает из разных целей. Все школы сосуществуют, как сосуществуют разные системы счисления, ведь 10 — это десять в десятичной системе и два в двоичной. То и другое правильно. Так, в зависимости от цели, поставленной перед учетом, резко меняется квалификация одних и тех же фактов хозяйственной жизни. Возьмем, например, накладную на поступление товаров. Для итальянской школы — это два самостоятельных факта, связанных с выполнением двух договоров (материальной ответственности и поставки); для французской — один (начисление расходов в то время, как их еще не было, т.е. возникновение кредиторской задолженности; в сущности, это расход будущего периода, относимый на данный момент); для немецкой — это более чем один факт, это одновременная корреспонденция балансовых счетов товаров, тары, издержек обращения, расчетов по претензиям, расчетов с дебиторами, расчетов с поставщиками и торговой скидки. Все это нагромождение счетов — один «инсайт», одно схватывание. Указанное разнообразие в квалификации, субъективной трактовке объективно возникающих фактов хозяйственной жизни ставит перед бухгалтерами вопрос: существует ли один бухгалтерский учет или их четыре? Ответ на него осложняется тем, что последующие школы строили свои позиции внутри старых, предыдущих, они не столько противостояли им, сколько внутренне разлагали старые концепции, а не выявляли свои.

В реальной бухгалтерской практике получилось смешение самых различных стилей мышления. Вместе с тем как печальное обстоятельство следует отметить, что почти все бухгалтеры — и теоретики, и практики — искренне не замечают ничего противоестественного в таком смешанном стиле мышления. Они просто полагают, что существует только один правильный учет, тот, который ведут они, а все то, что делают их коллеги, неправильно и по существу, и по форме.

На самом деле это не так.

Убедительный ответ может дать только наука. Обращаясь к участникам первого Международного конгресса аудиторов, Пий XII сказал: «Раньше каждая страна применяла свои, только ей присущие методы бухгалтерского учета. Так, известны венецианская, английская, французская, антверпенская бухгалтерия. Затем появились теоретики, они исследовали преимущества и недостатки этих отдельных систем... Так родилась наука. Она и сейчас еще находится в начальной фазе, но ее дальнейшая разработка, господа, представляет в настоящее время особое значение» [Цит.: Villalobos, с. 122].

Таким образом, под названием бухгалтерского учета скрываются четыре самостоятельные науки. Они изучают одни и те же явления, одни и те же факты хозяйственной жизни, но по существу, по целям, по конкретным решениям неоднородны. Если представить графически различия между ними, то получим следующую схему:



где $t_{-1} - t_0$ — символизирует подход итальянской школы; $t_0 - t_{+1}$ — французской, так как данные о затратах и доходах могут быть использованы в целях прогнозирования; точка t_0 — англо-американской школы, отрезок T — немецкой.

Отсюда видно, что одна наука — ветвь права; другая — экономики; третья — системного анализа, общей теории систем; четвертая — психологии. Однако не может быть четырех, пяти и т.п. наук об одном и том же. Ближайшая задача бухгалтеров состоит в интеграции взглядов и направлений, в создании общей (чистой) теории бухгалтерского учета — науки, которой принадлежит будущее.

Эта интегрированная наука станет по предмету более фундаментальной, чем право и политическая экономия, общие законы и взаимосвязи которых она должна изучать. Ее методология будет опираться на логико-математические и лингвистические аспекты, а практика — на завоевания прикладной психологии. Это и есть наука будущего, но будущее принадлежит всем. Вчерашнее будущее — сегодняшнее настоящее. И только.

История бухгалтерского учета — обширное кладбище, где каждая школа — фамильная усыпальница, каждое имя — склеп, в котором похоронены идеи счетоводства и счетоведения, каждое сердце — урна с прахом утраченных иллюзий и надежд.

Глава 13

Бухгалтерский учет в социалистическом обществе

Социализм — это учет.
В.И. Ленин

Победа Великой Октябрьской социалистической революции — один из кульминационных моментов русской истории. Ее подготовили медленные шаги царского правительства в сторону демократизации общественной жизни. К чему могли привести такие шаги, дальновидные люди понимали давно: «Любая попытка ввести в России западноевропейские парламентские формы правления, — писал в 1883 г. министр внутренних дел, президент Академии наук граф Д.А. Толстой, — обречена на провал. Если царский режим будет свергнут, его место займет коммунизм, настоящий, незамаскированный коммунизм г-на Карла Маркса, который недавно умер в Лондоне и теории которого я изучил со вниманием и интересом» [Цит.: Карр, с. 343].

Толстой не зря изучал марксизм, и его пророчество сбылось, именно в этом чисто европейском учении было так много общего с традиционным русским менталитетом. Победа социализма означала возрождение традиционных русских начал в самых различных сферах жизни народа и имела прямое отношение к усилению влияния исконно русских принципов бухгалтерского учета. И, что очень важно понять, значимость этих принципов хорошо сознавал В.И. Ленин.

В.И.Ленин — основоположник учения о социалистическом учете и контроле

Ленин творчески развил ряд положений, выдвинутых К. Марксом и Ф. Энгельсом.

Для учета очень ценно, что Энгельс в молодости работал бухгалтером, и до нас дошли письма, в которых Маркс просил Энгельса объяснить основы двойной бухгалтерии: «...мне хотелось бы иметь образчик итальянской бухгалтерии (вместе с пояснениями), — пишет он в 1862 г. — Мне это пригодилось бы при освещении «Экономической таблицы» — д-ра Кенэ» [Маркс, т. 30, с. 205]. Энгельс ответил и очень подробно, при этом он исходил из принципов персонификации [Маркс, т. 27, с. 208—209]. Эти принципы нашли отражение при трактовке Марксом двойной бухгалтерии [там же, т. 26, ч. I, с. 396—397; т. 26, ч. II, с.43].

Маркс привнес в теорию учета несколько кардинальных положений, из которых необходимо выделить прежде всего три: 1) о символическом характере учетных данных, идеально отражающих реальные хозяйственные процессы [Маркс, т.24, с. 152]; 2) о возрастающей с развитием общества необходимости учета: «...ведение бухгалтерского учета более необходимо при капиталистическом производстве, чем при раздробленном ремесленном и крестьянском производстве, оно более необходимо при общественном производстве, чем при капиталистическом» [там же, т. 24, с. 153]; 3) о том, что учет не создает стоимости, а расходы, связанные с его ведением, покрываются за счет прибавочного продукта [там же, т. 24, с. 153]*.

Ленин не только продолжил и развил эти идеи, но и выдвинул ряд принципиально новых положений, которые имели и имеют решающее значение для развития бухгалтерского учета; они составляют как бы три основных направления: 1) общеметодологические принципы организации учета; 2) его методологические основы, правила теоретического истолкования; 3) практические вопросы организации всей системы учета. Представляет интерес рассмотрение основных положений по каждому из этих направлений.

1. Именно Ленин возродил чисто русскую идею о подчинении всего и вся единой государственной воле, о примате вертикальных связей над горизонтальными, о том, что именно человек, а не сами по себе вещи, должен выступать объектом учета, о дисциплине как неотъемлемом условии всякой успешной работы, о нормах, которые должны выполнять труженики социалистического государства.

Центральное значение для разработки фундаментальных теорий бухгалтерского учета имеет мысль Ленина о классовой природе учета и контроля.

В условиях социализма учет и контроль впервые встали на службу трудящихся классов, стали партийным делом.

Указания Ленина о партийности учета имели громадное значение для выработки основных положений социалистического учета и контроля. Ленин писал, что учет и контроль производства и распределения продуктов — важнейшая функция управления государством, в связи с этим он по-новому определил цель учета как контроль за мерой труда и потребления. Такой подход имел решающее значение при постановке всех учетно-плановых задач, подлежащих выполнению, а также любых других экономических задач и расчетов. При этом Ленин не отрывал учет от контроля, а считал, что контроль есть не что иное, как неотъемлемая часть учета: «... если речь идет о пролетарском государстве, т. е. о диктатуре пролетариата, — писал Ленин, — то рабочий контроль *может* стать всенародным, всеобъемлющим, вездесущим, точнейшим и добросовестнейшим *учетом* производства и распределения продуктов» [Ленин, т. 34, с. 306].

---

* Против этого восстают современные авторы — представители критической бухгалтерии (Рослендр и др.), утверждая, что труд бухгалтера создает стоимость и прибавочную стоимость, а не является вычетом из ценностей, созданных рабочими. Отсюда следует, что бухгалтеры — не эксплуатирующий, как получалось по Марксу, а эксплуатируемый класс [Roslender].

Ленин сформулировал целый ряд требований к социалистическому учету, из которых решающее значение имеют: *массовость* — в учете должно принимать участие все дееспособное население страны; *гласность*, без которой немыслима серьезная борьба с недостатками, нарушениями законности, со злоупотреблениями и т. п.; *ответственность* — под контроль ставятся не только сами ценности, процесс их создания и движения, но и деятельность исполнителей, людей, отвечающих за порученную им работу, за вверенные им ценности; *простота* — уже в капиталистическом обществе учет претерпел ряд изменений в сторону упрощения приемов, понятных любому грамотному человеку. Он указал, что при социализме учет должен быть еще проще, причем от инициативы масс в этой области зависит успех всего социалистического общества. Ленин прямо обращался к народу: «Рабочие и крестьяне, трудящиеся и эксплуатируемые! Земля, банки, фабрики, заводы перешли в собственность всего народа! Беритесь *сами* за учет и контроль производства и распределения продуктов... Надо организовать всенародный, миллионами и миллионами рабочих и крестьян добровольно, энергично, с революционным энтузиазмом поддерживаемый учет и контроль за количеством труда, за производством и распределением продуктов» [Ленин, т. 35, с. 200, 201].

Глубокое понимание классовой природы учета позволило Ленину развить учение Маркса о товарном фетишизме. В классовом обществе все производственные отношения, т. е. отношения между людьми в процессе производства, казались выступающими как отношения между вещами. После социалистической революции учет должен был помочь обществу сорвать с вещей эту «маску», показать производственные отношения в их чистом виде. «Поголовный учет имущего населения, закон, обязывающий богатых иметь рабочие, налоговые и бюджетные книжки, — писал Ленин, — вот задача, которую мы должны разрешить в первую голову» [там же, т. 36, с. 353]. Ленин сделал и практический вывод: «Программа этого учета и контроля проста, ясна, понятна всякому: чтобы хлеб был у каждого, чтобы все ходили в крепкой обуви и недраной одеже, имели теплое жилье, работали добросовестно, чтобы ни один жулик (в том числе и отлынивающий от работы) не гулял на свободе...» [там же, т. 35, с. 203].

2. Нужно специально подчеркнуть значение для теории бухгалтерского учета и общеметодологических, общенаучных положений, выдвинутых и развитых Лениным. В этом отношении решающее значение имеет ленинская теория отражения, которая, в сущности, и является общетеоретической основой счетоведения, поскольку учетная информация выступает отражением, т. е. письменно зафиксированным воспроизведением фактов хозяйственной жизни (хозяйственных процессов). Все, что отражено в бухгалтерских регистрах, отображает реально существующие и объективно протекающие процессы. Активность отражения проявляется в его избирательности и целенаправленности. Счетоводство не только фиксирует, но отбирает и формирует существенную информацию, с помощью которой создается возможность управлять хозяйственными процессами. «Сознание человека, — писал Ленин, — не только отражает объективный мир, но и творит его»

[Ленин, т. 29, с. 194]. Эта активность отражения связана с двумя методологическими приемами — *группировкой* и *моделированием*.

Положения о типологических и вторичных группировках должны были найти и находили широкое применение при разработке плана счетов бухгалтерского учета, отчетных форм и форм регистрации экономической информации, отчетных сводок, а также при разработке иерархии и корреляции между бухгалтерскими счетами.

Ленин часто прибегал к построению моделей для целей анализа экономических явлений. Особый интерес представляет приведенная им модель финансовой деятельности крупнейших русских банков, причем здесь использован принцип двойной бухгалтерской записи [там же, т. 28, с. 99]. В следующей модели [там же, т. 28, с. 105] — баланс мощности петербургских банков — помимо традиционной двойной группировки банковских статей: *актив* (размещение средств по различным отраслям народного хозяйства) и *пассив* (перечень источников этих средств), вводится третья группировка: *распределение мощности* банков между заграничными финансовыми группами. Такой подход указывает на большие возможности расширения рамок традиционной бухгалтерии, показывает, что двойная запись — частный случай более общего метода регистрации фактов хозяйственной жизни.

3. Каждое подлинно теоретическое положение приобретает ценность в случае практической его реализации. Пожалуй, наибольшее значение для практики бухгалтерского учета имеют положения Ленина о комплексном и системном подходе (по современной терминологии). В работе «Статистика и социология» Ленин показал, что обоснованный вывод может быть сделан на базе изучения всей совокупности фактов, одни только примеры для выводов недопустимы, ибо примерами можно доказать все, что угодно [там же, т. 30, с. 350—351]. Тем самым был заложен фундамент комплексного анализа.

Ленин хорошо понимал, что социалистическое строительство с неизбежностью потребует обобщения экономической информации в масштабах всей страны, т. е. предвидел создание того, что теперь принято называть макроучетом. Более того, он указывал и аппарат, который может и должен выполнять функции центральной бухгалтерии страны: «Единый крупнейший из крупнейших государственный банк, с отделениями в каждой волости, при каждой фабрике — это уже девять десятых *социалистического* аппарата. Это — общегосударственное *счетоводство*, общегосударственный *учет* производства и распределения продуктов, это, так сказать, нечто вроде *скелета* социалистического общества» [там же, т. 34, с. 307]. Вскрыв роль банков, Ленин отметил, что учет, организованный в них, может служить отправной точкой для создания учета в социалистическом государстве. Более того, Ленин развил положение о том, что банки в социалистическом обществе должны стать органом государственного счетоводства.

Велик вклад Ленина в разработку принципов деятельности управленческого, в том числе учетно-контрольного аппарата. Здесь во главу угла ставились вопросы научной организации труда. Серьезное значение и для сегодняшнего дня имеет мысль Ленина о том, что правильная организация

учета и контроля на предприятии обусловливает рост производительности труда, «... а без этого не может быть и речи о втором, столь же существенном, материальном условии введения социализма, именно: о повышении, в общенациональном масштабе, производительности труда» [Ленин, т. 36, с. 175]. Рост производительности труда тесно связан с нормированием работы. В «Тетрадях по империализму» мы встречаем следующую запись: «Для измерения выбирать *лучших* рабочих и платить им *высшую* плату...» [там же, т. 28, с. 129]. Норма должна служить пределом, образцом, стимулирующим рост производительности труда. И сейчас, особенно при внедрении нормативного учета, это положение сохраняет свое значение.

Ленин предостерегал против всяческого шаблонизирования, упрощенчества, которые всегда вызываются игнорированием конкретных условий хозяйствования. Он подчеркивал, что технические приемы ни в коем случае нельзя возводить в шаблон: «Надо бороться против всякого шаблонизирования и попыток установления единообразия сверху, к чему так склонны интеллигенты. С демократическим и социалистическим централизмом ни шаблонизирование, ни установление единообразия сверху не имеет ничего общего. Единство в основном, в коренном, в существенном не нарушается, а обеспечивается *многообразием* в подробностях, в местных особенностях, в приемах *подхода* к делу, в *способах* осуществления контроля, в *путях* истребления и обезвреживания паразитов...» [там же, т. 35, с. 203]. Это положение особенно важно для бухгалтеров, ибо слишком многие из них видели совершенство организации учета в его унификации.

Ленинское учение о хозяйственном расчете стало краеугольным камнем функционирования всей социалистической экономики. Это учение очень подробно было освещено в нашей печати. Для бухгалтеров имеют значение указания Ленина о том, что следует относиться с большой осторожностью к регулирующим статьям баланса, ибо с их помощью изменяются результаты хозяйственной деятельности [там же, т. 32, с. 393—394].

Хозяйственный расчет предполагает широкое использование данных экономического анализа. И в этом отношении ценны требования Ленина о разработке сводного синтетического показателя, характеризующего работу народного хозяйства в целом. Эта мысль имеет большое значение для анализа хозяйственной деятельности, так как создает методологическую базу для сравнения результатов работы различных по своему характеру и объему деятельности предприятий.

Многие годы взгляды Ленина на природу бухгалтерского учета в условиях социализма трактовались не как идеи, воплощаемые в жизнь, а скорее как набор цитат, заменяющих иконы, но мы должны помнить, что Ленин и его ближайшее окружение (Л.Д. Троцкий, Н.И. Бухарин, И.В. Сталин и др.) выдвинули множество интереснейших новаторских идей в области учета и контроля, главными из них были шесть: 1) человек — объект учета, а средством поголовного учета и контроля должна быть трудовая книжка; 2) натуральный измеритель как основная и в сущности единственная база учета; 3) учет и контроль всего имущества не предприятия, а страны; 4) пока

используется денежный измеритель, банк должен быть органом центральной государственной бухгалтерии; 5) контроль за «мерой труда и потребления», контроль выполнения плановых заданий; 6) все это претворяется в жизнь благодаря тому, что учет становится простым и понятным всем и каждому.

Даже самое краткое знакомство с идеями Ленина показывает их огромное, непреходящее значение для теории и практики социалистического учета.

На различных этапах социалистического строительства бухгалтерам пришлось решать множество проблем в научной работе, в ходе которой выкристаллизовывались определенные исследовательские программы. История социалистического учета, история формирования советской учетной парадигмы — это одна из интереснейших и впечатляющих глав истории бухгалтерской мысли.

Первые шаги учета в РСФСР (1917—1921)

Люди, пришедшие к власти в феврале, продолжали экономическую политику, связанную с регламентацией хозяйственной жизни, начатую во время войны царским правительством (налоги, карточки, твердые цены и т.п.). Новым было только то, что стихийно созданные рабочими органы управления были легализованы. Так, 22 апреля 1917 г. декретом Временного правительства рабочие комитеты — фабзавкомы получили законодательное признание. Более того, они были уполномочены представлять рабочих во всех делах и переговорах между предпринимателями и рабочими. Первым же требованием новых органов управления было повышение заработной платы и сокращение рабочего дня до 8 часов. Проведение в жизнь этих требований привело к нехватке самых необходимых продуктов, инфляции, росту цен, падению производства и всеобщей деморализации населения.

Единственным выходом из экономической катастрофы, в которую ввергла страну революционная демократия, была диктатура, установленная 25 октября 1917 г., и уже в январе 1918 г. Ленин наметил программу перестройки России: «Посадить в тюрьму десяток богачей, дюжину жуликов, полдюжины рабочих, отлынивающих от работы... и расстрелять на месте одного из десяти, виновных в тунеядстве» [Ленин, т. 35, с. 203—205].

Эти простые, легко доступные и понятные методы убедили народ*. «В течение первого периода лозунг «Грабь награбленное», — говорил Ленин, — был совершенно правильным, во втором — девизом должно стать: «Награбленное сосчитай и врозь его тянуть не давай, а если будут тянуть к себе

* Но не патриарха Тихона. Он писал: «Под именем «буржуев» грабили людей состоятельных, потом под именем «кулаков» стали грабить более зажиточных и трудолюбивых крестьян, умножая, таким образом, нищих, хотя вы не можете не сознавать, что с разорением великого множества отдельных граждан уничтожается народное богатство и разоряется сама страна. Соблазнив темный и невежественный народ возможностью легкой и безнаказанной наживы, вы отуманили его совесть, заглушили в нем сознание греха». [Послание..., с. 161].

прямо или косвенно, то таких нарушителей дисциплины расстреливай» [Ленин, т. 36, с. 172—184 и 269].

«Награбленное» — это не украденное, по мысли Ленина, а обобщенное, национализированное, что, конечно, требовало серьезной учетной работы, и не случайно ленинские слова «социализм — это учет» стали на многие годы программой созидательной работы в нашей стране. Однако, каков должен быть этот новый социалистический учет, оставалось не совсем ясно.

С 1917 по 1921 год можно проследить в этом отношении две тенденции: одна новаторская, связанная с ликвидацией денежного измерителя, другая — консервативно-традиционная, позволяющая продолжать ведение бухгалтерского учета так, как его вели до революции.

Сначала возобладала первая тенденция. 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. Ее обязанности были фантастическими: «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. Но это Постановление, тем не менее, отражает очень ярко одну необыкновенную особенность: наши мечты всегда обгоняют наши возможности, абсурд — это реальность. В апреле 1918 г. выдвигалось требование «организации централизованного социального бухгалтерского учета и уничтожения капиталистических форм финансирования» [Цит.: Карр, с.607].

Однако через месяц стали выходить иные, более реалистические документы, и вторая тенденция дала о себе знать. В мае 1918 г. все государственные, в том числе и недавно национализированные предприятия, получили предписание вести счета и хранить наличные сбережения в Государственном банке, а все сделки заключать с помощью чеков или путем внесения в книги.

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: Недвижимое имущество, Материалы и Инвентарь. Работа началась с инвентаризации, описи составлялись в трех экземплярах, один служил основанием для учета на предприятии, второй отправлялся в губернское управление, третий — прямо в центр (Москву). Таким образом, здесь уже можно проследить три очень важных момента: 1) объектом учета признается только актив без регистрации денежных средств и дебиторской задолженности; 2) органом, осуществляющим учет, выступает отдел Государственного контроля, 3) желание поставить под строгий централизованный контроль все материальные ресурсы страны.

Никакой коммерческой тайны от начальников!

Неважно, кому принадлежит имущество, не имеет значения, кто его собственник, — всем распоряжается всесильное единое государство.

Однако парадокс заключался в том, что текст этого Положения писал замечательный русский бухгалтер А.М. Галаган, только что приехавший из Италии, где учился у одного из самых великих бухгалтеров XX в. Фабио Бесты. 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. (Оба эти требования отражали фантазию ученого. В самом деле, как установить текущие рыночные цены в условиях их полной анархии? И если это не удается, то разве легче рассчитать себестоимость конфискованного имущества?) Но как бы там ни было, денежный измеритель Галаган ввел. И это понравилось тем, кто поручил ему составление нормативного документа, ибо можно было теперь ссылаться на то, что в документе учтен опыт экономически развитых стран, и бухгалтерия у нас поднимается до уровня мировых стандартов.

Эти моменты сыграли огромную роль при подготовке и принятии 27 июля 1918 г. СНК РСФСР Постановления о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. Это было в сущности традиционное положение, которое мало чем отличалось от подобных нормативных документов, принятых в условиях рыночной экономики.

Однако теоретически те, кто задавал тон в стране, исходили из необходимости прямого управления из центра всеми ее богатствами. И управление ими должно было осуществляться не по сомнительному денежному измерителю, а по измерителю подлинному, натуральному.

Декрет от 14 февраля 1919 г. предполагал превращение всего сельского хозяйства страны в единую агрофабрику, а все крестьяне становились ее рабочими, которым запрещалось иметь свою частную собственность: землю, включая приусадебные участки, скот, птицу и даже собак, но зато им гарантировали восьмичасовой рабочий день [Свод указов, 1919 г., с.44 (ст. 1, 2)]. В 1921 г. Ленин признает, что партией была допущена роковая ошибка: посредством продразверстки «решили произвести непосредственный переход к коммунистическому производству и распределению. Мы решили, что крестьяне по разверстке дадут нужное нам количество хлеба, а мы разверстаем его по заводам и фабрикам, — и выйдет у нас коммунистическое производство и распределение» [Ленин, т. 44, с. 157].

Претворение в жизнь этой программы усилило развал хозяйственной жизни, падение дисциплины* и укрепило социальную базу контрреволюции.

---

* В докладе на II Всероссийском съезде политпросветов 17 октября 1921 г. В.И. Ленин сказал: «У политически просвещенного народа взяток не будет, а у нас они на каждом шагу» [Ленин, т. 44, с. 172].

Народ на реквизиции и низкую оплату труда ответил сопротивлением. «По существу, — писал А.К. Гастев, — мы сейчас имеем дело с громадным миллионным саботажем. Мне смешно, когда говорят о буржуазном саботаже, когда на испуганного буржуа указывают как на саботажника. Мы имеем саботаж национальный, народный, пролетарский» [Огонек, 1989, №32, с. 14]. Саботаж прежде всего проявился в падении дисциплины и производительности труда. Вот несколько тому свидетельств. Счетный отдел ревизионной комиссии по продовольственным делам Петрограда 12 августа 1918 г. постановил «...вменить в обязанности всем сотрудникам отдела доводить до сведения управляющего отделом или его заместителя о причинах неявки в течение первых двух дней отсутствия» [ЛОГАВ, ф. Р-3413, оп.2, ед. хр. 96, л. 15]. В том же архиве находим еще один уже пожелтевший от времени документ: доклад бухгалтера А.Э. Буфало о том, «что в мастерской Рубахина, где работало ранее 9 человек, а теперь 52, не оказалось счетных книг. По сообщению заведующего мастерской поступление материалов, расходы их и все расчеты делались на листках» [ЛОГАВ, ф. Р-3413, оп.2, ед. хр. 96, л. 22].

Падение дисциплины привело к почти полной деградации учета. «Всюду или почти всюду, — сокрушался А.П. Рудановский, — книги в беспорядке, худо контролируемы, без связи; счета плохой классификации, ведутся кое-как, записи и балансы представляются с запозданием, инвентари худо составлены, неполны; балансы темны, неточны. Одним словом, всюду рутина, халатность, невежество и двоедушие, упражняющиеся в надувательстве либо третьих лиц, либо хозяина, особенно когда последний представлен государством» [Рудановский, 1924, с. XIV]. «Кто может, — спрашивал он, — исчислить сотни миллионов и даже миллиарды, исчезнувшие при подобном отсутствии порядка или, вернее, при подобном беспорядке?» [там же, с. XV]. Но вопрос оставался без ответа.

Вместе с тем резко ухудшились и условия труда счетных работников. И.Р. Николаев свидетельствует: «Статистические обследования быта бухгалтеров или общее — работников учета, если бы таковые были поставлены, вероятно, не замедлили бы обнаружить значительные отклонения, конечно, в сторону понижения, как основных моментов физического, а нередко и психического здоровья, так и средней продолжительности жизни» [Николаев, 1926, с. 37].

И тем не менее в этих условиях распада бухгалтеры-практики продолжали создавать новый учет. Они, не мудрствуя лукаво, просто перерабатывали и приспосабливали инструкции и положения, применявшиеся до революции в наиболее развитых в экономическом отношении предприятиях. Эти инструкции значительно упрощались, так как отпадали многие чисто капиталистические хозяйственные функции. Так, при сравнении Инструкции о ведении и составлении отчетности по счетоводству отделами, районными конторами и складами товарищества братьев Нобель (утверждена в ноябре 1913 г.) с Инструкцией о ведении и составлении отчетности по счетоводству в нефтяном деле Республики отделами, районными нефтяными комитетами и складами, в ведении главного комитета состоящими (утверждена в январе

1919 г.), выясняется значительное упрощение учета: изымается учет векселей, акциза, залогов, процентов и процентных бумаг, комиссии. В смете расходов сняты такие статьи, как расходы по представительству, пожертвования и вознаграждения разных лиц (замаскированные взятки), неустойки и штрафы, погашение железной посуды (тары) в размере 2% с первоначальной стоимости и др. Учет предусматривался по двойной системе, причем сохранялась старая идея о двух номенклатурах счетов: одной для правления (центра), другой для филиалов. В первом случае предусматривалось из 13 счетов оставить 7, во втором случае из 44 счетов оставлен 31 и добавлено 5. Вновь вводимые счета дифференцировали реализацию и отпуск нефтепродуктов. Так, путем трансформации старого в новое и формировался советский учет. Он так или иначе весь вытекал из старых традиционных принципов бухгалтерского учета. Этот учет вели на предприятиях плохо или хорошо, но скорее, как мы только что видели, вели плохо.

Плохо, по меркам традиционным, и, очевидно, контрреволюционным. Созидатели нового хотели отменить и этот плохой учет. Революция и гражданская война требовали всего чрезвычайного: чрезвычайных мер, чрезвычайных комиссий, чрезвычайного учета. Последний был создан в теории и опробован 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). Вот, что писали его создатели: «Питерский чрезучет, проводя идеи централизованного по территории учета, считал невозможным учитывать все продукты комиссариата продовольствия и предметы военно-морского имущества. Таким образом, цельность, полнота и исчерпывающий характер учета уже были нарушены» [Амосов, с. 18]. Гильде, который лично, работая в 1920 г. бухгалтером бумажной фабрики, сдавал один раз в неделю документы о дви жении материалов в чрезучет, утверждал, что огромный штат, обрабатывающий сверхогромную картотеку, делал абсолютно ненужную и пустопорожнюю работу. Еще более жесткий приговор оставил Рудановский, назвавший чрезучет — «бестолковой арифметикой малограмотных счетчиков» [Рудановский, 1924, с. VII], а если и был какой-то «толк» от этого чрезучета, то он свелся к тому, что «самоуправство частных собственников, — как писал Рудановский, — было заменено еще более опасным самоуправством государственных чиновников». [там же, с. VII], «счетных воевод», как их назовет Рудановский.

«Воевод» может быть и устраивал на практике учет только в натуральных показателях, но теоретически у него 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. Пока же печатный станок, этот, по меткому выражению Е.А. Преображенского, «пулемет Наркомфина», который обстреливал буржуазный строй по тылам

его денежной системы [Преображенский, 1920, с. 4], должен был не восстанавливать народное хозяйство, а разрушать его. И не случайно один из лидеров левой оппозиции — А.П. Смирнов очень значимо скажет: «Когда произойдет полное торжество социализма, рубль ничего не будет стоить» [Труды 1 Всероссийского съезда Советов народного хозяйства, 1918, с.147]. К социализму через обесценение рубля продвигались очень быстро. Выступая на X съезде партии (март 1921 г.), Преображенский отметил, что «если ассигнации Французской революции обесценились всего в 500 раз, то рубль обесценился в 20000 раз. Значит мы в 40 раз перегнали Французскую революцию» [Десятый съезд РКП, 1921, с. 232]. А к чему это привело в жизни, видно из выступления Г.Е. Зиновьева, который подчеркивал как огромное достижение: «Мы натурализуем заработную плату, мы вводим бесплатный трамвай, у нас бесплатная школа, бесплатный (хотя пока еще худой) обед, у нас бесплатное жилье, освещение и т. д.» [Зиновьев, с. 63—64]. Как бы в дополнение и развитие этих мыслей будущий тесть Н.И. Бухарина — М.А. Ларин утверждал на Втором Всероссийском съезде Совета народного хозяйства: «Было бы бессмысленно говорить, что предприятие должно платить за материалы и получать плату за свою продукцию, или о том, что государственные железные дороги должны взимать плату за их транспортировку» [Труды II Всероссийского съезда Совета народного хозяйства (б.г.), с. 266]. И в строгом соответствии с этими взглядами в октябре 1920 г. были отменены почтовый и таможенный тарифы [Свод указов, 1920, №84, ст. 413]. 3 февраля 1921 г. ВЦИК рассматривал декрет, предусматривающий отмену всех денежных налогов [«Пять лет Советов», 1922, с. 393].

Таким образом, деньги стремительно исчезали из экономического быта страны. И это не могло не сказаться на поисках нетривиальных учетных измерителей. Это была новая проблема, и она разделила специалистов на три группы, которые можно условно назвать: романтики, натуралисты, реалисты.

Многие видные экономисты, опираясь на известных теоретиков, доказывали, что при коммунизме денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые, по их мнению, более совершенные измерители [Толстопятов, с. 40]. Эту группу назвали романтиками. Ее объединяло стремление установить новый измеритель, но каким должен быть этот новый измеритель, романтики отвечали по-разному и в зависимости от ответов наметились три направления: трудовое, энергетическое и предметное.

Самым влиятельным было *трудовое* направление, представители которого считали целесообразным установить измерение материальных ценностей в трудочасах. Тут не было ничего нового. Такие единицы, как якобы трудовые (трудочас, трудодень), пропагандировали Оуэн, Прудон и Родбертус. Маркс и Энгельс подвергли критике их идеи. В эпоху военного коммунизма сторонники трудового направления в свою очередь разделились на две группы: теоретиков — С.Г. Струмилин [Струмилин, 1925, с. 217—223], Е.С. Варга, В.А. Миллер [Денежное..., с. 329], исходивших в своих построениях из теоретических положений марксистской политической экономии, и практиков — З.С. Каценеленбаум [там же, с. 309], К.Ф. Шмелев [там же, с. 390—413],

считавших, что трудовой измеритель в условиях падающей валюты — 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, причем Струмилин предусматривал введение критерия рациональности, оптимальности, как сказали бы теперь. Интересно отметить, что Струмилин думал отменить деньги таким же приблизительно способом, какой предлагал Сольвей в работе о социальном счетоводстве [Жид, с. 185—186]: каждый трудящийся по месту работы должен был получать книжку, в которой ему записывают выработанное число трудовых единиц (тредов). В магазинах при отпуске продуктов в книжке делается отметка. И так по этой книжке можно получать продукты и услуги до тех пор, пока не будет исчерпан кредит.

Взгляды трудового направления 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]. Какова была компетенция съезда, видно из того, что на самом деле кроме старой идеи практически ничего не было. Перед адептами нового учета на древних основаниях сразу же возникла необходимость сведения конкретного труда к абстрактному. Для этого А.О. Дембо предлагал 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 получает две единицы, а если зритель — обыватель, мелкий буржуй — то только одну единицу. В этом случае предполагался такой порядок начисления по труду: артист Х., выступающий перед аудиторией в 100 человек, из которых все студенты, получал зарплату 100 тредов, перед аудиторией рабочих — 200 тредов. Цель — стимулировать культурную работу среди рабочих и красноармейцев. При этом кто артист — Федор Шаляпин или Саша Кострички — не важно. Чем больше Шаляпин будет петь в интеллигентной аудитории, тем меньше он будет получать. Не лучше были идеи и других романтиков.

Энергетическое и *предметное* направление не получили и не могли получить распространения. Среди его представителей отметим М.Н. Смита и С.А. Клепикова [Смит, Клепиков], которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной, приведенной единицы энергии («эрг»), и А.В. Чаянова [Методы...], считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства.

Все романтики в своих проектах или вообще не касались вопросов бухгалтерского учета, или относились к нему весьма враждебно. Так, Чаянов из непригодности денежного измерителя делал вывод о непригодности двойной (диграфической) бухгалтерии для хозяйства вообще. «Ибо, — писал он, — при ближайшем рассмотрении оказывается, что все великолепие

бухгалтерских систем капиталистического хозяйства, построенных на принципе учета частно-хозяйственной выгоды, нам при построении социалистического хозяйства так же не пригодно, как не пригоден дредноут для военных операций в Курской губернии» [Методы..., с. 6]. Бухгалтерский учет должен был, по мысли Чаянова, быть заменен экономическим учетом (сам термин «бухгалтерский» устарел, не отражает подлинное содержание хозяйственных процессов, несет на себе следы проклятого, навек уничтоженного капиталистического строя и психологически отпугивает молодежь от занятия данной профессией). Суть нового учета, по Чаянову, в том, что «экономический учет результатов производства переносится в главк, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгодности, сопоставляя его со всеми другими подобными. В рамках же эксплуатационной единицы может вестись только технический учет» [там же, с. 29].

Итак, на предприятии — технический учет, в главке — экономический. Самым важным здесь было выдвижение ими новой задачи учета — выявление народнохозяйственной эффективности взамен определения прибыли отдельных предприятий.

Другую группу составляли натуралисты (П. Амосов, А. Савич, А. Измайлов) [Амосов, Измайлов]. Признавая денежный измеритель негодным, они не обольщались надеждами найти замену, а поэтому рассматривали бухгалтерию только как материальный натуральный учет. Такой подход был оправдан сложившейся практикой. Так, к 10 октября 1918 г. на Черниговском холодильнике учет продуктов велся уже только в натуральном измерении [ЛОГАВ, ф. Р-3413, оп. 2, ед. хр. 96, л. 26]. Затем возникла страшная 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 счетоводчеству и отчетности, утвержденных СНК РСФСР и изданных 14 сентября 1920 г.

Итак, все, что могли предложить романтики и натуралисты, сводилось или к использованию надуманных, условных до абсурда величин (треды, эрги), или к возвращению к «тьме египетской» (Е.И. Замятин), т. е. к самым первым временам в истории счетоводчества — к инвентарному натуральному учету, лишенному возможности дать сколько-нибудь обобщающее измерение учитываемым ценностям.

Только НЭП возродит хозяйство и доверие к бухгалтерии. И, забегая немного вперед, отметим взгляды людей третьей группы.

Бухгалтеры — реалисты, часто с весьма ограниченным кругозором, вели учет так, как умели. Они получали новые инструкции и добросовестно применяли их. Этих бухгалтеров не волновали споры о том, что лучше — треды или эрги, они продолжали свое дело. Но скоро инфляция лишила бухгалтеров их спокойствия и хладнокровия. Стремительный рост цен, падение покупательной силы рубля заставили их думать. Большинство думающих стало склоняться к идее переоценки статей баланса на основании

индексов цен. Ведущую роль в группе этих бухгалтеров играл С.Ф. Глебов [Глебов]. Однако его взгляды многих не удовлетворяли.

Основным оппонентом выступил А.П. Рудановский, возглавлявший твердых реалистов, который зарекомендовал себя противником всяких переоценок балансовых статей. Он считал (в духе учения о перманентном инвентаре), что все ценности должны получать отражение по тем оценкам (ценам), по которым совершались факты хозяйственной жизни. Всякая переоценка есть ложь, замена правды сказкой о правде. Более того, Рудановский считал, что учет без переоценки выигрывает, так как колебания курса рубля в этом случае автоматически отразятся в оборотах результативных счетов [Рудановский, 1923]. Однако Рудановский допускал непоследовательность, рекомендуя в согласии с хозяйственной практикой того времени параллельно, для целей сравнения, оценку по ценам 1914 г. Сущность разногласий между реалистами и твердыми реалистами коренилась в понимании роли баланса. Первые видели в балансе способ изображения хозяйственных средств и их источников и поэтому требовали их перманентной *переоценки*, вторые, в сущности, понимали под балансом способ сопоставления затрат (актив) и доходов (пассив) и поэтому настаивали на перманентной *оценке*.

Выпуск с конца 1922 г. банковских билетов позволил впоследствии вернуться к твердому денежному измерителю. Это автоматически привело к торжеству традиционного направления в экономике нашего отечества. Эта победа подтвердила мудрое пророчество графа Толстого, сделанное за 34 года до рассказанных здесь событий.

НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921—1929)

Новая экономическая политика возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Твердые деньги обеспечивали эту эффективность и действенность классических традиционных учетных принципов.

Формирование учетных принципов имело огромные последствия для дальнейшего развития и становления бухгалтерского учета в нашей стране. И только в годы НЭПа теория учета, формирующая принципы, достигла своего наивысшего развития. До НЭПа и после НЭПа всегда говорили, что практика выше теории, однако именно в 20-е годы понимали, что если мы сравниваем теорию и практику и если между «мудрой» теорией и «житейской» практикой возникает противоречие, то всегда следует отдать предпочтение теории, ибо идеал выше действительности, а мы для того и живем, чтобы воплотить идеал в жизнь. Но для воплощения нужны яркие люди.

Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. Это Е.Е. Сиверс, Р.Я. Вейцман, Н.А. Блатов, И.Р. Николаев и особенно А.П. Рудановский и А.М. Галаган.

В период НЭПа Е.Е. Сиверс (1852—1917) уже ушел из жизни, но книги его переиздавались, по ним учились, их цитировали.

Дух Сиверса продолжал жить, воплощая идеи петербургской школы. Но уже накануне революции этот дух начал вытесняться одесситом, переселившимся в Москву, — Рахмилем Яковлевичем Вейцманом (1870—1936). Последовательный сторонник немецкой школы*, пропагандист идей Шера, Кальмеса, Герстнера, Никлиша, он лучше, чем кто-нибудь другой, отстаивал и насаждал балансовую теорию двойной записи. Вейцман исходил из трехчленного уравнения $А = П + К$, из которого он делал выводы, связанные с типизацией хозяйственных операций. При этом содержательная сторона этих операций сознательно игнорировалась, ибо не важен предмет, но важен метод. Р.Я. Вейцман писал, что счетоведение «...есть наука о методах бухгалтерского учета» [Вейцман Р.Я., 1929, с. 13]. Надо иметь в виду, что за основу метода бухгалтерского учета сторонники методологического направления взяли баланс и выводили из него двойную запись и счета. Существенным было то, что еще до революции Н.С. Лунский (1867—1956) ввел понятие «источник» средств и объединил в термине пассив как кредиторскую задолженность, так и собственный капитал. В то же время Г.А. Бахчисарайцев (1875—1926) рассмотрел влияние фактов хозяйственной жизни на изменения в балансе, вывел четыре «теста», одному из которых отвечает любая хозяйственная операция, и сформулировал четкие правила двойной записи [Бахчисарайцев, 1926, с. 31]. Теперь благодаря своей большей наглядности балансовая теория стала достаточно проста, а четыре теста Бахчисарайцева, названные А.М. Галаганом четырьмя типами хозяйственных операций [Галаган, 1928, с. 228], составляют основу любого современного курса теории учета.

Р.Я. Вейцман

* С Вейцманом связана последняя волна немецкого влияния на русскую бухгалтерию. Она нашла свое выражение в переводе трудов Шера, Кальмеса, Герстнера, Ле Кутра, Пенндорфа, Обербаха, Порцига, Губера, Кено-Репонда и широком распространении карточно-копировальных форм. Существенно то, что как и во времена Петра I, это немецкое влияние пользовалось поддержкой государства. Сам Ленин подчеркивал: не надо стесняться учиться на Западе, особенно у немцев. «Да, учись у немца! — говорил Ильич, — вышло так, что именно немец воплощает теперь, наряду со зверским империализмом, начало дисциплины, организации, стройного сотрудничества на основе новейшей машинной индустрии, строжайшего учета и контроля» [Ленин, т. 36, с. 82].

Именно, если $А = П$, то

$$А + а - а = П, \quad (1)$$
$$А = П + b - b, \quad (2)$$
$$А + с = П + с, \quad (3)$$
$$А - d = П - d. \quad (4)$$

Любая хозяйственная операция отвечает какому-либо из типов. При этом операции, отвечающие типам 1 и 2, называются *пермутациями*, а типам 3 и 4 — *модификациями*.

Простота и доступность сделали со временем балансовую теорию, в сущности, единственно признанной в нашей стране, хотя в 30-х годах она подвергалась нападкам как якобы формалистическая [Гальперин, 1934, с.28—32].

Из попыток развить балансовую теорию укажем на учение об *абсолютном* балансе Николая Семеновича Помазкова (1889—1968). Сущность его подхода 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 [Помазков, 1929, с. 249—263]. Эта идея интересна тем, что заставляет сомневаться в отправной точке балансовой теории — двойная запись вытекает из баланса. В самом деле, если у нас в балансе не два членения, а n (теоретически их может быть бесконечное число), то тем не менее значение каждого признака внутри определенного членения все равно может либо только увеличиваться, либо только уменьшаться, так что двойная запись сохраняется, она не превращается в тройную для группировочного признака, т. е. для бухгалтерского счета. Особенно это заметно на примерах модификаций.

Н.С. Помазков

Николай Александрович Блатов (1875—1942), ученик Сиверса, продолжатель его дела, сторонник обучения от счета к балансу, а не от баланса к счету, на чем настаивали москвичи, утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии.

Это было яркое проявление экономического направления, но акцент делался не на то, что ценности выступают сами как ценности, а на их потоки в форме мены — обмена одних ценностей на другие. Но обмен должен быть всегда

Н.А. Блатов

эквивалентным, и двойная запись является, таким образом, естественным следствием обмена, или, как тогда предпочитали говорить, мены.

Основателями этой школы были замечательные русские бухгалтеры Вольф и Сиверс. Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные, условные. Под условными понимают обязательства произвести уплату. Блатов, ведущий представитель этого направления, уже в советское время сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью [Блатов, 1931, с. 41—42]. Эта модель известна в науке как «квадрат профессора Блатова». Принимая обозначения: В — вещественные ценности, Д — деньги, У — условные ценности, можем показать все потоки, выражающие движение ценностей в хозяйстве (см. схему).

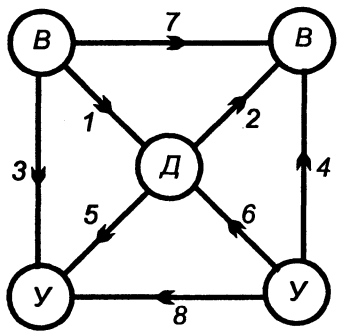


Рис. 11. Модель потоков ценностей в хозяйстве

Разберем все потоки в модели: 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 фонду предприятия присоединены средства бюджетного финансирования, перевод или зачет задолженности). Все эти восемь потоков имеют неодинаковое значение и различный удельный вес в хозяйстве.

Модель предопределяет и классификацию счетов*, и корреспонденцию между ними. Она приводит к выводу, что бухгалтерский баланс есть следствие двойной записи.

Меновая теория, хотя и была долгое время главенствующей, подвергалась сильной критике. Следует различать старую (до 1930 г.) и новую (после 1930 г.) критику. Старая критика делала упор на то, что далеко не все хозяйственные операции могут рассматриваться как мена**. Новая критика 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. Новая критика была неудачной, так как, с одной стороны, нельзя двойную запись связывать только с капиталистическим обществом, а с другой стороны, даже применительно к капитализму марксизм признает, что прибавочная стоимость является не следствием неэквивалентного обмена, а следствием особых свойств товара, который ее производит, — рабочей силы. Что же касается модели Блатова, то она имеет крупный недостаток, так как полностью игнорирует 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. Очень симптоматично утверждение Лозинского: «Двойная запись — это только внешнее оформление объективно совершающегося процесса движения средств» [Лозинский, 1938, с. 34].

Кроме того, из наследия Блатова следует выделить данную им по шести основаниям классификацию балансов [Блатов, 1930, с. 20, 33].

---

* Блатов подчеркивал, что одной классификации быть не может, ибо их число зависит от выбора оснований, а оснований всегда множество.

** Представляется возможным рассматривать все хозяйственные потоки как *детерминированные* (обусловленные нормальным ходом деятельности, например, поступление, продажа товаров и т. д.) и *стохастические* (случайные, например, уплаченные штрафы, выявленные недостачи товаров, т. е. то, что, как правило, называют непланируемыми потерями и прибылями). Очевидно, что только детерминированные потоки могут рассматриваться как меновые.

А. *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.

Б. *По сроку составления* — 1) вступительный (существует при открытии, образовании предприятия); 2) операционный или промежуточный (возможен или как начинательный баланс, если строится на основе начальных сальдо, или как заключительный баланс, если заполняется на основе конечных сальдо); 3) ликвидационный (составляется при ликвидации предприятия).

В. *По объему* — 1) простой (заполняется при полной централизации учета); 2) сводный (составляется при децентрализации учета путем сальдирования счетов взаимных расчетов); 3) сложный, или сложенный (получают путем механического агрегирования отдельных 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*.

Г. *По полноте оценки* — 1) брутто (включаются регулирующие статьи) и 2) нетто (исключаются регулирующие статьи). Блатов больше склонялся к тому, что первый баланс включает результатные счета, а второй — все результатные счета свертывает, перенося их сальдо на счет Убытков и прибылей.

Д. *По содержанию* — 1) оборотный (оборотные ведомости); 2) сальдовый (включает только сальдо).

Е. *По форме* — 1) 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); 2) 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): 3) шахматный (составляется в виде матрицы).

В дальнейшем А. Я. Локшин ввел еще одну классификацию:

Ж. *По временной ориентации* — 1) провизорный (включает ориентировочные данные за последние дни отчетного периода); 2) перспективный (рассчитывается на ближайший отчетный период, включая ожидаемые данные); 3) директивный (включает директивно заданные и подлежащие осуществлению значения показателей) [Локшин, 1934, с. 7].

Первоклассным ученым был Иван Романович Николаев (1877—1942), ученик П. Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена». Николаев развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может

---

* В 1904 г. появился консолидированный баланс, но Блатов не знал о таком типе балансов

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, 1926, 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. 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.

«Оглядываясь на ту массу сочинительной работы, какую пришлось сделать за год, — писал Николаев, — каждый работник, принимающий непосредственное участие в таком, поистине каторжном труде, невольно испытывает чувство досадной неудовлетворенности и настойчиво добивается понять, кому и зачем все это нужно. И ответ он получает самый простой ... актив должен быть т о ч н ы м (разрядка автора) изображением имущественного положения хозяйства» [там же, с. 41—42].

Подвергая критике современную ему бухгалтерскую практику, Николаев показывает всю тщетность натуралистических попыток «точного воспроизведения» действительности и в связи с этим замечает, подкрепляя свой приговор убедительными доказательствами, что калькуляция, «говоря по правде, есть не что иное, как добывание цифр с потолка». То, как натурализму противопоставляется реализм, лучше всего видно на примере износа основных средств и их амортизации. «Что это — две по существу совершенно несоизмеримые категории, ясно и без посторонних пояснений». *Износ* — это физический и моральный процесс снашивания, утрата основными средствами их стоимости; *амортизация* — процесс накопления финансовых средств, зависящий от целей финансовой политики. И поэтому сумма износа не может быть тождественна сумме амортизации. Далее им делается одно спорное утверждение о том, что отчисления в амортизационный фонд должны производиться из прибыли [там же, с. 56].

Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив и все сальдо счетов, показываемые в нем, есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов. «Актив, — подчеркивал автор, — в его точном цифровом выражении — не объективная или действительная ценность имущества, а расход, или сумма хозяйственных затрат» [Николаев, 1926, с. VII]. Исключение делается для двух статей — кассы и расчетного счета. (Впоследствии Шмаленбах в учении о динамическом балансе этот аспект свяжет с традициями камеральной бухгалтерии.)

Исходя из финансовой трактовки учетных показателей, Николаев и оценку статей сводил, естественно, к себестоимости, т. е. в старом споре между Лукой Пачоли (1494) и Анжело ди Пиетро (1585) он выбрал сторону автора «Трактата о счетах и записях». Правда, в духе последующих завоеваний теории Николаев, допуская использование регулирующих счетов, создавал возможности для введения в учет и других видов оценки, дополняющих себестоимость. Регулирующие счета должны были предохранить учет от любого вида переоценок — самого тяжелого греха в бухгалтерском учете, по мнению Рудановского.

Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. 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.

Интересны замечания Николаева и в части учета дебиторской задолженности. Он предлагал создавать резервы для списания безнадежных долгов.

Имея опыт жизни, 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 [Николаев, 1926, с. 7].

Вершин учетной мысли достигли Рудановский и 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, который освободился от старой вульгаризации. «К сожалению, — писал он, — надо признать, что в такой вульгаризации учета больше всего повинны преподаватели счетоводства, которые технику учета выдают за объект учета, учат учету, идя из книг к балансу, а не от баланса к книгам. Но немало повинны в этом и бухгалтеры-практики, которые любят заводить счетную машину, которую часто ведут на холостом ходу, не заботясь вовсе о том продуктивном учете, который измеряется только содержательностью и выразительностью баланса и реальною связью его с хозяйством, зави ся не от механизации, а от осознания в его балансе» [Рудановский, 1928(б), с. 35].

А.П. Рудановский

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, конструируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс. Очевидно, что чем совершеннее модель, тем, следовательно, большее отражение получает и сама 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 самомнению весьма относительную ценность и б) развитие теории бухгалтерского учета должно быть направлено на создание таких моделей учета, которые обеспечат наиболее полное отражение хозяйственных процессов.

Метод Рудановский определял по-разному. В более ранней работе [Рудановский, 1925(г)] выделяются: регистрация; систематизация; координация. Оценка здесь рассматривалась не как метод, а как цель учета; в дальнейшем [Рудановский, 1928(б)] — систематизация; координация; оценка. При этом метод он трактовал как средство познания предмета.

А. *Регистрация* — наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике. Эволюция бухгалтерского

учета должна с неизбежностью приводить к вытеснению регистрации, столь трудоемкой и столь несовершенной, так как в конечном счете репрезентативность данных, полученных путем регистрации, невелика.

Б. *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. (Рудановский подчеркивал, что это деление хозяйственных отношений он заимствовал у Дж. Росси, который выделял экономические, юридические и административные отношения.) В конструируемой модели бухгалтерского баланса выделяются две аксиомы*: 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 (можно предположить, что плановые величины он склонен был отнести к статике, а фактические — к динамике). Интересно, что двойная запись определяется им как средство для нахождения неизвестного по известному. Так, запись в дебет счета Кассы с кредита счета Товаров является простой, так как затрагивает только статику. Если же дебетуется счет Кассы и кредитуется счет Реализации, то раскрывается оборот денег (поступление денег от продажи продукции), и ему необходим противостоящий, встречный поток товаров, который образуется следующей проводкой: дебет счета Реализации, кредит счета Товаров. Так, 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

---

* Правильнее было бы назвать постулатами; признавая объективный характер баланса, Рудановский употреблял термин «аксиома».

воспроизводства. Такой подход приводит к тому, что в активе фигурируют только денежные и материальные счета, в бюджете — только результатные счета, а в пассиве — все остальные; причем вся дебиторская задолженность рассматривается как пассив с дебетовым сальдо. Баланс включает все результаты хозяйственной деятельности (динамика), причем традиционная часть баланса — статика — рассматривается как следствие причины, динамика — как следствие хозяйственного оборота. Отсюда и своеобразная классификация счетов*, одним из основных требований к которой считается устойчивость сальдо, т. е. счет всегда должен иметь только дебетовое, или кредитовое сальдо: I. Счета актива (материальные счета — $Д \geq К$); II. Счета пассива: 1) счета собственных средств: а) счета агентов ($Д \geq К$), б) счета фондов ($К \geq Д$); 2) счета корреспондентов: а) счета дебиторов ($Д \geq К$), б) счета кредиторов ($К \geq Д$); III. Счета бюджета: 1) счета расходов ($Д \geq К$); 2) счета доходов ($К \geq Д$).

Учение Рудановского о систематизации и балансе включает ряд неудачных положений (финансовые отношения — часть экономических отношений; баланс производства бессмысленно сводить к пассиву; актив не может быть выражением только распределения, и тем более нельзя отождествлять бюджет с потреблением; неверно утверждение о том, что актив содержит оценку по стоимости, а пассив — по ценности, ошибочна связь золотых денег с активом, а бумажных с пассивом), но, несмотря на эти недостатки, в целом его теория является большим достижением учетной мысли.

В. *Координация* — размещение хозяйственных операций по счетам баланса — осуществляется специальным координирующим приемом — двойной записью. Рудановский сравнивал счета с клавиатурой, ноты которой представлены рядом оправдательных документов. Композиция счетных операций задана корреспонденцией между счетами.

Г. *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.

---

* Представляет интерес понимание Рудановским различия между учетом синтетическим и аналитическим, которые, по его мнению, составляли левую и правую руки, необходимые для любого хозяйства. *Синтетический* учет — это обычный бухгалтерский учет, являющийся средством ревизии учетной информации. Он фиксирует данные *a posteriori* и потому содержит всегда фактическую информацию. Его предмет заключен в сфере внешних отношений хозяйства. Основной метод — исследование, которое находит выражение в регистрации, систематизации и координации. *Аналитический* учет — это статистический учет, являющийся средством контроля экономической информации. Он фиксирует данные и потому содержит плановые показатели. Его предмет — сфера внутренних отношений хозяйства, метод — наблюдение, которое находит свое выражение в статистической методологии.

Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие *нормирования баланса**. По мнению Рудановского, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобия, причинности и развития.

Закон приспособления (адаптации) в нормировании предполагает: 1) фондирование, 2) резервирование и 3) 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 естественной убыли; амортизация, износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.).

Бюджетирование позволяет установить связь каждой хозяйственной операции с бюджетом, т. е. «бюджетирование, писал Рудановский, есть метод исчисления или учета новых оценок, создающихся в самом процессе оборота» [Рудановский, 1925(г), с. 80].

Будучи практиком, Рудановский заботился о практическом учете и полагал, что знает лучше, чем кто-либо другой, о том, 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(в), с. 299]. Чтобы «живой учет» мог функционировать успешно, Рудановский выдвинул положение, ставшее вскоре общепринятым: бухгалтер в методологических вопросах ведения учета должен подчиняться только вышестоящему главному бухгалтеру.

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. Инвентари-

---

* «Сущность метода нормировки есть введение в систему основных условных счетов порядка и метода, которые имеют чисто учетное значение» [Рудановский, 1925(г), с. 74]. Счета порядка и метода — это, по последующей терминологии, регулирующие счета.

зационная опись есть всего лишь первичный документ, представляемый хозяйственниками в бухгалтерию. Бухгалтер не должен проводить переучет, что естественно, если инвентаризация — не метод учета.

Рудановским выдвигалось требование, чтобы оборотная ведомость по материальным счетам содержала только сведения о счетах, по которым было движение ценностей за отчетный период. Это положение имеет большую ценность в учете при использовании электронных машин. Достаточно развернуть товарный отчет материально ответственных лиц в ассортиментном разрезе, и никакого дополнительного складского учета не потребуется.

Существенный интерес представляют и некоторые другие рекомендации, в частности: а) «Недопустимы, как правило, в балансе внутренние обороты всякого рода, вздувающие обороты баланса, каковы: обороты между кассою и текущими счетами в банке, между складами, между агентами, между дебиторами и между кредиторами, вообще обороты по дебетованию какого-либо счета кредитованием того же самого счета. Самое лучшее все-таки обороты между субсчетами — подразделениями главного счета — производить в книгах аналитического учета и не проводить в книгах синтетического учета» [Рудановский, 1924(в), с. 16]. Это — интересное замечание, однако при его применении теряется возможность сверить оборотную ведомость с журналом хронологической записи; б) «Отчисления на возобновление (амортизация — Я.С.) начинаются не ранее, как по прошествии одного года со времени передачи сооружений в эксплуатацию и, во всяком случае, не ранее как в следующем году за отчетным» [там же, с. 37]; в) «Возобновление предметов оборудования в целом или по частям капитальным ремонтом, поддерживающим и возобновляющим его первоначальную пригодность, должно покрываться за счет отчислений на амортизацию; но и здесь простой текущий ремонт, не связанный со сменою частей, производимый на ходу, без вывода предмета оборудования из службы, должен относиться прямо на особый счет текущего ремонта или на особую рубрику его — в счете общих накладных расходов. Предметы оборудования, пришедшие в негодность, до замены их новыми за счет амортизационного фонда могут быть списаны по активу на особый счет оборудования, подлежащего возобновлению; всякое же снижение первоначальной оценки вследствие износа предметов должно отмечаться подразделением основного капитала в пассиве — на счет основного капитала и счет амортизации основного капитала, если восстановление первоначального состояния и состава предметов какого-либо оборудования не может иметь места по недостатку средств. Счет амортизации основного капитала есть контрактив счета недвижимого имущества, тогда как счет имущества, подлежащего возобновлению, есть контрпассив счета амортизационного фонда» [там же, с. 39].

Особенно ценная рекомендация вытекает из учения о динамике хозяйственных средств: «Если поставки и подряды наперед определяются письменными условиями и договорами как в отношении количества поставки или работ, так и в отношении причитающихся за исполнение сумм, с определением также и срока исполнения, то на дебете баланса открывается счет

заказов поставщикам или счет контракта с подрядчиками, который дебетуется вперед, кредитуя счет тех или других также вперед всею обусловленною суммою, причитающейся по исполнении договора или условия. Эти счета заказов и контрактов представляют открытые кредиты, в пределах коих производится выдача авансов, а по мере сдачи поставщиком материалов и подрядчиком работ кредитуется счет заказов поставщикам и дебетуется счет материалов или кредитуется счет контрактов с подрядчиками и дебетуется счет расходов или работ, к которым относятся эти подряды, тогда как авансами и, вообще, уплатами, при указанном способе учета, дебетуется счет поставщиков или счет подрядчиков» [Рудановский, 1924(в), с. 49].

Следующая рекомендация получила признание у многих бухгалтеров: «...счет выпуска может вовсе не вестись, если себестоимость определяется к моменту выпуска» [там же, с. 81].

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 и макроучета [Рудановский, 1925(б), 1928(а)].

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, более правильное понятие — фонд вместо старого — капитал; 2) дал обоснование счету Реализации, который стал неотъемлемой частью всех планов счетов; 3) указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех изданиях прав и обязанностей 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.

Однако более влиятельным человеком оказался не Рудановский, а его ученик Галаган.

Если учитель мыслил дедуктивно, шел от теории к практике, будучи всю жизнь практиком, то ученик, будучи всю жизнь теоретиком, шел индуктивным путем от практики к теории. В концептуальном отношении Александр Михайлович Галаган (1879—1938) не был человеком последовательным, и в его эволюции можно выделить несколько этапов. В большую науку он вошел четырьмя курсами: 1916 г. — описание европейского, преимущественно итальянского, опыта [Галаган, 1918], 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].

Все, что написал Галаган после 1929 года — года «великого перелома», — не представляло уже почти никакой ценности. Но то, что он написал до этого, надолго останется в памяти у тех, кто любит и ценит учет.

А.М. Галаган

В 1923 г. Галаган, анализируя взгляды предшественников на предмет счетоведения, писал: «Ближе всего подошел к конкретному разрешению вопроса о предмете счетоведения Л.И. Гомберг, который указал, как известно, что объектом исследования в счетоведении является определенное единичное хозяйство. Но из курса общего счетоведения известно, что конкретное единичное хозяйство может быть изображено и представлено в виде баланса этого хозяйства. Поэтому необходимо прийти к заключению, что *объектом счетоведения является баланс конкретного единичного хозяйства*» [Галаган, 1923, с. 42]. И тут сразу же заметна непоследовательность автора. С одной стороны, он вслед за Гомбергом указывает на единичное предприятие как предмет учета, с другой, повторяя Рудановского, но не называя его имени, говорит, что объектом учета выступает баланс. В дальнейшем Галаган будет четко развивать идеи, связанные с трактовкой единичного хозяйства (предприятия) как предмета (объекта) счетоводства.

Хозяйственная деятельность каждого предприятия, указывал он, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

Субъекты — участники хозяйственного процесса. Они представлены, и здесь повторяется классификация Чербони, собственниками, администратором, агентами и корреспондентами. Агенты — это лица, работающие на предприятии, входящие в его штат; корреспонденты — физические и юридические лица, внешние по отношению к данному предприятию (дебиторы и кредиторы).

Объекты — различные виды основных и оборотных средств предприятия.

Операции — действия человека на ценности, с которыми он работает. Операции делятся по видам: 1) на производственные; 2) меновые (распределительные) и 3) потребительные; по влиянию на хозяйственную массу: 1) на модификации, приводящие к прибыли или убытку, и 2) пермутации, в результате которых меняется структура хозяйственной массы, но при этом не

возникает ни прибыли, ни убытка; по времени их возникновения: 1) на начинательные; 2) текущие и 3) заключительные.

Трактуя 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: «... для выявления общего состояния хозяйства на определенный момент его существования и для выявления текущей работы хозяйства» [Галаган, т-во Гранат, с. 619]. Первая цель достигается с помощью инвентаризации, вторая — первичных документов.

Инвентаризация предполагает выполнение трех видов действий: 1) выявление имущества, констатация его наличия; 2) оценка (таксация) имущества и 3) «сводка всех данных об имуществе хозяйства» [там же, с. 619]. «Совокупность данных об имуществе, находящемся в распоряжении хозяйства, образует актив», интересно отметить, что не само имущество, а данные (информация) о нем составляют актив; «совокупность обязательств хозяйства представляет собою пассив»; «разность между общим итогом актива и общим итогом пассива представляет собою чистое имущество хозяйства»; «инвентарь, представленный в форме краткой и сжатой сводки его данных, носит название баланса» [там же, с. 619, 620].

Итак, 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 отражать 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.

Классификация. Оправдательные документы отражают совершение тех или иных реальных процессов, они оформляют эти процессы, и поскольку на каждом предприятии протекают самые разнообразные процессы, чтобы управлять ими, необходимо классифицировать их. Средством классификации выступают счета. «Счетом называется таблица, в которой методически запи-

---

* Этим Галаган выступил против взглядов Белова, Сиверса и Блатова, считавших, что баланс вытекает из счетов и ничего общего с инвентарем не имеет.

сываются все операции, образующие собою определенный хозяйственный процесс. Таким образом, счета открываются для каждого определенного процесса, выполняемого в хозяйстве» [Галаган, т-во Гранат, с. 621]. Таким образом, счетоведение превращается в науку о счетах. Надо заметить, что Галаган в части самой классификации счетов был мало оригинален и, по существу, вернулся к классификации Н.И. Попова, выделяя три группы счетов: материальные, личные и результатные. Совершенно очевидно, что по глубине дифференциации счетов этот подход уступал подходу Сиверса, а по пониманию множественности подходов — идеям Блатова.

Индукция и дедукция. Одни философы полагают, что первая — частный случай второй, другие — наоборот. Галаган пытался рассмотреть хозяйственную операцию с точки зрения индукции и дедукции. «Исследуя какую угодно операцию хозяйства, — писал он, — нетрудно установить, что каждая без исключения операция всегда оказывает в одно и то же время положительное и отрицательное влияние на отдельные процессы, выполняемые в том хозяйстве, где совершена эта операция» [там же, с. 621]. К этому выводу якобы можно прийти путем исследования каждой операции и в результате можно сформулировать *закон двойственности* — объективный закон двойной записи. С другой стороны, 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 Материалов и кредиту счета Расчетов с поставщиками — большая посылка; по накладной поступило на 2000 руб. ситца — малая посылка. Следовательно, нужно дебетовать счет Материалов и кредитовать счет Расчетов с поставщиками на 2000 руб. — вывод. Эта процедура называется счетной корреспонденцией (точнее — корреспонденцией счетов). По Галагану ее «сущность сводится к тому, чтобы точно выяснить то влияние, которое оказывает выполненная операция на хозяйственный процесс, и точно записать это влияние» [там же, с. 623]. Отсюда, предупреждал Галаган, важна правильность корреспонденции счетов, т. е. четкость построения силлогизма; при этом корреспонденция счетов 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 разноску по счетам. Далее Галаган, в сущности, предлагал основную идею логисмографии: если последовательно обобщать первичные 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 пишут о синтетическом и аналитическом учете. Таким образом, отчетность трактовалась как синтез, а данные, ее подтверждающие, — как анализ.

Такова общая схема теоретических взглядов Галагана. Потом возникнет «галагановщина» — это обвинение каждого бухгалтера, который разделяет полностью или частично изложенные выше взгляды. Сам Галаган, предчувствуя травлю, ибо он был ученый, а травили людей мыслящих, попытался трансформировать свое учение, перейти как бы от логики формальной к логике диалектической. В основу был опять положен принцип двойственности, который рассматривался в виде определенного ядра. Предполагалось, что каждая хозяйственная операция непременно и объективно несет в себе два равновеликих заряда — положительный и отрицательный, что предопределяет действие закона единства и борьбы противоположностей. Вывод сальдо объяснялся как переход от количественных изменений к качественным, а последовательная смена сальдо начального оборотом и оборота саль до конечным трактовалась как проявление закона отрицание отрицания. (Характерно, что несколько раньше Рудановский действием этого закона объяснял структуру баланса: актив — тезис, пассив — анти тезис; бюджет — синтез.) Каждая хозяйственная операция понималась Галаганом как ска чок, что напоминало скорее Кювье, чем Гегеля.

Галаган очень гордился своим новым научным подвигом и думал, что теперь горькая чаша «разоблачения» минует его. Через несколько месяцев Галагана заставят каяться за все — и за формальную, и за диалектическую логику. Но в то время, когда Галаган страдал и каялся, Н.И. Подвойский (1880—1948) в своих лекциях о диалектическом материализме излагал то же самое о двойной бухгалтерии, и за это его не преследовали. Конспекты его лекций были изданы [Подвойский], и никто не критиковал его за неверное истолкование двойной записи. Хотя оно было, конечно, ошибочным: 1) двойная запись может применяться, а может и не применяться в учете, это зависит от усмотрения администрации, а не от объективных обстоятельств; 2) неверно считать, что каждой хозяйственной операции имманентно присущи положительные и отрицательные стороны, например, если у предприятия украли машину, то налицо только отрицательные изменения, а если машину выделили ему безвозмездно, то только положительные; 3) переход сальдо в обороты и оборотов в сальдо не объективен, а зависит от нормативных документов и воли администрации; по некоторым счетам, например Расчетов с поставщиками, такого перехода вообще нет, а в баланс включают развернутое сальдо, т. е. открытые позиции счета. Данное ради истины пояснение не имеет ничего общего с критикой работ Галагана, которая часто выражалась в непристойной форме и была направлена исключительно на его моральное и научное уничтожение.

Одной из причин неприязни к нему со стороны его коллег, возможно, послужило его выдвижение на роль ведущего ученого в первые годы

Советской власти и оттеснение тем самым остальных на второй план. Именно в эти годы расцвета его многие не любили, Рудановский критиковал его везде и по любому поводу, Р.Я. Вейцман отказывался работать с ним в комиссиях и т. п. Сам Галаган к концу двадцатых годов чувствовал неудовлетворенность своей работой и предостерегал сына от занятия учетом. Может быть, он слишком хорошо запомнил ненависть собратьев по профессии?

Как бы там ни было, Рудановский и Галаган — выдающиеся бухгалтеры советской школы, ее создатели, несмотря на то, что их имена сначала были преданы травле, а потом забвению, ибо «революции, — писал Н.А. Бердяев, — никогда не ценят людей духовного творчества; они низвергают этих людей, часто ненавидят их и всегда считают их ненужными для своего дела» [Бердяев, 1991, с. 14].

Деформация принципов бухгалтерского учета (1929—1953)

Уже в начале 1929 г. стали появляться зловещие намеки на то, что люди, возглавлявшие учет, проповедуют что-то не то, и стала намечаться великая чистка или, как говорил Иван Грозный, — «перебор людишек». И «перебор» этот касался всей интеллигенции.

Самый крупный залп по интеллигенции вообще и по бухгалтерам в частности был дан Э. Кольманом, чешским коммунистом (в конце 50-х годов он уедет в Швецию): «В балансоведении кладется в основу такая экономическая теория, из которой вытекает, что между СССР и капиталистической страной нет никакой разницы, а также даются такие указания, как, например, насчет метода определения товарных остатков, применение которых должно привести к скрытию недостач в дефицитных товарах и тем самым к созданию прорывов» [Большевик, 1931, №2, с. 74—75].

Под «методом определения товарных остатков» понималась оценка по себестоимости. Поскольку себестоимость почти всегда ниже продажной цены, то, по мнению Кольмана, в отчетности показывается заниженная величина товарной массы, что и приводит к искусственному дефициту в товароснабжении. Товаров много, но купить их нельзя, так как вредители на счетно-теоретическом фронте показывают их в меньшем, чем это нужно, объеме.

Большая дискуссия

Бухгалтеры поняли установку текущего момента и вот как откликнулись на приглашение принять участие в травле лучших: «Буржуазные реставраторы и апологеты всех рангов пытаются удержать за собою фронт теории, дезориентировать пролетарские массы в основных вопросах социалистического строительства, борясь за господство своей идеологии. Эти явления особенно

резко проявляются на счетно-теоретическом фронте. На этом участке идеологического фронта положение характеризуется полным отрывом теории от практики социалистического учета, наличием капиталистических концепций и вредительских установок. Такое глубоко нетерпимое положение, однако, долгое время оставалось не вскрытым. Слабость марксистско-ленинских сил на фронте учета, недооценка теоретической борьбы на этом фронте со стороны организаций и учреждений, ведающих делом учета, прямое и косвенное содействие к изданию и распространению антимарксистских трудов по вопросам учета со стороны оппортунистических элементов, несвоевременная и, наконец, не отвечающая поставленным задачам счетная критика — вот та обстановка, которая до самого последнего времени благоприятствовала создавшемуся положению на счетно-теоретическом фронте» [На счетно-теоретическом фронте..., с. 3]. В таком разнузданном тоне обличение продолжалось: «Существующие счетные теории а) служат интересам апологетики капиталистического хозяйства; б) под прикрытием марксистско-ленинской терминологии искажают правду нашей социалистической экономики; в) будучи насквозь схоластичными, препятствуют разрешению конкретных задач, стоящих перед учетом, и тем самым играют реакционную роль, тормозя его реконструкцию; г) дезориентируют учащихся в основных вопросах социалистической экономики и политики Советской власти, искажая основы марксистско-ленинского учения; д) служат благодатной почвой для правооппортунистических установок в практике учета и хозяйствования; е) делают учет недоступным широким массам трудящихся, колхозников и рабочих, отрывая теорию от практики и наполняя учет отвлеченными надуманными схемами и содержанием; ж) проводят идеи надклассовости и аполитичности в счетных науках» [там же, с. 40—41].

В этом обвинении были перечислены и «вредители», ими оказались все классики нашего учета, но больше всех досталось Рудановскому и Галагану.

О Рудановском, в частности, писали так: «Примером и ярким образцом подобного идеологического выступления является антимарксистская теория учета, возглавляемая Рудановским, схоластическо-формалистические мудрствования которого под прикрытием многочисленных математических формул в основном направлены против интересов пролетариата, строящего социализм» [там же, с. 28]. И далее в подтверждение этого обвинения перечислялись теории: «Учение Рудановского о балансе, которое складывалось им в течение двух с лишним десятков лет и пользуется громадным авторитетом среди работников учета, покоится на следующих основных теоретических положениях, которые им развиты, преобразованы и математически обоснованы.

Первое — это аксиома Пачоли о равновеликости дебета и кредита; второе — аксиома Пизани — разграничение статики и динамики баланса; третье — принцип Леоте и Гильбо о перманентности инвентаря; четвертое — учение Бесты об оценке баланса и балансе как объекте учета; пятое — учение Чербони о логисмографии, дифференциации счетов; шестое — учение Росси о разграничении хозяйственной деятельности на три вида: экономическую, юридическую и административную; определение баланса как синонима

хозяйства, а учета как гармонического сочетания хозяйственных функций (теория функционального баланса); седьмое — учения Гюгли и Шротта — учение об оборотах, изменениях актива и пассива и т. д. Все упомянутые теории, представляющие собой так называемые классические учения итальянской, французской и отчасти немецкой буржуазных школ, Рудановским переработаны и преобразованы в соответствии с учениями: Штурма (о финансах), идеалиста-социолога Монтескье (о государственном строе), Шершеневича (общая теория права), Родбертуса, Бем-Баверка, Туган-Барановского (политэкономия), Лассаля (юридическая концепция хозяйственных отношений) и пр. Кроме того, в части математического обоснования теории учета в работах Рудановского нашли широкое применение: теорема Лоренца (закон относительности); теорема Стеклова (полное соответствие областей внутренней и внешней); теорема Жордана (необходимость разграничения внутренней и внешней области); принцип Галлюа (противоположность признаков, построение комбинаций, внутренней и внешней области); принцип Дирихле (уравнение отношений области внутренней и внешней); принцип Бера (уравнение пределов путем разграничения); уравнение Лапласа (условие замкнутости отдельных функций); учение Чупрова (закон устойчивости); учение Майера (законы подобия, причинности и развития) и т. д.» [На счетно-теоретическом фронте..., с. 33].

Но основным вредителем признавали Галагана. Над ним был организован специальный показательный общественный суд. Заслуженного человека шельмовали перед всем миром. «До самого последнего времени в существующих учебниках по счетоводству слово «совет» было исключительно редким. Это понятно хотя бы потому, что Галаган, например, утверждал, что «только в отдельных случаях для полного познания той или иной научной дисциплины необходимо выяснить ту социальную роль и то социальное значение, которые выполняет и имеет данная научная дисциплина» Больше того, проф. Галаган писал, что «в задачи общего счетоведения входят выработка и исследование таких приемов, которые в одинаковой мере могут применять при исследовании каких угодно единичных хозяйств», не видя якобы разницы между условиями капитализма и социализма» [там же, с. 13]. Это шельмование подытоживалось торжествующей записью: «Проф. Галаган ... под давлением общественности признал не только отдельные свои ошибки, но и то, что в основе этих ошибок лежит законченная буржуазная идеология» [Спутник..., 1931, №6, с. 141]. В результате Галагану была запрещена педагогическая работа, и в 1938 г., не дожив до шестидесяти лет, он умер; Рудановский умер внезапно в 1934 г.

Конечно, речь шла не об уголовных преступлениях, но от одних «общественных» обвинений люди умирали.

Критика носила трагический характер, позитивные предложения напоминали водевиль. Так, некто Д.И. Савошинский писал, что результатные счета якобы присущи только капиталистическому предприятию; социалистическое хозяйство в своей номенклатуре счетов не будет иметь ни счетов результатов, ни счетов капитала [Вестник ИГБЭ, т. 2, №1, с. 20].

Так было в Москве. Не лучше обстояло дело в провинции.

В 1930 г. в Ленинграде вышла книга под редакцией трех авторов: Н.А. Блатова, И.Н. Богословского и Н.С. Помазкова «Счетно-бухгалтерские курсы на дому». Вскоре появилась рецензия, разоблачающая буржуазную идеологию авторов: «В силу недостаточной бдительности советской общественности счетная литература часто служит еще пристанищем определенно буржуазной идеологии. Под видом «аполитичного» счетоводства все чаще протаскиваются и распространяются враждебные пролетариату взгляды» [Спутник..., 1931, №3, с. 71]. В том же номере журнала «Спутник конторщика и счетовода» Помазкова обвиняют в том, что он «написав одну, пожалуй, вредную в счетной литературе книгу «Счетные теории» ... стремился поставить счетную мысль на ложный путь» [там же, с. 72]. В №6 этого же журнала Блатов дает справку о том, что он болел и книгу издали без его ведома [там же, с. 143]. Однако редакция журнала «Спутник счетовода» это заявление не приняла во внимание, так как Блатов до разбора этой книги в журнале не протестовал против того, чтобы его имя включили в состав редакторов.

Главными застрельщиками травли великих были люди бухгалтерского дна (Н.Н. Ласкин, М.Б. Гегечкори, Е.И. Глейх, П.Б. Клейман, Д.П. Андрианов и др.). У них тоже не было будущего. «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].

Далее в этой же статье называются и «троцкисты»: М.Х. Жебрак, автор «троцкистско-меньшевистской» книги «Основные элементы промышленного учета в СССР и за границей». Об этой книге в решении президиума ВОСУ было записано, что ее надо считать, «как явно троцкистскую контрабанду, протаскивающую контрреволюционный меньшевистский груз под прикрытием «аполитичности» и технизирования учета». Президиум сделал соответствующие оргвыводы и в отношении автора книги Жебрака, исключив его из состава организации. Книга, разумеется, была изъята. Любопытная деталь: редактором этой книги оказался Ласкин, про которого записали: «... содействовал выходу в свет вредной, троцкистско-меньшевистской контрабанды». Ласкин признал свою троцкистско-меньшевистскую сущность, обещал исправиться и был снят с занимаемых постов. Что посеешь, то и пожнешь. Из учета он был вычеркнут, и дальнейшее его существование никому не известно. В следующем номере того же журнала в передовой «За большевистскую бдительность на счетно-теоретическом фронте» про книгу Жебрака и о нем самом сказано определеннее: «... автор этой книги на деле пропагандирует троцкистско-меньшевистское восхваление капиталистической системы и приукрашивание условий работы на капиталистических предприятиях» [там же, №2, с. 2]. Это писал уже Глейх.

Такой маразм не мог не отразиться на теории и практике учета. Они начинают стремительно деградировать. Все лучшее, что веками накапливала

человеческая мысль, уничтожалось. Взрывали храмы, жгли книги, травили ученых. Беда не миновала и бухгалтерию. Среди бухгалтеров появились карьеристы (Ласкин, Глейх, Гегечкори, Клейман и др.), которые, пробивая себе дорогу и ошельмовывая лучших, сочиняя политические доносы, уверяли, что они «разливом второго потопа перемоют миров города» (Маяковский). Главным выводом из подобных утверждений стало к началу 30-х годов утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Из важнейших различий были отмечены следующие: во-первых, при капитализме бухгалтерский учет отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности, при социализме этот процесс изучается в условиях общественной социалистической собственности; во-вторых, при капитализме бухгалтерский учет ограничен рамками одного предприятия, при социализме бухгалтерский учет — часть единой системы народнохозяйственного учета; в-третьих, при капитализме бухгалтерский учет есть частное дело отдельных предпринимателей, при социализме бухгалтерский учет ведется по плану счетов, единому для данной отрасли народного хозяйства; в-четвертых, при капитализме задачей учета становится выявление прибыли, а при социализме цель учета — отражение выполнения данным предприятием всего хозяйственного плана; в-пятых, 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 [Кошкин, 1933, с. 19—20].

Конечно, различия в системах учета были. Теперь, когда мы сравниваем учет в административно-командной системе и в условиях рыночной экономики, то вынуждены отметить, что эти различия, вытекающие из разнообразия форм собственности, огромны. Монопольная государственная собственность на средства производства резко упрощает технику учета и приводит к тому, что эффективность хозяйственной деятельности определяется выполнением плана, а не величиной полученной прибыли. Таким образом, так или иначе, но главный вывод обвинителей подтверждается.

Кроме этого положения, было выдвинуто несколько конкретных установок, имевших большое значение для дальнейшей судьбы бухгалтерского учета в нашей стране.

Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии: 1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство*. Взгляд Галагана, имевший широкое признание до того, согласно которому предмет счетоведения ограничен единичным предприятием, был осужден; 2) параллельное существование двух дисциплин — *счетоведения* (как теории бухгалтерского учета) и *счетоводства* (практического применения

---

* «Объектом социалистического учета, — писал А.С. Мендельсон, — является социалистическое строительство в широком смысле этого слова с включением в него как народного хозяйства, так и социально-культурного строительства» [Мендельсон, с. 5].

принципов счетоведения) — признано нецелесообразным, более того — нежелательным. Было решено создать единую научно-практическую дисциплину — бухгалтерский учет*; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

Если первое положение давало простор и оправдание уже делавшимся тогда попыткам применить метод двойной бухгалтерии к учету всего народного хозяйства, а второе не могло оказать влияния на сущность бухгалтерских проблем, ибо не столь уже важно, под одним переплетом или в двух находятся теория и практика учета, то третье положение приобрело в дальнейшем огромное значение**.

Единый социалистический учет

Все эти «шалости» были не случайны. Они вытекали из требований 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.

Все это было основано на утопических и абсурдных взглядах о методологическом единстве трех видов учета. Тогдашний идеологический диктатор, очередной «калиф на час» — В.В. Оболенский, известный под псевдонимом Н. Осинский (1887—1938), утверждал, что «учет — это значит точное знание предпосылок и результатов общественного производства» [Осинский, с. 30]. И сам учет не фиксация того, что было, а, напротив, «под учетом мы в этом случае понимаем качественно-количественный охват сознательно намечаемых нами самими действий и их результатов» [Осинский, с. 12]. Восходящая звезда бухгалтеров А.Ф. Масанов писал осторожнее: «Учет есть наука, учитывающая изменения в хозяйственной деятельности, выявляющая процессы воспроизводства, их движение, распределение, — наука, действующая с помощью математических методов, представляющая все процессы созидания, движения и распределения в ценностных и количественных единицах» [Масанов, с. 11].

Построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего народного хозяйства выдвинули

---

* Выделение теории в этот момент не могло получить одобрения со стороны широких бухгалтерских кругов. Не случайно в 1926 г. Николаев с горечью писал: «Бухгалтер в массе мыслит по преимуществу «практически», полагаясь на «здравый смысл» и т.п., и не прочь подчас отнестись с некоторым пренебрежением, даже с презрением к теории, как к продукту скучающей праздности» [Николаев, 1926, с. VI].

** Дискуссия о том, следует ли считать двойную запись законом или только*методом*, приемом учета, впервые в нашей стране проходила в 1910 г. между Сиверсом и Янковским. Сиверс отстаивал первый взгляд, Янковский — второй. Тогда победил Сиверс. Янковского в этой полемике поддерживал только журнал «Коммерческий деятель».

проблему о соотношении различных видов учета. Эта 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 страшной 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]. Еще более убедительно писал замечательный статистик Л.В. Некраш.

Однако ведущие ученые провозгласили единство учета. Наличие на предприятиях трех его видов выдвинуло задачу создания теории единого социалистического учета. Такая попытка была предпринята в 1936 г. Р.Я. Вейцманом [Вейцман Р.Я., 1936]. Эта работа подводила итог развитию бухгалтерского учета за первые двадцать лет Советской власти и намечала его дальнейшие перспективы. Примечательно название книги: «Курс учета» — не бухгалтерского, не оперативно-балансового и не балансового учета, как называли нашу науку в то время, а просто учета. «Может явиться опасение, — писал Р.Я. Вейцман, — что, применяя к одним и тем же объектам различные методы учета, легко впасть в параллелизм, т. е. в такое положение, когда рядом существуют различные виды учета, добывающие свой материал совершенно самостоятельно и часто дающие об одном и том же не совпадающие, а противоречивые показания. Такое крайне отрицательное явление, которое еще недавно у нас наблюдалось, объясняется неправильным пониманием назначения каждого из методов учета. Эти методы не повторяют, а дополняют друг друга, образуя одну стройную систему. Они должны применяться на различных этапах учетной работы, пользуясь материалом, добытым на предшествующем этапе, с тем, чтобы подвергнув его определенной обработке, дать дополнительное освещение фактам действительности» [там же, с. 24]. Интересно сопоставить это мнение с высказыванием Н.А. Кипарисова о необходимости «в целях упрощения учета и экономии на его организацию объединить все виды учета в одном месте. Но пока этому естественному ходу развития мешает недостаточное знакомство счетных работников со статистикой и полное незнакомство статистиков со счетоведением» [Кипарисов, 1928, с. 14] и суждениями А.М. Галагана о том, что бухгалтерский учет сольется со статистикой. Причем в духе будущих статистиков из ГДР они видели только одну дорогу к этой цели — унификацию и стандартизацию первичных документов.

С.Г. Струмилин везде трактовал бухгалтерский учет как частный случай статистики.

---

* О трех видах учета впервые у нас писал С.В. Воронин (оперативный учет он вслед за А.В. Чаяновым называл техническим).

Четкую линию на отождествление бухгалтерского учета со статистикой занял Масанов, который тоже это отождествление базировал на трехчленной формуле Шлецера: регистрация, группировка и анализ [Масанов, с. 3], а раньше, предвещая новое направление, вышла работа об объединенном методе планирования и учета [Седов].

Все это получило очень широкое распространение. Интеграция трех видов учета стала очередным мифом экономической идеологии. Потом, в эпоху кибернетики, компьютеров и АСУ, вновь вернутся к вопросу об интеграции, но как можно было всерьез говорить об этом, если цели у каждого вида учета разные, а разные цели диктуют и разное значение даже одних и тех же показателей. Например, для бухгалтера товарооборот — это кредит счета Реализации, выручка за проданные товары. Для статистика — это показатель благосостояния народа, и он не может воспользоваться данными бухгалтерии. Во-первых, благосостояние составляют определенные товары, а не все, бухгалтерии же это безразлично, ей важно *все* и не важно *что*; во-вторых, если цены возросли, то рост товарооборота еще совсем не означает рост благосостояния. Возможна даже обратная картина. Однако эти очевидные мысли остаются неочевидными и сегодня. В начале 30-х годов их тем более никто не стал бы принимать во внимание. И теоретически, и практически концепция единого народнохозяйственного учета оказалась абсурдной. 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, если учесть, что и раньше отношение к бухгалтеру было покровительственно-пренебрежительное. В годы НЭПа, например, сокращение отчетности зачастую проводилось формально. Так, главбух ВСНХ СССР сообщил сотруднику «Правды» (№300/3520 от 28 декабря 1926 г.), что «число приложений к годовому отчету сокращено с 48 — в 1924—1925 гг. до 29 — в 1925—1926 гг. Однако, по мнению хозяйственных органов, это сокращение зачастую проводится или путем объединения нескольких ведомостей в одну, или путем увеличения объяснительных записок в отчетах» [Борьян, с. 14]. «Специалисты-бухгалтеры, — писал в 1927 г. Б.А. Борьян, — были и остаются на задворках. На них не обращали внимания, с их мнением не считались и не считаются, а пытались без них построить учет и отчетность. Естественно, что за дело взялись дилетанты, юркие «оперативники», в результате чего вместо действительного учета мы имеем отчетный хаос. Ввиду такого положения вещей отчетные данные страдают дефективностью, цифры являются потолочными, а планы, на них построенные, оказываются нереальными. Так как профессия бухгалтера не пользуется популярностью, многие квалифицированные счетные работники оставляют свою «презренную» профессию и занимаются работой в другой области — в качестве экономистов и др. ...Мы очень много требуем от них, забывая, что, возлагая на бухгалтеров все больше обязанностей, мы не

создали для них общественной обстановки и правовых условий для их нормальной работы» [Борьян, с. 9—10]. Несмотря ни на что, отчетность росла. Так, месячная отчетность в 193 7 г. включала 31 форму с 1436 показате лями [Бухгалтерский учет, 1937, №1, с. 49]. Н.Д. Цемко тогда же писал, что назначение этой аналитичности — «подменить живое оперативное руководство канцелярско-бюрократическими методами» [там же, 1937, №1, с. 49]. Но главное обстоятельство было связано с ростом растрат и преступлений. Необходимо было что-то делать. И вот 29 сентября 1932 г. Совнарком СССР издает постановление «О правах и обязанностях главных и старших бухгалтеров в учреждениях и хозяйственных организациях общественного сектора». Это был новый вариант*, в котором решались две задачи — одна позитивная, другая негативная. Первая — подчиняла главного бухгалтера не плановику, а непосредственно и только первому лицу, вторая — возлагала на него обязанность доносить на это первое лицо. Создавалось впечатление, что главбуха делали самостоятельным и обязывали «стучать». Это хорошо поняли в ЦУНХУ и в специальном директивном письме обратили внимание бухгалтеров, что постановление правительства «нельзя рассматривать как отказ от единой системы учета» [Цит.: Маздоров, с. 111]. ЦУНХУ признавало теперь, что есть бухгалтер, но делало вид, что нет бухгалтерского учета. Единство учета обусловлено единым видом первичных документов, единой схемой документооборота, «увязкой методологических директив и учетных форм по всем видам учета» [Цит.: там же, с. 111].

Организация бухгалтерского учета**

С 1932 г., несмотря на подобные утверждения, самостоятельность бухгалтерского учета была восстановлена. Подлинное дело никогда не удается уничтожить до конца, но его можно подвергнуть профанации. Для такой профанации стал использоваться бухгалтерский учет.

Дело в том, что с начала 30-х годов в стране был начисто уничтожен хозяйственный расчет, ибо вместо хозрасчета реального, когда закрываются убыточные предприятия, ввели хозрасчет мнимый. Это была иллюзия хозрасчета, так как никто не нес никакой ответственности и никто ничего не закры вал и не ликвидировал, можно было иметь убытки и получать премии и пр.

Вся хозрасчетная работа сводилась к сочинению бухгалтерами с каждым днем все умножающихся сводок. Им приходилось выводить прибыль даже там, где ее не было, и считать фиктивные результаты внутри предприятий.

---

* Первый вышел еще 9 августа 1928 г., когда СНК СССР утвердил Положение о правах и обязанностях главных и старших бухгалтеров. Это постановление носило, в сущности, декларативный характер и, кроме желания поднять престиж главбуха, не преследовало иных целей. Однако скоро, в связи с созданием ЦУНХУ, о нем практически забыли.

** Одно из лучших определений принадлежит Н.А. Леонтьеву. «Под организацией учета, — писал он, — мы понимаем ряд действий лиц, которым поручено осуществление учета, направленных для достижения целей, поставленных перед учетом» [Леонтьев, 1928, с. 58].

Эта тенденция была доведена до крайности такими показателями, как «хозрасчетная себестоимость».

Не так понимал хозрасчет Ленин: «Вы мне сказали, что некоторые наши тресты могут в ближайшем будущем оказаться без денег и просят нас ультимативно о том, чтобы их национализировали. Я думаю, что тресты и предприятия на хозяйственном расчете основаны именно для того, чтобы они сами отвечали и притом всецело отвечали за безубыточность своих предприятий. Если это оказывается ими не достигнуто, то, по-моему, они должны быть привлекаемы к суду и караться в составе всех членов правления длительным лишением свободы (может быть, с применением по истечении известного срока условного освобождения), конфискацией всего имущества и т. д. Если мы, создав тресты и предприятия на хозяйственном расчете, не сумеем деловым, купцовским способом обеспечить полностью свои интересы, то мы окажемся круглыми дураками. Следить за этим должен ВСНХ, но еще более Наркомфин через Госбанк и через специальных инспекторов, ибо именно Наркомфин, не будучи заинтересованным непосредственно, обязан установить действительный, реальный контроль и проверку» [Ленин, т. 54, с. 150—151]. Это указание Ленина в 30-е годы пытались претворить в жизнь за счет развития системы счетов, создания учета взаимных претензий между филиалами, цехами, подразделениями уставного предприятия, снижая тем самым роль административного права. В условиях, когда за убыточность не закрывали предприятий, когда кредиты обеспечивались только бухгалтерскими документами и когда работники думали не о зарплате, а о премии, учет финансовых результатов иногда принимал формальное значение. Желание углубить, дифференцировать хозрасчет внутри уставного предприятия привело с середины 30-х годов к распространению *децентрализованного* учета: на отдельный баланс стали выделяться подразделения уставных предприятий. Это радовало всех: администрацию, так как ответственность за результаты ее хозяйственной деятельности могла перекладываться на подчиненных; главных бухгалтеров, которые вместо реальной работы по руководству учетом могли теперь ограничиться сводом отчетности подведомственных подразделений; рядовых бухгалтеров, которые, территориально отделяясь от непосредственного руководства, могли считать себя относительно более самостоятельными. Но эти соображения, конечно, не могли получить одобрение людей, думающих не только о себе. За *централизацию* учета уже во второй половине 30-х годов высказалось достаточно много авторитетных бухгалтеров (Н.А. Леонтьев, В.В. Кедров, С.А. Щенков и др.), их основными аргументами были: 1) облегчается использование вычислительной техники и 2) ликвидируются внутренние обороты, которые при децентрализации составляют более 50% всех хозяйственных операций.

Однако главные вопросы были связаны не со структурными изменениями бухгалтерского аппарата, а с улучшением качества, оперативности бухгалтерской информации. Стремительно развивающееся народное хозяйство уже не могло руководствоваться сведениями, которые представляли бухгалтеры. Это было вызвано большим отставанием в сроках представления отчетности и

избыточностью информации, в ней заключенной. Повышение оперативности стало важнейшей задачей практики. Для решения этой задачи принимались различные меры.

Во многих предприятиях для сокращения сроков представления отчетности данные за последние дни отчетного периода получали не прямой регистрацией, а путем *экстраполяции*, однако она не основывалась на строгих математических приемах, что в значительной степени снижало точность ее результатов, но самые строгие математические методы мало чем могут помочь в тех случаях, когда тенденции развития меняются очень часто. Экстраполяция предполагает веру в то, что будет то же, что было и есть! Но не все тверды в такой вере.

К проблемам организации учета следует отнести и попытки составления ежедневных балансов*. Такое решение открывало возможность получать ежедневную информацию о состоянии предприятия, о результатах его хозяйственной деятельности, вместе с тем ежедневный баланс был не столько отчетным документом, сколько формой текущей регистрации фактов хозяйственной жизни предприятия. В ряде случаев эта регистрация выступала в форме шахматной оборотной ведомости, что позволяло анализировать внутрихозяйственные потоки с помощью таблицы, вскрывающей текущую корреспонденцию синтетических счетов. Хотя составление ежедневного баланса было трудоемким делом, тем не менее оно получило распространение. Немало практиков (В.И. Звездкин, Б.В. Яньков, Л.М. Долькарт, Д.Л. Шохман, С.И. Селезнев) описали свой опыт.

Большое значение имели графические методы учета. Они получили распространение и как средство отчетной информации (графики Ганта), и как средство организации документооборота внутри предприятия (оперограммы). В 1940 г. вышел фундаментальный энциклопедический труд Леонтия Алексеевича Бызова, содержащий огромный раздел о графиках в учете. Многие положения, выдвинутые в этой работе, сохраняют свое значение и по сей день [Бызов]. После войны по этому вопросу вышла работа Лозинского [Лозинский, 1946].

Забвение принципов классической бухгалтерии сопровождалось ростом внимания к технике регистрации фактов хозяйственной жизни. Согласно взглядам Рудановского, регистрация — первый исходный метод балансоведения. В 30-е годы именно этот метод получил наибольшее развитие как в форме регистрации фактов хозяйственной жизни на карточках, так и путем применения вычислительной техники.

Первыми пропагандистами применения карточек в учете еще в начале века были С.В. Мыльников, замечательный, до сих пор не оцененный по заслугам, бухгалтер**, и А.И. Пиков, утверждавший, что применение карточек

---

* Условия получения ежедневного баланса были четко изложены Н.Р. Вейцманом [Вейцман Н.Р., 1928], который испытал серьезное влияние идей Ф.Шмидта.

** Единственный экземпляр его книги лежал в библиотеке им. М.Е. Салтыкова-Щедрина до 1970 г. неразрезанным [Мыльников].

«идея современная и вполне отвечающая жизненным запросам капиталистического предприятия» [Бюллетени общества..., в. 28, №1, с. 35]. Он же назвал карточки тейлоризмом в учете [там же, в. 32, №5, с. 410]. Тогда же против применения карточек выступил И.А. Горбачев [там же, в. 27,№6 и в.32, №5]. Он опирался на авторитет Симона и повторял его аргументы. После Октябрьской революции за карточки выступили П.Н. Амосов и В.К. Мнюх (последний именовал себя красным бухгалтером); они оба связывали социалистический учет с карточками. О применении карточек в учете писали Р.Я. Вейцман [Вейцман Р.Я., 1917, с. 87—90] и Н.А. Кипарисов [Кипарисов, 1917, с. 160—162]. Вскоре после революции Амосов и Савич сделали попытку учесть все имущество Петроградской губернии (чрезучет) в картотеке более чем в миллион карточек (1921); эту картотеку вели 40 человек, причем утверждалось, что справка о движении ценностей любого наименования могла быть выдана в течение двух минут [Амосов, с. 67]. Однако достоверность выдаваемых данных была сомнительна. В 20-е годы уже издавались книги по технике учета на карточках, но только начиная с 30-х годов этот вид регистрации нашел массовое применение. Одновременно карточки получают признание не просто как техническое средство замены книжного учета, а как способ, дающий возможность совместить запись в карточках с выпиской первичных документов или с регистрацией в журнале. Такое применение карточек, связанное с употреблением специальных аппаратов, облегчающих копирование, получило название *копиручета*. В копиручете были применены многие элементы метода, известного в Западной Европе как *дефинитив* (окончательный). Незадолго до Великой Отечественной войны копиручет перестали практиковать, но его регистры в виде карточек прочно утвердились не только в хозяйственном учете, но и вообще в повседневной жизни.

Особенностью техники нашего учета было использование сторнировочных записей. Б. Волькенштейн обратил внимание на их алгебраическую природу [Вестник счетоводства, №5—8, 1924, с. 56—58], однако автор понимал сторно как исправление. П.И. Савичев подчеркнул равноценный характер сторнировочных и обычных записей [Бухгалтерский учет, 1948, №9, с. 36—39]. Ему возражал Помазков, отстаивавший традиционный взгляд, согласно которому сторнировочные проводки могут быть только исправительными [Помазков, 1947, с. 203].

Механизация учета и распространение счетоводства на свободных листах несколько уменьшили роль карточки, но не упразднили ее полностью. Более того, как бы широко ни были распространены карточные формы счетоводства, они долго не могли вытеснить из учета книги и никогда не смогли вытеснить свободные листы. До 30-х годов были распространены три книжные формы: немецкая, французская, американская, а с 30-х годов начинает складываться контрольно-шахматная форма счетоводства. С 1946 г. она, под названием мемориально-ордерной, становится обязательной. С начала 30-х годов в стране создается счетное машиностроение, что позволило в достаточно широких масштабах применять счетно-вычислительную технику в учете. Процесс механизации учета потребовал и теоретических разработок. Первым

в этом направлении был труд Н.Р. Вейцмана (1926). В 30-е годы фундаментальные исследования в этой области выполнил И.Н. Янжул.

Теория баланса

Признание двойной записи лишь 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. Изложить балансовую теорию и интерпретировать балансовую модель в категориях процесса расширенного воспроизводства пытался А.Ф. Масанов. Показательным симптомом победы балансовой теории следует признать и тот факт, что до 1940 г. название *балансовый учет* в значительной степени преобладало над названием *бухгалтерский учет*.

Объявив бухгалтерский учет балансовым, новоявленные «теоретики» взялись за выдумывание новаций. Они были курьезны. Приведем только два примера. Человек, претендовавший на роль лидера, Масанов писал, что «баланс, как система счетов, есть метод и форма учета, метод отражения той связи, которая существует между элементами планового предприятия» [Масанов, с. 15], а Б.С. Вайсбейн, который хотел быть просто открывателем революционного учета, предлагал новую структуру баланса [Вестник ИГБЭ, т. 3, №7, с. 581—583].

Баланс

Пассив	Актив
1) Госфонд 2) План 3) Заемные средства 4) Прочие средства	1) Производство а) постоянный капитал б) переменный капитал 2) Незаконченное производство 3) Издержки обращения 4) Обслуживающие счета а) имущество б) материалы и т. д.
Баланс	Баланс

В этом балансе слишком мало бухгалтерии и много претенциозности.

Более серьезная попытка была сделана в работе С.Г. Струмилина (1877—1974). Принципиально новым здесь было то, что основным балансом признавалась оборотная ведомость, сальдовый баланс практически игнорировался и предлагалось ввести в параллель отчетным показателям плановые. В оборотной ведомости упор делался не столько на традиционный *вертикаль-*

ный разрез (актив — пассив), сколько на *горизонтальный*, в котором пытались показать движение средств по стадиям воспроизводства, а сам горизонтальный разрез представлял собой как бы «опрокинутую пирамиду», основанием которой были вложенные средства, а вершиной — результаты хозяйственной деятельности* [Струмилин, 1933, с. 16—18].

Предложенная Струмилиным трактовка баланса предполагала: замену понятия «основные средства» понятием «средства труда» (это предложение практических последствий в учете не имело); отражение в балансе структуры затрат (перенесенный и живой труд); замену термина «собственные средства предприятия» более точным, с его точки зрения, — «внутренние ресурсы».

Первое по времени бухгалтерское членение баланса было выполнено Я.М. Гальпериным, разделившим актив на средства в трех сферах — производства, обращения и потребления, а пассив — на собственные и привлеченные ресурсы. Такое расчленение оказало сильное влияние на современников. Достоинства такого подхода — экономическая трактовка актива, однако при этом совершенно игнорируется юридический аспект проблемы. Именно это сделало группировку Гальперина и его последователей чисто теоретической.

Придавая огромное значение оперативности и единству учетных данных, Гальперин 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 разница между плановыми и учетными показателями [Гальперин, 1934, с. 24—25]. Блатов вводил плановые показатели в модели баланса только для актива [Блатов, 1940, с. 24].

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 обязательство по распределению в пассиве. Автор придавал своей группировке немалое значение: «Мы полагаем, — писал он, — что... вариант классификации средств в балансе, базирующийся на функциональной роли отдельных категорий средств в составных элементах процесса воспроизводства, в большей мере обеспечивает надлежащий контроль и анализ хозяйственных процессов в социалистическом предприятии и использования его хозяйственных средств, а поэтому и считаем целесообразным скорейший переход на этот вариант структуры баланса в нашей советской практике с одновременным, разумеется, изменением методологии планирования хозяйственных фондов предприятий и системы их финансирования» [Леонтьев, 1938, с. 27]. Однако этот «скорейший переход» так и не наступил.

---

* Струмилин считал бухгалтерскую группировку частным случаем группировки статистической.

Галаган в своем последнем труде [Галаган, 1939, с. 45] тоже дал интересную интерпретацию баланса. У него уже нет в балансе терминов актив и пассив, а есть, с одной стороны, средства и расчеты, с другой стороны, источники средств. В отличие от Гальперина и Леонтьева у Галагана нет раздела «средства в сфере потребления»*, но зато введен раздел «отвлеченные средства»**. Членение источников полностью повторяет подход Гальперина, если не считать подразделения «собственных» средств предприятия на фонды и резервы.

А.И. Лозинский (1894—1948) в значительной степени повторил группировку Галагана. Отличие составляют детали актива: незавершенное производство выделено в отдельную группу «производство» (отметим, что с экономической точки зрения значение имеет состав затрат на выработанную продукцию, а не просто сальдо счета Основного производства). Отвлеченные средства изъяты из баланса [Лозинский, 1938, с. 38].

Довольно сложное членение дал Л.Я. Розенберг. Он вновь вводит в актив раздел, содержащий средства в сфере потребления, а раздел «отвлеченные средства» называет «распределение и потери». В членении актива налицо непоследовательность: продукция производства показана только как сумма незавершенного производства, а издержки обращения — полностью. Дано совершенно оригинальное членение пассива с полным игнорированием его юридической природы, именно: весь пассив делится на постоянно и временно вложенные средства (внутренние и привлеченные) и результаты (накопление и распределение) [Розенберг, с.12].

Расчленение актива Кипарисовым [Кипарисов, 1940, с. 58] повторяло решение Галагана, но из раздела «отвлеченные средства» был выделен подраздел «издержки и потери». Членение пассива незначительно отклонялось от предложения Леонтьева.

Во всех этих трактовках не принимались во внимание ни фактические возможности группировки хозяйственных средств, ни принятая система материальной ответственности и вытекающая из нее система счетов.

От этих попыток выгодно отличался подход Р.Я. Вейцмана. Именно он внес в нашу литературу понимание баланса как синтетического учетного показателя [Вейцман Р.Я., 1936, с. 75]. Лишь как пожелание он высказал мысль, что «следовало бы все части актива разбить на две группы: «средства в фазе производства» и «средства в фазе обращения» [там же, с. 78], а в дальнейшем привел практически удобную группировку: для актива — 1) основные средства, 2) средства в обороте, 3) средства вне оборота (отвлеченные

---

* Этот раздел появляется в главе о классификации счетов [Галаган, 1939, с. 134].

** Введение категории «отвлеченные средства» было одним из крупнейших завоеваний советского учета. Теперь стало ясно, что предметом бухгалтерского учета выступают не средства, как считалось веками, а факты. В самом деле, отчисления от прибыли, убытки — не средства, но очевидные, принимаемые к регистрации факты хозяйственной жизни. Замена этой категории собирательно-распределительным счетом Использование прибыли сделало категорию «отвлеченные средства» достоянием истории и вернуло нашу учетную мысль к архаическим временам прошлого века.

средства); для пассива — 1) фонды, 2) кредиты, 3) регулирующие статьи и 4) результаты (накопления и доходы будущих лет) [там же, с. 80—81].

Весьма оригинальны были идеи В.И. Стоцкого [Стоцкий, 1941]. Трактуя вслед за Р.Я. Вейцманом баланс как показатель*, исходя из основных предпосылок балансовой теории, но вместе с тем идя по стопам Сиверса и Блатова, он считал, что баланс вытекает из счетов и, следовательно, содержит в себе всю систему. Поэтому отдельные счета относятся к балансу, как части к целому. «Но в то же время, — продолжает он, — система бухгалтерских счетов, основанная на способе двойной записи, уже содержит в себе баланс» [там же, с. 27]. Подобно Гомбергу Стоцкий полагал, что актив вытекает из пассива, и поэтому начинал анализ группировки балансовых статей справа налево. Он 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. В данном случае хочется обратить внимание на функциональную классификацию, где в активе из раздела «Отвлеченные средства» выделены убытки, т. е. результаты хозяйственной деятельности, а в пассиве наиболее последовательно выдержан юридический признак.

А.А. Афанасьев предложил интереснейшую модель по схеме сообщающихся сосудов, в которой показал влияние локализации расходов и доходов по фазам кругооборота на реальность прибыли и баланса [Афанасьев, с.64].

Возможен ли бухгалтерский баланс народного хозяйства? Поскольку в ходе большой дискуссии было признано, что предметом бухгалтерского (балансового) учета выступает все народное хозяйство, встал вопрос о построении баланса страны. Из крупных бухгалтеров только Рудановский выполнил интересную чисто бухгалтерскую разработку [Рудановский, 1928(а)]. Статистики искренне думали, что учет — слишком серьезное дело, чтобы доверять его бухгалтерам: и они в свою очередь были заняты разработкой баланса народного хозяйства, причем некоторые из них допускали, что такой баланс может быть создан на бухгалтерской основе. Однако большинство статистиков с этим не соглашались. Они считали, что в бухгалтерском балансе: 1) пассив делится на средства, выделенные данному предприятию, и средства, привлеченные из других предприятий (в балансе народного хозяйства пассива не будет, ибо, объединяя средства всех предприятий, пассив превращается в одну статью); 2) фигурируют статьи дебиторов и кредиторов (для баланса народного хозяйства это взаимно сальдируемые обороты); 3) в пассиве есть только одна статья, предназначенная для характеристики собст-

---

* «Баланс есть синтетический показатель финансового положения, состава средств и результатов работы хозяйственной организации, отображающий в денежной форме на определенный момент в двух равновеликих группировках: а) сумму средств, выделенных данному хозяйству в качестве собственных, сформированных им в процессе его деятельности, и привлеченных (пассив) и б) состав или размещение этих средств и убыток (актив)» [Стоцкий, 1941, с. 3].

венных средств, — уставный фонд, без выделения сумм, вложенных в основные и оборотные средства; 4) не содержится информация о трудовых ресурсах и их использовании; 5) структура представлена двусторонней формой, в то время как для отображения такого сложного явления, как народное хозяйство, необходима более развитая шахматная форма; 6) данные основаны на принципах регистрации (для баланса народного хозяйства нужны методы исчисления); 7) имеется всего одна таблица (для баланса народного хозяйства нужна не одна, а серия таблиц); 8) сведения документально оправданы инвентаризацией всех статей (при составлении баланса народного хозяйства инвентаризации не проводятся).

Некоторые из этих замечаний основаны на чистом недоразумении, другие имеют основание, но не столь существенное: 1) пассив бухгалтерского баланса народного хозяйства будет содержать не одну статью «собственные средства», а сложный конгломерат статей, показывающих распределение актива по видам собственности, с указанием целевого назначения средств, приведенных в активе; 2) в балансе народного хозяйства будут статьи, показывающие дебиторскую и кредиторскую задолженность нашего народного хозяйства по отношению к юридическим лицам других стран и к физическим лицам внутри страны, а внутренние обороты могут быть исключены из баланса народного хозяйства, что не составит труда; 3) не составит труда и разделить учет уставного фонда на два: основного и оборотного; 4) бухгалтерский баланс учитывает только те элементы, которые могут быть оценены в деньгах, однако и статистический баланс делает то же. Струмилин у нас и ряд авторов в США, например, расценивали в деньгах рабочую силу, хотя в этом и нет надобности. Баланс труда должен быть изъят из общего баланса, а сам баланс народного хозяйства должен быть главной составной частью отчета о народном хозяйстве; 5) шахматная форма дает гораздо большую информацию, но если шахматная форма удобнее для анализа, то двусторонняя лучше читается. Одна форма не должна исключать другую, наоборот, разумно предположить, что нужны обе, дополняющие одна другую. Кроме того, надо заметить, что шахматные таблицы (матрицы) не только широко применяются в современной бухгалтерии, но, по существу, и возникли в бухгалтерской практике; 6) в современной бухгалтерии методы исчисления приобретают все большую роль: распределение косвенных расходов, исчисление отклонений в себестоимости готовой продукции, исчисление реализованной торговой скидки в торговле, исчисление издержек обращения на остаток товаров и др.; 7) баланс народного хозяйства должен выражаться и одной таблицей и целой их серией, он должен представлять ряд концентрических кругов. Самый маленький круг — наиболее общая двусторонняя таблица, а последующие должны расшифровывать предыдущую таблицу; 8) если баланс народного хозяйства будет вытекать из бухгалтерских балансов предприятий, то тем самым и он в конечном счете будет опираться на инвентаризацию.

Однако главный аргумент против сведения данных балансов предприятий в единый баланс народного хозяйства статистики не привели. А он связан с тем, что на уровне предприятия бухгалтеры фиксируют реально вложенный

капитал, а значит и учитывают имущество по себестоимости. Для бухгалтера совершенно естественно, что если один автомобиль куплен за 5 млн. руб., а другой, совершенно такой же за — 25 млн. руб., то общая балансовая ст оимость автомобилей составит 30 млн. руб. Если же мы будем строить статистический баланс народного хозяйства, то мы не можем показывать одни и те же предметы в различной оценке. Поэтому проблема широкого использования бухгалтерских методов на макроуровне остается открытой. Очевидно, здесь действует правило слоя Н. Гартмана (1882—1950), который учил, что

информация одного уровня не может переходить в другой качественно иной слой.

Балансоведение как новая наука. В 20-е годы получила распространение новая дисциплина — *балансоведение*. Что понималось под этим термином? Разные авторы вкладывали в него разное содержание.

Н. Р. Вейцман (1894—1981) понимал балансоведение как часть науки о бухгалтерском учете — как ее специальный раздел о балансе, но подчеркивал отличие балансоведения от науки об анализе хозяйственной деятельности [Вейцман Н.Р., 1928, с. 25—26]. В корне другой, очень оригинальный, подход проявил Рудановский, положивший в основу науки об учете понятие баланса и потому понимавший термины *счетоведение* и *балансоведение* как синонимы [Рудановский, 1925(а), с. 11]. При этом балансоведение выводилось не из бухгалтерского учета, а из математики, что превращало его в науку о наиболее общих законах хозяйственной деятельности.

Рудановский считал, что все бухгалтерские категории — это только схемы, «познавательные каркасы», позволяющие понять суть хозяйственной деятельности. В этом отношении баланс, включающий как статику хозяйства (актив и пассив), так и динамику (обороты результатных счетов), становится основным объектом и одновременно инструментом анализа. И этим инструментом аналитик должен «уметь наносить балансу логические удары» [там же, с. 44]. Равенство в балансе носит искусственный характер, в действительности учитываемые отношения только стремятся к равенству как к идеалу. Рудановский создал учение о разложении баланса по хозяйственным единицам и по хозяйственным функциям (производство, сбыт и т.п.), раскрыл методику исключения внутренних оборотов, предложил весьма эффективную методику нормировки баланса и типизацию самих балансов по условиям хозяйственных ситуаций; им же было создано учение о сравнительном балансе и контрбалансе (только результатные счета). Рудановский вскрыл содержание таких категорий, как бесспорная прибыль и бесспорный убыток. Он очень верно показал, что «всякий практический учет как по форме, так и по содержанию есть счетный анализ» [там же, с. 278]. Наконец, Рудановский выделил четыре метода анализа: *экспериментальный*, предусматривающий установление взаимосвязей между счетами; *сравнительный*, позволяющий раскрыть механизм образования финансовых результатов; *технический*, показывающий достоверность бухгалтерских данных; *теоретический*, раскрывающий смысл бухгалтерской методологии. Особенной сложностью отличалась последняя часть.

Рудановский вместо основного положения Шера, требовавшего разделить оборот счета на сальдо, исчисленное по средней хронологической, предложил новое понятие о «поле оборачиваемости», ограниченном двумя пределами: первый определяется делением дебетового оборота на конечное сальдо; второй — кредитового оборота на начальное сальдо (для пассивных счетов подразумевается противоположное правило). Между обоими пределами должно лежать истинное значение оборачиваемости. Это правильно, но сложно, и поэтому на практике принят более простой вариант Шера.

Однако наибольшее распространение в те годы получил взгляд ленинградцев (Блатов, Николаев, Помазков): балансоведение 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 «балансоведение» почти исчез из учетной литературы, но связь между анализом и учетом, впервые четко установленная в балансоведении, осталась.

Выдвижение на первое место анализа хозяйственной деятельности имело роковые последствия для самого учета и особенно его теории.

«Теория» учета

В условиях постоянной травли классики замолчали. На теорию было наложено табу. Вместе с тем выдвигались новые люди. Иван Александрович Кошкин, пожалуй, был самым известным и авторитетным человеком. Выходец из крестьянской семьи, сибиряк, он после того, как уничтожили тех, кто создавал советский учет, стал учить других и объяснять суть бухгалтерского дела. Его труды отличает простота и четкость изложения, он — прекрасный систематизатор и замечательный педагог, жил в Ленинграде. В Москве работали Я.М. Гальперин (1894—1952), Н.А. Кипарисов (1873—1956), Н.А. Леонтьев (1893—1958). Они создали схоластическое направление в учете, не теорию, поскольку ею было столь же сложно, сколь и опасно заниматься, а псевдотеорию, сведя ее к трем совершенно надуманным проблемам: предмет, метод и классификация счетов. Все (или почти все), что они написали по этой проблематике, не заслуживает обсуждения. Достаточно заметить, что их попытки как-то интерпретировать определение предмета и метода бухгалтерского учета в терминах политической экономии в лучшем случае вызывают

Я.М. Гальперин

улыбку. Например, телефон, что это: средство труда, орудие труда или предмет труда, или вспомогательный материал? Если в красный уголок ходят рабочие основных цехов, вспомогательный персонал, работники коммерческого отдела, местного комитета и администрация, то как распределить расходы по его содержанию на сферы производства, обращения, распределения, потребления и управления? Была ли сфера управления самостоятельной или она является составной частью четырех предыдущих? Документ — элемент метода бухгалтерского учета или его технический прием* и т. д.

Некоторое исключение представляла проблема классификации счетов. В 50-е годы получил распространение взгляд, согласно которому необходимость классификации вытекает из дидактических целей, т. е. хорошая классификация должна помочь учащимся освоить правила записи по счетам, а практическим работникам — выбрать счета для регистрации хозяйственных операций [Макаров, 1958, с. 3—4]. При этом все авторы были разделены на две группы: сторонников классификации счетов по одному признаку — *экономическому содержанию* — и сторонников классификации по двум признакам — *по экономическому содержанию и по структуре и назначению*.

Представители первого направления (Н.А. Кипарисов, С.К. Татур, М.Х. Жебрак, Н.В. Дембинский, М.И. Баканов, М.В. Дмитриев 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, В.Г. Макаров, А.Л. Быкова, В.И. Петрова и др.) утверждали иное: кроме классификации по экономическому признаку, показывающей, *что* учитывается на счете, нужна и вторая классификация — по структуре и назначению счетов, показывающая,

* Независимо от того, как квалифицировали советские бухгалтеры документы, большим достижением было подчеркивание их роли, ибо все увиденное администрацией — увидено из документов. Она видит хозяйственные процессы не сами по себе, а сквозь призму документов, все, что можно официально сказать о хозяйственной деятельности, можно сказать только на основании документов.

как выполняется регистрация фактов хозяйственной жизни на счетах*.

Дискуссию о том, сколько классификаций счетов нужно, нельзя признать существенной. Совершенно очевидно, например, что счета Товаров и Кассы по экономическому содержанию различны, но с точки зрения порядка бухгалтерских записей одинаковы. В свое время Блатов показал в одной из своих работ пять классификаций: 1) по сущности записываемых ценностей, 2) по характеру сальдо, 3) по значению сальдо, 4) по отношению к другим счетам, 5) по объему хозяйственных операций [Блатов, 1931, с. 48]. Очевидно, что, вводя другие признаки деления, мы можем прийти к построению новых классификаций. Уже сейчас можно сказать, что классификации только по экономическим признакам недостаточны, не менее необходимы классификации по юридическим признакам, поскольку признаки, изучаемые в экономике и в юриспруденции, разнообразны, следовательно, необходимо одновременное включение в систему нескольких экономических и юридических классификаций. Условием этой системы должна быть конгруэнтность счетов, входящих в нее. В случае нарушения конгруэнтности вместо «чистых» счетов возникнут смешанные счета, не позволяющие выделить по учетным признакам те характеристики, по которым строилась одна из классификаций, введенных в систему. Такой подход должен не только и, главное, не столько преследовать дидактические цели, сколько дать возможность при сопоставлении с действующим планом счетов вскрыть его недостатки (нарушение конгруэнтности) и должен служить отправной точкой для построения новых планов.

Н.А. Кипарисов

Наконец, надо отметить, что всем перечисленным авторам как-то не приходила в голову простая мысль, что счета — это, как говорил Пачоли, «только порядок фантазии» бухгалтера, а «фантазия» последнего зависит от целей учета и психологических предпочтений людей.

Здесь будут приведены примеры, из которых видна условность всех классификаций.

---

* Для представителей первого направления невозможной, а для представителей второго направления очень трудной была интерпретация забалансовых счетов. В самом деле, каков экономический смысл бланков строгой отчетности или в чем экономическое различие основных средств и арендованных основных средств?

Так, предположим, что имеется баланс

Баланс

Актив		Пассив	
Основные средства	10000	Уставный фонд	2000
		Износ основных средств	12000

С традиционной точки зрения счет Износа основных средств, являясь контрарным контрактивным счетом, регулирует первоначальную оценку основных средств. Однако ясно, что это не так. Этот счет показывает не величину физического и морального износа, а величину начисленной амортизации, и, следовательно, он выступает не как контрактив к счету Основных средств, а как дополнительный к счету Уставного фонда. (Кроме того, пример показывает абсурдность утверждений, что остаточную стоимость можно определить как разность между сальдо счетов Основных средств и Износа основных средств, ибо амортизация, безусловно, чисто финансовый, а отнюдь не материальный процесс.) Любопытно заметить, что такой казалось бы типично пассивный счет, как Уставный фонд, ошибочно названный сейчас Уставным капиталом, на самом деле активно-пассивный. Это вытекает из теории и подтверждается практикой (когда сумма изъятия средств предприятия превышает сумму уставного фонда — капитала). Теоретически это значит, что собственники должны предприятию, а не предприятие собственникам, как в обычном случае.

Или, например, счет Транспортно-заготовительных расходов. С одной стороны, — это счет калькуляционный, так как показывает сумму расходов, связанных с определенным хозяйственным процессом, с другой стороны, — регулирующий, дополнительный, так как уточняет оценку материалов. Однако, если этот счет не применяется, то такие расходы записываются на счет Материалов, и, следовательно, счет Транспортно-заготовительных расходов следует рассматривать как инвентарный. Если материалы учитываются по определенным заранее заданным ценам, то счет Материалов можно трактовать как материальный, но если по дебету этого счета начисляют все затраты, связанные с их приобретением, то счет можно назвать калькуляционным. Счет Износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов можно рассматривать или как контрактивный, или как резервный (фондовый). Счета доходов и расходов будущих периодов можно рассматривать или как контрарные, или как финансово-распределительные. Далее, счет Товаров — это материальный счет, но с не меньшим основанием мы можем утверждать, что это счет расчетов, так как материально ответственное лицо должно отчитаться за находящиеся у него ценности. В отдельных случаях счет Товаров может быть результатным. Счет Основного производства относят к счетам процессов, но разве счет Материалов не отражает процесс заготовки и отпуска ценностей? Возьмем счет Торговой наценки (скидки). По принятой классификации — это контрарный контрактивный счет. Но его можно трактовать и как фондовый, как источник собственных средств, как счет

потенциальной прибыли, кроме того, на практике он сплошь и рядом и является прежде всего собирательно-распределительным (в течение месяца концентрирует торговую наценку (скидку) в торговой фирме, а потом распределяет ее по магазинам, если перераспределяет, то он становится финансово-распределительным). Счет Прибылей и убытков — это и результатный счет, и собирательно-распределительный (до реформации), и регулирующий к уставному фонду — капиталу (дополнительный в случае кредитового сальдо, контрпассивный в случае дебетового сальдо), денежный, если принята концепция Леоте-Гильбо, и материальный при обычной трактовке, например, Бесты. Отсюда вытекает очень важный вывод: план счетов — порождение классификации, а классификация — следствие условных соглашений. Следовательно, соглашения и условности обусловливают то, что один и тот же хозяйственный процесс может быть по-разному представлен столько раз, сколько будет построено классификаций бухгалтерских счетов.

План счетов

Авторы классификации счетов часто принимают во внимание только те счета, которые приведены в плане, в то время как классификация — это и конструирование счетов, и, следовательно, план счетов должен вытекать из классификаций или, что более правильно, из серии конгруэнтных классификаций. Счета*, входящие в план, сконструированы часто из потребностей практики, а иногда благодаря развитию бухгалтерской мысли. Их число зависит от методологических установок и формы счетоводства. Поэтому номенклатура (план) счетов то увеличивается, то уменьшается. В плане счетов 1940 г. было 124 счета и 80 субсчетов; в плане 1954 г. — 79 счетов и 142 субсчета. Сокращение счетов отражало тенденцию к «уменьшению трудоемкости», а увеличение субсчетов повышало аналитичность учета. Действительно, если в плане 1940 г. было 204 позиции, то в плане 1954 г. — 221. В 1959 г. число счетов было доведено до 62, а субсчетов — до 87 (всего 149 позиций). Этого оказалось недостаточно, и в 1959 г. в плане были предусмотрены — 71 счет и 92 субсчета (всего 168 позиций).

Видные авторы в области учета неоднократно возражали против использования субсчетов. «Система субсчетов усложняет номенклатуру счетов бухгалтерского учета, затрудняет однозначный выбор корреспонденции счетов, что в свою очередь осложняет автоматическое контролирование информационных сообщений на ЭВМ. Целесообразно строить номенклатуру счетов синтетического учета без субсчетов, что намного упростит ее структуру» [Палий, 1975, с. 82]. Если теоретики, как правило, не поддерживали идею

* В.Ф. Палий дал одно из лучших определений счета, «вписывая» эту категорию в систему счетов, в их классификацию: «Счет, — пишет он, — это группировочный признак, указывающий на качественную определенность отражаемых на нем операций, на их принадлежность к определенному классу объектов учета» [Палий, 1975, с. 50].

субсчетов, то многие из них энергично настаивали на расширении учетной номенклатуры (А.А. Додонов, И.И. Поклад, В.Г. Макаров, В.Б. Ивашкевич, Н.Г. Чумаченко, К.Н. Нарибаев и др.).

Применение плана счетов на практике предполагает и установление аналитических разрезов. Естественно, что в условиях применения ЭВМ многие авторы настаивали и на углублении аналитического учета. Одни (Додонов) видят пятиуровневую иерархию счетов, другие (Палий) — параллельные иерархические разрезы. Палий пишет, что теперь «возникает возможность в пределах одного синтетического счета получить несколько различных систем аналитических счетов, разносторонне отражающих первичную информацию. В каждой системе аналитических счетов информация группируется и обобщается в интересах управления по определенному признаку» [Палий, 1975, с. 56].

Забегая вперед, необходимо отметить, что 1 ноября 1991 г. Министерство финансов утвердило новый план счетов, ознаменовавший начало мощного англо-американского, а вернее американо-английского влияния на нашу учетную мысль и практику. Если говорить формально, то почти ничего не произошло — ликвидировали 19 счетов и ввели 17 новых, связанных с особенностями рыночной экономики. Существенно новым для нашего учета стали следующие моменты: 1) возможность в ряде случаев оценки имущества собственниками; 2) ликвидация дублирования (износ и амортизация) — сохраняется только амортизация под названием износ; 3) резервирование сомнительной дебиторской задолженности; 4) альтернативность списания общехозяйственных расходов или на счет Основного производства, или прямо на счет Реализации; 5) введение совершенно новых учетных объектов (нематериальные активы, финансовые вложения, долгосрочные финансовые вложения и некоторые другие); 6) признание отгрузки ценностей моментом их реализации.

Этот план встретил хороший прием у бухгалтеров, ибо они не заметили коренной ломки содержания учета — сохранены группировка и кодирование старого плана, т. е. полностью выдержан принцип преемственности; резко упрощен порядок учета капиталовложений (раньше действовал порядок, восходящий к идеям Валицкого, когда учет капвложений отделялся от учета основной деятельности).

Для собственников новый план счетов открывает огромные возможности в формировании учетной политики предприятия, и тем самым предопределяет (варьирует) величину финансового результата.

Для кредиторов новый план счетов не представляется столь хорошим, ибо варьирование собственником оценки своего имущества приводит к искажению данных об обеспечении кредитов; использование момента реализации по отгрузке ценностей создает иллюзию обеспеченности долгов.

И, наконец, для государства новый план имел печальные последствия. Выбор учетной политики и возможность произвольной оценки отдельных видов имущества позволяет легальными способами уходить от уплаты налогов.

Таким образом, план счетов впервые в нашей стране ориентирован не на требования финансовых органов, а на интересы собственников. Но в

России действуют иные духовные принципы, и авторитет государства превалирует над идеями общества. В результате на практике записи делаются не так, как предписано планом счетов, а так, как требуют делать налоговые органы. И план счетов все больше отличается от того, что происходит на практике. Достаточно сказать, что на имущество, безвозмездно вносимое в фирму, согласно плану счетов кредитовали счет Фондов специального назначения, а теперь кредитуют счет Добавочного капитала. Однако за это имущество надо платить налог на прибыль, и поэтому почти все предприятия страны кредитуют счет Убытков и прибылей. И это только один пример. Механическая рецепция принципов англо-американской школы и игнорирование традиционных русских принципов учета приводят к его деформации.

Старые и новые взгляды на калькуляцию себестоимости

Накануне революции различали три вида калькуляции («определения стоимости единицы товара или изделия»): 1) покупную, 2) продажную и 3) своей цены*. Первая включала расходы по приобретению и доставке, вторая — выручку за минусом издержек по реализации, третья — затраты на изготовление предметов с прибавлением косвенных расходов, включение которых в себестоимость каждого вида изделий почти всеми авторами считалось непреложным.

В годы гражданской войны вопросы калькулирования выпали из поля зрения теоретиков и практиков учета. Коренное изменение было внесено решениями XII съезда 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].

Эта партийная установка возродила интерес бухгалтеров к проблеме калькулирования себестоимости. Здесь надо отметить взгляды двух самых авторитетных бухгалтеров эпохи НЭПа.

Рудановский считал, что многие заблуждения, связанные с исчислением себестоимости, происходят «благодаря распространенному в практике непра-

---

* Термин «себестоимость» — относительно новый, возник он в 1912 г. в работах Рудановского, М. П. Тер-Давыдова и Н. Ф. фон Дитмара. 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 из четырнадцати синонимов показывает, как долго и с каким трудом искали бухгалтеры нужное слово. Себестоимость победила не по своей точности, но по своему благозвучию.

вильному представлению о себестоимости, как величине, имеющей для данного предприятия и в данный момент одно предельное значение, тогда как себестоимость есть величина лишь вероятная» [Рудановский, 1925(б), с.17]. 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 — нормированную. Разрыв между ними должен обусловливать 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 Убытков и прибылей [Вестник счетоводства, 1924, №9—10]. При этом он понимал, что такое решение не обеспечивает абсолютной точности исчисления себестоимости, так как, с его точки зрения, величина себестоимости представляет математическое ожидание [Рудановский, 1925(б)]*.

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 [Галаган, 1924, с. 20—21]. Такой метод, по его мнению, почти свел бы на нет все накладные расходы (как распределять то немногое, что останется, несущественно).

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.

В учете 30-х годов можно выделить три последовательно сменивших 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 [Палий, 1987, с. 61].

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 Основного производства. Это было в духе

---

* В этом отношении он не был одинок и разделял взгляды многих замечательных русских и советских бухгалтеров. На условный характер себестоимости, невозможность ее точного исчисления указывали такие авторитетные специалисты, как К.И. Арнольд (1809), С.В. Мыльников (1902), Н.Е. Хабаров (1910), В. Пищаев (1940), Э.К. Гильде (1975).

процедур Р.Я. Вейцмана и идеалов Галагана. Вместе с тем уже в конце 20-х годов, не без влияния Рудановского, начинает развиваться нормативный учет. Его основная идея* состоит в том, что все затраты, связанные с производством и сбытом, заранее предусматриваются в виде норм. Сравнение фактических затрат с нормами выявляет нарушение заранее предусмотренного производственного цикла. Тем самым расчетный прием (калькуляция) превращается в мощное орудие управления предприятием.

Появление в практике терминов «нормативный учет» и производного от него «нормативная себестоимость»** потребовало выяснения соотношений между плановой и фактической себестоимостью. Р.Я. Вейцман оказал влияние на последующие представления бухгалтеров, отождествив понятия плановой и нормативной себестоимости [Вейцман Р.Я., 1936 г., с. 63]. Однако нормативный учет, который возник в 30-е годы, связывают с именами Е.Г. Либермана и М.Х. Жебрака. (В самом конце 20-х годов А. Середой и Т. Трубехиным высказывались взгляды, близкие к идеям нормативного учета.)

Наиболее авторитетными были труды Моисея Харитоновича Жебрака (1889—1962). Именно он разработал предложения по организации синтетического учета в условиях применения нормативного метода учета затрат. В частности, в 1934 г. он предлагал разделить учет производства на три счета: плановых затрат на производство, отклонений от плановых норм и изменений утвержденных норм и расценок [Жебрак, 1934, с.14—15]. При этом вначале (до войны) Жебрак отождествлял плановую и нормативную себестоимость [Жебрак, 1934, с. 64]. В 1948 г. он уже подчеркивал различие между этими понятиями [Жебрак, 1948, с. 17]. В момент формирования нормативного учета возникла дискуссия. Расхождения были в части того, *что* положить в основу нормы — максимально возможные результаты или типичные, практически средние для данного производства. Первый взгляд отстаивался А.С. Середой, второй — Е.Г. Либерманом, М.Х. Жебраком и Ф. Мамонтовым. Между тем для учета и анализа существенное значение имеет различие в соотношении между тремя видами себестоимости: фактической ($C_ф$); плановой ($C_п$); нормативной ($C_н$).

В зависимости от принятой концепции возможны отклонения:

$C_ф = C_п$ — фактические затраты равны запланированным;

$C_ф > C_п$ — фактические затраты больше плановых (перерасход);

$C_ф < C_п$ — фактические затраты меньше плановых (экономия);

$C_п > C_н$ — плановые затраты должны быть больше нормативных. Это обусловлено тем, что нормативы должны устанавливаться по минимуму затрат. Разность между $C_п$ и $C_н$ указывает на неиспользованные резервы, т. е. $C_п - C_н = a$; при рациональной организации производства $a/C_н = 0$.

Несмотря на очевидность этого положения, отождествление нормативной и плановой себестоимости сохранялось [Бухгалтерский учет, №1, 1962, с. 36-39].

---

* Б.А. Борьян указывал, что отправные идеи стандарт-костс, предшественника нормативного учета, были высказаны в 1756 г. Георгом Дирнасом [Вестник ИГБЭ, 1930, №5].

** Термин «нормативный учет», характеризующий отличия от системы стандарт-костс, был введен, по-видимому, Т. Белькиндом в начале 1931 г.

Определенный интерес представлял вопрос о том, кто и как должен устанавливать нормативы, должны они быть ограничены отдельно взятым предприятием или регионом, страной или их следует дифференцировать по отраслям народного хозяйства, или же по типам производства. Уже в 60-е годы Н. Н. Иванов исходил из необходимости разработки нормативного учета в зависимости от отраслей народного хозяйства; И. И. Поклад увязывал нормативный учет со спецификой таких типов производств, как индивидуальное, серийное, массовое.

Нормативы вводятся для того, чтобы учитывать и документировать не все текущие фактические затраты, а только отклонения от них. Первоначально и предполагалось (Белькинд, Жебрак) при нормативном учете составлять документы только на выявленные отклонения [Предприятие, 1931, №5—6; 1930, №11]. Однако очень скоро получил всеобщее признание взгляд о том, что в документах должны фиксироваться все фактические производственные расходы [За социалистический учет, 1931, №1; Предприятие, 1931, №11].

Документированные отклонения надо распределять. Самым последовательным экстремистом был Поклад, требующий учета отклонений по цехам, статьям, видам или однородным группам изделий и заказам. Более осторожным был А.Ш. Маргулис (1910—1981), который считал, что эти отклонения должны учитываться и распределяться в пределах однородных групп изделий [Маргулис, 1973]. Однако самым правильным и глубоким был подход Жебрака, полагавшего, что ни изделие, ни группа изделий не имеют отношения к тем отклонениям, которые выводят в бухгалтериях, и потому величина отклонений должна распределяться равномерно между всеми видами выпускаемой готовой продукции. От себя тут надо добавить, что в отклонениях повинны люди, а не изделия, и винить надо людей, а не предметы.

Приметой времени был лозунг «Теорию в жизнь», начали внедрять и нормативный учет. Впервые нормативный учет был использован на практике в 1930 г. на харьковском заводе «Серп и молот» [Базанов, с. 11]*. Во второй половине 1932 г. было уже 12 предприятий, работающих на основе нормативного учета [там же, с. 12]. К 1933 г. накопился определенный опыт практического использования нормативного учета. Более широкому внедрения его в практику мешали недостатки нормирования и неритмичность работы промышленных предприятий. Указывалось, что 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% [там же, с. 23].

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

* С. А. Щенков указывал, что одним из первых предприятий, внедривших нормативный учет себестоимости, был завод сельскохозяйственного машиностроения им. Петровского [Щенков, 1973, с. 250].

учета затрат и ограничиться только цеховым разрезом. Последний вообще очень важен для того, чтобы можно было судить о качестве работы цеха. Между тем совместить поиздельный разрез с цеховым нередко бывает довольно затруднительно» [Жебрак, 1948, 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 распространение: «Если контроль за затратами в процессе производства, — указывал Н.Н. Иванов, — ведется правильно и своевременно выявляются отклонения от норм... то качество учета затрат будет достаточно высоким, а отчетные калькуляции достоверными и в том случае, когда сводный учет ведется по заводу в целом» [Иванов Н.Н., 1956, с. 164]. Несколько позже, в 1961 г., эту идею очень четко сформулировал Маргулис: «В литературе утвердилось мнение, что фактические затраты на производство при нормативном учете должны обобщаться бух галтерски — по группам однородных изделий. Если же учитывать затраты в целом по основному производству, то это якобы похоже на порочный котловой метод. С этим нельзя согласиться» [Бухгалтерский учет, 1961, №10, с. 49]. Такие идеи обобщали практический опыт учета затрат на предприятиях и правильно ориентировали счетных работников в решении важнейшей задачи бухгалтерского учета.

Однако не все поняли значение такого подхода к нормативному учету. Представитель старшего поколения А.А. Афанасьев в 1952 г. писал: «Подобный метод исчисления себестоимости, конечно, простой, и калькуляторы не жалуются на перегрузку в работе. Более того, этот свой метод они прокламируют как самый передовой — «нормативный учет производства в укрупненных показателях». Между тем построенная так калькуляция не имеет ничего общего с калькуляцией фактической себестоимости и представляет собой профанацию идеи нормативного учета» [Афанасьев, с. 77].

В дальнейшем в теории учета возобладал взгляд Афанасьева. Его разделяли М.В. Дмитриев, А.А. Додонов, П.В. Мезенцев, И.И. Поклад, П.И. Савичев и др. Однако на практике самое широкое распространение получил метод, при котором все производственные затраты стали учитываться в целом по цеху, а затем общая сумма отклонений фактической себестоимости от плановой должна была распределяться пропорционально плановой себестоимости продукции укрупненного ассортимента. В общей методике учета производства должно быть предусмотрено, в условиях каких предприятий этот упрощенный вариант нормативного учета может применяться.

Многие теоретики и органы, регулирующие учет, долгое время вели борьбу за «чистый» нормативный учет. Так, Министерство финансов СССР специальным письмом обязало внедрить на протяжении 1964—1965 гг. нормативный метод учета затрат на всех машиностроительных и металлообрабатывающих предприятиях страны и значительно расширить число предприятий других отраслей народного хозяйства, применяющих нормативный учет или отдельные его элементы [О внедрении..., с. 317]. Однако изложенные в письме требования не были выполнены.

Ограниченность внедрения нормативного метода заставила искать ее причины. Часто указывали на большой удельный вес единичных и мелкосерийных производств; отсутствие во многих случаях технико-экономического обоснования норм затрат на производство; недостаток парка вычислительных машин и нужного уровня квалификации счетных работников; ошибочность теоретических положений; нежелание многих администраторов вскрыть имеющиеся внутрипроизводственные резервы. Самым серьезным фактором, тормозящим распространение «чистого» нормативного учета затрат на производство, следует признать отсутствие научно обоснованных нормативов. Так, Маргулис 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 [Бухгалтерский учет, 1968, №2, с. 16]. Он же отметил: «Не секрет, что сами нормы и плановые калькуляции во многих случаях завышены. Плановые нормы выше предусмотренных в технологических картах, нередко на 15—20%» [там же, с. 15].

Такие причины назывались на ответственных совещаниях, получали отражение в печати, но все-таки не в них было дело. Авторы подобных утверждений исходили из того, что нормативный учет эффективен только в том случае, когда отклонения минимальны. Это не совсем так. Если отклонений нет вообще, то учет не нужен. Любой учет возникает там, где *должное* не совпадает с *сущим*. На самом деле нормативный учет нужен только в том случае, когда хозяйственный механизм, а не информационная система будут включать узлы, позволяющие устранить возникающие отклонения. Но, если эти отклонения снять нельзя, сама идея нормативного учета теряет смысл, а он превращается в дорогостоящую и всем мешающую игрушку. В лучшем случае это повод для очередной конференции или плановой (внеплановой) хозрасчетной темы. И, действительно, пятьдесят лет в нашей стране не было более популярной бухгалтерской темы, чем нормативный учет, все внедряли его, отчитывались о «внедрении», а его не было — «учет-невидимка».

В учете затрат нормативная калькуляция и нормативный учет затрат представляли как бы частный случай общей теории калькуляции. В ее развитие в 30-е годы внесли вклад три крупных ученых: Р.Я. Вейцман, Н.А. Блатов и В.И. Стоцкий.

Р.Я. Вейцман настаивал на том, что как бухгалтерская категория *калькуляция* имеет два смысла: 1) исчисление в едином денежном измерителе результатов какого-нибудь определенного процесса (широкое понимание) и 2) исчисление себестоимости единицы готовой продукции или единичной оказанной услуги (узкое понимание) [Вейцман Р.Я., 1936, с. 194]. Однако в стране скоро забыли о терминологии Вейцмана и стали говорить об учете затрат и калькулировании себестоимости готовой продукции.

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, 1939, с. 218].

В.И. Стоцкий (1894—1941) выдвинул перед войной главное положение — калькуляция зависит от цели [Стоцкий, 1936]. Если Рудановский вводил две калькуляции, то Стоцкий показал, что число калькуляций в пределе бесконечно и 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.

В.И. Стоцкий

Развитие форм счетоводства

В 30-е годы преобладали различные варианты карточных форм, особенно развивался *дефинитив*. 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 по ним составляли мемориальные ордера, содержащие хронологические записи (проводки). Если операция носила единичный характер, то мемориальный ордер выписывали

* Хотя принцип накапливания записей известен со времен эллинистического Египта и до 1930 г. пропагандировался как совершенно естественный учетный прием, с 1936 по 1940 г. его признавали вредительским, и многие бухгалтеры были репрессированы.

непосредственно по первичному документу, а после регистрации мемориальных ордеров делали записи оборотов в Главной книге.

При разработке *журнально-ордерной* формы стремились к большей экономичности затрат, 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 каждую хозяйственную операцию 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* [Диатолович]; к концу 50-х годов, по примеру Гомберга, считавшего, что кредит — причина, а дебет — только следствие, предпочли *кредит*. Появилось и еще одно упрощение — ликвидация мемориальных ордеров, а с ними и хронологической записи. Эволюция бухгалтерского учета вообще приводила к отмиранию хронологической записи. 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 пр именения 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 в настоящее время. 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. Метаморфоза накопительных ведомостей в журналы-ордера имела еще одно следствие — выпали некоторые счета, например, выпуска готовой продукции, ликвидации основных средств, заработной платы основной и дополнительной и т. д. Это

* Р.Я. Вейцман видел необходимость хронологической записи в том, что она: 1) первична; 2) не позволяет вносить учетные статьи задним числом; 3) дает возможность бухгалтеру сосредоточиться и правильно выбрать корреспонденцию счетов; 4) ее обороты позволяют контролировать итоги оборотов Главной книги [Вейцман Р.Я., 1929, с. 30—35].

** Пропагандисты журнально-ордерной формы не замечали неизбежности такого явления: «Существование нескольких вариантов форм учета, — писал К.Я. Анджан, — тормозит унификацию, механизацию и удешевление учета» [Анджан, с. 21]. Ни одна форма счетоводства при ее практическом применении не знала такого обилия вариантов, как журнально-ордерная, а это значит, что, согласно теории Анджана, ничто так не тормозило унификацию, механизацию и удешевление учета, как ее распространение.

обеднило программу наблюдения фактов хозяйственной жизни. В условиях применения ПВМ и ЭВМ журнально-ордерная форма оказалась совершенно неприемлемой, а в условиях эксплуатации КВМ нарушался широко применяемый при этой форме принцип позиционной записи. Кроме того, отсутствие журнала хронологической регистрации лишило бухгалтеров важного контрольного итога, значительно осложнило поиск допущенных ошибок и проведение документальных ревизий.

Вместе с тем журнально-ордерная форма в ее комбинированном варианте (использование для наиболее важных счетов реестров интегральной, а для третьестепенных — шахматной формы) получила повсеместное признание как в нашей стране, так и оказала определенное влияние на теоретическую мысль ряда социалистических стран.

Журнально-ордерная форма была, конечно, 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-ордерных (А.А. Додонов). Додонов правильно подчеркивал необходимость проведения четких граней между синтетическим и аналитическим учетом (понятие формы охватывает только синтетический учет) и ошибочно полагал, что карточки как учетный регистр изживут себя (он сформировал как бы закон трех стадий развития учета, предполагающих последовательную смену: книжных, карточных и бескарточных форм счетоводства) [Додонов, 1981, с. 19—22]. В.Б. Ивашкевич и К.Н. Нарибаев подчеркивали роль матрицы как решающего звена новой формы [Ивашкевич, 1982, с. 138; Нарибаев, 1983, с. 64], а К.Н. Нарибаев даже ввел название — *таблично-матричная* форма.

Наиболее глубокая разработка проблемы принадлежит В.И. Подольскому [Подольский], который подробно останавливается на методике фиксирования исходных данных, рассматривает вопросы бездокументального ввода информации, порядок работы в режиме диалога «человек — ЭВМ», организацию информации на файлах. Он же вводит в состав элементов формы контроль встречных информационных потоков (коллация) и систему кодирования фактов хозяйственной жизни. По последнему вопросу все исследователи разделились на две группы: одни считали, что нужно использовать уже имеющиеся коды счетов — счетные формулы (В.И. Подольский), другие вводили новые коды (Э.К. Гильде, С.И. Волков, Ю.П. Максимов, Л.И. Кравченко и др.). Подольский рассматривал и такие новые регистры, как *машино-* и *видеограммы*. Дальше всех в части новых методологических предположений пошел Палий, полагавший, что новая форма расширяет границы учета, включая плановые данные, и одновременно сокращает объемы результатной информации, предусматривая вывод только отклонений от плановых заданий [Палий, 1975, с. 100].

Новым шагом в развитии форм счетоводства была работа В. В. Панкова [Панков, 1980], который исходил из идеи банка данных как основы для реализации *машинно-ориентированной* формы счетоводства.

Весьма симптоматично то, что сейчас начинает наблюдаться дифференциация машинно-ориентированных форм в зависимости от тех технических средств, на которых они должны быть реализованы. Так, в частности, появляются распределительные вычислительные системы (РВС) — взаимосвязанный комплекс микроЭВМ; автоматизированные рабочие места (АРМ) и т. п. При этом всех исследователей объединяет мысль о ненужности хронологической записи. И это, может быть, самая большая ошибка нынешнего поколения бухгалтеров.

Те большие изменения, которые принесла вычислительная техника в учет, не могли не оказать влияния на общую концепцию формы счетоводства. В частности, 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, 1981, с. 42].

* * *

Наш рассказ о рассмотренных этапах не будет полным, если мы не отметим, что с 1917 по 1952 г. кадры бухгалтеров прошли три страшные чистки. С начала революции и до введения НЭПа было так или иначе устранено множество бухгалтеров. Кто-то умер от голода (Сиверс, Вольф), кто-то бежал (Бельмер — в Болгарию, С. Ф. Иванов — в Англию). Вторая волна прокатилась с начала 30-х годов. Шельмовали и уничтожали сначала морально, а потом, если человек не умирал естественной смертью, и физически. Так были уничтожены: Рудановский, Галаган, Лунский и многие, многие другие. И, наконец, в третью послевоенную волну жертвами стали Гальперин, Гильде, Н.Р. Вейцман, Розенберг, Маргулис, Жебрак. Только смерть Сталина положила предел этому кошмару.

Учет в государстве развитого социализма (1953—1984)

После смерти И.В. Сталина в целом продолжались и поддерживались традиции, сложившиеся перед войной. Более того, они обрели устойчивый характер. В практической области имели место существенные достижения, связанные с проблемами применения хозяйственного расчета, учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции, с организацией и интеграцией обработки учетных данных с использованием современных (по тому времени) средств вычислительной техники.

На протяжении нескольких десятилетий бухгалтеры будут говорить о трех учетных проблемах: хозрасчет, централизация и механизация.

Хозяйственный расчет: учет затрат и калькуляция себестоимости

Хозяйственный расчет стал ширмой, которая должна была скрыть методы административно-командной экономики, придать им видимость экономической обоснованности и объективности. Для каждого структурного подразделения предприятия, наделенного правами юридического лица, открывался отдельный баланс. Бухгалтерия обязана была рассчитать по этому подразделению его финансовый результат. При этом почти все подразделения должны были быть прибыльными. Решение этой задачи возлагалось на главного бухгалтера. Экономическую эффективность некоторых видов продукции контролировал областной комитет партии, и если инструктор обкома замечал, что по одному из продуктов фактическая себестоимость оказалась выше отпускной цены, он вызывал директора завода и обращал его внимание на недопустимость создавшейся ситуации. Директор обычно обещал навести порядок, вызывал главного бухгалтера и указывал ему на упущения в учете. Последний часть косвенных расходов «дискуссионного» изделия переносил на высокорентабельную продукцию, и себестоимость снижалась. Все были довольны.

Именно внимание к идеям хозяйственного расчета стимулировало интерес к проблемам исчисления себестоимости. Это было заметно по дискуссии о том, что следует понимать под объектом калькулирования. Интересно сопоставить взгляды ведущих ученых: М.О. Рубинов А.С. Наринский под объектом калькулирования понимают продукт определенной потребительной стоимости [Наринский, 1976, с. 44]; А.Ш. Маргулис — вид продукции [Маргулис, 1973]; П.С. Безруких — отдельное изделие, работу, услуги, группу однородных изделий [Безруких, 1974]; И.А. Ламыкин — виды работ [Ламыкин, с. 25—26]; Н.Г. Чумаченко — единицу вырабатываемой продукции [Чумаченко, 1965, с. 33]; В.Б. Ивашкевич и Б.И. Валуев — продукцию в разрезе прейскурантных номеров [Ивашкевич, 1974, с. 90—91; Валуев, с. 157—163].

Первоначально объект калькулирования отождествлялся с калькуляционными единицами. Различие между ними провел И.И. Поклад, подчеркнувший, что вторые только измеряют первый [Поклад, с. 71]. Этот же взгляд обосновывали И.А. Басманов, И.А. Ламыкин. Басманов подчеркнул, что объект характеризует вид продукции, а единица — отдельно взятое изделие [Басманов И.А., 1970, с. 123]. Однако И.С. Мацкевичюс сводит калькуляционную единицу к продукту, выступающему объектом калькулирования, выраженному в натуральном или условном измерении. И это, конечно, правильно. Следует признать, что объект — это то, что делает предприятие ради достижения своей цели. Если цель — продукция, то и объект —

продукция, если объект — прибыль, то и цель — во что обходится прибыль. Последнее хорошо понимал Л.И. Гомберг.

Объект требует измерения. Это могут быть естественные единицы (шт., кг) и искусственные (ткм, койко-дни) и даже валюта (рубли). Последняя относится ко второму варианту.

Трактовка объекта калькулирования привела к дискуссии конца 50-х годов о *полуфабрикатном* и *бесполуфабрикатном* вариантах организации сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости. Дело в том, что при первом варианте ставится задача исчисления себестоимости каждого полуфабриката*, при этом для дальнейшей обработки полуфабрикаты отпускаются, как правило, по твердым (трансфертным) учетным ценам. Это правило получило распространение в условиях внутреннего хозрасчета. Чумаченко утверждал, что в условиях машиностроения возможна оценка только по твердым ценам-[Чумаченко, 1965, с. 71]. При втором варианте полуфабрикаты учитываются только в натуральном измерении и средствами оперативного учета**.

Полуфабрикатный вариант — следствие натуралистических взглядов. Наиболее яркими его выразителями, продолжающими традицию Е.Е. Сиверса, являются А.А. Додонов и П.П. Новиченко. Их аргументация сводится к тому, что полуфабрикатный вариант позволяет: 1) органически включать в объект учета не только готовую продукцию, но и полуфабрикаты; 2) интегрировать оперативный учет, подняв его на уровень бухгалтерского; усилить внутризаводской контроль за движением, сохранностью и использованием полуфабрикатов. Однако полуфабрикатный вариант отличается слишком большой трудоемкостью, а его данные не несут никакой действенной информации; установление же «единства» оперативного и бухгалтерского учета, вернее превращение оперативного учета в бухгалтерский, — дело надуманное и ненужное. Что же касается материальной ответственности, то ее денежный эквивалент возникает в случае обнаружения недостачи, а ответственность за конкретные изделия имеет место постоянно и в натуральном измерении. В настоящее время три четверти предприятий применяют бесполуфабрикатный вариант [Палий, 1987, с. 110], который, по мнению В. Ф. Палия, предпочтительнее «с точки зрения достоверности и точности калькулирования» [там же, с. 193].

Полуфабрикатный вариант предполагает, что счет Полуфабрикатов — калькуляционный, это следует из работ Додонова и Новиченко. Напротив, Жебрак [Жебрак, 1960, с. 184] и Палий [Палий, 1987, с. 192] трактуют его как счет материальный и тем самым уже ставят под сомнение саму идею

---

* «Полуфабрикаты, — писал М. Х. Жебрак, — это законченная продукция отдельных цехов, предназначенная для обработки в последующих цехах предприятия» [Жебрак, 1960, с. 205].

** «Оперативный учет движения деталей, — писал Додонов, — не может заменить бухгалтерского и обеспечить надлежащий контроль за сохранностью полуфабрикатов собственного производства, так как он не является документально обоснованным, не имеет единой стоимостной оценки и не базируется на системе двойной записи. Все это снижает достоверность оперативного учета и ограничивает сферу его применения» [Додонов, 1964, с. 145].

полуфабрикатного варианта. Жебрак [Жебрак, 1960, с. 235] и С.А. Стуков [Бухгалтерский учет, 1979, №11, с. 14] считают, что попередельный метод калькуляции допускает как полуфабрикатный, так и бесполуфабрикатный вариант расчета себестоимости, а Щенков [Щенков, 1973, с. 77] и Палий [Палий, 1987, с. 249] справедливо утверждают, что в этом случае возможен только полуфабрикатный вариант.

Сколь много ни занимались бухгалтеры данной темой, она так и не сложилась в законченную теорию. Тем не менее большинство, причем подавляющее большинство, авторов и практиков склонны рассматривать себестоимость в духе идей Блатова [Блатов, 1939, с. 218] как центральную категорию бухгалтерского учета, что обусловлено, по их мнению, следующими причинами: 1) выявление резервов (В.Т. Войтехов, 1937; П.С. Безруких, 1974; П.П. Новиченко, 1970; А.Д. Шеремет, 1974; В.А. Бунимович, 1967; С.А. Стуков, 1975); 2) осуществление контроля за использованием всех ресурсов (П.С. Безруких, С.А. Стуков, П.П. Новиченко, И.И. Поклад, 1966); 3) повышение эффективности и рентабельности производства, укрепление хозяйственного расчета (В.А. Бунимович, 1967; А.С. Бородин, 1978; И.А. Шевчук, 1978); 4) осуществление сравнительного анализа (Н.Г. Чумаченко, 1965; М.Х. Жебрак, 1960); 5) ценообразование (А. А. Екимов, 1930; П.Г. Войтехов, 1937; М.Х. Жебрак); 6) оценка эффективности производства (И.И. Поклад, 1966; В.Б. Ивашкевич, 1974); 7) распространение передового опыта (В.И. Стоцкий, 1937). Интересно отметить, что до революции называли другие причины: управление предприятием (З.П. Евзлин, 1907) и конкурентная борьба (Ю. Михааль и Н.Е. Хабаров, 1911).

Как видно, существует так много оснований, что остается вообще непонятным, как можно работать без точной и своевременной калькуляции. Почти все учебники содержат панегирики калькуляции, как правило, все, читающие книги и статьи на данную тему и пишущие их, убеждены — без калькуляции в реальной жизни обойтись невозможно.

К счастью, это не так. Конкуренция делает калькуляцию почти бессмысленной, так как цена в этом случае складывается под влиянием спроса и предложения, а сама по себе фактическая себестоимость на продажную цену не влияет (влияет плановая или нормативная себестоимость). Покупные цены вызваны прошлой конъюнктурой, а не реальным финансовым положением предприятия в данный момент. Управление предприятием, включающее причины 4, 5, 6 и 7, и рассмотрение этих обстоятельств убеждают нас в том, что управлять производством с помощью себестоимости, тем более выявлять резервы, нельзя. Производством управляет тот, кто управляет хозяйственным процессом, в котором решающее значение имеют факты хозяйственной жизни, выражающие затраты, а не отвлеченные средние показатели. Далее, нельзя управлять тем, что уже прошло. Сметная или нормативная калькуляция ориентирует в хозяйственном процессе, но бухгалтерская калькуляция уже ничем помочь не может, время упущено, и выводы бесполезны. Еще бессмысленней требование выявлять резервы, т. е. снижать себестоимость. Однако если есть нормативная себестоимость, то фактическая себестоимость

может отклоняться от нее в обе стороны только в результате бесхозяйственности, но эти результаты лучше видны по матрице затрат, чем по каждому ассортиментному изделию. Очень характерно включение в число причин калькуляции — проведение экономического анализа. С этим можно было бы согласиться, если бы было понятно, зачем проводится сам анализ; однако поскольку это остается неясным, данное обстоятельство следует признать неосновательным.

Достаточно часто в качестве основания выдвигается необходимость использования данных анализа в целях ценообразования, но и это ошибка, так как, во-первых, цены утверждаются на основе плановых, а не бухгалтерских калькуляций, во-вторых, при их утверждении надо принимать во внимание соотношение спроса и предложения, и, наконец, последнее обстоятельство: оценка эффективности производства связана с возможностью точного исчисления себестоимости и сравнения ее с ценой. Однако это достижимо только в том случае, если, во-первых, действительно можно точно исчислять себестоимость и, во-вторых, свободно по решению администрации менять производственную программу. Если второе невыполнимо, то первое проблематично.

Таким образом, выдвигаемые доводы только порождают миф о необходимости и важности калькуляции, но совсем не в состоянии хоть сколько-нибудь обосновать ее. Со своей стороны постараемся показать невозможность и ненужность калькуляции в ее современном состоянии.

Возможна ли калькуляция? Этот вопрос нуждается в уточнении: возможна ли калькуляция вообще или же возможна ли бухгалтерская точная калькуляция. В первом случае следует дать положительный, а во втором отрицательный ответ, продиктованный следующими соображениями.

1. Состав затрат, а следовательно, и величина себестоимости обусловлены нормативными актами, что по инструкции включается в состав затрат, то и получается в частном. Например, если в состав затрат входит плата за фонды, то величина себестоимости резко увеличится.

2. Величина затрат, т. е. числителя, зависит от колебаний цен, тарифов, ставок налога, процентных отчислений. Например, стоит изменить нормы амортизационных отчислений, и тут же меняется величина себестоимости при неизменном технологическом процессе.

3. Нельзя затраты строго разграничивать между отчетными периодами, всегда возможно смещение по времени тех или иных величин.

4. Если на числитель влияет только инструкция, то знаменатель, т. е. объем готовой продукции, зависит и от инструкции, и от определения объема незавершенного производства. В самом деле, сальдо счета Основного производства определяется экспертным путем, а эксперты всегда заинтересованы или его преувеличивать, так как это приводит к снижению себестоимости и, более того, по терминологии апологетов калькуляции, «повышает эффективность производства» и «вскрывает внутренние резервы», или преуменьшать, ибо это приводит к завышению себестоимости и, создавая вместо прибыли псевдоубытки, снижает сумму налогооблагаемой прибыли.

5. Существенным обстоятельством надо считать и то, что объект калькуляции, как правило, крайне сложно определить, а от того, что включает в себя этот объект, зависит и величина себестоимости. В определении объекта встречаются две тенденции. Представителем одной является В.А. Бунимович, полагающий, что к объекту калькулирования можно отнести только товарную продукцию без учета промежуточных продуктов, выразителем другого подхода можно считать В.Б. Ивашкевича, который подчеркивает необходимость включения как конечных, так и промежуточных объектов [Ивашкевич, 1974, с. 90]. Ясно, что по трактовке В.А. Бунимовича себестоимость будет выше.

Вопрос об объекте калькуляции еще более сложен, чем кажется. В общем виде это единицы готовой продукции, сколько выработано и сколько сдано на склад, т. е. дебет счета Готовой продукции, кредит счета Основного производства. В этом случае продукция, которая не найдет покупателя и навсегда останется на складе до превращения в утиль, тоже включается как полноценная в объект калькуляции, что, конечно, снижает значение себестоимости. Кроме того, чем больше будут приходовать на склад недоброкачественных изделий, тем ниже будет себестоимость. Поэтому, может быть, более правильно считать объектом только товарную продукцию, но это приводит к временному разрыву цикла производственных затрат и цикла реализации готовой продукции.

6. Наличие так называемых сопряженных расходов практически перечеркивает возможность калькуляции. Например, затраты на содержания скотного двора надо разделить на готовую продукцию, которая представлена приплодом, молоком, мясом и навозом. Определить себестоимость каждого из видов продукции возможно только с помощью крайне условных модификаций. Но если исходить из того, что по мере развития производства такой сопряженной продукции становится все больше и больше, то в силу уже одного этого обстоятельства калькуляция как бухгалтерская категория становится невозможной.

7. Существенным аргументом против бухгалтерской калькуляции надо считать и то обстоятельство, что практически на любом предприятии выделяются прямые и косвенные затраты. Предполагается, что прямые затраты легко включить в объекты калькуляции (это правильно, если не принимать во внимание шесть предыдущих аргументов), косвенные затраты рекомендуется распределять пропорционально какой-то определенной базе, однако выбор базы всегда носит субъективный характер, и, следовательно, выбирая базу, заранее задаем значение себестоимости*. Если учесть, что развитие производства неуклонно увеличивает долю косвенных расходов, то значение приведенного обстоятельства становится еще существенней. Со временем все

---

* Некоторые сторонники бухгалтерской калькуляции считают, что точность распределения косвенных затрат будет обеспечена, если для распределения различных затрат или менять базы, или же комбинировать их, однако в этом случае условность результатов, неопределенность (энтропия) конечных результатов только будет возрастать.

расходы будут не прямыми, о чем когда-то мечтал Галаган и о чем мечтают сейчас бухгалтеры-традиционалисты, а косвенными. В самом деле, на заводе-автомате, вырабатывающем различные виды продукции, все расходы косвенные, прямых нет*.

8. Необходимо также отметить, что себестоимость получается только как средняя арифметическая величина. Если, например, произведено *n* единиц готовой продукции, то очевидно, что себестоимости каждой из этих единиц не тождественны друг другу, в то время как бухгалтеры их отождествляют, что явно противоречит презумпции точности, на которой зиждется весь традиционный бухгалтерский учет. Себестоимость — это только математическое ожидание, вытекающее из ее стохастической природы, на что давно и верно указывали Ф. Вебнер и Рудановский [Вебнер, с. 3; Рудановский, 1925(б)]. Стохастическая природа представляет предмет изучения статистики, в компетенцию которой и входит калькуляция.

9. Более того, бухгалтерская себестоимость приводит к формированию затратной экономики — растрате ресурсов и предприятий, и общества. Это особенно очевидно при формировании цены как себестоимости, увеличенной на заданный процент прибыли. В этом случае увеличить прибыль возможно только увеличением себестоимости.

10. И, наконец, последнее предположение: допустим, что себестоимость рассчитана и измерена совершенно точно. Тогда все равно возникают минимум два вопроса: а) что с этой себестоимостью делать и б) во что она обойдется, какова себестоимость себестоимости. На первый вопрос дан ответ в предыдущей части этой главы, на второй следует заметить, что расчет себестоимости, конечно, и трудоемок, и дорог, а решать с ее помощью конкретные производственные задачи не приходится, так как она не верна по существу и бесполезна по времени получения.

Итак, бухгалтерская калькуляция невозможна и не нужна. Эта истина была известна давно.

В марте 1735 г. один из «птенцов гнезда Петрова» — В.Н. Татищев, получив «наказы» учитывать, что «себе стоит», писал в Петербург праздным чиновникам «...в тех наказах усмотрели мы великое себе отягощение и невозможности; а именно, чтоб всякой вещи истинную цену познать и записывать точно. И того исполнить нам весьма невозможно, понеже мы... по обыкновению своему при заводах наших всему заводскому содержанию счисление имеем, что становится по издержке» [Цит.: Павленко, с. 228—229]. Однако с конца XIX в. стали побеждать другие идеи, полностью монополизировав учетную мысль.

Теперь возникает вопрос: почему все-таки так много сторонников бухгалтерской калькуляции и почему бухгалтерии были загружены этой

---

* Многие видные бухгалтеры (С.Ф. Иванов, 1872, А.П. Рудановский, 1925 и все представители директ-костинга), стараясь обойти трудности распределения косвенных затрат, предлагают включать в себестоимость только прямые затраты, однако постоянное и неизбежное снижение их доли во всех затратах делает этот подход как неубедительным, так и бесперспективным.

работой? Вопрос сложный, и ответ на него не может быть простым. Среди обстоятельств назовем: во-первых, кажущуюся убедительность чисел себестоимости, их практическую «очевидность». Это у числопоклонников создает иллюзию нужности и эффективности их работы; во-вторых, возможность бухгалтерии расширить штаты, подчеркнуть значимость своей работы; в-третьих, подменить подлинную нужную работу документальным подобием ее.

Бухгалтерская калькуляция фактической себестоимости не нужна, но это, конечно, не означает, что калькуляция себестоимости вообще не нужна. Она необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная. Первая предназначена для принятия решений о производстве продукции и установления цен. Именно эта калькуляция определяет характер экономической работы на предприятии. Вторая может возникнуть или только в связи с экономическими и контрольными вопросами, обусловленными выпуском каких-то определенных видов продукции, или в связи со статистической задачей исчисления себестоимости всех видов продукции на какой-то момент *t*. Это — разовая, а не систематическая калькуляция. В этом случае возможно использование небухгалтерских методов. В частности, экспертная оценка предлагает следующую методику: группа экспертов, высококвалифицированных специалистов-технологов и экономистов, хорошо знающая технологические условия работы предприятия и особенности выработки калькулируемого объекта, определяет, исходя из своего опыта и знаний, приблизительную величину себестоимости. Службы предприятия снабжают экспертов всей необходимой документацией. Далее эксперты устанавливают способы оценки и методы инвентаризации незавершенного производства, способы оценки побочной продукции и ориентировочные квоты накладных расходов. После этого они выбирают формулу для расчета средней, по которой определяется себестоимость*.

Существенным обстоятельством надо признать установление структуры весов. В качестве весов выступают доли различных видов продукции и коэффициенты трудоемкости. Например, выпускаемые изделия a_1, a_2,..., a_i,..., a_n определяются числом (весом, размером) каждого вида вырабатываемой продукции: каждое изделие имеет переводной коэффициент: K_1, K_2,..., K_i,..., K_n. Значение переводного коэффициента устанавливает группа экспертов. Оно может быть обусловлено или пищевой ценностью продукта (например, мясо рыбы и ее икра), или трудоемкостью, например, рюмка на Гусь-Хрустальном стекольном заводе принималась за 1, а ваза — за 12 условных рюмок или, что наиболее просто, по соотношению розничных цен: если икра стоит в четыре раза дороже рыбы, то и себестоимость ее в четыре раза больше. При одноразовой комплексной калькуляции себестоимость (C) одного условного изделия определяется по следующей формуле:

$$C = \frac{З}{\sum_{i=1}^{n} a_i K_i}.$$

* В настоящее время для исчисления себестоимости используется только средняя арифметическая взвешенная, форма которой вряд ли пригодна для всех случаев экономического анализа.

При этом в числителе должна быть помещена сумма затрат (*З*), исчисленная бухгалтерами, а знаменатель устанавливается по данным *оперативного* или *статистического* учета.

Итак, числитель — бухгалтерский, а знаменатель — статистический, вся формула приобретает характер статистический, себестоимость трактуется как математическое ожидание. Статистическое изучение себестоимости еще только ожидается.

Таким образом, по целям и методам учет затрат и калькуляция окончательно разграничиваются между собой.

Что же касается совершенствования учета затрат на производство, то это чисто бухгалтерская проблема. И тут необходимо сделать все для широкого использования нормативного учета, именно нормативного учета затрат, но не нормативной калькуляции. При этом следует в аналитических целях применять матрицы для учета затрат по центрам ответственности.

Как видно, правильные взгляды, высказанные учеными в XVIII, XIX и XX вв., оставались не известными подавляющему большинству бухгалтеров, интересы которых были целиком и полностью поглощены *счетоводством*, а не *счетоведением*, практикой, а не наукой. И здесь преследовалась цель не столько предложить нечто новое, сколько возродить то верное, что завещали нам наши предшественники. «Бывает нечто,— сказано у Екклезиаста,— о чем говорят: «смотри, вот это новое», но это уже было в веках, бывших прежде нас. Нет памяти о прежнем; да и о том, что будет, не останется памяти у тех, которые будут после».

Центры ответственности. Неприемлемость калькуляции отдельных видов продукции была очевидна многим. И они выдвинули идею учета затрат по отдельным производственным участкам. Еще в конце 40-х годов на многих предприятиях стали открывать личные счета экономии [Палий,' 1987, с. 63]. Они явились своеобразным предвестием будущих центров ответственности.

В начале 70-х годов Ивашкевич сформулировал идею об учете затрат по центрам ответственности. Она возникла из необходимости улучшения внутризаводского (внутрифирменного) управления. «Центр ответственности, — писал Ивашкевич, — представляет собой область деятельности наделенного правами и обязанностями руководителя определенного 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. Методика этого учета описана в работах В.Б. Ивашкевича, Б.И. Валуева, С.С. Сатубалдина и др. При этом использовался и зарубежный опыт (Ивашкевич, Сатубалдин).

Значение центров ответственности прежде всего в том, что объектом учета вместо неодушевленных предметов признается человек, принимающий решения.

Выдвижение идеи учета затрат по центрам ответственности поставило вопрос о связи учета затрат с калькуляцией себестоимости. Здесь возможны два решения: или считать такой учет аналитическим углублением калькуляции,

или не связывать его с калькуляцией, считая дополнительным, самостоятельным участком работы. И хотя последнее решение и проще, и очевиднее, и не смешивает различные функциональные цели учета, тем не менее Ивашкевич предпочитает первый вариант; второй, с его точки зрения, «таит в себе опасность потери системности, отсутствия увязки данных производственного учета между собой, допущения разных итогов в группировке затрат по местам формирования и объектам калькулирования» [Ивашкевич, 1982, с. 89]. Это было бы справедливо, если исходить из догматического предположения, что должна быть одна система. Но учетный бухгалтерский комплекс должен включать столько систем, сколько целей перед ним поставлено. А поскольку у учета затрат и калькуляции цели не одинаковы, то нет оснований и в жесткой увязке данных этих двух систем наблюдения. Зато Ивашкевич и вслед за ним Стуков предлагают общие по нескольким видам продукции отклонения учитывать только по местам затрат, а не распределять их по объектам калькулирования, как это предлагают И.А. Ефремов, В.К. Радостовец и др. Любое перераспределение затрат разрушает целостность учетной системы.

Учет затрат и калькуляция. Почти одновременно с проблемой учета затрат по центрам ответственности возник вопрос о соотношении учета затрат и калькуляции. Этот вопрос был поднят в середине 60-х годов Н.Г. Чумаченко, И.А. Басмановым и Э.К. Гильде, которые обратили внимание на то, что это, в сущности, разные учетные задачи. Многие с ними не соглашались, а между тем данный вопрос имеет большую историю. (Из приведенного ниже перечня авторов хорошо видна историческая связь, преемственность поколений.) Теоретически и здесь возможны четыре варианта: 1) калькуляция обусловливает учет затрат; 2) учет затрат обусловливает калькуляцию; 3) калькуляция и учет тождественны; 4) калькуляция и учет — независимые друг от друга понятия.

Первый подход поддерживали такие крупные авторы, как И. Баранов (1883), А.З. Попов (1903), Н.Б. Борисов (1928), Н.А. Блатов (1930), Л.Я. Розенберг (1949), И.Д. Дудко (1953), С.Х. Хапланов (1953), В.А. Бунимович (1974) и др. Всех этих авторов объединяет одна мысль — себестоимость — центральный момент бухгалтерского учета, аналитический синтез всей работы, следовательно, учету себестоимости должен быть подчинен учет затрат. Первое — цель, второе — средство. На этом сходились старые и новые отечественные и зарубежные авторы. В этом отношении достаточно привести высказывание Г.В. Галля, который писал, что бухгалтерия «должна приспособиться к системе калькуляции» [Галль, с.16]. Однако такое суждение, несмотря на то, что его разделяло множество столь известных специалистов, ошибочно: 1) себестоимость определяется на основании затрат, а не наоборот; 2) если калькуляция задает порядок учета затрат, то границы между ними исчезают, эти различные по своему характеру работы начинают сливаться; 3) при подчинении учета затрат целям калькуляции создается ситуация, провоцирующая искажение методов учета затрат в угоду администрации, заинтересованной в увеличении или уменьшении фактической себестоимости.

Совершенно очевидно, что подобная точка зрения, особенно в связи с последним суждением, не получила повсеместного признания. Тем интенсивнее развивался следующий взгляд.

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 К.Г. Щетинин-Какуев (1893), А. Молодцов (1924), П. Лобзин (1924), 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 конечною формою учета, как ее рассматривают учебники фабричного счетоводства, видящие в ней конечную цель последнего, — она только заключает выводы учета» [Счетоводство, 1893, с. 194]. Основная мысль этого подхода сводится к тому, что сначала надо зафиксировать затраты, а потом уже калькулировать, не калькуляция формирует учет затрат, а учет затрат задает значение себестоимости.

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. Такой подход подвергался критике по следующим мотивам: 1) возникал разрыв между целями и методологией учета затрат и калькуляцией; 2) появлялась опасность параллельной работы, с одной стороны, по учету затрат, и, с другой стороны, по калькулированию фактической себестоимости. Осознание этих недостатков привело к возникновению следующего направления.

Третий подход был ответом на предыдущий и связан с именем крупнейшего русского ученого С.Ф. Иванова (1872). Его последователями были А.И. Гуляев (1905), Н.В. Богородский (1936), П.Н. Василенко (1938), А.А. Додонов (1973), С.А. Щенков (1973), А.Ш. Маргулис (1975), В.В. Сопко (1976), А.Д. Трусов (1976), С.А. Стуков (1979), В.Ф. Палий (1987), П.П. Новиченко (1979).

С.А. Стуков наиболее последовательно и четко выразил этот взгляд: «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]. Однако отождествление двух проблем и попытки их органического слияния не могли привести к эффективным решениям. Очевидным оставалось: 1) различие, по крайней мере, по времени между учетом затрат и калькуляцией; 2) смешение методологических (целевых и учетных) различий между ними; 3) непреложный характер калькуляции, ее абсолютный характер, получалось, что вне калькуляции нет бухгалтерии. В этом подходе целью учета признавалось постоянное исчисление фактической себестоимости готовой продукции, т. е. подчеркивалась натуралистическая сторона учета. На самом деле целью учета являются не «мертвые» объекты, а живые люди, принимающие управленческие решения. И вот эти-то решения и должны контролироваться бухгалтерией. Поэтому не случайно было появление принципиально иного взгляда.

Четвертый подход берет свое начало с работы М. Корнильева (1862), его разделял Г. Крюков (1929) и, наконец, в последнее время его вновь выдвинули Н.Г. Чумаченко (1965), Э.К. Гильде (1968), И.А. Басманов (1970), Н.А. Быкадоров (1974), 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 И.А., 1970, с. 61]. И этот взгляд, полностью разграничивающий учет затрат и калькуляцию, противопоставляющий их, следует считать наиболее правильным, так как в этом случае признается: 1) что учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть (совсем не обязательно за учетом затрат должно следовать исчисление себестоимости); 2) учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть, например, исчисление себестоимости планируемой к выпуску продукции. Следовательно, оба понятия автономны и могут найти практическую реализацию независимо друг от друга. Связь между ними носит частный характер. Действительно, мы можем, но это не значит, что должны, организовать учет затрат в целях калькуляции, можем получать себестоимость на основе методов учета затрат, можем искусственно связать их неразрывной логической целью, но не можем не признать, что и учет затрат, и калькуляция в «естественном состоянии» существуют самостоятельно.

Итак, мы должны констатировать независимость калькуляции от учета затрат и учета затрат от калькуляции. Более того, «Общая тенденция развития учета, — писал Чумаченко, — постепенный переход от контроля себестоимости изделия к контролю затрат по процессам и операциям» [Чумаченко, 1965, с. 19—20], т. е. учет затрат по центрам ответственности вытесняет учет себестоимости отдельно взятых товаров.

Моделирование в учете затрат. Гильде, проведя грань между учетом затрат и калькуляцией, далее сосредоточил свое внимание на первой проблеме, причем очень удачно и глубоко применил моделирование. Суть этого подхода заключалась в том, что схемы учета затрат проецировались не на отрасль промышленности, а на технологический тип производства, в результате чего создавались условия для формирования единой схемы учета затрат вне связи с отраслевыми разрезами. Надо отметить, что, когда Гильде начинал свои исследования, в стране действовало 58 отраслевых инструкций, из них только по машиностроению — 12 [Басманов И.А., 1970, с. 16]. Систематизация и замена этого множества методологических положений была огромной заслугой Гильде.*.

Связывая модели с идеей учета по центрам ответственности, мы можем получить для каждого типового технологического процесса матрицу, которая позволит контролировать фактические затраты по каждой статье и по

* В начале 70-х годов И.А. Басманов утверждал, что «нижним пределом единства методологии планирования, учета затрат и калькулирования себестоимости продукции,а также показателей себестоимости следует признать отдельные отрасли промышленности или группы отраслей» [Басманов И.А., 1970, с. 16]. К сожалению, этот взгляд еще разделяется многими.

каждому месту (центру) ответственности. Анализ матриц создает возможность для принятия альтернативных решений, связанных с управлением хозяйственным процессом. Матричный учет затрат (термин введен Нарибаевым) должен обеспечивать разумную оперативность отражения в учете фактов хозяйственной жизни. Под разумной оперативностью следует понимать лаг (время между возникновением факта и его регистрацией), позволяющий принимать действенные решения.

Возможности использования матриц в целях учета и анализа издержек производства показал Ивашкевич [Ивашкевич, 1974]. Агрегирование матричной модели учета затрат на предприятии с информацией более высоких уровней (с макроучетом) выполнили А.Л. Лузин и М.А. Деркач; связь баланса материально-финансовых отношений отрасли с матрицей затрат предприятия (с микроучетом) описали В.З. Никитина и А.И. Ставчиков. Первые шли «снизу вверх», вторые — «сверху вниз». Множественность и параллельность матриц позволила Палию сделать очень интересный вывод: «Исходя из теоретической посылки о множественности систем аналитических счетов к каждому синтетическому счету, можно легко решить задачу получения информации о формировании себестоимости не только по видам изделий, элементам, статьям калькуляции, но и по технико-экономическим факторам и их составляющим (отдельным организационно-техническим мероприятиям), хозрасчетным подразделениям и другим необходимым для управления признакам» [Палий, 1975, с. 57].

Организация бухгалтерского учета

А.Н. Кашаев под организацией бухгалтерского учета понимает «сочетание элементов учетного процесса в их статическом и динамическом состоянии, обеспечивающее наиболее активное воздействие учета на процессы выполнения плана, а также сохранность производственных ресурсов и соблюдение режима экономии» [Кашаев, с. 65]. В организации учета прежде всего выделяют *централизованную* и *децентрализованную* структуры. С начала 60-х годов преимущества централизации учета стали очевидны. 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 *централизованной бухгалтерии* (ЦБ). Концептуальная сторона ЦБ была разработана и обоснована П.С. Безруких [Безруких, 1966, с. 140—173]. Он же руководил и работами по проведению ее в жизнь.

ЦБ предполагает создание бухгалтерского аппарата, ведущего полный учет ряда внутриуставных предприятий с сохранением их хозрасчетной самостоятельности. Ивашкевич провел классификацию ЦБ: «самостоятельная структурная единица, бухгалтерия вышестоящей организации или головного

завода (фабрики), объединения (комбината, треста)» [Ивашкевич, 1982, с. 155]. Если речь идет о ЦБ как самостоятельной структурной единице, то правильнее говорить об *отраслевых централизованных бухгалтериях* (ОЦБ).

ОЦБ предполагает создание бухгалтерского аппарата, ведущего полный учет ряда уставно самостоятельных предприятий. (В этом случае значительно осложняются функции главного бухгалтера (начальника) ОЦБ.)

Считается, что централизация учета позволяет: 1) лучше распределить обязанности между сотрудниками; 2) сократить их число; 3) повысить производительность их труда; 4) сократить сроки представления отчетности; 5) ликвидировать внутренние расчеты; 6) эффективнее использовать вычислительную технику; 7) усилить контроль за деятельностью материально ответственных лиц. Два последних момента вызывают возражения. Так, Максимов и другие авторы обращали внимание на то, что развитие периферийной техники, создание автоматизированных рабочих мест (АРМ) бухгалтеров как раз и позволяют децентрализовать учет, а Додонов убежден, что удаление бухгалтеров от мест возникновения фактов хозяйственной жизни ослабляет контрольные функции учета и создает возможности для злоупотреблений [Додонов, 1981, с. 29]. Оба эти возражения не разделяются большинством бухгалтеров. Однако совершенно очевидно, что использование вычислительной техники позволило по-иному отнестись к структуре ЦБ. Вместо преобладающей *линейной* структуры К.Н. Нарибаев предложил интересный вариант *функциональной* структуры, включающей «три основных отдела: информационной системы, обслуживания банка данных, системы контроля» [Нарибаев, 1983, с. 82]. Такая структура, предусматривающая как бы создание технологии обработки данных, связана с введением Нарибаевым нового понятия — «*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» [там же, с. 102].

Но самым ценным вкладом Нарибаева 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). В литературе имеются отдельные предложения по измерению концентрации учета. Но какова бы ни была степень концентрации, ни при каких обстоятельствах не должны ослабляться контрольные функции учета, должен усиливаться хозяйственный расчет, доведенный вплоть до бригад [Ивашкевич, 1982, с. 104].

Может быть, не случайно, что этот вопрос приобрел в эпоху застоя огромное значение. Причем в общепринятом понимании дискуссии не велись. До 1964 г. была принята установка на децентрализованный учет, затем — на централизованный, с начала перестройки все вновь заговорили о пользе децентрализации. И сейчас, подводя итоги, настала пора рассмотреть проблему «без гнева и пристрастия» (Тацит).

Многие полагают, что с хозрасчетом приходит конец централизованным бухгалтериям. В этом подходе две ошибки: 1) хозрасчет (в той или иной степени) существовал всегда и 2) централизация учета никогда не мешала определять хозрасчетные показатели структурных единиц предприятия. (В настоящее время из литературы исчезло слово «хозрасчет», но из жизни не может исчезнуть существо дела, обозначаемое этим словом.) С начала 90-х годов стала проявляться тенденция к созданию децентрализованных бухгалтерий. Выдвигалось множество причин в пользу отдельных бухгалтерий в каждом хозрасчетном звене, в каждом цехе, магазине, ларьке. Утверждалось, что тем самым усилится контроль, уменьшатся недостачи, повысится квалификация бухгалтеров, отпадет необходимость возить документы в центр, возрастут аналитические функции счетных работников, труд их приобретет творческий характер и т. д.

Однако прежде чем проанализировать и дать окончательный ответ о достоинствах и недостатках обеих организационных структурах бухгалтерии, уточним сами термины.

Централизация есть система, при которой учет организуется от имени собственника (оперативно управляющего лица) и каждый участник хозяйственного процесса подотчетен ему — собственнику.

Децентрализация — это система, при которой учет организуется по каждому объекту, входящему в предприятие, а виды подотчетности складываются по указанию вышестоящих инстанций.

Таким образом, при централизации первичным объектом учета выступает лицо, а хозяйственная деятельность является следствием учета подотчетных лиц — агентов и корреспондентов; наоборот, при децентрализации первичным объектом учета выступает хозяйственное звено, а учет собственника и подотчетных ему лиц рассматривается как следствие хозяйственной деятельности*.

Сравним обе организационные учетные структуры в трех аспектах: методологическом, технологическом и контрольном.

Методологический аспект. Методология — принцип, диктующий правильность организации бухгалтерского учета. Это может быть достигнуто, только когда учет организуется в том звене хозяйственного управления, которое наделено правами юридического лица. Поскольку бухгалтерия прежде всего учитывает лиц, участвующих в хозяйственном обороте, то вне лица нет осмысленного учета. Например, в торговле директор фирмы отвечает перед

---

* Проще: предприятие, где ведут отдельные балансы, имеет децентрализованный учет, там, где их не ведут, — централизованный.

собственниками за все ценности. Он как администратор весь объем подконтрольных ему ценностей распределяет между агентами — подотчетными лицами, каждый из которых отвечает как за сохранность этих ценностей, так и за эффективное их использование в хозяйственном процессе. Естественно, что доверенные лица — заведующие отделами, магазинами, кассиры и другие могут отвечать только за то, что непосредственно зависит от них — сохранность товаров, выполнение заданного планом объема продажи, остатка в кассе, соблюдение лимита и т. п. Если при централизации учета фирма рассматривается как совокупность подотчетных лиц, то при децентрализованном учете она трактуется как совокупность магазинов. В учетном отношении это значит, что каждое подотчетное лицо в первом случае отчитывается перед директором и главным бухгалтером, во втором — перед специально выделенным бухгалтером. Если в магазине пять отделов, то в первом случае каждое лицо, отвечающее за отдел, отчитывается перед центром, во втором — оно отвечает перед бухгалтером, ведущим данный магазин. Последнее предполагает и то обстоятельство, что все результаты хозяйственной деятельности фирмы распространяются (делятся) на магазины. Лицо не может отвечать за то, к чему не имеет отношения, но магазину (или его отделу) вменяются результаты, полученные не им, а вышестоящим звеном. Для этого стараются выделить на отдельный баланс как можно больше магазинов, что порождает очень трудоемкую и сложную систему учета внутренних расчетов между центром и искусственно созданной периферией.

Итак, теоретически оправданным может быть только централизованный учет. Децентрализованный учет — это не живая жизнь, а искусственно созданный мираж, позволяющий скрывать злоупотребления.

Часто полагают, что децентрализация дает возможность увидеть лицо каждого звена, входящего в предприятие, выявить его результаты, повысить ответственность во всех звеньях и т. п. На самом деле это не так, лицо — понятие одушевленное, лицо — это человек, работник; введение искусственных отдельных балансов не только не раскрывает чьего-то лица, но, напротив, ликвидирует персональную ответственность реальных лиц. Еще больше это относится к результатам хозяйственной деятельности: отнесение расходов, не зависящих от работы отдела, на этот отдел, расчет доходов по отделам, цехам с неизбежным использованием перераспределения доходов и т. п. — все это в значительной степени осложняет работу и искажает реальные результаты. Наконец, распределение расходов, не относящихся к работе отделов, на эти отделы не только не повышает ответственности лиц, но и приводит к их безответственности. Лица, находящиеся в центре и ответственные за определение расходов центра, передают эти расходы звеньям, а те принимают эти суммы и отвечают за них максимум в пределах незначительной премии.

Технологический аспект. Технология обработки данных подчинена методологии, но в ряде случаев из-за соображения удобства и дешевизны обработки может войти в противоречие с методологическими принципами. При централизации учета все отчеты согласно графику сдаются в бухгалтерию, где их

обработка выполняется, как правило, на машинах хронологическим принципом. Концентрация документов в одном месте обеспечивает их изъятие у материально ответственных лиц, формирует достаточно большие массивы данных, что способствует эффективному использованию вычислительной техники, а хронологический принцип регистрации приводит к значительному росту производительности труда счетных работников. Кроме того, при централизации учета достигается значительно лучшее распределение труда между работниками бухгалтерии, труд каждого из них становится более равномерным и интенсивным.

Децентрализованный учет требует большой работы по составлению промежуточных отдельных балансов, ведения внутренних расчетов, которые охватывают более 80% всех хозяйственных операций, причем сначала 80% работы дублируются, а затем много времени затрачивается на то, чтобы это дублирование проконтролировать и устранить допущенные ошибки. Необходимо отметить, что оставление документов на местах сохраняет возможность для постоянного доступа к ним со стороны «заинтересованных» лиц и не позволяет сконцентрировать достаточно большие информационные массивы, необходимые для использования вычислительной техники. Наконец, децентрализованный учет предполагает ведение регистрации только по материально ответственным лицам, лишая бухгалтеров возможности применять хронологический принцип регистрации и использовать сколько-нибудь эффективно современную вычислительную технику. При децентрализованном учете крайне нерационально и неравномерно распределяется работа между сотрудниками бухгалтерии, резко затрудняется проблема замены заболевших или уволившихся лиц.

Контрольный аспект. Контроль не может быть самоцелью; расходы, связанные с ним, должны окупаться. Но, может быть, ради высших целей контроля децентрализация лучше централизации?

При централизации подотчетные лица отвечают за свои действия: 1) перед директором предприятия: эти отношения регулируются административным правом; его информационным обеспечением служит оперативный учет; цель этого контроля — выявить целесообразность действий агентов — подотчетных лиц, показать хозяйственную эффективность решений, принимаемых ими; 2) перед главным бухгалтером за законность движения материальных ценностей, за целесообразность их расходования: эти отношения регулируются гражданским правом; его информационным обеспечением служит бухгалтерский учет; цель этого контроля — выявить законность действий подотчетных лиц, правильность расчетов с физическими и юридическими лицами — агентами и корреспондентами предприятий.

При правильной организации учета подотчетное лицо контролируется не конкретным бухгалтером, а главным бухгалтером через сотрудников бухгалтерии. Подотчетное лицо сдает отчетность не конкретному бухгалтеру, а в «анонимную» бухгалтерию и не знает, кто примет отчет. Он не должен знать, кто именно и каким образом будет обрабатывать его документы. Именно такой подход обеспечивает достаточно жесткий и эффективный контроль.

Подотчетное лицо не знает бухгалтера, бухгалтер лично не знает, по крайней мере не должен лично знать, подотчетное лицо. Не случайно в условиях централизации вероятность выявления недостачи повышается.

При децентрализации учета к каждому подотчетному лицу прикрепляется (закрепляется) определенный бухгалтер. Иногда он даже находится в отделении предприятия, где работает подотчетное лицо. Это создает определенный контакт между подотчетным лицом и контролирующим его бухгалтером. В некоторых отраслях народного хозяйства, особенно в торговле, такой контакт весьма опасен; он может ослабить контроль, породить у неустойчивых работников сомнительные желания, создать связи, имеющие неделовой или же, наоборот, слишком «деловой» характер.

На вопрос, почему так сильна ностальгия по децентрализации, можно ответить так: децентрализация выгодна всем, кто участвует в хозяйственном процессе, кроме собственника. Поясним этот вывод по тем трем аспектам, о которых шла речь выше.

Методологические соображения трактуются руководителями предприятий в духе централизации, так как позволяют под предлогом выявления «лица» предприятия, «укрепления» хозрасчета переложить ответственность за результаты своей работы на подведомственные им структурные единицы, т. е. списать ответственность на подчиненных, что порождает безответственность. Например, директор предприятия присваивает себе все права, а ответственность делегирует подчиненным, но последние не в обиде, принципы распределения расходов и доходов, принципы их учета, запутанные и неясные, позволяют получить нужные результаты нужным подчиненным, а ненужным все равно сильно не пострадать, ибо за чужие грехи много не взыщут. Децентрализация учета бывает выгодна и не столько для злоупотреблений, сколько для симуляции управления: нет товаров в магазине, зато есть рентабельность; нет рентабельности, зато есть перераспределение доходов; нет работы в цехах, зато везде есть балансы. Для аппарата управления, для иерархических уровней децентрализация — подарок судьбы.

Если методологические соображения создают заинтересованность у руководства предприятий в децентрализации, то технологические заставляют главных бухгалтеров также решительно предпочесть децентрализацию. Поскольку в этом случае вся тяжесть работы переносится на бухгалтеров мест, а в бухгалтерии центра один раз в квартал или раз в месяц только сводятся представленные балансы отделов, вся основная работа перекладывается на подчиненных, штат работников центральной бухгалтерии резко сокращается, в результате значительно уменьшается работа с подчиненными. Соответственно контрольная работа, ответственность за доброкачественность учета переносятся с центра на места, с главного бухгалтера центра на главного (старшего) бухгалтера отдела. Кроме того, первый, распределяя вторых по отделам, облегчает себе работу и добивается увеличения штатов.

Таким образом, администрация предприятия, ее контролер — главный бухгалтер, его заместители заинтересованы в децентрализации учета, руководство отделов также не возражает, но и бухгалтеры с мест по многим

причинам предпочитают децентрализацию: во-первых, бухгалтер, удаленный от центра, чувствует себя свободнее; во-вторых, и это самое опасное, бухгалтер получает возможность использовать свое служебное положение; в-третьих, бухгалтер, работающий в цехе (магазине), переведенном на отдельный баланс, получает статус главного бухгалтера и соответственно повышение зарплаты.

Наконец, большая возможность раскрытия недостачи при централизованном учете пугает не только мошенников. Сложившаяся традиция повышенной ответственности главного бухгалтера предприятия как контролера заставляет администрацию и бухгалтерский аппарат бояться, что их в первую очередь обвинят в выявленных недостачах. Надо заметить, что самым важным аргументом сторонники децентрализации считают то, что в условиях отдельных балансов снижается число недостач. Это верно только на первый, самый поверхностный взгляд. Дело в том, что условия непосредственной работы материально ответственных лиц и бухгалтеров, конечно, позволяют лучше скрывать недостачи, они накапливаются годами и если выявляются, то образуют весьма солидные суммы.

Казалось бы, в условиях, когда подразделения предприятия находятся на арендном подряде, наиболее удобен децентрализованный учет. Но и в этом случае все расчеты результатов хозяйственной деятельности арендаторов должна выполнять централизованная бухгалтерия арендодателя. Конечно, коллектив арендаторов может проверить то, что насчитали в централизованной бухгалтерии (ЦБ), но юридически за основу следует принимать данные работы только бухгалтерии предприятия, а не бухгалтера арендаторов. Возложить на последнего ответственность за учет, все равно, что предоставить право каждому работнику самому себе начислять заработную плату, а кассира обязать выплачивать ее. При этом никто не запрещает арендаторам выполнить контрольный расчет, и если официальный бухгалтер ошибается, то истина будет восстановлена, а бухгалтер — наказан.

Подытоживая сказанное, нужно сделать вывод, что бухгалтерия должна быть там, где есть звено, обладающее правами юридического лица. Это звено может заключать договоры-подряды с бригадой, которая согласно заранее оговоренным условиям выполнит всю необходимую работу. Такая бригада станет использовать и вычислительную технику, однако только в том случае, если ее применение будет оправдано. Все суммы, расходуемые на ведение и организацию бухгалтерского учета, должны быть выплачены бригаде, которая распределит общий заработок по КТУ, а не по формально установленным ставкам. Таким образом, до тех пор, пока центральным звеном является предприятие, для собственников лучшей организационной формой учета будет оставаться централизованная бухгалтерия, но если правами юридических лиц будут наделены цехи, отделы, звенья, магазины — централизованные бухгалтерии отомрут сами собой. Следовательно, дело не в учете, а в формах и организационных структурах. Чем меньше в них звенности, тем эффективнее управление. «Опытность доказала,— говорил А. Н. Энгельгард,— что чем меньше у народа начальников, тем лучше».

Интеграция учета

Бухгалтеров долго смущало, что помимо бухгалтерского учета существует еще статистический и оперативный учет. Объяснялось это разными причинами: 1) целями различных инстанций, в которые надо представлять отчетность; 2) различной оперативностью учетных данных; 3) сроками хранения информации; 4) степенью точности и детализированности и 5) существованием различной методологии. Но какие бы причины ни выдвигались, всегда находились люди, испытывавшие психологическое неудобство от такой разобщенности в учете. И, может быть, не случайно с 70-х годов одной из широко обсуждаемых проблем стала возможность интеграции (объединения, слияния) трех видов народнохозяйственного учета. Два обстоятельства способствовали этому: 1) развитие вычислительной техники, использование баз и банков данных и 2) все более широкое применение бухгалтерской методологии не только для отражения хозяйственной деятельности предприятий, но и отраслей народного хозяйства.

Начал движение за интеграцию Эрих Карлович Гильде (1904—1983): «Внедрение вычислительной техники,— писал он,— стирает грань между... видами учета, ибо после фиксации любой информации и ввода ее в машину вопрос о результатной информации решается лишь в соответствии с потребностями предприятия и народного хозяйства и вне зависимости от того, к какому виду учета относится эта информация» [Бухгалтерский учет, 1973, №10]. Идея Гильде скоро стала одной из центральных в нашей научной литературе. За интеграцию были почти все, дискуссия развернулась только по вопросу, какой из видов учета станет базовым в едином народнохозяйственном учете. Большинство наших коллег, естественно, считали, что бухгалтерский учет с помощью машин поглотит сначала оперативный учет, а затем, шагнув за пределы предприятий, сделает ненужной и статистику. Другие думали иначе: оперативный учет благодаря машинам растворит в себе всю экономическую информацию, третьи трактовали бухгалтерский учет как частный случай экономической статистики, они сводили всю методологию учета к статистике и на этом основании искренне считали, что интеграция учета приведет к новому триумфу статистических идей. Наконец, были и такие, кто говорил об интеграции, не выделяя главенствующую роль какого-нибудь одного вида учета.

Выразителями первой группы были Э.К. Гильде, В.И. Подольский, Б.И. Валуев, В.Б. Ивашкевич и др.; второй — И.И. Каракоз; третьей И. Рудольф (ГДР)* и др. (в нашей стране Б.Л. Исаевым была разработана концепция, отражающая народнохозяйственные принципы учета); четвертой — Н.Т. Белуха**.

* Этот взгляд логически продолжал идеи, выдвинутые Струмилиным.

** Надо отметить, что все рассмотренные взгляды существовали как бы теоретически, когда же возникла необходимость выделения подсистемы «бухгалтерский учет», редко кто (Б.В. Пашкевич, Я.Г. Городецкий, В.Я. Валах и др.) настаивал на ее «растворении» в общей информационной структуре.

Тем, кто агитировал за полную интеграцию, противостояла группа исследователей, считавших, что «органичное объединение в систему трех видов учета взаимно дополняет и обогащает каждый из них» [Подольский, 1976, с. 40], — вот тезис, ярко выражающий взгляды большинства. Наиболее полно его сформулировали В.И. Подольский, В.Ф. Палий, С.И. Волков, К.Н. Нарибаев.

Существует группа, в принципе отрицающая необходимость интеграции. Ее представители допускают «интеграцию первичных источников учета» [Макаров, 1978, с. 114], но отрицают возможность, а тем более необходимость слияния отдельных видов учета, при этом они высказывались против применения «дезориентирующего многих термина — интеграция учета» [там же, с.115]. Наиболее яркими выразителями этой тенденции выступали В.Г. Макаров, В.П. Астахов и др.

Те, кто высказывался за интеграцию, особенно за полную интеграцию, должны были указать орган, который практически будет осуществлять единый народнохозяйственный учет. Как правило, ссылаясь на опыт ГДР (Единая система учета и статистики, действовала с 1966 г.) и ЧССР (Единая система социально-экономической информации, действовала с 1972 г.), указывали на ЦСУ. Однако были и такие сторонники интеграции, которые, считая необходимым создание государственного счетоводства (М. Атлас и В. Спановский), ссылаясь на В.И. Ленина, полагали, что вести счетоводство должен банк. Это мотивировалось тем, что практически все денежные средства предприятий находились на хранении в Государственном банке и учитывались банковским бухгалтерским учетом, все финансирование и кредитование в стране находило отражение в бухгалтерском учете Госбанка.

Во времена перестройки страсти вокруг этой проблемы поутихли, и интеграция учета воспринималась в значительной степени как интеллектуальный мираж, опыт ГДР воспринимается сейчас более критически, и наиболее правильным представляется взгляд Ивашкевича, который считает, что «для одних и тех же отчетных сведений должна быть установлена разная периодичность представления, степень детализации и точности» [Ивашкевич, 1982, с 83]. Но из этого очень верного утверждения вытекает одна мысль: если учетная информация и, следовательно, виды учета могли быть дифференцированы по периодичности, детализации и точности, то возникает вполне законный вопрос: почему должны существовать в органическом единстве три, а не большее число видов учета? И тут мы приходим к важному выводу: развитие учета приводит не к его *интеграции*, а к его *дифференциации**. Появление каждого нового вида учета было прогрессом научной мысли, и наши современники уже стали свидетелями учета финансового, управленческого, налогового, учета по международным стандартам.

---

* Понятие дифференциации учета введено А.Н. Кузьминским и В.В. Сопко [Кузьминский, 1984, с. 13—15].

Механизация обработки экономической информации

С середины 50-х годов механизация учета получает мощный толчок. Главным идеологом машинной бухгалтерии стал Василий Иванович Исаков (1913—1986). Он формирует таблично-перфокарточную форму счетоводства, создает учение о комплексной механизации и автоматизации учета, издает бесконечное множество монографий, статей, учебников, подготавливает огромное число учеников и последователей.

Со временем благодаря стремительному развитию вычислительной техники положения таблично-перфорационной формы трансформировались и породили целую серию разнообразных машинно-ориентированных форм счетоводства. Учение о комплексной механизации и автоматизации учета долго находилось в центре своеобразных, не лишенных схоластического налета, дискуссий о том, что такое *комплексная* механизация, что такое *полная* механизация, чем первая отличается от второй. Однако очень скоро распространение электронной вычислительной техники привело к возникновению новых понятий: автоматизированная система управления (АСУ) и автоматизированное рабочее место (АРМ). АСУ стимулировало тенденцию к централизации учета, АРМ — к децентрализации.

Благодаря Исакову и его последователям в будни почти каждого бухгалтера вошли такие проблемы, как унификация и стандартизация первичных документов, проектирование машинных сводок — учетных регистров, создание классификаторов учетных номенклатур, разработка систем кодирования группировочных признаков, формирование единой унифицированной шифровки товарно-материальных ценностей и т. п.

Конечно, было бы ошибкой приписывать одному человеку все, что сделано в машинном учете, но все, что так или иначе связано с использованием вычислительной техники в нашей стране, несет на себе печать трудов Исакова и его учеников.

Когда Исаков начал свою активную работу (начало 50-х годов), в распоряжении бухгалтеров были две группы машин: с ручным и автоматическим вводом исходных данных или счетно-клавишные и счетно-перфорационные (аналитические, как их долго называли, хотя никакого анализа эти машины не выполняли). На практике преобладал первый тип. В него входили суммирующие (могли только складывать и вычитать) и вычислительные (использовались в основном для умножения и деления) машины. Если машина могла применяться для составления документов, то суммирующие из них получили название *бухгалтерских*, а вычислительные — *фактурных*. Бухгалтерские и фактурные машины называли *счетно-табличными*. Суммирующие и вычислительные машины просто механизировали счетные функции бухгалтера, счетно-табличные позволяли достичь большего. Бухгалтерские машины стали широко использоваться для составления расчетно-платежных ведомостей, ведомостей на отгрузку ценностей, сводных регистров

аналитического и синтетического учета. Однако успешность зависела от готовности бухгалтеров перестроить методику сложившейся работы. Если в условиях ручного труда на каждое материально ответственное лицо бухгалтерия открывала отдельный лицевой счет, как правило, отдельную карточку, то заполнять такие карточки на машине было неэффективно. Во-первых, оператор должен был все время вставлять в валик машины все новые и новые карточки, делая в каждой только по одной записи. Во-вторых, терялось основное преимущество этих машин — совмещение печати и подсчета, так как по окончании месяца разноска по карточкам была выполнена, а итоги отсутствовали. Эксплуатационные возможности этих машин требовали перехода от систематической регистрации (по материально ответственным лицам) к хронологической (по дням представления первичных документов).

Ведомость за последний день содержала автоматически полученный итог за весь отчетный период. При этом остатки, по которым должны отчитываться материально ответственные лица, сохранялись на любой момент, однако обороты в разрезе материально ответственных лиц в течение отчетного периода могли быть получены только выборочным путем. И здесь мы убеждаемся, что достичь чего-либо можно только в ущерб чему-то. Во всяком случае только применение хронологического принципа регистрации делало эффективной работу машин на данном участке. Была и другая возможность действенного использования машин — для автоматизации коллации. В этом случае одни счетчики машины отводились для учета материально ответственных лиц, отпустивших ценности, другие — принявших, и машина каждый раз выявляла тождество таких операций. Однако недоверие к машине и недостаточное число счетчиков не позволило многим бухгалтерам даже подойти к автоматизации коллации.

Фактурные машины широко использовались для выписки первичных документов: накладных, счетов-фактур и т. п. Часто выписку первичного документа совмещали с подкладыванием карточки складского аналитического учета, добиваясь тождества между записью в документе и карточке, а также выведения текущего остатка по каждому наименованию ценностей. Однако это резко замедляло процесс обработки данных на машинах. Тем не менее счетно-клавишные машины получили широкое распространение.

Сложнее было со счетно-перфорационными машинами: перфокарта в большинстве случаев нужна для одного прогона (регистрация факта хозяйственной жизни); ошибки в записях недопустимы, поэтому роль контроля перфорации возрастает до огромных масштабов. Контроль «съедает» учет. Только на двух участках счетно-перфорационные машины как-то оправдывали себя: при начислении заработной платы, когда по одному табельному номеру выписывалось множество нарядов; при калькуляции, когда уже готовые перфокарты по нарядам можно было использовать для исчисления себестоимости. Широкое применение эти машины нашли в учете материалов — составление сальдовых и оборотных ведомостей. На отдельных предприятиях в рекламных целях составляли на них баланс.

Практическая эксплуатация машин привела и к возникновению организационных проблем: кто и где должен использовать машины. В частности,

возникал вопрос: раздать ли, например, клавишные машины бухгалтерам или сосредоточить в специально организованном бюро МСБ; по перфорационным машинам возможно организовать перфорацию в местах формирования первичных документов и отвозить на машиносчетные станции (МСС) только перфокарты или документы, не разрывая цепи машинной обработки данных.

Положение резко изменилось в связи с появлением электронных вычислительных машин. Возник миф об их чудодейственных свойствах: они могут выполнять самые трудные логические операции, сочинять музыку и стихи и т. п. Отсюда делался вывод: учет для такой техники — не проблема.

В дальнейшем последовало разочарование. Потребовалось множество работников на обслуживание машин, бухгалтерам к их прежней работе прибавились новые заботы: надо было вводить дополнительные данные для других служб предприятия (плановый, коммерческий отделы и т. п.), кодировать собственные документы, проверять машинограммы, возвращать исправленные документы, вновь проверять и т. д. И при всем при том благодаря машинам зарплата бухгалтеров не росла, но зато к обычным ошибкам прибавились компьютерные.

Все это не только не облегчило применение вычислительной техники, но и вызвало крайне негативное отношение к ней. Возник глубокий кризис в ее использовании. Мифологизация достоинств вычислительной техники, навязывание ее сверху, отсутствие у бухгалтера желания изучить и взвесить все достоинства и недостатки машин приводят к тому, что их использование действительно не дает никаких видимых результатов. Но еще остается надежда на изменение бухгалтерского мышления. Опыт механизации учета накоплен огромный, но в нем мало находок и много ошибок. Однако самое печальное то, что из опыта не было сделано выводов, никто не пытался выделить основополагающие принципы, лежащие в основе рациональной организации учета в условиях его механизации. Их понимание позволит главному бухгалтеру (прежде всего ему) и проектировщику — постановщику задач находить и принимать обоснованные решения из множества теоретически и практически возможных вариантов, каждый из которых прошел уже историческую апробацию.

1. *Гибкость*. Суть этого принципа сводится к возможности эксплуатировать ЭВМ как в режиме персонального компьютера, так и в операторном варианте, т. е. постановка задач и программное обеспечение должны предусматривать работу в обоих режимах. В первом случае в целом сохраняется сложившийся до механизации и автоматизации порядок обработки данных, во втором — учетная работа может быть разделена между бухгалтерами-операторами, вводящими данные в машину и выполняющими всю подготовительную счетную работу, и бухгалтерами-контролерами, реализующими логические учетные функции. Каждый из вариантов имеет свои плюсы и минусы, и дело главного бухгалтера сказать свое последнее слово. Выбор должен всегда зависеть от конкретных условий работы той или иной бухгалтерии, но проект механизации должен быть независим от этого выбора.

2. *Коммуникация* — возможность передачи информации от одного лица, занятого обработкой данных, другим лицам, участвующим в хозяйственном

процессе. Проектировщик (постановщик задачи) должен заранее предусмотреть все возможные реакции (управленческие решения) администратора. И если удается заранее все сделать правильно и убедительно, то в этом случае достигается главное — автоматизация процесса управления. В этом случае информационные сообщения должны отличаться знаковой минимальностью, как правило, одно сообщение должно включать не более семи показателей. Каждый показатель, каждый знак в показателе, которые непонятны или просто не нужны для принятия тех или иных решений, должны быть изъяты из системы обработки данных.

3. *Коллация* предполагает четкую адекватность объема прав объему обязательств. Практически это означает, что в условиях использования современной вычислительной техники необходимо непременно создавать параллельные информационные потоки, которые, взаимно контролируя друг друга, обеспечивают юридическую достоверность учетных данных. Принцип *коллации* направлен против широко распространенного принципа *инверсии*, суть которого сводится к тому, что в запоминающем устройстве ЭВМ фиксируется только информация об отпускаемых, списываемых ценностях и эти же сведения используются автоматически для фиксации поступления, оприходования этих же ценностей на других лиц. В этом случае достигается безусловное тождество данных; однако, оно обеспечено механическими средствами. Хотя инверсия вдвое сокращает ввод данных; однако такое решение ошибочно, так как речь идет не о формальном арифметическом тождестве данных, как наивно полагают инженеры, проектировщики, а о двух совершенно различных и прямо противоположных по своему назначению информационных потоках: одном, служащем основанием для списания ценностей и, следовательно, уменьшающем права требований к отпускающему лицу, и другом, являющемся основанием для оприходования ценностей и, следовательно, увеличивающем права требования к лицу, принявшему ценности. Кроме того, коллация, приводя к созданию двух информационных потоков, не требует повторного контроля каждого из них в отдельности, ибо сами эти потоки, контролируя друг друга, обеспечивают выявление отклонений, и в дальнейшем бухгалтер уже работает не со всем информационным массивом, как это практикуется в традиционной бухгалтерии или в случае инверсии, а только с выявленными отклонениями.

4. *Мнемоничность* предполагает оптимальное сочетание запоминающих и печатающих устройств. Из бухгалтерских данных она должна «запоминать» данные только в течение отчетного цикла, лучший цикл — день. И как только заканчивается обработка документов данного цикла, в запоминающем устройстве следует сохранить только его итоги, а все промежуточные сведения (описи документов, реквизитов, журналы регистрации операций, реестры) должны быть выведены на печать.

5. *Информационное обеспечение* — по возможности никогда не должно увеличиваться в связи с созданием ЭВМ. Однако когда проектировщик пытается воспроизвести работу бухгалтера и требует от него дополнительной новой информации, это сразу подрывает доверие последнего. Поэтому использование машин должно быть направлено на уменьшение объема

первичных данных, вводимых в машину, замену регистрации исчислением.

6. *Огмантация* предполагает, что объем результатной информации должен превышать объем исходных данных. Чем больше этот информационный прирост, т. е. чем выше значение коэффициента огмантации, тем лучше, тем эффективнее разработана система. Прирост обеспечивается за счет ис пользования данных, вводимых в запоминающее устройство ЭВМ. П ри традиционной работе объем вводимой информации больше выво димого объема, так как запоминающие устройства загружаются све дениями «на всякий случай» (так называемый эффект Беликова) — «как бы чего не вышло».

7. *Пирамида*. При организации информационных массивов проектировщики обычно утверждают и всячески проводят принцип, согласно которому чем выше уровень управления, тем меньше информации о нижних уровнях, т. е. формируется информационная пирамида. На самом деле это правильно только в отдельных случаях. Возможны ситуации, когда на центральный компьютер завода поступают данные из цехов, но по этим данным машина рассчитывает множество показателей, которые с достаточной репрезентативностью и убедительностью показывают положение дел в цехах. Таким образом, благодаря вычислительной технике директор завода будет знать о положении в цехе больше, чем знает начальник цеха.

8. *Инвариантность*. Любая постановка задачи, каждая хорошо составленная программа должны решать не частную задачу, а описывать какие-то стандартные процедуры и предусматривать такое положение, при котором каждая конкретная задача будет рассматриваться как частный случай более общей задачи, составленной проектировщиком. Так формируется общий инвариантный алгоритм. Его достоинство в том,что он реализует любую частную задачу. Однако тут есть опасность резкого усложнения программы обработки. Поэтому при формировании инварианта следует обращать внимание прежде всего на массовые операции и стандартные процедуры. И тут вступает в силу следующий принцип.

9. *Главное звено*. С точки зрения технологии машинной обработки дан ных необходимо четко разграничить *массовые* и *немассовые* операции. На стадии проектирования это легче всего выполнить путем анализа записей в журналах-ордерах в разрезе корреспондирующих счетов. Прежде чем принимать какие-либо решения, проектировщик должен собрать статистику о типах хозяйственных операций и об их частоте. Только после этого следует разделить весь инфор мационный массив на массовые и немассовые операции. Алгоритм должен быть ориентирован на первый, но предусматривать обработку и второго. Последнее достигается двумя способам и: или редко встречающиеся (нетипичные) операции «укладываются» в стандартную программу, в инвариант, или такие операции вообще изымаются из общего цикла машинной обработки данных и в дальнейшем подвергаются индивидуальной доработке*. Общая схема под хода к

* Самая большая ошибка проектировщиков сводится именно к тому, что они хотят охватить непременно *все* встречающиеся на практике типы операций. Это резко осложняет алгоритм, делает негибкой программу, усложняет кодирование документов и, что самое печальное, подчиняет весь цикл обработки данных не стандартным, массовым простым процедурам, а, напротив, редким и исключительным.

выделению главного звена может быть проиллюстрирована следующим примером. Имеется ряд объектов, каждый из которых включает общее массовое (*а*) и частное немассовое (*б*), т. е.

$$аб_1 + аб_2 + ... + аб_i + ... + аб_n. \quad (1)$$

В результате выделения главного звена возникает положение

$$а(б_1 + б_2 + ... + б_i + ... + б_n). \quad (2)$$

В этом случае *а* — имманентно всем операциям, носит массовый характер, а каждое *б*, которое не подводится под общие массовые и стандартные процедуры, реализуются на практике своими, только им присущими средствами. Конечно, возможно построить универсальный алгоритм, который позволит реализовать весь случай (1), т. е. работающий для варианта *а, б*, как в жизни, ибо практика может и не знать случая *а* в чистом виде, но при таком подходе сложность алгоритма становится очевидной.

10. *Перманентность (корректировка)* возникающих ошибок предполагает, что учетный регистр на машине не исправляется, а сохраняется в первоначальном виде. Все ошибки, которые возникают при последующей работе с регистром, или а) исправляются бухгалтером от руки прямо в самом регистре, или б) фиксируются бухгалтером в отдельном журнале исправления ошибок. В этом случае в течение всего учетного цикла (как правило, месяца) данные, зафиксированные в запоминающем устройстве ЭВМ, не исправляют. По окончании месяца бухгалтер получает по каждому участку работы два регистра — *сплошной*, основной регистр, однако включающий ошибочные записи и заведомо неверный итог, и *корректировочный*, содержащий исправления. Такое решение резко облегчает работу по эксплуатации ЭВМ. Отпадает необходимость в составлении корректировочных программ, предусматривающих внесение новых исправленных данных в запоминающее устройство ЭВМ. Кроме того, в этом случае остается «след», четко показывающий все исправления, принимаемые и вносимые в учет бухгалтером. Последнее особенно важно. Благодаря двум названным регистрам главный бухгалтер четко знает истинный итог и при этом, что очень важно, теряет возможность непосредственно исправлять первоначальную запись.

Все изложенное, несмотря на явную очевидность, с трудом пробивается в жизнь. Главная причина связана с психологическими привычками счетных работников. И когда они будут преодолены, начнется новая эпоха бухгалтерского учета.

Ее симптомы предопределены распространением информационных технологий и теории информации, то, что в США связывают с работами Сортера и его школы. В этом случае в основе учета следует широко использовать именно теорию информации.

Об этом очень хорошо писал Теребуха (ПНР), а у нас Нарибаев. Последний, развивая этот тезис, вводит в теорию учета новое фундаментальное понятие,

заимствованное из теории связи: *коммуникация*. Поскольку коммуникация при ее практической реализации приобретает три аспекта: *психологический*, *информационный* и *организационный*, динамическими системами в учете выступают места регистрации, обработки, накапливания и выдачи данных. Теория коммуникации должна обогатить учет такими понятиями, как помехоустойчивость, каналы связи и их пропускная способность, кодирование и декодирование [Нарибаев, 1983, с. 121]. Давая бухгалтерскую трактовку коммуникации, Нарибаев конструирует специальную модель коммуникационного процесса в учете [там же, с. 88]. Информация, интерпретированная в учете, выступает как своеобразный язык хозяйственного процесса. Нарибаев определяет язык как «систему знаков, сигналов или кодов, которая на основе определенных правил заменяет одно значение другим» [там же, с. 86]. Этот язык в бухгалтерском варианте состоит из определенных сообщений, передаваемых в форме «учетных фраз» (Б.В. Алахов). Каждая фраза должна передавать информацию о каком-либо факте хозяйственной жизни. Нарибаев предпочитает говорить об учетных событиях, определяя их как «хозяйственные процессы и явления на предприятиях или за их пределами, которые имеют определенное значение для принятия управленческого решения» [там же, с. 39]. Учетные события заменяются учетными фразами «и отсюда, — продолжает Нарибаев, — вполне закономерен вопрос о представлении предмета учета посредством обобщенной системы учетной информации» [там же, с. 42]. Ее эффективное функционирование позволит не только, ликвидировав избыточную информацию, осуществлять управление по отклонениям, но и по причинам их возникновения (А.Д. Карбышев). И, что самое важное, концепция коммуникации дает возможность использовать стандартный набор управленческих решений в повседневной практике хозяйственной жизни.

Однако, предпринимая каждый шаг в деле информатизации учета, необходимо всегда помнить замечательные слова адмирала А.С. Шишкова (1754—1841): «Лучше терпеливая опытность, нежели неопытная опрометчивость».

Эпилог

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 наиболее полным воплощением 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 (контрольно-шахматная) и журнально-ордерная; предложена технология, раскрывающая новые категории бухгалтерского учета — основные средства, отвлеченные средства, устойчивые пассивы 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 журнал «Бухгалтерский учет» побил все отечественные рекорды по длительности издания, влиянию и тиражу. И это только часть успехов.

Однако следует отметить и отрицательные моменты учетной деятельности. Слишком часто то, что предписывалось, писалось и говорилось не имело отношения к практике. И тут прежде всего следует отметить учение о хозяйственном расчете. Почти все годы советской власти неустанно декларировалась его необходимость. Однако это был хозрасчет, который никогда не приводил к ликвидации убыточных и экономически неэффективных предприятий. Перед бухгалтерами была поставлена задача не иметь убытков, и счетные работники калькулировали, исчисляли, определяли с точностью до копеек все хозрасчетные величины, а если возникали убытки, то перераспределяли финансовые результаты, добивались сплошной и высокой рентабельности. Это была ложь. Ее пытались скрыть схоластикой в области учета, которая сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям на темы предмета и метода. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного — исследования финансового положения, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений. (Правда, они принимались в другом месте и на другом уровне.) 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 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 доносить на руководителей, но с ними же им (бухгалтерам) надо было ежедневно работать. В это же время наблюдалось падение престижа. Молодежь ниже профессии бухгалтера ставила только сантехника, стыдливо именуемого работником коммунального хозяйства.

К счастью, парадигма советского учета меняется. С этим согласны все. Но каким должен быть новый учет, понимают по-разному. Одни, разделяя староотеческие взгляды, видят его «не в принципах учетной регистрации, а в технике сбора и обработки учетной информации» [Додонов, 1981, с. 23];

другие, живущие «мечтою о творческом чуде» (Бальмонт), считают, что основное русло бухгалтерского прогресса лежит в методологии; машины, чтобы успешно работать, должны быть ориентированы на самые современные методологические принципы, иначе сами машины превращаются в подобие больших арифмометров, ничего не улучшая в нашей работе по существу.

Суть бухгалтерии в том, что меняется ее методология, и в ближайшее время жизнь выдвинет перед людьми нашей науки и сформирует новые исследовательские программы, их претворение в жизнь значительно расширит диапазон бухгалтерского учета, особенно в его методологии,которая ограничена сейчас количественно-описательными моделями, не отвечающими требованиям оптимального планирования и не позволяющими сделать вывод, даже ретроспективный, об эффективности различных вариантов решения хозяйственных задач.

Среди применяемых единиц измерения нет единиц времени. Это приводит к тому, что иногда имеются случаи искажения информации, представляемой счетоводством, так как игнорируется временной фактор. В теории и практике не принимается во внимание степень репрезентативности хозяйственной информации, последствием чего оказывается объединение, суммирование (агрегирование) качественно неоднородных данных. В бухгалтерском учете до сих пор нет приемов, позволяющих выявлять результаты хозяйственной деятельности на любой текущий момент. Сейчас эти результаты выводятся на строго определенные моменты (как правило, на первое число квартала), причем исчисленные таким образом показатели имеют, в сущности, исторический характер, так как анализ полученной информации уже не может помочь исправить допущенные ошибки. Невнимательное отношение к возможностям математики и электронной вычислительной техники приводит к тому, что в текущем учете методы регистрации все еще продолжают преобладать над методами исчисления. Принятая методология в большинстве случаев не только не позволяет вскрыть причины хозяйственных процессов и полученных результатов, но и приводит к отождествлению в общих числах (показателях) результатов, полученных за счет внутренних и внешних конъюнктурных факторов. Это в какой-то степени связано и с тем, что имеющаяся методология не получила распространения для целей учета всего народного хозяйства, иными словами, *микроучет* не стал еще *макроучетом*. И наконец, существенным недостатком надо признать попытки бухгалтера создавать не только свою методику, но и методологию учета.

Осознание этих недостатков служит основным источником совершенствования учета, все развитие которого направлено от бухгалтерии *созерцательной* к бухгалтерии *действенной*.

Глава 14

Бухгалтерский учет в восточно-европейских странах (эпоха социализма)

> Как бы кто из нас ни любил страну социализма СССР, он не может ни в коем случае меньше любить свою страну, которая тоже строит социализм.
> *И.Б. Тито*

Окончание второй мировой войны ознаменовалось созданием в восточно-европейских странах так называемого социалистического лагеря. Страны с самыми разными национальными традициями энергично стали усваивать принципы социалистического учета, сложившиеся в СССР. Конечно, подвести весь учет под советский не удалось, да, в сущности, этого и не хотели.

Тем не менее симбиоз национальных традиций и советского опыта был достаточно интересен, и было бы большой ошибкой пройти мимо него.

Бухгалтерский учет — часть информационной системы предприятия. С точки зрения многих авторов бухгалтерский учет, являясь составной частью информационной системы, должен рассматриваться как постоянно развивающееся множество методологических элементов (К. Пергелов — НРБ; Т. Ендон — МНР), при этом он не может рассматриваться как самоцель (К. Сова — ПНР), а только как средство, позволяющее решить определенные управленческие задачи. При всех обстоятельствах затраты на получение необходимой информации не должны превышать управленческого эффекта, вызванного использованием этой информации. Поэтому Сова ставил вопрос о необходимости калькуляции сведений, представляемых бухгалтерским учетом*.

Применение ЭВМ превращало бухгалтерию в «математическую систему», реализуемую с помощью диалогов четырех видов: человек-человек, человек-машина, машина-человек и машина-машина (Сова). Использование машин выдвинуло вопрос о месте бухгалтерского учета в системе экономической информации.

---

* Бухгалтерия в этом случае рассматривается как отдел, производящий информацию и, как во всяком производстве, продукты труда, а именно так трактовал бухгалтерскую информацию Т. Тотев (БНР), как минимум, должны окупаться.

Для подавляющего большинства авторов было характерно мнение Тотева: «Бухгалтерская информация является сердцевиной экономической» [Роль..., т. 1, с. 34]. Это связано с тем, что она полнее, точнее и оперативнее (Д. Русу — РНР), всестороннее и достовернее (З. Месснер — ПНР) любой другой. Она моделирует как связи предприятия с окружающей средой, так и его внутреннюю структуру, приводит к разделению прав и ответственности за экономическую эффективность (А. Яругова, Ю. Сковронский — ПНР). Значение бухгалтерского учета пытаются также подчеркнуть тем, что в его каналах концентрируется «от 70 до 90% всей экономической информации, используемой в процессе управления» [Мацкевичюс, 1984, с. 10].

Однако в целом в экономической науке такой подход нельзя считать общепризнанным. Так, И. Дзедзичак и Т. Вежбицкий (ПНР) за бухгалтерией признают только счетные функции; Ф. Гавел (ЧССР) не видит в учете универсальной системы, удовлетворяющей требованиям управления, это, в частности, связано с тем, что его информация не приводит к выбору оптимальных решений; Сова (ПНР) отмечал инертность, низкую оперативность бухгалтерских данных; З. Парызинский (ПНР) указывал на очень высокие расходы, связанные с ведением бухгалтерского учета; И. Влчек (ЧССР) утверждал, что с появлением ЭВМ и распространением интегрированных систем обработки данных наступает смерть бухгалтерского учета [Влчек].

По мнению большинства критиков недостатки бухгалтерского учета привели к возникновению параллельных информационных каналов, шире стали использоваться статистический и оперативный учет. Однако это в свою очередь привело к возникновению дублирования информации и неоправданному расширению информационных фондов. Такое положение партийные работники не могли считать нормальным и практически во всех социалистических странах возникло движение за интеграцию трех видов учета. Инициатива исходила от статистиков, полагавших, что бухгалтерский учет есть частный случай экономической статистики. Первой и наиболее продвинувшейся в этом направлении страной была ГДР*.

Здесь с 1963 г. методологическое руководство всеми видами учета было передано Государственному Центральному Статистическому Управлению (ГЦСУ). До этого методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляло Министерство финансов. 12 мая 1966 г. Совет Министров ГДР принял постановление о Единой системе учета и статистики. Однако разработка этой системы была очень сложной и трудоемкой. Только 7 мая 1970 г. правительством ГДР была утверждена концепция развития единой системы учета и статистики на 1971—1975 гг. и на период до 80-х годов. В основе концепции лежали четыре основополагающих принципа: 1) приоритет

---

* Видимо, повлиял наш опыт. Еще в 20-х годах М.Н. Смит (1878—1968) стала настаивать на широком использовании в статистике бухгалтерских данных. В ряде случаев это приводило к печальным результатам, но тем не менее статистическая информация и сейчас в нашей стране строится в значительной степени на данных бухгалтерского учета.

народнохозяйственных задач при проектировании информации перед хозяйственными задачами отдельных предприятий, 2) единая классификация экономических процессов, 3) единство натуральных, стоимостных и временных измерителей (стоимостный измеритель является производным от натурального и временного), 4) единство информации в рамках предприятий, регионов и отдельных видов продукции. При этом Герхард Рихтер видел объединение учета и статистики: 1) в создании единых учетных номенклатур и 2) в формировании единой первичной документации [Richter, с. 253—254; Konzeption, с. 254—258].

В разработку концепции и ее практическое применение огромный творческий вклад внесли многие бухгалтеры в ГДР. В частности, Э. Полошевский глубоко обосновал принцип стабильности системы, который обеспечивается: 1) согласованностью всех классификаций; 2) запрещением методологических изменений в учете в течение года, 3) проведением одновременного изменения во всех частях информационной системы, 4) представлением всех сведений, необходимых как для управления производственным участком, так и страной, в первичных документах, 5) неизменным экономическим содержанием применяемых понятий длительное время. Вместе с тем Полошевский сознавал, что любая стабильность не может быть абсолютной: 1) номенклатуры все время меняются, 2) меняется сама экономическая жизнь, возникают новые технологические процессы, 3) неуклонно возрастает потребность в информации, 4) меняется соотношение между централизацией и децентрализацией в управлении. И при проведении в жизнь рассматриваемой концепции он выдвигал пять направлений: 1) точное разграничение ответственности, 2) определение потоков информации, 3) установление методов оценки данных, 4) определение организационных средств, 5) стандартизация терминологии.

Э. Хелльмунд и К.Х.Клауке, исходя из того, что единство информационной системы обеспечивается единством первичных документов, выдвинули одиннадцать принципов, которым должны отвечать применяемые бланки документов: 1) одно экономическое явление должно фиксироваться только од ин раз и только в одном документе; 2) зафиксированное явление должно иметь только однозначный смысл, 3) все признаки, которые могут использоваться для разноцелевого анализа, должны сохраняться в учете; 4) документы, по возможности, должны быть унифицированы по форме и стандартизированы по формату; 5) число учетных форм должно быть минимальным; 6) их содержание должно быть простым и ясным; 7) для взаимосвязанных процессов необходима одна комбинированная форма документа; 8) для последующей доработки документа на бланке следует оставить поля; 9) предусматривается кодирование данных в случае использования вычислительной техники; 10) реквизиты должны быть расположены на бланке в той последовательности, в которой они будут обрабатываться в случае использования вычислительной техники; 11) данные, подлежащие машинной обработке, должны быть выделены.

Разработки, связанные с Единой системой, а также опыт ее практической эксплуатации оказали серьезное влияние на бухгалтерскую модель восточноевропейских социалистических стран. Очень большие последствия это влияние

имело на ЧССР, где с 1966 г. началось создание Единой системы социально-экономической информации. Однако и по замыслу, и по исполнению этот вариант интеграции информационной системы был по сравнению с вариантом ГДР менее радикальным.

В других социалистических странах также были сделаны попытки рассмотреть пути интеграции учета. Так, Е. Теребуха (ПНР) попытался сформулировать основы общей теории микроэкономической информации. В понимании информации он исходил из взглядов К. Шеннона, а бухгалтерский учет трактовал как функционирующую кибернетическую систему. При этом он выделял в бухгалтерском учете в зависимости от стадии обработки экономической информации три подсистемы: 1) первичной документации, 2) группировки данных и 3) отчетности, вводя очень важное понятие *трансформации информации*. В этом случае бухгалтерский учет выступает как своеобразный пресс, «выжимающий» информацию для отчетности и управления из первичных документов.

Помимо интеграции трех видов учета — трех информационных каналов — возникло под тем же названием, но совсем иное по содержанию, движение за интеграцию (или за гармонизацию, как станут говорить на Западе). Ярким выразителем этого движения был И. Душанов (НРБ). Он выделял пять этапов интеграции: 1) исследования различных национальных методологий; 2) сравнение и анализ существующих методов; 3) разработка концепции сближения методов национальных бухгалтерий; 4) корректировка концепции путем ее частичной практической апробации; 5) утверждение единых межнациональных нормативных документов в области учета [Международный... 1986, т. 214, с. 3—4]. Этим этапам должна предшествовать работа по интеграции трех видов учета внутри страны. Душанов полагал, что в основе интеграции должен быть оперативный учет [там же, с. 11].

Е. Саблик, З. Федак и Б. Цяс (ПНР) считали, что интеграции должны предшествовать три мероприятия: 1) инвентаризация существующего положения; 2) установление общих укрупненных разделов в плане счетов и 3) согласование содержания основных показателей, используемых в экономической работе [Международный...1972, т. 216, с. 10]. Но и проведение этих мероприятий мало что дает, по их мнению, интеграция «без учета традиций, исторического развития и актуального положения каждой страны могла бы привести к необратимым потерям» [Международный..., 1986, т. 216, с. 4]. Даже если ввести единый план счетов, то это привело бы: 1) к автоматической негодности всей специальной нормативной, научной и учебной литературы (в один день ценнейшие богатства обратились бы в тонны макулатуры) и к острой нехватке новых методических материалов; 2) к психической травме миллионов специалистов, знания которых сразу устарели бы, а многие из них потеряли возможность работать и превратились бы в умственных инвалидов; 3) все машинные программы стали бы хламом; 4) осложнились бы методы планирования и финансовой работы; 5) введение в разных странах новых нормативных документов все равно приведет к дезинтеграции учета [там же, с. 7—8].

Иногда вместо термина интеграции выдвигалось понятие унификации (Пергелов, Мацкевичюс) [Международный..., 1986, т. 201, с. 8], т. е. полное слияние всех учетных приемов. Райнеке (ГДР) рассматривал унификацию как частный случай, шаг на пути интеграции (унификация учетных классификаторов, номенклатур и т.п.) [там же, т.206, с.4].

И.С. Мацкевичюс считал, что интеграции должно способствовать решение двух задач: 1) использование в каждой стране опыта других стран — членов СЭВ и 2) построение общей инвариантной модели, по отношению к которой все национальные системы учета будут ее частными случаями [там же, т. 201, с. 8].

Райнеке (ГДР) предлагал международную интеграцию начинать с интеграции учета внутри страны, со слияния бухгалтерского и статистического учета [там же, т. 206, с. 8], а Ивашкевич — с унификации первичных документов [там же, т. 208, с. 4].

В экономически развитых странах предпочитают говорить о гармонизации. Она может быть статической и динамической. В первом случае из всего многообразия существующих вариантов выбирают то общее, что присуще им всем, т.е. формируют инвариант, во втором случае заинтересованные стороны договариваются вводить такие новые нормативные положения, которые не противоречили бы принятым участниками соглашения.

Желание растворить бухгалтерский учет в информационной системе породило целую серию предложений по его переименованию. Сова (ПНР) приводил следующие варианты: стратегический, информативный, управленческий, активный, инструментальный. Однако, играя в слова, нельзя улучшить дело.

Накопленный опыт работы Единых систем учета и статистики в ГДР и ЧССР содержит много интересных и важных теоретических и практических завоеваний, однако предполагать, что на базе статистики можно интегрировать всю информационную систему, ошибочно. И прежде всего ошибочно предположение, что такая система может представлять единый информационный фонд. Различие целей, стоящих перед различными видами учета, диктует и их существование, а различие во временном лаге, или, как говорил Сова, «мертвом периоде», т.е. в разнице между моментом совершения факта хозяйственной жизни и моментом его регистрации, предопределяет их самостоятельность.

Следовательно, бухгалтерский учет не может исчезнуть из сферы управленческого труда и, однажды возникнув, он будет существовать вечно. У него свои цели, функции, предмет, метод и история, насчитывающая много веков. Вот почему абсолютно прав Душанов (НРБ), когда подчеркивает, что «постановка вопроса об исчезновении автономии трех видов учета не только неправильная, но и вредная» [Мацкевичюс, 1984, с. 65].

Позднее учет социалистических стран стал в значительной степени отражать влияние и достижения экономически наиболее развитых стран. Особенно интересен опыт ПНР. Здесь следует выделить взгляды Яна Степневского, который, развивая идеи Сортера, пришел к следующим утверждениям.

Все факты, с которыми мы встречаемся в процессе хозяйственной деятельности, можно разделить на две группы: *реальные* (экономические) и *информационные* (бухгалтерские). Одному реальному факту, как правило, соответствует несколько информационных. Например, реальный факт — поставка товаров в магазин. Ему соответствуют три информационных факта: 1) завоз товаров, 2) поступление счета, 3) оплата счета*. Так же, как и Сортер, Степневский считает, что бухгалтер имеет дело только с информационными фактами. Именно они являются причинами изменений в учете. Так, завоз товаров меняет остаток товаров, акцепт счета показывает увеличение кредиторской задолженности магазина, а оплата этого счета уменьшает остаток денег в банке. Очень важно заметить, что между реальными и информационными фактами проходит определенное время (лаг) и поэтому хозяйственный процесс и его информационное отражение постоянно совершаются в разном временном режиме. При этом информационные факты значительно важнее реальных, так как последние не раскрывают причинных взаимосвязей.

Степневский считает, что ситуационная бухгалтерия Сортера имеет один крупный недостаток — она носит статический характер, поскольку не отражает временного измерителя. Поэтому к двум традиционным учетным векторам — дебету и кредиту — он добавляет третий — время. Это ошибка. Дело в том, что дебет и кредит — искусственные пространственные координаты, а время — естественный вектор. Поэтому практические следствия из положений Степневского неэффективны.

Информационные факты, являясь предметом бухгалтерского учета, отражают два встречных потока — материальных и денежных ценностей.

Сами факты должны быть «уложены» в специальную модель, позволяющую установить связь между реальным хозяйственным процессом и его информационным отражением. Это своеобразное восхождение от абстрактного (модель) к конкретному (учет). Модель включает три категории: 1) объект — элемент реального хозяйственного процесса, 2) операция — одна из функций предприятия (производство, хранение, реализация и т.п.), 3) событие — феномен, происходящий на предприятии, констатация изменений в состоянии учетного объекта. Различают два типа событий: 1) меняющие состав средств и источников предприятия и 2) чисто бухгалтерские, связанные с движением ценностей за определенный период (закрытие результатных счетов и все действия, связанные с составлением отчетности). Все три категории существуют в непрерывной связи друг с другом.

Цель бухгалтерского учета — отразить изменение его объекта по месту и времени. Операции происходят в данном месте и в данном времени, именно они позволяют реализовать цели предприятия.

Каждая операция включает дату, место и время (длительность) ее осуществления. Каждое действие меняет учитываемый объект.

---

* На самом деле тут три реальных юридических факта: 1) поступление товаров — выполнение договора о материальной ответственности; 2) поступление счета и его акцепт — признание кредиторской задолженности, вытекающей из выполнения договора-поставки.

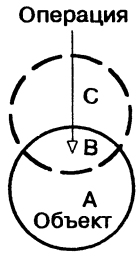


Рисунок иллюстрирует, как операция модифицирует учетный объект*.

Принятую классификацию операций Степневский дополняет в зависимости от времени: 1) ненаступившие, 2) исполняемые и 3) исполненные операции. Суть учета — переход операции из второго состояния в третье. Завершающий момент — выведение нового сальдо по бухгалтерскому счету, начинающий — получение первичного документа.

Каждое событие может вызвать несколько операций. В бухгалтерском учете начальная операция — это открытие счета.

Изложенный подход позволяет улучшить управление предприятием через категории «операция» и «событие». Они могут носить по отношению к предприятию внутренний и внешний характер. В первом случае автор приходит к комплексу проблем, известных как управленческий учет, во втором — как учет финансовый [Stepniewski, с.17—21].

Новые цели и функции бухгалтерского учета. Помимо чисто традиционных целей Душанов (НРБ) выделял, и это следует подчеркнуть, необходимость выполнять «сравнение между директивной и результатной информациями и на этом основании установить допущенные отклонения» [Роль..., т. 1, с. 90].

Важно отметить, что цели, стоящие перед бухгалтерским учетом, диктуют его функции. В их перечислении наблюдалось значительное разнообразие: 1) приемы и регистрация, контроль за данными, их обработка, хранение, передача по каналам связи (Г.Генов — БНР); 2) управленческие (плановые, организационные, контрольные) при этом считалось, что задачи управления народным хозяйством соответствуют задачам по управлению предприятием (М. Борда — ВНР); 3) документальные и инструментальные (Х. Фингер — ГДР); 4) контрольные и информационные (К. Сова, А. Яругова — ПНР); 5) основные (информационные и контрольные) и производные (гносеологические, прогностические и воспитательные) — К. Пергелов — НРБ); 6) экономические, познавательные, регистрационные, контрольные, аналитические, информационные, плановые, организационные и воспитательные (Л. Бенеш — ЧССР) [Benes].

В этих классификациях смешаны два основания: целевое и реализационное. В первом случае речь идет об экономических функциях, позволяющих управлять хозяйственными процессами, и юридических, обеспечивающих контроль физических и юридических лиц, во втором — о контрольных и организационных функциях.

Предмет бухгалтерского учета. Функции, выполняемые бухгалтерским учетом, формируют его предмет. Это одна из дискуссионных проблем нашей науки. Хотя очевидно, что границы предмета задаются органами, располагаю-

---

* Например, оприходование товаров в бухгалтерском учете не отражает все его свойства (А), но присваивает ему новые, чисто учетные (С). Вместе с тем, между объектом и операцией должна быть общая область (В).

щими властью, т. е. предмет бухгалтерского учета, его программа наблюдения задаются целью, поставленной перед ним, тем не менее, где следует провести эти границы — остается неясным.

Одни авторы распространяли предмет до масштабов всего народного хозяйства (Т. Пехе — ПНР), другие, оставаясь в рамках традиционных представлений, тем не менее стремились расширить его. Так, Сова трактовал предмет как потоки реальных и номинальных (деньги) ценностей. Хозяйственная деятельность порождает информационные системы четырех типов: ультрасистемы (народное хозяйство), сверхсистемы (предприятия), системы (части управления — планирование, учет и т.п.), подсистемы (учет материалов и т.п.). Сходный подход принадлежит Г. Гайсслеру (ГДР), который в сущности трактовал бухгалтерский учет как определенный комплекс управленческих задач.

Своеобразный взгляд был высказан З. Коссутом (ПНР), который различал предмет науки и предмет практики. Исходя из этой концепции, Е.Теребуха (ПНР)*, не без основания, понимал под предметом саму методологию бухгалтерского учета. Это давало ему возможность для интерпретации как самых широких, так и самых узких трактовок учета: факты хозяйственной жизни, вещи, ценности, т. е. все то, что существует объективно, вне учета, составляет его объект, то, что имманентно присуще учету, входит в его методологию. Различие между объектом и предметом учета оказало большое влияние на болгарскую школу. Так, Д. Спасов, указывая на различия между предметом и объектом бухгалтерского учета, говорил, что первый выражает только часть второго, так как в объект входит вся совокупность объективно существующих телесных и бестелесных (требования и обязательства) вещей, а в предмет — та часть вещей, которая непосредственно отражается в бухгалтерском учете. Например, земля в настоящее время является объектом учета, но не входит в его предмет. Эта трактовка получила развитие у Т. Тотева (НРБ), который под объектом понимал реально существующие и управляемые явления, о которых может быть создана информация; если же информация действительно создается, то объект становится предметом бухгалтерского учета. В связи с этим Т. Тотев полагал, что в настоящее время возможно расширение «предмета бухгалтерского учета и создание новой бухгалтерской информации, какую до сих пор не собирали и не обрабатывали» [Роль..., т. 1, с. 36]. Конкретно он предлагал включить в состав предмета следующие элементы: 1) ущерб, наносимый окружающей среде; 2) результаты внутрихозяйственного расчета; 3) использование рабочей силы; 4) эксплуатация основных средств; 5) выполнение обязательств по договорам; 6) выполнение плана капитальных вложений; 7) новые аспекты использования сырья, материалов, топлива и прочее; 8) качество готовой продукции [там же]. О включении в предмет экологических элементов писал Г.И. Илиев (НРБ).

Такой подход часто казался слишком широким и делались попытки сузить его. Так, Д. Русу, Р. Давидеану и Ф. Павелеску (СРР) понимали

---

* Его взгляды разделяли Е. Саблик, З. Федак, Б. Цяс [Международный..., 1986, т. 216, с. 6].

предмет как экономические и правовые отношения; К. Пергелов — как средства предприятия, представляющие диалектическое единство, потребительных стоимостей (овеществленный конкретный труд) и стоимостей (материализованный абстрактный труд); Чжан Лиджи (КНР) — как овеществленный труд, затраченный в процессе расширенного социалистического воспроизводства; наконец, З. Лаучик, В. Краличек, Л. Стракова (ЧССР) дали самую узкую трактовку предмета, понимая его как состояние и движение хозяйственных средств в процессе расширенного социалистического воспроизводства. Не намного отличалась и трактовка П. Бахчеванова (НРБ), который говорил о хозяйственных средствах, процессах и правовых отношениях. Последние трактовки в сущности повторяют наиболее распространенное понимание предмета в нашей литературе.

Различия в понимании предмета представляют и различную трактовку элементов метода бухгалтерского учета. Г. Голл считал, что документация, счета, оценка, инвентаризация, баланс и выведение результатов составляют систему бухгалтерского учета [DFW, 1956]. Ему возражал Г. Гельснер [DFW, 1956], утверждавший, что речь идет не об элементах системы, а об элементах метода.

Баланс. Значение баланса как важнейшего элемента метода бухгалтерского учета, несколько снижаясь, продолжало тем не менее вызывать серьезнейшие дискуссии. Мы можем выделить пять трактовок баланса. Их условно можно назвать так: 1) эпистемологическая, 2) экономическая, 3) функц иональная, 4) релятивная, 5) прагматическая.

Первая принадлежит А.П. Георгиеву (НРБ), который рассматривал баланс путем последовательного прохождения ряда познавательных ступеней, обеспечивающих восхождение от абстрактного к конкретному. Сначала баланс рассматривается как диалектическое единство противоположностей, затем как проявление всеобщих законов сохранения материи и энергии, далее как выражение закона обязательного соответс твия производительных сил (актив)* и производственных отношений (пассив) и, наконец, речь должна идти о бланке баланса, заполняемом на предприятии.

Вторая трактовка исходит из чисто экономического объяснения баланса. Ее автор Пергелов (НРБ) считал, что в балансе показываются продукты труда, а сам баланс есть не что иное как единство их потребительных стоимостей и стоимостей. (С точки зрения обеих трактовок крайне сложно объяснить потребительную стоимость недостачи или истолковать убытки как производительные силы предприятия.)

Третья трактовка устраняет многие трудности. Ее автор Тотев (НРБ) считал, что в балансе показываются не предметы труда, а средства, представленные информационными элементами. Это позволяло Тотеву не только объяснить такие статьи, как фонды, расчеты, убытки, но ввести и

---

* Попутно отметим, что Сова (ПНР) также считал, что в активе баланса показываются производительные силы, а Д. Камэницы (НРР) утверждал, что не производительные силы вообще, а только средства производства, в пассиве же — производственные отношения.

новые элементы: правовые отношения, выполнение плана и т.п. Все элементы баланса находятся в постоянно меняющихся внутренних и внешних связях. Внешние связи баланса проявляются в балансах других предприятий, но с точки зрения отдельного предприятия гораздо важнее внутренние связи баланса. Они могут быть прямыми и обратными. В целом для предприятий характерно положение, когда состояние элементов пассива задает и определяет состояние элементов актива (прямая связь). Однако на предприятиях имеет место и обратная связь, когда элементы актива задают состояние элементов пассива баланса. Весь баланс, таким образом, отражает динамическое равновесие информационных элементов.

И далее Тотев делал очень важный практический вывод: при конструировании баланса надо стремиться к сведéнию числа его статей (элементов) до минимума, с выделением максимального числа разделов. Каждый раздел актива должен быть уравновешен (сбалансирован) соответствующим разделом пассива. (В пределе это должно привести к хорошо известным и в теории, и на практике забалансовым парным счетам. Но, в сущности, для этих счетов не нужна двойная запись.)

У Тотева, таким образом, идея горизонтальной структуры получила наиболее последовательное воплощение.

Четвертая трактовка имеет, в сущности, ограниченный характер и касается только оценки балансовых статей. А. Бизонь (ПНР) подчеркивал релятивный, относительный характер всей информации, представленной в балансе. По его мнению, это вызвано следующими причинами: 1) особенностями самих объектов учета; 2) несовершенством ценообразования (отклонение цен от стоимости, изменение цен на одни и те же объекты, показанные в балансе); 3) условностью решений, используемых на практике, например, что следует относить к основным средствам; 4) субъективностью исполнителей (например, арифметические ошибки или сознательная фальсификация).

Пятая трактовка связана с традиционным подходом к балансу. В этом случае авторы стремились к тому, чтобы дать более четкую конструкцию бланка баланса. Отсюда и определение баланса. Так Дмитр Ц. Йорданов (НРБ) определял баланс как обобщающий отчетный документ, показывающий наличие на определенный момент времени основных и оборотных средств, их источников, а также полученный за отчетный период результат хозяйственной деятельности [Йорданов]. Развивая этот взгляд, Бинев предложил схему баланса с тремя горизонтальными разрезами: основные, оборотные средства и финансовый результат [Бинев, с. 41—50]. Общая особенность прагматической трактовки может быть сведена к выявлению наличия или отсутствия горизонтальной структуры в бланке баланса. В трех странах (ВНР, ГДР, ЧССР) статьи баланса не расчленялись на разделы, в остальных странах это расчленение имело существенное значение. Так, в МНР структура баланса была очень близка к нашей, т. е. первые три раздела не имели горизонтальной балансировки. То же относится и к балансу НРБ. В ПНР первые два раздела балансировались, два последних — нет. И только в СРР была достигнута балансировка всех четырех разделов. Бинев (НРБ), идейный

ученик Тотева, видел в этом особое достижение*. Однако на самом деле схема должна предусматривать балансировку только как идеал, а весь аналитический смысл баланса в том, чтобы неравенства между разделами вскрывали конкретные особенности хозяйственной деятельности предприятий.

Оценка статей баланса в целом была ориентирована на фактическую себестоимость. Однако в отдельных случаях наблюдаются модификации. Например, основные средства в НРБ, МНР, ГДР, СРР показывались по первоначальной стоимости, а в ВНР и ПНР — по остаточной. При этом в ВНР полностью амортизированные, но не списанные основные средства отражались по 100 форинтов за единицу. В ВНР и ПНР запасы готовой продукции оцениваются без общезаводских расходов. В других странах они оцениваются по полной себестоимости.

Вместе с тем принцип оценки по себестоимости иногда вызывал критику. Против него выступали Г. Голл, Е. Купфернагель (ГДР), З. Федак (ПНР) и др. В отдельных случаях, как это видно на примере основных средств, недостатки такого подхода признавались большинством экономистов и это приводило к периодической переоценке основных средств, для чего прибегали к крайне трудоемкой и весьма субъективной работе, связанной с использованием прейскурантов. Однако в ЧССР и ПНР использовали и более объективный и менее трудоемкий индексный метод. В некоторых странах, например в ЧССР, для оценки применяли показатель нормативной чистой продукции (НЧП). О его преимуществах и недостатках весьма подробное исследование выполнил Я. Бача.

Реальность баланса помимо инвентаризации подтверждалась в ВНР и НРБ экспертизой, а в СРР баланс должен был утверждаться на общем собрании коллектива работников предприятия.

Счета. Связь между балансом и счетами трактовалась по-разному, одни авторы, например И.С. Мацкевичюс, считали, что план счетов «должен быть в максимальной степени согласован с бухгалтерским балансом» [Мацкевичюс, 1984, с. 83], другие, например Тотев, Бинев, полагали, что баланс должен содержать минимум статей и, следовательно, статьи необязательно должны быть адекватны бухгалтерским счетам. С их точки зрения, перегруженный статьями баланс, занимающий много нерационально используемой бумаги, изложенный на малопонятном даже образованным людям сакральном языке, нуждается в упрощении. Наоборот, план счетов, отражающий технологию учета, а не его результат, может отличаться профессиональной сложностью.

При конструировании планов счетов в одних случаях преследовалась цель связать группировку счетов с этапами хозяйственного процесса (НРБ, МНР), в других случаях эта группировка подчиняется требованию десятичной

* При формировании горизонтальной структуры баланса только в НРБ и МНР имелось деление оборотных средств на нормируемые и ненормируемые. Отсутствие данного деления и разбивка счета Уставного фонда на два счета — Уставный фонд в основных средствах и Уставный фонд в оборотных средствах — создавали возможности для горизонтальной балансировки функциональных разделов баланса.

системы (ГДР, СРР, ВНР, ПНР, ЧССР)*. Во всех странах были разработаны свои единые планы счетов, однако во многих они дифференцировались по отраслям народного хозяйства: ВНР — 11, ГДР — 10, ПНР — 12, ЧССР — 4, [Мацкевичюс, 1984, с. 73—74]. Степень детализации этих планов различна, максимальной детализацией отличался план счетов ГДР.

В теории учета преобладала тенденция к увеличению числа счетов первого порядка. Как правило, сторонники такого решения ссылались на следующие моменты: 1) возникают все новые и новые хозяйственные объекты, требующие для своего учета новых счетов; 2) расширяется процесс производства и между его участниками систематически усложняются информационные связи; 3) резко возрастают трудности управления хозяйственными процессами (объектами и людьми); 4) неуклонно возрастает информационная потребность предприятия, приводящая к необходимости большей оперативност и и аналитичности учета; 5) использование ЭВМ открывает безграничные возможности для расширения и углубления планов счетов. Однако это только одна из тенденций развития учета, есть и другая, противоположная. Первую наиболее ярко выразил Тотев, вторую — Йорданов (НРБ). На необходимость оптимального выбора между объективными тенденциями к дифференциации и интеграции счетов обратил внимание Д. Данаилов (НРБ).

При рассмотрении структуры применяемых на практике счетов необходимо выделить резко отличающийся оригинальностью подход, который был принят в ЧССР. В этой стране все счета подразделялись на две группы: внешние и внутренние. Внешние предназначены для контроля со стороны народнохозяйственных органов, внутренние устанавливаются и контролируются самими предприятиями. Это как бы предопределяло децентрализованную организацию бухгалтерского учета. Центральная бухгалтерия фиксировала все операции предприятий. Счета, используемые в центральной бухгалтерии,— внешние. Расходы и доходы предприятия дифференцируются по его структурным подразделениям — хозяйственным центрам. Для каждого центра создавался обособленный учет (могла быть организована отдельная бухгалтерия). Здесь использовались только внутренние счета. Связь между внешним и внутренним учетом осуществлялась посредством так называемых «зеркальных» счетов, отражающих как бы внутренние расчеты между органом, обладающим правом оперативного управления, и его звеном (хозяйственным центром). Например, когда центральная бухгалтерия списывает на расходы материалы или начисляет заработную плату и т.п., она дебетует счета соответствующих расходов, а бухгалтерии хозяйственных центров кредитуют счет Расходов и дебетуют счет Производства. Так же поступают и со счетами доходов. В конце месяца, благодаря параллелизму, оправданному с точки зрения авторов, зеркальные счета позволяют проконтролировать записи, выполненные как в центре, так и на местах. По каждому хозяйственному центру исчисляется финансовый результат и может составляться баланс.

* Г. Фотаке (СРР) считал, что десятичный код в максимальной степени отражает логическую связь между всеми группами счетов [Международный..., 1986, т. 17, с. 7].

Агрегированные балансы хозяйственных центров должны повторять «внешний» баланс предприятия.

Наиболее радикальным решением вопроса о рационализации работы со счетами следует признать решение, предложенное Пехе (ПНР), который исходил не из совершенствования плана, а из разработки общей его модели, ее можно назвать метамоделью. В этом случае любой счет, в любом варианте плана счетов трактуется как частный случай метамодели. В основу метамодели положены пять суперобщих счетов: расчеты, материальные ценности, денежные средства, фонды, результаты — и шесть типов хозяйственных операций, каждая из которых может быть прямой и обратной: материальные ценности — расчеты и результаты; денежные средства — расчеты и результаты; фонды — расчеты и результаты. К этим пяти информационным массивам, формируемым по шести типам операций, сводится все многообразие хозяйственных операций, представленных в любом плане счетов.

Использование вычислительной техники и распространение математических методов приводили и к некоторым особенностям в трактовке структуры счета. Так, Н. Градев и Г. Генов (НРБ) отрицали двустороннюю структуру счета, трактуя ее как одностороннюю, а каждую запись снабжали меткой «+» или «—», а Г. Илиев (НРБ) двойную запись трактовал по принципу «акция» — «реакция» в духе учения А.М. Галагана о положительных и отрицательных отклонениях.

Учет основных средств. Планы счетов предусматривали большое число синтетических счетов по учету основных средств и их износа. В ГДР таких счетов было 10 (в зависимости от отраслей народного хозяйства), в ВНР — 9 (в зависимости от отраслевого признака и назначения основных средств). Планы счетов ПНР и НРБ предусматривали также счет Ликвидации основных средств.

Очень колебалась стоимостная граница основных средств: ВНР — 5000 форинтов, ЧССР — 3000 крон, ПНР — 10000 злотых.

Для всех соцстран был характерен разграниченный учет износа и амортизации, причем последняя начислялась только на полное восстановление, и только в НРБ и СРР амортизация начислялась и на капитальный ремонт.

Средний уровень амортизационных отчислений колебался от 7,4% в НРБ до 3,5% в ЧССР.

Число норм амортизации в различных странах сильно варьировалось: в ЧССР около 150 ставок, в СРР около 1,5 тыс., в ГДР около 5 тыс., в ПНР было выделено 440 амортизационных групп основных средств, к которым могут быть применены 17 ставок (от 50% до 1%). Нормы амортизационных отчислений постоянно пересматривались. Для всех социалистических стран был характерен прямолинейный метод начисления амортизации, хотя от него иногда отступали. Например, некоторые предприятия ЧССР использовали ускоренную амортизацию. Продолжительность начисления амортизации по объектам основных средств различна. В НРБ допускалась переамортизация, а в ВНР, ЧССР и ПНР нет.

Главная особенность систем учета и начисления амортизации в соцстранах — включение ее в себестоимость продукции, что гарантировало образование амортизационного фонда вне зависимости от результата деятельности за тот или иной период. Причем, непосредственно на издержки производств амортизация относилась в СРР и НРБ, в других же соцстранах использовались специальные собирательно-распределительные счета (300 Амортизационные отчисления для основных средств в ГДР, 321 Амортизация основных средств в ЧССР). Расходы на капитальный ремонт при этом включались в себестоимость через бюджетно-распределительные счета, например, Ремонтный фонд в ГДР. Этот порядок не касался НРБ и СРР, где капитальный ремонт финансировался за счет амортизации. Созданный за счет издержек на предприятии амортизационный фонд подлежал перераспределению, в результате которого на предприятиях ВНР оставалось 60% образованного фонда, в СРР — 33%. Предприятия ЧССР не перечисляли амортизацию в бюджет, но отправляли до 30% амортизационного фонда на финансирование централизованных капитальных вложений. Предприятия ГДР и НРБ полностью распоряжались средствами амортизационного фонд а.

В социалистических странах было принято относить плату за фонды не за счет прибыли, как в СССР, а за счет себестоимости; подобно амортизации она включалась в издержки производства через собирательно-распределительные счета, например, счет 54 Плата за пользование производственными фондами в ВНР. Плата за фонды взималась по дифференцированным ставкам, только в ВНР и ГДР применялись единые ставки. В соответствии с принципом возмездности ресурсов в европейских соцстранах, кроме НРБ, была введена плата за землю в двух формах: 1) разового платежа при отводе земельных участков под застройку и 2) поземельного налога (в ГДР не применялась). В ЧССР этот налог уплачивался из прибыли, а в ВНР и ПНР относился на себестоимость продукции.

Учет затрат и калькуляция. Здесь решающее значение имело определение места данного участка работы в системе управления, раскрытие тенденций в развитии калькуляционной бухгалтерии. Так, Полошевский (ГДР) выделял следующие тенденции развития калькуляции в ГДР: 1) рост культуры работников учета и повышение их образовательного ценза; 2) распространение комплексной автоматизации производства, приводящей к значительному опережающему росту накладных расходов; 3) применение электронной обработки данных; 4) усиление централизованной руководящей функции в связи с ростом хозяйственной самостоятельности отдельных предприятий [DFW, 1969 г., №20, с.12]; 5) рост расходов на научные исследования, также в значительной степени изменяющий структуру издержек, увеличивающий в общей сумме затрат долю расходов подготовительной фазы; 6) повышение квалификации счетных работников.

При определении состава затрат наблюдались две основные тенденции: первая была направлена на максимально подробные калькуляции (наиболее типичные страны ГДР, СРР и в определенной степени ПНР); вторая стремилась ограничиться сведениями, минимально необходимыми для

управления (ВНР). Эти различия, прежде всего, сказывались на составе затрат, включаемых в себестоимость. Так, уплаченные штрафы, пени и неустойки включались в себестоимость в ГДР, НРБ, СРР; недостачи запасов сверх норм естественной убыли, потери от простоев по внутренним причинам — в ВНР, ГДР, СРР; проценты за банковский кредит — ГДР, ПНР, СРР. Некоторые исследователи в ГДР (Шуберт и др.) утверждали, что различные издержки имеют различную калькуляционную способность. Однако представления о составе затрат не оставались неизменными. Достаточно сказать, что в СРР плату за фонды, за пользование землей, недоамортизованную часть ликвидированных основных средств одно время включали в себестоимость, в дальнейшем отказались от этого. Однако продолжали включать повышенные проценты банков, штрафы и пени, с чем был не согласен Т. Дуця (СРР).

Иногда раздавались и неожиданные предложения. Так, Шуберт (ГДР) полагал, что зарплату и премии нельзя включать в состав затрат предприятия, так как это вновь созданная стоимость и, очевидно, начислять зарплату надо с дебета счета Убытков и прибылей [Международный..., 1986, т. 203, с. 2]. Если труд создает стоимость и поэтому не может относиться к затратам, то нельзя отнести к ним, но уже по другим мотивам, невостребованную дебиторскую задолженность, штрафы, выплаты, связанные с возмещением ущерба. Они также, по мнению Шуберта, должны быть отнесены на счет Убытков и прибылей [там же, с. 5]. При этом фактические затраты не могут быть выше плановых, разница, согласно правилу Ганта, — не издержки, а убыток, ибо они не образуют стоимость [там же, с. 14].

Система советского нормативного учета не могла не оказать влияния на учет социалистических стран. Большим энтузиастом и пропагандистом нормативного учета был Е. Купфернагель (ГДР). Он связывал нормативный учет с моделированием, которое, с его точки зрения, должно обеспечить построение моделей, удобных для целей анализа хозяйственных процессов и затрат. Центральной он считал межотраслевую модель, применение которой на предприятии позволяет определить направления эффективности хозяйственной политики.

Касаясь нормативной калькуляции, он выдвигал положение о том, что нормативный расчет издержек не должен отождествляться с плановым, а должен только поддерживать выполнение плана. Вместе с тем он придерживался мнения, что необходимо широкое применение целевых нормативов, т. е. нормативов, рассчитанных не по существующему среднему уровню производительности труда, а по тому уровню, который может быть достигнут к какой-то контрольной дате, например, к 1-му января следующего за планируемым года. Далее, научно-техническая революция с неизбежностью приведет к росту доли постоянных расходов, причем заработная плата практически относится к постоянным, а не к переменным расходам. Кроме того, существующие методы калькуляции не позволяют осуществлять экстраполяцию, нужны методы, позволяющие делать это достаточно репрезентативно.

Еще дальше шли Манфред Крюгер и Бертольд Рекс (ГДР), считая, что в центре калькуляции должны лежать методы кибернетики и экономического

моделирования. Под последним они понимали следующее: разложение с помощью оперативного исследования материальных (хозяйственных) процессов на составляющие их элементы, анализ каждой отдельной ситуации и выбор типичных решений с фиксацией их с помощью кибернетических методов. Крюгер и Рекс считали, что нормативы отражают в себе экономику, планирование и учет на предприятии [DFW, 1969 г., №21, с. 38—43]. Нормативный учет — это не просто фиксация возникновения издержек, но это регулятор общего процесса производства и ценообразования. Нормативы являются связующим звеном между процессами производства и управления. И то, и другое требуют следующих предпосылок для установления нормативной калькуляции: 1) величина норматива определяется исходя из объемов входа и выхода информации; 2) предусматривается перераспределение отрицательных и положительных отклонений; 3) поле норматива должно соответствовать полю ответственности агента предприятия; 4) при составлении нормативов следует учитывать план предприятия и смету его доходов и расходов; 5) величина норматива в значительной степени обусловлена вертикальной структурой предприятия; 6) минимальная величина норматива определяется степенью отношения самостоятельности предприятия, обусловленной локальной системой, которая должна быть саморегулирующейся, стабильной и оптимальной; 7) объем нормативов ограничен социалистическим характером деятельности предприятий. Далее оба автора следующим образом классифицировали информацию: 1) прямая, непосредственная; 2) отчетная; 3) ориентировочная. Они приводят модели калькуляционной информации. Эти же авторы сформулировали понятие так называемых решающих информаций, обусловленных объективными и субъективными информационными сообщениями.

Наибольшими особенностями отличался учет в ВНР, где себестоимость определялась только на основе прямых затрат. Это позволяло значительно усилить контроль за переменными расходами, непосредственно формирующими себестоимость, поставить под непосредственный контроль работников цехов, правильнее, как считает Р. Шольц, отражать финансовые результаты (постоянные общезаводские расходы относились прямо на счет Убытков и прибылей, величина конечного финансового результата оказывалась ниже, а оценка остатков готовой продукции и незавершенного производства не завышалась), наконец, и это тоже важно, резко сократилась трудоемкость работы бухгалтерского аппарата. Последнее станет особенно понятно, если принять во внимание, что калькуляция в ВНР проводилась за год и не по всей номенклатуре выработанных изделий, а только по нереализованной продукции.

Опыт ВНР предопределил один из важнейших переворотов в бухгалтерском учете — переход к фиксации затрат по местам их возникновения и центрам ответственности.

Огромный вклад в организацию учета по центрам ответственности внес Купфернагель (ГДР). «Нужен учет затрат, — подчеркивал он, — по оперативным единицам, причем обязательно следует обеспечить сопоставление

фактических затрат с нормативными или плановыми» [Цит.: Палий, 1987, с. 67]. Шуберт (ГДР) справедливо считал такой подход «новым способом мышления» [Интенсификация, с. 6] и связывал его со следующими объективными причинами: 1) рост производственных мощностей, приводящий к абсолютному увеличению потребления основных материалов; 2) скачкообразное увеличение капитальных вложений; 3) рост расходов на ремонт, энергию и инструменты; 4) снижение трудоемкости; 5) стирание границ между основными и вспомогательными процессами; 6) рост затрат на подготовительные технологические процессы; 7) возникновение новых сфер производственной деятельности [там же, с. 4]. Все это приводило к необходимости выделения в учете мест возникновения затрат и центров ответственности, причем, как считал Шуберт, непосредственная связь этого способа учета с традиционными калькуляционными единицами оставалась недоказанной [там же, с. 5].

Надо отметить, что организация учета по местам возникновения затрат и центрами ответственности была наиболее последовательно проведена в Единой системе учета и статистики ГДР, где она доведена до каждого рабочего места, на котором заполнялись специальные приходно-расходные книги. (Они напоминали наши лицевые счета эффективности.) Такое дробление приводило к тому, что эти затраты отражались вне системы бухгалтерских счетов.

Распространение нового принципа учета затрат привело бухгалтеров к необходимости более четкого разграничения понятий «место возникновения затрат» и «центр ответственности». Первое — рабочее место, второе — структурное подразделение, за которое отвечает определенный администратор.

Организацию учета по центрам ответственности описали Райнеке, Шуберт, Гайсслер, Хелльмунд (ГДР), Душанов (НРБ), Бенеш, Бача, Долежал (ЧССР) и др. Борда (ВНР) предлагала связать центры ответственности с внутрихозяйственным хозрасчетом [Международный..., 1986 г., т. 209, с. 15, 17]. П. Цанков (НРБ) связывал центры ответственности с материальной ответственностью. Причем договор о материальной ответственности должен был быть, по его мнению, дополнен декларацией недвижимого имущества материально ответственного лица и поручительством двух лиц [там же, т. 223, с. 11—12].

Одним из следствий учета затрат по центрам ответственности надо считать исчезновение косвенных расходов, все издержки здесь трактуются как прямые. Если возникает необходимость исчисления полной себестоимости, а в традиционной бухгалтерии такая необходимость есть всегда, то бухгалтеры сталкиваются с проблемой распределения косвенных расходов. По поводу выбора базы распределения существовало множество соображений. Самый консервативный взгляд представлял Тотев, который считал, что для каждого вида расходов должна быть своя база распределения, так как каждый вид косвенных расходов вызывается своими специфическими причинами или группами причин. Шольц (ВНР) полагал, что если на предприятии возникает необходимость в распределении косвенных расходов, то должно быть и предоставлено право выбора базы. (В этом случае теряется сопоставимость

однородной продукции, производимой на различных предприятиях.) Федак (ПНР) настаивал на отнесении общезаводских расходов не на счет основного производства, а на счет реализации. Эта трактовка получила в НРБ нормативное подтверждение. Е. Теребуха (ПНР) считал в целом проблему неразрешимой, называл традиционную калькуляцию исторической и относился весьма скептически к целесообразности исчисления себестоимости бухгалтерскими методами. Наконец, Райнеке (ГДР) выразил наиболее убедительный для нашего времени взгляд, согласно которому «учет затрат характеризуется тем, что охватывает только такие издержки, на которые можно повлиять» [Роль, т. II, с. 15].

Важно обратить внимание на то, как в европейских социалистических странах оценивался показатель себестоимости. В сущности, сдержанная трезвая оценка значения себестоимости характерна для ГДР, ВНР и ЧССР, где ее исчисляли один раз в год [Палий, 1987, с. 68]. Мацкевичюс подчеркивал, что во многих социалистических странах «появляются высказывания о нецелесообразности составления отчетных калькуляций» [Мацкевичюс, 1977, с. 103]. И это естественно в условиях организации учета затрат по центрам ответственности.

Формы счетоводства. Огромное влияние на развитие учета оказала журнально-ордерная форма счетоводства. В 1957 г. в ГДР была проведена большая дискуссия. За форму высказались Гельрих, Шатан, Крамер и Крайль, против — Голл, Детлоф, Шуберт и Бергет. Сторонники формы утверждали, что ее критики оторваны от практики, а противники говорили, что ее сторонники не знают практики. В результате дискуссии за основу была взята копировально-карточная форма счетоводства с элементами журнально-ордерной. В ЧССР журнально-ордерная форма была тщательно изучена и применена с некоторыми изменениями, которые, как считали М. Кръма и В. Клима, сокращая на 20% число регистров, упрощают и улучшают форму [Мацкевичюс, 1984, с. 46]. В ПНР применялась регистровая форма, которая была как бы компромиссом между журнально-ордерной и карточно-шахматной формами. В СРР была принята последняя форма. В МНР получила распространение копировальная форма с элементами журнально-ордерной [Роль, т. I, с. 435]. На Кубе в основном распространена Журнал-Главная (Американская форма).

В условиях применения ЭВМ открылись новые перспективы перед шахматной формой счетоводства. Так, С. Думитреску и А. Попович выдвинули идею создания матричной бухгалтерии, столбцы которой должны показывать в итоге дебетовые обороты, а строки — кредитовые; шифр хозяйственной операции должен отражать номер соответствующего элемента матрицы [Dumetrescu].

Влияние электронной вычислительной техники на развитие бухгалтерского учета. Почти все бухгалтеры считали, что при внедрении вычислительной техники не должны повторяться сложившиеся, или, как скажет Купфернагель (ГДР), бюрократические учетные приемы.

Два основных вопроса предстояло решить нашим коллегам: что должно лежать в основе типовых проектов и какое место должен занимать бухгалтерский учет в автоматизированной системе управления.

Наиболее полный ответ на первый вопрос принадлежит Гайсслеру (ГДР), который при механизации учета выделил четыре вида типовых проектов: 1) операционные, когда механизируется учет только однородных хозяйственных операций; 2) синтетические, когда механизируется учет операций по одному или нескольким синтетическим счетам; 3) комплексные, когда механизируются полностью все участки бухгалтерской работы и, наконец, 4) интегрированные, когда механизируется или автоматизируется весь процесс обработки экономической информации предприятия. Основной тезис такого подхода, разделяемый многими бухгалтерами: каждая последующая стадия эффективней предыдущей. Более того, некоторые авторы убеждены, что механизация учета по нескольким операциям и по отдельным счетам не дает экономического эффекта. Последний может быть получен только при комплексной механизации. (Довольно странная логика: почему, если сложить серию убыточных работ, мы получим в сумме большой экономический эффект? Если вы не разделяете идеи гештальтпсихологии, вам трудно будет дать положительный ответ на этот вопрос.)

Наиболее интересный ответ на второй вопрос дал Пехе (ПНР). Он последовательно считал, что бухгалтерский учет является органически самостоятельной частью информационной совокупности, а не системы, как отдельных предприятий, так и всего народного хозяйства. Из этого он делал вывод о необходимости интеграции бухгалтерского учета не в четвертом виде типовых проектов Гайсслера, а минуя его, в создании территориальных систем автоматизированной обработки данных бухгалтерского учета. Не с отделами кадров и не со службой главного технолога надо объединять данные бухгалтерии, а данные одной бухгалтерии агрегировать с данными другой. Территориальная интеграция должна привести, по его мнению, к построению системы государственного учета, к составлению Главной книги национального счетоводства и макробаланса. (Многие бухгалтеры, например Теребуха, не считали национальное счетоводство — макроучет, принадлежностью учета бухгалтерского, полностью относя его к компетенции статистических органов.)

Территориальные бухгалтерии должны были базироваться на региональных, специализирующихся только в области бухгалтерской информации, вычислительных центрах, превращенных как бы в укрупненную региональную централизованную бухгалтерию коллективного пользования. Это своеобразные фабрики по производству экономической информации. В них формируются банки данных, позволяющие получать как *дифференцированную* информацию для предприятий, так и *интегрированную* для административных органов любого уровня управления. В отличие от взглядов, распространенных в ГДР, Пехе не настаивал на унификации первичных документов. Он, очевидно, понимал, что это невозможно ввиду следующих причин: 1) разнообразия ценностей, 2) неодинаковости расчетов, 3) различия в технических средствах

и т. п. За основу Пехе брал модели документов, т. е. на машинные носители переносятся только те данные, которые подлежат вводу в машину.

Любое направление в механизации учета предполагает: 1) получение дополнительной информации как при дифференциации, так и при интеграции данных; 2) управление по отклонениям (последнее обстоятельство было подробно исследовано Купфернагелем, Фингером (ГДР) и Душановым). Это приводит к тому, что бухгалтерский учет превращается в средство принятия управленческих решений, он действительно становится функцией управления. Этот аспект наиболее полно был развит в основном польскими бухгалтерами: Теребуха, как уже было отмечено, интерпретировал бухгалтерский учет с точки зрения теории информации Шеннона; Парызинский подчеркнул, что информация должна поступать не раньше и не позже принятия управленческих решений; Месснер истолковал бухгалтерскую информацию с точки зрения общей теории принятия решений; наконец, Яругова и Марцинковский классифицировали все решения, принимаемые и могущие быть принятыми по данным бухгалтерского учета, на три типа: оперативные, тактические и стратегические. Они считали, что ЭВМ должны ознаменовать рождение управленческого учета. С помощью ЭВМ рассчитывали совершенствовать анализ хозяйственной деятельности. Так, Полошевский (ГДР) считал, что ЭВМ должна обеспечить следующие условия для анализа: 1) система анализа должна быть опрокинута вглубь в виде пирамиды и состоять из главной программы и соответствующих подпрограмм; 2) отправные показатели системы должны задаваться министерством, а локализация осуществляться на месте; 3) в анализе, учете и в планировании должны применяться тождественные по своему содержанию показатели; 4) сущность анализа должна заключаться в исследовании отклонений фактического развития от намеченных границ и временных сроков; 5) анализ ценен только тогда, когда он приводит к экстраполяции; 6) результаты анализа должны быть известны массам рабочих и служащих предприятия и поняты ими. В связи с этим при разработке системы необходимо выполнить следующие мероприятия: 1) установить показатели для основной программы и для подпрограммы; 2) создать методику для разработки системы анализа; 3) разработать алгоритм в форме блок-схемы анализа. Данные должны давать руководству исчерпывающий ответ на вопросы: 1) величину расходов, связанных с недостаточной загрузкой оборудования и персонала; 2) причины этого явления; 3) показатели эффективности расходов.

Полошевский считал, что в относительно короткие периоды коэффициенты корреляции для устойчивости роста высоки и колеблются от 0,90 до 0,98.

Применение современных средств вычислительной техники заставило по-новому взглянуть на весь хозяйственных механизм предприятия. Стало ясно, что центральное место в процессе управления играет информация: «Процессы управления обществом,— писал Клаус (ГДР),— могут изображаться и исследоваться как информационные процессы» [Klaus, с. 274]. Бухгалтерский учет — это составная и, может быть, как думают почти все наши коллеги,

определяющая часть информационной системы предприятия. В то время имело значение высказывание А. Донды (ГДР) о том, что всю результатную информацию нужно сопоставлять с затратами, связанными с ее получением и дальнейшим использованием. В связи с этим он требовал отказа от ряда применявшихся отчетных форм [Donda, с. 312].

Ланге (ГДР) предложил следующую формулу для оценки эффективности экономической информации:

$$V = (W_1 - W_0)/W_0,$$

где V — эффективность информации; W_0 — экономическая эффективность хозяйственного процесса до получения информации; W_1 — экономическая эффективность хозяйственного процесса после получения информации [Lange, с. 691—693].

Использование вычислительных машин привело к широкому применению математических методов в бухгалтерии. Наиболее полную ее математическую интерпретацию выполнили А. Куссеров, И. Кульман (ГДР) и В. Краличек (ЧССР). Из математических методов в настоящее время наиболее широкое признание получила матричная алгебра. Так, например, Т. Трифонов (НРБ) построил систему линейных уравнений для учета затрат. Наиболее полно значение аппарата линейной алгебры для планирования, контроля и анализа было показано в статье В. Хистерманна и Л. Медлера [Rosset, с. 28—30], в которой приведено параллельное построение плановых и отчетных матриц.

С математизацией учета тесно связано его моделирование. Й. Яноут и С. Свобода (ЧССР) утверждали, что система информации есть моделированное изображение реально существующей экономической системы, ориентированное на то, чтобы дать оптимальное представление об этой системе как естественной базы ее существования [Яноут].

Таким образом вся система бухгалтерского учета есть не что иное, как информационная модель хозяйственного процесса*. В этом направлении следует специально отметить модели учета затрат на производство, предложенные Купфернагелем и Полошевским (ГДР). Интересны замечания Крюгера и Рекса (ГДР), которые считали, что в основе модели должен лежать материальный (хозяйственный) процесс, рассматриваемый по его отношению: 1) к структуре предметов труда, орудий труда, рабочей силе и потоков материалов; 2) к взаимосвязям; 3) к возможности влияния на другие процессы и показатели; 4) к точкам измерения; 5) к фактам, стимулирующим и тормозящим процесс. В связи с этим необходима разработка следующих моделей управления производством: 1) поток информации, 2) обработка информации, 3) принятие решений и 4) методы работы.

---

* Бухгалтерский учет, утверждал Сова (ПНР), а развивал его идеи И. Душанов (НРБ),— не только информационная, т. е. учетная, но и прежде всего контрольная система [Международный..., 1972, т. 112, с. 7] и [Международный..., 1986, т. 214, с. 11]. Однако в этом случае забывают, что самоконтроль возможен только благодаря информационной модели предприятия.

В модели калькуляции решающее значение имеет организационная структура. Эта структура одновременно рассматривается в горизонтальном и вертикальном разрезах. Горизонтальный разрез показывает этапы материального (хозяйственного) процесса, а вертикальный — границы, в которых лежит решение проблемы.

Существенное значение имеет хозяйственная стабильность, которая должна соответствовать следующему требованию:

$$Y(t) = y(t) - x(t),$$

где Y — критерий максимальной стабильности для всей системы; y — плановая стабильность подсистемы; x — фактическая стабильность подсистемы.

Приведенную модель можно считать типичной для интерпретации и решения хозяйственных ситуаций.

Организация бухгалтерского учета. Для стран — членов СЭВ была характерна тенденция к различным формам централизации учета. Однако имели место и отдельные оговорки. Так, М. Етропольский (НРБ) считал, что степень централизации обработки различных операций (участков бухгалтерской работы) должна быть неодинаковой. Он же считал, что чем дальше централизованная бухгалтерия от мест совершения фактов хозяйственной жизни, тем слабее контроль. Исходя из этих же соображений Душанов предлагал создавать централизованные бухгалтерии, максимально приближая их к местам совершения фактов хозяйственной жизни, а Йорданов видел выход из положения в формировании сети учетно-контрольных групп. Вместе с тем, появление мини-ЭВМ породило у многих иллюзию возврата к временам децентрализованного учета. Этот взгляд четко выражен Димитровым (НРБ). Пехе (ПНР), соглашаясь с тем, что мини-ЭВМ позволяют реализовать схему децентрализованного учета, правильно отмечал, что только централизация учета позволяет выработать принципиально новые методологические приемы.

Большого внимания заслуживают исследования личностных характеристик бухгалтеров. Так, например, в ПНР даже выдвигалось соображение, что для должности главного бухгалтера больше всего подходят сотрудники в возрасте между 50 и 60 годами [Rosset, с. 44].

Интеграция учета в странах СЭВ. Различие в учете социалистических стран порождало желание добиться большего единства в методологии. Еще в 1955 г. на совещании заместителей представителей стран в СЭВ впервые был поставлен вопрос о необходимости интеграции бухгалтерского учета. Однако о путях ее достижения существовали различные мнения. Парызинский, выступая в целом за интеграцию, тем не менее, рассматривая ее конкретные пути, был преисполнен скептицизма: 1) необходима очень большая и сложная теоретическая работа; 2) создание и проведение в жизнь теоретических концепций, снятие местных особенностей потребует длительного периода; 3) при унификации всегда возникает опасность потерять достижения в учете той или иной страны; 4) интеграция учета потребует огромных материальных и финансовых затрат. Голоса скептиков не

преобладали. Бенеш (ЧССР), хотя и соглашался, что путь к интеграции далек и долог, тем не менее считал, что его можно и **нужно** пройти. Для этого следует прежде всего добиться в каждой стране бóльшей аналитичности и действенности учета, шире использовать его сведения для принятия управленческих решений. Данаилов (НРБ) даже составил комплексный план, согласно которому интеграцию необходимо провести в два этапа: 1) сближение методологии и 2) унификация ее. Самым большим энтузиастом и оптимистом был Спасов (НРБ). Он считал, что для интеграции необходимо выбрать все лучшее, что есть в опыте каждой отдельной страны. Он только забыл сказать, как будут отбирать лучшее. Практически интеграцию следует начать с унификации бухгалтерской терминологии, с разработки национальных учетных языков с адекватной семантикой. В дальнейшем необходимо создание плана счетов и инструкции по его применению. Здесь очень важным следует считать указания на необходимость прежде всего унификации бухгалтерского языка. На это обстоятельство, еще до возникновения проблемы интеграции учета в рамках СЭВ, обратили внимание ученые ГДР, особенно Голл и Гайсслер.

Интересные соображения выдвигал Йорданов (НРБ), который видел унификацию не только в едином плане счетов и правилах его применения, но и в разработке на первом этапе единых национальных учетных кодексов, в которых следовало собрать все действующие в области учета нормы, а затем кодифицировать их в рамках стран СЭВ.

Интересно заметить, что все отмеченные здесь авторы шли от учета к хозяйству и только Долежал (ЧССР) рассмотрел вопрос в обратном порядке. Он пришел к выводу, что интеграции бухгалтерской должна предшествовать интеграция в формах финансирования, управления и стимулирования, сложившихся в различных странах. Средством же последующей практической реализации учета он считал ЭВМ [Международный..., 1986, т. 202, с. 3].

* * *

Все, что рассказано в этой главе, было связано с эпохой, которая прошла, но все ценное, что тогда было создано, все интеллектуальные достижения не должны быть забыты. Здесь были изложены мысли, которые характеризовали то время и тех людей, их чаяния и их достижения, успехи подлинные и, может быть, мнимые.

Глава 15

Традиции и возможности их развития в будущем

Будущее всегда вокруг нас — как и прошлое.

Г. Федотов

Традиции предопределены обстоятельствами. Одни обстоятельства связаны с особенностями характера людей, другие — с самой жизнью, ее условиями. В жизни всегда что-то происходит: сначала, например, национализация, потом приватизация, затем, и уже объявлена, деприватизация; сначала коллективизация, потом фермеризация, дальше кооперация; сначала капитализм, потом социализм, а затем борьба с административно-командной системой за становление рыночной экономики и т.д. И каждое такое изменение в условиях жизни оказывает влияние на бухгалтерский учет, ибо почти всегда и везде счетные работники думали, что с переменой или в самой жизни, или в технике учета прерывается традиция, и для таких суждений были основания, связанные с тем, что традиционная бухгалтерия, ориентированная на конкретные отрасли, предприятия, ситуации, изжила себя. Это обусловлено тем, что ей присущи такие негативные черты, как: смешение теории и практики; схоластичность; специализация; натуралистичность; техницизм; историчность.

Смешение теории и практики приводило к подмене глобальных проблем частными вопросами, решение которых, не затрагивая принципиальной стороны дела, часто оказывалось ошибочным. Очевидно, например, различие между такими категориями, как баланс, счета, двойная запись, с одной стороны, и виды регистров, централизация или децентрализация учета, процедуры машинной реализации учетных задач — с другой. Смешивать эту проблематику — значит смешивать науку и практику.

Схоластичность теории в традиционной бухгалтерии характеризуется тем, что круг ее интересов вращался среди проблем, не имеющих никакого научного и практического значения. Чего стоят, например, рассуждения о том, сколько элементов метода включает бухгалтерский учет или сколько классификаций счетов можно допустить в науке, является ли процесс расширенного воспроизводства предметом бухгалтерского учета, преподавать ли учет от баланса к счету или от счета к балансу и т.п. Бухгалтерский учет, решая такие псевдопроблемы, не решал практических дел, в этом был самый большой недостаток традиционной теории бухгалтерского учета.

Специализация выражалась в том, что учет становился все более и более дифференцированным по отраслям народного хозяйства, по видам предприятий и т.п. В результате на наших глазах разрушалась единая целостная информационная система; бухгалтер, стремясь выделить особенности, разучился видеть то общее, что и являет сам учет. Печальным следствием этого надо признать излишние трудности в изучении учетных дисциплин, осложнения при переходе бухгалтеров из одной отрасли народного хозяйства в другую, невозможность типизации машинных программ и, что особенно важно, несравнимость показателей, используемых в экономическом анализе.

Натуралистичность традиционного учета выражалась в желании фиксировать в его системе все изменения, происходящие в народном хозяйстве. Считалось, что чем подробнее, чем точнее и оперативнее проводится регистрация, тем лучше. Однако все эти требования не связаны с целью, для которой должна быть получена информация, а это, в свою очередь, приводило к гипертрофированному развитию технологических аспектов бухгалтерского учета.

Техницизм связан с тем, что для бухгалтера вопрос *как* был важнее вопроса *что*, и уже совсем забыт вопрос *зачем*. Точность и своевременность любой ценой — вот лозунг старой бухгалтерии. Вопросы о целесообразности, необходимой степени точности и своевременности, не говоря уже о том, нужна ли вообще та или иная информация, даже не ставились. Бухгалтер был аинтенсионален, т.е. его внимание не было направлено на содержание познаваемого объекта, его не интересовала критика фактов хозяйственной жизни, так как все его рабочее время было занято операциями с учетными регистрами.

Историчность обусловлена тем, что традиционная бухгалтерия фиксировала и продолжает фиксировать только происшедшие факты хозяйственной жизни, и администратор уже ничего не может изменить в том, что получило отражение в учете.

Приведенная характеристика принципов традиционного бухгалтерского учета ставит множество проблем, и только пересмотр этих принципов, становление новых традиций может привести к решению самих проблем.

Прежде всего новый подход к проблемам учета должен предусматривать строгое разграничение теории учета (*счетоведения*) и его практики (*счетоводства*). Это понимали лучшие бухгалтеры, и прежде всего бухгалтеры нашей страны (А.М. Вольф, Е.Е. Сиверс, А.П. Рудановский и др.).

Предметом счетоведения выступают факты хозяйственной жизни. Такая трактовка отличается от традиционной большой степенью обобщения и вместе с тем позволяет конкретизировать само понятие предмета. В нашей литературе при определении предмета бытовали две основные концепции: кругооборота и процесса расширенного воспроизводства. Иногда говорили о средствах и источниках — это одно и то же, так как средства и их источники — статика хозяйства, а статика — только момент, частный случай динамики, т.е. кругооборота, в форме которого осуществляется и воспроизводство материальных благ. Категория факта позволяет от общего перейти к частному,

от дедукции к индукции и в одном элементе (факте хозяйственной жизни) увидеть все богатство юридических (слишком часто забываемых) и экономических отношений.

Предметом счетоводства выступают документы, т.е. информация о фактах хозяйственной жизни. Совершенно очевидно, что в практическом бухгалтерском учете мы реконструируем (воспроизводим) не сами ценности и не сами факты, а информацию о них, заключенную в первичных документах. Бухгалтер-практик извлекает из документа информацию. При этом нужна только та информация, которая может оказать реальное влияние на процессы, связанные с принятием управленческих решений.

Методом счетоведения следует признать моделирование, выступающее в виде системы счетов, баланса. План счетов — это динамическая модель хозяйственной деятельности, именно она несет в себе все аналитическое богатство. Баланс — статическая модель. Это временной срез хозяйственной деятельности.

Методом счетоводства следует признать и систематизацию практических приемов организации бухгалтерского учета. Метод здесь полностью зависит от цели, стоящей перед бухгалтерским учетом, а элементами метода могут выступать линейное программирование, теории графов, игр, структур и т.п.

Счетоведение не стремится к предельной реальности, у него есть одна цель — исчерпывающее объяснение фактов хозяйственной жизни* в целях эффективного управления хозяйственными процессами; у счетоводства — с минимальными затратами дать управляющему органу информацию, достаточную для принятия действенных эффективных решений. И счетоведение, и счетоводство, по существу, имеют одну организационную основу.

Бухгалтерский учет не должен представлять хозяйственный процесс в виде единого целого, к чему стремятся бухгалтеры-традиционалисты, а должен превратить этот процесс в *организованное целое*, каким этот процесс не был. Организованное целое — это продукт сознательной целенаправленной работы бухгалтера.

Цель бухгалтерского учета (и счетоведения, и счетоводства) заключается в выработке такой информации (по количеству и качеству), которая позволила бы обеспечить: 1) контроль за сохранностью товарно-материальных и денежных ценностей; 2) управление хозяйственными процессами; 3) оптимизацию структуры народного хозяйства. Перечень целей указывает последовательность, в которой они возникали перед бухгалтерами. Контроль сохранности — это самая простая и древняя цель, и она связана, в сущности, скорее со статистической, а не с бухгалтерской традицией. Управление — это более важная цель, она насчитывает немногим более 500 лет и направлена на оптимизацию структуры средств коммерческого предприятия. В настоящее время мы присутствуем при становлении новой традиции, порождающей

---

* Объяснение предполагает ответ на три вопроса: (а) каков факт, в чем его содержание; (б) насколько представления о факте соответствуют его истинной природе и (в) какова практическая ценность знаний об этом факте.

новую, наиболее важную цель. Она связана с тем, что конъюнктура рынка ценных бумаг постоянно колеблется, но колебания обусловлены тем, какие результаты хозяйственной деятельности фигурируют в финансовой отчетности, а значения результатов, указанных в ней, определяет бухгалтер, ибо доходы фирмы зависят от администрации, а расходы — в значительной степени от выбранной законом и бухгалтером методологии. И в связи с названными тремя целями каждый показатель, вводимый в систему бухгалтерского учета, должен быть проанализирован с точки зрения того, в какой мере он позволяет достигнуть названных целей. Из этого следует, что предмет бухгалтерского учета не дан ему в виде кругооборота хозяйственных благ или в виде процесса воспроизводства, или в виде самих благ и источников их образования, а *задан* целями, поставленными перед бухгалтерским учетом. Здравый смысл выдвигает принцип целесообразности как определяющий. При этом бухгалтерский учет должен не просто отражать все, но «высвечивать» самые важные моменты хозяйственной жизни. Несколько перефразировав поэта, можно сказать, что бухгалтерский учет — «это не отображающее зеркало, а увеличительное стекло» (В. Маяковский).

Бухгалтерия должна принимать хозяйственный процесс как вызов, на который она дает информационный ответ. Для нее хозяйственный процесс — это экономическая задача, которую надо решить информационными средствами. Вот почему принципу *сплошного* и *непрерывного наблюдения*, исповедуемому традиционалистами и порождающему избыточную информацию, новая традиция сознательно противопоставляет принцип *выборочного исследования*. Это дешевле, экономичнее, целесообразнее, эффективнее и во всех случаях полезнее. Но, что самое главное, выборочный учет точнее, так как бухгалтер знает предел ошибки выполненных расчетов.

Говоря о предмете и методе, мы выдвинули две рабочие гипотезы: факта хозяйственной жизни и моделирования.

Факт хозяйственной жизни есть элементарное действие или событие, изменяющее состав или объем средств и их источников. Понять суть факта — значит раскрыть отношения между субъектами факта и объектом его. В традиционной теории бухгалтерского учета предполагается, что каждому учетному объекту соответствует реальный факт хозяйственной жизни. Однако на самом деле это невозможно и, главное, не нужно. В подлинной бухгалтерии, во-первых, каждому учетному объекту соответствует множество фактов. Так, синтетический учет предусматривает обобщение множества неповторимых фактов по каким-то общим признакам. Во-вторых, часто встречаются случаи, когда одному факту соответствует несколько учетных объектов. Это связано с тем, что один и тот же факт должен быть одновременно отражен в двух или даже нескольких оценках.

В новой бухгалтерии факт имеет ценность лишь в свете того, что еще не стало фактом, однако может и должно стать таковым, т.е. в каждом совершившемся факте потенциально имеется новый будущий факт. Это главное! Следовательно, в оценке факта важно не то, чем он является в момент регистрации, а то, чем он может быть в заранее определяемый

момент будущего. Эта бухгалтерия концептуально реконструирует факт с помощью специальной системы учетных координат (дебет — кредит), трансформируя факт в хозяйственную операцию. Хозяйственная операция есть стилизованный критически осмысленный факт, очищенный от иллюзий, претензий, ошибок и подчиненный заданной цели. При этом средством реконструкции выступает двойная запись, реализуемая не в одном квадранте, что свойственно традиционалистам, а в четырех. Дебет и кредит — это учетные координаты, искусственно введенные для отражения и описания фактов хозяйственной жизни. Они позволяют адекватно реконструировать факт в квадранте: дебет (+) — кредит (+), или дебет (+) — дебет (—), или кредит (+) — кредит (—), или дебет (—) — кредит (—). Выбор квадранта зависит от степени обобщения, агрегирования учетного объекта. Вне системы учетных координат нет и не может быть двойной записи.

Категории факта и моделирования позволяют в свете современной традиции рассматривать бухгалтерский учет как «реальность, вынесенную за скобки». Эта реальность образует как бы инвариант, присутствующий в любой бухгалтерии, что делает бухгалтерию *субстанциальной*. Традиционная бухгалтерия *акцидентна* по своей сущности, она делает упор на особенности, на конкретные виды предприятий, в то время как суть бухгалтерии — в моделировании, с одной стороны, хозяйственных процессов, а с другой — приемов отражения этих процессов. Не существует бухгалтерского учета завода, магазина, фермы, нет даже промышленного, торгового, сельскохозяйственного и прочего учета; учет строится по задачам, функциям, а не отраслям народного хозяйства. Есть учет материалов, основных средств, денег, расчетов и т.п., и абсолютно безразлично, где этот учет осуществляется: в промышленности, сельском хозяйстве, торговле, армии и т.д.*

Так, вместо учета затрат — центральной задачи счетоведения — в традиционной бухгалтерии выделяют категорию себестоимости («своей цены»), тратят силы и энергию на калькуляцию, забывая, что бухгалтерская калькуляция (а) невозможна и (б) не нужна. Невозможна по многим причинам: постоянный рост доли косвенных расходов и наличие сопряженных продуктов (рыба и икра; молоко и мясо и т.п.) приводят к неизбежности условных, а не точных величин себестоимости. Не нужна: себестоимость носит исторический характер и не может быть использована для эффективного управления хозяйственными процессами. Современный учет лежит по ту сторону бухгалтерской калькуляции.

Традиционалисты убеждены, что чем детальнее нормы амортизации, чем ограниченнее сроки амортизации (запрет на переамортизацию), тем точнее и лучше поставлен учет; субстанциалисты считают, что вообще, а в бухгалтер-

---

* Например, товары в традиционной учетной практике делятся на продовольственные и не продовольственные. Это деление связано, в частности, с тем, что первые, как правило, имеют естественную убыль, вторые — нет. Субстанциальная бухгалтерия рассматривает все товары как однородный объект учета, каждый товар в ней имеет естественную убыль, а те товары, которые таковой не имеют, считаются имеющими убыль, равную нулю. Это позволяет объединить единым алгоритмом весь учет товаров.

ском учете особенно нельзя измерить реальный износ и, следовательно, амортизацию. На самом деле амортизация — это только финансовый показатель. В обычных условиях это просто часть прибыли предприятия, которая не подлежит налогообложению. Однако в административно-командной системе и на предприятиях государственной собственности амортизация может выступать и долгие годы выступала в нашей стране как косвенный налог, увеличивающий цену. Отсюда переамортизация (амортизация начислена полностью, но поскольку объект продолжает находиться в эксплуатации, ее продолжают начислять).

Традиционалисты или признают, или не признают в зависимости от полученной команды такую категорию, как хозяйственный расчет. Представители новой бухгалтерии понимают, что внутри каждого предприятия могут существовать и существуют какие-то экономические отношения, и поэтому, как их назвать — хозрасчет, внутрифирменный учет или еще как-то — неважно. Традиционалисты исходили из натуралистической концепции — максимальной полноты чисел. Однако это только порождало иллюзию хозрасчета. В этом случае сущность подлинного хозрасчета — обеспечение контроля за наиболее эффективным использованием средств — размывалось в море цифр. Субстанциальная бухгалтерия, выражающая традиции рыночной экономики, учитывает расходы не сами по себе, а в целях управления ими. Она трактует хозрасчет как неотъемлемый комплекс прав и обязательств юридического лица и поэтому отвергает всякую возможность хозрасчета частичного.

Традиционная бухгалтерия определяет свои важнейшие объекты внебухгалтерскими понятиями, субстанциальная бухгалтерия исходит из собственных понятий. Например, основные средства определяются как предметы, используемые на предприятии более t лет и стоимостью не менее n рублей; издержки обращения — как расходы, признаваемые таковыми согласно нормативным документам и т.п.

В традиционной бухгалтерии инвентаризации проводятся на определенный (критический) момент, на первое число проводится и *коллация* (сверка синтетических и аналитических) счетов. В субстанциальной бухгалтерии вместо моментальной вводится перманентная инвентаризация и скользящая коллация, предполагающая сверку счетов на критические даты, устанавливаемые для каждой группы аналитических счетов.

Традиционная бухгалтерия, в которой теория не отделялась от практики, порождала иллюзию единства учета предприятия и всего народного хозяйства. Но на самом деле счетоводство не может привести, согласно взглядам субстанциальной бухгалтерии, к интеграции учетных данных на микро- и макроуровнях, т.е. не могут быть использованы данные счетоводства для анализа народнохозяйственных процессов, как это предполагает традиционная бухгалтерия. Это связано с тем, что актив микроэкономического баланса отражает средства, вложенные предприятием, а актив макроэкономического баланса — народное богатство страны, и оценка одних и тех же объектов в первом случае вытекает из величины фактических затрат, а во втором — из

их народнохозяйственной значимости. Например, совершенно одинаковые объекты могут обойтись предприятию в разные суммы, и отражаться в учете они должны в этих суммах, наоборот, два одинаковых объекта с точки зрения народного хозяйства должны представлять одинаковую ценность. В первом случае источником сведений в счетоводстве служит документирование фактов хозяйственной жизни, во втором — материалы специально проводимых статистических переписей, т.е. каждый информационный уровень требует своего информационного обеспечения. Один и тот же показатель в бухгалтерском учете и статистике может иметь и, как правило, имеет различное значение.

Счетоведение должно раскрыть многоуровневый характер учетных данных. Традиционная бухгалтерия трактует их как однозначные и одноуровневые. Но это не так. Значение почти каждого факта хозяйственной жизни, а следовательно, значение сальдо счетов имеет неодинаковый смысл на различных учетных уровнях. Традиция субстанциальной бухгалтерии связывает их с различными и подчас противоречивыми интересами лиц, участвующими в хозяйственном процессе. Например, государству выгодно максимально возможное значение величины прибыли, наоборот, собственники предприятия заинтересованы в образовании скрытых резервов; акционерам нужна высокая рентабельность, а кредиторам — гарантированная платежеспособность и т.д. Противоречивые интересы и цели участников хозяйственного процесса предопределяют и разные уровни субстанциального описания фактов хозяйственной жизни: 1) материальный — фиксируется вещественная сторона среды, реконструируемой в учете (измеритель — натуральный); 2) финансовый — отражаются и реконструируются только финансовые (денежные) отношения; 3) вещно-правовой — раскрываются отношения субъектов права к ценностям, реконструируемым в учете; 4) обязательственно-правовой — регистрируются отношения между субъектами правоотношений; 5) административно-правовой — показываются административно-трудовые отношения между сотрудниками предприятия; 6) информационный — реконструируется факт хозяйственной жизни с формальной количественной стороны (уровни 2—6: измеритель — денежный); 7) временной — раскрывается смысл фактов хозяйственной жизни с точки зрения времени.

Таким образом, традиция субстанциальной бухгалтерии под одним именем скрывает несколько разнонаправленных, но координируемых информационных уровней, становящихся «из известных познанными» (Гегель). Все слои должны быть конгруэнтны друг другу. Эти различия, раскрываемые в счетоведении, реализуются в счетоводстве.

Традиционная бухгалтерия выдвигает три ошибочных лозунга: оперативность, аналитичность и точность учета. Новая традиция предполагает, что вся обработка экономической информации должна быть подчинена принципу *целесообразности*. Это значит, что все затраты на ведение бухгалтерского учета следует оправдать экономическим эффектом, получаемым от этой информации. Необходима такая оперативность данных, которая позволяла бы администрации принимать оперативные, действенные и экономически эффектив-

ные решения. Только та информация, которая влияет на хозяйственный процесс, а не служит для заполнения отчетных форм, может быть введена в практику работы бухгалтерского учета. Аналитичность прежде всего предполагает условия, приемлемые для экономического анализа хозяйственной деятельности, а также представление не аналитически полной, а достаточной информации для принятия управленческих решений. Цель анализа должна заключаться в определении *типов* хозяйственных ситуаций для последующей автоматизации принимаемых решений. Точности данных следует предпочесть другое понятие — *репрезентативность*, и сама точность бухгалтерской информации не может быть беспредельной, но с точки зрения поставленной цели, минимальной. Один из основных пороков традиционного учета состоит в том, что его информационные каналы переполнены избыточной информацией, и задача прежде всего заключается в ликвидации ее избыточности. Кроме того, надо принять во внимание, что оперативность и аналитичность, включая точность*, — требования взаимоисключающие. При одинаковом объеме затрат на ведение бухгалтерского учета будет действовать правило: *чем выше аналитичность, тем ниже оперативность учета*, и, наоборот, *чем выше оперативность, тем ниже аналитичность*.

Субстанциальная бухгалтерия технологические процессы рассматривает только как средство для наиболее целесообразного отражения фактов хозяйственной жизни. Решающее организующее значение в этом отношении имеет форма счетоводства.

Форма счетоводства есть все то, что лежит между первичными носителями информации и бухгалтерским отчетом. Это определение имеет общий характер и применимо как к формам ручного, так и машинного труда. Постараемся определить, что же именно *лежит* между первичными носителями и отчетом.

Прежде всего это информация, извлеченная из первичных носителей и хранимая определенным образом в целях получения единовременных справок и систематических отчетов. Форма предполагает способ извлечения информации из первичного носителя, в качестве которого может выступать документ, какой-либо машинный носитель и, наконец, сигнал. Извлечение выступает как чисто технический организационный момент. Он предусматривает, с одной стороны, порядок бухгалтерского оформления первичных документов, с другой — состав показателей, извлекаемых из первичных носителей, на которых размещается (фиксируется) юридическая и экономическая информация, отражающая факты хозяйственной жизни. Характер и порядок размещения задан определенной логико-смысловой структурой, которая

* Требование точности, разделяемое почти всеми бухгалтерами-традиционалистами, несет в себе опасность, присущую высоким идеалам. И в самом деле, традиционалист считает, что учет должен уничтожить недостачи, но в этом случае на практике недостач будет больше обычного. Напротив, бухгалтер, не потерявший чувства реальности, всегда предполагает наличие недостач и благодаря такому подходу, может быть, добьется их значительного снижения.

включает три элемента: 1) последовательность регистрации; 2) дифференциацию предикатов (учетных признаков) и 3) коллацию.

Последовательность регистрации предполагает использование или хронологической, или систематической, или хронологической и систематической записи.

Дифференциация предикатов предусматривает тенденцию к аналитическому разложению бухгалтерских счетов и одновременно к их синтетическому сложению. Эта дифференциация (*декомпозиция*), так же как и интеграция (*композиция*), возможна как по одному, так и по нескольким основаниям.

Коллация предполагает установление тождества между логически сопоставимыми и специально вводимыми контрольными числами. Первые два элемента определяют (организуют) порядок хранения информации, третий обеспечивает ее правильность. Одновременно с хранением информация перерабатывается в отчетные показатели. Переработка требует трансформации множества данных в упорядоченное информационное множество.

Все изложенное о форме счетоводства сохраняет с некоторыми модификациями свое значение и в условиях использования электронной вычислительной техники. Данные о фактах хозяйственной жизни вводятся в ЭВМ, которая или в режиме человеко-машинного диалога, или в виде систематически составляемых машинограмм представляет информацию для целей управления.

На первый взгляд может возникнуть предположение, что в условиях ЭВМ форма счетоводства или расширяется, включая в себя первичные носители данных и отчетность, или отмирает. Оба предположения неверны. Включение в понятие формы счетоводства первичных носителей и отчетных форм приводит к отождествлению всего бухгалтерского учета с формой; предположение о ее отмирании имеет на первый взгляд несколько больше оснований, так как существующие в традиционных формах носители, так называемые регистры, действительно исчезают. Функция извлечения информации из первичных носителей, ее хранения и представления отчетности полностью переходит на вычислительные машины, т.е. форма трансформируется в действия компьютера, а то, что делается в нем, интересует уже не бухгалтера, а инженера. Однако в запоминающем устройстве ЭВМ есть как бы две части: технические устройства и программа, обеспечивающая выполнение работы. Только первая часть безразлична бухгалтеру, вторая же, предполагающая скорость и состав получаемой и хранимой информации, должна быть задана бухгалтером. Ему важно знать, что извлекается из документа, какова связь между хронологической и систематической записью, по каким основаниям проводится декомпозиция предикатов, и, наконец, именно бухгалтер предопределяет характер коллации, т.е. он указывает те контрольные итоги, которые должны гарантировать правильность информации. Все это бухгалтер задает в виде алгоритма, определяющего программу работы ЭВМ.

Таким образом, возвращаясь к определению формы счетоводства и понимая, что она не исчезает в условиях ЭВМ, можем заключить, что между

первичным носителем и отчетом лежит алгоритм, который и является в условиях использования современных средств вычислительной техники видоизменением формы счетоводства.

Подытоживая рассмотрение вопросов, связанных с решением основных проблем бухгалтерского учета, мы можем сформулировать несколько общих выводов, характеризующих новые тенденции, намечающие дальнейшее развитие теории (счетоведения) и практики (счетоводства).

1. Бухгалтерский учет делится на чисто научную (счетоведение) и чисто практическую (счетоводство) части. Счетоведение нельзя сводить к теории двойной записи.

2. Счетоведение носит субстанциальный характер, что позволяет применять методологию бухгалтерского учета к любому хозяйству.

3. Цель бухгалтерского учета в накапливании информации, необходимой для контроля сохранности собственности, принятия управленческих решений и оптимизации структуры производства и распределения в народном хозяйстве.

4. Предмет бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни) не *дан*, а *задан* ему целями, связанными с принятием управленческих решений.

5. Метод бухгалтерского учета (моделирование) призван реконструировать, реорганизовывать хозяйственный процесс в процесс информационный.

6. Затраты на ведение учета не должны превышать возможный экономический эффект от использования бухгалтерской информации, при правильной организации работы они элиминируют избыточные данные.

7. Оперативность учета предполагает получение такой информации, которая может быть использована для принятия управленческих решений.

8. Аналитичность учета призвана обеспечить условия для эффективного экономического анализа, имманентно присущего бухгалтерскому учету.

9. Точность данных бухгалтерского учета не абсолютна, но относительна (репрезентативна).

10. Степень точности (репрезентативности) учетных данных вытекает из целей управления хозяйственными процессами.

11. Все хозяйственные операции должны отражаться там, где они возникают; для регистрации необходимо использовать все четыре учетных квадранта.

12. Нельзя распределять и перераспределять значение показателей хозяйственной деятельности, так как такое перераспределение может быть выполнено только по субъективно выбранной базе.

13. Расходы следует четко подразделять на переменные и постоянные, а себестоимость недопустимо рассматривать как частное от деления затрат на выпуск; ее надо рассчитывать по плановым, а не по бухгалтерским данным.

14. В учете производства основное внимание переносится с расчета себестоимости вырабатываемых изделий на контроль учета затрат по центрам ответственности.

15. Амортизация понимается как чисто финансовая операция; следует установить единые ее нормы или по крайней мере значительно их укрупнить по всем видам основных средств или же по типам предприятий, в которых они эксплуатируются.

16. Инвентаризация и коллация счетов должны выполняться перманентно, а не привязываться к определенному числу месяца для всех складов и предприятий страны.

17. Счетоводство в своей основе имеет форму, под которой понимается алгоритм обработки информации от момента получения первичного документа до составления отчетности, т.е. форма — это то, что лежит между документом и отчетностью.

18. Микроэкономические данные счетоводства несводимы к макроэкономической статистической информации.

19. Методология бухгалтерского учета зависит от интересов лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Это приводит к многоуровневой конгруэнтной системе счетоведения и счетоводства.

20. Бухгалтер — судья хозяйственного процесса, он вправе самостоятельно выбирать и формы счетоводства, и организационные структуры бухгалтерии.

Заканчивая этот обзор, необходимо напомнить, что книга написана не столько для того, чтобы рассказать о минувшем, сколько из желания помочь читателям лучше осмыслить наше настоящее и наше грядущее.

Мы должны понять, что «прошлое как бы раздроблено будущим» (Х.Л.Борхес) и что поэтому наше прошлое в нашем будущем.

Чему учит история развития бухгалтерской мысли

Прошлое уже нам неподвластно, но будущее зависит от нас.
П.Я. Чаадаев

Заканчивая ознакомление с этой книгой, читатель невольно, а вправе и вольно спросить: чему же учит история становления и развития бухгалтерской мысли? Может быть у него возникнет ответ в духе знаменитого австрийского писателя Хаймито фон Додерера: «Все всегда было, говорим мы с полным к тому основанием; и ничего не было прежде в его теперешнем виде, добавляем мы с не меньшим основанием». И в самом деле, если начать читать подряд бухгалтерские книги от Луки Пачоли до самых современных авторов, то можно прийти к выводу, что их авторы постоянно открывают одно и то же. Однако это не совсем так. Смена взглядов, традиций, а тем самым и история учетной мысли, представляет собой как бы переход от одной интеллектуальной парадигмы к другой, и страшная ошибка подстерегает исследователя, если он полагает, что новая парадигма всегда и во всем лучше, прогрессивнее старой.

Первую парадигму, по единодушному мнению всех исследователей бухгалтерской старины, можно назвать **униграфической**. Она представляла собой натуралистическую концепцию прямого «зеркального» отображения хозяйственной деятельности. При ней не было группировочных признаков, каждая вещь прямо и непосредственно отражалась в учете. В этой парадигме использовался только натуральный измеритель, деньги трактовались как его частный случай. Например, если от поставщика поступали материалы, то этот факт хозяйственной жизни трактовался как двойное увеличение (по позднейшей терминологии, два дебета): а) материалов только в натуральном выражении и б) обязательств перед поставщиком только в денежном выражении. Здесь нет двойной записи. Таким образом, в деньгах учитывались только счета денежных средств, дебиторов и кредиторов.

Камеральная — *вторая парадигма* — была, в сущности, частным случаем простой бухгалтерии и велась в тех хозяйствах, в которых фиксировались только изменения сметы и кассы.

Обе парадигмы отражали традиции, связанные с контролем ценностей и выражали преимущественно натуралистические представления хозяйственников и счетных работников. Однако экономический рост в XIII—XV вв. привел к зарождению новой парадигмы и новых тенденций. Так, чем чаще на предприятии проходила смена форм стоимости, тем больше было

оснований для «мысленных обобщений», как скажет К.Маркс, хозяйственных процессов. В торговле, где, с одной стороны, основной вид средств — товар — предназначался для продажи и, следовательно, предполагал денежную оценку, и где, с другой стороны, всегда была достаточно большая дебиторская и кредиторская задолженность, измеряемая в деньгах, возникла двойная запись как средство «мысленного обобщения». Но это стало возможным при трактовке счетов как системы взаимосвязанных «экранов». Именно такая система, *третья парадигма*, получила название **двойной (диграфической)** бухгалтерии. Она была более общей по отношению к простой (униграфической). Но когда Джиакомо делла Гатта (1774) исключил из замкнутой системы все результатные счета и счета собственника, родилось представление о том, что существуют два варианта двойной записи — объективный и субъективный. Например, поступление материалов от поставщиков — здесь двойственность записи обусловлена двойственностью самого факта (объективный вариант); оприходование излишков — двойственность достигается за счет введения искусственных счетов (субъективный вариант). На самом деле оба варианта носили объективный характер, так как продиктованы необходимостью отражения реально существующих фактов хозяйственной жизни, и субъективный характер, так как вытекают из искусственно сформулированной системы счетов.

В учете необходимо различать содержательную и методологическую основу. В простой бухгалтерии (парадигма I) это различие проведено абсолютно: методология отделена от содержания. В двойной бухгалтерии (парадигма III) происходит сближение между объектом учета и его методологическим отражением, т.е. намечается «размывание» границ между содержанием и методологией. Последняя не только отражает хозяйственные процессы, но и в определенной степени воздействует на них.

Особенно заметным слияние содержательных и методологических аспектов становится при исчислении финансовых показателей, в частности прибыли; выбирая методологию расчета, формируя учетную политику, предопределяют тем самым и конечный финансовый результат.

Так, учет превращается из орудия наблюдения фактов хозяйственной жизни в инструмент управления предприятием. Данные отчета не просто отражают то, что делается в хозяйстве, но и являются следствием тех решений, которые принимала администрация на основе бухгалтерской информации. Становясь орудием (функцией) управления, бухгалтерский учет синтезирует деятельность лиц (юридические слои) и функционирование процессов (экономические слои). При этом предмет учета меняется в зависимости от целей, выдвигаемых перед ним.

Соответственно меняется и методология учета. Она начинается с инвентаризации и контокоррента. И этих приемов достаточно для парадигмы I, так как они в духе натуралистических тенденций отражают все состояния ценностей и расчетов. Соответственно и первые счета только обобщали то, что было в инвентаре. И долгое время счетоведение знало только «естественные» счета. Однако с середины XIX в. уже проникают в учет различные

варианты операционных, контрарных и других подобных счетов, которые Леоте и Гильбо назовут счетами порядка и метода. Это были искусственные образования, продукция творчества бухгалтерских умов. Появились такие бухгалтерские счета, как Амортизация, Делькредере, Резервирование — все это и объекты, и методологические учетные приемы, созданные человеком, но не лежащие вне его.

Дальнейшее развитие этих тенденций привело к желанию конструировать сугубо искусственные величины, например себестоимость. В природе, в окружающем нас мире нет такого понятия, но для целей учета и традиционных представлений о нем себестоимость представляет интерес, и поэтому с конца XIX в. в число объектов учета входит учет себестоимости и порождающий ее метод — калькуляция. В данном случае мы имеем уже полное тождество объекта и метода, причем здесь объект — следствие метода.

Итак, в развитии счетоведения главное — это тенденция к единству. При простой бухгалтерии существует столько способов учета, сколько предприятий; двойная бухгалтерия благодаря применению системы учетных координат (дебет — кредит) и единого денежного измерителя обеспечивает методологическое единство в любом случае, в любой отрасли хозяйства. Единство счетоводства обеспечивается развитием счетоведения.

Качественным скачком в развитии бухгалтерского учета следует считать использование таких методологических направлений, как стандарт-костс и нормативный учет. С момента их появления практическое счетоводство начинает подчиняться конкретным целям, связанным не с адекватным отражением хозяйственного процесса, а с необходимостью эффективного управления им; подлинная цель учета — выявить соответствие фактического положения дел намеченным перспективным плановым заданиям. При этом будущее диктует настоящее.

Можно с удовлетворением отметить, что это последнее утверждение явно или не явно разделяют все, но анализ каких-то общих идей никогда не может вызвать единодушия. Так, в рамках третьей парадигмы, которая сейчас господствует во всем мире (надолго ли), мы видим в этой работе, насколько существуют разные тенденции в трактовке одной и той же категории — двойной записи, причем было бы ошибочно утверждать, что одна трактовка правильна, а остальные нет. Увы, все правильны! И все недостаточны.

Их возникновение обусловлено социально-культурными условиями мышления бухгалтеров, которое со временем становится все более абстрактным. В самом деле, первая школа шла прямо от человека и считала, что учитывает права и ответственность лиц, занятых в хозяйственных процессах. Здесь не было никакой абстрактности. Далее люди увидели, и тут уже потребовалась определенная степень абстракции, то, что порождает смену прав и обязательств. Последние были только следствием движения материальных и денежных ценностей, их обмена. Это уже был шаг к абстрактному мышлению. Следующим шагом была философская трактовка. Это уже чистая абстракция. Она лежала вне конкретных явлений. И, наконец, традиция объяснения двойной записи с помощью серии математических уравнений приводило к

максимальной абстракции. Таковы ступени конкурирующих теорий, таково восхождение от конкретного к абстрактному.

Смена теорий и их сосуществование обусловлено как объективными причинами — развитием формального мышления, так и субъективными — особенностями воспитания бухгалтеров (у кого и по каким учебникам они учились), желанием выразить себя в науке, соперничеством среди коллег, стилем (складом) мышления. О последнем прекрасно сказал Макс Планк: «Новая научная правда побеждает не потому, что удается переубедить оппонентов и заставить их прозреть, а больше благодаря тому, что оппоненты, в конце концов, умирают, уступая место новому поколению, для которого эта правда уже привычна» [Цит.: Хеллем, 1985, с. 189]. Иногда случается, что новое поколение несет с собой новый, более высокий уровень абстракции, и тогда кое-кто получает возможность говорить о прогрессе науки. Но по иронии судьбы очень часто оказывается, что новое оказалось только видоизмененным старым, что было известно тем, кто был до нас и даже мог быть задолго до тех, кто жил до нас. А непосредственная житейская практика предполагает не только и не столько восхождение от конкретного к абстрактному, сколько наоборот — от абстрактного к конкретному. В этом и есть суть учета: абстрактная теория открывает возможность решения практических задач.

Это может быть достигнуто только путем выработки единой учетной методологии, такой, которая давала бы общее объяснение всех сложившихся подходов, чтобы и юридические, и экономические, и философские традиции были только частным случаем какой-то более общей субстанции.

Итак, развитие учета должно быть направлено на выработку единой методологии, сближение предмета и методов его познания, разумное осмысливание целей, задач и возможностей бухгалтерского учета. Последний превращается в средство концептуальной реконструкции хозяйственного процесса, не зеркального его отражения, а информационного воспроизведения в целях эффективного управления им. Отсюда вытекает еще один важный вывод: классификация этапов развития бухгалтерского учета не может полностью совпадать с классификацией хозяйственных периодов. Это связано с тем, что в бухгалтерии в одно и то же время может сосуществовать сразу несколько парадигм и, кроме того, интеллектуальные предпосылки каждой учетной парадигмы порождаются как хозяйственной деятельностью и ее особенностями, так и психологическим складом бухгалтеров и воспитавшими их традициями.

Эти традиции, даже связанные с самыми абстрактными областями учетного мышления, не носят и не могут носить отвлеченный характер, они пронизывают, сознает это или нет бухгалтер, каждый его профессиональный шаг.

История — это наша современность, история тех, кто придет свидетельствовать, творить и созидать.

Их подвиг не в истолковании прошлого, а в исполнении будущего.

Литература

Акты археографической экспедиции. — Спб., 1836

Акты юридические. — Т. II. — Спб., 1864.

Акты хозяйства боярина Б.И. Морозова/Под общ. ред. А.И. Яковлева. — Ч. I. — М. — Л.: Изд-во АН СССР, 1940.

Алексеев Г.Н. Энергоэнтропика. — М.: Знание, 1983.

Амосов П., Савич А. Проблема материального учета в социалистическом хозяйстве. — Пг., 1921.

Английская деревня XIII — XIV вв. и восстание Уота Тайлера/Сост. Е.А. Косминский и Д.М. Петрушевский. — М. — Л., 1935.

Анджан К.Я. Прогрессивные методы учета в сфере материального производства. — Рига, 1964.

Античный способ производства в источниках. Известия ГАИМК. Вып. 78. — Л., 1933.

Аристотель. Соч. — В 4-х т. — М.: Мысль, 1983.

Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 1809.

Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — Спб., 1814.

Арнольд К.И. О системе государственного счетоводства. — Спб., 1823.

Архангельские губернские ведомости. — 1869. — №6.

Арсеньев Г. (Г.А. Бахчисарайцев). Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о балансе. — М., 1908.

Афанасьев А.А. Основы построения бухгалтерского баланса. — 3-е изд. — М.: Госфиниздат, 1952 (1-е, 1948).

Ахматов И. Итальянская, или опытная бухгалтерия. — Т. 1. — Спб., 1809.

Базанов В.Ф. Нормативный учет производства. — Л., 1934.

Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. — 3-е изд. — Спб., 1912 (1-е, 1900).

Бартошек М. Римское право. — М.: Юридическая литература, 1989.

Басманов В. Совершенствовать форму баланса промышленных предприятий.//Бухгалтерский учет. — 1951. — №8.

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.

Бауэр О.О. Мемориал и хронологический журнал.//Счетоводство и хозяйство. — 1912. — №1—5.

Бахчисарайцев Г.А. Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории. — Вып. 1. — М., 1926.

Бахчисарайцев Г.А. Рецензия на книгу Р.Я. Вейцмана «Курс счетоводства».//Бюллетень Московского общества бухгалтеров. — 1909. — №4.

Безруких П.С. Организация бухгалтерского учета на предприятии. — М.: Финансы, 1966.

Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. — М.: Финансы, 1974.

Бельмер Ф.И., Горбачев И.А., Мошкин А.А. Институт бухгалтеров в России// Доклад Первому Всероссийскому съезду бухгалтеров. — М., 1909.

Белькинд Т. Система нормативного учета.//Предприятие. — 1931. — №5—6.

Бердяев Н.А. Русское зарубежье. — М., 1991.

Бердяев Н.А. О России и русской философской культуре. — М.: Наука, 1990.

Беста Ф. Счетоводство в ряду других наук//Счетоводство. — 1893. — №22, 24; 1894. — №1, 4.

Библиографический указатель литературы по бухгалтерскому учету/Сост. Д.Е.Гулак. — Донецк, 1967.

Бинев Г.М. За нова схема на счетоводния баланс//Счетоводство и контрол. — 1970. — №9.

Блатов Н.А. Баланс промышленного предприятия и его анализ. — Л.: Ленпартиздат, 1940.

Блатов Н.А. Балансоведение. — Л.: Экономическое образование, 1930.

Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. — М.: ГОНТИ, 1939.

Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии. — 5-е изд. — Л. — М., 1931 (1-е, 1926).

Блатов Н.А. Элементарный курс общей бухгалтерии. — Пг., 1921.

Блок М. Апология истории, или ремесло историка. — М.: Наука, 1973.

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 университета. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 1966. — №5.

Болингброк Г. Письма об изучении и пользе истории: Пер С.М. Берковского и др. — М.: Наука, 1978.

Болотов А.Т. Наказ управителю или приказчику, каким образом ему править деревнями в небытность своего господина. Труды вольного экономического общества. — Ч. XVI. — Спб., 1770.

Большевик. — журнал.

Боннар А. Греческая цивилизация: Пер с фр. О.В. Волкова. — Т. 1. — М.: Изд-во иностр. лит., 1958.

Борьян Б.А. Состояние отчетности в СССР и ее стоимость. — М., 1927.

Бродель Ф. Игры обмена. — М.: Прогресс, 1988(а).

Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. — Т. 2. — М.: Прогресс, 1988(б).

Букешин Г. Сравнение систем счетоводства итальянской и русской. В 3-х ч. — 2-е изд. — Спб., 1886 (1-е, 1885).

Буттер И. Бухгалтерия теоретико-практическая. — М., 1850.

Бут тер И. Настольная книга для всех сословий. — М., 1845.

Бухгалтерский учет — журнал. Вых. с 1937 г.

Бухгалтерский учет: Пер. со словац. М.Я. Розенберга/Под ред. В.И. Петровой. — М.: Финансы и статистика, 1984.

Бызов Л.А. Графические методы в статистике, планировании и учете. — М. — Л.: Госпланиздат, 1940.

Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний.

Вавилов И.С. Очерк коммерческой бухгалтерии и терминологии. — Спб., 1843.

Вайсбейн Б.С. За новый учет.//Вестник ИГБЭ. — 1930. — №7.

Валицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — Спб., 1877.

Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1984.

Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — Спб., 1891.

Вебнер Ф. Как узнать действительную стоимость производства.//Коммерческий деятель. — 1910. — №2-3.

Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. — 2-е изд. — М.: Центросоюз, 1928 (1-е, 1927).

Вейцман Р.Я. Курс учета. — 3-е изд. — М.: ВО Союзоргучет, 1936.

Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. — 16-е изд. — М., 1929 (1-е, 1909).

Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. — 17-е изд. — М., 1931 (цитируется 10-е изд., 1922).

Вейцман Р.Я. Фабрично-заводское счетоводство в связи с калькуляцией и коммерческой организацией фабрик и заводов. — 3-е изд. — Одесса, 1917 (1-е, 1912).

Вейцман Р.Я. Элементарный курс бухгалтерского учета. — М.: ГФИ, 1936.

Венедиктов А.В. Организация государственной промышленности в СССР. — Т. 1. — Л.: ЛГУ, 1957.

Веселовский С.Б. Сошное письмо. — Т. 2. — М., 1916.

Вестник ИГБЭ — журнал (1928 — 1930).

Вестник счетоводства. — журнал. (1923 — 1925).

Видеман К.И. Сельскохозяйственная бухгалтерия. — Спб., 1902.

Викторов А. Описание записных книг и бумаг старинных дворцовых приказов. Вып. II. — М., 1883.

Винклер А.Э. Сельскохозяйственное счетоводство. — 2-е изд. перераб. — Одесса, 1904 (1-е, 1885).

Витрувий Поллион Марк. Об архитектуре. М. — Л.: Соцэкгиз, 1936.

Владимирские губернские ведомости. — 1861. — №38.

Влчек Й. Экономическая информация. — Прага, 1966.

Волков И.М. Законы вавилонского царя Хаммураби. — М., 1914.

Вольф А.М. Двойная бухгалтерия в популярных очерках. — 3-е изд. — Спб., 1899 (1-е, 1890).

Вольф А.М. Значение счетоводства, развитие и построение совершенной системы бухгалтерии, пути и преграды к распространению счетоводства. — Спб., 1891.

Вольф (барон). Наказ управителю или приказчику, как управлять деревнями в отсутствие помещика. Труды вольного экономического общества. — Ч. XII. — Спб., 1769.

Волынский А.П. Инструкция дворецкому Ивану Немчинову о управлении дому и деревень и регула об лошадях, как содержать и при том прилежно смотреть надлежит, чтоб в добром здоровьи были. — Спб., 1881.

Вышемирский А.П. Организация заводского счетоводства. — Николаев, 1902.

Галаган А.М. Накладные расходы в производстве, методы их учета и распределения.// Система и организация. — 1924. — №10.

Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. — М., 1912.

Галаган А.М. Общее счетоведение. Вып. 1. — М., 1930.

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.

Галаган А.М. Основные принципы счетоведения. — М., 1925.

Галаган А.М. Прикладное счетоведение. Вып. 1. Торговое счетоводство. — М., 1922.

Галаган А.М. Промышленная отчетность и НОТ.//Система и организация. — 1924. — №7-8.

Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. — М. — Л., 1927.

Галаган А.М. Счетоводство//Энциклопедический словарь. — Т-во Гранат. — Т. 41-V.

Галаган А.М. Учебник счетоведения. — 2-е изд. — М., 1918 (1-е, 1916).

Галль Г.В. Калькуляция себестоимости в современной индустрии. — М. — Л.: Изд-во «Техника управления», 1931.

Гальперин Я.М. Курс балансового учета. — М.:Госфиниздат, 1934.

Гальперин Я.М. Очерки теории баланса. — Тифлис, 1930.

Гаррисон Ч. Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта: Пер. с англ. Б. Вакман. — Л. — М.: Изд-во «Техника управления», 1931.

Гаррисон Ч. Учет себестоимости в помощь производственнику. — М.: ЦУНХУ Госплана СССР, 1935.

Гарэн Э. Проблемы итальянского возрождения. — М.: Прогресс, 1986.

Гегель. Соч. — Т. V. — М., 1939.

Геннин В.И. Описание Уральских и Сибирских заводов 1735 г. — М., 1937.

Герстнер П. Анализ баланса: Пер. с нем. Н.А. Ревякина/Под ред. Н.Г. Филимонова. — М.: Экономическая жизнь, 1926(а).

Герстнер П. Интересные случаи из бухгалтерской практики. — М.: Макиз, 1926(б).

Гильде Э.К. Будущее бухгалтерского учета.//Бухгалтерский учет. — 1973. — №10.

Гильде Э.К. Модели организации нормативного учета в промышленности. — М.: Финансы, 1970.

Гинзбург П. Еще об учете реализации продукции.//Бухгалтерский учет. — 1949. — №6.

Глебов С.Ф. Ведение бухгалтерского учета при падающей валюте. — 3-е изд. — М., 1923.

Головинский В.В. Приложение математической статистики в промышленности на Западе// Ученые записки по статистике. — Т. II. — АН СССР. — М., 1956.

Гольц Т.А. фон-дер. Сельскохозяйственное счетоводство. — 2-е изд., перераб. — М., 1912 (1-е, 1898).

Гомберг Л.И. Фабрично-заводское счетоводство. Мельничное счетоводство. — Спб., 1895.

Гомберг Л.И. Результаты хозяйственной деятельности предприятия.//Счетоводство. — 1898. — №4.

Гомберг Л.И. Библиография. Рецензия на книгу Е.Е.Сиверса «Общее счетоводство».// Счетоводство. — 1902. — №7-8.

Гомберг Л.И. Счетоводство и его научная система.//Бюллетень Московского общества бухгалтеров. — 1909. — №4.

Гомберг Л.И. Учение о торговлеведении и науке о единичном хозяйстве.//Счетоводство. — 1903. — №15—20.

Горбачев И.А. Закон и судебно-счетоводная экспертиза. — М.,1909.

Губер Т. Как читать баланс. — М.: МАКИЗ, 1925.

Гуляев А.И. Введение в бухгалтерию. — М.,1907.

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(б).

Гуляев А.И. Системы и формы счетоводства. — Спб., 1909(а).

Гуляев А.И. Фабрично-заводское счетоводство. — М., 1914.

Гюгли Ф. Двойная камеральная бухгалтерия: Пер. с нем. И.Н. Смирнова/Под ред. А.П.Рудановского. — Пг., 1916.

Гюгли Ф. Достоверная бухгалтерия//Известия общества разработки и распространения счетоводных знаний. — Т. IX, — М., 1915.

Данилевский Ю.А., Мезенцева Т.М. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности. — М: Финансы и статистика, 1992.

Дело редактора журнала «Коммерческий деятель» Н.Е.Хабарова с Русским счетоводным обществом//Коммерческий деятель. — 1914. — №6.

Дельвинг К.Ю., Соколов В.Д. Бухгалтерский учет в государственной торговле. — Л., 1948.

Денежное обращение и кредит: Сб. статей. — Т.I.— Пг., — М., 1922.

Деятельность Русского счетоводного общества взаимной помощи.//Коммерческое образование. — 1910. — №4.

Диатолович Н. Можно вести бухгалтерию только одними записями Дебета в Главной книге. — Владивосток, 1928.

Дитмар Н.Ф. фон. Основы счетоводства (По новой форме). — Харьков, 1907.

Дитмар Н.Ф. фон. О необходимости организации при Харьковском Отделении Императорского Русского Технического Общества счетоводного отдела. Его задачи и цели.// Счетоводство и хозяйство. — 1912. — №1.

Дитякин Ф. Основы сельскохозяйственного счетоводства. — М., 1926.

Додонов А.А. Бухгалтерский учет в промышленности с основами учета в системе бытового обслуживания. — М.: Легкая и пищевая промышленность, 1981.

Додонов А.А. О проблемах теории амортизации.//Вопросы экономики. — 1963. — №8.

Додонов А.А. Организация учета в условиях автоматизированной системы управления. — М.: Легкая индустрия, 1973.

Додонов А.А. Проблемы бухгалтерского учета в промышленности СССР. — М.: Экономика, 1964.

Доклады и приговоры, состоявшиеся в правительствующем Сенате. — Спб., 1888.

Долькарт Л.М., Шохман Д.Л. За ежедневный баланс. — Ростов-на-Дону, 1936.

Домострой Сильвестровского извода. Русская классическая библиотека. Вып. II. — Спб., 1891.

Дополнения к актам историческим. — . I—XII. — Спб., 1846—1875.

Древний мир в памятниках его письменности. — Ч. I. — М., 1915.

Дьяконов И.М. Рабовладельческие имения персидских вельмож.//Вестник древней истории. — 1959. — №4.

Дюма Р. Предприятие и статистика: Пер. с фр. Ф.Р. Каплан/Под ред. П.П.Маслова. — М.: Госстатиздат. 1958.

Единая система учета и статистики в ГДР: Сб. статей. — М: Статистика, 1968.

Езерский Ф.В. Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной — итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности русской тройной системы. — Спб., 1876.

Езерский Ф.В. По вопросу о преподавании счетоводства в начальных училищах. — Спб., 1883.

Езерский Ф.В. Различные системы счетоводства. — Спб. (б.г.).

Езерский Ф.В. Счетоводство сельскохозяйственное по упрощенной системе. — 5-е изд. — Спб.— М., 1902.

Езерский Ф.В. Счетоводство подотчетных приказчиков. — 2-е изд. — Спб., 1883 (1-е, 1878).

Емельянов Н. Практические упражнения в бухгалтерии по делам внутренней торговли и фабрикации.Ч.1. — М.,1840.

Жебрак М.Х. Корреспонденция счетов при нормативном учете//Материалы конференции по нормативному учету в тяжелой промышленности. — М.: Изд-во ЦУНХУ Госплана СССР, 1934.

Жебрак М.Х. Краткий курс бухгалтерского учета. — 2-е изд. — Минск: Госиздат БССР, 1945.

Жебрак М.Х., Крюков Г.Г. Нормативный учет производства. — М.: Изд-во ЦУНХУ Госплана СССР, 1934(а).

Жебрак М.Х. Основы нормативного метода калькуляции. — М.: Машгиз, 1948.

Жебрак М.Х. Курс промышленного учета. — 8-е изд., перераб. — М.: Госстатиздат, 1960.

Жид Ш., Рист Ш. История экономических учений. — М., 1918.

Зайцев В.К. Система национальных счетов и государственное программирование в Японии. — М.: Наука,1984.

Законодательство по бухгалтерской отчетности в государственной промышленности/Под ред. А.Я.Локшина. — М. — Л.: Промиздат, 1926.

Записки Отделения русской и славянской археологии императорского археологического общества. — Т.I. — Спб., 1851.

За социалистический учет. — Журнал.

Звездкин В.И., Яньков Б.В. Ежедневный баланс в сельпо. — Омск, 1937.

Зиновьев Г.Е. Двенадцать дней в Германии — М., 1920.

Зомбарт В. Современный капитализм. — Т. 3, п. т. 2. — М.-Л.: Госиздат, 1931.

Иванов А. Как изменить форму баланса промышленных предприятий?// Бухгалтерский учет. — 1952. — №1.

Иванов Н.Н. Нормативный учет производства. — 2-е изд., перераб. — М.: Госфиниздат, 1956.

Иванов Н.Н. Нормативный учет в промышленности. — М.: Финансы, 1964.

Иванов Н.Н. Нормативный учет производства. — 3-е изд. — М.: Финансы, 1966.

Иванов С.Ф. Карл Петр Кейль. Его жизнь и труды. — Могилев, 1910.

Иванов С.Ф. О бухгалтерской экспертизе в судебном процессе. — Спб., 1911.

Иванов С.Ф. Очерки по счетоводно-хозяйственной статистике.//Коммерческая школа и жизнь. — 1916. — №4.

Иванов С.Ф. Полная, толково и ясно изложенная, всем доступная простая и двойная торговая бухгалтерия. — 5-е изд. — М., 1898(1-е, 1872).

Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма. — М.: Финансы и статистика, 1982.

Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции. — М: Финансы, 1974.

Измайлов А. Материальный учет//Доклад Центрального отдела снабжения Президиуму ВСНХ. — М., 1921.

Изотов К.Д. Обработка учетной информации в США. — М: Финансы, 1968.

Ильин И.А. Права и обязанности контролера (главного бухгалтера) в С. — А.С.Ш. //Вестник ИГБЭ. — 1930.— №6.

Инструкция или наказ земским фискалам в губерниях и провинциях. — М., 1719.

Интеграция системы бухгалтерского учета в странах — членах Совета Экономической Взаимопомощи. Необходимость. Возможность. Проблемы//Международный симпозиум. — Свиштов, 1986.

Интенсификация народного хозяйства и усовершенствование функций социалистического бухгалтерского учета и экономического анализа.//Материалы международной научно-практической конференции. — Бургас, 1984.

История России в XIX веке. — Спб.: Изд-во Гранат, 1907.

Йорданов Д.Ц. Счетоводство на социалистического промишлено предприятие. — София, 1964.

Казакевич В.П. Бухгалтерский учет в капиталистических странах/Под ред. В.Г.Макарова.— М., 1966.

Каллас К.Э. Проблема двойной записи на счетах в условиях АСУ.//Материалы Всесоюзного научно-технического симпозиума «Организация и методы учета в АСУ». — М.,1977.

Кальмес А. Фабричная бухгалтерия.— М., 1926(б).

Кальмес А. Фабричное предприятие.— М., 1926(а).

Карр Э. История советской России. — Кн. I — М., Прогресс, 1990.

Катон, Варрон, Колумелла. Плиний о сельском хозяйстве. — М.-Л.: Сельхозгиз,1937.

Кашаев А.Н. Проблемы учета и анализа экономической эффективности в производственных объединениях. — М.: Финансы, 1978.

Кейль К.П. О некоторых древнейших обработках трактата Луки Пачиоло по бухгалтерии. — Могилев, 1910.

Кено-Репонд Ю. Двойная бухгалтерия. М.: МАКИЗ, 1925.

Кенэ Ф. Избранные экономические произведения. — М.: Соцэкгиз, 1960.

Кипарисов В.Н. Современные формы счетоводства. — М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.

Кипарисов Н.А. Основы балансоведения. — М., 1928.

Кипарисов Н.А. Теория бухгалтерского учета. — М.-Л.: Госпланиздат,1940.

Кипарисов Н.А. Торговое счетоводство и делопроизводство. — 2-е изд., испр. — Ч. 1. — М., 1917 (1-е,1916).

Киперман И.Ф. Карточный способ журнализации.//Счетоводство, — 1893. — №5.

Клепиков С.А. Опыт построения системы хозяйственных предприятий в промышленности//Народное хозяйство. — 1921. — №3.

Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и произвождение щетов купеческих. — Спб., 1783.

Койре А. Очерки истории философской мысли. — М.: Прогресс, 1985.

Коммерческая школа и жизнь. — Журнал.

Коммерческий деятель. — Журнал.

Коммерческое образование. — Журнал.

Кон С. Математическое и эмпирико-статистическое направление в теории цены//Русский экономический сборник. — Т. III — Прага: Пламя.1925.

Кончаловский Д.П. Экономическая история Рима в ее источниках. — М.—Л.: Госиздат, 1925.

Корнев М. О счете Погашения имущества.//Коммерческое образование. — 1912. — №4.

Костиков В. Сапоги из шагреневой кожи//Огонек. — 1989. — №32.

Кошкин И.А. Вопросы учета основных фондов. — М.—Л.: Госпланиздат, 1939.

Кошкин И.А. Построение бухгалтерского баланса. — Л., 1940. (а)

Кошкин И.А. Построение бухгалтерских счетов. — Л., 1940. (б)

Кошкин И.А. Оперативно-балансовый учет. — Л.,1933.

КПСС в резолюциях и решениях съездов, конференций и пленумов ЦК. — Т.3 — М.: Политиздат,1984.

Крейбиг И.К., Рудановский А.П., Шер И.Ф. Вопросы анализа баланса, отчетной калькуляции и фабрично-заводской бухгалтерии. — М.:Макиз, 1925.

Крепостная мануфактура в России. — Ч.I. — Л.: Изд-во АН СССР, 1930.

Ксенофонт. Сократические сочинения. — М.— Л.:1935.

Кузьминский А.Н., Сопко В.В. Организация бухгалтерского учета и экономического анализа в промышленности. — М.: Финансы и статистика, 1984.

Кулишер И.М. История экономического быта Западной Европы. — Т. II. — М.—Л.: Соцэкгиз, 1931.

Курсель-Сенель Ж.Г. Руководство к теоретическому и практическому изучению предприятий. — Спб., 1860.

Къенчев Р. Счетоводната теория и счетоводната практическа дейност//Счетоводство и контрол. — 1968. — №10.

Кычанов Е.И. Измененный и заново утвержденный кодекс девиза царствования Небесное процветание (1149—1169). — М.: Наука.1988.

Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. — М.: Статистика, 1980.

Лейбниц Г.В. Сочинения. — Т. 2. — М.: Мысль, 1983.

Ле Кутре В. Основы балансоведения.— М., 1925.

Ленин В.И. Полное собрание сочинений. — 5-е изд.

Леонтьев Н.А., Кедров В.Е., Щенков С.А. Краткий курс бухгалтерского учета. — М.: ВО Союзоргучет, 1938.

Леонтьев Н.А. Учет основных операций торговых хозяйств. — М., 1928.

Леоте Е., Гильбо А. Общие руководящие начала счетоведения: Пер. с фр. Н.В.Богородского/Под ред. А.П.Рудановского. — М., 1924.

Летопись занятий археологической комиссии. Вып. 5 — Спб., 1871.

Лихачев Н.П. Древнейшие буллы и печати Ширпурлы. — Спб., 1907.

Лозинский А.И. Актуальные вопросы организации учета по графику. — Саратов, 1946.

Лозинский А.И. График — основа рациональной организации учета. — М.: Госпланиздат, 1946.

Лозинский А.И. Курс теории балансового учета в связи с промышленным, сельскохозяйственным и торговым учетом. — М.: ВО Союзоргучет, 1938.

Локшин А.Я. Анализ отчета. Вып. II. — М.,1934.

Локшин А.Я. Новое положение о бухгалтерских отчетах и балансах. — Киев: Укр. отдел.Госфиниздата, 1936.

Лунский Н.С. Краткий учебник коммерческой бухгалтерии. — 3-е изд. — М., 1913 (1-е 1900).

Лунский Н.С. Несостоятельность учения, распространяемого Е.Е.Сиверсом. — М., 1916.

Лунский Н.С. Под знаком Меркурия.— М., 1917.

Лунский Н.С. Счетоводство общее и коммерческое. — Одесса, 1905.

Лурье И. Рецензия на книгу J. Èemy. Ostraca hieratiques. — Вестник древней истории., 1938. — №4 (5).

Луццатто Дж. Экономическая история Италии. — М.: ИЛ, 1954.

Ляйтнер Ф. Организация промышленных предприятий. — Пг.: Право, 1923.

Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР (1917-1972 гг.). — М.: Финансы, 1972.

Макаров В.Г. Теоретические основы бухгалтерского учета.— М.: Финансы, 1978.

Макаров В.Г. Экономические основы классификации счетов бухгалтерского учета. — М.: Госфиниздат, 1958.

Максимов И.Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях. — Спб., 1906.

Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. — 5-е изд.— М.: Финансы, 1973 (1-е 1951).

Маркс К., Энгельс Ф. Соч. — 2-е изд. — Т. 23, 24, 26, 27, 30.

Масанов А.Ф. Баланс и анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия. — М.—Л.:Стандартизация и рационализация, 1934.

Материалы XXVI съезда КПСС. — М.: Политиздат, 1981.

Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ. — М.: Финансы, 1977.

Мацкевичюс И.С. Организация бухгалтерского учета в странах — членах СЭВ.— М: Финансы и статистика, 1984.

Международный симпозиум на тему: «Бухгалтерский учет в системе экономической информации». — Свиштов, 1972.

Международный симпозиум на тему: «Интеграция системы бухгалтерского учета в странах — членов СЭВ. Необходимость. Возможность. Проблемы.» — Свиштов, 1986.

Международный симпозиум на тему: «Интеграция системы бухгалтерского учета в странах — членов СЭВ. Необходимость. Возможность. Проблемы.» — Свиштов, 1989.

Мендельсон А.С. Политическая экономия и социалистический учет//Проблемы учета и статистики. — М.: Изд-во ЦУХНУ, 1934.

Методы безденежного учета хозяйственных предприятий: Сб. статей. — М.: Госиздат, 1921.

Миклашевский И.Н. К истории хозяйственного быта Московского государства. — М., 1894.

Милль Д.С. Система логики силлогистической и индуктивной. — М., 1899.

Милюков П.Н. Государственное хозяйство России первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого. — Спб., 1892.

Милюков П.Н. Очерки по истории русской культуры. — Ч. II. — Спб., 1902.

Моммзен Т. История Рима. — Т.1. — М.: Соцэкгиз,1936.

Монтень М. Опыты. — Кн. I,II. — М.-Л.: Изд-во АН СССР, 1958.

Мошкин А.А. Счетоводство сельскохозяйственной промышленности. — М., 1911.

Мудров Э.А. Счетоводство для всех родов торговли. — Спб., 1846.

Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США. — М.: Финансы, 1965.

Мыльников С.В. Карточная система учета. Делопроизводство, счетоводство. — Л.: Экономическое образование, 1926.

Мюллер Г.,Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. В.В.Ковалев: — М: Финансы и статистика, 1993.

На счетно-теоретическом фронте. — М.-Л.: Изд-во «Техника управления», 1931.

Нарибаев К.Н. Основные тенденции современного развития учета в СССР и США. — Алма-Ата, 1978.

Нарибаев К.Н. Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ. — М: Финансы и статистика, 1983.

Нарибаев К.Н. Организация бухгалтерского учета в США. — М: Финансы, 1979.

Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве. — М.: Финансы, 1976.

Неволин К.А. Об успехах государственного межевания в России до императрицы Екатерины II. Полн. собр. соч., Т. II. — Спб., 1847.

Нейгебауер О. Точные науки в древности: Пер. с англ. Е.В.Гохман. — М: Наука, 1968.

Николаев И.Р. Балансоведение. — Л., 1930.

Николаев И.Р. К вопросу о балансовой оценке имущества частнохозяйственного предприятия//Известия Петроградского политехнического института, 1914. — Т. XXII.

Николаев И.Р. Проблема реальности баланса. — Л.: Экономическое образование, 1926.

Никольский М.В. Документы хозяйственной отчетности древнейшей эпохи Халдеи.//Труды Восточной комиссии Московского археологического общества. Т.III, — вып. II.— Спб., 1908.

Никольский Н.М. Рабство в древнем Двуречье.//Вестник древней истории, — 1941. — №1.

Никольсон Дж. Ли, Рорбах Дж. Основы калькуляции: Пер. с англ.—М. Экономическая жизнь, 1926.

Ниппа А.Р. Руководство к учету доходности сельскохозяйственных предприятий. — Курск, 1905.

Новиченко П.П. Учет и калькулирование себестоимости в системе управления промышленным предприятием//Автореф....док. экон. наук. — М., 1975.

Нормативный учет себестоимости в промышленности: Сб. статей. — М.: Стандартизация и рационализация, 1933.

Обербах И. Фабричное счетоводство. — М.: МАКИЗ, 1926.

Обер-Таллер М.О. Счетоводство для мелких (крестьянских) хозяйств юга России. — Полтава, 1914.

О внедрении нормативного метода учета и калькуляции себестоимости продукции на промышленных предприятиях и стройках. — Письмо МФ СССР от 26 мая 1964 г. №128.// Справочник по бухгалтерскому учету. — М.: Финансы, 1965.

Оленин А.Н. Краткое рассуждение о бухгалтерии и в особенности о бухгалтерии казенных мест. — Спб., 1810.

Осинский Н. Что такое учет. — М.: Партиздат, 1932.

Основные положения по составлению балансов и учету производства национализированных предприятий. — М., 1919.

Острогорский Г.А. Византийские писцовые книги.//Byzantionoslavica. — 1948. — IX. — №2.

О четвертной системе.//Бюллетень Московского общества бухгалтеров. — 1908. — №1.

Павленко Н.И. «Наказ шихтмейстеру». В.Н.Татищева//Исторический архив. — Т. VI. — М. — Л., 1951.

Пайпс Р. Россия при старом режиме//Независимая газета, 1993.

Палий В.Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации. — М.: Финансы, 1975.

Палий В.Ф. Основы калькулирования. — М.: Финансы и статистика, 1987.

Панков В.В. Автоматизированная обработка учетной информации. — М.: Финансы, 1980.

Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. — М.: Статистика, 1974.

Пацошинский М. Двойная сельскохозяйственная бухгалтерия. — Пг., 1915.

Пенндорф Б. Фабричная бухгалтерия в связи с калькуляцией и статистикой. — Л.: Наука и школа, 1928.

Первый Всероссийский съезд бухгалтеров в Москве.//Коммерческий мир. — 1909/10, №3.

Подвойский Н.И. Диалектика//Коммунист. — 1980. — №3.

Подвойский Н.И. Письма о диалектике//Вопросы философии. — 1980. — №3.

Подольский В.И. Бухгалтерский учет в условиях АСУ.— М.: Финансы, 1976.

Поклад И.И. Учет, калькулирование и анализ себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1966.

Покровский М.Н. Очерк истории русской культуры: Ч. I — М., 1917.

Покровский М.Н. Русская история с древнейших времен. — М.: Мир, б.г.

Полное собрание законов Российской империи с 1649 года. — Спб., 1830.

Поляков А.Т. Двойная бухгалтерия по нововведенным формам.— М., 1898.

Помазков Н.С. Позитивное направление в счетоведении: Теория и практика учета. Вып. 2 — Л., 1929.

Помазков Н.С. Сторнировочные записи и их роль в счетном оформлении хозяйственных процессов.//Труды Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса. Вып. VI. — Л., 1947.

Помазков Н.С. Счетные теории. — Л.: Экономическое образование, 1929(а).

Помазков Н.С. Учет в докапиталистических системах хозяйства//Дис. док. экон. наук. — Л., 1940.

Попов А.З. Счетное искусство. — Екатеринбург. 1909.

Попов Н.И. Математический метод бухгалтерии. — Красноярск., 1906.

Попов Н.И. Общие системы счетоводства. — Красноярск., 1910.

Порциг К. Техника ревизии книг и баланса. — М., 1925.

Послание Патриарха Тихона Совету народных комиссаров//Наш современник, 1990. — №4.

Почтенный купец или бухгалтерия, показующая, каким образом производить собственный, по комиссиям и товарищеский торг как в государстве, так и вне оного, водою и сухим путем.— М., 1790.

Правила счетоводства и отчетности национальных предприятий.— М., 1919.

Предприятие — журнал.

Преображенский Е.А. Бумажные деньги в эпоху пролетарской диктатуры, 1920.

Приходно-расходные книги московских приказов.//Русская историческая библиотека — Т. XXVIII. — М., 1912.

Прокофьев А.В. Курс двойной бухгалтерии. — 12-е изд. — М., 1916.(1-е 1883

Рассел Б. История западной философии. — М.: Изд-во ИЛ, 1959.

Рассел Б. Человеческое познание. — М.: Изд-во ИЛ, 1957.

Рашитов Р.С. Логико-математическое моделирование в бухгалтерском учете. — М.: Финансы, 1979.

Регенсбургер И. О разделении известной суммы на годовое прожитие//ТВЭО — Ч. XXI. — Спб., 1772.

Рейнбот П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам. — 2-е изд. — Спб., 1876.(1-е, 1866)

Рейнбот П.И. Сельскохозяйственное счетоводство. — Спб., 1874.

Рейнбот П.И. Фабричное счетоводство. — Спб. М., 1875.(а)

Рейнбот П.И. Которая система лучше: двойная или тройная — Спб. М., 1875.(б)

Рожков Н.А. Русская история в сравнительно-историческом освещении (Основы социальной динамики). — 3-е изд. — М.-Л.: Книга, 1928.

Рожнов В.С. Информационные аспекты в бухгалтерском учете в условиях применения ЭВМ//Дис. ... док. экон. наук. — М.: МФИ, 1972.

Розенберг Л.Я. Основы балансового учета и анализа хозяйственной деятельности промышленных предприятий. — Л.,1939.

Роль и место бухгалтерского учета и бухгалтерских работников в повышении качества и эффективности. — Т. I, II.// Материалы научно-практической конференции. — София, 1977.

Российский бухгалтер или ключ торговли. — Спб., 1810.

Россия. Энциклопедический словарь Русского библиографического института Гранат, — Т. 36, ч.III.

Рощаховский А.К. Балансы акционерных предприятий.— Спб., 1910.

Рувер Р.де. Как возникла двойная бухгалтерия.: Пер. с англ. А.Ф.Мухина. — М.: Госфиниздат, 1958.

Рудановский А.П. Позитивная теория счетоведения//Бюллетени общества для разработки и распространения счетоводных знаний. — М., 1914.

Рудановский А.П. Основания теории учета баланса в условиях падающей валюты// Бухгалтерский учет при падающей валюте. — М.: Изд-во «Вся Россия», 1923.

Рудановский А.П. Верстка введения к книге «Общие руководящие начала счетоведения» — Леоте и Гильбо. — 1924(а).

Рудановский А.П. Руководящие начала по составлению баланса строительных работ.// Вестник счетоводства. — 1924. — №21—22(б).

Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. — М., 1924(в).

Рудановский А.П. Анализ баланса. — М.: Макиз, 1925(а).

Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия о себестоимости. — 2-е изд. — М.: Макиз, 1925. (1-е, 1913)(б).

Рудановский А.П. Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса. — 2-е изд — М.: Макиз, 1925. (1-е, 1913)(в).

Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. — 2-е изд — М.: Макиз, 1925. (1-е, 1913)(г).

Рудановский А.П. Построение баланса. — М.: Макиз, 1926.

Рудановский А.П. Построение государственного баланса. — М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928(а).

Рудановский А.П. Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. — М.: Макиз, 1928(б).

Русская историческая библиотека. — Т. I — XXXIX. — Спб., 1872-1927.

Русская классическая библиотека. Вып. II. 1891.

Русская пресса//Практическая жизнь. 1904. — №23.

Рутенбург В.И. Банки и банковская техника в Тоскане и Умбрии XIV-XV вв.//Доклады, представленные на V Международный конгресс экономической истории. — М.: Наука. 1970.

Рутенбург В.И. Италия и Европа накануне нового времени. — Л.: Наука, 1974.

Рычков П.И. Наказ для управителя или приказчика о порядочном содержании и управлении деревень в отсутствие господина. Труды вольного экономического общества. — Ч. XVI.— Спб., 1770.

Саватье Р. Теория обязательств. — М.: Прогресс,1972.

Савичев П.И. К вопросу о форме баланса промышленных предприятий.//Бухгалтерский учет. — 1951.— №12.

Савичев П.И. Отрицательные проводки в бухгалтерском учете.//Бухгалтерский учет. — 1947.— №7.

Салмин А.С. Сельскохозяйственное счетоводство. — Самара, 1908.

Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. — М.: Финансы, 1980.

Светоний Г.Т. Жизнь двенадцати Цезарей: Пер. с лат. и примеч. М.Л. Гаспарова. — М.: Наука, 1966.

Свод указов.

Седов Г.П., Гребнев Н.П., Маслов С.П. Плановый метод учета и рационализация счетоводства в промышленности. — М.: Макиз, 1928.

Селезнев С.И. Ежедневный бухгалтерский баланс. — Фрунзе, 1936.

Селигмен Б. Основные течения современной экономической мысли: Пер. с англ. — М.: Прогресс, 1968.

Сериков И. Совершенный счетоводец или краткое и ясное руководство к бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров. — Спб., 1804.

Сиверс Е.Е. Лекции по общему счетоводству. — Спб.: 1898.

Сиверс Е.Е. Общее счетоводство. — 4-е изд. — Спб., 1915.(1-е, 1901).

Сиверс Е.Е. Счетоведение и счетоводство. — Спб., 1892.

Скотт С. Романовы, Екатеринбург, Изд-во Ларинн, 1993.

Скубиц Ф. Сколько мыслимо систем бухгалтерии?//Счетоводство.. — 1889.— №16,18,19.

Смирнов К.М. Банки и банкирский депозит в Риме. — Одесса, 1909.

Смит М.Н. К вопросу об измерении трудовой стоимости//Народное хозяйство. — 1921.— №3.

Соколова А.А., Мекк А.К. фон. Расходные книги и столпы Поместного приказа. — Кн. I.— М., 1910.

Спенсер Г. Основные начала: Пер. с англ. Н.Тютчева. — Спб., 1897.

Спутник конторщика и счетовода — журнал.

Стернинсон Д.Б. Основы балансоведения. — М.: Гостехиздат, 1936. Ч. I.

Стиллигер И. Обстоятельное руководство двойного или итальянского счетоводства купеческого. — Курск, 1795.

Стоцкий В.И. Баланс промышленного предприятия и его анализ. — М.-Л.: Госполитиздат, 1941.

Стоцкий В.И. Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости. — 5-е изд. — Л.: Соцэкгиз, 1936 (1-е — 1932).

Струмилин С.Г. К перестройке бухгалтерского баланса. — М.: Союзоргучет, 1933.

Струмилин С.Г. Проблемы экономики труда.— М., 1925.

Стуков С.А. Учет и хозрасчет в промышленности стран СЭВ. — М.: Финансы, 1979.

Стуков С.А. Современные методы калькулирования себестоимости. — Калинин: Калининский гос. ун-т,1980.

Счетное дело Приказа Сбора Ратных людей. — М., 1916.

Счетоводство. — 1888-1904.

Счетоводство. — 1923-1929.

Счетоводство и хозяйство — журнал.

Тарле Е.В. Была ли екатерининская Россия экономически отсталою страною? Соч. — Т. IV.— М., 1958.

Татур С.К. Из болгарских впечатлений.//Бухгалтерский учет. — 1959.— №1.

Теплов Л.П. Что считать. Популярные очерки по экономической кибернетике. — М.: Московский рабочий, 1970.

Толстой Д.А. История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины II.— Спб., 1848.

Толстопятов В.М. О новом целостном измерителе для учета железнодорожного транспорта//Экономическая жизнь, — 1920, 8 декабря.

Труды II Всероссийского съезда Советов народного хозяйства//Стенографический отчет. — М.: Изд-во ВСНХ, 1919.

Труды Рязанской ученой архивной комиссии. — Т. XVIII. Вып. I, — Рязань, 1903.

Тюменев А.И. Государственное хозяйство древнего Шумера. — М.-Л.: Изд-во АН СССР, 1956.

Удолов Ф. Наставление приказчикам, определенным в господских мызах и деревнях около Петербурга. Труды вольного экономического общества. — Ч. XI. — Спб., 1769.

Утехин Н.В. Сельскохозяйственное счетоводство. — Спб., 1913.

Фельдгаузен Э.Э. Нормальная заводская отчетность. — М., 1888.

Фишер Р. Калькуляция и организация предприятия. — Л.: Время, 1926.

Флейшман В. Молоко и молочное дело. — Т. II.— Спб., 1880.

Хартия английской королевы Виктории об учреждении общества присяжных счетоводов Англии и Уэльса//Практическая жизнь. Общество присяжных счетоводов, 1893.

Хвостов В.М. История римского права. — 7-е изд. — М., 1919.

Хвостова К.В. Особенности аграрно-правовых отношений в поздней Византии (XIV-XV вв.). — М.: Наука, 1968.

Хеллем Э. Великие геологические споры. — М. «Мир», 1985.

Хрущев И.П. Исследование о сочинениях Иосифа Санина, игумена Волоцкого.— Спб., 1868.

Цвейбак Я. Нормативному учету — широкую дорогу.//Бухгалтерский учет. — 1964.— №3.

Чаянов А.В. Бюджетные исследования.— М., 1929.

Чаянов А.В. К вопросу об организации счетоводства в крестьянских хозяйствах.— М., 1912.

Чернышев М.П. Двойная бухгалтерия в вопросах и ответах.— Спб., 1914.

Чернышев М.П. Лекции о бухгалтерии по двойной итальянской системе.— Спб., 1894.

Чтения в императорском обществе истории и древностей Российских при Московском университете. Кн. II. Смесь.— М., 1913.

Чулков Г. Императоры. М.-Л. ГИЗ. 1928.

Чулков М.Д. Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей. — М., 1788.

Чумаченко Н.Г. Проблемы учета и экономического анализа в управлении промышленным производством//Дис. ... док. эконом. наук. — Киев: КИНХ, 1970.

Чумаченко Н.Г.Учет и анализ в промышленном производстве США. — М.: Финансы, 1971.

Чумаченко Н.Г. ЭВМ в учете и экономическом анализе. — Киев, 1970.

Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы,1965.

Шаллер А.Г. Сельскохозяйственное счетоводство. — Спб., 1901.

Шапошников А.А. Классификационные модели в бухгалтерском учете: — М: Финансы и статистика, 1982.

Шаховская Н.Д. В монастырской вотчине XIV—XVII вв.— М., 1915.

Шеремет А.Д. Комплексный экономический анализ деятельности предприятия. — М.: Экономика, 1974.

Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс: Пер. с нем. С.И. Цедербаума. — М.: Экономическая жизнь, 1925.

Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права. — Т. I. — Спб., 1908

Широкий В.Ф. Вопросы торгового учета в законадательных актах и литературе России XVIII века.//Труды Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса. Вып. III. — Л., 1940(а).

Широкий В.Ф. Отчетность торгово-промышленного предприятия в России XVIII века.// Труды Ленинградского института советской торговли им. Ф. Энгельса. Вып. IV. — Л., 1940(б).

Шлецер Х.А. Первые начала коммерческой науки, взятой в собственном значении, сочиненные профессором Шлецером. — М., 1816.

Шмаленбах Э. Счетные планы. — Л., 1928.

Шмелев И.П. Новая четверная система счетоводства. — М., 1895.

Штаммлер Р. Хозяйство и право с точки зрения материалистического понимания истории. — Спб., 1899.

Штурм Р. Бюджет — Спб., 1907.

Щенков С.А. Бухгалтерский учет в промышленности. — 3-е изд.— М.: Финансы, 1969 (1-е, 1955).

Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. — М.: Финансы, 1973.

Эмерсон Г. Двенадцать принципов производительности. — М.: Экономика, 1972.

Энциклопедический словарь — Т-в Брокгауз и Ефрон.

Юшманов Н.В. Шахматная форма счетоводства в прошлом, настоящем и будущем.// Счетоводство. — 1926.— №3.

Яковлев А. Приказ сбора ратных людей.— М., 1917.

Янковский И. К вопросу о недочетах теории двойного счетоводства.//Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. — 1913. — №1. Вып. 28. (а).

Янковский И. Двойное счетоводство как зародыш грядущего научного метода. — Спб., 1913(б).

Янковский И. Решение вопроса об устанавлении общей формы баланса для предприятий всякого рода, проливающее свет в потемки, окружающие искусство управления предприятием.— Спб., 1910.

Янсон Ю.Ю. Основные начала банковской бухгалтерии. — М.: Фин. изд-во НКФ СССР, 1925.

Яноут Й., Свобода С. Определение понятия внутризаводской системы информации и предпосылки ее рациональности и эффективности. — Прага, 1970.

Ясенецкий Б.И. Сельскохозяйственное счетоводство — Спб., 1913.

Ясперс К. Смысл и назначение истории. — М., Изд-во Политической литературы, 1991.

Яругова А. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран. — М: Финансы и статистика, 1991.

AB — Accounting Business and Financial History.

Abacus — журнал.

Accountancy («The Journal of Accountancy»).

Accounting Theory and Policy. — San Diego, 1987.

Adams R. Auditing, 2 ed. London, 1990.

Ahuja N.C., Chadha G.K. Principles of Cost Accounting. — Bombay, 1978

Alderman C.W., Summers G.E., Welsch M.Y. The Trend Toward Soft Data in Accounting//Management Accounting. — 1983. — V.65. — №6

Alvise P. d'. Principii e precetti di Ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende. Padova, 1934.

American Institute of Certified Public. Accountant's Commitee on Terminology// Accounting Terminology Review and Resume. — Bulletin. №1. — New York, 1953.

Anghri O. Das moderne Rechnungswesen als Führungsmittel in den Brauereien.// Schweizer Brauerei-Rundschau, 1967, Bd. 78, № 11.

Anthony R.N. Planning and control system a framework o for analysis. — Boston Harvard University//Din of Research, graduete School of Business Administration, 1965.

Anthony R.N., Welsch G.A. Fundamentals of Management Accounting. — Irwin. 1977.

Anthony R.N. Pour la défence des coûts historiques.//Economie et comptabilité — 1977, — № 120(a).

Auditing — The Accountant's dictionary. Vol. 1. London. 1930.

Baker Kenneth R. and Taylor Robert E. A Linear Programming Framework for Cost Allocation and External Acquisition when Reciprocal Services Exist//The Accounting Review. — October,1979

Battaille M. Nouveau système de tenue des Livres. Bruxelles, 1804.

Baxter W.T. Accounting Roots and their Lingering Influence. — Selected Papers From The Charles Waldo Haskins Accounting History Seminars. — San Antonio, 1983.

Beams F.A., Fertig P.E. Pollution Control Through Social Cost Conversion/ /The Journal of Accountancy. — November, 1971.

Bedford N.M. Income Determination Theory: An Accounting Framework. — Reading. — Mass.: Addison — Wesley, 1965.

Bedford N., Bolduene V. A communication theory approach to accountancy/ /The Accounting Review. — 1962. — V. 37. — № 4.

Belkaoui A. Accounting Theory. — New York, 1981.

Belkaoui A. The Whys and Wherefores of Measuring Externalities//The Certified General Accountant. — January — February, 1975.

Bellini C. Trattato elementare teorico-pratico di Ragioneria Generale. Milano, 1910.

Benedetti U. Compystisteria e ragioneria. — Milano, 1936.

Benes L. Funkcje ksiegowośći//Rachunkowość. — 1964.

Bes K. Bijdragen tot de geschiednis en de theorie van het Boekhouden, 1908.

Besta F. La Ragioneria. — Milano, vol. I, 1922; vol. II, 1932, vol. III, 1933 (2-e ed.).

Bestmann U. Kompendium der Betriebs-wirtschaftsliehe. — München-Wien. 1990, S.651-652.

Betriebswirtschaft.

Biedermann H. Das System der doppelten Buchhaltung. 1928.

Bloch M. La société féodale. — T. 2. — s. a.

Blocker S. G., Weltmer W. K. Cost accounting. — New York, London. 1954.

Boeneken F. Plandereien eines Buchhalters. — St. Petersburg, 1883.

Borchardt L. Ein Rechnungsbuch des königlichen Hofes aus dem alten Reiche.// Aegyptiaca. Festschrift für Georgs Ebers zum 1 März, 1897. — Leipzig.

Börner D. Direct Costing als System der Kostenrechnung. — München, 1961.

Bosisio O. La contabilita delle imprese industriali. 3 ed. — Milano, 1958.

Bourguet E. L'administration financiиre du sanctuaire pythique au IV-ième siècle avant J. C. — Paris, 1905.

Brown R.A. History of Accounting and Accountants, 1968.

Brundler G. L'école d'Amsterdam et la Reévaluation du bilan//Revue franзaise de comptabilitй. — 1968. — №8.

Buhl H. Anfдnge der kameralistischen Buchhaltung. Ein Beitrag zur Geschichte des Rechnungswesens. //Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 1929, Heft 4.

Bulletin de l'Institut National des Historiens comptables de France.

Burland A. Comptabilitй et inflation. — Paris, 1979.

Burns N. (éditor). The behavioral aspects of accounting data for performance evaluation//Papers, critiques and proceeding of the Accounting Symposium held on September. — 1968. — №25. — Columbus (Ohio). — Ohio State University. — Cop. 1970.

Business information Systems Haidenhead, Berkshire Pergamon Infotech. 1981.

Cameron G. Persepolis Treasury Tablets Old and New.//Journal of Near Eastern Studies, — 1958. — Vol. XVII, — № 3.

Canning J. Economics of Accountancy. — New York, 1929.

Cannon J.G. Losses by Bad Debts.//Bankers' Magazine. Vol. 51.— 1895.

Caplan E.N., Champoux J.E. Cases in Management Accounting Context and Behavior. — New York, 1978.

Catturi G. and Riccaboni A. The Development of Italian Accounting Theories: Their Relationship to the Economic and Business Environment and the Role Played by the National Culture and the Internal Accounting Debate paper presented at the 15th Anual Congress of the European Accounting Association. — Madrid. 22.4 April. — 1992.

Cerboni G. Lá ragioneria scientifica. Roma,1886.

Chararas-Rousseau J. L'évolution de la comptabilitй a partie double//Revue Franзaise de Comptabilité. — 1963. — № 47.

Chatfield M. A History of Accounting Thougt. — N.Y., 1977.

Ciompa P. Grundrisse einer Öekonometrie und die Theorie der Buchhaltung. — Lemberg, 1910.

Colasse B.. Comptabilité Jénérale. Economica. — Paris, 1991.

Couchman E.B. Classification of Surplus.//Journal of Accountancy. — October, 1921.

Counsell R.E. Accounting for Management: Quantitative Accounting Methods. — London, Cassel, 1980.

Courcelle-Seneuil S.G. Cours de Comptabilité. — 8 йd. — Paris, 1878.

Coutre W. Le Bilanztheorien. — «Handwцrterbuch der Betriebswirtschaft». — Stuttgart,1938.

Croix G. E. M. de. Greek and Roman Accounting. — In: Studies in the History of Accounting. — London. 1956.

Croix G. E. M. de. Ste. Ancient Greek and Roman Maritime Loans. — Debits, Credits, Finance and Profits. Edited by Harold Edey and B.S.Jamey. — London, 1974.

Crosby M., Plante R., Tang K. An economic modeling approach for the determination on materiality in auditing//Decis. Sci. — 1987. — V. 18. — №1.

Culmann H. La comptabilité de l'entreprise. — Paris, 1974.

Debits, Credits, Finance and Profits. Edited by Harold Edey and B.S.Jamey. — London, 1974.

Demetrescu C. G. Istoria contabilitatii. — Bucuresti, 1972.

DFW — Deutsche Finanzwirtschaft.

Devine C. T. Research Methodology and Accounting Theory Formation.//The Accounting Review. — July, 1960.

Dewelt R. L. Your cost system: a management or accounting tool?//Manuf. Eng. — USA. — 1977. — №5.

Dölger F. Bettrüge zur Geschichte der byzantinischen Finanzverwaltung, besonders des 10 und 11 Jahrhunderts. — Berlin, 1960.

Donda. Zur Entwicklung des volkswirtschaftlichen Informationssystems//Statistische Praxis. — 1967. — № 6.

Dumarchey J.B. La comptabilitй myderne. — Paris, — 1925(a).

Dumarchey J.B. Le conflit entre l'ancienne et la nouvelle doctrine comptable//La Comptabilité et les Affaires, 1925. — № 62(b).

Dumarchey J.B. Théorie positive de la Comptabilité. — Lyon. 1914.

Dumetrescu St., Popovici Al. Automatizarea muncii contabile.//Studii si cercetari de calcul economic si cibernetica economica, — 1966, — №5—6.

Dupont A. Contribution à l'Histoire de la Comptabilité «Luca Paciolo», l'un de ses fondateurs. — Paris, 1925.

Edwards J.R. A History of Financial Accounting. London — N.Y. 1989

Edwards J.R. Twentieth-Century Accounting. Thinkers. — London and New York, 1994.

Eldridge H.J. The Evolution of the science of Bookkeeping. — 2 ed. — London, 1954.

Emmanuel C. R., Gee K. P. Transfer Pricing. A Fair and Neutral Procedure.//Accounting and Business Research. Autumu, 1982.

Enthoven A.J.H. Accounting Education in Economic Development Management. — Dallas. — s.a.

Enthoven A.J.H. Accountancy and Economic Development Policy, 1973.

Faure G. Comptabilité générale. — Paris, 1924.

Fite G. La réévaluation des bilans et les pouvoires publics//Revue franзaise de comptabilitй. Suplйment au № 14, 1972.

Flamholtz E. Human Resource Accounting. — Los Angeles, 1974.

Fourastiй J. La comptabilité. 8-e éd. Presses universitaires de France. — Paris, 1959.

Fox D. Die Bedeutung der Planungsrechnung fьr den Kleinbetrieb.//Zeitschrift fьr Betriebswirtschaft. — 1957. — № 1.

Galassi G. Accounting Researen in Italy. Past, Present and Future in Hopwood A.G. and Schrender H.(ets). «European Contributions to Accounting Research Amsterdam. VU Uitgevery/Free University Press. 1984.

Gallhofer S., Haslam S. Approaching Corporate Accountability: Fragments from the Past.//Accounting and Business Research, Vol. 23, № 91A,1993

Garbutt D. The Significance of Ancient Mesopotamia in Accounting History.//The Accounting Historians Journal. Spring, 1984.

Garnier P. La terminologie comptable. — Paris,1933.

Garnier P. La comptabilité algèbre du droit. — Paris, 1948.

Garnier P. Comptabilité commerciale.Comptabilité générale — Paris, 1975.

Garnier P. La Technique comptable approfondie et les comptabilités spéciales. — Dunod, 1972.

Geissler G. Müller W., Soidel D., Weihs H. Kostenrechnung und Kostenanalyse in der chemische Industrie. — Leipzig, 1964.

Geldmacher E. Wirtschaftsunruhe und Bilanz. I Teil, Berlin, 1923.

Gertz M. F. Origen y evolucion de la contabilidad. — Mexico, 1968.

Glautier M.W.E. and Underdown B. Problems and Prospects of Accounting for Human Assets//Management Accounting. — March, 1973.

Glautier M.W.E. Searching for Accounting Paradigma// The Accounting Historians Journal-Spring. — 1983.

Gomberg L. L'Economologique (science comptable) et son histoire. — Geneve. 1912.

Gomberg L. Histoire critique de la théorie des comptes. — Genève, 1928.

Gomberg L. Eine geometrische Darstellung der Buchhaltungs methode — Annalen der Betriebswirtschaft. Vol. 1., 1927.

Gorelick G. Soviet Accounting, Planning and Control. — Abacus. 1974. — V. 10. — № 1.

Gras N.S.B. The rise of Big Business. — Journal of Economic and Business History. — Vol. IV, — 1932, — № 1.

Griffith F.L. The account papyrus.//Zeitschrift für ägyptische Sprache und Altertumskunde, Bd. 29, 1891.

Guo Daoyang. The Historical Contributions of Chinese Accounting//The Accounting Historians Notebook, — 1989. — № 2. — V.12.

Gutenberg E. Die Struktur der Bilanzwerte.//Zeitschrift fьr Betriebswirtschaft. 3 Jahrg. 1926.

Haar A. Das Wesen der transistorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhandlung und Bilanz. — Wien. 1926.

Hain H.P. Accounting Control in the Zenon Papyre//The Accounting Review, — 1966. — № 4.

Hathield H.R. Modern Accounting. — N.Y., 1976.

Hatfield H.R. Accounting, Its Principles and Problems — N.Y., 1971.

Hekimian S., Jones J.G. Put People on Your Balance Sheet//Harvard Business Review. — January — February, 1967.

Hendriksen E.S. Accounting theory. Homewood. Irwin, 1970.

Herbert L. The Environment in Governmental Accounting in the seventies.//G.A.O. Review Fall, 1972.

Hermanson R.H. Accounting for Human Assets. Occasional Paper № 14. Michigan State University. 1964.

Hicks D. Value and capital. Oxford, 1946.

Hiestermann W., Medler L. Kennziffernmatrix für Planung, Kontrolle und Analyse//Sozialistische Finanzwirtschaft. — 1969. — № 24.

Higgins H.A. Responsibitity Accounting//The Arthur Andersen's Chronicle. — Chicago. — April. 1952.

Hoffken K.H. Kritik der organischen Tageswertkalkulation.—Mьnchen, 1956.

Holzer H. Zur Axiomatik der Buchführungs und Bilanztheorie. — Stuttgart, 1936.

Horngren Ch.T. Cost Accounting. — N. Y., 1977.

Horngren Ch.T. Introduction to Management Accounting. — Prentice — Hall, 1986.

Horrigan SO. A Short History of Financial Ratio Analysis, vol. 43, 1968.

Hugli F. Die Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen. — Bern. 1913.

Humbert G. Essai sur les finances et la comptabilité publique chez les Romains. V.1—2. — Paris. 1887.

Ijiri Y. A Defense for Historical Cost Accounting in Asset Valuation. — Sterling Scholars Book C° (s.a.).

Ijiri Y., Jeadicke R.K., Knight K.E. The Effect of Accounting Alternatives on Management Decisions// Research in Accounting Measurement. — N.Y., T: AAA, 1966.

Ippolito T. d' La contabilità e il bilancio della aziende di produzione. — Milano, 1945.

Jarugowa A. Teoria i praktyka rachunkowości w warunkach inflacji na przykladzie Japonii//Rachunkowość. — 1983. — № 5 (a).

Jarugowa A. Zarys razwoju rachunkowości w Japonii//Rachunkowość. — 1983. — №2(б).

Jarugowa A. Rachunek kosztyw w zarzadzaniu przedsiebiorstwem. — Warszawa, 1986.

Jezdimirovиn M. Teorije računa. — Beograd. 1967.

Jinnai Y. Towards a General Theory of the Development of Accounting//Annuel Meeting of American Accounting Association. 1989.

Johnson D., Kaplan R.S., Hook B.B. Looking for Mr. Overhead: An Expanded Role for Management Accountants//Management Accounting, 1983.

Johnson H.T., Kaplan R.S. The Rise and Fall of Management Accounting.// Management Accounting. — 1987. — № 1.

Johnson H.T. Toward a New Understanding of Nineteenth — Century Cost Accounting//Accounting Review, 1981. — V. 56. — № 3.

Johnson O. Toward an Events «Theory of Accounting//The Accounting Review. — October, 1970. — V.65.

Journal of Accountancy. — 1939. — № 1.

Kaltenbrunner J. Ein new gestellt Künstlich Rechenbüchlein. Nürnberg, 1565.

Kameyama Saburo, Kojima Takahiro, Uchino Akira, Machida Kinya//Accounting measurement and methodological characteristics of accounting dynamics//Computer. — Based Management Complex System. Stuttgart. July. 10—14, 1989.

Kemper N. Interpretation der Bilanztheorien. — Kuln, 1961.

Klaus G. Wörterbuch der Kybernetik. — Berlin, 1968.

Knapp W. The Social Cost of Private Enterprises. — Harvard University Press, 1950.

Konzeption zur Schaffung des einheitlichen Systems von Rechnungsführung und Statistik/ /Statistische Praxis. — 1964. № 10.

Kosiol E. Bilanzreform und Einheitsbilanz. 2. Aufl. — Stuttgart, 1949.

Knjigovodstveni Leksikon. — Beograd, 1965.

Králičeк V. Theyria neupotrebených, upotrebených a reprodukovaných hospodárskych prostriedkov v dualistickom poňati funkcie účtov.//Účetnictvi — 1968, — №2, 3.

Kreukniet W. Zur Theorie der doppelten Buchhaltung. — Rotterdam, 1896.

Kubeša J. Bilance západonemeckých akciových společnosti. — «Účetnictví», — 1967. — № 2.

Kubeša J. Účetni závěrka ve Francii. — «Účetnictvi», — 1967. — № 4.

Kubeša J. Účetni závěrka ve Italii. — «Účetnictvi», — 1967. — № 5.

Kubeša J. Účetni závěrka ve USA. — «Účetnictvi», — 1967. — № 6,7.

Kusserow A., Kuhlmann G. Mathematische Interpretation des Systems der Buchführung. «Statistische Praxis», 1968, Bd. 23, № 4.

La Comptбbilitй et les Affaires. — Журнал.

Lange W. Zur Problematik der Informationsmessung//Statistische Praxis, Bd. 24, — 1969, № 12.

Lasséque P. Gestion de l'entreprise et comptabilitй. — Dalloz. 1975.

Lasséque P. Lexique de comptabilité. — 2-e ed. — Paris, 1990.

Lebow M., Touder R.H. Accounting in the Soviet Union//The International Journal of Accounting Education and Research. — Fall. 1989. — V. 22. — № 1.

Lehmann Die Dreikontenreihnetheorie. ZHW,1925.

Leroy G. Comptabilité Triangulaire — Orga — La Comptabilité, 1957, Aout-Septembre.

Lev B., Schwarts A. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements//The Accounting Review. — January, 1971.

Leyerer G. Die Organisation des Rehnungswesens in Babylon.//Zeitschrift fьr Handelswissenschaft und Handelspraxis. Helf 4, April, 1929.

Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. — N.Y., 1933.

Littleton A.C. Essays of Accounting. Urbana, The University of Illinois Press, 1961.

Littleton A.C., Zimmerman V.K. Accounting Theory: Continuity and Change. — N.Y., 1962.

Loria G. Storia della matematiche, dall'alba della civilita al secolo XIX. — Milano, 1950.

Luca Pacioli est décédé le 19 juin 1517//RBC — 1982. — № 2.

Lutz (Friedrich) et (Vera) The theory of instrument of the firm. Princeton, 1951.

Mc Carthy W.E. An Entity//Relationschip Review of Accounting Review. — October, 1979. — V. 54.

Maingaud P. La comptabilité, outil interne d'analyse des prix de revient//Revue francaise de comptabilité. — Octobre, 1973.

Mairresse J. L'éveluation du capital fixe productif. Méthodes et résultats, — Paris, 1972.

Mårki K. Modernes Rechnungswesen. Theorie, Praxis und Unterricht. — Bern (s.a.).

Marshall B. Auf Heller und Pfennig. — Kцln, 1958.

Massa G. Trattato di Ragioneria. — Milano, 1911.

Mattessich R. V. Towards a General and Axiomatic Foundations of Accountancy/ /Accounting Research. — October, 1957.

Mattessich R.V. Operations research and accounting: Competitors or partners?// Quartery Review of Economics and Business. — 1962. — V. 2. — № 3.

Mattessich R.V. Mathematical Models in Business Accounting.//The Accounting Review. — 1958. — V. 33. — №3.

Mautz R.K., Sharaf H.A. The Philosophy of Auditing. AAA., 1961.

Melis F. Storia Della Ragioneria. — Bologna, 1950.

Mellerowicz K. Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1, Theorie der Kosten. — Berlin, 1957.

Mémento pratique Francais Lefevre comptable, — Paris. 1984.

Meyer J. Comptabilité d'entreprise et comptabilité nationale. — Paris, 1962.

Meyer J. Méthode de la comptabilité d'entreprise et de la comptabilité nationale. — Paris, 1962(a).

Miguel I., Govindarajan V. The contingent relationship between the controller and internal audit functions in large organizations//Accounting, Organizations and Society. — 1984. — № 2.

Mobley K. The Challenges of Socio — Economic Accounting//The Accounting Review. — October, 1970.

Montgomery R.H. Auditing Theory and Practice, 1912.

Morard B. Direct costing et comptabilité des variations.//Economie et comptabilité — 1978. — № 4 (124).

Moriarty S., Allen C.P. Cost Accounting Cambridge, 1984.

Most K.S. Accounting Theory. Ohio, 1982.

Münstermann H. Einführung in die Dynamische Bilanz. — Leipzig, 1941.

Müscheid W. Schmalenbachs Dynamische Bilanz. Köln-Opladen, 1957.

Neikirk W. How Direct Costing Can Work for Management. NAA Bulletin. — January, 1951.

Neil C. Linear Algebra and Cost Allocations: Some Examples//The Accounting Review. — October, 1964.

Nishikawa K. The Early History of Double — entry Bookkeeping in Japan//Studies in the History of Accounting. — London. 1956.

Normand E. La reforme de la comptabilité communale//Credit Communal de Belgique. — V. 42. — № 165.

Novak A. Über die Gleichung der doppelten Buchhaltung.//Zeitschrift für Buchhaltung, 1902, №2.

Obert R. Réflexion sur l'utilité du comptable dans l'entreprise//Travail et Methodes. — 1979. — V. 32.

Onida P. Le discipline economico-aziendali, oggetto e metodo, 2 ed, — Milano, 1951.

Ostraca hieratiques. — Вестник древней истории. 1938, № 4.(5).

Parker R.H. Management Accounting in Historical Perspective. — G. B., 1969.

Paryzicski Z. Prekursorzy zawodu ksiegowego//Rachunkowšč. — 1970. — №1.

Paton W.A., Littleton A.C. An Introduction to Corporate.//Accounting Standarts. — Columbus. — Ohio, 1940.

Paton W.A. Limitations of Financial and Operating Ratios.//The Accounting Review, vol. 3, 1928.

Pellegrini N. Nozioni pratiche di computisteria rulale. Casale, Monferrto, 1929.

Penglaou C. Introduction à la technique comptable. — Paris, 1929.

Penndorf B. Geschichte der Buchhaltung in Deutschland.—Leipzig. 1913.

Penndorf B. Luca Pacioli — Abhandlung über die Buchhaltung 1494. — Stuttgart, 1933.

Peragallo E. Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A study of Italian practice from the fourteenth century. — N.Y., 1938.

Pisani E. Elementi di Ragioneria Generale. Roma. 1901.

Plunkett J.J. Case studies of quality — related costing in engineering manufacture/ /Proc. Inst. Mech. Eng., 1988.

Previts G.J., Merino B.D.A History of Accounting in America. — N.Y., 1979.

Previts G.J., Merino B.D.A History of Accounting in America. An Historical Interpretation of the Cultural Significance of Accounting — N.Y., 1979.

Rachuncowosc. — Журнал.

Ramsey P. Some Tudor Merchants Accounts. — In: Studies in the History of Accounting, — London, 1956.

Rappaport A. Establishing Objectives for Published Corporate Accounting Reports/ /The Accounting Review. — October. 1964.

Raulich H. Fra Luca Paciolo. — Praha, 1940.

RBC — Revue belgique de comptabilitй. — Журнал.

Rey F. Developpements recents de la comptabilité. — Paris, 1979.

Ricci D. Luca Pacioli, l'uomo e lo scienzato, con documenti inediti. — Sansepolcro, 1940.

Richter G. Die Einheit von Rechnungswesen und Statistik — ein wichtiger Faktor/ /Statistische Praxis. — 1964. — № 10.

Riebel P. Das Rechnen mit Einzelkosten und Deckungsbeiträgen//Zeitschrift fьr Handelswissenschaftliche Forschung. — 1959.

Rieger W. Einführung in die Privatwirtschaftslehre. Nьrnberg, 1928.

Ritts B.A. A Study of the Impact of the APB Opinions on Practicing CPA's//Journal of Accounting Research. — Spring. 1974.

Rivola-Clay A.M. and Doupnik T.S. Progress of Italian Accounting.//The International Journal of Accounting №22(2), 1987.

Robert R. A Short History of Tallies — on Stadies in the History of Accounting. — London, 1956.

Roover R. de. — Paciolo or Pacioli? — «Accounting Review», XIX. — 1944.

Roslender R. Sociological perspectives on modern accountancy. London. N.Y., 1992.

Ross J. Toward an Empirical Measure of Materiality//Journal of Accounting Research. — Supplement to v. 8, 1970.

Rosset E. Starzenie sie ludności//Kultura i Spoleczenstwo. — 1961, — № 1.

Royot E. Elements de comptabilitй. — Paris, 1936.

Rummel K. Einheitliche Kostenrechnung. 3 Aufb. — Düsseldorf. 1949.

Sawicki K. O istocie odmian rachunku kosztów przyslosciowych.//Ekonomika. — 1960. — №5.

Scharff A. Ein Rechnungsbuch des königlichen Hofes aus der 13. Dynastie.// Zeitschrift für ägyptische Sprache und Altertumskunde, Bd. 57. Leipzig, 1922.

Schattke R.W., Jensen H.G. Managerial Accounting: concepts and uses. — Allyn and Bacon, 1981.

Scheffs M. Z historii ksiegowośći. Posnań, 1939.

Schmalenbach E. Dynamische Bilanz. — Leipzig, 1926.

Schmalenbach E. Dynamische Bilanz. — Köln und Opladen, 1962.

Schmalenbach E. Grundlagen der dynamischen Bilanzlehre. — Leipzig, 1921.

Schmalenbach E. Le bilan dynamique, P. Dunod, 1961.

Schmidt F. Die organische Tageswertbilanz. — Leipzig, 1929.

Schmidt F. Die organische Tageswertbilanz. 4 Aufb. Wiesbaden, 1951.

Schmitthaff C.M., Curry T.P.F. Palmer's Company Laws. — Edinburgh. 1959.

Schreinert A. Zur Geschichte der Kameralistik//ZFB. — 1922. — Bd. 31. — № 3/4.

Schwenzner W. Das geschдftliche Leben im alten Babylonien nach den Vorträgen und Briefen dargestellt.//Der alte Orient, 16 Jahrgang, Heft 1. — Leipzig, 1916.

Sigaut J. Théories et conventions comptables//Revue Franзaise de Comptabilitй. — 1964. — № 54.

Slocum E. L., Alfred R. R. The New York School of Accounts. — A Beginning//Accounting Historians Journal, 1980. — V. 7. — № 2.

Smyth E. B., Burke W. L. Introductory Accounting. A managerial Emphasis. — Sydney, 1971.

Solomons D. Economic and Accounting consepts of Income — R.Bloom,P. T. Elgers. Accounting Theory and Policy. — San Diego, 1987.

Sombart W. Der moderne Kapitalismus. — Bd. II, 1921.

Sorter G.H. «Anevents» Approach to Basic Accounting Theory.//The Accounting Review. — V. 44. — January, 1969.

Sozialistische Finanzwirtschaft. — SFW.

Steigmüller H. Lucas Paciolo. «Zf M und P»Bd.XXXIV, — Leipzig, 1889.

Stepniewski J. Approche de la Comptabilité Evenementielle//RBC. — 1986. — № 2.

Stevelinck E. Comptabilites des temps anciens. — Revue belge. — 1983. — №2.

Stevelinck E. Histore de la comptabilité en Russie des débuts a nos jours. — Revue belge de la comptabilité et de l'informatic. — 1983. — № 5.

Stevelinck E. La comptabilité a travers les âges. — Bruxelles. 1970.

Stevelinck E. The Philosophy of Accounting Historical Research//The Accounting Historians Notebook. The Academy of Accounting Historians. Fall, 1982.

Stone W.E. Antecedents of the Accounting Profession//The Accounting Review. 1968.

Stramm M. Betrachtungen über den Jahresabschluss in Deutschland und Frankreich./ /Die Wirtschaftsprüfung, 1964.

Sudhansu P. Systems Approach to Accounting//Jornal of Systems Management. — 1977. — V. 28. — № 6.

Sweeney H.W.tabilized accounting. — N.Y. and London, 1936.

Sweeney H.W. Stabilized accounting. — New York and London,1936.

Szychta A. Normatywne a pozytywne teoric rachunkowości — współczesne koncepcje rachunkowości wzarzodranin organiracjami gospodarczymitódź, 1994

Tanaka A., Ito J., Kimura K. Keici — to keigaku (Business Statistics). — Hokkaido Daigaku Tosho Konkokai, 1980.

Taylor E.E. No royal road. Luca Pacioli and his time, Chapel Hill, 1942.

Taylor R.E. The Name of Pacioli. — Accounting Review, vol. 19, 1944.

Teofanoviи R. Istorija i teorije knjigovodstva. — Beograd, 1958.

Terebucha E. O istocie rachunkowości. — Szczecin, 1960.

Tessier A. Documents comptables de la France antique//Revue française de comptabilitй. — 1964. — №53.

Tessier A. Une expertise comptable au temps de Cicéron// Revue française de Comptabilité. — 1962. — № 41.

The Accountant, 1928.

The Accounting Review.

The European Accounting Guide. Academic Press — London, 1992.

The Institute of Financial Accountants, Code of Ethics.

The Journal of Accountancy, 1928.

The Journal of Accounting. — Журнал.

The Management Accounting. — Журнал.

The 17th Annual Congress of the European Accounting Association. Venice, Italy, April 6-8, 1994.

Thomas A. Bénéfice comptable et profit économique//Gestion. — 1966.

Thoms W. Buchen und Bilanzieren. — Stuttgart. 1955.

Tractato dei computie delle scritture di Fra Luca Paciolo. 1878.

Trumpler H. Das Bilanz und Steuerrecht der Aktiengesellschaft nach englischem Recht. Basel — Leipzig, 1939.

Tsimaras M.N. Essai critique sur les fondements de la comptabilitй. — Paris, 1932.

Twentieth — Century Accounting Thin kers. — London, N.Y., 1994.

Vianello V. Luca Paciolo nella storia della ragioneria. Messina, 1896.

Villalobos M. Las principias contables y su oigencia en Venezuela. — Caracas, 1978.

Vlaemminck J.H. Histoire et doctrines de la Comptabilitй. — Paris, 1956

Vögel H. Auswirkungen des Aktiengesetzes. 1965 auf das Bilanzteuerrecht. — «Der Betrieb». 1966.

Walb. Die Erfolgsrechnung privater und öffentlicher Betribe, Berlin — Wien, 1926.

Weinstein R.B. Comptabilité de prévision et de gestion de contrôle des petites et moyennes entreprises//Travaux et méthodes. — 1967. — № 220-221.

Wells M.C. A Revolution in Accounting//The Accounting Review. — July, 1976.

Wen Shuo. A History of Western Accounting. — 1987.

Wiemann H.H. Ordnungsmäßige Rechnungslegung englischer Aktiengesellschaften aus deutscher Sicht. Köln, 1958.

Wilcken U. Griechische Ostraka aus Aegypten u. Nubien. Ein Beitrag zur antiken Wirtschaftsgeschichte. — Leipzig und Berlin. 1899, Bd. 1

Williems T.H. and Griffin C.H. Matrix Theory and Cost Allocation//The Accounting Review. — July, 1964.

Wixon R. Accountant's Handbook. — New York. 1956.

Wolter A.M. Das Rechnen mit fixen und proportionalen Kosten Köln-Opladen, 1948.

Woolf A.H. A short history of Accountants and Accountancy. — London. 1912.

Würfele P. Die Rechnungslegungsbestimmungen italienischer Aktien-Gesellschaften. — «Betribswirtschaftliche Forschung und Praxis», 1964.

Yamey B.S. RBS, № 1, 1977.

Yamey B.S. Some Reflections on the Writing of a General History of Accounting/ /Accounting and Business Research. — Spring, 1981.

Yu S.C. The Structure of Decounting Theory, 1976.

Zambon S., Zan L. Accounting Relativism... Paper presented at the 13th Annual Congress of the European Accounting Association. Budapest. 18-20 April. 1990.

Zeff S. A. Leaders of the Accounting Profession: Who Made a Difference//Journal of Accountancy. — May, 1987.

ZFH — Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.

Zerbi T. Le origini della partita doppina. Gestioni azier daei e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV. Milano, 1952.

Предметный указатель*

Абак — 21, 35
Абшлюсс — 259
Автоматизированное рабочее место (АРМ) — 507,521,529
Автоматизированная система управления (АСУ) — 529
Агенты — 80, 97, 116, 117, 120, 126, 137, 261, 332, 333, 439, 467, 524
Ажио — 168
А'жур — 182, 189, 190
Актив — 37, 38, 59, 62, 75, 87, 99, 105, 109, 110, 123, 126, 129, 132, 139, 140, 161, 162, 171, 178, 179, 181, 187, 197, 200, 259, 272, 279, 304, 307, 309—311, 314, 339, 340, 349, 359, 363, 368, 369, 381, 391, 395, 398, 413, 431, 433, 447, 457, 463, 464, 467, 472, 474, 488, 489, 490, 547, 566, 567
Акцепт — 543
Акционерные общества — 19, 132, 194—195, 196, 197, 274, 281, 282
Алфавит — 27
Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) — 371, 373, 387, 427
Американский институт аудиторов — 372, 388
Американский институт присяжных бухгалтеров (AICPA) — 371
Амортизация и ее учет — 47,57, 89, 135, 154, 156, 171, 172, 176, 193, 196, 248, 257, 267, 273, 274, 276, 277, 297, 313, 326, 327, 338, 341, 358, 362, 369, 370, 463, 464, 469, 496, 550, 551, 565, 566, 571
Анализ — 8, 78, 183, 185, 187, 188, 196, 197, 212, 213, 271, 273, 274, 279, 324, 327, 338, 346, 347, 360, 371, 406, 407, 448, 492—495, 557, 568
Аналитический подход к истории бухгалтерского учета — 9
Англо—американская школа бухгалтерского учета — 436—437, 441, 442,
Аналитический учет (см. Счета аналитические в Указателе счетов)
Антропологическая парадигма бухгалтерского учета — 374
Аппеляционный суд США — 427
Аппроксимация издержек — 417
Артели бухгалтеров — 51
Архив — 39, 88, 229
Аудит — 17, 20, 25, 53, 93, 195, 196, 197—200, 283, 285, 317, 376, 423—426
  предмет аудита — 198
  цели аудита — 197
Аудитор — 53, 197, 283, 285
Аудиторское заключение — 113

Баланс — 13, 15, 19, 44, 58, 62, 72, 75—80, 82, 87—89, 91, 94, 99—100, 105,121, 130, 132, 136, 137, 139, 140, 141, 151, 153, 160—162, 164—167, 177, 179, 180, 184, 187, 189, 193—195, 197, 200—202, 233, 234, 237, 242, 245, 248, 254, 255, 259, 265, 266, 270—272, 274, 279, 293, 303—322, 328, 330, 331, 336, 338, 340, 350, 354, 358, 360, 365, 367—369, 380, 395, 402, 406, 409, 423, 431, 434, 435, 457, 461, 463, 466, 467, 472, 476, 477, 485, 487—492, 495, 508, 522, 530, 546—550, 563.
  абсолютный — 459
  брутто — 110, 151, 162, 273, 462
  вступительный — 77, 87, 104, 179, 462
  генеральный — 462
  государственный — 44
  двусторонний — 462
  динамический — 13, 166, 167, 264, 304, 307—317
  директивный — 462
  дифференциальный — 329,330
  ежедневный — 132, 485
  заключительный — 13, 77, 87, 99, 104, 179, 314, 462
  имущественный — 126
  инвентарный — 99, 462
  квантификационный — 306
  книжный — 462
  конкурсный — 99
  консолидированный — 462
  контрбаланс — 492
  коммерческий — 164,167
  ликвидационный — 146, 162, 304—306, 316, 399, 462
  логисмографический — 121

* Составил М.Л. Пятов

материальный — 34
народного хозяйства — 490—492
начинательный — 77, 87, 146, 179, 314
нетто — 110, 151, 162, 273, 462
номинальный — 315
оборотный — 462
односторонний — 462
органический — 318
передаточный — 162
перспективный — 462
предельный — 314
пробный (промежуточный, операционный) — 13, 77, 99, 147, 162, 179, 189, 308, 314, 462
провизорный — 462
простой — 462
сводный — 462
сложный (сложенный) — 462
сальдовый — 462
социальный — 376
сравнительный — 492
статико—динамический — 319
статический — 13,166, 167, 264, 304—307, 317
тотальный — 306, 307, 434
труда — 491
учредительный — 162
финансовый — 126
финансовый (налоговый) — 164, 167
шахматный — 321, 462
эвдинамический — 319
эквивалентный — 305
Балансоведение — 161, 164, 303—321, 435, 475, 492—493 (см. статмология)
Балансовое право — 161
Балансовое уравнение — 59, 88, 91, 132, 178—180, 195, 201, 202, 242, 319, 329,339, 358, 362, 363, 394, 395, 434, 458, 459
Балансовый учет — 487 (см. Балансоведение)
Банк — 36, 40, 46
Банковский учет — 46, 59, 74, 75, 132, 528
Банкротство — 111
Безденежная прибыль — 195
Безденежный убыток — 195—196
Бесполуфабрикатный учет — 99, 268, 510
Бирки — 12, 50, 290, 291
Биховеристическая парадигма бухгалтерского учета — 374 (см. Биховеристический подход к учету)
Биховеристический подход к учету — 123, 376—378, 437, 440
Бухгалтер — 7, 19, 68, 69, 78, 79, 81, 82, 106, 124, 131, 134, 141, 145, 147, 152, 191, 203, 221, 226, 283—285, 326, 352, 353, 355, 375—377, 432, 445, 468, 470, 482, 483, 571
Бухгалтерская прибыль — 397—400
Бухгалтерия — 22, 123, 124, 126, 159, 177, 182, 352, 353, 428, 520, 538,
Бухгалтерский учет — 9, 13, 22, 61, 80, 81, 93—95, 106, 107, 114—116, 123, 124, 134, 135—137, 138, 139, 143, 144, 158—160, 177, 182, 196, 202, 217, 232, 236, 237, 240, 243, 248, 249, 254, 259, 261, 272, 320, 327, 328, 331, 333, 334, 335, 340, 341, 343—346, 349, 350, 352—354, 356, 360, 371—373, 379, 385, 399, 410, 429, 445, 463, 480—482, 487, 538, 539, 556, 558, 564
Бухгалтерские проводки — 43, 47, 71, 76, 77, 85, 86, 89, 95, 145, 435, 453, 473
Бухгалтерское право (см. Законодательное регулирование бухгалтерского учета)
Бухгалтерские факты (см. Факты хозяйственной жизни, классификация фактов хозяйственной жизни)
Бухгалтерские машины — 529 (см. Вычислительная техника)
Бюджет, бюджетный учет — 22, 33, 44, 74, 206—207, 353
Бюджетирование — 468
Бюро по разработке учетных принципов (APB) — 388
Бюро стандартов финансового учета (FASB) — 388

Валентность счета — 337
Валовой доход — 362, 363
Валютные операции — 35, 51, 52, 72
Ведомость — 24, 239, 265, 266, 351
Ведомость на отгрузку ценностей — 529
Ведомость непринятых материалов — 191
Ведомость переводная — 191
Вексель — 50, 53, 57
Взаимосвязь счетов по Чербони — 120
Видеограммы — 507
Виды связи затрат с объемом производства — 418
Внутренний аудит — 124
Внутренний контроль — 344, 424
Внутренние обороты по счетам (см. Обороты).
Внутренние (внутрифирменные) расчеты — 136, 145, 171, 440, 520, 523
ВСНХ — 484
Вуалирование в учете — 197, 198
Входящее сальдо (см. Сальдо)
Выборочный учет — 564

Вычислительная техника в учете — 18, 20, 21, 101, 129, 151, 189, 213, 298, 325, 355, 485, 497, 503, 504, 507, 521, 523, 527, 529, 555—559, 569, 570

Гармонизация бухгалтерского учета — 17, 18, 20, 383, 541, 542
Гештальтбухгалтунг — 435
Главная книга — 24, 41, 42, 60, 66, 69—72, 77—80, 87—91, 95, 98—103, 105, 135, 144, 157, 160, 161, 167, 182, 190, 193—195, 199, 207, 209, 220, 236, 238, 239, 241, 245, 247, 262, 272, 322, 353, 450, 506
Главный бухгалтер — 428, 508, 509, 520, 524, 525, 536
Государственное регулирование бухгалтерского учета — 214 (см. Законодательное регулирование бухгалтерского учета)
Государственное счетоводство (см. Национальное счетоводство)
Государственное центральное статистическое управление ГДР — 539
Границы счетоводства — 185, 381, 538, 570
Графические методы в учете — 152, 268, 313, 485
Группировка как прием бухгалтерского учета — 447
Гудвилл как объект бухгалтерского учета — 390, 399

Дата — 71
Дайфукушос (см. Книги)
Два ряда счетов — 85, 87, 158, 167, 180
Двойная бухгалтерия — 11—20, 23, 43, 44, 52, 55—65, 66, 70, 77, 79—81, 83, 86, 87, 89, 90, 92, 94, 95, 101, 104, 114—121, 125, 126, 132, 143, 148, 149, 150, 158, 159, 180, 185, 186, 200, 206, 208, 209, 229, 231, 232, 236, 237, 239, 242—244, 246, 247, 252, 255, 265, 266, 269, 270, 272, 287, 293, 294, 295, 301, 315, 320, 322, 325, 334, 350, 351, 358, 395, 429, 430, 432, 434, 436, 439—441, 447, 456, 459, 460, 462, 466, 467, 474, 480, 487, 506, 550, 573, 575
Двойная запись (см. Двойная бухгалтерия)
"Двойственная тройственность" РОССИ — 125
Дебет счета — 44, 52, 59, 60—62, 70—72, 74, 75, 80, 83, 84, 85—87, 89, 91, 92, 95, 96, 99, 100, 101, 104, 105, 117, 120, 121, 125, 126, 132, 135, 139, 141, 143, 154, 170, 173, 180, 185, 204, 209, 224, 232, 238, 239, 241, 244, 246, 261, 265, 270, 272, 308, 316, 319, 320, 336, 340, 341, 349, 350, 381, 384, 434, 466, 500, 505, 543, 550, 565
Дебетовое сальдо (см. Сальдо)
Дебетовый оборот (см. Оборот по счету)
Дебитор — 71, 86, 88, 90, 91, 232
Дебиторская задолженность — 38, 74, 86, 97, 109, 110, 111, 113, 161, 168, 260, 277, 467
Дедуктивный способ записи — 122
Дедукция как метод бухгалтерского учета — 473
Дефинитив — 486
Децентрализованный учет — 22, 189, 353, 484, 520, 521, 522, 524, 525, 526, 529, 549
Дивиденды — 110, 112, 172, 194, 358, 363
Диграфизм (см. Двойная бухгалтерия)
Дидактика — 90, 106, 141
Дизажио — 168, 169
Динамика хозяйства — 63, 133
Директ—костинг — 25, 414—419, 513
Дисконт — 57
Дифференциация предикатов — 569
Дифференциация учета — 528
Доверенность — 40, 129
Договор — 79, 88, 114
Документальный подход к истории бухгалтерского учета — 9
Документация (документирование) — 36, 39, 45, 49, 64, 83, 108, 139, 151, 152, 220, 227, 229, 494, 502, 523, 524, 540, 563
Домоводство — 292, 293
Доходы будущих периодов — 76, 176, 314, 391

Единый народнохозяйственный учет — 481, 482, 527, 528 (см. Национальное счетоводство)

Журнал — 24, 37, 40—42, 52, 69—72, 77—79, 83, 84, 86—91, 100—103, 144, 157, 182, 191, 193, 194, 236, 238—240, 245, 247, 258, 267, 272, 322, 323, 506
Журнал—Главная — 104, 105
Журнал исправления ошибок — 534
Журнал—контроль — 157
Журнал купленных материалов — 191

Журнал—ордер — 351, 506

Задачи макроучета — 429
Займ — 38, 222
Закон ценности бухгалтерской информации Гарнье — 352
Законодательное регулирование бухгатерского учета и отчетности — 19, 20, 25, 33, 45, 49, 50, 52, 64, 79, 106, 157, 158, 161, 162, 226, 227, 229, 236, 245, 274, 275—278, 283—285, 332, 386, 388, 450, 451, 503, 512, 519
Залог — 35, 37, 38, 168

Идеализированная парадигма бухгалтерского учета — 374
Идентификация — 371
Иерархическая последовательность фиксации данных — 382
Издержки обращения и их отражение в бухгалтерском учете — 54, 73, 258, 337, 360
Измерители:
временной — 540, 543
денежный — 14,23, 55, 58, 59, 61, 66, 147, 177, 200, 249, 294—296, 315, 318, 332, 335, 343, 349, 371, 391, 413, 436, 449, 450, 456, 457, 540
естественный — 509
искусственный — 509
натуральный — 22, 23, 61, 92, 147, 177, 222, 244, 249, 318, 343, 349,351, 391, 413, 436, 448, 449, 451, 456, 509, 572
первичный — 41, 55
предметный — 455, 456
трудовой — 297, 300, 454, 455
условный — 31, 32, 64, 301, 509
энергетический — 455, 456
Износ и его отражение в бухгалтерском учете — 46, 64, 76, 93, 99, 171, 273, 297, 338, 463, 464, 550, 551, 565
Инвентаризация, инвентарь — 12—14,28, 34—36,40, 47—49, 51, 54, 63, 64, 69, 75, 80, 82, 87, 89, 90, 99, 100, 111, 126, 138, 152, 167, 193, 195, 197, 199, 215, 219, 227, 228, 232, 241, 243,245, 247, 255, 261, 265, 267, 271, 290, 291, 296, 301, 317, 322, 342, 343, 367, 431, 433, 450, 468, 469, 472, 491, 492, 566, 571
Инвентарный учет — 22, 64
Инверсия — 532
Индуктивный способ записи — 122
Индукция как метод бухгалтерского учета — 473
Институалистская школа — 358, 359, 360—366, 369, 370, 371, 386
Институт присяжных бухгалтеров в России — 281—287
Интегральная бухгалтерия — 334
Интеграция учета — 527, 528, 539—541, 556, 559, 560
Интересы участников хозяйственного процесса — 7, 25, 112, 128, 137, 161, 165, 166, 195, 369, 371—373, 375, 378—380, 396, 397, 404, 415, 426, 567,571
Инфляция и ее отражение в бухгалтерском учете — 17, 147, 312, 316, 362, 457
Информатика — 18
Информационная парадигма бухгалтерского учета — 374
Информационный подход к бухгалтерскому учету — 380—384
Информационные системы — 15, 553, 558
Исправительные записи — 83
История — 5—6
История бухгалтерского учета — 8
Источники средств — 49, 270, 271, 458, 489
Информационные факты хозяйственной жизни — 543
Итальянская школа бухгалтерского учета — 430—432, 440,441

Кадастры — 54
Казначей — 218
Калькуляция — 15, 17, 25, 45—47, 93, 98, 135, 136, 146, 152—156, 174—177,183, 193, 217, 219, 221, 244, 245, 257, 258, 262, 268, 269, 294, 298, 318, 401, 407—409, 411, 412, 414, 418, 463, 499—505, 509—519, 530, 538, 559, 565, 574
Калькуляционная единица — 509
Камеральная бухгалтерия — 17, 23, 24, 42, 52, 53, 55, 58, 59, 60, 64, 65, 83, 88, 90, 116, 206—213, 293, 301, 572
Камерир — 227
Капитал — 58, 69, 87, 106, 126, 132, 161, 162, 178, 187, 195, 197, 198, 248, 326, 333, 334, 338, 342, 398, 470
Капитализм — 11, 14, 17, 19, 57, 58, 60, 65, 66
Капиталистический учет — 479
Капитальное уравнение — 362

Карточки, картотека — 30, 34, 95, 103, 184, 190, 201, 221, 222, 289, 321—323, 485, 486, 507, 529
Касса (см. счет Кассы) — 33, 36, 43, 51, 52, 53, 58, 65, 79, 83, 84, 87, 201
Кассир — 52, 80
Кассовая книга — 24, 41, 51—54, 83, 84, 88—90, 207, 236, 245, 301, 312, 322
Кассовый принцип — 18
Категории — 6
Квадрат профессора Блатова — 460, 461
Квантификация — 126, 371
Квитанция — 40, 227
КВМ — 507
Келарь — 218
Кинетическая бухгалтерия — 320
Клавишные машины — 323
Классификация балансов — 461, 462
Классификация видов оценок — 26—261
Классификация видов социальных издержек В.Кнаппа — 376
Классификация, инвентаризации д'Альвизе — 138
Классификация как метод бухгалтерского учета — 472, 473
Классификация оценок — 163
Классификация систем бухгалтерского учета Ф.Бесты — 130
Классификация счетов — 39, 70, 71, 85, 86, 96, 97, 117, 120, 137, 141, 143, 147, 149, 168, 194, 198, 209, 238, 241, 254, 255, 259, 261, 267, 271, 306, 313, 320, 329, 337, 341, 349, 432, 461, 467, 473, 494— 497, 549
Классификация фактов хозяйственной жизни — 83, 264, 328—330, 332, 341, 342, 371, 381, 543
Классификация форм счетоводства Ф.Бесты — 130
Классификация этапов развития учета (см. Периодизация развития бухгалтерского учета)
Классификация хозяйственных операций — 133, 180, 241, 267, 271, 305
Классификация ценностей А.И.Вольфа — 254
Книги — 21, 41, 51, 52, 54, 77, 487, 219
Adversaria — 41—43
аналитические — 157
бревариум — 44
Codex accepti et expensi — 41—43
"C" и "D" — 228
Codex Rationum domesticorum — 41 43, 66
вспомогательная книга рабочих — 98
вспомогательные — 89, 105—182, 207
выполненных работ — 220
дайфукушос — 200
денежная тетрадь — 291, 292
денежных доходов — 219
денежных расходов — 219
дневник — 301
дозорная — 222
документальная — 236
домашний журнал — 291
домовая — 47
домовая тетрадь — 292
дополнительная — 105
журнал движения провизии — 292
заказов — 191
икряной и поташной отдачи — 222
именная — 220
инвентарь — 301
исходящих счетов — 236
исходящих фактур — 236
калькуляционная — 238
книга учетов (см. Главная книга)
копий исходящей корреспонденции — 236
копий писем — 90
копий счетов, выставленных для оплаты (исходящих счетов) — 90, 236
магазин-вахмистрские — 227
магазинов — 88
малая книга расходов — 90
материалов — 192
натуральных продуктов — 301
окладная — 222, 224
операционно—функциональная — 248
отчет — 301
отчетная — 247
памятная — 41, 69, 78, 88, 90, 100, 101, 157, 240
переписная — 220
покупки — 54
полевая тетрадь — 291
последняя тетрадь — 292
приходная — 219, 220, 224, 227, 228
приходно-расходная Главная книга — 220
продаж — 54
продажи икры — 222
расходная (расходов) — 88, 89, 219, 220, 224, 226, 228
расчетная (ресконтро) — 41, 236
скаска (см. журнал)
складского учета готовой продукции — 245

сметная — 220
специальная — 90
столовая — 219
табель — 291
тетрадь учета "поборов с мужиков" — 292
товарная — 82, 83, 85, 88, 236
ужимная — 219
умолотная — 219
учета выполненных договоров с подрядчиками — 227
учета потерь — 90
хлебная тетрадь — 291
черновая — 291
Коллация — 16, 39, 40, 43, 51, 63, 64, 96, 124, 139, 191, 193, 213, 216, 217, 325, 351, 439, 507, 530, 532, 566, 569, 571
Командировки — 33, 112
Комитет по ценным бумагам и биржевым операциям (SEC) — 388
Комиссионные товары — 69, 256
Коммерческая арифметика — 11
Коммерческий учет — 22
Коммуникация — 356, 371, 372, 396, 535
Комплексные (смежные, сопряженные) расходы — 155, 156, 294, 295, 298, 414, 415, 513
Конвертируемая бухгалтерия — 366
Конгруэнтность счетов — 495
Консолидированная отчетность — 18, 395, 396, (см. Отчет, отчетность)
Константная бухгалтерия — 23, 208, 213, 301
Конструирование счетов — 71
Контабилизация — 350, 351
Контокоррент — 28, 33, 36, 50, 52, 58, 63, 64, 221, 239, 342, 343
Контология — 327
Контрагент — 80
Контрактив — 469
Контролер — 428
Контрпассив — 469
Контроль — 34, 38, 46, 53, 63, 82—84, 95, 114, 124, 126, 128, 129, 138, 146, 203, 207, 219, 223, 247, 262, 298, 347, 353, 355, 397, 404, 431, 445, 449, 524—526, 558
Контроль государственный — 16, 36, 214, 450, 508, 509
Концентрация учетной системы — 521
Концепция амортизации — 327
Концепция кругооборота хозяйственных средств — 202
ликвидируемого предприятия — 19
натурализма (см. Натуралистическая концепция учета)
нормативно—ситуационной бухгалтерии Ораса Джонсона — 381—382
потенциальной оценки — 336
реализма — 62, 65
функционирующего предприятия — 19, 390, 391
Конъюнктурная парадигма бухгалтерского учета — 374
Координация как метод бухгалтерского учета — 467
Копиручет — 486
Корректировочный регистр — 534
Корреспонденты — 116, 117, 120, 439, 524
Косвенные (общие, постоянные, непрямые, накладные) затраты — 25, 40, 70, 153, 155, 156, 173, 174, 183, 184, 244, 250, 252, 261, 298, 323, 324 347, 407, 414, 416—418, 500, 509, 513, 514, 552—554, 555, 565
Коэффициенты:
аналитические — 280—281, 406, 407
износа — 212
немедленной ликвидности — 212, 213
общей ликвидности — 212
ограниченной ликвидности — 212
трудового участия — 171—174, 526
Кредит счета — 44, 59, 70—72, 85—87, 89, 91, 95, 96, 117, 120, 125, 135, 141, 180, 209, 226, 233, 241, 261, 272, 308, 320, 349, 381, 384, 434, 466
Кредитовое сальдо (см. Сальдо)
Кредитор — 86
Кредиторская задолженность — 72, 87, 97, 126, 161, 363, 395
Критерий де Рувера — 61
Критика двойной бухгалтерии (см. Двойная бухгалтерия)
Критическая теория учета — 376
Кругооборот промышленного капитала — 309

Лексический подход к совершенствованию бухгалтерской терминологии — 356
Леммалогия — 137
Ленинская теория отражения — 446—447
Ликвидность — 179, 213, 307, 348
Линзовая модель — 377
Линейная (позиционная) запись — 36, 50, 63, 227, 506
Лицевой счет (см. Счета лицевые)

Линейная структура централизованной бухгалтерии — 521
Логисмография — 12, 23, 118—122, 125, 127, 131, 134, 135, 137, 138, 182, 326, 337
Логисмология — 137
Логический объем счета — 337
Ломбардская школа бухгалтерского учета 115—117

Магазин—вахтер — 227
Макрогештальт — 435
Макроучет (см. Национальное счетоводство)
Малая касса — 394
Маркировка — 192
Маржинализм — 418—419
Массовые операции — 533
Математические методы в бухгалтерском учете — 91, 201, 202, 237, 242, 258, 259, 262, 325, 334, 351, 362, 363, 378, 383, 434, 558, 575
Материальная ответственность — 35, 45, 46, 50, 51, 63, 80, 81, 114, 116, 125, 129, 192, 197, 199, 215, 216, 219, 290, 431, 433, 496, 520, 522, 529, 554, 555
Материалистическая теория — 114,115
Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) — 112, 394
Материально—ответственное лицо (см. Материальная ответственность)
Материальный учет (см. Патримональный учет)
Матричный учет затрат — 519
Машинограммы — 507
Машиносчетное бюро — 530
Машиносчетные станции — 530
Международный герб бухгалтеров — 339, 340
Международный учетный кодекс для ЕЭС — 332
Мемориал — 24, 41, 83, 84
Мемориальный ордер — 245, 249
Места возникновения затрат — 554
Меновая теория двойной записи — 460, 461
Метод бухгалтерского учета — 7, 54, 81, 82, 129, 237, 255, 328, 341, 348, 351, 358, 465, 466, 570
конкуренций — 129
счетоведения — 563
счетоводства — 563
SIT (System in Time) — 420
ТЧМ (тариф—час—машина) — 420
централизации
Механизация обработки экономической информации — 528—535 (см. Вычислительная техника)
Мертвая точка — 111, 183, 247
Микрогештальт — 435
Микроучет — 85
Министерство финансов ГДР — 539
Министерство финансов СССР — 503
Мнемоническая запись — 12
Моделирование бухгалтерского учета — 382, 383, 558
Моделирование как прием бухгалтерского учета — 447
Модификации — 121, 133, 248, 339, 459, 472
Момент реализации — 109, 110, 391, 399, 400, 464,
Мотивация — 396, 397

Наблюдение как метод бухгалтерского учета — 472
Накладная — 191 (см. Первичные документы)
Накладные расходы (см. Косвенные расходы)
Накопительные ведомости — 39, 83, 88, 156, 258, 470, 505, 506,
Налоги и их учет — 15, 36, 44, 45, 54, 110, 111, 112, 140, 189, 196, 197, 215, 216, 222, 273, 274, 291, 292, 296, 314, 320, 361, 398, 439, 454, 498, 512, 565
Налоговая концепция прибыли — 400
Налоговая полиция — 45
Напряженность счета — 337
Наркомфин — 484
Наряд на выполнение работ — 31, 192
Натуралистическая концепция учета — 30, 62, 64, 65, 251, 327, 338, 456, 463
Натурально—стоимостной учет — 85, 91, 222
Натуральный учет (см. Патримональная бухгалтерия)
Наука — 6
Научная бухгалтерия — 11
Национальное счетоводство — 15, 16, 18, 85, 134, 152, 249—250, 272, 329, 433, 447, 556
Начальный счетовод — 148
Начисление — 73, 223, 233, 239
Негативные черты традиционной бухгалтерии — 561, 562

Негативные юридические обязательства — 328
Недостатки управленческого учета — 405, 406
Недостача — 192, 431, 524—526, 552
Немассовые операции — 533
Нематериальные активы — 18, 141, 277
Немецкая школа бухгалтерского учета — 434—436, 439, 440, 442
Новая камеральная бухгалтерия — 206, 207 (см. Камеральная бухгалтерия)
Номенализм — 18, 163
Нормативный метод учета — 93, 210, 216, 258, 448, 501—504, 515, 552, 553
Нормативная себестоимость — 176, 501
Нормирование баланса — 468
Нормирование расходов — 51, 250—251, 258, 436
Нормы естественной убыли — 552
Носители информации — 21, 40

Оборачиваемость — 153, 183
Оборот по счету — 20, 60, 63, 70, 75, 89—91, 101, 105, 125, 133, 173, 177, 320
Оборотная ведомость — 98, 189, 485, 488
Оборотные средства — 112
Обратная связь — 397
Объект бухгалтерского учета — 14, 15, 52, 53, 64, 79, 108, 175, 203, 206, 216, 248, 290, 315, 445, 448, 450, 471, 480, 516, 522, 545, 546
Объект калькулирования — 509, 512, 513
Объект камеральной бухгалтерии — 206
Объект социалистического учета — 479
Объяснительная записка к бухгалтерским отчетам — 386
Оперативный аналитический учет в управленческом учете — 403
Оперативный учет — 88, 190, 191, 245, 481, 510, 515, 526, 527, 539, 541
Операционная прибыль — 361
Оплата труда и ее учет — 29—33, 40, 44, 63, 64, 91, 153—155, 160, 170, 171, 192, 298, 530, 552
Оправдательные документы — 29, 31, 40, 223
Определение бухгалтерского учета (см. Бухгалтерский учет)
Организация бухгалтерского учета — 189, 190, 191, 483—487, 520—526, 559 (см. Бухгалтерия)
Органология счетоводства — 351
Отвлеченные средства — 489, 269
Открыживание — 39, 64
Относительность бухгалтерских данных — 195, 275, 362, 373, 375, 433
Отраслевая централизованная бухгалтерия (см. Централизованный учет)
Отчет, отчетность — 36, 39, 44, 45, 49—51, 53, 63, 64, 74, 78—80, 90, 94, 100, 113, 123, 124, 157, 222, 261, 274—281, 307, 321, 381, 400, 402, 419, 447, 474, 483, 523, 536
Отчет администрации — 208
Отчет материально—ответственного лица — 29, 35, 208, 469 (см. Материальная ответственность)
Отчетный период — 73, 110, 183, 219, 256, 369, 390, 393,
Отчет о движении денежных средств — 391
Отчет об изменении финансового состояния — 363
Отчетный отдел Государственного контроля — 450, 451
Отчет о прибылях и убытках — 140, 201, 202, 307, 363, 380, 402, 423
Офицер магазина — 227
Оценка — 69, 82, 108, 132, 148, 163—166, 186—187, 194, 235, 261, 294, 296, 307, 335, 336, 340, 347, 360, 364—369, 375, 390, 392, 393, 405, 467, 491, 548
восстановительная — 18, 260, 321, 367
инвентарная (переоценка ценностей) — 194
историческая — 18, 150, 367, 390
историческая, с учетом ожидаемых расходов — 368
калькуляционная — 163
ликвидационная — 18, 163
местная цена — 249
номинальная — 163, 260
общенациональная стоимость — 249
остаточная — 18, 135, 164, 171, 260, 368, 548
первоначальная — 260
по низшей цене — 312
по покупным ценам — 100, 163, 237, 307, 312
по покупным ценам на день составления баланса — 163
по продажным ценам — 82, 83, 97, 98, 100, 163, 164, 299, 431, 468, 475
по рыночным (текущим) ценам — 99, 130, 136, 139, 150, 154, 163, 184, 186, 237, 256, 260, 268, 299, 307, 312, 321, 365, 368, 390, 451

по себестоимости — 18, 46, 97, 99, 109, 150, 151, 155, 170, 195, 235, 237, 242, 247, 256, 260, 299, 321, 332, 340, 365—368, 392, 451, 464, 468, 475, 548
по средним ценам — 155, 163
по учетным ценам — 163, 166
по фактическим ценам — 154
по цене возмещения — 368, 369
потенциальная — 336
правовая — 261
prometorie — 260
субъективная — 164—166
экспертная (страховая, залоговая) — 26, 307
Оценка запасов
средние цены — 392
LIFO — 392
FIFO — 392
Оценка трудовых ресурсов — 421, 422
Оценка эффективности экономической информации — 558
Ошибки — 75,76, 234, 239

Парадигма — 63, 374, 572, 573
Палата аудиторов — 425
Парадокс Беллея — 149
Парадоксы бухгалтерского учета — 109—114, 147, 149, 196, 324
Партионный учет — 54, 97, 192, 222, 238, 244
Пассив — 59, 62, 75, 86, 99, 105, 110, 123, 132, 139, 140, 171, 178, 179, 187, 200, 259, 271, 272, 279, 304, 307, 309, 310, 311, 314, 339, 340, 349, 350, 358, 360, 431, 447, 457, 458, 466, 467, 472, 474, 488—491, 547
Патримональная бухгалтерия — 23, 28, 29, 31, 34, 39, 40, 42, 211, 212, 222
ПВМ — 507
Первичные документы — 30, 31, 34, 36, 45, 48, 71, 100, 162, 223, 227, 249, 331, 381, 469, 530, 540, 563
Периодизация развития бухгалтерского учета — 11—26
по характеру учетных носителей — 21
по типу учетных регистров — 21
по видам счетной техники — 21—22
по организационной структуре — 22
по целям ведения — 22
по методологии учета — 22,23
по составу счетов — 23—24
по формам счетоводства — 24
по отраслям народного хозяйства — 24, 25
по учету затрат — 25
Персонификация — 13, 86, 87, 116, 145, 194, 204, 232, 237, 244
де ла Порта — 97
Дзаппы — 140
Пачоли — 71
Пизани — 133
Райта Крейбига — 171
Росси — 125
Чербони — 96, 119
Персонализм — 88, 116, 118, 119, 194, 232, 358, 359, 360, 363—366, 369, 370, 371
Переводной коэффициент — 516
Переоценка — 99, 260, 312, 315, 338, 342, 363, 364—368, 393, 456, 457, 464, 548,
Переменные затраты (см. Прямые затраты)
Перманентный инвентарь — 150, 151, 155, 156, 351, 366, 413
Пермутации — 121, 133, 248, 339, 349, 459, 472
Пиктография — 20
План счетов — 23, 57, 71, 83, 85, 100, 168, 181, 182, 257, 274, 313, 320, 353, 354, 447, 466, 479, 497—499, 541, 548—550, 563
Плановые показатели в бухгалтерском учете — 467, 488, 501, 507, 553, 554
Платежная ведомость — 40, 192, 198, 199, 220, 298
Платежеспособность — 74
Платежное поручение — 211
Подотчетность — 89, 204, 522, 524
Подотчетные лица (см. Подотчетность)
Позаказный метод учета затрат — 78
Позитивная теория Дюмарше — 334
Позитивные юридические обязательства — 328
Позиционная запись (см. Линейная запись)
Поле оборачиваемости — 493
Политическая экономия — 141, 366, 373, 378, 434
Полная себестоимость — 155
Полуфабрикат — 509
Полуфабрикатный вариант исчисления себестоимости — 146, 155, 170, 257, 510, 511
Полуфабрикатный вариант учета — 250, 268
Пообъектный учет — 98
Попередельный метод калькуляции — 92, 93, 155, 257, 268, 510
Попередельный учет — 221, 510
Последовательность регистрации — 569
Последующая калькуляция — 262
Поручительство — 168

Постоянные затраты (см. Косвенные затраты)
Постулат — 423
Постулаты:
Боулдинга — 400
де ла Порта — 97
Дзаппы — 140
Киркмана — 191
Мудрова — 242
Пачоли — 71, 76, 89, 90, 125, 248, 258, 259, 363, 367
Пизани — 133, 178, 185, 202, 329, 367
Попова — 258
Райша и Крайбига — 171
Руссияна — 259
Савари — 96, 122, 351
Чербони — 97, 119, 327
Шера — 178, 179
Шмаленбаха — 313
Шмелева — 248
Постулаты аудита — 423—426
Постулаты бухгалтерского учета — 386—388
Потенциальность — 398, 400
Пояснительная записка к бухгалтерскому отчету — 75, 386
Правила
Баррема — 95, 96
Ванье — 125,147
Вилла — 116
Ганта — 410
Гарнье — 352
Гаррисона — 412
Гартмана — 492
Герстнера — 187, 188
Годдарда — 199
Гюгли — 209
Даффорне — 90
Дегранжа — 104, 143, 339, 350, 432
Дезарно — 103
де ла Порта — 95
Дутковича — 304
Дюмарше — 339
Зомбарта — 83
Кардинеля — 87
Кэннона — 406
Ларю — 98
Мари — 118
Мендеса (первое) — 95
Мендеса (второе) — 102,144
Мишо — 198
Нейкирка — 417
Олдкастла — 89
Пачоли — 74
Принцгорна — 188
Прокофьева — 245
Пурра — 98
Рива — 208
Ригера
первое — 315
второе — 316
третье — 316
Симона — 164
Сортера —381
Флори — 70
Хиггинса — 420
Шрайбера — 84
Швайкера — 83
Эребо — 301
Правила бухгалтерского учета — 387
Правила, вытекающие из принципа консерватизма — 393
Право — 33, 49, 64, 196, 298, 316
Право собственности — 430
Прагматика — 382
Прагматическая трактовка баланса — 547
Предмет бухгалтерского учета — 6, 7, 62, 63, 67, 68, 79, 80, 85, 87, 115, 121, 126, 137, 138, 177, 206, 208—209, 237, 240, 242, 244, 254, 257, 263, 269, 314, 320, 335, 341, 375, 380, 431, 465, 471, 490, 535, 545, 546, 564, 570
Предмет счетоведения — 562, 563
Предмет счетоводства — 563
Предпосылки для установления нормативной калькуляции — 553
Предприятие — 342
Прейскурант — 146
Премирование — 484
Приблизительность — 151, 182, 193, 375, 385
Прибыль — 22, 47, 54, 55—57, 59, 61, 64, 65, 69, 74, 75, 76, 81, 90, 100, 109, 110—112, 133, 136, 140, 146—147, 151, 154, 155, 160, 167, 172, 178, 182, 187, 189, 194—196, 246, 269, 273, 275, 277, 278, 315—318, 326, 342, 360—362, 367, 368, 393, 397—400, 405, 418, 433, 484, 514
нереализованная — 365
операционная — 361
реализованная — 365, 367
финансовая — 361
Привлеченный капитал — 187
Приемка
по качеству — 192
по количеству — 192
Приемный акт — 191

Приказ Счетных дел — 224
Приказчик — 218
Принцип дополнительности Дейниса — 367
Принцип Шнутгаузена — 323
Принципы
адекватности — 352
консерватизма — 275, 364, 392, 393
накапливания данных — 39, 64, 77
синхронистичности — 121
стабильности системы учета — 540
учетной достоверности — 48
целесообразности — 567, 568
Принципы бухгалтерского учета — 384, 386—389
выявление эффективности капиталовложений — 394
двойственность — 394, 395
достоверность и точность — 392
значимость — 131, 393, 394
измеритель — 391
консеквенция — 393
консерватизма — 275, 276, 392
консолидация — 395, 396
кредиторская задолженность — 394
начальная регистрация активов и пассивов — 394
непрерывность — 390—391
объективность — 396
отчетность — 393
отчетный период — 393
оценка — 392, 393
оценка затрат — 392
полнота регистрации — 392
предприятие — 390
применение профессиональных судов — 394
расчет ожидаемых результатов — 394
реализация — 391, 392
сделка — 394
соответствия — 391—392
сохранность принципов — 393
целостность — 394
ясность и открытость — 396
Принципы, которым должны отвечать бланки первичных документов, в условиях интеграции учета — 540
Принципы, лежащие в основе построения бюджета, и учета его исполнения — 206—207
Принципы логисмологии — 138, 139 (см. Логисмография)
достоверность — 138
своевременность — 138
относительная полнота — 138
документированность — 139
хронологичность — 139
связанность и координированность — 139
специфичность — 139
однородность — 139
Принципы организации бухгалтерского учета — 354, 356, 190, 191
Принципы построения бухгалтерского баланса Ле Кутра — 307
Принципы рациональной организации учета в условиях его механизации — 531—534
гибкость — 531
главное звено — 533,534
инвариантность — 533
информационное обеспечение — 532
коллация — 532
коммуникация — 531, 532
мнемоничность — 532
огмантация — 533
перманентность (корректировка) — 534
пирамида — 533
Принципы русской бухгалтерии — 215—218
Принципы французской бухгалтерии — 355, 356
Принципы Эмерсона — 409
Приходный ордер — 129
Провиантмейстер — 227
Производительность — 410
Производственная бухгалтерия — 160
Простая (униграфическая) бухгалтерия — 12, 14—18, 20, 23, 42, 53, 55, 58, 60, 63—65, 78—80, 90, 149, 158, 186, 200, 236, 293, 348, 572
Пространственная теория учета — 349
Процедура бухгалтерского учета — 68, 189, 351, 381, 387, 434
Процессуальная парадигма бухгалтерского учета — 374
Прямые (переменные) затраты — 25, 153—155, 173, 174, 183, 184, 244, 250, 252, 261, 324, 347, 416—418, 500, 513, 514, 552—555
Психологический подход к бухгалтерскому учету — 378—380
Публичная отчетность — 17
Пу́стыни — 218
Пять "шагов Хоргрена" — 404

Разделение труда счетных работников — 103
Разделы управленческого учета — 403

Распределительные вычислительные системы — 507
Расходный ордер — 129, 211
Расходы будущих периодов — 75, 176, 309, 314, 391, 432
Расчетная книжка работника — 192, 199
Расчетно—платежная ведомость — 529
Расчетный лист работника — 192
Расчетные таблицы — 64
Рационализация учетной работы — 103
РВС (Распределительные вычислительные системы) — 507
Реализованная торговая наценка — 247
Ревизия — 38, 51, 84, 187—189, 221, 239, 257, 283, 341, 342,355, 506
Ревизор — 38, 46, 189, 219, 282, 341—342
Регистры, регистрация — 21, 28, 30, 34, 35, 39, 41, 44, 47, 48, 50—54, 65, 67, 68, 87—89, 100, 102, 103, 105, 126—127, 138, 139, 191, 215, 265, 292, 293, 465—466, 485, 486
Регламент — 226—227
Регулятив — 337—338
Редукция — 7
Резервирование — 73, 152, 171, 172, 239, 260, 331, 337—338, 361, 362, 464, 468
Резервный фонд — 162
Результаты хозяйственной деятельности (см. Финансовые результаты)
Рекапитуляция — 36, 40, 52, 84, 103, 239, 322
Реконструкция — 62
Релевантность учетной информации — 382
Релятивная трактовка баланса — 546
Рентабельность — 173,187, 213, 294, 295, 347, 358, 363, 398
субъективная — 187
хозяйственная — 187
Репрезентативность данных бухгалтерского учета — 568
Реформация — 362
Рецепция римского права — 49
Риск — 188, 361, 403
Русская школа учета — 439, 440

Сальдо — 39, 43, 59, 63, 70, 72— 74, 76, 77, 85—87, 91, 92, 95—97, 99, 119, 125, 133, 156, 157, 171, 177, 184, 209, 232, 241, 244, 259, 292, 304, 314, 320, 336, 338, 467, 474, 512, 567
Самоконтроль — 355
Сверка (см. Коллация)
Свободные листы — 28, 68, 103, 190, 468—487
Сводная отчетность — 395, 396
Себестоимость — 25, 59, 92, 93, 140, 146, 153—157, 159, 160, 163, 174—177, 217, 244, 245, 252, 268, 299, 327, 340, 346, 402, 404, 405, 407, 408, 417, 420, 421, 499—505, 509—516, 517, 518, 530, 551, 552, 565, 570, 574
— бухгалтерская — 327
— техническая — 327
Сельскохозяйственный учет — 33, 39, 45, 46, 49, 92, 100, 135—136, 146, 185—186, 290—302
Семантика — 382
Семантический подход к совершенствованию бухгалтерской терминологии — 356
Семь парадигм бухгалтерского учета М.К. Уэллса — 374—375
Синтаксис — 382
Синтез — 8
Синтез и анализ как методы бухгалтерского учета — 473
Синтетический подход к истории бухгалтерского учета — 9
Синтетический учет (см. Счета синтетические в Указателе счетов)
Синхронистическая запись — 289
Система бухгалтерского учета — 351
Система счетов — 42, 57, 61, 62
Систематизация как метод бухгалтерского учета — 466—467
Систематическая запись — 24, 31, 37, 39, 41—45, 52, 62, 63, 69—70, 78, 101, 103, 200, 210, 242, 292, 293, 321, 322, 530, 569
Системы счисления — 11, 16
Ситуационная (событийная) бухгалтерия (см. Информационный подход к бухгалтерскому учету)
Скаска (см. Журнал)
Складской учет — 24, 33
Сличительная ведомость — 82
Сложная проводка (см. Бухгалтерские проводки)
Смета — 29, 44, 63, 65, 126, 127, 129, 131, 193, 207, 208, 210, 220, 224, 238, 261, 328, 348, 404
Ссуда — 37, 38
Собственные средства — 91, 363, 488
Событийная парадигма бухгалтерского учета — 374

Советский бухгалтерский учет — 453, 535, 536, 538
Сопряженные расходы — 513
Сортовой учет — 97, 98, 192
Состав бухгалтерских принципов различных авторов США и англоязычных стран — 389
Социалистический учет — 446, 479, 481, 482
Социальный отчет о социальных прибылях и убытках — 376
Социологический подход к учету — 375—376
Сплошной регистр — 534
Способы измерения трудовых ресурсов в деньгах — 422—423
Стабилизированная бухгалтерия — 365,366
Стандарт—костс — 15, 25, 210, 216, 251, 273, 379, 402, 409—414, 419, 436, 501, 502, 574
Стандарты — 17, 19
Стандарты бухгалтерского учета — 385, 386, 387, 388
Старая камеральная бухгалтерия — 206 (см. Камеральная бухгалтерия)
Старцы — 218
Статика хозяйства — 63,133
Статистика — 12, 13, 21, 61, 136, 137, 140, 152, 159, 161, 208, 263—264, 343, 344, 481, 482, 515, 526, 527, 567
Статистические методы в учете — 434
Статистический учет — 12, 61, 152, 481, 515, 526
Статмография — 133—135
Статмология — 137
Стоимостный учет — 85, 98
Стоимость техническая,активизированная — 347
Стоимость структурная — 347
Сторно — 110, 239, 257, 486
Стохастическая модель — 377
Страхование — 88, 233
Строитель — 218
Структурная стоимость — 347
Субсчет (подсчет) — 121, 497
Схема бухгалтерского баланса по Э.де Фашу— 350
Схема движения капитала по динамическому балансу Шмаленбаха — 310, 311
Схема организации предприятия Алана Бурланда — 344
Схематическое описание бухгалтерского учета К.Боулдинга — 364
Счета (см. Указатель счетов)
Счетоведение — 6, 10, 11, 94, 108, 109, 118, 124, 125, 132, 141, 142, 147, 202, 204, 205, 214, 237, 253, 265, 270, 374, 385—397, 458, 477, 479, 492—497, 516, 562, 563, 567, 570
Счетоводство — 6, 9, 17, 106, 109. 115—116, 119, 122, 123, 125, 127—129, 133, 134, 135—137, 142—144, 150, 151, 158, 174, 190, 202, 204, 205, 208, 214, 237, 242, 248, 253, 254, 263, 265, 270, 374, 479—480, 499, 516, 562, 570, 571
Счет — 192, 255
Счетная ведомость — 82
Счетная техника — 21, 22
Счетно—клавишные машины — 529, 530
Счетно—перфорационные машины — 15, 323, 506, 529, 530
Счетно—табличные машины — 529

Табель — 291, 298
Текущие затраты — 47
Теория бухгалтерского учета (см. Счетоведение)
Теория двух рядов счетов — 86, 207, 209, 264, 305
Теория связи в бухгалтерском учете — 384
Теория трех рядов счетов — 337—339
Техническая стоимость — 347
Технический учет — 456
Типологический анализ баланса — 338
Типы хозяйственных операций — 458—459
Товарищество — 58
Товарооборот — 482
Товары — 69, 85, 87, 97
Торговая бухгалтерия (см. Торговый учет)
Торговый учет (Торговая бухгалтерия, Главная бухгалтерия) — 92, 160, 161, 189
Тосканская школа бухгалтерского учета — 117—127
Традиционализм (Традиционная бухгалтерия) — 347, 561, 562
Трактат о счетах и записях — 67, 68
Трансформация информации — 541
Требования — 192
Требования к балансу — 161—162
Трейгендер — 188
Трехсекторная бухгалтерия — 347—348
Тройная бухгалтерия — 12

Убыток — 22, 59, 61, 74, 90, 93, 109, 110, 111, 112, 136, 160, 178, 182, 189, 196, 246, 360, 393, 484
Униграфизм (см. Простая бухгалтерия)
Унификация
бухгалтерских процедур — 386, 542
документов — 93, 482, 529, 542, 557
отчетности — 99, 275, 278
форм счетоводства — 134, 157—160
Управленческий учет — 15, 19, 20, 22, 25, 26, 93, 124, 161, 353, 354, 365, 372, 400, 401—405, 408, 437, 441, 544, 557
Управленческие функции бухгалтерского учета — 341 (см.Бухгалтерский учет)
Уравнение отчета о прибылях и убытках — 201
Урок — 216
Урок Баттайлля — 106
Условная счетная единица — 32
Уставной фонд — 491
Учет
амортизации (см. Амортизация)
аренды — 296
внутренних (внутрифирменных) расчетов — 136, 144, 145, 485
в монастырских хозяйствах — 218—220
в промышленности — 77, 91—93, 99, 220—221, 228, 229, 238, 241—244, 250, 251, 287, 501
в торговле — 68, 221—222, 235—236, 241, 243, 256 (см. Учет товаров, Счет товаров в Указателе счетов)
в строительстве — 220
готовой продукции — 47, 192, 299
денежных средств — 44, 53, (см. Касса, Счета в Указателе счетов, Кассы, Расчетный счет, Денежных средств)
затрат — 15, 17, 25, 91, 92, 98, 99, 153—157, 172, 173—177, 193, 210, 251, 252, 298, 299, 323—324, 347—348, 404, 407—421, 516—520, 551—555, 565, 570
затрат в управленческом учете — 403
земли — 54, 55
имущества — 52, 53, 65, 118, 315
капитальных вложений — 498
кассовых операций — 51, 52, 65, 72, 90 (см. Касса, Счет, Кассы)
курсовых разниц — 276
материалов — 99, 155, 160, 168, 191, 192, 227, 229, 348, 530
ожидаемых поступлений и выплат — 133, 206
основных средств (см. Счет Основных средств в Указателе счетов) — 193, 277, 296—297, 315, 338, 391, 550—551
полуфабрикатов — 99, 170 (см. Счет Полуфабрикатов в Указателе счетов)
потерь — 340
по центрам ответственности (см. Центры ответственности)
производства — 78, 92—93
простой — 326
рабов — 46
работы гужевого транспорта — 297
расчетов — 38, 64, 233, 348, 464, (см. Счета расчетов в Указателе счетов)
расчетов с рабочими и служащими (см. Оплата труда и ее учет)
ремонта — 277, 313
слияния предприятий (фузии) — 190
сметы — 118
составной — 326
тары — 192
товаров — 54, 83, 238, 391 (см. Учет в торговле, Счет Товаров в Указателе счетов)
финансовых результатов — 98—99, 100, 247
хлеба — 40
хозяйственного оборота — 65
ценных бумаг — 276 (см. Ценные бумаги)
человеческого капитала — 334
Учетная политика — 112, 140, 375, 498
Учетные носители — 21
Учетный цикл — 521

Фабричная бухгалтерия (см. Учет в промышленности)
Факторная бухгалтерия — 22, 81
Факты хозяйственной жизни — 60, 72, 79, 83, 102, 117, 129, 130, 191, 264, 328—330, 332, 341, 350, 371, 380, 562—565 (см. Классификация фактов хозяйственной жизни)
Фактура — 211
Фактурные машины — 529, 530
Фальсификация в учете и ее выявление — 184, 197—199, 239, 280, 281, 364
Философия учета — 93, 122, 123, 124, 253— 255, 574
Философский подход к истории бухгалтерского учета — 8
Финансовая прибыль — 361
Финансовое положение — 187, 188, 195, 280, 281, 364

Финансовые результаты и их отражение в бухгалтерском учете — 19, 46, 54, 55, 59, 61, 64, 75—78, 83, 85, 92, 98, 100, 115, 132, 136, 148, 150—152, 158, 166, 170, 178, 208, 246, 247, 296, 311, 314, 316—317, 318, 348, 360, 366, 367, 376, 429, 484, 498, 508, 523, 550, 554, 564
Финансовые ресурсы — 128
Финансовый учет — 20, 25, 36, 93, 161, 354, 372, 400—402, 404, 405, 544
Фискал — 230
Фонд — 106, 129—130, 470
Фондирование — 468
Формы счетоводства — 105—106, 130, 505, 540, 555, 556, 568, 570, 571
американская (Журнал—главная) — 24, 78, 100, 102, 103—105, 117,121, 144, 300, 486, 555
английская — 91, 239, 240
бельгийская — 100, 102, 103
бордеро — 351—352
бюджетография — 157
дефинитив — 323, 505
журнал-контроль — 157
журнально-ордерная — 24, 102, 210, 325, 351, 352, 506, 507, 555
интегральная — 24, 102, 105, 139, 351, 352, 505, 506
карточно-шахматная — 555
контрольно-шахматная — 486 (см. Мемориально-ордерная)
копировально-карточная — 458, 555
логисмография — 121
машинно-ориентированная — 508, 529
мемориально-ордерная — 505, 507
метод централизации — 157
немецкая — 24, 84, 232, 242, 245, 300, 322, 352, 486
новая итальянская — 24, 77, 84, 102, 144, 245, 300
ног — 323
нормандская (см.Шахматная)
ода — 323
одножурнальная — 184
регистровая — 555
руф — 322
старая итальянская — 24, 41, 42, 77, 80, 83, 84, 87, 100, 232
таблично-матричная — 507
таблично-перфокарточная — 507, 529
трехсчетная — 184
тройная русская — 246, 305
фортшритт — 322
французская — 24, 102—103, 486
централизация — 157
Хинту — 322
четверная — 248, 249
шабар — 323 (нормандская)
шахматная — 51, 125, 506, 555
швейцарская — 157
Французская школа бухгалтерского учета — 432, 433, 440, 441
Функции бухгалтерского учета — 544, 545
Функции управленческого учета — 402
Функциональная структура централизованной бухгалтерии — 521
Функциональная трактовка баланса — 546, 547
Функционирование счетов — 97
Фкункционирующее предприятие (см. Концепция функционирующего предприятия)

Хозяйственная операция — 84, 120, 125, 126, 133, 148, 246, 270, 305, 472, 544, 565
Хозяйственные результаты (см. Финансовые результаты)
Хозяйственный оборот — 156
Хозяйственный расчет — 448, 464, 484, 509, 511, 521, 536, 566
Хронологическая запись — 24, 31, 37, 39, 40—42, 44, 52, 53, 62, 63, 69, 70, 78, 82—84, 89, 101—103, 184, 200, 210, 219, 240,242, 256, 258, 267, 272, 273, 293, 321, 322, 505,506—508, 530, 569

Цели и задачи бухгалтерского учета — 7, 13, 16, 18, 22, 38, 40—47, 52, 54, 63, 64, 67—68, 73, 79, 81, 85, 91, 115, 126, 145, 147, 185, 198, 207, 231, 237, 247, 257, 260, 307, 315, 346, 349, 353, 359, 360, 362, 365, 366, 372, 375, 378, 380, 381, 411, 429, 431, 433, 439, 456, 488, 518, 543, 544, 545, 563—564, 570
Цели проводившейся в царствование Петра I перестройки организации учета — 229
Цели управленческого учета — 402
Целовальник — 218, 219
Цена — 217, 340, 364, 366, 407, 409, 416, 418, 482, 511, 514
абсолютная — 163
возмещения — 368, 369
воспроизводства — 368
относительная — 163
отпускная — 508, 509
покупная — 163, 237, 307, 312, 511
продажная — 59, 97, 98, 163, 164, 299, 431, 468, 475

рыночная (текущая) — 99, 136, 150, 154, 163, 184, 186, 237, 257, 261, 268, 299, 307, 312, 321, 365, 368, 390, 451
средние — 153, 163, 392
учетные — 163, 166, 299
фактические — 154
Ценник — 100, 176
Ценообразование (см. Цена)
Ценные бумаги — 276, 400
Централизованная бухгалтерия (см. Централизованный учет)
Централизованный учет — 22, 189, 484, 485, 520, 521, 522, 523, 524—526, 529
Центральное управление народнохозяйственного учета Союза ССР — 480, 483
Центры ответственности (Учет по центрам ответственности) — 15, 25, 78, 177, 210, 244, 324, 346, 347, 403, 404, 409, 419—421, 436, 445, 516—517, 519, 520, 553—554, 555, 570
Цивилистика — 328

Частота счета — 337
Чек — 33, 50, 199, 298
Четверная бухгалтерия д'Анастасио — 114
Четырехколонная система учета материальных ценностей в Китае — 34
Чистое имущество — 161
Чистый доход предприятия — 363
Чрезвычайный учет — 453

Шахматная форма отчетности — 491
Штатс—конторколлегия — 227

ЭВМ — 15, 17, 18, 21, 22, 213, 334, 418, 507, 530, 531—534, 538, 539, 549, 557, 559, 569—570
Эконометрия — 325
Экономическая концепция прибыли — 397, 400
Экономическая трактовка баланса — 546
Экономическая школа — 67, 70, 99, 109, 114, 129, 140, 141, 143, 147, 152, 245, 325, 333, 334—348, 371, 432, 433
Экономическое направление в учете (см. Экономическая школа)
Экономический подход к учету — 376
Экономический учет — 456
Экономология — 260—263, 343
Экстраполяция — 485
Элементарная модель хозяйственной операции Леоте и Гильбо — 148
Эпистемологическая трактовка баланса — 546
Этапы развития управленческого учета — 401—402
Этика — 93, 158, 426—428
Этический кодекс бухгалтера — 158, 427—428
Эфемерис — 37, 40
Эффект Сизифа — 5
Эффективность экономической информации — 558

Юридическая сила бухгалтерских документов — 25,42
Юридическая школа — 15, 67, 70, 79—80, 86, 95, 99, 104, 105, 106, 109, 110, 114, 115, 117, 129, 140, 147, 266, 325, 326—332, 333, 371, 419, 430, 431, 432
Юридическое направление в учете (см. Юридическая школа)

Указатель счетов

Счета — 23, 24, 34, 36, 39, 55, 57, 59, 62, 63, 72, 76, 79, 80, 84, 85, 86, 94—98, 100, 101, 104, 114, 117, 120, 125, 126, 133, 134, 139, 143—144, 147, 149, 167, 178, 180, 181, 194, 237, 249, 250, 251, 255, 256, 261, 265, 272, 292, 293, 303, 304, 320, 322, 327, 328, 336, 337, 340, 343, 344, 349, 354, 368, 431, 466, 472, 473, 490, 497, 548—550
агентов — 14, 97, 120, 121, 137, 261, 333, 467
Администратора — 118, 120—126, 137, 148
Администрации — 209
активно—пассивные — 232, 496
активные — 86, 130, 137, 167, 180, 209, 265, 271, 272, 305, 314, 340, 349
Амортизации — 151, 154, 172, 173, 257, 267, 338, 370, 431, 434, 574
Амортизации основного капитала — 469
Амортизационного фонда — 154, 172, 431, 470
аналитические — 23, 32, 39, 62, 72, 75, 77, 78, 86, 88, 95, 96, 98, 113, 121, 132, 139, 173, 176, 189, 192, 238, 239, 241, 244, 246, 247, 268, 290, 322, 467, 474, 497, 498, 506, 507
Баланса — 76, 78, 86, 98, 101, 137, 145, 234, 255
Банка — 364
Барыша и наклада — 232, 233, 238, 239, 241, 244
Барышей и убытков — 233
безличные — 238, 432
Больничного фонда — 192
Бюджета — 74, 77, 211, 467
вводные — 180
Векселей выданных — 91
Векселей полученных — 91
вещественные — 267, 272
вещные — 271
взаимных расчетов — 209
Вина — 90,229
Вкладов негласного компаньона — 169
Владельца — 301
внешние — 145, 261, 549, 550
внутренние — 145, 261, 549, 550
Внутренних расходов — 256
Внутренних (внутрифирменных) расчетов —171, 440
Вояжа — 232
Вспомогательного производства — 170, 435
Вспомогательные — 242, 271
Вступительного баланса — 76, 77, 86, 104, 255
Выпуска готовой продукции — 268, 506
Выработки товаров — 242
Выручки — 320
Главной конторы (Центральной конторы) — 136, 145
главные — 271
главных товаров — 84
Готовой продукции — 92, 93, 110, 153, 155—156, 159, 173, 513
дебетовые — 241
Дебиторов — 91, 467
Дебиторов и кредиторов — 364
Делькредере (Резервов по сомнительным долгам) — 151, 168, 239, 273, 432, 574
Денежных средств — 43, 97, 121, 194, 254, 305, 312, 320, 342, 433, 467, 497, 550
Депозитариев (хранителей) — 137
депозитные — 117
Депонентов — 170
динамические — 133, 466
дифференциальные (экономические) — 121, 137
Документов к оплате — 104, 211
Документов к получению — 104
Долгов — 293
Долговых документов — 168
Домоводства — 301
Дополнительной заработной платы — 506
дополнительные — 497
Доходов — 329, 467
Доходов будущих периодов — 57, 110, 496
дублеры — 189
Его (их) — 97
естественные — 574
Жалованья — 72
Животноводства — 92, 136
живые — 70
забалансовые — 73, 180, 181, 256, 470, 495
Заготовок — 267
Заказов поставщикам — 469—470

Заключительного баланса — 76, 77, 98, 104, 145, 255
заключительный счет бюджетного периода — 211, 212
Заработной платы — 170, 173
Затрат — 97, 277
Зданий — 15
Земли — 296
"зеркальные" — 550
Издержек — 73, 85, 199, 232, 257, 320, 432
Издержек обращения — 85, 337, 433
Изменений утвержденных норм и расценок — 501
Износа — 151, 247, 277, 297, 432
Износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов — 394, 496
Износа основных средств — 496
имущества — 76, 209, 254, 277, 306, 316, 320, 329, 330
имущественные — 23, 70, 76, 96, 133, 180, 238, 242
инвентарные — 496
Инвентаря — 76, 89, 450
интегральные (элементарные) — 121, 137
калькуляционные — 72, 80, 250, 267, 496, 510
Капитала — 57, 58, 60, 61, 66, 70, 73, 74, 76—78, 83—86, 97, 98, 101, 104, 114, 135, 141, 149—150, 162, 168, 169, 178, 180, 184, 194, 201, 209, 232, 234, 237, 238, 241, 245, 247, 261, 305—307, 312, 315, 316, 320, 349, 358, 359, 360, 361, 431, 477
Кассы — 47, 53,58, 59, 60, 72—74, 76, 80, 90, 91, 97, 98, 104, 121, 124, 144, 148, 154, 157, 170, 173, 194, 199, 201, 209, 229, 233, 238, 239, 241, 247, 293, 311, 312, 316, 348, 364, 390, 391, 393, 466, 495
Комиссионные — 256
Комиссионный счет — 241
Комиссионных средств — 85
Комитента — 232, 233
контрактивные — 110, 393, 496
контрарные — 150, 169
Контракта с подрядчиками — 470
контрпассивные — 110
контроля — 307
контокоррентные — 33, 35, 39, 52, 58, 110
Корректировки денежной оценки — 312
Корреспондентов — 70, 85, 97, 120, 121, 137, 170, 261, 467
кредитовые — 241
Кредитных запасов — 267
Кредиторов — 91, 165, 305, 467
Лавки моего торга — 233
Ликвидации заводских средств — 506
Ликвидации основных средств — 550
Лиц и учреждений — 267
лицевые — 24, 39, 44, 45, 89, 199, 224, 241, 268, 529
личные (персональные, расчетов) — 12, 39, 57, 59, 61, 62, 64, 70, 76, 80, 84, 85, 96, 98, 117, 126, 137, 141, 147, 157, 168, 169, 238, 241, 242, 254, 259, 267, 268, 271, 272, 349, 431, 432, 516
Магазина — 72, 86, 251
Мастеров — 92
Материалов — 80, 92, 93, 100, 159, 169, 170, 173, 211, 312, 348, 450, 470, 473, 496
Материалов в производстве — 169
Материальные (патримональные, неперсональные, инвентарные) — 23, 39, 43, 47, 55, 58, 59, 61, 62, 64, 70, 80,83, 84, 85, 86. 97, 121, 137, 147, 154, 167, 245, 254, 259, 312, 467, 496, 497, 510
Материальных ценностей — 141, 550
Машин — 154
Мебели — 239
мены — 72
методологические, итоговые — 117
Мертвого инвентаря — 297
мертвые — 70
Мои — 97
Накладных расходов — 173,174
Налогов на имущество — 39
Народного богатства — 249
Народного дохода — 249
Наценки (торговой скидки) — 247, 496
Начального счетовода — 148
негативный — 341
Недвижимого имущества — 450, 469
Незаконченных инвестиций (капитальных вложений) — 172
неличные — 126
номинальные (операционные) — 70
обмена — 85
Оборотных средств — 141, 149
Оборудования — 172
Оборудования, подлежащего возобновлению — 469
Обслуживающих производств и хозяйств — 435
Общепроизводственных расходов — 435
Общехозяйственных расходов — 435

общие — 96, 97, 259
Общих расходов — 156
объективные — 137
Обязательств — 211
Ожидаемых (возможных) прибылей — 110
операционно—результатные — 72, 74
операционные — 24, 57, 70, 72, 73, 90, 150, 254, 267, 431, 432, 461,
Операций собственника — 85
Основного капитала — 296, 297, 469
Основного производства — 98, 160, 267, 370, 401, 409, 416, 435, 496, 500, 513, 555
Основной заработной платы — 506
основные — 267
Основных средств — 121, 141, 149, 172, 194, 257, 267, 268, 312, 315, 370, 432—433, 496
Отвлеченных средств — 432
Отклонений плановых норм — 501
пассивные — 85, 86, 130, 137, 167, 180, 209, 265, 271, 272, 305, 314, 342, 349, 434
переменные — 274
переходные (см. Калькуляционные)
перманентно—уставные — 151
Плановых затрат на производство — 501
Побочных занятий — 301
Погашений (амортизационный фонд) — 267
Погашения капитала — 297
Подарки бедным — 233
позитивный —341
Покупателя — 144, 233
Покупки товаров — 86
Полуфабрикатов — 170, 510
Поля — 100
Поправок на снижение до рыночной стоимости краткосрочных инвестиций — 393
Поправок на сомнительные долги — 393
порядка и метода — 24, 119, 137, 149, 150, 151, 432, 468, 574
Поставщиков — 83, 114, 154, 170, 173, 211, 431, 473
Постройки и инвентаря — 99
Поступивших фактур — 211
Потенциальной прибыли — 496
Правления — 173
Предпринимательского капитала — 267
Продажи — 173
Продажи на наличные деньги — 238
производные — 130
Производства — 93, 153, 159, 160, 170, 172—174, 176, 250, 257, 267, 300, 549
Производственных материалов — 169
Промера и провеса — 256
простые — 271
противоположные — 86
Процессов — 432, 496
Прочей недвижимости — 154
Прочих технических и коммерческих расходов — 173
Процентов на имущество, занятого в производстве — 173
прямые — 130
Путешествий — 72, 85
Рабочих лошадей — 297
разные — 105
Распорядителя кредитов — 211
Расходов — 85, 199, 241, 329, 432, 467, 549
Расходов будущих периодов — 57, 75, 199, 432, 496
Расходов на производство — 241
Растениеводства — 92
Расчетный счет — 85, 110, 173, 194
Расчетов — 23, 43, 70, 80, 85, 97, 121, 168, 185, 194, 209, 254, 312, 316, 431, 496, 550
Расчетов с покупателями — 110, 144, 173
Расчетов с поставщиками — 155, 201, 474
Расчетов с рабочими и служащими — 155, 170, 171, 435
Расчетов по социальному страхованию — 435
Рациональных (фиктивных) ценностей — 141
Реализации — 24, 110, 137, 149, 150, 173, 192, 238, 254, 260, 391, 416, 431, 466, 470, 482, 555
Реальных ценностей — 141
регулирующие — 110, 166, 432, 461, 464, 468, 496
Резерва на инфляцию — 312
Резервов — 150, 168, 194, 349, 432, 496, 574
Резервов по сомнительным долгам (см. Делькредере)
результатные — 15, 24, 59, 61, 64, 72, 75, 77, 83, 85, 90, 97, 121, 126, 133, 135, 141, 149, 150, 180, 185, 194, 196, 238, 242, 254, 261, 267, 271, 299, 307, 308, 329, 330, 393, 461, 462, 467, 477, 496, 550, 573
Ремонта основных средств — 172

Руководящих предписаний — 211
сборные — 271
связующие (синтеза) — 211
Себестоимости реализованных товаров — 391
синтетические — 23, 32, 62, 75, 77, 86, 88, 91, 95, 96, 113, 117,121, 124, 132, 139, 144, 189, 238, 244, 246, 247, 290, 467, 474, 497, 498, 501, 507
Скотоводства — 297, 298
смешанные — 85, 93, 166, 180, 184, 232, 241, 271, 297
собирательно—распределительные — 362, 461, 496
Собственника — 13, 39, 58, 61, 62, 64, 70, 85, 86, 96, 120, 121, 126, 137, 147, 149, 150, 194, 245, 261, 305, 349, 573
Собственного капитала — 180
Собственные — 86
Собственных средств — 24, 55, 58, 64, 84, 85, 97, 121, 242, 268, 312, 467
Сооружений — 267
Составных частей имущества — 261
Специальных материалов — 169
специальный контрольный (проверочный) — 95
Средств, вложенных в дело — 149
Средств и процессов (см. Операционные)
Средств компании — 84
Ссудного капитала — 267
Стада — 100
статистические — 133, 337, 466
субъективные — 137
Счастья и несчастья — 84
счета—экраны (см. Порядка и метода)
Сырья и материалов — 201
Тары — 192
Текущего ремонта — 469
Товаров — 72, 74, 76, 80, 83, 85, 86, 93, 97, 104, 114, 121, 136, 144, 148, 153, 180, 194, 232, 238, 241, 244, 256, 293, 337, 342, 431, 433, 466, 495, 496
Товаров к получению — 86
торговые — 70
Торговых расходов — 74, 173, 238
трансмиссионно—проводные — 151
Транспортно—заготовительных расходов — 496
Требований к другим лицам — 167, 168
третьих лиц — 58, 85, 149, 150
Убытка по товарам — 69
Убытков и прибылей — 57, 59, 60, 65, 66, 70, 73, 75, 76, 77, 78, 84, 85, 86, 89, 92, 97, 98, 100, 104, 110, 111, 133, 135, 141, 145, 149, 154, 155, 156, 162, 167, 168, 170, 173, 174, 178, 184, 192, 193, 209, 232, 233, 256, 257, 260, 267—269, 296, 298, 306, 311, 312, 316, 327, 330, 338, 340, 349, 358, 359, 360—362, 367, 368, 370, 402, 419, 462, 497, 499, 552, 554
Управления — 329
Урожая — 100
Услуг — 254
Уставного фонда — 431, 432, 496, 548
Уставного фонда в оборотных средствах — 548
Уставного фонда в основных средствах — 548
филиалов — 145
финансово—распределительные — 76, 169, 496
финансовые — 39, 64, 97
Финансовых вложений — 97, 390
Фондов — 194, 432, 467, 496, 550
Фондов специального назначения — 498
Хозяйства — 301
Ценностей — 85, 149, 247, 301, 305, 349
Центральный денежный — 39
Центральной конторы — 145
частные — 97, 259
чистого имущества — 133, 209
чистые — 180, 184, 261, 271
экономические (дифференциальные) — 137, 327
эксплуатации — 151
Эксплуатации монастыря — 74
эмбриональные — 327

Именной указатель

Август Р. (рим. импер.) — 48
Адамср — 197
Акира У. — 201
Алахов Б.В. — 535
Александр II (росс. импер.) — 282
Александр III (росс. импер.) — 282
Алексей Михайлович (рус. царь) — 224
Алмазов Б.Н. — 275
Альберти Л.Б. — 67, 75
Альвизе П. де — 137, 138, 139
Альфиери В. — 131
Амосов П. — 453, 456, 486
Анастасио Н. де — 96, 114—118, 126, 201, 245, 431
Ангри О. — 324
Андердоун Б. — 422
Анджан К.Я. — 506
Андре Ж. — 98, 99, 101, 106
Андрианов Д.П. — 478
Антони Р. — 26, 366, 367, 378, 380, 385, 391, 396, 402, 403, 404, 409, 415, 436
Аристотель (др.—греч. философ) — 38, 58, 64, 67, 108
Арк Жанна д' (нар. героиня Франции) — 5
Армуцци В. — 135
Арнольд К.И. — 28, 235, 236—240, 242, 243, 259, 289, 500, 518
Арсеньев (см. Бахчисарайцев Г.А.) — 272
Астахов В.П. — 528
Атлас М. — 528
Аугшпург Г.Д. — 158, 163, 179
Афанасьев А.А. — 490, 503
Ахматов И. — 95, 235, 236, 240—242, 439
Ахматова А. (рус.сов. поэтесса) — 13

Бабич Ш. — 305
Базанов — 502
Байгель Р. — 41—44, 163, 187, 188
Баканов М.И. — 494
Бакстер В.Т. — 16, 17
Бальмонт К. Д. (рус. поэт) — 537
Банфи — 136, 137
Баранов И. — 517
Барац С.М. — 33, 43, 255—257
Барбера ла — 137
Барковклиф — 370
Барре И. — 156
Баррем Б.Ф. — 95—98, 99, 101, 103, 106, 153
Бартошек М. — 41, 42
Басманов И.А. — 509, 517, 519
Батардон Л. — 255, 326, 327
Батеньков М.Я. — 257
Баттайлль М. — 100, 103, 105—107
Бауэр О.О. — 9, 28, 82—84, 267, 272, 273
Бах В. — 322
Бахчеванов П. — 546
Бахчисарайцев Г.А. — 78, 179, 265, 266, 271, 272, 458
Бача Я. — 548, 554
Башилов А.П. — 236
Бедфорд Н.М. — 372, 375, 384
Безруких П.С. — 509, 511, 520
Беккетт С. — 418
Белецкий К. — 298
Белкаой — 372, 375
Белла — 319
Беллей Ж. — 149
Беллини К. — 122, 125, 126, 137
Белов В.Д. — 254, 255, 472
Белуха Н.Т. — 527
Белькинд Т. — 501, 502
Бельмер Ф.И. — 167, 265, 272, 306, 508
Бем—Баверк Э. — 365, 378, 477
Бенеш Л. — 544, 554, 560
Бентам И. — 93, 94
Бер — 477
Бергет — 555
Бердяев Н.А. (рус. философ) — 214, 429, 475
Беретти А.А. — 257
Берлинер М. — 17, 143, 167, 169, 179, 304, 350
Бернер Д. — 324, 419
Бернулли (швейц. математик) — 339
Берран А. — 341
Бес К. — 87
Беста Ф. — 14, 16, 128—138, 168, 179, 183, 190, 204, 205, 262, 288, 325, 335, 451, 476, 497
Бестман — 306, 307
Беттиста Г.Л. — 405
Бетховен Л. ван (нем. композитор) — 404
Бидерманн Г. — 179, 271, 304, 305, 319, 437
Бизонь А. — 547
Бимс Ф. А. — 375
Бинев — 547, 548
Бирд — 382, 383
Бланшар В. — 152
Блатов Н.А. — 132, 143, 256, 306, 323, 332, 457, 459, 460—462, 472, 473, 478, 488, 490, 493, 495, 504, 505, 511, 517

Блау — 370, 388, 393
Блок А. (рус.сов. поэт) — 441
Блюм М. — 407
Бобров С.П. — 481
Богданов А. — 6
Богданов — 300
Богомазов К. — 296, 455
Богородский Н.В. — 506, 518
Богословский И.Н. — 478
Бодлер Ш. (франц. поэт) — 8, 93
Бодран — 102, 142, 152
Болдоуни В. — 384
Болингброк — 190
Болотов А.Т. (рус. писатель, основополож. отечеств. агрономич. науки) — 290—292
Больцано Б. — 164
Бомон А. — 326, 328
Боналуми — 120, 122, 127, 131
Боннар — 27
Боно — 142
Бор Н. (дат. физик) — 367
Борда М. — 544, 554
Борисов Н.Б. — 517
Борначини Д. — 114
Бородин А.С. — 511
Борхардт Л. — 29
Борхес Х.Л. — 67, 571
Борьян Б.А. — 482, 483, 501
Босселе М. — 353
Боулдинг К. — 364, 365, 371, 385, 399, 400
Бошери А. — 157
Брайнт — 201
Бренкман — 150
Бриллофф А. — 281
Броад С.Д. — 387
Бродель Ф. — 50, 57
Брозиус —187
Броун — 423
Брукс Л.Л. — 376
Брунсвик — 377
Брюндлер Г. — 342
Буайе К. — 102
Букешин — 245
Булло — 150
Бунимович В.А. — 511, 513, 517
Бурге Э. — 36
Бурке В. — 363
Бурланд А. — 344
Бурнисьен Ж. — 333, 340, 432
Буррий И. — 317, 319, 437
Буттер И. — 238
Буфало А.Э. — 452
Бухарин Н.И. (рус. полит. деятель) — 448, 454
Буше П. — 147, 158
Бызов Л.А. — 485
Быкадоров Н.А. — 519
Быкова А.Л.— 494
Бэббидж Ч. — 93
Бэссон — 157
Бюль Х.— 29, 33
Бюш — 163

Вавилов И.С. (рус. сов. ученый) — 236, 242, 243
Вайль А. — 332
Вайнштейн — 334
Вайсбейн Б.С. — 487
Валах В.Я. — 527
Валицкий И.Ф. — 134, 249, 250, 439, 498
Валтасар — 33
Валуев Б.И. — 509, 516, 527
Вальб Е. — 314—316
Вальбах А. — 317, 320
Вальденберг Э.Г. — 247, 254, 255
Ванинген Г. — 85
Ванье И. — 22, 147, 390
Варга Е.С. — 454
Варрон М.Т. — 45
Василенко П.Н. — 518
Ватсон А.Т. — 197—199
Ваттер В. — 386, 388, 402
Веддингтон Д. — 89
Вебнер Ф. — 514
Вежбицкий Т. — 539
Вейсброд А.В. — 481
Вейцман Н.Р. — 9, 485, 487, 492, 508
Вейцман Р.Я. — 176, 256, 267, 457, 458, 475, 481, 486, 489, 490, 501, 504, 506, 518
Вельтон Т. — 195
Венн Ф. — 179
Вентури Б. — 67, 68, 72, 78, 104, 118
Вергани К.Д. — 79
Вернер К.А. — 186, 300
Вернтц — 387, 388
Веселовский С.Б. — 222, 224, 225
Виандье — 332
Видеман К.И. — 297, 298, 300
Викко Д. — 128
Вилар П. — 11, 26
Вилла Ф. — 11, 14, 25, 64, 114—118, 125, 128, 130, 133, 134, 139, 204, 208, 262, 430
Виллалобос М. — 41, 121, 371, 372, 374, 387, 390, 396, 443
Вильбоа Ж. — 334
Вилькен У. — 40
Вильямс Д.Д. — 56, 426
Вимбл — 366

Винклер — 300
Винчи Л. да — 67
Витрувий — 46, 64
Витте С.Ю. — 283
Влчек И. — 539
Войтехов В.Т. — 511
Войтехов П.Г. — 511
Волков И.М. — 33
Волков С.И. — 507, 528
Волкович И. — 295—299, 300
Волынский А.П. (рус. гос. деятель) — 290, 292
Волькенштейн Б. — 486
Вольтер А. — 324
Вольф А.М. — 41, 42, 143, 204, 240, 253—255, 282, 286, 288, 293, 298, 300, 460, 508, 562
Вольф (барон) — 290—292
Воронин С.В. — 481
Вулан — 150
Вульф А. — 27, 44
Вышемирский — 268
Вэйс У. — 352, 353
Вэленсуэло Э.Р. де — 184

Габерфельд — 323
Гавел Ф. — 539
Гаже — 142
Гайсслер Г. — 545, 554, 556, 560
Галаган А.М. — 9, 13, 14, 22, 30, 41, 42, 86, 96, 115—118, 122, 126—128, 130, 131, 133, 153, 157, 207, 221, 246, 256, 288, 339, 430, 451, 457, 458, 464, 470—479, 481, 489, 500, 501, 508, 514, 535, 550
Галль Г.В. — 517
Галлюа — 477
Гальперин Я.М. — 8, 303, 459, 487—489, 493, 494, 508
Гамада — 201
Гамильтон А. — 5
Гамильтон Р. — 92
Гаммерсфельдер — 83, 84
Гант Х.Л. — 408, 410, 485, 552
Гантигель — 158
Гаратти Ф. — 24, 78, 107
Гарбут Д. — 30
Гарнье П. — 5, 41, 42, 55, 59, 68, 133, 206, 326, 328—331, 334, 341,348, 351, 352, 356
Гаррисон Ч. — 25, 143, 190, 318, 410—414, 421, 436, 437
Гартман Н. — 492
Гаспар — 137
Гастев А.К. — 452
Гатта Д. делла — 23, 79, 573
Гаук В. — 82, 296
Гашлен — 328
Гвилльен — 332
Гегель Г. (нем. философ) — 7, 474, 567
Гегечкори М.Б. — 478, 479
Гезель В. ван — 87
Гезель К. ван — 85, 87
Гельвиг Ф. — 24, 84, 107
Гельрих — 555
Гельснер Г. — 546
Геннин В.И. — 228, 229, 234
Генов Г. — 544, 550
Георгиев А.П. — 546
Герберт Л. — 15
Германсон Р.Х. — 423
Геродот (др.-греч. историк) — 45
Герстнер П. — 161—163, 166—169, 171, 187, 188, 271, 313, 458
Гертц Ф. — 9,41, 42, 48, 49, 51, 53, 54, 59, 60, 79
Гессенс П. — 82, 83
Гете В. (нем. поэт) — 61, 153, 255
Ги К. — 405
Гидилья К. — 131
Гизлен О. — 153
Гилле — 142
Гильбо А. — 19, 22, 24, 116, 119, 137, 143, 147, 148, 150, 151, 152, 154—156, 195, 204, 246, 269, 288, 306, 317, 336, 341, 380, 432, 476, 497, 574
Гильде Э.К. — 453, 500, 507, 508, 517, 519, 527
Гильяр Э. — 55
Гиппократ (др.—греч. врач) — 285
Глаутьер М.В. — 16, 203, 422
Глебов С.Ф. — 457
Глейх Е.И. — 478, 479, 494
Гоббис Ф. де — 131
Годарт М. — 100
Годдард Р. — 198, 199
Годефруа — 158
Гоинг Ч.Б. — 408
Голл Г. — 546, 548, 555, 560
Гольц Т.А. — 186, 297, 300
Гомберг Л.И. — 14, 41, 42, 97, 121, 134, 150, 185, 204, 259—264, 288, 330, 343, 471, 490, 506, 510
Гопфенгаузен П.Д. — 283
Гораций (рим. поэт) — 47
Горбачев И.А. — 486
Горелик — 389
Городецкий Я.Г. — 527
Готлиб И. — 22, 81—83
Готтшальк Г. — 161, 180
Грааф А. де — 85

Градев Н. —550
Грамши А. — 376
Грас Н. — 54
Грибоедов А.С. (рус. писатель) — 235
Гриир К. — 368
Гриффис Ф.Л. — 29
Гровиншильд Г.Р. — 405
Гроссман Г. — 171, 303,
Грэди П. — 388
Губер Т. — 167, 187, 458
Гуляев А.И. — 199, 200, 265, 266, 268—270, 272, 439, 518
Гумберт — 99
Гуттон Ч. — 201
Гэллохофер С. — 94
Гюгли Ф. — 23, 91, 115, 130, 163, 167, 179, 180, 185, 207—210, 288, 312, 322, 477
Гюйсманс Ж.К. — 5
Гюффель — 207

Давидеану Р. — 545
Дальгер Ф. — 54
Дамм М. ван — 101
Данаилов Д. — 549, 560
Дарик Ж. — 334
Даффорне Р. — 89, 90, 106
Девельт — 414, 419
Девине К.Т. — 376, 377
Дегранж Э. — 16,24, 100, 102—105, 107, 117, 118, 121, 143, 144, 147, 157, 320, 328, 339, 350, 432
Дезарно — 103
Дейнис Г.К. — 367, 368
Делапорт Р. — 179, 329, 333, 340—342, 432
Дембинский Н.В. — 494
Дембо А.О. — 455
Деметреску К.Г. — 9, 14, 32, 41—44, 137, 313, 340, 341, 346, 408, 413, 414, 420
Демосфен (афин. оратор) — 5, 37
Державин Г.Р. (рус. поэт)— 137
Деркач М.А. — 520
Детлоф — 555
Дефо Д. (англ. писатель) — 89, 143
Дешан Г. — 153
Джевонс С. — 365
Дженкинсон М.У. — 360
Дженнингс А. — 373, 387
Джиннаи И. — 15, 16, 202—204
Джитти В. — 41, 42, 115, 121, 122, 127, 133, 204, 329
Джонс Д.Г. — 422
Джонс Э.Т. — 89—92, 114, 237, 239, 240
Джонсон О. — 381, 385
Джонсон Д. — 402
Джонсон Т. — 401, 405, 421
Дзаппа Д. — 16, 137—140, 263, 273
Дзедзичак И. — 539
Диатолович Н. — 506
Дивайн К.Т. — 56
Дикинсон А. — 370
Дикси Л.Р. — 195—197, 199, 423
Дикштейн А. — 298
Димитров — 559
Дирден Дж. — 385
Дирихле — 477
Дирнас Г. — 501
Дитмар Н.Ф. фон — 265, 269, 270, 439, 499
Дитякин — 185, 186, 300
Дмитриев М.В. — 494, 503
Добресс Л. — 153
Додерер Х. фон — 572
Додонов А.Л. — 498, 503, 507, 508, 510, 518, 521, 536
Додсон Д. — 92
Долежал — 554, 560
Долькарт Л.М. — 485
Домпе К. — 137
Донда А. — 558
Драпала Т. — 189
Дрекслер — 185
Дудко И.Д. — 517
Думитреску С. — 555
Дуткович И. — 304
Дуця — 552
Душанов И. — 541, 542, 544, 554, 557—559
Дьюи Д. — 348, 371
Дьяков М.И. — 300
Дьяконов — 33
Дэвис В.С. — 370
Дэри — 158
Дюбок Л. — 150, 156
Дюмарше Ж.Б. — 14, 24, 26, 105, 134, 148, 179, 242, 333—340, 342, 348, 350, 351,432
Дюмикин Ж. — 30
Дюмон — 158
Дюмортье А. — 353
Дюпон А. — 59

Евзлин З.П. — 511
Ездимирович М. — 9, 141, 180, 185, 209, 304, 319
Езерский Ф.В. — 8, 12, 13, 117, 122, 129, 150, 204, 246—249, 252, 254, 258, 305, 320, 439
Екимов А.А. — 511
Емельянов Н. — 242
Ендон Т. — 538

Етропольский М. — 559
Ефремов И.А. — 517

Жакко — 329
Жебрак М.Х. — 478, 494, 501—503, 508, 510, 511, 518
Жид — 455
Жидков И.А. — 283
Жили И.А. — 157
Жордан — 477
Жорес Ж. (руковод. франц. соц. партии) — 5

Заломанов Н.П. — 293
Замбелли А. — 70, 72, 73
Замбони — 140
Замятин Е.И. (рус. писатель) — 456
Звездкин В.И. — 485
Зейгель — 188
Земер — 188
Зенон — 38—41, 64
Зефф С. — 369, 376
Зиновьев Г.Е. (рус. полит. деятель) — 454
Зомбарт В. — 17, 53, 54, 57, 60, 83, 259
Зоммерфельд Г. — 317, 319
Зотов Ф.И. — 296, 297, 299
Зощенко М.М. (рус. сов. писатель) — 218

Иванов Д. — 267
Иванов М. — 297, 298, 300
Иванов Н.Н. — 502, 503
Иванов С.Ф. 249—251, 508, 514, 518
Ивата И. — 317
Ивашкевич В.Б. — 498, 507, 509, 511, 513, 516, 517, 519—521, 527, 528, 542
Идзири Ю. — 366, 372, 374, 377, 384, 385
Иегер Э.Л. — 28, 247
Иеринг Р. (нем. юрист)— 282
Измайлов А. — 456
Илиев Г.И. — 545, 550
Импин Ян — 81, 83, 84, 85, 87, 88
Имхофф — 102
Инглис В. — 201
Ипполито Т. де — 139
Ирсон К. — 55, 96, 99, 101, 106
Исаев Б.Л. — 527
Исакава — 201
Исаков В.И. — 507, 529
Ислер — 157
Ичикава Б. — 202
Йорданов Д.Ц. — 547, 549, 559, 560

Кадм (изобр. финикийского алфавита) — 27
Казанова А. — 68, 69, 71, 73, 76—78, 101
Казо Л.Ф. — 100
Калуджерчич Р. — 180
Кальмес А. — 25, 161, 163, 166, 169—172, 174—176, 179, 183, 186, 189, 298, 303, 313, 323, 408, 434, 458
Камеяма — 202
Камман Э. — 413
Камэницы Д. — 546
Канетти Э. (австр. писатель) — 357
Каннинг Дж. Б. — 361, 368
Кант И. (нем. философ) — 6, 423
Канцани А. — 16
Каплан Р. — 401, 402, 405, 421
Каплан Э.Н. — 360, 378, 385, 402
Каракоз И.И. — 527
Карбышев А.Д. — 535
Кардано Д. — 69, 71, 78, 81, 205
Кардинель С.Г. — 84—88
Карл Великий (франкский король (742—814)) — 49
Карпентье Ф. — 142, 143, 158
Карр — 444, 450
Кастеллани — 56
Кастилло Д. дель — 79—81, 432
Катон М.П. — 45
Каунселл Р. — 372
Кашаев А.Н. — 520
Каценеленбаум З.С. — 454
Квиней Ж. — 157
Кедров В.В. — 41, 42, 484
Кейль К.П. — 9, 44, 72, 81, 86, 88, 153
Келер В. — 435
Келлер Ф.Л. — 41, 42, 136
Кемпер — 303, 306
Кено—Репонд — 458
Кенэ Ф. — 95, 444
Кестер Р. — 365
Кетле А. — 136
Кимизука И. — 202
Кина М. — 201
Кине Ж. — 98, 154
Кине И.С. — 24, 103
Кипарисов Н.А. — 323, 481, 486, 487, 489, 493, 494, 495
Киркман М. — 191
Кишке — 207
Кларк Д.М. — 416
Кларк Ч. — 25
Клауке К.Х. — 540
Клаус — 557
Клейман П.Б. — 478, 479

Клепиков С.А. — 455
Клима В. — 555
Клинге К.П. — 55
Ключевский В.О. (рус. историк) — 226
Кнапп В. — 376
Ковалев В.В. — 214, 274
Ковалевский В.И. — 283
Коверо И. — 163, 164, 165, 313, 317
Козлов — 236
Койре А. — 48, 49
Кокс И.И. — 157
Коласс Б. — 19, 147, 196, 341, 342, 354
Колер Э.Л. — 369, 407, 427
Колумб Х. (мореплаватель) — 5, 30, 336
Колумелла Л.Ю.М. — 45, 302
Кольбер Ж.Б. — 59, 106, 153
Кольман Э. — 162, 475
Кон — 416
Конвенц — 105
Кондильяк Э. — 107
Конт О. — 9, 13, 334
Кончаловский (рус. историк) — 45, 46
Корентти — 118
Корнев М. — 267
Корнильев М. — 519
Коррон А. — 97, 98
Косиоль Э. — 314—316, 419, 437
Коссут З. — 545
Костров Н.И. — 302
Котрульи Б. — 24, 66, 68, 71, 73, 89, 143
Коффи Р.П. — 141, 179
Кошкин И.А. — 75, 479, 493
Кравченко Л.И. — 507
Крайбиг И. — 162—165, 169—172, 178, 256, 325
Крайль — 555
Краличек В. — 546, 558
Крамер — 555
Красвелл А.Т. — 370
Крепэн — 158
Криппа Д.Л. — 115—117, 179
Кройкнит В. — 86, 87
Кронхейльм Ф.В. — 93, 179
Кройкс Г. де — 9, 38, 43, 47, 55
Крюгер М. — 552, 553, 558
Крюков Г. — 519
Кръма М. — 555
Ксенофонт — 36
Кузьмин — 300
Кузьмино В. — 55
Кузьминский А.Н. — 528
Кулишер И.М. — 53
Кульман И. — 558
Кун Т. — 374
Купер Д. — 376
Купер Э. — 194, 195
Купфернагель Е. — 548, 552, 553, 555, 557, 558
Кур П. ла — 86, 88
Куросава К. — 201
Курсель—Сенель Ж.Г. — 132, 143—145, 149, 153—156, 179, 327, 341
Курцбауэр Г. — 158, 179
Куссеров А. — 558
Кутереельс Я. — 86, 88
Кухман Ч. — 360, 361
Кычанов — 35
Кэннон Д. — 406
Кэри Д.Л. — 426
Кэфер К. — 412
Кювье — 474
Кюльман Э. — 344

Лабар А. — 353
Лавель — 150
Ламбль — 186
Лами — 142, 150, 157
Лампедуза Т. ди — 141
Ламыкин И.А. — 509
Ланге — 558
Лангнауэр — 82
Ланэ Ж.Б. де — 179
Лаплас — 477
Лаппо—Данилевский А.С. — 224
Ларин М.А. — 454
Ларю — 98
Лассаль — 477
Ласкин Н.Н. — 478, 479
Лассек П. — 18, 19, 327, 368
Лаур Э. — 186, 301
Лаучик З. — 546
Лев Б. — 422
Лебов — 389
Левин — 171, 172
Лезиньан Д. де — 103
Лейбниц Г.В. — 82, 83
Лейерер К. — 13
Ле—Кутр В. — 165—167, 179, 304, 306, 307, 313, 434, 458
Лемаль — 158
Леманн — 317
Ленжен — 157
Ленин В.И. (основатель сов. гос—ва) — 444—451, 458, 484, 528
Леонтьев Н.А. — 41, 483, 484, 487—489, 493, 494
Леоте Э.П. — 19, 22, 24, 96, 116, 119, 137, 143, 147—151, 152, 157, 195, 204, 246,

269, 288, 306, 317, 336, 341, 380, 432, 476, 477, 497, 574
Лерис А. — 83
Лермонтов М.Ю. (рус. поэт) — 205
Леруа Ж. — 347, 348
Леруа С. — 100
Лефевр А. — 150, 153, 326
Лефор Р. — 326, 328
Либерман Е.Г. — 501
Ливинштейн Р. — 166, 172
Лиджи Ч. — 546
Лилиенталь — 173
Лимперг Т. — 321, 342, 368, 426
Линдлей Л. — 197
Линк — 82
Литтлтон А.Ч. — 9, 50, 89, 90, 98, 194, 359, 360, 366, 368, 370, 375, 387, 436
Лихачев (рус. историк) — 30
Лобзин П. — 518
Лозинский А.И. — 9, 461, 485, 489, 494
Локк — 207
Локшин А.Я. — 462
Лонгман Д.Р. — 324
Лоренц — 477
Лорш Дж. — 385
Лоуренс П.Р. — 385
Луве Ш.Х. де — 354
Лузин А.Л. — 520
Лунский Н.С. — 179, 256, 265, 266, 270, 271, 395, 458, 508
Лунь Ц. — 21
Лурье (сов. историк) — 29
Лутц В. — 338
Лутц Ф. — 338, 354
Луццато Д. — 70, 71
Льюис Д.С. — 193
Людоговский А.П. — 186, 299, 300
Лютер М. — 54, 125
Ляйтнер Ф. — 159, 163, 166—169, 175, 178, 179, 187, 309

Маздоров В.А. — 450, 483
Мазетти А. — 136, 137
Мазьян М. — 342
Майер — 477
Майзельс Р.С. — 481
Майков В.Н. (рус. публицист) — 289
Макаров В.Г. — 494, 498, 528
Макдональд Д.Л. — 384
Мак—Илхаттан Р.Д. — 420
Маккарти В.Э. — 382
Макнил К. — 362, 364
Маколей Т.Б. — 8
Максимов И.Г. — 28
Максимов Ю.П. — 507, 521
Малинес Д. — 89
Мальоне Д. — 131, 143
Мамонтов Ф. — 501
Манн Т. (нем. писатель) — 27
Манчини Д. — 68, 69, 70,72, 74, 78, 117
Маргулис А.Ш. — 470, 502—504, 508, 509, 518
Мари М. — 341
Мариман — 102
Маришаль — 432
Маркезини Г. — 136
Маркс К. (экономист) — 61, 94, 201—203, 305, 444—446, 454, 573
Марлэр — 158
Маррисс Ж. — 338
Марцинковский — 557
Марчи Ф. — 117, 118, 120, 133, 147, 430
Марш К.К. — 201
Масанов А.Ф. — 480, 482, 487
Масса Д. — 120, 122, 126, 127
Масси В. — 138
Матер Э. — 370
Маттессич Р. — 20, 319, 374, 398
Маутц Р.К. — 423, 424
Мацкевичюс И.С. — 509, 539, 542, 548, 549, 555
Машковский С.В. — 296—300
Маяковский В.В. (рус. сов. поэт) — 463, 479, 564
Медлер Л. — 558
Медников — 298, 300
Мезенцев П.В. — 503
Мезиер Л. — 100
Мейер Ж. — 259, 326 332
Мелис Ф. — 9, 29, 31, 33, 42, 43, 78, 104, 114, 115, 117, 125, 131
Меллис Д. — 89
Менгр К. — 378
Меннгр В. — 95, 97, 98
Менделеев Д.И. (рус. ученый, химик) — 329
Мендельсон А.С. — 479
Мендес А. — 95, 102, 144
Меньо П. — 346, 347
Мерлин Ж. — 353
Месснер З. — 539, 557
Миддлдитч Л. — 365
Миклашевский И.Н. — 224
Милл К.К. — 197
Миллер В.А. — 454
Миллер Г.Г. — 376, 393, 396
Миллерович — 323
Милль Д.С. — 107, 133, 190
Милюков П.Н. (рус. историк) — 225, 229

Миляев В. — 286
Минин К. (один из руковод. 2—го Земского ополчения) — 5
Митчелл В. — 369
Михааль Ю. — 511
Мицквитц Г. — 47
Мишле Ж. — 142
Мишо Э. — 150, 157, 158, 198, 199
Мнюх В.К. — 486
Молодцов А. — 518
Моммзен Т. (нем. историк) — 41
Мондини Э. — 122, 137
Монтгомери Р.Х. — 363, 369, 385, 423, 426
Монтень М. де (франц. философ) — 46
Монтескьё Ш.Л. (франц. просветитель) — 207, 477
Мор — 390, 393—395
Морард — 417
Мори А. — 202
Москетти Д.А. — 68, 73, 77, 121
Мост К.С. — 194
Мошкин А.А. — 298—300
Мудров Э.А. — 179, 236, 242—244, 518
Музиль Р. (австр. писатель) — 303, 313, 371
Мулинье Ж. — 101, 106, 107
Мунитц М. — 372, 376, 388
Мутье — 150
Мыльников С.В. — 201, 289, 485, 500
Мэй Д.О. — 359, 362, 366, 371, 373, 374, 386, 388, 402, 436
Мюллер — 429
Мюнстерманн Г. — 311
Мюшайд В. — 314

Найт К.Е. — 377
Нарибаев К.Н. — 498, 507, 520, 521, 528, 534, 535
Наринский А.С. — 509, 518
Нахокин — 236
Неволин — 215
Нейгебауер — 31
Нейкирк В. — 417
Нейл — 370
Неккер — 136, 153
Некраш Л.В. — 61, 481
Некрасов Н.А. (рус. поэт) — 282
Нерро Г. — 55
Нертинг И. — 189
Нибур Г. — 55
Никитина В.З. — 520
Никлиш Г. — 166, 167, 169, 187, 304, 305, 317, 319, 434, 458
Николаев И.Р. — 90, 161, 163—166, 188, 452, 457, 462—464, 480, 493
Никольский — 31
Никольсон Дж. — 408—410
Ниппа А.Р. — 293
Нишикава К. — 200, 201
Новак — 91
Новиченко П.П. — 510, 511, 518
Норт Р. — 92

Обер Р. — 15, 345, 346
Обербах — 169, 458
Обер—Таллер М.О. — 301
Оболенский В.В. — 480
Одерман — 163, 168—170, 172—174, 256
Октор Ж. — 158
Олдкастл Хью — 89, 107
Олотт Р. — 9
Онида Р. — 116, 117
Осбар В. — 163, 167
Осинский Н. (см. Оболенский) — 480
Отле П. — 152, 356
Оуэн — 454

Павелеску Ф. — 545
Павленко — 514
Пазини Д. К. — 79
Пайкеслей Д. де — 53
Пайпс — 216
Палий В.Ф. — 497, 498, 500, 507, 510, 511, 516, 518, 520, 527, 528, 554, 555
Пангло Ш. — 333, 334, 356, 432
Панков В.В. — 508
Пантелиони — 321
Папе Э. — 305
Парметлер — 117
Парызинский З.— 28, 33, 34, 36, 45, 539, 557, 559
Пасдермаджан А. — 353
Пассов Р. — 161, 163, 165—168, 171, 306
Пастухов — 299
Патон В.Э. — 358, 359, 361, 364—366, 368, 369, 386, 387, 398, 402, 436
Патризи — 66
Пацошинский — 300
Пачоли Л. — 6, 10, 11, 13, 15, 23, 24, 56, 66—74, 76, 77, 80, 84, 89, 90, 96, 101, 103, 107, 108, 125, 133, 144, 145, 147, 201, 205, 233, 237, 248, 258, 259, 283, 328, 329, 336, 363, 367, 390, 397, 423, 441, 464, 466, 476, 495, 572
Пашкевич Б.В. — 527
Пеаснелла К.В. — 426

Пейзер — 160, 169, 170
Пейн А. — 100
Пекито Р.А. — 147
Пеллигрини Н. — 137
Пенндорф Б. — 9, 12, 53, 54, 105, 160, 161, 168—174, 177, 190, 264, 303, 323, 458
Перагэлло Э. — 9, 56, 62, 68—70, 73, 74, 77, 78, 104, 117, 118, 127, 208
Пергелов К. — 538, 542, 544, 546
Пересветов И.С. — 215
Перетц — 127
Перидон Л. — 342
Перрин Ж. — 346
Перро — 142, 150
Петаржицкий Л.А. — 378
Петр I Великий (рус. царь) — 218, 226, 229, 230, 283, 458
Петрова В.И. — 494
Петроний — 47
Пехе Т. — 545, 550, 556, 557, 559
Пиетро А. ди — 67—74, 77— 79, 464
Пизани Э. — 133—135, 137, 138, 178, 179, 184, 190, 202, 248, 249, 329, 337, 367, 466, 476
Пиков А.И. — 485
Пикслей Ф. — 199, 358, 359, 362, 366, 369
Пиренн Ж. — 30
Пищаев В. — 500
Плавт — 47
Планк М. — 575
Планкетт Д.Д. — 421
Платон (др.—греч. философ) — 64, 67, 217
Повелс М. — 345
Подвойский Н.И. (сов. военный деятель) — 474
Подольский В.И. — 507, 527, 528
Пожарский (князь, команд. 2—го Земского ополчения) — 5
Поклад И.И. — 498, 502, 503, 509, 511
Покровский М.Н. — 9, 221
Полошевский — 540, 551, 557, 558
Поль — 186
Поляков А.Т. — 289
Помазков Н.С. — 9, 28, 30—33, 36, 37, 40, 44, 45, 46, 49—54, 69, 75, 76, 148, 168, 339, 459, 478, 486, 493
Понайотопуло К. — 179
Понти Дж. — 132
Попов А.З. — 257, 258, 267, 268, 300, 517
Попов Н.И. — 204, 257—259, 288, 439, 473
Попович А. — 555
Порт М. де ла — 24, 95, 97, 99, 100—103, 106, 107, 157, 240, 441
Порциг К. — 187, 189, 194, 458
Посошков И.Т. (рус. экономист, публицист) — 290
Поуэл В. — 387, 389
Пошехонов А.В. — 302
Преображенский Е.А. — 453, 454
Преображенский Н.Ф. — 256
Принцгорн — 188
Прокофьев А.В. — 243, 244, 245
Прудон П.Ж. (франц. экономист) — 57, 141, 432, 454
Пуанкаре А. (франц. математик) — 326
Пуатра — 105
Пуришкевич В.М. — 224
Пурра П. — 95, 98, 99, 101, 106, 107
Пушкин А.С. (рус. поэт) — 186
Пуэхберг М. — 23, 206
Пьетра делла — 56

Радостовец В.К. — 517
Райнеке — 542, 554, 555
Райш Р. — 163, 165, 169—171, 256
Рамси — 90
Раппопорт А. — 375
Распайль — 157
Рассел Б. — 77, 108, 109
Раце Б. — 304
Рашу Л. — 158
Регенсбургер — 292
Резниченко И.С. — 24
Рейнбот П.И. — 243—246, 267, 289, 298, 300
Рекс Б. — 552, 553, 558
Рем Г. — 161, 162, 164, 174
Ремер — 187, 188
Рибель П. — 324, 417
Рив Ж. — 334
Рива М. — 115, 126, 208
Ригер В. — 315, 316, 318, 437
Ригобон П. — 127
Рикар С. — 96, 98, 99, 101, 323
Риккерт — 6
Риперт Д. — 399
Рипли В. — 386, 427
Риттс Б.А. — 377, 378
Рихтер Г. — 540
Робертсон К. — 425
Робинсон Л.Р. — 361
Родбертус К. — 11, 14, 454, 477
Родионов — 300
Роже — 158
Рожков Н.А. — 221, 222, 224
Розенберг Л.Я. — 489, 508, 517
Роланд В.Ф. — 104

Роль — 545, 555
Роньони К. — 135, 136
Рорбах Дж. — 408—410
Рорем Р. — 359
Рослендер Р. — 203, 376, 445
Росс Дж. — 377
Россет — 558, 559
Росси Г. — 137
Росси Дж. — 41, 122—125, 134, 137, 179, 430, 466, 476
Росси П. Л. О. — 135
Ростовцев П. — 293, 300
Ротмистров В. — 297
Рошер В. — 65, 185, 300
Рощаховский А.К. — 267, 272—274, 278
Руайо Э. — 348, 349
Рубинов М.О. — 509
Рувер Р. де 9, 56, 58, 61, 75, 194
Рудаков М.П. — 481
Рудановский А.П. — 12, 57, 61, 94, 122, 132—134, 152, 176, 208, 240, 271, 288, 320, 335—337, 339, 351, 392, 439, 441, 452, 453, 457, 464—471, 474—478, 485, 486, 488, 490, 492, 493, 499—501, 505, 508, 513, 514, 535, 562
Рудольф И. — 527
Рудский А. — 296
Руммель К. — 324
Руссиян И.П. — 257, 259
Руссо Ж.Ж. (франц. писатель) — 424
Русу Д. — 539, 545
Рутенбург — 61
Руф А. — 322
Рычков П.И. (рус. географ) — 290, 292

Саблик Е. — 541, 545
Сабуро К. — 201
Савари Ж.П. 15, 23, 25, 94—99, 106, 121, 122, 143, 351
Саватье Р. — 326, 331, 332
Савич А. — 453, 456, 486
Савичев П.И. — 486, 503
Савонн П. — 99, 101, 102
Савошинский Д.И. — 477
Сакко — 140
Салмин — 300
Самуэльсон П. — 179
Сангвинетти А. — 122
Сатубалдин С.С. — 516
Свиней Г. — 359, 360, 365, 436
Свобода С. — 558
Сганцини К. — 307, 308
Седов — 482
Селезнев С.И. — 485
Селле Э.У. — 370
Сен—Жюст Л. (чл. К—та обществ. спасения, сторонник Робеспьера) — 47
Сенизио А. — 56
Середа А. — 501
Сериков И. — 231, 232
Сиверс Е.Е. — 120, 143, 159, 180, 204, 245, 254, 256, 265—269, 271, 272,289, 332, 439, 457—461, 472, 473, 480, 490, 508, 510, 562
Сиго Ж. — 348—351
Симон Г. — 161, 162—168, 170, 171, 174, 322, 486
Симпсон К. — 368, 416
Скали П.П. — 62, 70
Скворцов А.И. — 293, 296—300
Сковронский Ю. — 539
Скотт Д. — 282, 359
Скубиц — 143, 158, 159, 266
Слуцкий Б. — 15
Сметанин С.А. — 28
Смирнов А.П. — 454
Смирнов Д.А. — 30, 37
Смирнов К.М. — 46
Смиреномудренский — 299, 300
Смит М.Н. — 455, 539
Смит Э. — 363, 383
Собри Ж. — 153
Сова К. — 538, 539, 542, 544, 545, 546, 558
Совегрен Л. — 326, 328
Сократ (др.—греч. философ) — 6
Солозано Б. де — 80, 81
Соломон Д. — 33, 100, 364, 398
Сольвей — 455
Сопко В.В. — 518, 528
Сорокин П.А. — 225
Сортер Д.Г. — 380, 381, 385, 534, 542, 543
Соуси С.Р. — 420
Спановский В. — 528
Спасов Д. — 545, 560
Спачек Л. — 388
Спенсер Г. — 107, 122, 190, 334, 336
Спиненди С. — 137
Сраффа П. — 308
Стабилини А. — 131
Ставчиков А.И. — 520
Сталин И.В. (Ген. секретарь ЦК КПСС) — 448, 508
Стасей Н.А. — 14, 17
Стевелинк Э. — 9, 11, 28, 29, 56, 63, 68, 70, 71, 73, 74, 78, 80—90, 95, 96, 98, 99, 101—104, 106, 107, 147, 249
Стевин С. ван — 68, 84, 85—87, 88, 107, 205

Стевинсон К.В. — 413
Стеклов — 477
Степневский Я. — 382, 542—544
Стернинсон Д.Б. — 14
Стефан — 169, 170
Стивенсон Р. — 365
Стиллигер И. — 231, 234
Стон В. — 9, 28, 33, 45
Стоцкий В.И. — 490, 504, 505, 511, 518
Стракова Л. — 546
Струве П.Б. (рус. экономист) — 462,
Струмилин С.Г. (сов. экономист) — 454, 455, 481, 487, 488, 491, 527
Стрэттон — 201
Студенский Г.А. — 302
Стуков С.А. — 419, 511, 518
Стэки Н. — 14, 17
Судханс П. — 384
Сумароков А.П. (рус. поэт) — 131, 287, 295
Сумцов А.И. — 194
Сэй Ж.Б. 145, 150, 156, 249,
Сэй Л. — 12, 143, 145—147, 153, 155

Такахиро К. — 201
Тальенте Д.А. — 62, 68—71, 72
Танака — 200, 203,
Тард Г. — 378
Татаринов В.А. (рус. чиновник) — 282
Татищев В.Н. (рус. историк) — 514
Татур С.К. — 470, 494
Тацит (рим. историк) — 522
Тейлор (основатель НОТ) — 402, 409
Тексада Г. де — 80,81
Тельшов — 55
Теофанович Р. — 9
Тер—Давыдов М.П. — 499
Теребуха Е. — 87, 253, 322, 433, 534, 541, 545, 555, 556, 557
Терре Ф. — 332
Тессие А. — 17, 42, 48
Тито И. (деятель югосл. и междунар. коммунист. движения) — 538
Толстой А.К. (граф, рус. писатель) — 94, 218
Толстой Д.А. (граф, рус. гос. деятель) — 444, 457
Толстой Ф.П. (рус. скульптор, живописец) — 228
Тостопятов — 454
Тома А. — 348, 349, 351, 432
Тома М. — 101
Томмазео Г. — 118
Томпсон Дж. — 385
Томс В. — 317, 320, 321, 325
Тонциг А. — 128, 208
Тотев Т. — 538, 539, 545—549, 554
Трейгендер — 188
Трифонов Т. — 558
Троцкий Л.Д. (рус. полит. деятель)— 448
Трубехин Т. — 501
Трусов А.Д. — 518
Тсимара — 259
Туган—Барановский М.И. — 269, 477
Тукер С.А. — 420
Тукки У. — 66
Тунберг — 239
Тюменев — 31, 32
Тьер 152
Тэер — 186, 300

Уайлдмен Д. — 366
Уайльд О. (англ. писатель) — 107
Уаттс Р.Л. — 426
Уатфилд Э. — 390, 395
Увра П. — 100
Удолов Ф.В. — 290, 291
Уи С.К. — 372
Урбино — 253
Утехин — 300
Уэллс М.К. — 374

Файно А. — 98
Фаж Э. де — 348, 349, 350
Федак З. — 541, 545, 548, 555
Федорченко И. — 298
Федотов Г. — 561
Фельдгаузен — 249—252, 257
Фельдендорф Ф. — 163
Ферберг — 240
Фертих П.Е. — 375
Фибоначчи Л. — 11, 48
Филимонов Н.Г. — 176
Филипп II (исп. король) — 79
Филиппини П. — 157
Фингер Х. — 544, 557
Фини Р. — 56
Финней — 393, 396
Фит Ж. — 338
Фитцнигель — 50
Фишер И. — 397, 398
Фишер Р. — 161—163, 167, 168, 176, 177
Фламминк Ж.А. — 9, 30, 58, 68, 77, 86—88, 92, 94—99, 102—107, 115, 141, 149, 151, 153, 259, 326—328, 333, 334, 342—344, 349, 350, 351, 353, 354, 356, 408
Фламхольтц Э. — 422
Флейшман — 185, 186

Флори Л. — 68, 70, 72, 73, 77, 78, 104, 125
Фойхт М. — 41—43, 46
Фолсом Э.Г. — 194, 201, 357, 360
Фонвизин А. — 220
Фор Г. — 152, 326—328, 333, 356
Форестье Э. — 55
Форни Д. — 70, 79
Форрестер Д. — 387
Фостер В.Ф. — 179, 194, 195, 197
Фотаке Г. — 549
Франс А. (франц. писатель) — 8, 9, 27, 47, 152
Франческа П. делла — 67
Фреге Ф. — 189
Фрейтаг Г. — 108
Фридман — 379
Фруадево Ж. — 343
Фуггер — 82
Фукузава Ю. — 200, 201
Фультон Д. В. — 179, 194, 362
Фурастье Ж. — 58, 333, 343, 344
Фэс Э. — 163

Хаар А. — 8, 13, 14
Хабаров Н.Е. — 257, 500, 511
Хагер Х. — 81, 82
Хайдеггер М. (нем. философ) — 206
Хаймах Г.Е. — 43
Хайн Х.П. — 38, 39
Хаммураби — 33
Хапланов С.Х. — 517
Харрис Д. — 416
Хаук В. — 303
Хауэлл Р.А. — 420
Хвостов В.М. — 41, 42, 54
Хекиман С. — 422
Хеллем — 575
Хелльмунд Э. — 540, 554
Хендриксен Э. — 382, 384, 388, 400
Хенли В. — 51
Хеффкен К. Г. — 318, 319
Хехт Ф. — 43
Хиггинс Д.А. — 25, 419, 420, 421, 436
Хикс Дж. — 398
Хименес Х.Р. — 205
Хираи И. — 55
Хистерманн В. — 558
Хлебников С. — 298
Хольцер Г. — 304, 306
Хомяков А.С. (рус. религ. философ, писатель) — 226
Хон Д. — 298
Хоппер Т. — 376
Хорнгрен Ч.Г. — 362, 363, 373, 381, 401, 404, 417, 418
Хрущев — 219
Хук Б. — 402
Хумберт Г. — 44
Хэзлэн Д. — 94
Хэй Л. — 340
Хэйес Д. — 385
Хэтфилд Г. — 362, 369, 370, 406

Цанков П. — 554
Цветков — 300
Цемко Н.Д. — 483
Церби Т. — 60
Циммерман В.К. — 375, 402
Циммерман Л.Д. — 426
Циммерманн — 166
Цитович П.П. — 236, 283
Цицерон М.Т. (рим. полит. деятель) — 42, 43, 55
Цубербиллер В.В. — 481
Цъемпа П. — 325, 364
Цяс Б. — 541, 545

Чаадаев П.Я. (рус. религ. философ) — 572
Чайлд Ф. — 360, 369, 370
Чамберс Р. — 373
Чатфильд М. — 9, 31, 38
Чаянов А.В. (рус. экономист) — 300—302, 455, 456, 481
Челинцев А.Н. — 302
Чербони Д. — 11, 12, 14, 16, 23, 59, 96, 97, 114, 117—122, 126—128, 133,134, 150, 174, 182, 184, 204, 248, 253, 288, 305, 320, 327, 328, 332,372, 375, 400, 419, 430, 431, 471, 476
Чербони К. — 122, 136
Чернышев — 119
Чёрч А.Г. — 408
Четвериков С.Н. — 293, 299, 300
Чичирелли А. — 75
Чосер Д. (англ. поэт) — 66
Чулков Г. — 282
Чулков М.Д. — 231, 232
Чумаченко Н.Г. — 401, 409, 415, 418, 498, 509, 510, 511, 517, 519
Чупров — 477
Чэдвик — 199

Шаллер А.Г. — 297—300
Шарара—Руссо Ж. — 14, 41, 42, 53, 57—60

Шараф Х.А. — 423, 424
Шарпантье — 328
Шарфф А. — 29, 30
Шатан — 555
Шаттке — 403
Шаховская — 219
Швайкер В. — 81, 82, 83, 84
Шварц А. — 422
Швензнер В. — 33
Шевчук И.А. — 511
Шенвандт М. — 187, 322
Шенкри — 348
Шеннон К. — 382, 541, 557
Шер И.Ф. — 14, 23, 26, 65, 87, 105, 116, 122, 132, 134, 141, 161, 167, 177—180, 185, 187, 188, 197, 201, 204, 205, 210, 242, 247, 254, 264, 271, 288, 298, 303, 304, 305, 313, 323, 325, 339, 381, 434, 435, 436, 458, 493
Шеремет А.Д. — 511
Шершеневич Г.Ф. — 41, 42, 236, 477
Шеффле А. — 165
Шеффс М. — 253
Шибе А. — 163, 168—170, 172—174, 256
Шиллер — 256
Шимер А. — 322
Широкий В.Ф. —9, 222, 235, 243
Шиф М. — 324
Шифер — 171, 313
Шифф — 172
Шишков А.С. (гос. деятель, адмирал) — 535
Шлецер Х.А. — 231, 232, 233, 482
Шмаленбах Э. — 13, 18, 26, 27, 54, 99, 120, 133, 146, 160, 161, 166, 167, 171, 172, 264, 268, 269, 305, 308—317, 319, 365, 391, 398, 399, 419, 434, 437, 441, 464
Шмальц К. — 303
Шмелев И.П. — 248, 249, 259
Шмелев К.Ф. — 454
Шмидт Ф. — 317—319, 321, 413, 485
Шнуттгаузен О.Р. — 323
Шольц Р. — 553, 554, 555
Шопенгауэр А. (нем. философ) — 165
Шохман Д.Л. — 485
Шпанн О. — 166
Шпруг Ч.Э. — 179, 357, 358, 362, 436
Шпрузе Р. — 388
Шрайбер Г. — 84
Шрайнерт А. — 65, 206
Шротт И. — 116, 207, 208, 477
Штаммлер Р. — 430
Штауб — 161, 163, 167, 171
Штейернагель В. — 323
Штейнер К. — 190
Штерн Р. — 163, 187, 188
Штраусберг — 419
Штраух — 169, 170
Штромбек Ф. — 163
Штурм Р. — 53, 477
Шу Вэн — 17
Шуер Я. ван дер — 86
Шуберг — 552, 554, 555
Шуртц — 102
Шюлер Х. — 43

Щенков С.А. — 484, 502, 511, 518
Щетинин—Какуев К.Г. — 257, 267, 518

Эбгард — 207
Эдвардс Д.Р. — 16, 17, 41, 43, 49, 50, 55, 56, 259, 317, 319
Элридж Г.Д. — 9
Эмерсон Г. — 28, 409, 410, 412, 413, 419
Эммануэль К. — 405
Энгельгардт А.Н. (рус. публицист) — 526
Энгельс Ф. (философ) — 444, 454
Эндерс У. — 390, 395
Энтховен А. — 372
Эребо Ф. — 301
Эскобар Ф. де — 80, 81, 106, 205, 432
Эссер — 174
Эстебе Ф. — 81
Эсфель — 207

Юдин А. — 220
Юм Д. (англ. философ, экономист) — 266
Юрсенар М. — 26
Юст — 159

Яддикке Р. К. — 377
Яковлев — 224
Ямей Б.С. — 9, 15, 16, 71, 73, 194, 196
Янковский И. — 134, 272, 273, 480
Янжул И.Н. — 487
Яноут Й — 558
Яньков Б.В. — 485
Яругова А. 202, 323, 324, 539, 544, 557
Ясенецкий Б.И. — 296
Ясперс К. — 10

Оглавление

Бухгалтерский учет в меняющемся мире 5
Вместо предисловия 5

Глава 1. Периодизация развития бухгалтерского учета 11

Глава 2. Хозяйственный учет и возникновение двойной бухгалтерии 27
Восток. Начало 28
Древний Египет 28
Месопотамия 30
Иудея 33
Персия 33
Индия 34
Китай 34
Античный мир. Учет делает шаг вперед 35
Древняя Греция 35
Эллинизм 38
Рим 41
Хозяйственный учет средневековья 48
Ренессанс и зарождение двойной бухгалтерии 55
Три парадигмы учета 63

Глава 3. Двойная бухгалтерия получает признание в Европе (XV—XVIII вв.) 66
Бухгалтерский учет на родине двойной записи 66

Страны Европы принимают итальянскую (двойную) бухгалтерию 79
Испания 79
Германия 81
Нидерланды 84
Англия 89
Бухгалтерский учет на пути к науке 94
Стал ли бухгалтерский учет наукой? 107

Глава 4. Учет становится наукой (XIX— начало XX в.) 108
Парадоксы учета как логическая причина возникновения его теории 109
Рождение науки: Италия 114
Бухгалтерский учет — экономическая наука: французская мысль 141
Вклад германоязычных стран 158
Позитивизм в учете: англоязычный мир 190
Двойная бухгалтерия в Японии 200
Какие проблемы решал и какие смог решить XIX век 204

Глава 5. Камеральная бухгалтерия 206

Глава 6. Учет в России до реформ Петра I (862—1700 гг.) 214
Принципы русской бухгалтерии 214
Учет в монастырских хозяйствах 218
Учет в строительстве и промышленности 220
Учет в торговле 221
Учет государственного хозяйства 222

Был ли бухгалтерский учет в допетровской России? 225

Глава 7. Бухгалтерский учет в старой России (1700—1917 гг) 226

Учет в эпоху Петра Великого 226
Русская учетная мысль: распространение двойной записи 231
Учет в торговле 235
Зарождение науки 236
Традиционалисты и новаторы 243
Круг "Счетоводства" 252
Новые люди 265
Практика составления отчетности 274
Попытки создания института присяжных бухгалтеров 281
Итоги: наследие и современность 287

Глава 8. Учет в сельском хозяйстве царской России 290

Глава 9. Германия. XX в. 303

Балансоведение 303
Формы счетоводства 321
Учет затрат 323
Вычислительная техника 325

Глава 10. Бухгалтерский учет во Франции. XX в. 326

Юридическое направление 326
Экономическое направление 333

Позитивизм в учете. Методологическое (чистое) направление 348
Американское влияние 352
Шесть принципов организации бухгалтерского учета 354

Глава 11. Учет в США и англоязычных странах. XX в. 357
Возникновение теории. 357
Как следует понимать бухгалтерский учет 371
Теория учета и ее связь с бухгалтерской практикой 385
Прибыль как центральная категория бухгалтерского учета 397
Структура бухгалтерского учета 400
Возникновение финансового анализа и его развитие 406
Учет затрат 407
Об оценке трудовых ресурсов 421
Аудит и развитие его постулатов 423
Профессиональная этика бухгалтера 426

Глава 12. Национальные школы бухгалтерского учета 429
Итальянская школа: юридический аспект 430
Французская школа: экономический аспект 432
Немецкая школа: процедурный аспект 434
Англо-американская школа: психологический аспект 436

Возможность четырех школ 437
Русская школа: стремление к синтезу 439
Смена влияний 440
Генезис 441

Глава 13. Бухгалтерский учет в социалистическом обществе 444
В.И.Ленин — основоположник учения о социалистическом учете и контроле 444
Первые шаги учета в РСФСР (1917—1921) 449
НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921—1929) 457
Деформация принципов бухгалтерского учета (1929—1953) 475
Большая дискуссия 475
Единый социалистический учет 480
Организация бухгалтерского учета 483
Теория баланса 487
"Теория" учета 493
План счетов 497
Старые и новые взгляды на калькуляцию себестоимости 499
Развитие форм счетоводства 505
Учет в государстве развитого социализма (1953—1984) 508
Хозяйственный расчет: учет затрат и калькуляция себестоимости 509
Организация бухгалтерского учета 520
Интеграция учета 527
Механизация обработки экономической информации 529
Эпилог 535

Глава 14. Бухгалтерский учет в восточно-европейских странах (эпоха социализма) 538

Глава 15. Традиции и возможности их развития в будущем 561

Чему учит история развития бухгалтерской мысли 572

Литература 576

Предметный указатель 600

Указатель счетов 616

Именной указатель 620

Учебное пособие

Ярослав Вячеславович Соколов

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ОТ ИСТОКОВ ДО НАШИХ ДНЕЙ

Редактор *М.М. Засыпкина*
Корректоры *К.В. Федорова, Л.В. Сергеева, Л.И. Ганина*
Оформление художника *А.В. Лебедева*

Лицензия № 061071 от 17.04.92
Подписано в печать 23.04.96. Формат 70x100 1/16
Усл. печ. л. 40,0. Тираж 5 000 экз. Заказ 674

Издательство "Аудит"
Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

109072, Москва, ул. Серафимовича, 2
Тел.: (095) 231-72-18. Тел./Факс: (095) 231-30-33

Отпечатано в типографии издательства "Дом печати"
432601, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14