1. ***Эволюция бухгалтерского учета как науки.***

В середине XIX столетия в таких странах как Италия, Франция, Швейцария и Германия родилась подлинная наука - счетоведение.

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 именем Никколо д, Анастасио (1803 г.), который выдвинул две важные мысли: 1) учет - это регистрация прав и обязательств собственника и 2) в центре учетной системы стоит счет капитала. Все факты хоз. жизни должны затрагивать этот счет. Иногда эту систему называли четвертной, ибо каждая проводка требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал контрольное значение бух. регистрации, так как на одном счете и притом главном - Капитал - должны были получаться контрольные итоги, подтверждающие правильность разноски хоз. операций. Четвертная бухгалтерия Н. д, Анастасио предполагала учет движения ценностей между участниками хоз. процесса и смену их прав и обязательств. При этом любое движение, утверждал Н. д, Анастасио, протекает из одного места в другое и имеет двойной эффект. Отсюда необходимость двойной записи.

Гораздо существеннее для бухгалтерской науки были труды представителей экономического направления Р.П. Коффи и Д.Л. Криппы.

Р.П. Коффи считал, что бух. учет базируется на единой теории, суть которой может быть охарактеризована в признании экономической природы счетоводства. Каждому виду материальных ценностей соответствует и определенный счет. Отсюда классификация счетов по типу (видам) ценностей. Все счета делятся на реальных и рациональных (фиктивных) ценностей. Первая группа делится на счета личные (дебиторов и кредиторов) и счета материальных ценностей. Последние разбиваются на счета основных и оборотных средств. Вторая группа включает счет капитала и все результативные счета. Две группы счетов Р.П. Коффи называл двумя сериями и определял сущность двойной записи применительно к этим сериям.

Поскольку на всех счетах учитываются ценности, т.е. нечто материальное, вся теория Р.П. Коффи и его последователей стала называться материалистической. Ее более глубокое истолкование было дано миланским автором Джузеппе Людовико Криппой (1838г.). Он указывал, что «цель учета состоит в исследовании результатов хоз. деятельности», которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Эти изменения составляют предмет учета.

Итак, Н. д,  Анастасио, Р.П. Коффи и Д.Л. Криппа известили о возникновении новой науки - бухгалтерии. Но отцом этой науки суждено было стать другому бухгалтеру - Франческо Вилле (1801-1884). Он совершил великий синтез юридических и экономических целей учета, систематизировал бух. знания, концептуально осмыслил основные учетные категории. Ф. Вилла считал, что все его предшественники говорили о бухгалтерии только как об искусстве ведения счетов и книг, для того чтобы бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляет собой комплекс экономико-административных понятий, приложимых к ведению счетов и книг. Ее цель - контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных потерях. Это положение сделало Ф.Виллу отцом итальянской бухгалтерии. В структурном отношении бух учет он подразделял на три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое использование; 3) организация управления. Управление, согласно Ф.Вилле, - часть административного права, оно осуществляется не путем контроля ценностей, а посредством контроля деятельности работников предприятия, из которых решающую роль играют материально ответственные лица, - хранители. 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 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.

При этом объектом учета Ф.Вилла считал не правовые отношения, а материальные или денежные ценности, в связи с которыми возникают эти отношения. Бух. учет выступал у него как комплексная экономико-правовая дисциплина.

Юридический аспект (слой) бух. теории был развит *тосканской* школой бухгалтеров, основателем которой был Франческо Марчи (1822-1871).

Подлинным главой тосканской школы стал Джузеппе Чербони (1827-1917) - создатель *логисмографии* (учение о бух. учете юридического направления и одновременно форма счетоводства).

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); *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.*

Смысл логисмографии в последовательной персонализации счетов; цель - в контроле деятельности агентов и корреспондентов хозяйства, предмет - права и обязанности физических и юридических лиц, метод - регистрация.

Все лица, имеющие отношение к хозяйству, могут быть подразделены 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 дебитовый и кредитовый обороты этого счета всегда будут равны, счет не имеет сальдо и потому он исключается из общей системы счетов. 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 хоз. операции делились на три группы: 1) собственно юридические, изменяющие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества; 3) экономические, изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником, например государством. Первая и третья группы назывались *модификациями*, так как они изменяли итог баланса, вторая - *пермутациями* (они не меняли итога).

Д. Чербони был первым, кто применил к бухгалтерии такие понятия, как анализ и синтез. Развивая идеи Ж. Савари, разложившего учет на синтетический и аналитический, он создает учение о синтетическом сложении и аналитическом разложении счетов. Так возникает иерархическая структура счетов, которая предопределяет и характер формы, предусматривающей ведение для каждого уровня иерархии отдельного регистра (книги).

У Д.Чербони было немало верных сторонников: К. Чербони (сын), Д.Росси, К.Беллини, Ф.Боналуми, Д.Масса, Э.Мондини, М.Рива, В.Джитти. Наиболее влиятельным был Джузеппе Росси (1845-1921), создавший подлинную философию учета на основе анализа хоз. операций. Операции он считал предметом бух. 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). Так как каждая операция затрагивает двух субъектов, а операции делятся на три типа, то основной принцип учета Д.Росси называет двойной тройственностью. Кроме того, он известен как крупный историк в области учета и как создатель шахматной формы счетоводства.

Д.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 Ф.Виллы была теория ученика и последователя Д.Чербони - Клитофонте Беллини (1852-1935), который изменив трактовку агентов, резко раздвинул границы учета. К.Беллини выделил уже два вида агентов: *депозитариев* (хранителей) - материально ответственных лиц и *исполнителей*. Предметом учета признавались хоз. операции, а целью учета - количественные измерения фактов хоз. жизни, их запись и контроль выполнения в целях наиболее эффективного управления предприятием. Каждая операция включает *объект, субъект и отношение между ними.* Это отношение уже заключает в себе две группы личных и неличных счетов. В личных счетах стороны называются дебет и кредит, а неличных - приход и расход. В связи с этим, утверждал К.Беллини, возникает необходимость составления двух балансов: имущественного и финансового.

У логисмографии было много сторонников, но критиков больше. Главным из них был Фабио Беста (1845-1923). Предметом учета Ф.Беста считал не людей и их отношения, а ценности. Учет вслед за Ф.Виллой он понимал как науку об экономическом контроле, приводящем в движение эти ценности. В соответствии с экономической трактовкой учета Ф.Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хоз. ценностей, а их стоимость.

Ф.Беста выдвинул, ставшую знаменитой, теорию фонда. *Фонд* - это общий объем стоимости, вложенной в предприятие. Фонд состоит из отдельных элементов. Каждому элементу соответствует определенный счет. Все счета носят стоимостной 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.

Заслуживают внимания взгляды Ф.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». Итак, объект, тип предприятия, определяет систему учета. Ф.Беста выделяет 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.

Форма записи, по Ф.Бесте, определяет форму счетоводства, и ему принадлежит лучшая их классификация. Он выделяет три основания: 1) *вид регистра*, 2) *характер записи*, 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*. По способам выполнения записей все формы делятся на *описательные*, воспроизводящие текст операции, и *синоптические*, где характер записи определен ее местом и реквизитами.

Заслугой Ф.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 Ф.Беста этого не находил.

Ф.Вилла прямо повлиял на юридическое направление (Ф.Марчи, Д.Чербони) и экономическое направление (Ф.Беста), а также косвенно оказал влияние на весьма оригинального мыслителя Эмануэля Пизани (1845-1915), попытавшегося осуществить синтез идей всей итальянской школы в созданном им учении - статмографии (от греч. *статмо* - баланс и *графия* - описание; следовательно, статмография означает балансоведение).

По Э.Пизани 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 включали одновременно *модификации* и *пермутации*. Все счета рассматривались в двух аспектах: в собственно экономическом и административном. Это деление привело к появлению постулата Пизани: *Сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из них равно сумме прибыли.* Идея этого постулата стала почти общим достижением итальянской школы бухгалтеров.

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

Заканчивая обзор взглядов итальянских ученых, необходимо отметить, что в Италии к началу XX в. так увлеклись наукой, что вместо одной бухгалтерии (счетоведения) стали выделять три: 1) *логисмология* - учение о бух. счетах (Э.Мондини, П. д, Альвизе, Э.Пизани, К.Беллини и др.); 2) *статмология* - учение о бух. 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 хоз. деятельности, леммалогия была развита в англосаксонских странах с использованием сложного математического аппарата.

К концу XIX в. в большинстве стран Европы бухгалтеры пришли к выводу, что обрели, наконец, самую законченную и совершенную науку. Большинство из них свято верили, что И.Ф. Шер сказал в ней последнее слово.

В основу учета, в отличие от предшествующих авторов, И.Ф. 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 И.Ф. Шера часто называют балансовой.

И.Ф. Шер использует несколько уравнений капитала

А - П = К (1)

(актив-пассив = капитал)

Это важнейшее уравнение получило название постулата Шера: *Сумма капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженности предприятия.*

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

А - П = К + Пр - У (2)

А - П - К = Пр - У , где Пр - прибыль; У - убыток. (3)

Уравнение (2) повторяет уравнение (1); бух. их различие состоит в том, что в первом случае финансовые результаты отражаются на счете капитала, а во втором случае - на счете убытков и прибылей.

Баланс в отчетной форме выступает в виде балансового уравнения:

А = К + П (4)

Уравнение (4) формирует начальный баланс:

А + У = К + П + Пр (5)

Уравнение (5) формирует последующий баланс.

И.Ф. Шером дается определение промежуточного баланса, «который составляется для какого-нибудь момента, содержащегося между началом и концом операционного года».

Много внимания уделял И.Ф. Шер 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* ; 3) чем выше доля прямых расходов, тем точнее калькуляции; 4) непрямые (косвенные) расходы должны распределяться пропорционально заранее выбранной базе.

Одним из первых И.Ф. Шер ввел в учет анализ. Самой большой его заслугой был расчет оборачиваемости для счетов. Общее правило расчета оборачиваемости по И.Ф. Шеру можно сформулировать так: среднее арифметическое сальдо 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.

Большим достоинством идей, развиваемых И.Ф. Шером, было то, что он не связывал свое учение с определенной формой счетоводства.

И.Ф. Шер был первым крупным бухгалтером, применившим в 1911 г. карточки в учете.

Оценивая роль И.Ф. Шера, мы можем сказать, что были люди умнее, образованнее лучше, глубже, но не было влиятельнее; первая половина XX в. - время И.Ф. Шера.

Два французских автора Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо не были столь известны и влиятельны, как И.Ф. Шер, но их идеи тем не менее нашли отражение в истории учета.

Э. Леоте и А. Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета: 1) *счетоводной*, связана с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.; 2) *социальной;* 3) *экономической,* позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хоз. процессами.

Э. Леоте и А. Гильбо попытались построить элементарную модель хоз. операции:

R = у + х; у = R + х, где R - себестоимость, у - выручка от продажи, х - финансовый результат. Каждая операция имеет три возможных результата:

х > 0, x = 0 и x < 0.

Она должна включать «количество, цену за единицу, сумму и содержать условия каждой операции, если таковые были установлены сторонами».

В основе всех операций лежит акт мены. Двойная запись вытекает из условий обмена. Все меновые акты делятся на внешние и внутренние. Внешние связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами, внутренние протекают на предприятии. Первые делятся на *вызывающие перемещение* материальных ценностей (поступление, реализация товаров) и *не вызывающие* таких изменений (переоценка ценностей); 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.).

Для отражения фактов хоз. жизни предусматриваются две системы: *униграфическая* (простая запись) и *диграфическая* (двойная запись).

Для Э. Леоте и А. Гильбо учет - это ведение счетов, с помощью которых достигаются *регистрация, систематизация* и *координация* фактов хоз. жизни. Баланс, с их точки зрения, в противоположность учению немецких авторов есть не что иное, как следствие двойной записи - «синтез не закрывшихся счетов». Баланс предусматривает уравнение двух «масс»: *активной* и *пассивной*. Первая включает основные средства, оборотные средства, затраченные средства, средства у дебиторов и убытки; вторая - собственные средства, средства кредиторов и прибыли. Регулирующие счета вводятся в баланс, и тем самым создаются как бы два баланса: «брутто» с регулирующими статьями и «нетто» без них.

«Нашему веку, - писал В. Джитти, - выпали на долю две важные задачи: одна практическая - установление в крупных предприятиях счетоводства; другая теоретическая - установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на путь прогресса».

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 Ф.Вилла, Д.Чербони, Ф.Беста, И.Шротт, Ф.Гюгли, И.Ф.Шер, Э.Леоте и А.Гильбо, а также русских ученых - энтузиастов (Ф.В.Езерский, А.М.Вольф, Н.И.Попов, Л.И.Гомберг), родилась новая наука - бухгалтерия, или, как ее назовет Е.Е.Сиверс, счетоведение.