**Глава 3**

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

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.

Бенедетго 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

Альберта, 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.

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» (XJI. 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 <:феру ответственности администраторов, занятых в хозяйстве, и обеспечить с 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. да Пиетро (1586) — на учет монастырского хозяйства и банков, при этом из объектов текущего учета он исключал основные средства, последние учитывались только в инвентаризационньк 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 административньк 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 [Gamier, 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. Стсвин, 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 *Щ* 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 Казакова 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:

7. *Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых*

*оборотов той же системы счетов.*

*2. Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых*

*сальдо тон 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 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 самим 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, Казакова прибыль от хозяйственной деятельности отражал по кредиту счета Капитала. Только Москетги 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 (дебиторам) 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 един 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 Альберта (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 Альберта. 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 анали- Л 'ТТ тические 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 1399г.)— 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, иди 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. ИА. Кошкин относил появление термина к vb. н. э. [Кошкин, 1940(а), с. II].

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 бьшо 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 1399г.) 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 Казаковы 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. ДА. 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. Казакова 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 учёта, 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. Казакова 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 теряя 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, Джиа-комо 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 П [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 дяя 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. S3]. 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 кол 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 изложении 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 Гаммерс-фельдер 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 поп est in libris, поп 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 Кугереельс (1603) требовал открытия книги учета договоров и специального счета Покупки товаров, который кредитовался в момент фактического поступления товаров.

Двойная запись. Якоб ван дёр 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 бьш 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 ольшим 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;

Vlaemrninck, с. 124]. Однако это мне­ние оспаривалось другим голланд­ским автором [Bes]. К. Бес припи­сывал честь открытия теории двух радов 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.

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,* **(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.* (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 Кугереельс 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.)

X. Олдкастл ввел правило двойной записи:

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

Он выделяя 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 Медлиса (1588).\_ Как писал А.Ч. Литтлтон [Littleton. 1933, с. 223], в практике имели распространение два подхода к понятию амортизации: Амортизация есть прямой расход\_недвижимого имущества и 2) амортизация (как гласит сам термин — отрицание, мор — смерть) является приёмом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне. Второй взгляд получил распространение в ХIХв. 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 приобретённого инвентаря списывается равными частями на убыток [там же, c. 223].

**Формы счетоводства.** В этой области отметим 'три имени: Джон Веддинггон, 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 дебета 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, — спутанное 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. З].

" Памятная на практике использовалась и для контроля хозяином приказчиков (продавцов)

[Ranisey, с. 255]. \*\* Завершающим этапом учетной процедуры был баланс. Даффорне выделял **три** причины его

составления. «I. 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].

*а* + *b = с* + *d,* (1) *a+b-d=c+d-d,* (2) *a+b-d-c=0.* (3)

Эти уравнения подчеркивают те условия равновесия, которые имеют место на предприятии. Так, если *а —* имущество, *b —* дебиторы, с — 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 затрать!, 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 себёс№ийосТи~производственнь1х процессов позволяет, по мнению Бэббиджа, рационализировать технологию, применяемую на фабрике. В этом, а не в определении продажных цен видел Бэббидж цель калькуляции. Возможно, это бьша 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 пгасности должна предполагать табличную форму унифицированной отчетности и одинаковые бланки первичных документов. Кроме того, бухгалтеры должны бьши 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\_Савави\_С1622—1690). Для него учет — это составная часть науки обуправлении 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].

**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 Меннго (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 Q 685): *«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: «/по, *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);

6) 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).*

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, котда 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 — специфическим, а корреспондентов — юридический характер (Vlaemmmck, 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) пообьекгный 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 торройки по трем видам: собственная, комиссионная и паевая;

б) порядок ведения счета Кассы, который предусматривал правило Ларю (1758), необходимое в работе всех кассиров: *«сначала запиши, потам 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 основыкадькуляциИд рравтм^ только применительно к торговым предприятиям | Littleton, Т^З?ГсГ334]; чтсГкасается 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\*. Эпм подчеркивалась не содержательная, а верификационная сторона баланса. Он понимался как гарантия разноски операций по счетам [Vlaemminck, 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 веши 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.

4'

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 предьщущему 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, (у^

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 первьй 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 журналъно-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. [Vlaenuninck, 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: «Го/п, *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 бьша 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. Батгайлль подчеркнул невозможность создания и практического ис-пользованой 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 Батташля.*

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

Ордонанс называли кодексом Савари, его текст в части бухгалтерского учета бьш 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 *leneur des Uvres —* 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 бьы 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 бьии 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 бьию 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 язьцса 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 ХХв.)

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 стоктия 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 ХГХ 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, перекрьшающие полученную прибыль.) В активе по кассе и на расчетном счете буцет 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 отчетньй 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-нстто 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 — 2Я.

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

5. Деньт 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 прибьши 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 *п* лет и, следовательно, л лет оно (предприятие) будет работать в убыток. Однако с точки зрения бухгалтера прибыль должна быть показана за каждый месяц в течение *п* лет. Это так называемый парадокс «мертвой точки».

11. Имеется реальный убыток, но предприятие обязано уплатить налог с прибьши. 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 прибьшь.

12. Прибьшь, 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 *п* рублей на командировку, ему возмещают эту сумму, однако налоговые органы увеличивают сумму прибыли на *п-т* рублей, считая *т* рублей расходами, а *п-т* 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 -У руб., другая — за Груб. 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 обьнно 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 межцу 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 административньк 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.: Гадаган, 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 **школя.** 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 бьшо следствием идей камеральной бухгалтерии, в частности, как указывал Мелис, трудов И. Шротга. 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, материальный\*.

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, — чинквеконтасти 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.

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 бьшо то, что счетоведение прежде всего должно изучать человека. Бухгалтер регистрирует только внешние факты, но «внешние факты,— писал Чербони,— являются яишь последствиями внутренних движений нашей души» Щит.: Галаган, 1928, с. 39].

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

' Логисмография (логос — разум, графин — описание) — учение о бухгалтерском учет юридического направления и одновременно форма счетоводства. Название дано Корентгн (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.

В логисмографии следует различать теорию и форму счетоводства. В основе ее теории лежат два принципа: *персоналисттность —* за каждым счетом непременно должно стоять лицо или группа лиц (без лица нет счета)\* и *дуалистчтость —* 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:

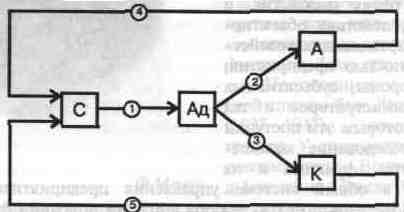


Рис. 1. Взаимосвязь счетов по Чербони:

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 материалные 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. Москетги (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 цеди [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 последующ/его 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 едвойная 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. Сангвинетги, 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 сверзу 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 биховеристи-ческого 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 бьы 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, ссьшаясь 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 чер-бонизации 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. Бо-налуми (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, совершенньк в данном хозяйстве» [Галаган, 1928, с. 53].

**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 Джамбатгиста 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. З]. 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 трацицион ный 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. Пря мые 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 зависимое™ от тех способов, которыми эти записи были выполнены и связаны между собою, но рассматривающих определенный объект» Щит. Галаган, 1928, с. 351]. Итак, объект, тип предприятия, опреде­ляют систему учета. Беста выделял четыре системы: 1) *патримональную, Т) 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 бьшо 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

5'

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: 5х100). При известной цене приобретения в текущей рыночной оценке, сравнивая все три оценки, администратор может принять действенные экономические решения: продать имущество, сдать в аренду, ликвидировать сто 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:

*А* = С ± *Е + Р,*

где *А —* актив, *С —* капитал, *Е —* финансовый результат, *Р —* пассив (кредиторская задолженность).

Поскольку *E=r —s,* где *г —* доходы, ,? — расходы, получается первое практическое уравнение ежедневного баланса:

*A+s=C+r+P* (1)

Понти поставил вопрос о том, в какой сумме — номинальной или фактической — должен быть показан капитал *(С)* 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, ***(2)***

где а — 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 возможньм 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 могутбьпъ поставлены соображения В. Армуцци о порядке начисления аморгизации. Он рассматривал три варианта: нарас-тающее погашение, так как вещь в конце срока службы изнашивается быстрее, чем в начале; 2) линейное, (равномерное) погашение приемлемо в тёх случаях, когда из года в год имеет место одинаковая прибыль; 3) уско-ренное 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 посдеднего года службы стоимость предмета оказывается равной нулю, что абсурдно, так как предмет ещё может оставаться в ксплуатации после ликвидации всегда остается определенная стоимость. Кроме того, Армуцци обратил внимание на то, что суммы начислённой амортизации остаются в распоряжении предприятия и, следо­вательно, приносят ему дополнительную прибыль в размере судного 6анков ского 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. Чербо-ни), 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 предпочитая 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. Кегле (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) *логисмологш —* 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) *леммалогш —* 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 явлении, 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]:'

1. *Достоверность —* регистрация фактов хозяйственной жизни долж­ на быть адекватной самим фактам;

«отсутствие достоверности порож­ дает хаос». Контроль достоверности обеспечивается инвентаризацией\*, бухгалтерской процедурой, осущест­ вляемой в целях управления пред­ приятием [Alvise, с. 288]. При этом д'Альвизе не считал возможным рас­ сматривать инвентаризацию вне собст­ венника (физического или юриди­ ческого лица).\*\*

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

3. *Относительная полнота —* П. д'Альвизе 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: I) 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. *Хроналогичность —* «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 координчрованность —* 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 тожцественна 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 1 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 [Jezdimirovie, 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:

*Бона.* «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 административньцс 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].

*Бодрач.* «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].

*Ломи.* «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), Берлине? (Германия), Гаррисон (США), Мальоне (Италия), Вольф, Сивере, Блатов (Россия) и др.

Курсель-Сенель выдвинул следующие дефиниции: «Счетоводство есть искусство ведения и сочетания (координации) счетов» [Courcelle, с. I]. «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. I].

Подчеркивая управленческие цели бухгалтерии Курсель-Сенель писал:

«Знание учета необходимо всем, но больше всего управляющим» [Courcelle, **с.** З]. **«Чем** медленнее оборачиваемость капитала, тем необходимее счето­водство» [там же, с. З]. Интересна трактовка природы учета: «Поскольку принципы счетоводства постоянны, постольку бесконечны его приложения. Учить надо не приложениям, а принципам», [там же, с. I]. 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 **хе,** 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.

латал, 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 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 полуфабрикатом 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. 1б5]. 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 персоналис-тической 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. I]. 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. Огевелинк 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 decomptabilne, 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 = у ± х, у* = *R ± x,*

где *R —* себестоимость, *у —* выручка от продажи, *х —* финансовый результат.

Всякая операция имеет три возможных результата:

х > 0, х *=* 0, х < О

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.

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 *х.* Поскольку в реальных условиях *х* содержится в *R* и *у,* 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

**Э.П.** Леоте

\* 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

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 шторы пытались отстаивать обе оценки сразу. Так, Лами высказывался за оценку пэсдметов по себестоимости, «если они сохранили стоимость» [Счетоводство, 1891. с 279] i рекомендовал прибегать к текущей оценке, если предметы не сохранили свою стоимость.

•1адо отметить, что Перро был сторонником ежедневного баланса, так как считал, что

•олько в этом случае возможно постоянное перманентное наблюдение за состоянием :реяств 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 *трансмисшонно-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 внеучетньгм (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 [Vlaernminck, 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 вырабатываемьк 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 котооой настаивает автор, предполагает распространение её 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 устанаввливать 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 счёт Прочей недвижимости. Полученные средства при-ходуются 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 6epётся не сo 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 кладётся в основу концепции: предпри киматель 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 необходимьм 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. 1б2]. 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 полу­фабрикатами 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 Дюбрк 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 понимая под этой категорией не объем продажи, а объем покупок — в торговле, и объем производства *'—* в промышленности. Амортизацию он склонен был рекомендовать в двух Л вариантах:\_иди ежегодно в одинаковой сумме, или ежегодно в одинаковом „ , проценте с остаточной стоимости. Затраты на любой ремонт он относил на q счёт~о5ших расходов. Который должен был закрываться^ не счетом Убытков и\_прибылей, а счетом Готовой продукции~ГСчётоводство, 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 разра- | ботке 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 — *бюджетографчю* [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 Лен-жен,— 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) паже 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 тисем» [там же].

Желание все и вся регламентировать выразилось во Франции в попытке »здать бухгалтерский кодекс и соответственно новую отрасль бухгалтерского пэава. Кодекс должен был, по мнению Луи Ращу и Ж. Октора, содержать оридическое определение профессии и обязательства сторон (бухгалтера и 1анимателя) [Коммерческое образование, т. III, с. 341], т. е. то, что в США газывают 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 униграфичес-кой, 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 применяйся 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; б) 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. З]. 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 [Zeitschriftfurhandels... 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 затрать! 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].

***Учет* стявовятся наукой (XIX — начало XX в.) *](\]***

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 — *балансоведенче.* 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 бьшо 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. 8б]. Подхватывая эту оговорку, Рудольф Фишер писал: «Не понимает свойства счета капитала и законодатель» [там же, с. 75].

6 Соколов Я-В.

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, 192б(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), б) *Единство баланса.* Баланс центра должен включать результаты балансов своих филиалов.

Различные требования к балансам обусловили необходимость их класси­фикации.

В Германии стали различать *бааанс-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 *(К^),* по цели составления *(К^),* по признакам оценки и резервирования *(К),* по предметам исчисления *(К^* [Вестник счетоводства, 1925, №3-4, с. 4].

*К^ —* в Австрии единичные фирмы не выделяли счет Убытков и прибылей (Ф,); акционерные общества выделяли этот счет (<Д,), кроме того, возникли балансы с резервным фондом (Ф,);

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

**Учет становится наукой (XIX — начало XX в.) 1 <•}**

*К^ —* учредительный *(Б^),* операционный (&,) и ликвидационный (Д^). Передаточный баланс *(Б^)* автор рассматривал как частный случай учреди­тельного. Ликвидационный баланс — это не следствие ликвидации, а правовая основа для нее;

*К^ —* фиксируется по видам оценок;

*К^ —* по отраслям народного хозяйства.

**Оценка.** Принципиальным вопросом был метод оценки. Фридриху Ляйт-неру 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» *(geschaftswert);* 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. Райща, 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 прибьитей.

*е-*

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 *Х^* марок, то эта же машина для другого предприятия не может стоить столько же; для него стоимость машины составит *Х^.* При этом реально будем иметь *Х^ \Х^.*

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 большего. Это большее 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 Кугре, 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 Огмар 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».

**Учет стааоыггея наукой (XIX — начало XX в.) \_\_\_ \_\_ \_\_ \_\_\_ lg'7**

начале и конце периода; счет Убытка и прибыли есть масштаб динамики в течение этого периода» Щит.: 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 вьщелено 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. 841.

Познакомимся с трактовкой основных счетов, принятых в немецкоязьгч-ных странах в конце XIX — начале XX в.

**Счет Капитала.** В отличие от Бесты, немецкие авторы считали, что термин фонд уместен только для активньк 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

**irr стяноип-ся наукой (XIX — начало XX в.) 1 *f,Q***

)лжна быть списана. Дизажио отражается так же, только трактуется не как эибыль, а как убыток.

Г. Никлиш высказывал сомнение относительно эффективности существо-яшей практики образования резервов. Действовавший закон устанавливал ( предел в объеме основного (уставного) капитала, однако, принимая во 1имание то, что на практике заемный капитал в 2, 3, 4 раза превышал Юственные средства, а курс ценных бумаг все время колебался и иногда ачительно, Никлиш требовал поднять предел резервов до суммы всего юизводственного капитала [Цит.: Герстнер, 1926(а), с. 196—197].

Представляют интерес взгляды на особенности ведения счетов расчетов. ж, А. Кальмес подчеркивал, что «счет вкладов негласного компаньона ляется счетом Кредиторов, а не счетом Капитала» [Кальмес, 1926(а), с. 26], Пенндорф настаивал на том, чтобы личные счета не сальдировались, ибо лько в этом случае они сохраняют свой смысл [Пенндорф, с. 25].

Следует отметить, что в начале XX в. многие авторы констатируют ишчие балансовых статей, которые не могут быть отнесены ни к основным, i к оборотным, ни к собственным, ни к заемным средствам. Берлине? авал их *дополнительными* статьями, а Райш и Крайбиг — *квази-активными квази-пассивными.* **Они** представлены переходящими (антиципативными), тулирующими и условными статьями, что соответствует счетам финансово-[спределительным, контрарным, включая убыток (Райш, Крайбиг и Герстнер 'актовали убыток как контрпассив к счету Капитала), и счетами, )едназначенными для учета залогов и риска, связанных с поручительством.

**Учет материалов.** Существовало четыре классификации счетов материалов.

Пейзер различал четыре группы: собственно сырье, поступающее непосредст-нно в переработку (счет специальных материалов), общие материалы (счет юизвояственных материалов); материалы, поступающие прямо в переработку чет материалов в производстве), и, наконец, материалы, записываемые на один | счетов накладных издержек производства [Пенндорф, с. 118—119].

Штраух и Стефан делили материалы на три группы: 1) материалы на ладе (счета магазинов, складов, кладовых), 2) материалы в производстве чета для материалов, отпускаемых непосредственно на изготовление про-танш), 3) материалы для обслуживания производства (ремонты, собствен-ле установки, инструменты, винты, гайки, болты), т. е. счета для внутренних казов [Пенндорф, с. 119].

Кальмес вводил две группы счетов: основные и вспомогательные (териалы. Ляйтнер и Обербах выделяли: покупные материалы и материалы бственного производства и соответствующие им две группы счетов. Кальмес раведливо отмечал, что в последнем случае речь идет о полуфабрикатах.

Высказывались и ограничения на применение этого счета. Так, Шибе и юрман считали оправданным открытые счета Материалов только в том учас, когда фабрика широко продавала материалы на сторону, или же если

одного и того же материала приготовлялось несколько разных изделий ^етоводство, 1891, с. 163]. В противном случае приобретенные материалы азу 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 становится мухой (XIX — начало XX в.) 171**

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].

***vist* аяюртизации** и ее начисление связывали с обесценением имущества. Грсюсман\_выделял четыре причины обесценения, вызывающие необходимость создания амортизационного~ф6вда: «I) Иссякание источников добычи угля, *с1лолы,~глятл,* колчедана, песчаника^ вырубки лесов (количественная потеря ценности). 2]ГУменьшение ценности (качественная потеря) вследствие: а) нор^ мального износа от участия в производстве (машины, здания), разъедания или^ порчи мaтеpиa^J№eJфoи^одэт^JOT атмосферных явлений, б) случай­ного уничтожения илоГпорч^Гимущества, в) новых изобретений. 3) Истечение срока действия прав,~связанных с патентами, концессиями, арендой и т^д. 4)-ffбзмeзwь^й-или^^вoзмeздньIЙ,*т\_оев^\_^яютаггству]оааш^* согдащений, во^^\_со&ст^пп1ку государственных или городских концессионных Jipe.o-прйятий^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, 192б(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(6), с. 242).

Спорным был и вопрос, за счет какого источника следовало формировать амортизационный фонд. Пенндорф писал: «Часто основанием для определе­ния размера погашении служит получаемая предприятием прибыль. Таким образом, в более прибыльные годы размер погашении выше, чем в годы с меньшей прибылью. Побудительным мотивом для установления такого порядка погашении 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.

Именно такой вариант распределения — пропорционально прямым расходам рекомендовали Шибе и Одерман.

***fwv* становится ваужой (XIX — начало XX ••) 1 7 S**

эказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собою в тесной звязи» [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 Каль-йес,— 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 вырази -гелем был Ляйтнер), согласно которому «калькуляция в теории и на практике эассматривается как технический расчет, который не имеет никакой связи с эухгалтерией» [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 Koropbix 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 субъективньш характер. Хозяин сам объявлял, что он считал основным, что побочым, 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 про дуктом, — писал Кальмес, — не определяется всегда лишь природой продукта, а целью производства» [Кальмес, 1926(6), с. 355]. При этом 4под 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 к 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(6), 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) учетньк цен [Рудановский, 1925(6)]. 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. Рудаиовский впоследствии подчеркнет огромное аналитическое значение колебаний между фактической и нормальной (нормативной) себестоимостью [Рудановский, 1925(6)].

**ет становится Hiyxoe (XIX — начало XX в.)**

177

оимости и расходы по сбыту [Фишер, с. 10]. В теории калькуляции он вделял три главные категории: 1) носитель расходов — изделие, 2) виды юходов (материалы, заработная плата и т. д). и, что особенно важно, места издержек *(Kostensfellen).* Это понятие часто встречалось в немецкой ггературе [Пенндорф, с. 171—172]. Однако оно было расплывчатым, вкдю-яо и производственные помещения, и функциональные обязанности оставку и т. п)., и группы определенных изделий, и заказы, и, даже все )едприятие как единое место затрат. Все это имело отношение к калькуляции совсем не связывалось с лицом, ответственным за работу.

Места издержек расходов — это накладные расходы, «произведенные в ]ределенном месте или для определенной цели» [Фишер, с. 39]. *Kostenstellen* гльзя путать с *Responsibility centrs.* Первые относятся к косвенным расходам, •орые ликвидируют их, первые идут от объекта — изделия, вторые — от 'бъекта — человека.

**Иоган Фридрих Шер** — самый эвестный бухгалтер. К концу XIX в. большинстве стран Европы бухгал-!ры пришли к выводу, что обрели, аконец, самую законченную и со-гршенную науку. Большинство из их свято верило, что Шер (1846—1924) казал в ней последнее слово. Швей-арский ученый утверждал, что бух-иггерия есть *историография* (исто-ия) *хозяйственной жизни,* изложен-ая по законам систематизации\*. Он 4итал, что «предметом бухгалтерии югут быть только совершившиеся нутренние и внешние хозяйствен-;ые и правовые факты» [Шерр, с. 4],

хронологический и систематичес­ки учет следует понимать как ронологническую и прагматическую [сториографию, фиксирующую дви-сение вещных (телесных) и юри­дических (бестелесных) благ [там же, :. 20]. Бухгалтер — летописец хо-

яйственной жизни, он пользуется И. Ф. Шер итематическим методом, и поэтому учет «... есть отрасль прикладной итематики» [там же, с. 9]. Бухгалтер пользуется главным образом денежным [змерителем, натуральный — играет вспомогательную роль. «Цель учета... остоит в двойном выводе чистого имущества» [там же, с. 40], т. е. не

Шер строго различал науку *(Suchhaltung)* и практику *(BuchfiArung)* 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* (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-Л=К+Пр-У;* (2)

*А-П-К-Пр-У,* (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, No 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.* (4) Уравнение (4) формирует начальный баланс:

*А+У^К+П+Пр. '* (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 уравнении. Уравнение (1) можно найти и у его предшественников и последователей (Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Ф.В. Кронхейльм, Г. Курцбауэр, ГД. Аугшпург, Ф. Гюгли, Р.П. Коффи, ДЛ. Крипп, Д'осси, 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-Сснель, М. Берлинер, Р. Делапорт, Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев.

180 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*гяя"\**

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:

*А — 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 внеба-лансовые 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. [Jezdimirovie, с. 173].

»« В литературе того времени смешанными счетами часто называли счета активно-пассивные. В 1865 г. чешский ученый Г.Готпцальк ввел деление счетов в зависимости от их сальдо на активные, пассивные и смешанные. *К* последним относятся счета, «которые дают два салыю, из коих свно выражает наличность или запас, а другое — убыток или прибыль» [Цит.: Шерр, с.525|. Несколько иную трактовку дал Сивере. Он также считал, что смешанные счета «в зависимости от оказавшегося сальдо показываются то в активе, то в пассиве баланса» (Сивере, 1898, с.138].

**Учет стшювится наукой (XIX — начало XX в.)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 101**

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; петый 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 *ш'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 многопередельньге 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 бьш 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 бьм первьм, 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 само-властья. 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 [Jezdimirovie, 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

186 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*глш4*

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» [Пит.: Дитякин, с. б8], 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 различньис 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. &го 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.

**Учет становится наукой (XIX — начало XX в.) \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 1 Q'7**

**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» Щит.: 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 Христианин (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 XVHI в. (Рёмер) и даже ко времени Ганзы (Зсйгель, 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 бухпиггерского 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, ще 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. II]. 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 англо­американской 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.

**Учет становится наукой (XIX — начало XX в.) 101**

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 ответственньм лицом, списывалась на счет Реализации, излишек приходовался также с этого счета.

Примерно также бьш 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 бьши 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.

**иювится наукой (XIX — начало XX в.) 10-2**

элиминировав влияние конъюнктурных колебаний. Производственные л подразделялись на три группы: прямые, местные (цеховые) и общие;

d эти три группы обусловливали величину себестоимости. «Но имея в что для сметных вычислении и калькуляций требуются разного рода г, касающиеся издержек на труд, материалы и т. п., а также с целью ля и сравнения выгодности работ и экономии расходов за ра зные периоды [и, — необходимо вести счета прямых расходов производства отдельно ходов сметных и общих» [Счетоводство, 1902, с. 92]. ояляя достаточное внимание учету затрат и исчислению себестоимости, 1ьюис не без доли скепсиса заявлял: «В настоящее время весь вопрос 1ается не в том, во сколько обходится заводу какой-либо фабрикат, а

за сколько он может быть продан» [Счетоводство, 1902, с. 93]. уть текущей бухгалтерской работы заключалась в *коллации* данных об эдовании материалов в цехи и списании их со складов (в случае та материалов — наоборот), а также в списании готовой продукции из того производства с оприходованием их на складах готовой продукции. » контролировались бухгалтерией по встречным данным все прямые ;ы, относимые на затраты производства. В конце месяца местные и общих расходов списывались на себестоимость, но некоторая доля щих (содержание мастерских, реклама, наем помещений и т. п.) лвались в конце года на счет Убытков и прибылей как подлежащие ению из сумм дохода» [Счетоводство, 1902, с. 105]. ,ля учета основных средств на каждую единицу открывался отдельный э специальной книге. В нем записывалось все, что было связано с уатацией данного объекта, капитальные ремонты и амортизационные ления. Относительно величины последних Льюис подчеркивал, что эя установить какое-либо общее правило, на основании коего можно бы определить размер ежегодного отчисления на погашение заводского ества» [там же, с. 254]. Далее он писал, что амортизация должна ляться за счет прибыли и, конечно, в сумме, лишь приблизительно и величине износа. Расходы по ремонту основных средств собирались бете счетов цеховых и общезаводских расходов. Инструмент раздавался недсльник, а в субботу подлежал сдаче кладовщику. (Своеобразная. дельная инвентаризация.)

ежемесячно *«для* устранения напрасных потерь и непроизводительных жек составлялся баланс счетов» [Счетоводство, 1902, с. 250]. Такой с был необходим также для контроля движения средств в аналитических х и проверки в них разноски. Один раз в месяц составлялся журнал трации операций. Но он ничего общего не имел с традиционным алом итальянской бухгалтерии. Последний бьш регистром хроно-еской записи, в нем регистрировались факты хозяйственной жизни по их возникновения. Здесь же журнал превратился в опись месячных л-ов счетов Главной книги. Итоги этих оборотов выбирались из ггических книг и с составлением проводок вносились в журнал. Оттуда бороты 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 *персонализацчи.*

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. Фос-тером (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 прибьши 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 (^, — *Ау),* после того как его стоимость

**Учет становится мукой (XIX — начало XX в.) 1 Q5**

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 субъек-гивными желаниями тех, кто составляет баланс. Если для Купера статьи эаланса показывали реальную стоимость различных видов имущества, эбязателств и собственности, то для Вельтона баланс был не чем иным, как эписью чисел, извлекаемых из первичных документов.

Позиции Купера и Вельтона станут более понятными, если принять во внимание, что идеи первого отвечали интересам акционеров, а взгляды эторого — 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, "арантирующие сделанные инвестиции; напротив завышенная оценка по-»воляла 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 sro статей. Так, если баланс — показатель богатства, то он должен быть треобразованной формой инвентаря и строится на основе инвентари-)ационной описи, наоборот, если баланс основан на оценке ценностей по :ебестоимости, то он есть только, как говорили Леоте и Гильбо, «синтез ^закрывшихся счетов», т. е. вытекает не из инвентаря, а из Главной сниги.

Полемика между Купером и Вельтоном привела к тому, что на первый йгляд сухие схоластические уравнения баланса, созданные в первой половине **<1Х** в. **В.Ф.** Фостером и во второй — Л. Дикси: *А — П=КиА=К+П,* то интерпретированные с точки зрения психологического климата и интересов 1иц, имеющих отношение к фирме, позволили классифицировать разнообраз-1ые нарушения, к которым так склонны люди. Поскольку эта склонность {аблюдалась довольно часто, по мнению специалистов, необходимо было ;истематическое проведение комплексных и целевых аудиторских проверок, •арантирующих интересы контрагентов.

Анализ финансовых результатов приводил к анализу парадоксов, изло-кенных в начале этой главы.

Самый крупный английский ученый того времени Лоуренс Роберт Дикси 1864—1932) обратил внимение на то, что на предприятии может быть юэденежная прибыль (или безденежный убыток). Это возможно в результате вменения цен на активы. Если рыночная цена активов возрастает выше четной, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль и, наоборот, 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 вое 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. б].

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 непре мен-ного начисления амортизации, что, естественно, ограничивало выплаты по дивидендам.

Л.Р. Дикси

**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\*\*:

*А - Л > Н,* (1) т. е. в активе показывается больше средств, чем есть на самом деле,

*К > Н,* (2) т. е. сумма капитала завышена,

*К < Н,* (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 р'астратчика, 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 *Х* 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. Ми-шо,— 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

**Учет становится наукой (XIX — начало XX в.) 901**

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 амер и-канским 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 или С=А— L,* (1)

где С — собственные средства, *L —* кредиторская задолженность, *А —* актив.

Это капитальное уравнение Шера. Уравнение отчета о прибылях и убытках:

*E+P=R* **или *P=R—*** *E,* (2) где *Е —* издержки, *R —* доходы, *Р —* прибыль.

**202 \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_Гл«ва4**

Уравнение (2) представляет собой описание постулата Пизани. Авторы для введения в модель обратной связи приводят непрерывные во времени функции:

***А(л,1,Ха,,...,Х»;1)***

*L(xi,,xi,,...,Xi.;t)* Д(хг,,^.,...,»»;0

***H(Xfl,Xei,... fXfs^t)***

Описание постулата достигается путем дифференциации уравнения (I):

**.\_ у1** *дА .* у *дЬ .*

***^-L^-L^1'***

*ЕдА* \_y9Z

эх, '"^ахГ

где *dC —* прирост собственных средств, равный.?.

Отсюда:

*dC* = *Р = R - Е.*

Это и есть постулат Пизани, связывающий баланс с отчетом о прибылях и убытках через *Р.*

Поскольку уравнение (1) представляет входящее сальдо, а уравнение (2) — хозяйственный оборот, конечное сальдо получает выражение:

*А = L* + С + *}(R - E)dt,* или

- , *^* 1Ууэ/1 yazn, ^=^+c+KS^-Sao^

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

**Учет становится мукой (XIX - начало XX ».)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ ^03**

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 Джин-наи, что переход от одной парадигмы к другой, например, от простой бухгалтерии к двойной был связан с изменением метола 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, груд 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 — теятельность 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 этветственностью лиц, занятых в хозяйственном процессе, а *экономический,* дозволяющий эффективно управлять запасами и потоками средств. Контроль

— важнейшая функция бухгалтерского учета, имеющая две ветви, первая ;вязана с отражением контроля движения собственности, вторая — ресурсов

•I экономических процессов. При этом в обоих случаях традиционная грактовка в описании контроля исходит из деятельности отдельных лиц, йнятых в хозяйственном процессе. Новый подход недавно продемонстрировал S1.B. Глаутьер. Он полагает, что контроль исходил, особенно на ранних ггадиях, не от отдельных свободных лиц, а от административного аппарата ^игральной власти.

4. *Разделение труда* вызвано развитием и усложнением хозяйственного троцесса, чем сложнее последний, тем большее развитие и углубление юлучает разделение труда. Танака, в духе идей Маркса, видит в разделении

•руда главную причину возникновения бухгалтерского учета. Танака излагает пот тезис так: «По сравнению с Робинзоном Крузо, который должен был юординировать только свой собственный труд, руководитель крупного аллектива, должен координировать труд многих лиц. По мере того как величивается степень разделения труда, руковод итель начинает испытывать все ольшую необходимость в записях «как идеальном отражении хозяйствен-юго процесса», подобно тому как дирижеру оркестра необходима партитура, 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 Сивере, счетоведение.

Наука начинается с критики мифов, с развенчания магических обрядов. Первые ученые-бухгалтеры показали наивность персонификации и недоста­точность применяемых форм, они впервые стали конструирововать 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 вьщелилась 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 [Gamier, 1972, с. З].

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 иучет ожидаемых (планируемых) доходов и расходов, а также учет расчетов с контрагентами (сторонними лицами) по причитающимся платежам.

Камеральная оухгалтерия развивалась ^^государственномиличном хозяйстве—В своем становлении она прошлатри 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, 1сак\_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 оухгалгер контролирует, как хозяйственник соблюдает имеющийся у него «финансовыи~гшан»~— оюджет.

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 уюта 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.

208

**Глав\* 5**

**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 позво ляет 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, коща кто-то говорит «это невозможно», всегда объявляется кто-то, кто гово риг «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. /

Гюгли вслед за Шроттом выде­лял контрольную роль/бухгалтерии, Ф. Гюгли 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

**Камеральная бухгалтерия 9 ПО**

составных частей имущества и их изменении» [Гюгли, 1916, с. I]. 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 [Jezdimirovie, 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» [Jezdimirovie, 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 учетньк форм, а своей конструктивной попыткой синтеза камеральной и двойной бухгалтерии. Детищем этого синтеза бьша константная бухгалтерия. Сущность ее заключалась в том, что заранее оп ре-деленные 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 обеспечивалаучет государстнк^нму т"ходов и расходов, т. е. учет бюджета, но не учет нацио­нального дохода и национального богатства. Многие полагали, что леРко 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 [Nonnand].

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 патримональ-ном 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.

Табли ца 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

Отрицательное сальдо I (превышение доходов над расходами)

**2. Исключительные**

Отрицательное сальдо II

**3. Резервы** Резервы

предстоящих расходов и платежей Отрицательное сальдо III

**4. Отрицательное сальдо прошлых периодов** Общее отрицательное сальдо

Итого

Положительное сальдо I (превышение расходов над доходами)

**2. Исключительные**

Положительное сальдо II

**3. Резервы**

Отчисления в резервы предстоящих расходов и платежей Положительное сальдо III

**4. Положительное сальдо прошлых периодов** Общее положительное 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 амортизированное™ (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 реновационньк 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 пред-'приятии 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 предприятии 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.

214

**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 рад 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 — подать 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 амери канской 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.

**Учет в России до реформ Петра I (862—1700 гг.)\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 917**

Очень важно подчеркнуть, что в это же время окончательно формируется приоритет вертикальных административно-правовых связей и практически игнорируются горизонтальные гражданско-правовые отношения. Сама колла-ция 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 Волоц-кого (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 бьшо 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 идеи.*

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 — пустынях — 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 i ней предусматривались: 1) инвентаризация и взыскание недостачи с преды- \ дущего 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 j 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 поповьми 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-расходньгх 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.-З]. 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 вьщет 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 п". 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 назьшался «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-расходньгх 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 бьшо 127 [Веселовский].

Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операции 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 намеснича доходу оброку и пошлин и з деревни Васильевские, что на оброке за Ондрюшкою Белухиным, донята 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 цело-вальников 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 бьию 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».

**'чет в России до реформ Петра I (862—1700 гг.) 795**

*бь!л* ли бухгалтерский учет в допетровской России?

Если вы связываете бухгалтерский учет с двойной записью, то ответ удет, безусловно, отрицательным. Но если вы поймете, что диграфизм, арадитма двойной записи — это только одна из возможных учетных арадигм, то ответ ваш будет положительным.

У каждого народа есть свой склад мышления и свои особенности. В оссии никогда не было ни феодализма, ни капитализма в их марксистском онимании. Связано это с менталитетом народа, чего не понимали русские эциал-демократы и коммунисты. И опыт, который создает не мудрецов, а гарцев, учит, в частности тому, что развитию учета в допетровской Руси ешали четыре момента: 1) догматизм мышления\*: из года в год учетчик-дьяк грого повторял и переписывал без всякого оттенка мысли или сознательного гношения то, что делали его предшественники, руководствуясь правилом:

•шчего не претворять по своему замышлению»; 2) низкий уровень право-)знания: так. Новгородский архиепископ Геннадий (1484—1504) писал:

1юди у нас просты, не умеют по книгам говорить», отсюда вывод, что на /де «никаких речей не плодить», а «учинить его только для того чтобы инить, жечь и вешать», и невдомек владыке, что для того, чтобы казнить, ечь и вешать, суд-то вовсе не нужен; 3) низкий уровень грамотности:

..такова земля, господине: не можем найти, кто бы горазд был грамоте», — >ворил тот же Новгородский архиепископ Геннадий [Милюков, 1902, с. 18];

| низкий уровень математических знаний, так, в частности, в России рименялись буквенные обозначения цифр, заимствованные из Византии, гльзя было пользоваться «поганскими» — латинскими или арабскими дфрами, чтобы «не сбиться с правого пути», а когда напечатали в Москве грвую книгу (лечебник) с арабскими цифрами, то в 1676 г. эта книга из-за гпривычных цифр была изъята как «непотребная и противная закону Божию» ам же, с. 270]. Все это резко сокращало возможности эффективного ведения гета. (Только в XVIII в. появляются арабские цифры.) И тем не менее южившаяся система учета оказала глубокое влияние и на последующую эпоху,

к счастью, не «все в ней было смято иноземньпии ботфортами Петра» IA Сорокин).

Заканчивая эту главу, можно сделать еще один вывод.

Много важных идей и тайн скрывает эволюция учетных записей, но и |, что можно прочесть в них, — огромно.

И все-таки, подытоживая становление и развитие учета, нельзя не помнить наставления митрополита Филиппа (1507—1569): «Наша же роийская земля Божию милостью и молитвами пречистая Богородицы и ятых 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 подьячих письмо дерет... ласт матерно». Сохранила история и еще одно имя — Томилко, он сидел в заключении, но начальник «велел из тюрьмы (его) выкинуть и дата на поруки с записью, что вперед никаким воровством не воровать» [Веселовский].

Соколов Я,В.