### Введение

История всегда привлекала людей. Каждому человеку важно знать историю своей Родины, своей семьи, своей науки. Это понимали многие поколения.

В.Я. Соколов в своей книге отмечает: мы стали понимать, что история поз­воляет:

1) раскрыть динамику исторического процесса, описать его закономерности;

2) представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития;

3) рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование кате­горий;

4) проследить смену общих концепций;

5) пока­зать не столько историю людей, сколько историю проб­лем и решений, представить читателям «драму идей»;

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

7) освоить технику научного предвидения;

8) привить себе, коллегам, ученикам и близким чувство любви и гор­дости за свою профессию./10/

Наконец, помимо всего про­чего, история науки интересна сама по себе, она доставляет радость уже тем, что как бы продлевает нам жизнь.

В самом деле, если вы проживете 100 лет, то это все-таки мало, хочется пожить больше, познакомиться с Колум­бом и поговорить с Сократом, решить, стали ли люди вообще и бухгалтеры в частности лучше или хуже. История позволяет нам сделать это.

В настоящее время вопрос об изучении истории науки не вызывает сомнений. Бухгалтер, знающий опыт предшественников, может работать лучше; он не будет тра­тить время на изобретение того, что было известно раньше. Занимаясь историей, бухгалтер не может ее пе­ределать, но способен переосмыслить.

Так, например, на вопрос, когда возникла бухгалтерия, возможны три ответа:

- 6000 лет тому назад, в тот момент, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни;

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

- и, на­конец, 100 лет тому назад, когда появились первые теоре­тические конструкции.

Эти три ответа — три разных обоб­щения того, что такое бухгалтерия:

- 6000 лет тому назад, учет возник как практическая деятельность, как *счето­водство,* как средство понимания хозяйственного процес­са, как его язык;

- 500 лет — как предмет литературного обсуждения, как часть литературного языка;

* 100 лет он су­ществует как самостоятельная наука — *счетоведение,* как средство понимания учета, как язык счетоводства.

С это­го последнего момента счетоводство и счетоведение суще­ствуют параллельно и самостоятельно.

Если рассматри­вать только научную сторону бухгалтерского учета, то необходимо принять во внимание, что наука имеет *внеш­ние и внутренние* причины развития.

Внешние причины задаются науке потребностями окружающего нас мира. Например, медицина должна найти средства в борьбе с туберкулезом, счетоведение должно найти средство лик­видации растрат, недостач, хищений и т. п.

Внутренние причины обусловлены логикой развития науки, следовательно, излагая историю науки, мы должны проследить две параллельные эволюции, вызванные внешними и внутренними причинами.

##### **Хозяйственный учет и возникновение двойной бухгалтерии**

Истоки учета, его первые ростки скрыты от нас на­всегда. Мы не знаем их и не можем узнать. Они исчезли за много тысячелетий до нас. Все, что мы можем утверж­дать, это то, что учет возник не сразу. Было время, когда он был не нужен, когда все сведения о хозяйстве сво­бодно помещались в голове одного человека, и не потому, что у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем было не слишком много.

В первобытном обществе, где «люди всегда боятся, что весна забудет прийти на смену зиме», а хозяйство не сложнее нашего, домашнего, все, что можно было наметить, намечали без записи, а результаты труда были известны всем./10/

**1.1 Восток. Начало**

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

**Древний Египет.** Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус. К этому времени — юности мира — восходят и истоки учета, и регистрация фак­тов хозяйственной жизни на свитках папируса («свобод­ных листах»). На этих свитках, прежде всего, составляли инвентари.

При I и II династиях (3400—2980 гг. до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества. При IV династии прерывная *(дискретная)* инвентаризация была заменена текущим *(перманентным)* учетом. Его цель заключалась, прежде всего, в проверке достоверности получении и выдач серебра, хлеба и т. д.

Ценности со склада могли быть отпущены только при наличии на документе резолюции уполномоченного лица: «подлежит выдаче». «Заведующий складом» регистриро­вал отпуск и подкладывал оправдательные документы. «Кладовщики» по окончании дня должны были составить отчет, в котором отражали движение ценностей по плательщикам и получателям, а внутри этой первичной группировки — по наименованиям ценностей. Отчет поды­тоживался.

Если он состоял из нескольких листов, то подсчитывалась каждая страница отдельно и отчет в це­лом. Ежедневно составляли сводку данных по складу и по «управлению складами». Однако все эти сводки, хотя и выполнялись ежедневно, содержали уже группировку по наименованию ценностей. Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остат­ков.

**Двуречье**. Если Египет был родиной «счетоводства на свободных листах», то Вавилония стала родиной «уче­та на карточках».

«Карточки» делали из мягкой и влаж­ной глины в виде пластинок, или, как их называют, таб­леток. «По величине глиняные таблетки от крохотных кусочков в 2 сантиметра доходят до массивных плит 30Х40 сантиметров»./10/

На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи. После чего документ сушился на солнце.

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

**Иудея**. В Библии сохранилось высказывание царя Соломона: «С кем постоянно находишься в торговых сно­шениях, считай и оценивай: что даешь и что получаешь — запиши». Специальная инструкция предусматривала порядок учета пожертвований в храм.

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

**1.2 Античный мир. Учет делает шаг вперед**

**Древняя Греция**. Учет велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом, иногда применялся па­пирус, но он был очень дорог. Для черновых записей поль­зовались глиняными черепками. Греция стала родиной первого счетного прибора — *аббака,* здесь впервые появ­ляются деньги в виде монеты. Это явление было одним из существенных скачков в развитии учета.

В Афинах были специальные чиновники и контролеры, в обязанности которых входило составление отчетов о доходах и расходах государства. Финансовый учет и контроль находился в руках десяти выбираемых населением лиц.

Хранение денег было своеобразным. Так, на каждый вид доходов открывался отдельный кувшин, которому присваивался буквенный индекс.

**Рим**. Записи в учете выполнялись на лыке, на дере­вянных, покрытых воском дощечках, медных досках, ко­же, холсте, пергаменте и папирусе, но шире всего вначале применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент.

Однако основные достижения учета здесь лежат не в его технических прие­мах, а в системе учетных регистров. Здесь не просто ве­лись учетные книги, но существовала развитая взаимосвя­занная их система.

Дошедшие до нас сведения позволяют сделать самые общие выводы относительно назначения этих книг. В си­стеме учетных регистров древнеримской бухгалтерии пер­вой книгой была *Adversaria,* которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Это была книга, которую в дальнейшем назовут памятной, или мемориалом.

Далее необходимо выделить две книги (кодексы): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum,* где распределялась систематическая запись.

 Существует мнение, что первый кодекс предназначался для учёта только денежных средств и расчётов, другой – для учёта материально - вещественных счетов. По счетам двух кодексов выводилось сальдо.

В Риме в значительной степени развивался бюджетный учёт в масштабах всего государства, и в отдельных провинциях велась книга Brevarium, где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение.

**1.3 Возникновение двойной бухгалтерии**

Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности – в натуральных единицах, расчёты, касса – в денежных. Одно не сводилось к другому – результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не такими косвенными категориями, как прибыль.

Два французских автора Г. Нерро и Э. Гильяр, рассматривая таможенные книги Древней Греции и увидя в них запись в расход товара и вприход кассы решили, что родина современного учёта – Афины. Но всё дело в том, что неизвестно, распространялась ли двойная запись на счета собственных средств и результатов, да и были ли такие сета в учёте?

 Немецкий историк Г.Нибур считал, что двойная бухгалтерия возникла в Древнем Риме, т.к. у Цицерона он нашёл такие слова: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счётных книг, в которых то, что выдано, должно равняться тому, что получено». Но ему не поверили, т.к. в то время существовало мнение, что арабские цифры непригодны для бухгалтерии, т.к. их легко подделать.

В середине XIX века К.П. Клинге утверждал, что двойную бухгалтерию изобрели арабы и продали её венецианцам за 50 000 талеров.

Подобных примеров можно привести множество. Неоднократно делались попытки связать возникновения двойной записи с именем какого-либо изобретателя.

Легче всего было видеть его в лице францисканского монаха-математика Луки Пачоли (1445-1517). Но он в своём труде по математике заявлял, что не предлагает что-то новое, а только описывает то, что уже есть, хотя и посвятил данному вопросу главу в книге.

Однако исследование доку­ментов средневековья показало, что двойная запись суще­ствовала задолго до А. Сенизио (бенидиктинского монаха из Палермо), монаха делла Пьетра, Пачоли, и бухгал­теры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии так же нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

В начале XX в. считалось, что двойная бухгалтерия зародилась в Генуе в 1340 г. Потом граница была отодвинута в более ранние времена. Э. Перагэлло считал, что она возникла между XIII—XIV в.

Кастеллани выделял как первый памятник двойной бухгалтерии учетную книгу Ренери Финн (служащего флорентийской компании), относящуюся к 1296—1300 гг. В этой книге все записи по дебету делались со ссылкой на кредит и наоборот. Но так как общая система учета Ренери Финн не сохранилась, то мы не знаем, позволяли ли эти записи составлять заключительные регистры в нашем понимании.

Исходя из этих замечаний Р. де Рувер считал преждевременным рассмотрение учетной книги Р. Финн как документа, отвечающего требованиям двойной бухгалтерии.

И все-таки он делал вывод, что двойная бухгалтерия зародилась между 1250—1350 гг. одновременно в нескольких городах северной Италии.

Э. Стевелинк даже писал, что двойная запись возникла не ранее 1000 г., однако почти общепринятым считается XIII в.

Но тут возникает вопрос: почему до XIII в. не было двойной бухгалтерии?

На этот вопрос можно дать несколько ответов:

а) мы не знаем, может быть, двойная запись существовала и до XIII в.;

б) не было объективных условий;

в) не была достаточно развита учетная методология.

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

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

1) деньги были слишком редким явлением;

2) психология рядового счетного работника неконструктивна, он пишет то, что видит или в жизни, или в документе;

3) прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями;

4) из всех функций денег преобладала функция средства платежа, деньги нужны были в первую очередь, чтобы взыскивать и вносить, а не для вложения в хозяйственные обороты, следовательно, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе;

5) многие века в психологии людей преобладали качественные, а не количественные представления.

Если предположить, что к XIII в. такие условия наступили, то возникает ответ о том, что первый век Возрождения, век Данте и Джотто стал первым веком двойной бухгалтерии, которая родилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам.

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

Это развитие легче всего понять по пяти критериям Р. де Рувера, объясняющим эволюцию двойной записи:

«1) дебет и кредит располагаются на одной и той же странице один против другого;

2) произ­водится сверка равенства дебета кредиту, несовпадения поясняются;

3) учет ведется в единой счетной монете;

4) наличествуют счета как персональные, так и неперсональные;

5) производятся различные виды операций (с денежными суммами, товарами и ценностями)».

Правильнее эти критерии назвать этапами эволюции двойной записи. Первый этап - двойная запись родилась как формальный прием, как следствие эволюции методов регистрации;

Второй — двойная запись рассматривается как технический прием, позволяющий автоматически проконтролировать правильность записи хозяйственных оборотов;

Третий — учет является единой законченной и замкнутой системой и, следовательно, использует единый денежный измеритель.

Русские учёные А.П. Рудановский и Л.В. Некраш считали, что с двойной записью связано рождение бухгалтерского учета, его выделение из статистики, т.к. последняя использует любые единицы измерения, первый — без стоимостного измерения невозможен.

С этого момента все экономические явления делятся на две сферы — реальную (материальную) и финансовую (денежную). Первая является предметом статистического учета, вторая — бухгалтерского;

Четвертый этап предполагает не только наличие в системе счетов собственника, но и учет финансовых результатов;

Пятый этап связан с развитием и расширением объектов учета.

Сведение множества предметов и не меньшего множества валют к единому измерителю привело к значительно большим условностям в экономической информации, чем это было раньше.

Но эта условность создала возможность для:

а) конструирования системы счетов;

 б) соизмерения и оценки всей совокупности ценностей, прав и обязательств, входящих в понятие предмета бухгалтерского учета.

Все это привело к тому, что изначальный наивный учетный натурализм сменился реализмом. В учет были внесены некоторые условные допущения с тем, чтобы его система раскрывала характер хозяйственного процесса.

Далее хотелось бы остановиться на самом словосочетании — «двойная запись». Оно возникло не сразу и связывается с трудом ДА. Тальенте (1525), который зарабатывал на жизнь не столько бухгалтерским трудом, сколько сочинением любовных писем, а получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Ската (1755).

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что используются:

1) два вида записей — хронологическая и систематическая;

2) два уровня регистрации — аналитический и синтетический учет;

3) две группы счетов — материальные (товары, касса, основные средства и т. д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т. п.);

4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;

5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;

6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением А — П = К; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая — наличие собственных средств;

7) две точки у каждого информационного потока — вход и выход;

8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни — одно отдает, другое получает;

 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы;

10) два раза может фик­сироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз — как учетная (фактическая) и т.п.

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

И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву.

Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман, или самообман, необходим, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управления ею.

История двойной бухгалтерии — это история ее живого проявления в изменяющейся хозяйственной среде.

Идея двойной бухгалтерии — это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

# 1.4 Три парадигмы учета

В XIV-XV вв. можно наблюдать существование трех парадигм: униграфической, камеральной и диаграфической.

Униграфический учет основан на идее информацион­ного воспроизведения хозяйственных процессов, идее на­ивного натурализма.

Каждому факту реальной экономи­ческой жизни противостоит информационный факт, по­следний является зеркальным отражением первого.

Парадигма униграфического учета не была единой. В своем развитии она прошла пять этапов:

- инвентар­ный учет (фиксировались только остатки материальных ценностей);

- контокоррент (учитывались только рас­четные операции);

- деньги (монета) выступали объ­ектом учета;

- деньги как объект учета слились с уче­том расчетов;

- деньги и контокоррент поглотили и учет инвентаря (это полная униграфическая парадигма — все счета ведутся в деньгах).

 И наконец, введение в систему счетов собственных средств означало конец униграфизма и торжество новой парадигмы.

Диграфический учет был первой попыткой заменить ставшую несостоятельной концепцию наивного натура­лизма идеей учетного реализма. В этом случае заранее предполагается неполнота охвата фактов хозяйственной жизни и введение концептуальных, логически искус­ственных ограничений.

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

Камеральный учет существовал параллельно с униграфическим и диграфическим.

В нем упор делался на кассовые операции и на учет сметных ассигнований: факты, еще только намеченные, вводятся в единую си­стему учета вместе с фактами, уже совершившимися.

##### **2 Двойная бухгалтерия получает признание в Европе**

(XV—XVIII BB.)

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 страной.

* 1. Бухгалтерский учет на родине двойной записи

У истоков итальянской бухгалтерии мы находим учетные регистры Древнего Рима. Сначала бухгалтерия развивалась почти самостоятельно в каждой 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.

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»

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 можно найти плеяду бле­стящих исследователей, труды кото­рых, сейчас уже «размытые давностью лет и безразличием» (X.JI. Борхес), на многие годы определяли судьбу нашего дела.

**Цель учета.** Л. Пачоли писал: «Учет — ведение своих дел в должном порядке и как сле­дует, чтобы можно было без задерж­ки получить всякие сведения, как относительно долгов, так и требований». /18/

Таким образом, уже в первой бухгалтерской работе подчеркивалось, что учет ведется в целях оперативного выявления величины долгов и требований (юридическая при­рода учета) и надлежащего устройства своих дел (экономическая природа учета). Итак, с первых шагов возникают как бы две взаимосвязанные цели.

Вплоть до XX в. первая цель — чисто контрольная, или, как скажет Анжело ди Пиетро (1550—1590), «охранительная» функция, будет считаться основ­ной — главной.

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

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).

**Предмет учета.** Сфера приложения этого искусства неуклонно расширялась. У Котрульи и Пачоли речь идет еще только о бухгалтерском учете в торговле, и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства.

Альвизе Казанова (1558) распространяет диграфизм на судостроение, А. ди Пиетро (1586) — на учет монастырского хозяйства и банков, при этом из объектов текущего учета он исключал основные средства, последние учитывались только в инвентаризационньк ведомостях; Д.А. Москетти (1610) — на промышленность; Людовико Флори (1636) — на госпитали, государственные организации и даже на домашнее хозяйство; наконец, Бастиано Вентури (1655) — на сельское хозяйство.

Последний дал трактовку учета как отрасли администра­тивного права и описал предмет бухгалтерского учета как практическую реализацию административных функций любого предприятия.

**Инвентаризация.** Л. Пачоли писал: «Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь». 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. ». Подчеркивая, что «весь инвентарь должен быть составлен к одному времени».

**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 нахранение, учитывались только в натуральном выражении. Несколько иной порядок существовал в отношении оценки земельных участков. В компании Датини они показывались по цене приобретения./10/

У Л. 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 Л. 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 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].

**Классификация счетов и двойная запись.** Первые попытки классификации счетов можно найти у итальянских авторов.

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);
* 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.)

В середине XVIII в. Пиетро Паоло Скали (1755) разделил счета на три группы:

- собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов);

- имущест­венные;

- корреспондентов, т.е. 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».

**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.

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические приводило к перегруженности статьями балансов средневековых фирм.

Так, баланс банка святого Георгия на 1 января 1409 г. содержал в активе 95 статей и 310 в пассиве. /Рувер, с. 32/

Баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399г.) - более 110 статей в активе и около 60 в пассиве.

**Бухгалтер.** Уже в XVI в. возникла идея юридического статуса счетного работника — бухгалтера.

В 1558 г. А. Казаков 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:

* уметь быть умным;
* иметь хороший характер;
* четкий почерк;
* иметь профессиональные знания;
* быть властолюбивым и честолюбивым;
* честным.

2.2 Страны Европы принимают итальянскую (двойную)

бухгалтерию

В XVIII в. экономика Италии медленно агонизирует и, очевидно не случайно, агонизирует её учёт.

Но открытия и упорядочение знаний о бухгалтерском учёте позволили другим странам Европы приобщиться к основным достижениям в области теории бухгалтерского учёта и сформировать свои учётные школы в Испании, Германии, Нидерландах и Англии.

**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 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.

С точки зрения техники учета Кастилло выделял три варианта ведения учета:

- кассовый (учет прихода и расхода денег мог вестись или в одной, или в двух книгах — одна для прихода, другая для расхода денег);

- ресконтро (помимо учета кассы велся учет возникающих обязательств и их погашения);

* полный (бухгалтерия, состоящая из журнала и Главной).

Однако это только подход к двойной, но еще не двойная бухгалтерия.

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

# Германия. «Немцы, — писал Ян Импин, — прекрасно ведут свои книги и очень аккуратно вносят записи; они этому научились у итальянцев»./Цит.: Кейль, с. 83/

# Идея немецкого учета сводилась прежде всего к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами — факторами. В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Продолжателями синтеза немецких и итальянских идей были крупнейшие немецкие бухгалтеры Вольфганг Швайкер (1549) и Христоф Хагер (1654).

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

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

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».

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:

- установление давности факта хозяйственной жизни и правильности доку­ментального оформления;

- запись факта в бухгалтерские регистры;

- вы­полнение счетных операций.

*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.

Швайкер полагал, что инвентарь должен быть составлен на отдельном листе, а потом перенесен в особую книгу. Начинать инвентари­зацию следовало с более ценных вещей.

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.

# 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:

а) о наличии денег в кассе;

б) о состоянии расчетов с подотчетными и материально ответственными лицами;

в) о со­стоянии расчетов с дебиторами и кредиторами;

г) 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:

- собст­венных средств;

* комиссионных средств;
* средств компании [там же, с. 95].

А. де Грааф (1693) — на счета:

* собственника;
* корреспондентов (расчетов);

- операций собственника (инвентарные счета, которые велись как смешан­ные, и потому именно в этом классе счетов определялся финансовый результат).

К. ван Гезель (1698) выделял:

- счета собственника (все пассивные счета собственных средств и счета результатные);

- 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.

*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.

# 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 выделял в каждом счете две части (стороны) — «Дебитора» и «Кредитора».

Отсюда персоналистическая трактовка всех бухгалтерских счетов и возможность использования их данных для целей управления хозяйст­венными процессами. ( 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.)

 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 Л. Пачоли, сколько Б. Котрульи, рассматривал бухгалтерский учет как инструмент в управлении предприятием. (Он же подчеркивал необходимость страхования кредита.)

Из конкретных разработок английских бухгалтеров можно выделить четыре: амортизацию, формы счетоводства, дидактику и организацию учёта в сельском хозяйстве и промышленности. Подробнее отметим две: амортизацию и формы счетоводства.

*Амортизация.* Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Джона Меллиса (1588). Как писал А.Ч. Литтлтон /Littleton. 1933, с. 223/, в практике имели распространение два подхода к понятию амортизации:

- амортизация есть прямой расход недвижимого имущества;

- амортизация (как гласит сам термин — отрицание, мор — смерть) является приёмом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне.

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

Д. Веддингтон (1567г.) 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.

Даффорне (1634), автор весьма распространенного руководства, не шел так далеко. Он описывал порядок ведения следующих книг:

* кассовая и банковских счетов;
* специальная;
* малая книга расходов;
* копий писем;
* памятная;
* книга копий счетов, выставленных для оплаты;
* книга учета потерь;
* журнал;
* инвентарь;
* Главная.

Эти регистры Даффорне были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие.

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*.

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 запутьвает учет, а название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно и дело не в названии, а в том, что сама идея двойной бухгалтерии порочна. Против нее Джонс выдвигал три критических замечания:

а) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, так как в жизни этого нет (пала лошадь, затонул корабль и т. п.);

б) 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;

в) терминология двойной бухгалтерии, все ее дебеты и кредиты не что иное, как мистическая галиматья, в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. Корреспонденция по схеме: счет — счету, не лучше. Что значит, например, запись: счет Кассы должен счету Вина. Если понимать эту запись буквально, то окажется, что вино выпили в кассу. И этот явный вздор лежит в основе двойной бухгалтерии! Но, продолжал развивать мысль Джонс, вздор этот не случаен. Он выгоден мазурикам от торговли. «Двойной способ бухгалтерии, — писал Джонс, — спутаннее и неявственнее (чем простой) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвесть может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его»./13/

В свою очередь Э.Т. Джонс предложил английскую форму счетоводства, с центральным регистром формы - журналом, где чётко выделялись лишь те операции, которые были связаны с кассой.

2.3 Бухгалтерский учет на пути к науке

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

*Управление и учет.* Именно во Франции возник афоризм, который часто цитируется теперь: «учет — это функция управления». Наверное, первым, кто стал говорить об этом громко, был Жак Савари (1622—1690). Для него учет — это составная часть науки об управлении отдельным, единичным предприятием. То же писал и основатель школы физиократов Франсуа Кенэ (1694 — 1774): учет «является одной из отраслей управления, отличающейся крайней сложностью и наиболее склонной к неустройст­вам». 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»./13/

*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 г.) 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 г.), который полагал, что в счете дебет и кредит смотрят друг на друга, чтобы видеть, что «входит» в счет и что остается на нем.

*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:

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

*- 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.

Впоследствии Д. Чербони (вторая половина XIX в), дал более полную интерпретацию соотношения счетов, а постулаты Савари стали частным случаем постулатов Чербони.

*Классификация счетов* разви­валась де ла Портом и Барремом. У первого мы находим три группы счетов:

а) счета собственника (счет Капитала, Убытков и прибылей);

б) счета имущества (счет Кассы, Товаров и т.д.);

 в) счета корреспондентов (счета Расчетов, показы­вающие дебиторскую и кредитор­скую задолженность).

Такое деле­ние счетов позволяет нам сформули­ровать постулат де ла Порта: «*Разность сальдо счетов иму­щества и собственника всегда равно разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов)».*

Баррем предлагал две группы счетов:

а) счета общие — собственника (счет Капитала) и его агентов (кассира, кладовщика и т. п);

б) счета частные — корреспондентов — дебиторов и кредиторов. Интересно, что по Баррему дебиторская и кредиторская задолженность возникают в том случае, когда обмен не завершен или когда его не было.

*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),— 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 Баланс /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.

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.

*Формы счетоводства.* *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 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:

- покупки;

- продажи;

- кассы;

- финансовых результатов, возникающих как при покупке, так и при продаже. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу. /Stevelinck, 1970, с. 161/

2.4 Стал ли бухгалтерский учет наукой?

Шли годы, век сменялся веком. Бухгалтеры накапливали опыт, гордились этим и были бы обижены, услышав, что «опытом называют собственные ошибки» (О. Уайльд).

И тем не менее то, что одни называли опытом, а другие - коллекцией заблуждений, стремительно развивалось.

В трудах Олдкастла и ван Стевина были заложены основы юридической теории, сформировалась проблема оценки, детализировалось понимание предмета и метода учета, были даны первые классификации счетов, синтетический учет выделен из аналитического. Это время было периодом формирования учетного языка. В XVIII столетии получил признание афоризм Э. Кондильяка: «наука есть не что (или почти не что) иное, как вполне выработанный язык»./10/

Наиболее ярко *синтаксис* учетного языка развивался путем формирования различных структур хозяйственных записей (форм счетоводства).

Создаются четыре основные модели (Гаратти, Гельвиг, де Ла Порт, Дегранж) двойной бухгалтерии.

В области синтаксиса это четыре парадигмы одной семантической парадигмы. Каждая из этих парадигм не отрицает, а дополняет другие, они родились из потребностей практики и, в сущности, не имеют авторов.

У них были только популяризаторы, даже если некоторые из них (Дегранж) и сделали открытия в области конструирования форм.

Таким образом, уже XVIII столетие показало, что двойная запись осуществляется в определенной системе регистров, образующих заданную замкнутую структуру. В свою очередь каждый из регистров имеет свою структуру. Совершенно очевидно, что и структура системы регистров, и структура каждого отдельного регистра могут иметь различную форму, т. е. их реквизиты группируются самым различным образом. Вот почему Баттайлль употреблял вместо понятия формы счетоводства термин «модель».

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-IXX вв. 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.

##### **3 Зарубежный учет в XX в.**

**В XX в**. усилились тенденции развития экономических аспектов учета. Бухгалтерия сблизилась со статистикой, и их методы стали взаимно обогащать друг друга; пред­мет бухгалтерского учета или, по крайней мере, его методология распространились на все народное хозяйство; стали широко использоваться математические методы и разнообразные средства вычислительной техники; широ­кое признание и углубление получило учетное законо­дательство.

**3.1 Немецкая школа**

В центре дискуссий стояли че­тыре проблемы: балансоведение, формы счетоводства, учет затрат и применение вычислительной техники.

Иоган Фридрих Шер — самый известный бухгалтер. К концу XIX в. в большинстве стран Европы бухгал­теры пришли к выводу, что обрели, наконец, самую законченную и со­вершенную науку. Большинство из них свято верило, что Шер (1846—1924) сказал в ней последнее слово. Швей­царский ученый утверждал, что бух­галтерия есть историография (исто­рия) хозяйственной жизни, изложен­ная по законам систематизации. Он считал, что «предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйствен­ные и правовые факты», а хронологический и систематичес­кий учет следует понимать как хронологническую и прагматическую историографию, фиксирующую дви­жение вещных (телесных) и юри­дических (бестелесных) благ. Бухгалтер — летописец хо­зяйственной жизни, он пользуется математическим методом, и поэтому учет «... есть отрасль прикладной математики». Бухгалтер пользуется главным образом денежным измерителем, натуральный — играет вспомогательную роль.

«Цель учета... состоит в двойном выводе чистого имущества», т. е. не выявление результатов хозяйственной деятельности, а расчет капитала, не динамика, а статика. Отсюда вывод: «Сущность каждого счета выражается не в обороте, а в его сальдо».

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 И.Ф. Шера часто называют балансовой. Шер использует несколько уравнений капитала:

А - П = К (1)

Т.е. актив — пассив = капитал

Это важнейшее уравнение получило название постулата Шера: Величина капитала предприятия равна разности между объемом иму­щества и кредиторской задолженностью предприятия.

Впоследствии будет отмечено, что в левой части подчеркивается косвенное исчисление величины собственных средств (актив минус кредиторская задолженность), в правой — прямое определение этой величины. Уравнение (1) показывает статику предприятия.

Динамика выражается двумя другими уравнениями:

А - П = К + Пр - У; (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.

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».

В основе баланса лежит постулат Шера, представляющий сущность предприятия.

Итак, за основу учета Шер брал баланс. «Баланс начинательный и баланс заключительный, — писал он,— составляют альфу и омегу всякого счетоводства». Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им.

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 1909г., в Швейцарии — Г. Бидерманном в 1911г., в Нидерландах — Ф. Венном в 1911 г. и в Германии — А. Кальмесом в 1912 г.

И. Ф. Шер дал мощный толчок раз­витию теории учета в Германии. Все, кто писали после него, или повторяли его идеи, или развивали их, или отталкивались от них.

Для немецкой школы была характерна трактовка ба­ланса как основополагающей, обобщающей и направля­ющей категории, из которой могут быть выведены все дру­гие учетные понятия и положения.

Например, В. Хаук утверждал, что баланс — это метод, синтезирующий учет, изучение баланса — это и есть изучение бухгалтерского учета; еще раньше А. Кальмес (1920г.) неоднократно подчеркивал, что «теория счетов, а вместе с тем и бухгалтерия выводятся из баланса. Каждый от­дельный счет объясняется посредством места и значения соответствующей этому счету статьи баланса»; Г. Гроссман (1927 г.) саму совокупность счетов рассматривал только как расчленение баланса, каждый счет правомерен постольку, поскольку он отражает из­менения, происходящие в балансе, вне баланса нет счета [там же]; а такой видный теоретик, как К. Шмальц, даже полагал, что баланс — настолько всеохватывающая и трудная категория, что дать ее определение вообще не­возможно.

Для немецкой школы была характерна меха­нистическая трактовка баланса, может быть, поэтому не случайно в центре дискуссий оказался вопрос о *статиче­ской* или *динамической* его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс, отражая состояние средств на определенную дату, выступает причиной последующих изменений, во втором баланс — это только итог, иногда скорбный, прошлых и безвозвратно утерянных усилий; в первом случае баланс устремлен в будущее, во втором — в прошлое.

Вся немецкая школа балансоведения, как в целом на­зывали себя наследники И. Ф. Шера, разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балан­сов и сторонников компромиссного решения.

**Формы счетоводства.** Распространение карточек как учетного регистра выдвинуло много вопросов о соотноше­нии хронологической и систематической записей, о моди­фикации форм счетоводства.

В 1925 г. Макс Шенвандт в духе Ф. Гюгли выдвинул десять тезисов против журнала (хронологической записи):

1) журнал—пережиток того времени, когда учет велся несистематически. С появлением двойной записи система­тическая запись получила преимущество перед хронологической;

2) система двойного счетоводства не знает жур­нала. Этот тезис — теоретический, и смысл его сводится к тому, что, отражая каждую операцию два раза, нам нет нужды отражать ее еще один раз в журнале, журнал — книга не двойной, а простой записи;

3) основой система­тического счетоводства являются счета, инвентарь п ба­ланс;

4) для систематических записей по счетам журнал излишен: во-первых, запись в Главную книгу можно вы­полнять прямо из документов, минуя журнал, сокращая тем самым вероятность ошибок, а, во-вторых, пункти­ровка журнальных статей отнюдь не доказывает правиль­ности разноски по счетам;

5) пользование журналом для разноски по аналитическим счетам невозможно, журнал не приспособлен для этого;

 6) журнал не приспособлен для определения корреспондирующего счета;

7) сводка (обозрение) записей для журнала делается только на не­больших предприятиях, на остальных она не имеет ника­кого значения;

 8) лишь непосредственная разноска с до­кумента п контроль записи могут гарантировать верность проводки;

 9) журнал оказался излишним уже при отделе­нии от него кассовой книги, т. е. сразу с возникновением немецкой формы счетоводства;

10) ведение журнала яв­ляется помехой для системы учета, для периодического обзора имущественного и финансового состояния пред­приятия и создает излишнюю работу.

Однако взаимная сверка результатов хронологической и систематической записи - лучшая гарантия правиль­ности регистрации, а возможность получить обзор опера­ций, совершаемых за день, неделю и т. д., дает богатый материал для анализа.

**Учет затрат.** Наш обзор бухгалтерской мысли Герма­нии будет неполным, если мы не рассмотрим дискуссию между тремя школами по вопросу о наиболее рациональ­ных способах построения номенклатуры затрат на произ­водство. Здесь выделяются чисто бухгалтерское, математико-статистическое и «плановое» направления.

1. Чисто *бухгалтерское* направление основано на до­кументальных данных. Большинство авторов придерживаются взгляда, что бухгалтерская методика разложения затрат является единственно допустимой.

2. Относительно *математика-статистического* направ­ления можно отметить, что оно намечается в трех ва­риантах: Д. Р. Лонгмана—М.Шифа; К.Руммеля; А.Воль­тера. У первых эта методология основана на построении коэффициентов корреляции между отдельными видами издержек и степенью занятости: К. Руммель рассчиты­вает коэффициенты корреляции между потреблением (издержками) и выпуском готовой продукции [431, с. 19]; А. Вольтер строит кривые издержек на основе коэффициента регрессии.

3. *«Плановое»* направление реализуется в системе *планкостен* (на счет производства относятся только пря­мые затраты). Здесь заранее устанавливается потребле­ние производственных факторов по объему, видам и при­чинам, в результате чего вся система учета ориентируется не на прошлое, а на будущее.

Представители всех трех направлений сходятся на том, что только бухгалтеры, только они одни, распола­гают священным огнем знания. Но одни считают, что этот огонь может быть добыт только бухгалтерскими ме­тодами, а другие стремятся пополнить свой инструмента­рий за счет статистики, логики, математики.

Итак, повышение эффективности управления невоз­можно без улучшения системы учета.

**Вычислительная техника** нашла широкое применение в учете: при регистрации движения материальных и де­нежных ценностей, для учета расчетов (прежде всего по заработной плате), для взаимного контроля деятельности материально ответственных лиц, для анализа эффектив­ности тех или иных хозяйственных процессов.

**3.2 Итальянская школа**

В **XX** в. школа итальян­ских бухгалтеров старалась уже не создавать, а сохранять и совершенствовать богатое наследство.

В этой связи следует отметить тех, кто вслед за Э. Пизани думал создать новое, комбинируя старое: это прежде всего Никколо Пеллигрини (1929 г.), Карло Домпе (1930 г.), Сабино Спиненди (1931 г.). Н. Пелли­грини шел от Ф. Бесты к 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.

К. Домпе шел от К. Беллини к Ф. Бесте. Он делил счета на элементарные (интегральные), вклю­чающие счета депозитариев (агентов) и корреспондентов, и экономические (дифференциальные), включающие счета собственника.

С. Спиненди шел от Д. Россп к Д. Дзаппе. В духе первого он считал бухгалтерию мето­дологической наукой, вся теория которой носит сугубо математический характер. Развивая идеи Д. 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 [365, с. 150].

Но самым крупным ученым был Пьетро д'Альвизе (1934 г.) — любимый ученик Ф. Бесты, продолжатель дела своего учителя. В период между двумя мировыми войнами его влияние достигло вершины.

**3.3 Французская школа**

В отличие от немецкой, утратившей связи с юриспруденцией, французская школа никогда этих связей не порывала.

Крупнейшие представители французской школы — А. Гильбо и Э. Леоте — шли от юридического направления к экономическому. В XX в. обе ветви нашли своих последователей, но на­следники скорее отталкивались от наследства, чем развивали его, однако и в этом отталкивании были свои логи­ческие связи.

По влиянию на умы бухгалтеров юридическое направ­ление преобладало. Его выразителями были Г. Фор, Л. Батардон. А. Лефевр (1882г.) Классификации счетов по Лефевру:

а) наличные деньги;

б) ценные бумаги;

в) дебиторы и кредиторы;

г) товары (сюда включались все материаль­ные ценности). Но в целом это был последовательный представитель юридического направления в конце XIX в. В начале XX в. французскую школу возглавили Габ­риель Фор и Леон Батардон.

Для Габриеля Фора (1910 г.) бухгалтерский учет — это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни, совершаемых хозяйствующими лицами. Этих то лиц и хотел видеть Г. Фор за каждым бухгалтер­ским счетом. Управлять — значит контролировать. Конт­ролировать — значит направлять деятельность лиц, заня­тых в хозяйственном процессе и связанных взаимными обязательствами.

Леон Батардон (1919 г.) рассматривал сумму капи­тала как кредиторскую задолженность предприятия перед собственником. Сумма капитала, по его мнению, должна оставаться неизменной; прибыль — это проценты на ка­питал. Амортизация трактуется им, в духе того времени, в широком и узком смысле.

Если юридическая теория, которой придерживалась итальянская школа, исходила в объяснении двойной записи из правила Э. Дегранжа: «Тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто выдает, – кредитуется» и потому пыталась истолковать все счета как счета личные, то экономическая трактовка диграфизма «нет прихода без расхода» приводила к объяснению всех счетов как счетов средств и процессов (операционных). Личность, договорные отношения исчезали из поля зрения бухгалтера, правовые конструкции не нашли дальнейшего развития. И вместо них пришло убеждение, что бухгалтер не юрист, а экономист.

Наиболее полно этот взгляд выразил Прудон, а последовательной бухгалтерской трактовки он достиг у Э.П. Леоте, А. Гильбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорта, Ж. Бурнисьена, А. Тома. «Объектом учета, – писал Дюмарше, – теперь провозглашаются атомы стоимости».

Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов. Бухгалтер переставал быть сторожем чужого добра и выступал в роли экономиста, одного из организаторов («архитекторов») хозяйственной жизни любого предприятия.

Что привело к классификации счетов как элементов баланса по видам средств, без связи с лицами, стоящими за ними, к развитию сложной системы операционных счетов, или, как их называли Леоте и Гильбо, счетов порядка и метода, или, как говорил Маришаль, счетов-экранов.

С этого времени планы счетов заполняются безличными счетами – резервов, процессов, фондов, регулирующих, финансово-распределительных и сопоставляющих. Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек.

В самом деле, счет Основных средств – это только счет расходов будущих периодов, которые посредством амортизации из месяца в месяц списываются на текущие расходы.

Во Франции приобретение товаров отражается по дебету счета Издержек обращения (при составлении баланса делается проводка: дебет счета Товаров, кредит счета Издержек обращения – на сумму товарного остатка); все ценности учитываются по себестоимости, актив баланса, за исключением счетов денежных средств, определяется как аккумулированный расход, будущий расход.

 Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: «Нет денег – нет прибыли». Например, товары, отгруженные покупателю, нельзя считать проданными, а прибыль полученной, так как они не оплачены. Итальянская же школа предполагала, что раз товары отгружены, то у покупателя возникло обязательство, а у продавца – право на причитающиеся деньги, и, следовательно, продавец может с названного момента считать прибыль полученной. Далее, выявленный излишек товаров нельзя отнести на счет прибылей, так как эти товары в дальнейшем вообще могут быть не проданы и тогда возникнут убытки.

При переброске товаров от одного материально ответственного лица другому по правилам французской школы не делают проводок по синтетическим счетам, что само собой подразумевается при юридической трактовке учета.

Вновь выявленный фактический остаток в результате инвентаризации должен быть немедленно внесен в товарный отчет (утверждение не меняет существа вопроса).

Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной для принятия действенных управленческих решений, т.е. не абсолютной, а относительной. При этом представители французской школы были убеждены, что они, в отличие от итальянцев, учитывают не бумаги, не сведения и не информацию, а сами деньги, вещи, ценности. Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например гибель основных средств (где здесь приход?).

Итак, права и обязательства подотчетных лиц – не предмет бухгалтерских забот, это дело юрисконсульта. Цели бухгалтерии – рационализация, действенность, эффективность, система, порядок.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии, конечно, сближая их, заставило и бухгалтерскую методологию распространяться до ранее не свойственных ей границ, до создания учета всего народного хозяйства, т.е. до того, что получило название макроучета.

И может быть, не случайно многие видные бухгалтеры, такие, например, как Е. Теребуха, уже не могли признать макроучет бухгалтерией. Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера – контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях.

**3.4 Англо-американская школа: психологический аспект**

 Данная школа резко отличается от европейской. Почти все, что волнует немцев, францу­зов, итальянцев, оставляет равнодушными англичан и американцев.

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Ч.Э. Шпруга, А.Ч. Литтлтона, В.Э. Патона, Д.О. Мэйя, Ч. Гаррисона, Г. Свинея, Д.А. Хиггинса, Р. Антони.

Только в середине XX в. здесь наблюдается определенное оживление в области теоретических разра­боток.

Она преследовала одну цель – сделать учет орудием управления. Это требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы. Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей:

 \*натуральные измерители;

 \*стандартные издержки;

 \*центры ответственности;

 \*управленческий учет;

 \*биховеризм (подход к учету, при котором методы должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей).

Каждая из этих идей не имеет прямого отношения к двойной записи. Формализм немецкой школы положил конец диграфизму как центральной теоретической проблеме, а также и денежному измерителю – его неотъемлемой черте. (Все школы, включая немецкую, сходились на том, что только денежное измерение делает бухгалтерию бухгалтерией.)

Самое яркое имя, которое может встать в один ряд с европейскими — Чартера Гаррисона.

Без тени смущения он писал: «Со времени фараонов в действительности в методы бухгал­терии были внесены два основных улучшения, из кото­рых одно появилось приблизительно 700 лет тому назад, в то время как другое получило свое развитие уже в текущем столетии. Первым из этих основных положений следует считать введение двойной системы бухгалтерпи» [84, с. 21], вторым—комплекс идей, получивших назва­ние стандарт-костс и предложенных самим Чартером Гаррисоном.

Он развивал строго утилитарную доктрину; в ней не было места ни юридическим, ни экономическим аспектам.

Вся теория европейцев осталась за порогом идей Ч. Гар­рисона, не оказав на них никакого влияния.

Цель тео­рии — не рассуждать о том, что такое предмет и метод, а создавать нечто практическое, что помогает принятию управленческих решений. «Система учета, — писал он, — точно такой же механизм, как и всякий иной. Ее произ­водственная задача — фабрикация информационно-ориен­тирующих данных ".

Гаррисон впервые обратил внимание на то, что истинным измерителем может быть только натуральный, хорошее управление должно быть основано на нем, только на нем или его не будет вовсе. Денежный измеритель носит производный характер от натурального.

Положив в основу учета именно натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию внутрь – от учета синтетического к учету аналитическому, Ч. Гаррисон создал условия для построения стандартов – норм расходов, которые вводились, закладывались в бухгалтерские счета. Последние лишались юридического и экономического содержания, выступая в роли «экранов», демонстрирующих, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от нормативных, заранее намеченных. Благодаря этому бухгалтерия из историографии хозяйственных процессов, как называл ее Шер, превратилась в компас предприятия.

Если учет с помощью стандартов (стандарт-костс) обеспечивал прорыв бухгалтерской идеи (в том числе и идеи двойной записи) в сторону планирования и управления предприятием, то учет по центрам ответственности в определенной мере реставрировал принципы итальянской персоналистической (юридической) школы; отличие состояло в том, что центры ответственности также предполагали возможность синтеза с принципами стандарт-костс.

Но и эти принципы, как выяснилось, имеют огромный недостаток. Они исходят из того, что есть, по крайней мере должен быть, «нормальный» процесс, и, следовательно, фиксируя отклонения от него, оценивают и нормальный, и реальный процессы, т.е. через нормальный процесс понимаются реальные процессы. Однако уже в силу того, что реальные процессы никогда не совпадают с нормальными, следует признать именно реальный процесс нормальным, а то, что англоязычные бухгалтеры называют нормальными (стандартными) процессами, может быть осмыслено только через процессы реальные. (Правилом являются отклонения, сами правила – частным случаем отклонений.)

Следовательно, в основе учета должны лежать типы хозяйственных ситуаций, включающие как общее правило все отклонения, а не единый нормативный (стандартный) образец, как это делал Гаррисон. Более того, всякое конструирование системы учета должно быть принципиально ориентировано не на «нормальные» условия, а как раз на экстремальные, например, на случай недостач, растрат, хищений. И только в этом случае создается возможность предотвращения подобных негативных явлений.

Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте биховеризма.

Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул – реакции (S ®R). Документ – это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов – решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование ЭВМ.

Дальнейшее развитие направления привело к возникновению так называемого управленческого учета, который стал параллельным (альтернативным) направлением традиционного бухгалтерского учета. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы; первый допускает устные сообщения, второй – только документы; первый использует методы исчисления, второй – регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности. Так приходит конец мифу об идеальной точности бухгалтерских данных.

**4.1 Учет в эпоху Петра Великого**

Говорят, в старые годы лучше бы­ло все в земле русской. - А.С. Хомяков

Начало XVIII в. было ознаменова­но великими реформами Петра I. До него все были убеждены, что Запад безнадежно отстал от нас, а Петр, из которого «природа готовила скорее хорошего плотника, чем великого го­сударя» (В.О. Ключевский), объявил, что мы отстали от Запада. С основа­нием Санкт-Петербурга возникает радикальная задача: догнать и пере­гнать экономически развитые страны.

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость Рос­сии и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социаль­ной жизни страны.

Не избежала ко­ренного изменения и постановка уче­та. В 1710 году в правительственной газе­те «Ведомости о военных и иных делах» появилось загадочное и малопо­нятное слово «бухгалтер». Радетели чистоты родного языка предложили русское слово — книгодержатель, но оно не прижилось.

В это время учету и контролю уде­ляется огромное внимание. Инструк­ции по организации учета издаются как государственные акты.

\*Первый государственный акт, в котором на­шли место вопросы учета, датирует­ся 22 января 1714 года. Эти положе­ния были обязательны для государст­венного аппарата и государственной промышленности. Они требовали:

1) своевременности записи и чтобы «счет был бы скорый»;

2) ежеднев­ного ведения приходно-расходных книг,

3) строгого персонального под­чинения ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регла­мента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 года.

Здесь появились слова: бухгалтер, дебет, кредит. Особым приказом 11 мая 1722 года была подчеркнута необходи­мость составления регламентов на других крупных предприятиях.

При­чем Адмиралтейский Регламент рас­сматривался как типовой. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 года были введены новые книги для учета в Адмиралтействе.

Адмиралтейский Регламент 1722 года предусматривал довольно стро­гую систему натурально-стоимост­ного учета материалов.

В управлении Адмиралтейства велась «Приходная материалам по алфабету книга», в ко­торой «прописывается всякого зва­ния провиант по алфабету».

Учет ве­ли по наименованию, количеству, це­не и сумме.

На складе магазин-вахтер (кладовщик) вел две магазин-вах­мистрские (материальные) книги.

Обе они были прошнурованы, листы пронумерованы, опечатаны и подпи­саны кладовщиком и контролером.

Первая книга — журнал хронологиче­ской записи, в ней записывались при­ходные и расходные операции. При оприходовании материалов сдатчи­ку нужно было «дать квитанцию за руками всех, кто засвидетельствовал прием в книге». Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть «подписан от контролера». В журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Офицер магазина (зав. складом) «должен о всем расходе подавать ведомость в контору по вся недели на осьмой день».

Специальная книга открыва­лась для учета выполнения догово­ров с подрядчиками. «Сперва, на ли­сте дебет пишется; сколько обязался подрядить, а справа (кредит) оставля­ется свободное место, где по мере вы­полнения договора пишется, сколько и когда поставлено».

Таким образом, мы можем считать этот документ пер­вым в России, где появились призна­ки линейного метода учета поступ­ления материалов.

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

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

В конце года или в случае возникновения подозрений про­водились сплошные инвентаризации, выявленные остатки должны были сверяться с отчетом провиантмейстера.

Принципы документирования со­блюдались и на винокуренных казен­ных заводах, где были введены для материального учета приходно-рас­ходные книги. В них на каждое наи­менование открывался счет, куда все приобретенные запасы «записыва­лись порознь, равно как их цены и место купли», «чтобы у головы и у целовальников в том, какого воровст­ва и кражи и спору не было и лишне­го ни в чем не приписывали».

Огромное развитие учет получает на уральских металлургических заво­дах.

Они были созданы крупнейшим металлургом века В.И. Генниным (1676-1750), голландцем, находящим­ся на русской службе с 1698 года.

Им была разработана законченная систе­ма учета на уральских металлургиче­ских заводах.

Так, учет выработки предусматривал вывешивание у каж­дой домны табельной доски, на кото­рой отмечалась мастерами выработка готовой продукции, а также количе­ство идущего в переработку сырья.

Для учета проработанного вре­мени мастер должен был «...записы­вать, кто в который день, у какой ра­боты был, а по прошествии месяца оную роспись мастеру или кому при­казано будет, заруча, подать ему, уп­равителю, а он должен свидетельство­вать, ежели исправно, писать в Си­бирской Обербергамт для заплаты денег».

При передаче дел одним мас­тером (старостой) другому находя­щиеся на ответственности первого мастера ценности должны были пере­даваться после инвентаризации. Под инвентаризационной описью распи­сывался принявший дела мастер

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

Таких книг ве­лось двенадцать — по числу групп ма­териалов. В книгах надо «записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене» Книги должны были быть прошнуро­ваны, листы в них пронумерованы и скреплены печатью.

Учет тесно переплетался с плани­рованием, причем вся ответствен­ность за простои в производстве воз­лагалась на управляющих. За несвое­временную подачу заявок на уральских заводах на виновных на­лагался штраф: «А ежели оных (за­явок — Я.С.) на то число подано не будет, то за оное с управителя за вся­кой умедленной день доправить над­лежит по гривне, а с шихтмейстера -по пяти, с подьячих старых, сред­них и молодых — со всех обще — по пяти ж копеек».

Порядок отпуска и оприходова­ния материалов должен был быть строго документирован: «Без пись­менного указу ни малой вещи нику­да не отпускать и в расход не записы­вать ни по чьему словесному прика­зу или требованию под заплатою тройные цены».

Это положение со­хранялось и при отпуске материалов своим заводам: «Припасы с одних на другие заводы отпускать по указам, с росписками, и чтобы отповедь пись­менная была от управителей тех заво­дов, что получено, и в книги запи­сать за счет тех заводов по цене насто­ящей». В отношении расходных операций сказано: «...записывать оные по силе регламентов и указав имяно, кому, на какое дело колико числом (количеством) мерою или ве­сом дано, и книги содержать поря­дочно и чисто так же, как и о при­ходных показано».

На приходных документах на уральских заводах проставлялся но­мер страницы приходно-расходной книги.

Имелись на уральских заводах и указания о методике организации архива: «По прошествии года, все дела разобрав, и которые касаются к щету, те переплесть особо от оставших дру­гих конторских дел с оберткою в ко­же, и учиня тому всему ясные описи. И как оные, так и те дела закрепить по листам и касающаяся к щету книги и щетные выписки объявлять во Обер-бергамте. А кои к щету не касаются, те содержать при конторе и хранить во всякой чистоте, а паче от пожара, да­бы оные, такоже приходные и рас­ходные книги не погорели, ибо от то­го немалая беда произойти может».

Из сказанного видно, что в про­мышленности учет постепенно на­чинает складываться в определенную строгую и сложную систему.

При Петре I организация учета была пересмотрена в связи с адми­нистративными реформами, прове­денными в государстве, издано мно­жество различных законодательных актов и инструкций, многие из ко­торых были, очевидно, заимствованы из западной, прежде всего шведской, практики.

Эта перестройка пресле­довала две цели:

1) усиление контро­ля за сохранностью собственности

2) увеличение доходов казны.

Промышленный учет в петров­ской России имел огромные достиже­ния. На предприятиях впервые бы­ли обеспечены:

- сплошное документи­рование всех фактов хозяйственной жизни;

- регулярность проведения ин­вентаризаций и составления отчет­ности; более совершенная методика исчисления затрат;

- применение ли­нейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для уп­равления отдельными структурными подразделениями предприятия.

Вме­сте с тем промышленный учет не знал системы двойной записи, ибо психо­логически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируют­ся в том измерении, в котором они возникают.

Например, куплена боч­ка водки за 3 руб. Водка приходова­лась без всякой связи с деньгами, а кассовый остаток уменьшался на 3 руб., дебет счета Вина — 1 бочка вод­ки, кредит счета Кассы — 3 руб.

Не меньшие достижения были в учете и контроле государственных хо­зяйств. И может быть, успехи про­мышленного учета связаны именно с тем, что промышленность была го­сударственной, индустриализация страны и учет в ней были делом надежным, государственным, ибо «идеи инициируются и внедряются сверху».

Принуждение становится ос­новным и определяющим фактором экономического и социального про­гресса. «Наш народ, — писал Петр I, — яко дети, которые никогда за азбу­ку не примутся, когда от мастера при-невольны не бывают».

Успех любой работы невозможен без строжайшего учета и контроля «за мерой труда и потребления», а средства этого кон­троля — доносы для выявления ви­новных, для устрашения слабых ду­хом и удержания их от соблазна.

К доносам прямым — отношение было положительное, к анонимным (под­метным письмам) — двойственное, внешнее неодобрение и внутреннее поощрение. Вот отрывок из специ­ального указа Петра I о подметных письмах: Доносы поощря­ются специальными людьми — фис­калами.

Они должны были обеспе­чить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально: «...дабы земской фискал в своем чине при­лежнее и вернее себя мог вести и по­ступать: того для его царское вели­чество чрез сие милостиво повелева­ет, что он третию часть от всех штрафных денег, которые он чрез свой собственный труд и изыскание и в правах основанными доношении за похищение его царского величе­ства доходов, или за другие дела по­ложенные штрафные деньги во всей губернии сделал, получать имеет, а ежели не он проведывал, но то дело от другого кого донесено, то тот доноси­тель того дела, буде похочет, ту третью часть получить имеет: однакож надле­жит земскому фискалу, по должнос­ти своего чина, оное дело произво­дить, и прилежно осмотреть, в чем возможно тому постороннему доно­сителю верить, и тако то доношение доказано быть может».

Но и ответственность у служащих Российской империи была немалая: «...кто по дружбе, или по вражде, или из взятков, или других намерений что пренебрежет, которое ему чинить над­лежало, таковым за преступление как вышним, так и нижним надлежит чи­нить смертная казнь, или вечная на галеру ссылка с вырезыванием нозд­рей и отнятием всего имения, ежели же кто меньшее преступление учинит, как выше писано, таковым за преступ­ление наказания чинить ссылкою на галеру временною, со отнятием всего или части имения, или лишением чи­на и тяжким штрафом (ежели впер­вые) по силе прегрешения».

Но вели­кий преобразователь России пони­мал, что одними казнями человека заставить работать трудно, нужно и бережное отношение к тем, кто удер­жался от «взятков». Так, служащие в государственных коллегиях, как предписывал Генеральный регламент 1720 года, имели «среди лета купно с кан­целяриями и конторами отдохнове­ния от трудов, и притом свободу на четыре недели в маетности свои ехать летним увеселениям забовляться». •

# Инвентаризация - первый прием бухгалтерского учета

Дата создания: **23.08.2002**

Инвентаризация позволяет установить
хозяйственную силу предприятия.
Л. И. Гомберт

Первобытные люди были очень простыми и простодушными. Они не умели писать, и мы это знаем достоверно, а вот умели ли они считать - это вопрос, покрытый мраком. Конечно, до какого-то числа, очевидно, умели. Но со временем число это увеличивалось. И когда в глубочайшей древности люди так продвинули числа, до которых можно было считать, что их стало сложно запомнить, возникла потребность сосчитанное записывать: сначала палочками, потом словами. Таким образом, необходимость запомнить развивала сначала память, потом письменность, как условие сохранения памяти на каком-то носителе: папирусе, пергаменте, камне.

Понимание бухгалтерского учета как памяти о хозяйственных процессах дожило и до наших дней. Вот как его определяют два видных французских автора Ив Бернар и Жан Клод Колли:

"Техника удостоверения и записи единым цифровым способом знаков той или иной деятельности с целью сохранить о ней память, отразить ее развитие и результаты и обеспечить возможность ее контролировать"\*.

\* **Примечание:** Бернар и Колли. Толковый экономический и финансовый словарь. Пер с фр., М.: "Международные отношения", 1997, т. 1, с. 405.

Таким образом, бухгалтерский учет в его современном понимании - это продолжение вне человека его способности запоминать то, что происходит в хозяйстве.

Ради этого запоминания были изобретены слова и алфавит. Слова носили магический смысл: "И в Евангелии от Иоанна сказано, что слово - это Бог". С алфавитом все было проще. Тайну его возникновения у финикийских купцов мы узнаем из уст его изобретателя Кадма, сказанных Анатолю Франсу:

"Если вы, милостивый государь, - говорит Кадм, - по недостатку умственных способностей, необходимых для занятия торговлей, были принуждены стать бухгалтером, вы должны были бы обожествить меня, давшего вам алфавит… Вы, конечно, понимаете, что я создал его просто для своих коммерческих потребностей… Мне нужна была простая система знаков для быстрой записи".\*

\* **Примечание:** А. Франс. Собр. Соч., т. 3 М.: Госхудиздат, 1958, с. 314-315.

Для чего же потребовалась эта "быстрота записи"? Конечно для подсчета имущества и поведения расчетов с соседями. Первая работа выполнялась с помощью инвентаризации, вторая - коллации. Это и были два первых приема, до сих пор лежащие в основе бухгалтерского учета и теперь именуемые элементами его метода.

Сегодня мы поговорим об инвентаризации. Ее проведение связано со следующими причинами:

* во-первых, простая констатация того, что есть. Тут можно привести множество примеров. Прошла битва, взяты трофеи - их надо записать. Работали сезон, а как работали, приросло ли имущество или убыло - это можно узнать только через инвентаризацию. Была проверка до сезона, провели проверку после сезона. Вот и узнали люди о своих прибылях. И благодаря инвентаризации знают, веселиться им или плакать. Потом, конечно, и без инвентаризации бухгалтеры научатся определять финансовые результаты, но одно дело результат в регистрах, а другое дело - в закромах;
* во-вторых, контроль подотчетных лиц. Когда уже есть система учета, необходимо проверить ее точность и добросовестность подотчетных лиц.

Таким образом, мы сталкиваемся с двумя определяющими идеями: описание истины и ее подтверждение.

Обе идеи относятся к истокам человеческой цивилизации.

Так, описание истинного положения было одной из постоянных особенностей учета в таких государствах как Древний Египет, Вавилон, Древний Китай.

"Исчисление имущества", то есть инвентаризация ценностей фараона, считалось в Древнем Египте столь важным делом, что годы правления царей датировались именно по времени их проведения. Чем больше проведено инвентаризаций - тем мудрее правитель и тем счастливее его народ (так, по крайней мере, считалось).

Занимались этим важнейшим государственным делом наши древнеегипетские коллеги - писцы. Их было очень много. И люди не зря говорили, что число писцов в империи равно числу звезд на небе. Однако уже тогда людей нашей профессии особо не уважали. Это были, как скажет Т. Манн, "…вялые души, только и готовые записывать своими тростинками все, что прикажут, они вообще не думали, что могли быть рождены для власти и общения, для чего они именно поэтому и не были рождены"\*

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 2-ой, стр. 97.

Вот как Томас Манн описывает "инструктаж", проводимый египетским начальником египетского бухгалтера. Он говорит: возьми "… письменные принадлежности - листы, тростинки и тушь - и, пользуясь человеческим письмом, составь перечень имеющихся у нас товаров по их разновидностям - смол, мазей, ножей, ложек, тростей, светильников, а также обуви, светильного масла и цветного стекла. Наименования напишешь черной тушью, а вес и количество - красной, только без ошибок и клякс…"\*.

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 1-ый, стр. 628.

Дальше возникают метафизические особенности инвентаризации. Начальник доверяет бухгалтеру. Он верит, что "список, опись ценностей, соответствует действительности, так что он не только живописен, но и полезен. Приятно видеть столь исправный и четкий перечень своих товаров, где так единообразно обозначены разнородные вещи. Товар бывает смолистый и жирный, но купец не касается его руками, а орудует им в его письменном выражении. Вещи находятся там, но в то же время они и здесь, причем здесь они чисты и обозримы. Такой список похож на духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью"\*.

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, там же, том 1-ый, стр. 629.

Отсюда вытекают важные выводы:

1) инвентаризационная опись заменяет, "дублирует" в информационном плане сами материальные ценности, и именно из нее в дальнейшем родится бухгалтерская отчетность;

2) "дублирование" приводит к тому, что ценности лежат в одном месте, т.е. там, где они и лежали, а, "не касаясь руками", работа с ними (распоряжение ими) ведется по описи в совершенно другом месте;

3) возникновение инвентаризационной описи означало рождение бухгалтерского учета, ибо, как пишет автор, учет выражает "духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью";

4) наконец, учет и, в том числе, инвентаризационная опись, несут в себе, помимо информационной ценности, ценность эстетическую.

Теперь поговорим об инвентаризации как средстве контроля. Любой хозяин даже весьма маленького предприятия вынужден нанимать сторонних людей и раздавать им свое имущество. В отличие от нашего времени нанятые работники плохо понимали, что свое и что чужое. Даже песенка была веселая:

"Ты здесь хозяин, а не гость,

Тащи с завода каждый гвоздь!"

И людей можно было понять. Дома сохраннее!

И тут сказалась воспитательная функция - инвентаризационная. Подчиненный должен отчитаться, это его святая обязанность, а у хозяина, работодателя есть право этот отчет или принять (одобрить), или нет (не утвердить). Очевидно, что в этом случае возникла новая проблема: как поступать с выявленными расхождениями между данными текущего учета и фактически выявленным наличием ценностей?

Возможны три варианта:

* учетные и фактические данные совпали;
* учетные остатки оказались выше фактических;
* учетные остатки оказались ниже фактических.

Первый случай сейчас встречается достаточно редко, хотя логика, порождая иллюзию надежности бухгалтерских данных, породила возникновение старейшего бухгалтерского парадокса, заключающегося в том, что учетная информация практически никогда не соответствует реальному положению дел в хозяйстве. Позднее, уже в новое время, эта проблема примет чисто методологический характер. Пока она существовала в виде фактов, естественно присущих каждому хозяйству, - естественной убыли, результатов воровства и порчи. Это потом станет ясно, что бухгалтерский учет не может адекватно отражать действительность в принципе, но вполне может достигнуть необходимой и приемлемой степени репрезентативности. В глубокой древности и в средневековье этой проблемы вообще не существовало. "В те времена, - писал русско-французский философ А.И. Койре, - чаще всего вычисления были ошибочными и производились очень медленно. Немного больше, немного меньше… Какое это могло иметь значение"\*.

\* **Примечание:** А. И. Койре. Очерки истории философской мысли. - М.: "Прогресс", 1985 с. 114.

Второй случай достаточно типичен. Он означает недостачу ценностей. Мы сейчас склонны рассматривать недостачу, которая возникла вследствие халатности или же злого умысла материально ответственного лица, как нарушение моральных норм, а также норм уголовного и гражданского права, т.е. для нас акт возмещения недостачи значит существенно меньше, чем факт распущенности и воровства. Справедливость для нас дороже денег. Не так обстояли дела в древности.

Вот характерный пример. Древние греки рассматривали воровство, кражу только как вред материальный. Они создали такие условия, что собственнику были выгодны недостачи у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а хозяин 10 драхм получит. Однако тут было важно, чтобы у растратчика было что брать. Поэтому на должности с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. Малейшая недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица или его поручителей, причем если недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда и иное, отличное от нашего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период. Понятие внезапной инвентаризации было чуждо грекам. Более того, инициатива инвентаризации должна была исходить от материально ответственного лица - он сдал отчет, он и должен позаботиться о доказательствах достоверности.

Подход греков к обеспечению договора о материальной ответственности получил широкое признание во всем мире. Многие десятилетия он использовался и в нашей стране. Так, в дореволюционный период система залогов при расчетах с кладовщиками использовалась практически повсеместно. В советское время такая практика не применялась. Однако сегодня, говоря о материальной ответственности, нельзя не отметить такое "существенно новое явление" как возрождение системы залогов, берущихся организацией с лиц, допускаемых к работе с товарно-материальными ценностями. В случае возникновения недостач внесенный работником залог идет на их покрытие.

Третий случай всегда обличает мошенничество материально ответственных лиц. Или они получают ценности и не приходуют, например, в старину управляющий часть родившихся телят не приходовал, а держал в стаде помещика, содержа неоприходованное поголовье как свое, но за счет хозяина. В наше время многие не приходуют ценности, дабы не платить налог на имущество.

Но тут возникает главный вопрос: кому принадлежит выявленный излишек ценностей? На этот вопрос история знает несколько ответов:

* собственнику - ответ кажется очевидным, и ныне действующее бухгалтерское законодательство и признает его как единственно правильный. Однако, это ошибка. В самом деле, приказчик (он же материально ответственное лицо) наворовал, а собственник все и присвоил, - получается, вор у вора украл;
* материально ответственному лицу - худший ответ, ибо он предполагает анархию и полную безответственность. Иногда этот вариант приобретает характер "гнусного товарищества", когда собственник и его агент делят "неблагоприобретенное". Иногда начальник даже принуждает подчиненных создавать излишки. В годы моей молодости бывали случаи, когда завмаг заставлял кассирш по окончании рабочего дня отдавать ему определенную сумму денег, а кассирши должны были обсчитывать покупателей;
* государству - в этом есть определенный резон, так как все отходит третьим лицам в лице госбюджета. Но и тут есть некоторая сложность: тем самым государство не только карает "шалунов", но и невольно соучаствует в их играх;
* пострадавшему - единственно правильный вариант, но, увы, почти не выполнимый. Продолжим наш пример с обсчетом граждан. Представьте, по радио звучит объявление: "В кассе магазина выявлены излишки денег, образовавшиеся за счет обсчета покупателей. Покупателей просим посетить названный магазин и получить свою собственность". Интересно как бы отреагировали граждане? Давайте подумаем!
* социальным фондам - в самом деле, такие бесхозные ценности должны быть истрачены на благотворительные цели. Пусть жизнь "бездомных и несчастных людей" станет "лучше и веселее". Это, несомненно, очень хорошее решение, но и в нем есть изъяны:
	+ все ли средства дойдут до бездомных, не осядут ли они в кошельках чиновников;
	+ не пропьют ли бездомные то, что получат, т.е. в результате такой акции, не увеличится ли число алкоголиков "в нашей любимой стране", т.е. не выйдет ли такая помощь боком. Но, с другой стороны, если вдруг излишков в предприятиях не станет, т.е. все материально ответственные лица станут честными, чем будут жить бездомные несчастные люди?

Теперь мы видим, что инвентаризация - это не просто историческая и бухгалтерская проблема, это проблема:

* экономическая (как выявить излишки и не допустить недостач);
* юридическая (кто и как должен отвечать за излишки и недостачи);
* социальная (как помогать незащищенным слоям общества).

Все сказанное подчеркивает важность методологии и техники проведения инвентаризационной работы.

И в самом деле. История инвентаризации, этой первой ласточки великой весны бухгалтерского учета, донесла до нас много проблем. Кратко остановимся на них:

1. Инвентаризация более важна в тоталитарном обществе, чем в стране демократической, в административно-командной экономике, чем в экономике рыночной, ибо инвентаризация, все-таки, это не просто опись - это контроль;
2. Инвентаризация имеет прямое отношение к бухгалтерскому учету, но заниматься ею должны не бухгалтеры, а оперативные работники. Во-первых, бухгалтеры, как правило, не знают технических особенностей проверяемых ценностей. На моих глазах в одном из крупнейших ленинградских универсамов возникла крупная недостача в музыкальном отделе. На протяжении нескольких лет недостача скрывалась, так как счетный работник (бухгалтер) и другие члены инвентаризационной комиссии не могли отличить музыку классическую (пластинка стоила 3 руб.) от эстрадной (пластинка стоила 9 руб.). При инвентаризации творения Моцарта, Баха, Чайковского и др. оценивали по 9 вместо 3 руб., и тем самым скрывалась недостача. Следовательно, задача бухгалтера - не "ползать" по кладовым и не получать "благодарности" от материально ответственных лиц, а просто получить акт о результатах инвентаризации и отразить его в учете. Бухгалтер должен помнить завет предков: "Отойди от зла и сотворишь благо". А в годы моей молодости самым тяжким наказанием для бухгалтера было лишение его права ходить на инвентаризацию.
3. Проводить ли инвентаризацию внезапно или же заранее объявив - не ясно. В первом случае есть возможность взять "виновника с поличным", уличив в чем-то, во втором - есть возможность выявить все по правде.
Однако есть много сложностей в любом случае. Если человека заранее предупредили, то это как-то гуманнее, более порядочно, а иногда и эффективнее выходит. Отсутствие внезапности дает возможность и возместить потери, и сохранить лицо фирмы, ибо какова будет ее репутация, если все узнают, какие люди в ней работают.
4. Периодичность проведения инвентаризаций - тоже вопрос очень спорный. Одни полагают, что проверять надо "редко, но метко", заменять материально ответственных лиц. Есть, например, в универсаме 100 секций и складов. Вот и надо раз в три года передвигать людей из секции в секцию, ибо только при смене материально ответственных лиц проводится настоящая инвентаризация. Другие, напротив, утверждают, что людей-то можно и не менять, а переучеты делать надо как можно чаще. Самым мудрым был замечательный русский бухгалтер Ф.В. Езерский. Он полагал, что нужно ежедневно проверять имущество двух-трех наименований. Это, прежде всего, дисциплинирует и складских, и счетных работников, заставляя вести аналитические счета точно в реальном масштабе времени: средний лаг - один день. Я полагаю, что лучших решений было два: смена материальных лиц и каждодневная проверка малой дозы учтенных ценностей.
5. Как проверять - это тоже загвоздка. Многие, начиная с замечательного немецкого бухгалтера Иоганна Готлиба (1531 г.), полагают, что инвентаризатор должен взять или амбарную книгу, или карточки складского учета и сверить представленное там количество с фактическим наличием ценностей, которое также требовалось отражать в этой же книге (или карточке). Однако такой подход одобрить нельзя. Сама идея инвентаризации в том и состоит, что члены комиссии, материально ответственные лица и бухгалтер не должны использовать учетную информацию, данные о должном. Их задача - получить сведения о сущном, т.е. установить фактическое наличие ценностей, не думая о том, сколько этих ценностей должно быть.
6. Как составлять инвентаризационную опись - это тоже большая проблема. Пачоли писал: "Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь"\*
В качестве регистров допускались как свободные листы, так и книги. Последовательность расположения статей в инвентарной описи была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат. Начинать надо было с предметов, "которые более ценные 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, таким образом, 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 статический характер. Наиболее полное развитие учение об инвентаризации получает у ди Пиетро, который впервые классифицировал инвентаризации на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей.\*\*
7. Многовековой опыт проведения самых различных инвентаризаций привел замечательного итальянского бухгалтера П. д'Альвизе (1934 г.) к построению достаточно полной их классификации. Он выделил восемь классификационных оснований для инвентаризаций:
	* по объему (полные, частичные);
	* по принадлежности (имущество на предприятии, вне предприятия);
	* по цели (вступительные последующие, при передаче ценностей, ликвидационные);
	* по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту);
	* по субъекту (ординарные - инициатива собственника; экстраординарные - инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.);
	* по использованию данных (информативные, доказательные - первые решают экономические, вторые - юридические задачи);
	* по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные);
	* по форме описи (устные, письменные, на механических носителях).
8. Инвентаризация имеет огромное значение и для налогообложения. Ибо налог на имущество надо брать не просто по бухгалтерскому балансу, но, что более оправдано, по данным инвентаризационных ведомостей.

\* **Примечание:** Лука Пачоли, Трактат о счетах и записях, М., Финансы и статистика, 2001, с. 25

\*\* **Примечание:** Счетоводство и хозяйство, 1912, с. 53.

Заканчивая этот обзор, необходимо сделать самый главный вывод:

**Инвентаризация - исходный и потому важнейший элемент метода бухгалтерского учета.**

Без инвентаризации нет бухгалтерского учета, как бы не пытались осмыслить инвентаризацию по ту сторону бухгалтерии.

# Инвентаризация - первый прием бухгалтерского учета

Дата создания: **23.08.2002**

Инвентаризация позволяет установить хозяйственную силу предприятия. Л. И. Гомберт

Первобытные люди были очень простыми и простодушными. Они не умели писать, и мы это знаем достоверно, а вот умели ли они считать - это вопрос, покрытый мраком. Конечно, до какого-то числа, очевидно, умели. Но со временем число это увеличивалось. И когда в глубочайшей древности люди так продвинули числа, до которых можно было считать, что их стало сложно запомнить, возникла потребность сосчитанное записывать: сначала палочками, потом словами. Таким образом, необходимость запомнить развивала сначала память, потом письменность, как условие сохранения памяти на каком-то носителе: папирусе, пергаменте, камне.

Понимание бухгалтерского учета как памяти о хозяйственных процессах дожило и до наших дней. Вот как его определяют два видных французских автора Ив Бернар и Жан Клод Колли:

"Техника удостоверения и записи единым цифровым способом знаков той или иной деятельности с целью сохранить о ней память, отразить ее развитие и результаты и обеспечить возможность ее контролировать"\*.

\* **Примечание:** Бернар и Колли. Толковый экономический и финансовый словарь. Пер с фр., М.: "Международные отношения", 1997, т. 1, с. 405.

Таким образом, бухгалтерский учет в его современном понимании - это продолжение вне человека его способности запоминать то, что происходит в хозяйстве.

Ради этого запоминания были изобретены слова и алфавит. Слова носили магический смысл: "И в Евангелии от Иоанна сказано, что слово - это Бог". С алфавитом все было проще. Тайну его возникновения у финикийских купцов мы узнаем из уст его изобретателя Кадма, сказанных Анатолю Франсу:

"Если вы, милостивый государь, - говорит Кадм, - по недостатку умственных способностей, необходимых для занятия торговлей, были принуждены стать бухгалтером, вы должны были бы обожествить меня, давшего вам алфавит… Вы, конечно, понимаете, что я создал его просто для своих коммерческих потребностей… Мне нужна была простая система знаков для быстрой записи".\*

\* **Примечание:** А. Франс. Собр. Соч., т. 3 М.: Госхудиздат, 1958, с. 314-315.

Для чего же потребовалась эта "быстрота записи"? Конечно для подсчета имущества и поведения расчетов с соседями. Первая работа выполнялась с помощью инвентаризации, вторая - коллации. Это и были два первых приема, до сих пор лежащие в основе бухгалтерского учета и теперь именуемые элементами его метода.

Сегодня мы поговорим об инвентаризации. Ее проведение связано со следующими причинами:

* во-первых, простая констатация того, что есть. Тут можно привести множество примеров. Прошла битва, взяты трофеи - их надо записать. Работали сезон, а как работали, приросло ли имущество или убыло - это можно узнать только через инвентаризацию. Была проверка до сезона, провели проверку после сезона. Вот и узнали люди о своих прибылях. И благодаря инвентаризации знают, веселиться им или плакать. Потом, конечно, и без инвентаризации бухгалтеры научатся определять финансовые результаты, но одно дело результат в регистрах, а другое дело - в закромах;
* во-вторых, контроль подотчетных лиц. Когда уже есть система учета, необходимо проверить ее точность и добросовестность подотчетных лиц.

Таким образом, мы сталкиваемся с двумя определяющими идеями: описание истины и ее подтверждение.

Обе идеи относятся к истокам человеческой цивилизации.

Так, описание истинного положения было одной из постоянных особенностей учета в таких государствах как Древний Египет, Вавилон, Древний Китай.

"Исчисление имущества", то есть инвентаризация ценностей фараона, считалось в Древнем Египте столь важным делом, что годы правления царей датировались именно по времени их проведения. Чем больше проведено инвентаризаций - тем мудрее правитель и тем счастливее его народ (так, по крайней мере, считалось).

Занимались этим важнейшим государственным делом наши древнеегипетские коллеги - писцы. Их было очень много. И люди не зря говорили, что число писцов в империи равно числу звезд на небе. Однако уже тогда людей нашей профессии особо не уважали. Это были, как скажет Т. Манн, "…вялые души, только и готовые записывать своими тростинками все, что прикажут, они вообще не думали, что могли быть рождены для власти и общения, для чего они именно поэтому и не были рождены"\*

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 2-ой, стр. 97.

Вот как Томас Манн описывает "инструктаж", проводимый египетским начальником египетского бухгалтера. Он говорит: возьми "… письменные принадлежности - листы, тростинки и тушь - и, пользуясь человеческим письмом, составь перечень имеющихся у нас товаров по их разновидностям - смол, мазей, ножей, ложек, тростей, светильников, а также обуви, светильного масла и цветного стекла. Наименования напишешь черной тушью, а вес и количество - красной, только без ошибок и клякс…"\*.

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 1-ый, стр. 628.

Дальше возникают метафизические особенности инвентаризации. Начальник доверяет бухгалтеру. Он верит, что "список, опись ценностей, соответствует действительности, так что он не только живописен, но и полезен. Приятно видеть столь исправный и четкий перечень своих товаров, где так единообразно обозначены разнородные вещи. Товар бывает смолистый и жирный, но купец не касается его руками, а орудует им в его письменном выражении. Вещи находятся там, но в то же время они и здесь, причем здесь они чисты и обозримы. Такой список похож на духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью"\*.

\* **Примечание:** Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, там же, том 1-ый, стр. 629.

Отсюда вытекают важные выводы:

1) инвентаризационная опись заменяет, "дублирует" в информационном плане сами материальные ценности, и именно из нее в дальнейшем родится бухгалтерская отчетность;
2) "дублирование" приводит к тому, что ценности лежат в одном месте, т.е. там, где они и лежали, а, "не касаясь руками", работа с ними (распоряжение ими) ведется по описи в совершенно другом месте;
3) возникновение инвентаризационной описи означало рождение бухгалтерского учета, ибо, как пишет автор, учет выражает "духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью";
4) наконец, учет и, в том числе, инвентаризационная опись, несут в себе, помимо информационной ценности, ценность эстетическую.

Теперь поговорим об инвентаризации как средстве контроля. Любой хозяин даже весьма маленького предприятия вынужден нанимать сторонних людей и раздавать им свое имущество. В отличие от нашего времени нанятые работники плохо понимали, что свое и что чужое. Даже песенка была веселая:

"Ты здесь хозяин, а не гость,

Тащи с завода каждый гвоздь!"

И людей можно было понять. Дома сохраннее!

И тут сказалась воспитательная функция - инвентаризационная. Подчиненный должен отчитаться, это его святая обязанность, а у хозяина, работодателя есть право этот отчет или принять (одобрить), или нет (не утвердить). Очевидно, что в этом случае возникла новая проблема: как поступать с выявленными расхождениями между данными текущего учета и фактически выявленным наличием ценностей?

Возможны три варианта:

* учетные и фактические данные совпали;
* учетные остатки оказались выше фактических;
* учетные остатки оказались ниже фактических.

Первый случай сейчас встречается достаточно редко, хотя логика, порождая иллюзию надежности бухгалтерских данных, породила возникновение старейшего бухгалтерского парадокса, заключающегося в том, что учетная информация практически никогда не соответствует реальному положению дел в хозяйстве. Позднее, уже в новое время, эта проблема примет чисто методологический характер. Пока она существовала в виде фактов, естественно присущих каждому хозяйству, - естественной убыли, результатов воровства и порчи. Это потом станет ясно, что бухгалтерский учет не может адекватно отражать действительность в принципе, но вполне может достигнуть необходимой и приемлемой степени репрезентативности. В глубокой древности и в средневековье этой проблемы вообще не существовало. "В те времена, - писал русско-французский философ А.И. Койре, - чаще всего вычисления были ошибочными и производились очень медленно. Немного больше, немного меньше… Какое это могло иметь значение"\*.

\* **Примечание:** А. И. Койре. Очерки истории философской мысли. - М.: "Прогресс", 1985 с. 114.

Второй случай достаточно типичен. Он означает недостачу ценностей. Мы сейчас склонны рассматривать недостачу, которая возникла вследствие халатности или же злого умысла материально ответственного лица, как нарушение моральных норм, а также норм уголовного и гражданского права, т.е. для нас акт возмещения недостачи значит существенно меньше, чем факт распущенности и воровства. Справедливость для нас дороже денег. Не так обстояли дела в древности.

Вот характерный пример. Древние греки рассматривали воровство, кражу только как вред материальный. Они создали такие условия, что собственнику были выгодны недостачи у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а хозяин 10 драхм получит. Однако тут было важно, чтобы у растратчика было что брать. Поэтому на должности с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. Малейшая недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица или его поручителей, причем если недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда и иное, отличное от нашего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период. Понятие внезапной инвентаризации было чуждо грекам. Более того, инициатива инвентаризации должна была исходить от материально ответственного лица - он сдал отчет, он и должен позаботиться о доказательствах достоверности.

Подход греков к обеспечению договора о материальной ответственности получил широкое признание во всем мире. Многие десятилетия он использовался и в нашей стране. Так, в дореволюционный период система залогов при расчетах с кладовщиками использовалась практически повсеместно. В советское время такая практика не применялась. Однако сегодня, говоря о материальной ответственности, нельзя не отметить такое "существенно новое явление" как возрождение системы залогов, берущихся организацией с лиц, допускаемых к работе с товарно-материальными ценностями. В случае возникновения недостач внесенный работником залог идет на их покрытие.

Третий случай всегда обличает мошенничество материально ответственных лиц. Или они получают ценности и не приходуют, например, в старину управляющий часть родившихся телят не приходовал, а держал в стаде помещика, содержа неоприходованное поголовье как свое, но за счет хозяина. В наше время многие не приходуют ценности, дабы не платить налог на имущество.

Но тут возникает главный вопрос: кому принадлежит выявленный излишек ценностей? На этот вопрос история знает несколько ответов:

* собственнику - ответ кажется очевидным, и ныне действующее бухгалтерское законодательство и признает его как единственно правильный. Однако, это ошибка. В самом деле, приказчик (он же материально ответственное лицо) наворовал, а собственник все и присвоил, - получается, вор у вора украл;
* материально ответственному лицу - худший ответ, ибо он предполагает анархию и полную безответственность. Иногда этот вариант приобретает характер "гнусного товарищества", когда собственник и его агент делят "неблагоприобретенное". Иногда начальник даже принуждает подчиненных создавать излишки. В годы моей молодости бывали случаи, когда завмаг заставлял кассирш по окончании рабочего дня отдавать ему определенную сумму денег, а кассирши должны были обсчитывать покупателей;
* государству - в этом есть определенный резон, так как все отходит третьим лицам в лице госбюджета. Но и тут есть некоторая сложность: тем самым государство не только карает "шалунов", но и невольно соучаствует в их играх;
* пострадавшему - единственно правильный вариант, но, увы, почти не выполнимый. Продолжим наш пример с обсчетом граждан. Представьте, по радио звучит объявление: "В кассе магазина выявлены излишки денег, образовавшиеся за счет обсчета покупателей. Покупателей просим посетить названный магазин и получить свою собственность". Интересно как бы отреагировали граждане? Давайте подумаем!
* социальным фондам - в самом деле, такие бесхозные ценности должны быть истрачены на благотворительные цели. Пусть жизнь "бездомных и несчастных людей" станет "лучше и веселее". Это, несомненно, очень хорошее решение, но и в нем есть изъяны:
	+ все ли средства дойдут до бездомных, не осядут ли они в кошельках чиновников;
	+ не пропьют ли бездомные то, что получат, т.е. в результате такой акции, не увеличится ли число алкоголиков "в нашей любимой стране", т.е. не выйдет ли такая помощь боком. Но, с другой стороны, если вдруг излишков в предприятиях не станет, т.е. все материально ответственные лица станут честными, чем будут жить бездомные несчастные люди?

Теперь мы видим, что инвентаризация - это не просто историческая и бухгалтерская проблема, это проблема:

* экономическая (как выявить излишки и не допустить недостач);
* юридическая (кто и как должен отвечать за излишки и недостачи);
* социальная (как помогать незащищенным слоям общества).

Все сказанное подчеркивает важность методологии и техники проведения инвентаризационной работы.

И в самом деле. История инвентаризации, этой первой ласточки великой весны бухгалтерского учета, донесла до нас много проблем. Кратко остановимся на них:

1. Инвентаризация более важна в тоталитарном обществе, чем в стране демократической, в административно-командной экономике, чем в экономике рыночной, ибо инвентаризация, все-таки, это не просто опись - это контроль;
2. Инвентаризация имеет прямое отношение к бухгалтерскому учету, но заниматься ею должны не бухгалтеры, а оперативные работники. Во-первых, бухгалтеры, как правило, не знают технических особенностей проверяемых ценностей. На моих глазах в одном из крупнейших ленинградских универсамов возникла крупная недостача в музыкальном отделе. На протяжении нескольких лет недостача скрывалась, так как счетный работник (бухгалтер) и другие члены инвентаризационной комиссии не могли отличить музыку классическую (пластинка стоила 3 руб.) от эстрадной (пластинка стоила 9 руб.). При инвентаризации творения Моцарта, Баха, Чайковского и др. оценивали по 9 вместо 3 руб., и тем самым скрывалась недостача. Следовательно, задача бухгалтера - не "ползать" по кладовым и не получать "благодарности" от материально ответственных лиц, а просто получить акт о результатах инвентаризации и отразить его в учете. Бухгалтер должен помнить завет предков: "Отойди от зла и сотворишь благо". А в годы моей молодости самым тяжким наказанием для бухгалтера было лишение его права ходить на инвентаризацию.
3. Проводить ли инвентаризацию внезапно или же заранее объявив - не ясно. В первом случае есть возможность взять "виновника с поличным", уличив в чем-то, во втором - есть возможность выявить все по правде.
Однако есть много сложностей в любом случае. Если человека заранее предупредили, то это как-то гуманнее, более порядочно, а иногда и эффективнее выходит. Отсутствие внезапности дает возможность и возместить потери, и сохранить лицо фирмы, ибо какова будет ее репутация, если все узнают, какие люди в ней работают.
4. Периодичность проведения инвентаризаций - тоже вопрос очень спорный. Одни полагают, что проверять надо "редко, но метко", заменять материально ответственных лиц. Есть, например, в универсаме 100 секций и складов. Вот и надо раз в три года передвигать людей из секции в секцию, ибо только при смене материально ответственных лиц проводится настоящая инвентаризация. Другие, напротив, утверждают, что людей-то можно и не менять, а переучеты делать надо как можно чаще. Самым мудрым был замечательный русский бухгалтер Ф.В. Езерский. Он полагал, что нужно ежедневно проверять имущество двух-трех наименований. Это, прежде всего, дисциплинирует и складских, и счетных работников, заставляя вести аналитические счета точно в реальном масштабе времени: средний лаг - один день. Я полагаю, что лучших решений было два: смена материальных лиц и каждодневная проверка малой дозы учтенных ценностей.
5. Как проверять - это тоже загвоздка. Многие, начиная с замечательного немецкого бухгалтера Иоганна Готлиба (1531 г.), полагают, что инвентаризатор должен взять или амбарную книгу, или карточки складского учета и сверить представленное там количество с фактическим наличием ценностей, которое также требовалось отражать в этой же книге (или карточке). Однако такой подход одобрить нельзя. Сама идея инвентаризации в том и состоит, что члены комиссии, материально ответственные лица и бухгалтер не должны использовать учетную информацию, данные о должном. Их задача - получить сведения о сущном, т.е. установить фактическое наличие ценностей, не думая о том, сколько этих ценностей должно быть.
6. Как составлять инвентаризационную опись - это тоже большая проблема. Пачоли писал: "Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь"\*
В качестве регистров допускались как свободные листы, так и книги. Последовательность расположения статей в инвентарной описи была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат. Начинать надо было с предметов, "которые более ценные 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, таким образом, 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 статический характер. Наиболее полное развитие учение об инвентаризации получает у ди Пиетро, который впервые классифицировал инвентаризации на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей.\*\*
7. Многовековой опыт проведения самых различных инвентаризаций привел замечательного итальянского бухгалтера П. д'Альвизе (1934 г.) к построению достаточно полной их классификации. Он выделил восемь классификационных оснований для инвентаризаций:
	* по объему (полные, частичные);
	* по принадлежности (имущество на предприятии, вне предприятия);
	* по цели (вступительные последующие, при передаче ценностей, ликвидационные);
	* по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту);
	* по субъекту (ординарные - инициатива собственника; экстраординарные - инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.);
	* по использованию данных (информативные, доказательные - первые решают экономические, вторые - юридические задачи);
	* по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные);
	* по форме описи (устные, письменные, на механических носителях).
8. Инвентаризация имеет огромное значение и для налогообложения. Ибо налог на имущество надо брать не просто по бухгалтерскому балансу, но, что более оправдано, по данным инвентаризационных ведомостей.

\* **Примечание:** Лука Пачоли, Трактат о счетах и записях, М., Финансы и статистика, 2001, с. 25

\*\* **Примечание:** Счетоводство и хозяйство, 1912, с. 53.

Заканчивая этот обзор, необходимо сделать самый главный вывод:

**Инвентаризация - исходный и потому важнейший элемент метода бухгалтерского учета.**

Без инвентаризации нет бухгалтерского учета, как бы не пытались осмыслить инвентаризацию по ту сторону бухгалтерии.

# Учет в эпоху Петра Великого

Дата создания: **05.12.2002**

*Говорят, в старые годы лучше было все в земле русской.
А.С. Хомяков*

Начало XVIII в. было ознаменовано великими реформами Петра I. До него все были убеждены, что Запад безнадежно отстал от нас, а Петр, из которого "природа готовила скорее хорошего плотника, чем великого государя" (В.О. Ключевский), объявил, что мы отстали от Запада. С основанием Санкт-Петербурга возникает радикальная задача: догнать и перегнать экономически развитые страны.

Только знаменательные события 1917 года, которые одни именуют Великой Октябрьской социалистической революцией, а другие - большевистским переворотом, вновь продемонстрировали всему миру, что не мы отстали от Европы, а что она, в сущности, отстала от нас, так как у них еще был капитализм, а у нас уже возник социализм.

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Не избежала коренного изменения и постановка учета. У великого преобразователя не сразу до него дошли руки, но уже в 1710 году в правительственной газете "Ведомости о военных и иных делах" появилось загадочное и малопонятное слово "бухгалтер". Радетели чистоты родного языка предложили русское слово - книгодержатель, но оно не прижилось.

В это время учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 года. Эти положения были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали: 1) своевременности записи и чтобы "счет был бы скорый"; 2) ежедневного ведения приходно-расходных книг, 3) строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 года. Здесь появились слова: бухгалтер, дебет, кредит. Особым приказом 11 мая 1722 года была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях. Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовой. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 года были введены новые книги для учета в Адмиралтействе.

Адмиралтейский Регламент 1722 года предусматривал довольно строгую систему натурально-стоимостного учета материалов. В управлении Адмиралтейства велась "Приходная материалам по алфабету книга", в которой "прописывается всякого звания провиант по алфабету". Учет вели по наименованию, количеству, цене и сумме. На складе магазин-вахтер (кладовщик) вел две магазин-вахмистрские (материальные) книги. Обе они были прошнурованы, листы пронумерованы, опечатаны и подписаны кладовщиком и контролером. Первая книга - журнал хронологической записи, в ней записывались приходные и расходные операции. При оприходовании материалов сдатчику нужно было "дать квитанцию за руками всех, кто засвидетельствовал прием в книге". Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть "подписан от контролера". В журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Офицер магазина (зав. складом) "должен о всем расходе подавать ведомость в контору по вся недели на осьмой день". Специальная книга открывалась для учета выполнения договоров с подрядчиками. "Сперва, на листе дебет пишется; сколько обязался подрядить, а справа (кредит) оставляется свободное место, где по мере выполнения договора пишется, сколько и когда поставлено". Таким образом, мы можем считать этот документ первым в России, где появились признаки линейного метода учета поступления материалов.

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

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

В конце года или в случае возникновения подозрений проводились сплошные инвентаризации, "..дабы подлинное известие иметь о наличном провианте, которой при окончании годового счета в остатке написано: того ради в половине декабря месяца пересматривать и переписывать всякий запас в магазине двум человекам, добрым людям, которых губернатор по своему рассуждению определять будет, и потом надлежит оную роспись, списав трижды, от учрежденных к такому делу закрепить, из которых трех росписей отошлет губернатор первую в камер-коллегию, другую в штатс-контору и третью приложить к счету, которой написан в земскую книгу, и таким подобием, без умедления, подлинно дознаться можно, касались ли рентмейстер и провиантмейстер до казны и магазейна, или по надлежащему они поступали; також и ему губернатору и земскому камериру (надзирателю) свободно, когда за потребно обряшут, или ежели основательное какое подозрение имеют, и при других временах года приказать такие росписи учинить, и обретающийся провиант досматривать". Выявленные остатки должны были сверяться с отчетом провиантмейстера.

Принципы документирования соблюдались и на винокуренных казенных заводах, где были введены для материального учета приходно-расходные книги. В них на каждое наименование открывался счет, куда все приобретенные запасы "записывались порознь, равно как их цены и место купли", "чтобы у головы и у целовальников в том, какого воровства и кражи и спору не было и лишнего ни в чем не приписывали".

Огромное развитие учет получает на уральских металлургических заводах. Они были созданы крупнейшим металлургом века В.И. Генниным (1676-1750), голландцем, находящимся на русской службе с 1698 года. Им была разработана законченная система учета на уральских металлургических заводах. Так, учет выработки предусматривал вывешивание у каждой домны табельной доски, на которой отмечалась мастерами выработка готовой продукции, а также количество идущего в переработку сырья. "И в каждую субботу, списав со оных досок таблицами на полулистах, рапортовать ему, мастеру, в припасную контору для записи и с того в приход и расход и лучшего порядка в щетах. А в припасной конторе, те подаваемые от мастера табели содержать особливо книгою, собирая их в столпы". Для учета проработанного времени мастер должен был "...записывать, кто в который день, у какой работы был, а по прошествии месяца оную роспись мастеру или кому приказано будет, заруча, подать ему, управителю, а он должен свидетельствовать, ежели исправно, писать в Сибирской Обербергамт для заплаты денег".

При передаче дел одним мастером (старостой) другому находящиеся на ответственности первого мастера ценности должны были передаваться после инвентаризации. Под инвентаризационной описью расписывался принявший дела мастер.

На государственных металлургических уральских заводах (1735) материальный учет велся в книгах "С" и "D" (кредит, дебет). Таких книг велось двенадцать - по числу групп материалов. В книгах надо "записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене". Книги должны были быть прошнурованы, листы в них пронумерованы и скреплены печатью.

Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои в производстве возлагалась на управляющих. За несвоевременную подачу заявок на уральских заводах на виновных налагался штраф: "А ежели оных (заявок - Я.С.) на то число подано не будет, то за оное с управителя за всякой умедленной день доправить надлежит по гривне, а с шихтмейстера - по пяти, с подьячих старых, средних и молодых - со всех обще - по пяти ж копеек".

Порядок отпуска и оприходования материалов должен был быть строго документирован: "Без письменного указу ни малой вещи никуда не отпускать и в расход не записывать ни по чьему словесному приказу или требованию под заплатою тройные цены". Это положение сохранялось и при отпуске материалов своим заводам: "Припасы с одних на другие заводы отпускать по указам, с росписками, и чтобы отповедь письменная была от управителей тех заводов, что получено, и в книги записать за счет тех заводов по цене настоящей". В отношении расходных операций сказано: "...записывать оные по силе регламентов и указав имяно, кому, на какое дело колико числом (количеством) мерою или весом дано, и книги содержать порядочно и чисто так же, как и о приходных показано".

На приходных документах на уральских заводах проставлялся номер страницы приходно-расходной книги.

Имелись на уральских заводах и указания о методике организации архива: "По прошествии года, все дела разобрав, и которые касаются к щету, те переплесть особо от оставших других конторских дел с оберткою в коже, и учиня тому всему ясные описи. И как оные, так и те дела закрепить по листам и касающаяся к щету книги и щетные выписки объявлять во Обербергамте. А кои к щету не касаются, те содержать при конторе и хранить во всякой чистоте, а паче от пожара, дабы оные, такоже приходные и расходные книги не погорели, ибо от того немалая беда произойти может".

Из сказанного видно, что в промышленности учет постепенно начинает складываться в определенную строгую и сложную систему.

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

Промышленный учет в петровской России имел огромные достижения. На предприятиях впервые были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. Вместе с тем промышленный учет не знал системы двойной записи, ибо психологически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируются в том измерении, в котором они возникают. Например, куплена бочка водки за 3 руб. Водка приходовалась без всякой связи с деньгами, а кассовый остаток уменьшался на 3 руб., дебет счета Вина - 1 бочка водки, кредит счета Кассы - 3 руб.

Не меньшие достижения были в учете и контроле государственных хозяйств. И может быть, успехи промышленного учета связаны именно с тем, что промышленность была государственной, индустриализация страны и учет в ней были делом надежным, государственным, ибо "идеи инициируются и внедряются сверху". Принуждение становится основным и определяющим фактором экономического и социального прогресса. "Наш народ, - писал Петр I, - яко дети, которые никогда за азбуку не примутся, когда от мастера приневольны не бывают". Успех любой работы невозможен без строжайшего учета и контроля "за мерой труда и потребления", а средства этого контроля - доносы для выявления виновных, для устрашения слабых духом и удержания их от соблазна. К доносам прямым - отношение было положительное, к анонимным (подметным письмам) - двойственное, внешнее неодобрение и внутреннее поощрение.

Вот отрывок из специального указа Петра I о подметных письмах: "Понеже многие являются подметные письма, в которых большая часть воровских и раскольничьих вымышлений, которыми под видом добродетели яд свой изливают, того ради повелевается всем, кто какое письмо подымет, тот бы отнюдь не доносил о нем, ниже чел, ни роспечатывал, но, объявя посторонним свидетелям, жгли на том месте, где подымет. Ибо и недавно некто подкинул письмо, якобы о нужном деле, в котором пишет, ежели годно, то он явится, почему не токмо позволено оному явиться, но и денег в фонаре пятьсот рублев было поставлено, и более недели стояли, но никто не явился. А ежели кто сумнился о том, что, ежели явится, тот бедствовать будет, то не истинно, ибо не может никто доказать, которому бы доносителю какое наказание или озлобление было, а милость многим явно показана, а именно, Лариому Елизарьеву, Григорию Силину за донос на Цыклера и Саковнина и других их единомышленников, також Михаилу Феоктистову, Дмитрию Мельнову за донос на Шакловитого и прочим им подобным, которые доносили сами, какая великая милость показана, о том всем ведомо". Доносы поощряются специальными людьми - фискалами. Они должны были обеспечить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально: "...дабы земской фискал в своем чине прилежнее и вернее себя мог вести и поступать: того для его царское величество чрез сие милостиво повелевает, что он третию часть от всех штрафных денег, которые он чрез свой собственный труд и изыскание и в правах основанными доношении за похищение его царского величества доходов, или за другие дела положенные штрафные деньги во всей губернии сделал, получать имеет, а ежели не он проведывал, но то дело от другого кого донесено, то тот доноситель того дела, буде похочет, ту третью часть получить имеет: однакож надлежит земскому фискалу, по должности своего чина, оное дело производить, и прилежно осмотреть, в чем возможно тому постороннему доносителю верить, и тако то доношение доказано быть может".

Но и ответственность у служащих Российской империи была немалая: "...кто по дружбе, или по вражде, или из взятков, или других намерений что пренебрежет, которое ему чинить надлежало, таковым за преступление как вышним, так и нижним надлежит чинить смертная казнь, или вечная на галеру ссылка с вырезыванием ноздрей и отнятием всего имения, ежели же кто меньшее преступление учинит, как выше писано, таковым за преступление наказания чинить ссылкою на галеру временною, со отнятием всего или части имения, или лишением чина и тяжким штрафом (ежели впервые) по силе прегрешения". Но великий преобразователь России понимал, что одними казнями человека заставить работать трудно, нужно и бережное отношение к тем, кто удержался от "взятков". Так, служащие в государственных коллегиях, как предписывал Генеральный регламент 1720 года, имели "среди лета купно с канцеляриями и конторами отдохновения от трудов, и притом свободу на четыре недели в маетности свои ехать летним увеселениям забовляться".

# Национальные школы бухгалтерского учета

Дата создания: **06.02.2003**

*Наука не знает Истины, а знает истины. Н.А. Бердяев*

Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете. Современные исследователи выделяют четыре группы стран, каждая из которых объединена по некоторым общим подходам.

Это, прежде всего, англоязычные страны, далее - страны континентальные, затем латиноамериканские и, наконец, социалистические страны восточной Европы.

Первые три группы стран используют двойную бухгалтерию в целях исчисления финансового результата, четвертая - преимущественно для контроля сохранности ценностей.

При этом первые две группы стремятся к отражению правильности финансового результата, не прибегая к переоценке денежного измерителя, третья - прибегая к нему.

Для англоязычных стран характерен не государственный подход, регулирующий учет, а чисто профессиональный. Лучшие специалисты в области бухгалтерского учета объединяются в Ассоциацию и вырабатывают основополагающие учетные принципы. Государственные органы признают их. При этом учет ведется в интересах инвесторов и кредиторов.

В континентальной Европе учет ведется по принципам, сформулированным государственными органами, обязательным для всех хозяйствующих субъектов. При этом учет ведется в интересах государственных, регулирующих и в том числе налоговых органов.

В Латинской Америке учет имеет только основную цель - отражать инфляционные процессы, и методология учета целиком подчиняется этой цели. В Восточной Европе учет вели преимущественно от имени или по поручению государственных органов.

Страны с англо-американской системой учета строят свой учет, исходя из сложившейся практики, идя от нее. И тут следует различать ее английский и американский варианты. Первый характерен для таких стран как Великобритания, Южная Африка, Новая Зеландия, Австралия; второй - для США, Канады, Японии, Мексики и Филиппин.

К англоязычной системе обычно относят и Нидерланды, но для этой страны континентальной Европы характерен подход не от практики к теории, а наоборот, от теории с практике, иными словами, в этой старой стране дедукцию признают больше индукции.

Страны континентальные также могут быть разделены на две группы: признающие примат правильности отражения учетных, часто преимущественно правовых, отношений (Германия) и провозглашающие примат налогового фискального права (Франция, Италия, Испания, Бельгия).

Однако все сказанное подчеркивает особенности реализованных бухгалтерских систем, а в этой работе следует отметить характерные черты системы реализуемой, т.е. двойной записи и ее научной интерпретации, данной специалистами разных национальных школ.

### Итальянская школа: юридический аспект

Идея двойной записи, вернее, идея использования этой идеи, возникнув в средневековой Италии, получила там прежде всего юридическую трактовку\*. (Крупнейшими учеными, создавшими науку о бухгалтерском учете, были Вилла, Марчи, Чербони и Росси.) Суть ее на первом этапе сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Однако вскоре такое объяснение двойной записи оказалось недостаточным.

**\* Примечание:** Ни одна страна не имеет однородной концепции в области бухгалтерии, но для каждой из них характерно преобладание тех или иных взглядов. Несмотря на то, что здесь речь идет о юридической концепции, представленной итальянской школой, это не значит, что все итальянские бухгалтеры ее разделяли. Вместе с тем многие бухгалтеры-неитальянцы развивали подобные взгляды.

Великий итальянский бухгалтер Джузеппе Чербони (1827-1917), выражая идеи этой школы, провозгласил, что "бухгалтерский учет, прежде всего, должен изучать человека, поскольку последний живет в хозяйстве и для хозяйства; человек не может в действительности отделиться от хозяйства и хозяйство от человека; хозяйство органически связано с человеком, имеющим самостоятельное существование".

Таким образом, акцент переносится на самих носителей прав и обязательств - людей, занятых хозяйственной деятельностью. Поскольку носителями прав и обязательств могут быть только люди, делался вывод, что учитывать надо людей, участвующих в хозяйственном процессе (не кассу, а кассира, не товары, а кладовщиков и т.д.). Такая трактовка нашла подтверждение и в теории права. Рудольф Штаммлер (1856-1938) стал понимать собственность не как право абсолютного господства над вещью, а как отношение между собственником вещи и всеми другими лицами (последние не могут посягать на собственность первого).

С юридической точки зрения целью бухгалтерского учета становится контроль деятельности лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Их делили на четыре группы: собственник, администратор, агенты (лица, занятые на предприятии) и корреспонденты (физические и юридические лица, с которыми предприятие ведет расчеты). Бухгалтер должен четко знать, сколько одно лицо списывает и сколько другое приходует. Контроль растворялся в учете, составлял его сущность. Поскольку контролировать права и обязательства можно было только по документам, то не сами ценности, а сведения о них (или информация, как принято говорить теперь) составляют предмет учета. Все, что бухгалтер знает о хозяйстве, он знает из бумаг, а не из жизни (например, инвентаризационная опись - такой же первичный документ, как и все прочие, а его точность (репрезентативность), как правило, даже ниже точности обычных материальных документов).

В бухгалтерском смысле такая трактовка приводила к объяснению всех счетов как личных, как счетов расчетов, операционные же счета (типа реализации) объявлялись излишними. (Баланс рассматривался как сумма счетов.) Действительной в этих условиях могла быть только оценка материальных ценностей по продажным ценам, так как материально ответственные лица были обязаны отвечать за вверенные им ценности в этой оценке; в части инвентаризации разрешалось списывать недостачу только после ее утверждения руководителем предприятия. Например, остатки товаров на начало инвентаризации составили 10 000 лир, в результате инвентаризации установлен остаток в сумме 8 000 лир, тем не менее, в товарном отчете материально ответственное лицо должно показывать товары на сумму 10 000 лир до тех пор, пока инвентаризационный акт не будет утвержден собственником или лицами, действующими по его поручению. Это объяснялось тем, что у предприятия объем требований в размере 10 000 лир к этому лицу не мог измениться, так как бухгалтерия учитывала права собственника, а не сами товары.

Учет прав и обязательств, вытекающих из договоров, предопределял и своеобразный порядок записей фактов хозяйственной жизни - проводок.

Так, Н. д'Анастасио приходовал товары не проводкой: дебет счета Товаров, кредит счета Поставщиков, а двумя записями: дебет счета Товаров, кредит счета Уставного фонда - выполнение договора о материальной ответственности и дебет счета Уставного фонда, кредит счета Поставщиков - выполнение договора поставки. (Чербони считал, что счет Уставного фонда (Капитала) всегда подразумевается, но операции на него не записывают, так как они проходят по дебету и кредиту в одинаковой сумме и арифметически сокращаются.)

Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы ценностей, а собственники последних перечислены в пассиве. Излишки ценностей, увеличивая актив, в пассиве увеличивают собственные средства (прибыль). Точность учетных сведений должна была соответствовать точности прав и обязательств, указанных в документах.

Следующим шагом юридической школы, вершиной ее методологической экспансии была попытка истолковать счета амортизационного фонда, делькредере, отвлеченных средств, износа и другие как личные. Но именно здесь юридическая доктрина потерпела фиаско. Никакая, даже самая смелая фантазия, не могла представить счет Амортизации основных средств как счет личный или счет Уставного фонда как счет кредиторской задолженности, а от таких счетов, как счет Реализации, бухгалтеры юридической школы были вынуждены отказаться сами. Юридическая теория терпела неудачи и при объяснении всех записей по счетам собственных средств. В этом случае нельзя было объяснить ни запись расходов (почему их получают), ни запись доходов (почему их выдают).

Итак, итальянская юридическая школа могла хорошо объяснить все факты хозяйственной жизни, касающиеся учета выполнения договоров. И не случайно в старом испанском варианте итальянской бухгалтерии (Д.Кастилло, Ф.Эскобар и др.) договорные обязательства, а не только их выполнение, вводились в систему бухгалтерских счетов.

В целом итальянская школа могла бы написать на своем знамени слова горьковского Сатина: "Существует только человек, все же остальное - дело его рук и его мозга".

### Французская школа: экономический аспект

Если юридическая теория исходила в объяснении двойной записи из правила Дегранжа "Тот, кто получает, - дебетуется, тот, кто выдает, - кредитуется" и потому пыталась истолковать все счета как счета личные, то экономическая трактовка диграфизма "нет прихода без расхода" приводила к объяснению всех счетов как счетов средств и процессов (операционных). Личность, договорные отношения исчезали из поля зрения бухгалтера, правовые конструкции не нашли дальнейшего развития. И вместо них пришло убеждение, что бухгалтер не юрист, а экономист. Наиболее полно этот взгляд выразил Прудон, а последовательной бухгалтерской трактовки он достиг у Леоте, Гильбо, Дюмарше, Пангло, Делапорта, Бурнисьена, Тома "объектом учета теперь провозглашаются атомы стоимости" (Дюмарше). Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов. Бухгалтер переставал быть сторожем чужого добра и выступал в роли экономиста, одного из организаторов ("архитекторов") хозяйственной жизни любого предприятия.

Это привело к классификации счетов как элементов баланса по видам средств, без связи с лицами, стоящими за ними, к развитию сложной системы операционных счетов или, как их называли Леоте и Гильбо, счетов порядка и метода, или, как говорил Маришаль, счетов-экранов. С этого времени планы счетов заполняются безличными счетами - резервов, процессов, фондов, регулирующих, финансово-распределительных и сопоставляющих. Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек. В самом деле, счет Основных средств - это только счет расходов будущих периодов, которые посредством амортизации из месяца в месяц списываются на текущие расходы. Во Франции приобретение товаров отражается по дебету счета Издержек обращения (при составлении баланса делается проводка: дебет счета Товаров, кредит счета Издержек обращения - на сумму товарного остатка); все ценности учитываются по себестоимости, актив баланса, за исключением счетов денежных средств, определяется как аккумулированный расход, будущий расход.

Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: "Нет денег - нет прибыли". Например, товары, отгруженные покупателю, нельзя считать проданными, а прибыль полученной, так как они не оплачены. Наоборот, итальянская школа предполагала, что раз товары отгружены, то у покупателя возникло обязательство, а у продавца - право на причитающиеся деньги, и, следовательно, продавец может с названного момента считать прибыль полученной. Далее, выявленный излишек товаров нельзя отнести на счет прибылей, так как эти товары в дальнейшем вообще могут быть не проданы и тогда возникнут убытки. При переброске товаров от одного материально ответственного лица другому по правилам французской школы не делают проводок по синтетическим счетам, что само собой подразумевается при юридической трактовке учета. Вновь выявленный фактический остаток в результате инвентаризации должен быть немедленно внесен в товарный отчет (утверждение не меняет существа вопроса).

Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной для принятия действенных управленческих решений, т.е. не абсолютной, а относительной. При этом представители французской школы были убеждены, что они, в отличие от итальянцев, учитывают не бумаги, не сведения и не информацию, а сами деньги, вещи, ценности.

Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например гибель основных средств (где здесь приход?).

Итак, права и обязательства подотчетных лиц - не предмет бухгалтерских забот, это дело юрисконсульта. Цели бухгалтерии - рационализация, действенность, эффективность, система, порядок.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии, конечно, сближая их, заставило и бухгалтерскую методологию распространяться до ранее не свойственных ей границ, до создания учета всего народного хозяйства, т.е. до того, что получило название макроучета.

И, может быть, не случайно многие видные бухгалтеры, такие, например, как Теребуха, макроучет уже не могли признать бухгалтерией.

Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера - контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях.

### Немецкая школа: процедурный аспект

Если итальянская школа объясняла бухгалтерский учет исходя из юриспруденции ("Учет - это алгебра права"), а французская - из политической экономии ("Учет - это точная политическая экономия") и каждая в поисках смысла обращалась к посторонним наукам, подходя к учету извне, то представители немецкой школы, наиболее яркими выразителями которой были Шер, Шмаленбах, Кальмес, Никлиш, Ле Кутр и другие, формулировали принципы бухгалтерии из нее самой.

Немцы не отходили от бухгалтерии в поисках учетного смысла. Этот смысл они видели в тех документах и регистрах, которые поступают в бухгалтерию.

Учетная процедура - вот и цель, и предмет, и метод бухгалтерии. Вне бухгалтерии нет бухгалтерии.

Ее научная сторона сводится к максимально возможной формализации учетной процедуры, это превращает ее в своеобразный математический язык хозяйственного процесса.

Формализованная процедура открывает путь к синтезу различных, на первый взгляд неодинаковых решений, так как каждое из таких решений является частным случаем общей универсальной процедуры. В сущности, бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой школы, создателем которой был швейцарец И.Ф. Шер.

Построив уравнение А = П и типизировав все хозяйственные операции с чисто формальной точки зрения, он положил как бы начало алгоритмизации учета.

Поскольку в основу бухгалтерской процедуры Шер положил балансовое уравнение, постольку и изучение учета в немецкой школе велось по схеме от баланса к счету. (В итальянской и французской школах - от счета к балансу.)

Двойная запись также объяснялась не исходя из объективных присущих фактам хозяйственной жизни обстоятельств, а выводилась из формальных моментов, заданных балансовым уравнением. Двойная запись - это математическое следствие баланса. Процедура, описанная в виде математических формул, получила новую жизнь в условиях применения ЭВМ.

Будучи позитивистом, Шер противопоставил метафизическим, как он считал, объяснениям двойной записи в итальянской и французской бухгалтерии объяснение научное, т.е. чисто формальное.

Все счета по отношению к балансу были разделены на активные и пассивные. Содержание их сторон рассматривалось как противоположное: дебет активного счета - увеличение, кредит - уменьшение, в пассивные счетах - наоборот. (Это не объясняло записи по счетам расчетов.) Развитием формальных требований к балансу было правило Ле Кутра о строгом соответствии каждому счету определенной статьи баланса (тотальный баланс).

Большие заслуги немецкая школа имеет в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов.

В целом для немецких авторов характерен подход, который правильнее всего назвать гештальтбуххалтунг\*\* (Gestaltbuchhaltung). Его отличительные особенности - рассмотрение изучаемого явления как целостной структуры. Если итальянская и французская школы шли от частного к общему, т.е. путем индукции, то немецкая изучала факты хозяйственной жизни, двигаясь от общего к частному, путем дедукции, не от счетов к балансу, а от баланса к счету.

**\*\* Примечание:** Gestalt - форма, структура.

"Бухгалтерия и баланс" назвал Шер свой главный труд, бухгалтерию как баланс будут трактовать его ученики. К двадцатым годам XX в. бухгалтерия трансформировалась в балансоведение, или в балансовый учет.

Отсюда понимание баланса не как суммы счетов, а как здания, сложенного из кирпичей - счетов и цемента - проводок.

Как здание качественно отлично от груды кирпичей и цемента, точно так же бухгалтерский баланс отличен от набора счетов, его составляющих. Счет сам по себе ничто, каждый факт хозяйственной жизни изменяет баланс и счета баланса (отсюда до сих пор сохранившееся в нашей практике выражение балансовый, а не синтетический счет), вне баланса нет счета. Баланс (Б) качественно и количественно больше, чем сумма счетов (S):

*W* Б > **** *Sii=1*

Рассматривая корреспонденцию счетов (проводки) только как развитие взаимосвязей между частями баланса, представители немецкой школы, используя взгляды известного психолога В. Келера об "инсайте" - схватывании, создали и широко практикуют смешанные проводки (несколько дебетуемых и несколько кредитуемых счетов).

Например:

* дебет счета Основного производства,
* дебет счета Вспомогательного производства,
* дебет счета Общепроизводственных расходов,
* дебет счета Общехозяйственных расходов,
* дебет счета Обслуживающих производств и хозяйств,
* кредит счета Расчетов по оплате труда,
* кредит счета Расчетов по социальному страхованию.

Итальянская и французская школы не давали возможности для составления таких проводок, так как они нарушали непосредственную корреспонденцию между счетами. Смешанная проводка была примером микрогештальта внутри баланса и макрогештальта вне его.

Но именно здесь выявились пределы возможностей немецкой школы, ее теоретическая неустойчивость.

Идя от общего к частному, она, в сущности, не знала, что именно принять за общее, каковы границы гештальта.

Условно они принимали за гештальт баланс предприятия, но теоретически были возможны и другие подходы: смешанная проводка, вся бухгалтерия предприятия, вся его информационная совокупность, все народное хозяйство и т.д.

Последовательный гештальт приводил к учету без конкретного содержания, к созданию бухгалтерии "без берегов". Бухгалтерия без содержания имела успех.

После первой мировой войны наблюдается быстрая агония итальянской и медленная французской школ. Однако и формализм немецкой школы не мог долго вдохновлять бухгалтерский мир.

### Англо-американская школа: психологический аспект

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Шпруга, Литтлтона, Патона, Мэйя, Гаррисона, Свинея, Хиггинса, Антони. Она преследовала одну цель - сделать учет орудием управления. Это требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы.

Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей:

1) натуральные измерители;

2) стандартные издержки;

3) центры ответственности;

4) управленческий учет;

5) биховеризм.

Каждая из этих идей не имеет прямого отношения к двойной записи. Формализация немцев положила конец диграфизму как центральной теоретической проблеме, и денежному измерителю - его неотъемлемой черте. (Все школы, включая немецкую, сходились на том, что только денежное измерение делает бухгалтерию бухгалтерией.) Гаррисон впервые обратил внимание на то, что истинным измерителем может быть только натуральный, хорошее управление должно быть основано на нем, только на нем или его не будет вовсе. Денежный измеритель носит производный характер от натурального. Положив в основу учета именно натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию внутрь от учета синтетического к учету аналитическому, Гаррисон создал условия для построения стандартов - норм расходов, которые вводились, закладывались в бухгалтерские счета. Последние лишались юридического и экономического содержания, выступая в роли "экранов", демонстрирующих, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от нормативных, заранее намеченных. Благодаря этому бухгалтерия из историографии хозяйственных процессов, как называл ее Шер, превратилась в компас предприятия.

Если учет с помощью стандартов (стандарт-костс) обеспечивал прорыв бухгалтерской идеи (в том числе и идеи двойной записи) в сторону планирования и управления предприятием, то учет по центрам ответственности в определенной мере реставрировал принципы итальянской персоналистической (юридической) школы; отличие состояло в том, что центры ответственности также предполагали возможность синтеза с принципами стандарт-костс. Но и эти принципы, как выяснилось, имеют огромный недостаток. Они исходят из того, что есть, по крайней мере, должен быть, "нормальный" процесс, и, следовательно, фиксируя отклонения от него, оценивают и нормальный, и реальный процессы, т.е. через нормальный процесс понимаются реальные процессы. Однако уже в силу того, что реальные процессы никогда не совпадают с нормальными, следует признать именно реальный процесс нормальным, а то, что англоязычные бухгалтеры называют нормальными (стандартными) процессами, может быть осмыслено только через процессы реальные. (Правилом являются отклонения, сами правила - частным случаем отклонений.) Следовательно, в основе учета должны лежать типы хозяйственных ситуаций, включающие как общее правило все отклонения, а не единый нормативный (стандартный) образец, как это делал Гаррисон. Более того, всякое конструирование системы учета должно быть принципиально ориентировано не на "нормальные" условия, а как раз на экстремальные, например, на случай недостач, растрат, хищений. И только в этом случае создается возможность предотвращения подобных негативных явлений.

Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте биховеризма. Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул - реакции (S -> R). Документ - это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов - решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование ЭВМ.

Дальнейшее развитие направления привело к возникновению так называемого управленческого учета, это параллельное (альтернативное) направление к традиционному бухгалтерскому учету. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы, первый - допускает устные сообщения, второй - только документы, первый использует методы исчисления, второй - регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности. Так приходит конец мифу об идеальной точности бухгалтерских данных.

### Возможность четырех школ

Влияние представителей рассмотренных четырех школ было значительно шире, чем территория их собственных стран. Итальянская школа была широко известна в Европе, и можно сказать, что европейская учетная мысль развивалась в значительной степени, отталкиваясь от ее взглядов.

Например, вся теория динамического баланса Шмаленбаха - это не что иное, как позитивная критика итальянских идей. Французская школа оказала огромное влияние на некоторых представителей немецкой школы, например, на Ригера, Буррия, Бидермана, Косиоля и др., а также на бухгалтеров франкоязычных стран; немецкая школа - на бухгалтеров скандинавских и балканских стран, на Швейцарию. Англо-американская школа в настоящее время стала наиболее распространенной, что связано не столько с ее методологическими преимуществами, сколько с экспансией англо-американского капитала и распространением английского языка. Ее идеи господствуют в США, Англии, Индии, Канаде, Японии, во многих африканских странах. В Латинской Америке последовательно сменялось влияние итальянской, французской и англо-американской школ.

Если сравнить бухгалтерию с живописью, с тем, как различные художественные школы отражают действительность, то можно провести следующую аналогию: итальянская школа отражает реальный мир, как Рафаэль, французская - как Тулуз-Лотрек, немецкая - как Мондриан, англо-американская - как Пикассо.

Общая характеристика расхождений во взглядах представителей различных школ дана в таблице 1.

*Таблица 1*

### Русская школа: стремление к синтезу

Большие особенности в интерпретации двойной записи сложились в России. Эти особенности можно понять, только принимая во внимание то обстоятельство, что двойная бухгалтерия была введена в нашей стране, прежде всего для того, чтобы не отпугивать иностранцев, не давать им возможности отказывать в инвестициях, ссылаясь на непонятный учет. Однако заимствованная диграфическая парадигма получила в России, в сущности, принципиально иную интерпретацию, связанную не столько с исчислением прибыли, сколько с коллацией - установлением адекватности в расчетах между агентами и собственником и между собственником и его контрагентами (корреспондентами). Если спросить знающего и достаточно опытного бухгалтера любого крупного предприятия о цели бухгалтерского учета, то он ответит, что вся регистрация выполняется для того, чтобы проконтролировать списание и оприходование ценностей, начисление и оплату. (Только сейчас, когда возник налог на прибыль, и страна перешла к рыночной экономике, роль двойной записи в исчислении финансового результата приобретает реальное значение, и при этом несколько забывается ее ритуальная роль, какую она играла раньше.)

Сама идея двойной записи была заимствована в Германии, и это обстоятельство, а также то, что в России огромное число практикующих и пишущих по-русски бухгалтеров было представлено немцами, привело к тому, что на русскую мысль именно немецкие взгляды оказали огромное влияние. "В школе немецкой, - с грустью писал Рудановский, - мы должны отметить, что с присущим этой школе формализмом, она ставит на первый план систематическую регистрацию, своего рода метод дедуктивного синтеза, стремящийся посредством ряда наперед данных форм уловить и сохранить в них все содержание живой действительности, такое чисто формальное обоснование учета имеет претензию случайным и нередко неудачным счетным формам приписать значение меры хозяйственных явлений".

И далее: "основания для измерения и исчисления хозяйственных явлений надо искать в них самих, а не в формах, изобретенных фантазией счетоводства". Действительно, немецкое влияние было очень сильным. Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: Ахматов (1809) - некоторые французские идеи, Езерский (1874) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, сам Рудановский (1912) излагал французскую доктрину, окрашенную в итальянские цвета.

Однако бухгалтеры, придерживавшиеся немецкой ориентации, в похвальном стремлении к бухгалтерской экспансии довели до абсурда диграфические идеи, последовательно распространяя их на запись результатов игры в преферанс (Валицкий), химических реакций (Н.И.Попов), закон эквивалентного обмена (Сиверс) и закон сохранения энергии (Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар). Это был тупик.

При социализме диграфизм в русской бухгалтерии приобрел еще одну особенность: на крупных предприятиях, а при социализме почти все предприятия были крупными, выявилось, что, в сущности, вертикальная корреспонденция преобладает над горизонтальной. Это выражалось в том, что значительная, обычно преобладающая часть фактов хозяйственной жизни отражалась через счета внутренних расчетов, и роль их гипертрофировала систему двойной записи.

И, наконец, еще одна существенная особенность: русская бухгалтерия всегда рассматривалась на словах как выражение экономической мысли, но на деле она всегда служила только фискальным целям государства, и в основе своей являлась безусловно правовой, подчиняясь принципам административного, финансового и гражданского права.

### Смена влияний

Грандиозные социальные события и сдвиги первой половины XX в. заставили бухгалтеров независимо от их профессиональной ориентации по-новому взглянуть на учет. Так, в частности, внедрение биховеризма наглядно показало недостаточность всех известных школ бухгалтерского учета. Все они, имея исторический, чисто описательный характер, не могли стать инструментом решения актуальных управленческих задач, двойная запись оказалась неспособной разрешить все проблемы, к которым стремились представители различных школ.

Уже итальянская школа дематериализовала учет, сведя всю бухгалтерскую работу к личностным отношениям, французская школа деперсонализировала учет, высветив финансовые аспекты, немецкая школа, дематериализовав и деперсонализировав учет, свела его к формальной процедуре и окончательно показала ограниченность двойной записи. Именно в немецкой школе, благодаря торжеству формальных процедурных приемов, стало совершенно очевидно, что двойная запись, может быть, и не нужна бухгалтерии. Она достигла предела своих возможностей, и теперь осознавались ее недостатки. На основе старых трактовок будет складываться новая концепция, открывающая пути дальнейшего развития бухгалтерского учета (счетоведения) - общей науки, объединяющей принципы политической экономии и права.

Итак, развитие теории двойной записи - это и развитие теории бухгалтерского учета. Пять веков идет последовательное восхождение сначала от конкретного к абстрактному, потом от абстрактного к конкретному. Сначала в поле учета попадают люди, субъекты. Их права и отношения составляют верхний учетный (юридический) слой, изученный итальянской школой; следующий, более глубокий слой, составляют экономические, а точнее финансовые отношения, описанные представителями французской школы. Еще глубже взгляд немецкой школы. Она выделяет только форму, рассматривает учет как идеальную структуру, как дом, в котором никто не живет и потому может жить каждый. Заглядывая еще глубже в технологическую структуру предприятия, англо-американская школа показала предельные возможности двойной записи, вскрыла ее функциональную ограниченность и попыталась еще в конце XVIII в. создать новую ветвь учета - управленческий учет.

Этот поиск управленческого учета был характерен для зарубежных национальных школ. Для русских бухгалтеров, напротив, всегда была типична именно финансовая трактовка бухгалтерского учета.

Лука Пачоли и ближайшие его последователи сформулировали важнейшие положения теории учета в момент прогрессирующего ослабления и утраты экономического значения итальянскими государствами. Можно даже сказать, что выход "Трактата о счетах и записях" был симптомом заката могущества Венецианской республики. В 1494 г. никто не догадывался об этом, но теперь мы можем осознать случившееся.

Точно так же Матье де ла Порт, возвещая учет эпохи Просвещения, намекал на то, что солнце Людовика XIV идет на закат, хотя, конечно, в 1685 г. в преддверии страшной войны за Испанское наследство мало кто мог подозревать что-либо подобное.

Господство немецкой школы не было долговечным. На вершине его в 1915 г. Шмаленбах выпускает свою мало тогда кем замеченную книгу Finanzierungen, но теперь мы знаем, а проницательные люди, может быть, догадывались и раньше, что влиянию Германской Империи приходил конец.

Расцвет немецкой учетной мысли служил как бы иллюстрацией предстоящей катастрофы.

Точно так же выход в свет в 1912 г. книги Рудановского "Общая теория учета" предвещал не что иное, как "невиданные катастрофы, неслыханные мятежи".

После второй мировой войны в мире господствуют принципы американской бухгалтерии, может быть, и их ждет общая судьба?

### Генезис

Анализ концептуальных основ национальных школ позволяет сделать вывод о том, что история бухгалтерского учета может быть представлена как схема последовательно доминирующих теоретических представлений.

С XV до XVII в. преобладала итальянская бухгалтерия. В ее рамках были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо и т.п.; разработаны интерпретационные, преи-мущественно персоналистические схемы.

С XVII по XIX в. получает влияние французская школа, давшая миру идеи синтетического и аналитического учета, коллации, дифференцированную систему форм счетоводства, включая такие регистры, как карточки и свободные листы. Здесь же родилась и возможность интерпретации бухгалтерского учета и как науки об управлении единичным предприятием, и как части политической экономии.

Первая половина XX в. продемонстрировала торжество немецкой бухгалтерской школы. Именно в ее рамках возникло такое направление как балансоведение, получил развитие экономический анализ, были предложены различные процедурные подходы к реализации множества учетных задач, созданы децимальные планы счетов, сформулированы положения о калькуляции себестоимости, о централизации и децентрализации учета, и, что особенно важно, были предложены достаточно эффективные приемы трансформации учетных показателей в условиях падающей валюты (инфляции).

Вторая половина XX в. - гегемония американской школы. Она дала множество подходов к изучению поведения лиц, занятых в хозяйственных процессах (биховеризм), разделение учета на макро- и микроуровни, причем в последнем выделяют финансовый, управленческий учет и аудит. В рамках управленческого учета американцы подарили миру стандарт-костс, директ-костинг, в сфере аудита усовершенствовали то, что начали англичане. Наконец, развитие вычислительной техники позволило американцам создать весьма эффективные компьютерные системы учета.

Сравнивая последовательную смену господствующих учетных школ, мы может сделать два вывода:

1) господствует в мире та бухгалтерская школа, которая формируется на базе наиболее развитой экономики;

2) в развитии школ наблюдается инерция, когда экономическое господство утрачивается, бухгалтерская школа достигает своего апогея.

**\* \* \***

Рассмотренные школы не противоречат друг другу, они все несут истину, но эта истина вытекает из разных целей. Все школы сосуществуют, как сосуществуют разные системы счисления, ведь 10 - это десять в десятичной системе и два в двоичной. То и другое правильно. Так, в зависимости от цели, поставленной перед учетом, резко меняется квалификация одних и тех же фактов хозяйственной жизни. Возьмем, например, накладную на поступление товаров. Для итальянской школы - это два самостоятельных факта, связанных с выполнением двух договоров (материальной ответственности и поставки); для французской - один (начисление расходов в то время, как их еще не было, т.е. возникновение кредиторской задолженности; в сущности, это расход будущего периода, относимый на данный момент); для немецкой - это более чем один факт, это одновременная корреспонденция балансовых счетов товаров, тары, издержек обращения, расчетов по претензиям, расчетов с дебиторами, расчетов с поставщиками и торговой скидки. Все это нагромождение счетов - один "инсайт", одно схватывание. Указанное разнообразие в квалификации, субъективной трактовке объективно возникающих фактов хозяйственной жизни ставит перед бухгалтерами вопрос: существует ли один бухгалтерский учет или их четыре? Ответ на него осложняется тем, что последующие школы строили свои позиции внутри старых, предыдущих, они не столько противостояли им, сколько внутренне разлагали старые концепции, а не выявляли свои.

В реальной бухгалтерской практике получилось смешение самых различных стилей мышления. Вместе с тем, как печальное обстоятельство следует отметить, что почти все бухгалтеры - и теоретики, и практики - искренне не замечают ничего противоестественного в таком смешанном стиле мышления. Они просто полагают, что существует только один правильный учет, тот, который ведут они, а все то, что делают их коллеги, неправильно и по существу, и по форме.

На самом деле это не так.

Убедительный ответ может дать только наука. Обращаясь к участникам первого Международного конгресса аудиторов, Пий XII сказал: "Раньше каждая страна применяла свои, только ей присущие методы бухгалтерского учета. Так, известны венецианская, английская, французская, антверпенская бухгалтерия. Затем появились теоретики, они исследовали преимущества и недостатки этих отдельных систем... Так родилась наука. Она и сейчас еще находится в начальной фазе, но ее дальнейшая разработка, господа, представляет в настоящее время особое значение".

Таким образом, под названием бухгалтерского учета скрываются четыре самостоятельные науки. Они изучают одни и те же явления, одни и те же факты хозяйственной жизни, но по существу, по целям, по конкретным решениям неоднородны. Если представить графически различия между ними, то получим следующую схему:

где t-1 - t0 - символизирует подход итальянской школы;
t0 - t+1 - французской, так как данные о затратах и доходах могут быть использованы в целях прогнозирования;
точка t0 - англо-американской школы, отрезок Т - немецкой.

Обращая внимание на вышесказанное, отметим, что:

* одна наука - ветвь права;
* другая - экономики;
* третья - системного анализа, общей теории систем;
* четвертая - психологии.

Однако не может быть четырех, пяти и т.п. наук об одном и том же.

Ближайшая задача бухгалтеров состоит в интеграции взглядов и направлений, в создании общей (чистой) теории бухгалтерского учета - науки, которой принадлежит будущее.

Эта интегрированная наука станет по предмету более фундаментальной, чем право и политическая экономия, общие законы и взаимосвязи которых она должна изучать.

Ее методология будет опираться на логико-математические и лингвистические аспекты, а практика - на завоевания прикладной психологии.

Это и есть наука будущего, но будущее принадлежит всем.

Вчерашнее будущее - сегодняшнее настоящее. И только.

История бухгалтерского учета - обширное кладбище, где каждая школа - фамильная усыпальница, каждое имя - склеп, в котором похоронены идеи счетоводства и счетоведения, каждое сердце - урна с прахом утраченных иллюзий и надежд.

# Новейшая история учета: десять лет перемен

Дата создания: **04.09.2003**

Последние десять лет имели огромное значение для российской бухгалтерии. На наших глазах возникло вместо одной несколько систем учета.

Прежде всего, следует выделить собственно бухгалтерский учет, который теперь многими на западный манер называется финансовым. Он регулируется Министерством финансов РФ. Именно оно подготовило и провело через Государственную Думу Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта 2002 г.). Закон ввел правило true and fair view\* (ч. 4 п. 13) и потребовал обязательной публикации годовой отчетности.

**Примечание:**
\* Правдивый и беспристрастный взгляд.

Однако на практике первая новация осталась непонятой, а вторая - за неимением санкций - применяется добровольно (кто хочет, тот и публикует).

Вторым документом, который довольно жестко организует бухгалтерский (финансовый) учет стал План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утв. приказом Минфина СССР от 01.11.1991. № 56). Можно сказать, что с этого документа началась перестройка бухгалтерского учета в нашей стране под западные стандарты. В дальнейшем этот план счетов был существенно переработан в целях еще большего приближения к международной практике, путем издания приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н "Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации" (с изм. и доп. от 30.12.1999, 24.03.2000).

План счетов до сих пор остается важнейшим и общепринятым документом. Это - своеобразная бухгалтерская Конституция. За десять лет, о которых идет речь в этой статье, эта Конституция изменилась. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н был утвержден новый план счетов. Предполагается, что он еще ближе к требованиям международных стандартов.

Наконец, третьим источником бухгалтерского (финансового) учета в России выступают так называемые стандарты. Они называются у нас Положениями по бухгалтерскому учета (ПБУ) и привязываются к Плану счетов, уточняя и развивая его требования.

## ПБУ

Из них решающее значение для судеб российского учета имеют:

* ПБУ 1/98. Оно впервые позволило отступить от единообразных унифицированных требований, которыми семьдесят лет был пронизан весь бухгалтерский учет России. Теперь бухгалтеры и собственники получили уникальную возможность выбирать варианты оценки активов, методы резервирования и амортизации. Это была великая революция в учете.
* Есть несколько ПБУ, которые действуют номинально. Насколько можно судить, в лучшем случае их изучают в вузах. Речь идет, прежде всего, о ПБУ 7/98 "События после отчетной даты"; ПБУ 8/01 "Условные факты хозяйственной деятельности" (здесь не совсем применимо слово *деятельность*, ведь в учете встречаются факты и бездеятельности, например, потери от растрат, недостач, стихийных бедствий и т. п.; корректнее было бы - факты хозяйственной *жизни*); ПБУ 11/00 - "Информация об аффилированных лицах"; ПБУ 12/00 - "Информация по сегментам". Это и есть международные стандарты, но пока они в практической жизни не применяются, ибо они открывают путь для бесконтрольного субъективизма в учете. А это не может не привести к искажению его данных. Наш учет должен быть предназначен для наших людей - тех, кто воспитан в определенных правилах.
* ПБУ 9/99 и 10/99 имели огромное влияние на бухгалтерский учет в России. В них финансовые результаты были классифицированы на четыре группы: доходы (расходы) от обычных видов деятельности, операционные доходы (расходы), внереализационные доходы (расходы) и чрезвычайные доходы (расходы). Эта классификация вызвала критику со стороны практических работников. Но еще большее смущение вызывает признание доходов, если "в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод" (пункт "в" ст.12 ПБУ 9/99). Но самой главной проблемой бухгалтеры-практики считают то, что величина и состав финансового результата по ПБУ и по Налоговому кодексу не совпадают.
* ПБУ 6/01 "Учет основных средств" внесло путаницу в головы всех российских бухгалтеров. Дело в том, что в состав критериев, определяющих что следует относить в состав основных средств, включено совершенно чуждое апперцепции россиян требование, чтобы объект был способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем (пункт "г" ст. 4 ПБУ 6/01). При буквальном прочтении этого требования все основные средства, находящиеся на балансе любой организации, но не приносящие ни актуального (на данный момент), ни потенциального (на будущее) дохода должны быть списаны в убыток. Столкнувшись с этой западной формулировкой в отечественном нормативном поле, бухгалтеры сначала просто проигнорировали ее, искренне не поняв смысл, который за ней стоит. Однако многие предприниматели и особенно их консультанты из юридических структур ее хорошо поняли. И как следствие понимания стали при купле-продаже предприятий широко ею пользоваться. Огромные объемы основных средств, находящиеся в хорошем состоянии, стали списываться на убытки. В этом были заинтересованы и продавцы, и покупатели. Завод превращался в убыточное предприятие, его рыночная стоимость снижалась до сверхминимума, а администрация продаваемого завода получала "черным налом" от покупателя большие деньги, преимущественно на счета, открытые в зарубежных банках. Так, добрые бухгалтерские идеи формировали коррупцию в России.
* Из последних положений отметим только ПБУ 18/03, которое ввело совершенно незнакомую в России категорию отложенных налогов. Понимается эта категория широкими массами счетных работников с большим трудом. И мы опасаемся, что и это ПБУ постигнет судьба других западных стандартов, введенных в России чисто авторитарными методами.

## Налоговый учет

Принятие главы 25 НК РФ официально ввело так называемый налоговый учет. И теперь возникло два параллельных учета - бухгалтерский и налоговый.

В результате - и это надо понять - на предприятиях возникают две учётные политики: в целях финансового учёта и в целях налогообложения. Поскольку у этих двух видов бухгалтерского учёта цели весьма разные, естественно, бухгалтером будут исчисляться - что уже и имеет место - разные финансовые результаты. Отметим в связи со сказанным, что такой подход позволяет собственникам официально занижать величины налогооблагаемой прибыли и увеличивать прибыль, выдаваемую на дивиденды. По мысли авторов Налогового кодекса это позволит вывести из тени часть доходов, до сих пор скрываемых предпринимателями. Теперь - полагают составители кодекса - с 1 января 2002 года не будет нужды скрывать свои доходы, всё будет прозрачно. Но на практике прибыли продолжают скрывать.

Наличие двух учётных политик позволяет организации легально использовать различные варианты оценки имеющихся материальных ресурсов. Например, в учётной политике, формируемой для целей финансового учёта, принять метод ФИФО, что позволит увеличить прибыль, выплачиваемую на дивиденды, а в учётной политике, принятой для целей учёта налогового - ЛИФО, что приведёт к снижению налоговых платежей. Конечно, возможно во всех случаях выбрать ЛИФО или ФИФО, но тогда пропадёт возможность маневрировать финансовыми ресурсами. Но может быть самым важным следует признать то, что Налоговый кодекс РФ определяет состав доходов и расходов и то, что к доходам и расходам не относится. Это приводит к противоречиям с финансовым учётом, который исходит из правила Шера: "всё, что потрачено суть расход".

Налоговый кодекс РФ последовательно проводит правило Ганта, которое гласит: "всё, что потрачено целесообразно, составляет расходы". Последнее правило хорошо известно нашим налоговикам и бухгалтерам - часть платежей можно включать в расходы, если они укладываются в отведённые нормы, а платежи сверх этой нормы предлагается списывать за счёт чистой прибыли (по сути, это предполагает восстановления счёта "Отвлечённые средства".) В результате себестоимость (термин, которого не без основания стараются избегать авторы Налогового кодекса) готовой продукции и услуг в финансовом учёте оказывается выше, чем в налоговом. Однако величина, показанная в Налоговом кодексе, в сущности, более правильная, так как отделяет от расходов потери и тем самым автоматически раскрывает неиспользованные резервы. И в духе правила Ганта для включения в состав себестоимости предусмотрены нормативы: по рекламе - 1 % от выручки (п. 4 ст. 264), по представительским расходам - 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264), расходы на подготовку кадров - не нормируются, т.е. включаются в себестоимость полностью (п. 3 ст. 264) и т. п.

Очень важно отметить то обстоятельство, что сейчас сложилось противоречивое положение. Организации очень часто выбирают моментом реализации оплату, но полностью сохраняют принцип начисления в расходах. Налоговый кодекс предписывает, что если в организации принят метод учёта по оплате, то и расходы по заработной плате, по услугам и т. п. не начисляются, а показываются только в момент их физической выплаты. Любопытно, но современный финансовый учёт допускает только один момент реализации - по отгрузке (обратите внимание: план счетов не знает термина "реализация", предписывая слово - продажи, но кодекс предполагает другое слово - реализация).

Теперь момент реализации и для учёта, и для налогообложения признаётся только по отгрузке, то есть действует принцип начисления и доходов, и расходов. Однако реализация по оплате может быть сохранена в результате добровольного выбора администрации предприятий, чей объём отгрузки за четыре предшествующих квартала в среднем не превышал 1 000 000 руб. в квартал (без учёта НДС и налога с продаж). В последнем случае сохраняется кассовый метод для учета, как доходов, так и расходов.

Понятие выручки стало центральным, но понимается оно по-разному.

С точки зрения здравого смысла - это деньги, полученные от продажи товаров, работ и услуг и, может быть, имущественных прав. Не то с точки зрения науки.

В ПБУ 9/99 речь идёт о выручке как составляющей части доходов, при этом "Доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации" (п. 2). То есть в данном случае речь идёт об увеличении выгод, "приводящих к увеличению капитала", а не платежей. Под выгодами при методе начислений понимаются права на получение платежей, ибо в жизни важны не деньги, а обещание того, что их вернут. Для бухгалтеров это - альфа и омега их работы. Примерно также думают и сотрудники фиска. В Налоговом кодексе (п. 2 ст. 249) сказано: "Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары (работы, услуги)". Самое главное здесь - это "поступления, связанные с расчётами за реализованные товары (работы, услуги). То есть пока согласно ст. 39 НК РФ не произошла смена собственника - нет выручки, а согласно более простым и, может быть, более здравым мыслям бухгалтера, выручка - это, в сущности, выставленные этим бухгалтером счета, то есть кредит счёта 90/1 "Выручка". Если выручка определяется по методу начислений, то отгрузка означает переход права собственности и возникновение выручки, если же применяется кассовый метод, то признание выручки связывается с днём поступления денег в банк (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Налоговый кодекс делит все расходы на прямые и косвенные. К прямым относят: материалы, заработную плату (оплату труда), амортизацию; к косвенным - все остальные.

Все прямые расходы должны списываться на счёт основного производства, косвенные - в дебет счёта 90 "Продажи". (В финансовом учёте общепроизводственные расходы должны списываться на счёт 20 "Основное производство", общепроизводственные расходы, в зависимости от принятой учётной политики, или на основное производство, или на финансовые результаты.) Это существенно новый подход, ибо косвенные расходы по данной методологии неизбежно возникают за определённый отчётный период, а прямые падают на конкретные виды вырабатываемых изделий (в финансовом учёте принят иной порядок, который позволяет сравнительно легко исчислить фактическую себестоимость различных единиц готовой продукции. В налоговом учёте это сделать существенно труднее).

Самое главное в Налоговом кодексе это то, что список затрат, включаемых для исчисления налогооблагаемой прибыли, теперь открыт. А это значит, что в состав себестоимости можно включать все экономически оправданные затраты. Критерий же оправданности в каждом конкретном случае на основе своих профессиональных суждений определяют налоговик и налогоплательщик. Если они понимают друг друга, то дело у них пойдёт на лад. При этом налоговики очень гордятся тем, что состав затрат, включаемых в себестоимость, теперь представляет собой открытый список. Благодаря этому каждый бухгалтер может доказать налоговому инспектору почему понесенный расход должен быть включен в состав затрат. Внешне это выглядит очень привлекательно: все доверяется компетенции бухгалтера, его профессиональному суждению. Но на деле все проблемы отдаются на откуп налоговым инспекторам, ибо если бухгалтер будет дружить с некоторыми из них, то он - бухгалтер - что-то докажет, а не будет дружить - ничего доказать не сможет. Это значит, отбрасывая сантименты, что такой подход просто-напросто провоцирует коррупцию.

Но все это только фасад, за которым скрываются драмы налогоплательщиков. Составители и те ответственные работники, которые ввели 25 главу НК РФ, объявили налоговым учетом чисто бухгалтерскую проблему: исчисление прибыли. А исчисление других налогов в понятие налогового учета не входит. Достаточно сказать, что прибыль для налогообложения исчисляется по методике МНС, а налог на имущество официально взимают по данным ПБУ.

Сомнительные долги могут резервироваться на основе инвентаризации дебиторской задолженности, проведённой на конец отчётного периода (ст. 266). Все непогашенные на этот момент долги, если по ним не было залогов, поручительств и банковских гарантий, признаются сомнительными. Если долг просрочен свыше 90 дней - он полностью резервируется; если просрочка составляет от 45 до 90 дней, то резервируется половина долга; просрочка до 45 дней не резервируется. При этом общая величина резерва не может превышать 10 % от суммы выручки отчётного (налогового) периода.

В финансовом учёте согласно плану счетов резерв по сомнительным долгам определяется администрацией самостоятельно, исходя из вероятности возможного погашения каждого долга. При этом ограничений по величине резерва нет.

Налоговый кодекс вводит очень жёсткие правила для начисления резервов, которые отличаются от тех, что приняты в учёте финансовом, который позволяет:

* или увеличить число и объёмы резервов, что приводит к сокращению выплат по дивидендам;
* или уменьшить, против данных налогового учёта, число и объём резервов. Это позволит увеличить выплаты по дивидендам.

Мы привели достаточно много примеров, показывающих, насколько расходится методология налогового и финансового бухгалтерского учёта. Вернее она едина, но разные ведомства сформулировали необходимые решения по-разному, каждое хотело подчеркнуть свой авторитет. Однако это не может не создавать огромные сложности для тех, кто работает.

Из сказанного вырисовывается задача огромной важности, которую должна решить армия счетных работников: сколько Главных книг должен вести бухгалтер? Первым решением было - вести одну Главную книгу и только по правилам бухгалтерского учета. А чтобы пересчитывать данные для налогового учета было легче, счетная общественность Санкт-Петербурга просила Министерство финансов привести требования Плана счетов и ПБУ в соответствие с требованиями Налогового кодекса. Однако Министерство финансов этого не сделало. Правда, уже в январе 2002 года оно разослало письмо, в котором разрешало некоторые разночтения между бухгалтерскими и налоговыми требованиями отражать в соответствии с последними. Однако, как правило, ряд ПБУ зарегистрирован в Минюсте, а письмо Департамента учета и отчетности Минфина России - нет. Следовательно, любой, самый маленький человек из налоговой инспекции может оштрафовать несчастного бухгалтера, который воспользуется рекомендацией Минфина. Остается ждать и вместо одного учета вести два: бухгалтерский и налоговый, один - по двойной системе и согласно новому Плану счетов, второй - в виде набора множества несистематизированных таблиц.

## Управленческий учет

Поскольку бухгалтерский учет получил второе название - "финансовый", то возник под влиянием западных книг и учет управленческий. В настоящий момент существует большая неразбериха в том, что следует понимать под этим детищем бухгалтерских революций.

Одни объявляли, что это новый, принципиально отличный от всего нам известного предмет, и не без некоторых оснований считали, что это ключ к принятию управленческих решений.

Другие искренне полагали, что управленческий учет - это набор регистров, в которых написано все "по правде", для себя, а финансовый и налоговый учет ведется "для народа" - один для собственников, другой - для налоговиков.

Третьи говорили об управленческом учете, как о новом прочтении хорошо известного профессорам и пенсионерам внутрихозяйственного расчета.

Четвертые думали, что это оперативно - технический учет, только названный в условиях перестройки на иностранный манер.

Пятые стали утверждать, что управленческий учет - это только раздел финансового учета - такой же, как, например, учет труда и заработной платы.

Шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что у нас излагалось в курсе "Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)".

Директивные органы, как это часто бывает, пытаются навести порядок, издать нормативный документ и новыми способами разъяснить, что есть что. Министерство экономического развития тоже не прочь приложить усилия в этом направлении.

## "Упрощенная" система

Мы говорили об учете на основных коммерческих предприятиях, но в отдельную систему выделяется и учет на малых предприятиях.

Прежде всего, что естественно, надо было выделить учет для малых предприятий. Правда, как построить такую систему мало кто знает толком, от старого отошли, но к новому не пришли. Дело в том, что конструкторы нового творят в тумане, груз прежней бухгалтерии довлеет над ними. И выдумывают они один упрощенный вариант за другим. Но только как-то так выходит, что каждый последующий упрощенный вариант становится все сложнее и сложнее. И не случайно многие бухгалтеры предпочитают старую привычную систему учета всем упрощенным его формам. А на самом деле ясность проста: малым предприятиям нужна только кассовая книга. И больше ничего. Однако фирма с одной кассовой книгой ничего общего не имеет с тем, что составляет суть бухгалтерского учета, ибо в ней нет ни баланса, ни счетов, ни двойной записи, ни принципа начислений. Тут действует одно правило: простому - простое.

## МСФО

Мы рассказали о том, в каком положении находится учет в нашей стране. Но сейчас он стоит на распутье. Его ждут дальнейшие большие перемены. Переход на международные стандарты бухгалтерской отчетности - МСФО. Этот переход прокламируется давно. По крайней мере, он должен был быть закончен в 2000 году. Теперь новый срок - 2004 год. Почему? Почему вот уже десять лет провозглашается переход, издаются постановления, а перехода нет? Дело в том, и об этом мало кто думает, что у наших бухгалтеров, да и администраторов, предпринимателей "иные на сердце заботы, иная на сердце печаль". На языке психологов - и это очень важно запомнить - иная апперцепция, то есть "… воздействие общего содержания психической деятельности всего предыдущего опыта человека на его восприятие предметов и явлений" [Философский энциклопедический словарь. М.: "Советская энциклопедия", 1983, с. 32]. Ясно, что весь предыдущий опыт нашего счетного работника мало что общего имел с опытом его западных коллег. По наивности мы часто понимаем МСФО как новую инструкцию: раньше делали так, а теперь надо делать этак. Увы! Это не так.

Апперцепция нашего современника требует определенных и ясных предписаний. Мы ценим единый План счетов, особенно ценим перечень корреспонденций, которые там указаны. И бухгалтер работает по четкой схеме условных рефлексов: есть первичный документ, он фиксирует определенную хозяйственную ситуацию и выступает, согласно теории И.П. Павлова, как стимул (S), вызывающий нужную реакцию (R) - проводку. И бухгалтер уверен в своей правоте и непогрешимости, ибо проводка для данной ситуации указана в пояснениях к Плану счетов - документу официальному. Апперцепция наших иностранных коллег, прежде всего, из англоговорящих стран иная: они убеждены, что наличие предприятий с различными формами собственности, с неодинаковыми объемами хозяйственной деятельности, с определенной специализацией, в принципе, предполагает невозможность использовать единый план счетов. Каждый бухгалтер с учетом особенностей субъективных (какие люди) и объективных (какая деятельность) должен составить для себя и для своего предприятия свой план счетов, выбрать свою корреспонденцию. В основе учета должны лежать общие стандарты и великий принцип достоверного и добросовестного взгляда. Мы охотно приветствуем этот лозунг. Кто против?! Но для нас это - общие слова, лозунги, которые мы и наши отцы умели сочинять и произносить. Подлинного смысла, скрытого за этими словами, которые требуют от бухгалтера руководствоваться не готовыми подсказками, и уж тем более не лозунгами, а профессиональным суждением, мы не понимаем. А он есть и требует от нас уяснить, что методология учета существует не на бумаге, не в учебниках и инструкциях, а прежде всего в головах людей. Достоверный и добросовестный взгляд, лежащий в основе профессионального суждения бухгалтера, предопределяет поведение бухгалтера. Он означает, что стандарты - это только общие рекомендации, но если бухгалтер понимает, что он столкнулся с ситуацией, которая может потребовать решения, противоречащего тому, которое вытекает из нормативных документов, тут реакция у него должна быть самостоятельной - не такой, которую за него кто-то когда-то придумал. И вырабатывая свое оригинальное решение, бухгалтер должен руководствоваться все тем же великим принципом достоверного и добросовестного взгляда.

Применительно к нашим условиям многое сделано для сближения с МСФО, но далеко не все сблизилось. Есть ли у нас достоверный и добросовестный взгляд? Да, конечно. Он закреплен в Законе о бухгалтерском учете: "В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации с соответствующим обоснованием" (п. 4 ст. 13). Это значит, что бухгалтер при составлении отчетности в необходимых случаях должен отойти от требований нормативных документов, поступить согласно своему профессиональному суждению, но в пояснительной записке указать, что он сделал, как и почему.

Отсюда вывод: необходимо сделать все для изменения, прежде всего, апперцепции наших бухгалтеров. Сейчас нормативные документы обгоняют ее, а надо, чтобы требования стандартов из нее вытекали.

# Формы счетоводства. Венецианская форма Луки Пачолли

Дата создания: **24.09.2003**

Практика знает много форм: разные предприятия, разные экономические условия, разные бухгалтеры, разные объемы работ и неодинаковая техника - все это предопределяет выбор формы.

Умение выбрать форму - это умение эффективно организовать работу. Иногда кажется, что какая-то форма устарела, а потом неожиданно оказывается, что устаревшая и забытая форма возникает вновь, и невольно вспоминаются замечательные слова: "Новое - это хорошо забытое старое".

Вся история счетоводства связана с изменением его форм. Рост размеров хозяйственной деятельности приводил, как правило, к появлению новых форм счетоводства, которые модифицировали реализацию его процедуры. В эволюции счетоводства существенную роль играли следующие формы: венецианская, итальянская, немецкая, французская, американская, русская, логисмография, шахматная, интегральная, журнально-ордерная.

Рассмотрим эти формы, ибо они сохранили определенное значение вплоть до наших дней, а некоторые из них еще долго будут присутствовать в системе бухгалтерского учета. При этом будем помнить, что форма - это только прием, "одежда", в которую бухгалтер облачает учетную мысль, но именно последняя составляет живое содержание нашей работы.

Для начала расскажем о Венецианской форме Луки Пачолли. По времени возникновения это одна из самых старых форм, но с появлением электронной техники и для малых предприятий она может быть очень полезна. Общая последовательность этапов записей по правилам этой формы такова:

1. Факты хозяйственной жизни

2. Мемориал

3. Журнал

4. Главная книга

5. Пробный баланс

6. Отчет

Прежде всего, обращает на себя внимание факт наличия регистра под названием Мемориал. Иначе его называли - Памятная книга. В Мемориале регистрируются все факты хозяйственной жизни, которые, по мнению бухгалтера, должны быть основанием для последующего представления в балансе.

Эти факты могут быть оформлены в виде первичных документов, но могут в них и отсутствовать, ибо факты могут возникать и до того, как документы поступят. Например, вы поговорили по телефону, скажем, с Парижем: когда вам придет счет, когда вы его оплатите?

Тут для бухгалтера возникают три возможности сделать запись данных о факте хозяйственной жизни в случае: 1) оплаты; 2) получения счета и 3) окончания разговора. Людям больше понятны возможности (1) и (2), но те, кто любит принципы МСФО, будут настаивать на варианте (3).

Многие читатели нашего журнала, которые еще не знакомы с этими принципами, могут подумать, что автор несет чепуху, ибо как же отразить расходы по телефонным переговорам, когда их стоимость может быть выявлена и отражена только на основании счета телефонной станции, и есть железное правило немецкого бухгалтера В. Швайкера (1549 г.):

*"Нет документа, нет записи"*

Это хорошее правило. Если бы его не было, то неизвестно, что случилось бы с бухгалтерским учетом. Однако во времена Л. Пачоли люди предпочитали именно вариант (3), т.к. люди были сплошь и рядом безграмотными, они всегда торопились, считали плохо, и им часто некогда было сочинять первичные документы. Но тот, кто вел хозяйство, должен был записывать то, что в этом хозяйстве случалось. Вот он и записывал, если, конечно, документа не было. И бухгалтер той эпохи, и "продвинутый" бухгалтер нашего времени в этом случае, конечно, сразу же после телефонного разговора, факт его записали бы в Мемориале.

Но тут возникает новая проблема: проставить или нет стоимость данного телефонного разговора? Первое труднее, ибо нет счета, поэтому стоимостная оценка, как правило, откладывается до его получения. И тогда оценка делается уже на следующем этапе, при заполнении журнала. Наш пример был элементарным, но поступление товаров по накладным или фактурам без проставленных в них цен - явление довольно обычное, и бухгалтер должен отразить этот факт в Мемориале.

Еще раз отметим: в Мемориале фиксируются совершившиеся факты независимо от того, есть документ, подтверждающий их, или нет. Тут-то и сказывается приоритет содержания над формой. Но во всех случаях, и в далекие времена Л.Пачоли, и в наши замечательные дни, всегда есть один документ, с которого должен начинаться Мемориал. При открытии организации в Мемориале перечислялись предметы, приведенные в инвентаре, т.е. каждая строчка инвентаря трактовалась как факт, и, таким образом, перечень остатков рассматривался как частный случай хозяйственной жизни, а инвентарная опись приравнивалась к обычному первичному документу. Записи в Мемориале в старину мог делать любой сотрудник. В наше время это должен быть тот человек, который осуществляет операцию.

Следующий этап - заполнение Журнала, т.е. присвоение проводки фактам, зафиксированным в Мемориале. И тут появляется новая особенность: форма Л.Пачоли не использует синтетических счетов и не приемлема для действующего Плана счетов. В этом есть, особенно для малых предприятий, огромное преимущество. В самом деле, баланс показывает наличие товаров, но что это за товары: одно дело - повышенного спроса, другое - устаревший хлам, который никто не покупает. Что значат дебиторы? Ничего! Одни погасят долги, другие - нет. Поэтому венецианская форма предполагает перечень конкретных статей: картофель, манная крупа, пиво "Невское" и т.д.

Итак, как было сказано, в Журнал переписываются данные из Мемориала, и если там какие-то факты не имели оценки, то лучше, если это сделано в момент регистрации в Мемориале. Если этого не было сделано, то приходится вводить оценку при записи в Журнале. Это позволяет автоматизировать и составление Журнала, ибо исчерпывающая информация представлена в Мемориале.

Следующий этап - заполнение Главной книги, которая ведется в разрезе аналитических счетов. Бухгалтер, как правило, ежедневно переносит записи из Журнала в Главную книгу, в результате хронологическая запись превращается в систематическую, что вытекает из правила Л. Флори (1636 г.):

*"Любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован только на основании записи в Журнале"*

В современных условиях данные из Журнала в Главную книгу могут переноситься: при составлении баланса или по мере информационной необходимости.

Смысл Главной книги не в наборе счетов и не в оборотах и сальдо на них, а в отношениях между оборотами счетов и значениями сальдо, т.е. как их величины на одних счетах относятся к таким же величинам на других. Бухгалтерская процедура знает только абсолютные числа, но прочтение Главной книги позволяет получить и величины относительные.

Это дает возможность перейти от регистрации фактов хозяйственной жизни к их анализу. В старые времена огромное значение имел пробный баланс. С его помощью подытоживались записи дебетовых и кредитовых оборотов и конечные сальдо. Пробный баланс включает четыре итога: дебетовый и кредитовый обороты (они должны быть равны между собой), дебетовое и кредитовое исходящее сальдо (так же должны быть равны между собой).

Если пробный баланс не фиксирует названных равенств, то бухгалтер допустил ошибку в разноске чисел или подсчетах. При использовании компьютера роль пробного баланса становится чисто служебной. Названные равенства, как правило, возникают автоматически, но бухгалтер вручную составляет баланс заключительный. Дело в том, что в пробном балансе перечисляются принятые бухгалтером счета, а для баланса необходимо: 1) провести инвентаризацию; 2) определить финансовые результаты; 3) закрыть результатные счета; 4) заполнить дополнительные отчетные формы.

# Новая итальянская форма счетоводства

Дата создания: **22.10.2003**

Венецианская или, как еще ее называют, старая итальянская форма счетоводства, изложенная Лукой Пачоли в 1494 году, имела два крупных недостатка:

1) Первый связан с тем, что она не предусматривала агрегирования данных внутри учетных групп. Например, каждый вид товаров учитывался на отдельном счете. Представим себе склад или универмаг, где номенклатура товаров составляет 30 тыс. наименований.

А теперь вообразим себе актив баланса, содержащий вместо одной строки - товары, 30 тыс. позиций. А если еще разложить всех дебиторов и кредиторов, рабочих и служащих (персонал), все единицы основных средств и т. д. и т. п., то что же получится?

2) Второй недостаток был связан с тем, что баланс рассматривался не столько как отчетный документ, а скорее как средство выверки правильности разноски данных по счетам.

В новой форме из баланса выделили счет Убытков и прибылей и развернули в нем все обороты результатных счетов (с тех пор бухгалтеры разных стран спорят, какая отчетная форма важнее: форма № 1 или форма № 2.)

Но самое главное, что обе формы приобрели характер отчетных.

Пока предприятия были относительно небольшими, их администрацию устраивала венецианская форма. В самом деле, что значит, скажем, что у предприятия имеется товаров на 200 000 руб.? Ведь из этой характеристики нельзя понять, что это за товары. Может быть, это такие ценные вещи, что их за два часа покупатели расхватают, а может быть, это такой хлам, что его никто и покупать не захочет.

Ясно, конечно, что деловые люди предпочитали конкретику, а не общие слова типа "товары", "дебиторы", "кредиторы". Однако экономическая жизнь набирала темпы. К середине XVII в. коммерческий мир стал требовать не столько конкретных наименований, но и общих категорий.

Возникали вопросы как бы макроуровня: сколько денег вложено в товары с тем, чтобы в будущем получить еще больше денег.

Старые купцы жили надеждой хорошо жить на полученный доход, новых доход интересовал только как средство, позволяющие расширить дело: была лавочка, нужно сделать из нее магазин, сделал магазин - нужно иметь супермаркет, потом гипермаркет и т. д. и т. п. Так впервые учет разделился на:

* аналитический - это, можно сказать, старый управленческий учет, и
* синтетический - это был новый финансовый учет.

Эти две ветви организации бухгалтерии привели к возникновению новой итальянской формы счетоводства. Ее создал в 1688 году итальянский бухгалтер Ф. Гаратти.

Структура формы может быть представлена схемой, изображенной на рисунке.

Из схемы, прежде всего, видно раздвоение информационного потока.

Изначально он формируется в мемориале, памятной книге (блок 1), которая предполагает ввод в систему обработки данных экономической информации из первичных документов.

В случае их отсутствия бухгалтер сам вводил в мемориал данные о фактах хозяйственной жизни. Например, привезли товары, а накладную забыли. Бухгалтер или его начальник сами оценивают партию и вносят ее в мемориал.

И вот из мемориала информация разделяется на два потока.

Один связан с тем, что уже было раньше в венецианской форме - это разноска данных по регистрам аналитического (управленческого) учета. Каждому конкретному виду ценностей, каждому лицу, будь то юридическому или физическому, тут открывается аналитический счет (блок 2).

При составлении отчетных форм данные аналитических счетов, связанные с движением ценностей и расчетов, обобщаются в разрезе каждого синтетического (балансового) счета, данные которого они расшифровывают (детализируют). В связи с этим возникают новые документы - оборотные ведомости по аналитическим счетам (блок 3).

Другой информационный поток - поток синтетического (финансового) учета - параллельно представлен теперь как бы в старом регистре-журнале, но по содержанию этот журнал приобретает совершенно иное содержание, так как в нем нет аналитики, есть товары, но неясно какие; есть поставщики, но неясно, с кем ведутся расчеты и т. п. Зато теперь четко выделяется функциональная финансовая составляющая бухгалтерского учета (блок 4). Такова новая функция журнала.

В нем, как и раньше, факты хозяйственной жизни идентифицируются с проводками (корреспонденцией счетов). То есть каждому факту присваиваются счетные координаты (дебетуемый счет и кредитуемый счет). Теперь журнал стал выполнять по отношению к счетам аналитического учета и контрольную роль, ибо то, что фиксировалось по аналитическим счетам, должно было совпадать с итогами синтетического счета, к которому были открыты аналитические счета.

Далее данные журнала (хронологическая запись) переносились в Главную книгу (систематическая запись), что предполагало разноску данных по синтетическим счетам (блок 5). Вот тут-то обороты и сальдо синтетических счетов сверялись с данными оборотных ведомостей по аналитическим счетам.

Если по какому-то счету не было тождества, то записи сверялись по регистрам (счетам) аналитического учета.

Только при составлении отчета бухгалтеры заполняли оборотную ведомость по синтетическим счетам Главной книги, которую немцы грубовато называли Гроссбух, и которую итальянцы нежно именовали Либро-маэстро (блок 6).

Обороты и сальдо Главной книги должны были быть идентичны оборотам и сальдо ведомостей по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам содержала три вида итоговых тождеств:

1) итог дебетовых сальдо начальных равен итогу кредитовых сальдо начальных;
2) итог дебетовых оборотов равен итогу кредитовых оборотов;
3) итог дебетовых сальдо конечных равен итогу кредитовых сальдо конечных.

Это - так называемые постулаты Пачоли. Кроме того, два итога оборотов (дебетовый и кредитовый) должны совпадать с итогом журнала. Это- так называемое правило Мендеса. Постулаты Пачоли и правило Мендеса выступали важнейшими контрольными моментами, позволяющими бухгалтерам самостоятельно убедиться в том, насколько правильно они работали.

Если они были выполнены, то бухгалтер составлял баланс (блок 7) и отчет об убытках и прибылях (блок 8).

В баланс включались все счета, кроме результатных, а в отчет об убытках и прибылях (правильное название, ибо убытки пишутся по дебету, т.е. слева, а прибыли отражают по кредиту - справа, и читать мы должны слева направо) отражались сведения по результатным счетам.

Несколько столетий новая итальянская форма счетоводства доминировала в бухгалтерском учете. Однако по мере того как усложнялась хозяйственная деятельность, стали возникать другие, более сложные формы, и новая итальянская отодвинулась на задворки практической жизни.

Однако все время - в сущности, с момента возникновения и по сей день - именно она служит основной формой, на примере которой изучается двойная бухгалтерия во всех коммерческих высших и низших школах мира.

С появлением компьютерной техники новая итальянская форма счетоводства переживает второе рождение. Поэтому будем помнить великий завет наших предков: "Бывает нечто, о чем говорят: "смотри, вот это новое", но ЭТО уже было в веках, бывших прежде нас.

Нет памяти о прежнем, да и о том, что будет, не останется памяти у тех, которые будут после" (Екклезиаст)

# Немецкая форма счетоводства

Дата создания: **16.12.2003**

Ранее мы уже рассказывали о Венецианской форме Луки Пачоли и о новой итальянской форме. На этот раз обратимся к немецкой форме счетоводства.

Эта форма создана бухгалтерами, которые ранее работали в бюджетных организациях, а затем перешли на работу в коммерческие фирмы.

Как специалисты в области учета сметы доходов и расходов они усвоили одну мысль: учет кассовых операций - причина учета всех других операций. В бюджетном (тогда говорили - камеральном) учете факты хозяйственной жизни фиксировались в денежной оценке и только по кассе. Например, купили дом: кредит кассы, а дебета не было, ибо дом приходовался как дом, и его стоимость могла определяться по текущей рыночной цене, и никого не интересовало, сколько когда-то за дом было заплачено.

Теперь - с переходом к коммерческому счетоводству - и в приведенном случае появился дебет: покупная стоимость дома. Так родились два информационных потока: кассовый и прочих операций. Отсюда форма получает структуру, приведенную нами в схеме.

При рассмотрении этой формы следует сосредоточить внимание не только на ее структуре, но и на отличии от новой итальянской формы. Ее описал немецкий бухгалтер Ф. Гельвиг (1774 г.), а создала сама жизнь.

Все начинается с первичных документов. А далее весь поток документированных фактов хозяйственной жизни (запись 1) разбивается на два русла: денежные (кассовые) и неденежные. Первый поток фиксируется в Кассовой книге (блок 1), второй - в Мемориале (блок 2). Такое деление сразу же позволяет взять под контроль движение денежных средств. И в этом случае обороты Кассовой книги делают ненужными отчет о движении денежных средств. Из Мемориала делались записи (2) в регистры аналитического учета (блок 3), по которым (запись 3) составлялись оборотные ведомости по аналитическим счетам (блок 4).

Далее сведения из Кассовой книги (запись 4) и Мемориала (запись 5) периодически переносятся в Журнал (блок 5). И тут действует принцип накопительной ведомости: проводки делаются не по каждой операции, а предварительно группируются в Журнале, и корреспонденция счетов устанавливается за весь отчетный период. При этом возможны два варианта: северо-германский и южно-германский. В первом случае возникает сборная корреспонденция, которая позволяет отразить итоги по всем дебетуемым и кредитуемым счетам, но корреспонденция каждого отдельного счета с другими счетами исчезает. Во втором случае создаются сложные проводки, когда к каждому дебетуемому счету открываются кредитуемые с ним счета и к каждому кредитуемому - дебетуемые с ним счета. Во всех случаях проводки составляются один раз за весь отчетный период.

Итоги оборотов, показанные в Журнале, переносятся (запись 6) в Главную книгу (блок 6), которая содержит в разрезе каждого счета только сальдо входящие, итог оборотов и сальдо конечное. Оборотная ведомость в этом случае становится ненужной. По данным Главной книги прямо (запись 8) составляются баланс (блок 7) и отчет о прибылях и убытках (блок 8).

В нашей стране немецкая форма счетоводства в ее южно-германском варианте всегда была самой распространенной.

С начала 30-х гг. XX в. она трансформировалась в мемориально-ордерную форму счетоводства, которая в отдельных предприятиях дожила до наших дней.

# Французская форма счетоводства

Дата создания: **06.01.2004**

К середине XVII века возникло много крупных фирм. И тогда появилась необходимость разделить труд между несколькими бухгалтерами. Итальянские формы предполагают одного исполнителя, по крайней мере, для всего синтетического учета. Немецкая форма счетоводства уже делила информационный поток на два русла: кассовых (монетарных) и мемориальных (немонетарных) ценностей.

Французская форма развивает этот процесс. Ее пропагандист Матье де ла Порт (1673) - разорившийся дворянин, вынужденный работать бухгалтером, - исходил из двух положений:

* записи в мемориале или памятной книге итальянской формы дублируются в журнале, и поэтому от мемориала можно отказаться;
* единый журнал не допускает распределения обязанности между бухгалтерами, и поэтому его следует разделить на несколько журналов.

В остальном французская форма повторяла схемы новой итальянской (см. схему).

Вся суть, вся новизна формы выражалась в том, что сведения о фактах хозяйственной жизни, отраженные в первичных документах (блок 0) отражаются (запись 1) в регистрах аналитического учета (блок 2) и параллельно в одном из журналов синтетического учета (запись 1). Это самый главный момент (блок 1) всей организационной структуры данной формы.

Дело в том, что главный бухгалтер в условиях применения этой формы выделяет наиболее массовые операции, которые имеют место в его предприятии. Поскольку в промышленности двойная бухгалтерия стала применяться значительно позднее, чем в банковской и торговой сфере, французская форма возникла в крупных оптовых фирмах. Классическим набором журналов в них были:

1) Кассовый журнал (это была та же кассовая книга, но в которой делались проводки);

2) Журнал полученных векселей;

3) Журнал выданных векселей;

4) Журнал покупки товаров;

5) Журнал продажи товаров;

6) Сборный журнал (отражал все прочие операции).

Как видно из перечня, центральное место занимает учет товаров.

Тот, кто читал современные американские учебники, может обратить внимание на то, что весь учет торгового предприятия и вертится вокруг журналов покупки и продажи товаров.

Здесь был приведен наиболее типичный перечень журналов, но надо помнить, что их выделение было в полной компетенции главного бухгалтера.

Составление отчетности сопровождалось инвентаризацией и заполнением оборотных ведомостей по аналитическим счетам (запись 2, блок 3).

Далее заполнялась Главная книга. Эта процедура была весьма сложной, ибо в разных журналах могли оказаться дублирующие проводки. Поэтому самый опытный и аккуратный бухгалтер просматривал журнал и отмечал подобные проводки, указывая те, которые следовало пропустить в Главной книге.

Потом по этой Главной книге (блок 4) делалась разноска: из журналов (запись 3) переносились не итоги хозяйственных оборотов, как это имело место в немецкой форме, а сами журнальные записи. Итоги этих оборотов и выведение сальдо делалось в самой Главной книге. Полученные итоги сверялись с итогами оборотных ведомостей по аналитическим счетам (запись в виде открыживания - отметок - 4).

Далее по итогам Главной книги (запись 5) составлялась Оборотная ведомость (блок 5). Естественно, упор делался на то, что дебетовые и кредитовые итоги по сальдо начальным, оборотам и сальдо конечным образовывали три равновеликие пары. Этим трем равенствам придавалось огромное значение, ибо считалось, что если они получены, если дебетовые и кредитовые сальдо, а также дебетовые и кредитовые обороты равны между собой, то весь учет велся правильно. Три равенства - это три критерия истинной бухгалтерии.

Правда, скоро все поняли, что это не так, что критерии могут быть выполнены, но множество вольных и невольных ошибок останется в учете.

Стало ясно, что минимум шесть серьезнейших ошибок не выявляются правилами двойной бухгалтерии:

1) все пропущенные записи в журнале;

2) проводка, сделанная дважды в Главной книге;

3) сумма, занесенная не на тот счет, на который ее следовало отнести;

4) сумма, представленная в проводке, исчислена неправильно;

5) при разноске перепутаны дебет и кредит;

6) при разноске сделана ошибка в одинаковой сумме, например, дебетовали счет кассы и увеличили сумму на 100 руб., а при дебетовании, скажем, счета добавочный капитал, уменьшили сумму на 100 руб.

Судя по многим причинам, бухгалтеры XVII века уже догадывались об этих изъянах двойной бухгалтерии. Бескомпромиссные критики Джонс, Езерский именовали ее воровской, так как, по их мнению, она показывала лишь формально правильные равенства, скрывая истинное положение вещей за этим кажущимся магическим совпадением чисел: нескончаемый поток чисел, больших, маленьких, опять маленьких и опять больших, а потом, через год - вдруг все сходится.

Но со временем люди, осознав возможности двойной бухгалтерии, поняли, что ее сила не столько в том, чтобы самопроверочным способом утверждать достоверность отчетности, сколько в том, чтобы позволить правильно исчислить финансовый результат. Без двойной записи это вообще невозможно.

Французская форма счетоводства дожила до нашего времени, и с появлением компьютеров она вместе с новой итальянской формой переживает второе рождение. Отличаясь от формы Ф. Гаратти\* тем, что разрывает единый журнал на n журналов и позволяет главным бухгалтерам самим формировать эти журналы, приспосабливая их к условиям работы самых различных предприятий, французская форма становится удобной и для использования компьютерной техники в условиях сети.

**Примечание:**
\* Новая итальянская форма счетоводства (подробнее см. здесь)

В России эта форма, в отличие от немецкой, никогда не была популярна. Но время идет, меняется жизнь, меняются люди. И, может быть, и эту старую форму ждет чудесное возрождение.

# Американская форма счетоводства

Дата создания: **26.01.2004**

Американской эта форма называется по недоразумению, ибо многие бухгалтеры в старину думали, что все лучшее, что есть в учете, изобрели американцы. Но это не так.

Данную форму счетоводства придумал замечательный француз - Эдмонд Дегранж. В молодости его потянуло в политику. Этому способствовала Великая революция. Желая всем гражданам свободы, равенства и братства, Дегранж вступил в партию жирондистов, это что-то вроде наших меньшевиков. Он произносил яркие речи и вел активную агитацию за лучшую жизнь. Но когда к власти пришли якобинцы - "настоящие" борцы за такую жизнь - его посадили в тюрьму, и он ждал казни. К счастью, казнили не его, а пламенных якобинцев. Выйдя из тюрьмы, Дегранж решил, что заниматься бухгалтерским учетом гораздо приятнее, полезнее и, что самое главное, безопаснее.

Как человек с незамыленным в бухгалтерии глазом, он, устроившись на должность бухгалтера, сразу же начал упрощать то, что делалось в учете, а там вели новую итальянскую форму счетоводства\*.

**Примечание:**

\* О новой итальянской форме счетоводства читайте здесь.

Дегранж решил, что в ней много дублирования, и нашел идеальное решение для малых предприятий (структура американской формы счетоводства приводится на схеме).

Главная особенность этой формы, отличающая ее от новой итальянской, заключается в том, что центральный регистр синтетического учета Журнал-Главная (блок 1) объединяет три регистра-книги: Журнал (хронологическая запись), Главную (синтетическая запись) и оборотную ведомость, которая в этом случае становится ненужной.

Согласно схеме, записи из первичных документов (запись 1) делаются в Журнал-Главную и параллельно - в регистры аналитического учета (блок 2). Скажем, в одной накладной отражено поступление десяти наименований различных товаров. В этом случае необходимо сделать как минимум одиннадцать записей: десять в десяти регистрах аналитического учета (раньше это были, как правило, карточки или отдельные страницы книги складского учета, именуемой обычно "амбарной") и одна запись - итоговая - делается в Журнал-Главной.

Тот, кто помнит новоитальянскую форму, сразу увидит особенность американской формы счетоводства: просто к новоитальянскому журналу приставили синтетические счета, в просторечии - "самолетики", составляющие суть Главной книги. Если напомнить, что первая строка регистра представляет собой начальное, а последняя - конечное сальдо, то легко увидеть, что сам регистр представляет собой перевернутую оборотную ведомость.

Совершенно очевидно, что чем меньше счетов в организации, тем удобнее форма. Весь учет в одном альбоме. А если организация большая, и синтетических счетов в ней много, то работать становится трудно (у Дегранжа было всего пять счетов).

Бухгалтеры сразу же отметили этот недостаток и предложили три варианта его устранения:

1. Счета вкладывались в виде тетрадочки, то есть регистр представлял собой не разворот одного листа, а набор ряда страниц;

2. Графа каждого счета содержала не две колонки - дебет и кредит, а одну колонку, в которой фиксировали дебетовые записи черными чернилами, а кредитовые - красными (в обычном, представленном варианте факт фиксируется в одном счете в одной колонке, оставляя вторую пустой, и в другой колонке другого счета, при этом вторая колонка этого счета также остается пустой);

3. В Журнал-Главной открываются графы только для главных счетов, по которым отражаются основные операции, а для остальных счетов вводится графа "Прочие счета", в которой фиксируются операции с проставлением после суммы (в скобках) шифра (кода) счета. Только после окончания отчетного периода по графе "Прочие счета" проводится рекапитуляция (выборка), то есть в отдельном регистре, согласно шифрам счетов, делается разноска проставленных сумм. Такой подход позволял выделить значимые счета, в которых имело место множество текущих записей из общего массива хозяйственных операций.

Аналитический учет (блок 2) ведется обособленно, как и при других формах счетоводства. Основная процедура (запись 2) в этом случае сводится к составлению оборотных или сальдовых ведомостей (блок 3). Итоги этих ведомостей по каждому синтетическому счету, к которому ведутся аналитические счета, должны быть сверены и при правильном ведении учета должны непременно совпасть (сверка 3).

Отсутствие специальной оборотной ведомости по синтетическим счетам позволяет на основе итогов Журнал-Главной (записи 4 и 5) составить баланс (блок 4) и отчет о прибылях и убытках (блок 5).

Для небольших организаций это лучшая форма: она отличается максимально возможной наглядностью и сводит до минимума затраты по ее ведению.

Старые бухгалтеры называли ее американской, но начиная с 1948 года - в эпоху борьбы с безродными космополитами, когда "французская" булка стала "городской", а форварды - нападающими, эту форму счетоводства стали именовать Журнал-Главной. Под таким названием она известна многим нашим коллегам.

Век вычислительной техники снизил ее возможности и возродил интерес к новой итальянской форме. Это связано с тем, что в условиях компьютера достаточно вести журнал, а рекапитуляция данных по счетам Главной книги, по регистрам аналитических счетов и составление оборотных ведомостей, баланса и отчета о прибылях и убытках могут быть получены автоматически.

Но это уже прогресс инженеров.

# Русская "тройная" форма счетоводства

Дата создания: **23.03.2004**

Те, кто форму счетоводства просто отождествляет с бухгалтерской процедурой, склонны называть русскую тройную форму просто упрощением американской\*.

**Примечание:**
\* Об американской форме счетоводства читайте здесь.

В американской, говорят они, несколько счетов, а в русской - три. Но это не так, суть различий не в формалистике, не в числе счетов, а в содержании и целях самого счетоводства.

Русская форма была создана в 1869 году в Дрездене. Ее создатель - русский бухгалтер-самородок Федор Венедиктович Езерский (1836-1915) - думал, прежде всего, не о том, как лучше расположить регистры и как проще работать счетоводу-бухгалтеру.

Он пытался решить главную задачу управления: отслеживать в реальном масштабе времени успешность работы предприятия. Дело в том, что все предприниматели во всем мире до сих пор, как это ни парадоксально, работают "вслепую", то есть финансовый результат может быть установлен только после составления баланса. Но даже когда он составлен, между датой самого баланса и датой его составления проходит определенное время, иногда несколько месяцев (для годового баланса). Неслучайно управление по данным бухгалтерского учета сравнивают с шофером, который держит руль автомобиля, лобовое стекло которого заклеено непроницаемой тканью. Шофер-менеджер видит в зеркальце только пройденный путь. Этим зеркальцем и служит бухгалтерский учет. Его ведут день за днем, но финансовый результат, это надо понять, можно вычислить только потом.

Вот Ф.В. Езерский и взялся за создание формы, которая, по его представлению, должна была обеспечить исчисление прибыли после каждой хозяйственной операции. Это доминирующая задача русской бухгалтерии. Из нее вытекали следующие требования к учету:

1. использование в оценке только себестоимости учетных объектов и хозяйственных операций;
2. слияние синтетического и аналитического учета;
3. создание условий для автоматического контроля разноски данных - Езерский внес 19 признаков верности (контрольных сумм);
4. проведение ежедневных инвентаризаций по 2-3 наименованиям;
5. в форме последовательно проводился кассовый принцип признания доходов и расходов: доход возникает не тогда, когда перешло право собственности (не по отгрузке), а когда поступили деньги; расход возникает не тогда, когда образуется долг, а когда долг оплачивается. Отсюда дебиторская задолженность - это просто изъятие капитала, а кредиторская - его привлечение;
6. нахождение "мертвой точки", то есть момента, с которого начинается прибыль. Вот как красочно и сегодня звучит его речь из старой стенограммы: "Я печатаю книгу. Я продаю первые экземпляры; это не есть еще моя прибыль; это есть покрытие моей стоимости.Значит, прибыли и убытки отвалятся, как листок с чайного дерева, только тогда, когда я продам столько экземпляров, что они покроют мою затрату"\*. Это была, по мысли ее создателя, форма здравого смысла.

**Примечание:**
\* Э.Г. Вальденберг. "Тройная система" счетоводства перед судом специалистов, в теории и на практике. - СПб., 1891, с.42. - Авт.

Для пропаганды Ф.В. Езерский противопоставлял свою "тройную" бухгалтерию традиционной двойной. Он не только отрицал необходимость таких понятий как дебет и кредит, но и объявлял их зловредным изобретением врагов человечества, в нормальной бухгалтерии их нет и не должно быть, ибо в жизни бывают только приход и расход и ничего больше. Отсюда и записи (проводки) должны строиться иначе, чем это делают безродные космополиты, которые приходуют, скажем, товары записью:**Дебет счета "Товары" Кредит счета "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"**

По мнению Ф.В. Езерского, здесь, прежде всего, ошибочно используются бессмысленные счета: "Товары" и "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Такой подход к учету иначе как параноидальным не назовешь, а за такими названиями ничего не стоит. Что значит "товары" - это может быть ветчина, а может быть шерсть - и это абсолютно разные вещи. А что значат "поставщики и подрядчики" - это могут быть крупные фирмы, одно упоминание о которых укрепляет наш кредит, а могут быть какие-то однодневки. Да и платим мы не поставщикам и подрядчикам вообще, а конкретным юридическим или физическим лицам. Да и часто товар от материала или даже недвижимости трудно отличить. Поэтому Ф.В. Езерский предложил совсем иную проводку:

**Приход по счету "Ценности"**

**Приход по счету "Поставщики"**

В традиционном случае создается абсурдное положение, будто мы ведем учет за поставщика и отражаем уменьшение у него ценностей, а нам до его учета дела нет. В наших же делах происходит увеличение кредиторской задолженности. И, следовательно, имеют место два прихода: увеличение товарной массы и увеличение долгов. Далее Езерский делает еще один сверхсмелый шаг: он объявляет кредиторскую и дебиторскую задолженности выдумкой.

Он утверждает, что поступление товаров надо приходовать записью:

**Приход по счету "Ценности"**

**Приход по счету "Капитал"**

Пока мы не оплатим счет - это наш капитал. А вот когда оплатим эти ценности, то сделаем записи:

**Приход по счету "Касса"**

**Приход по счету "Капитал"**

Точно так же трактовалась и поэтому ликвидировалась дебиторская задолженность.

Отгрузим товары:

**Приход по счету "Ценности"**

**Приход по счету "Капитал"**

*- оценка по себестоимости.*

Оплатили товары:

**Приход по счету "Касса"**

**Приход по счету "Капитал"**

*- оценка по продажным ценам.*

Таким образом, именно на счете "Капитал" концентрировались финансовые результаты фирмы или, как почти во всех случаях говорил Ф.В. Езерский, товарищества. Они отражались по счету "Капитал" и, сравнивая текущий остаток с остатком предыдущим, всегда можно было увидеть финансовый результат.

А то, что он был искажен на разницу между кредиторской и дебиторской задолженностью, пропагандиста и агитатора никак не смущало.

Надо заметить, что Ф.В. Езерский даже слов таких, как "кредиторы" и "дебиторы", не терпел и вместо них писал и говорил "доверители" и "заборщики". Его не послушались.

Это была философия формы, ее процедуры выглядели гораздо примитивнее (см. схему 1).

***Схема 1.*** Общая схема русской тройной формы счетоводства

Внешне это самая простая форма счетоводства. Все данные о фактах хозяйственной жизни (запись 1) из первичных документов переносятся в журнал (блок 1). Некоторые сторонники обрусения бухгалтерского языка журнал называли дневником и даже сказкой. Журнал Езерского не содержал проводок, в сущности, это был мемориал (памятная книга) итальянской формы счетоводства\*.

**Примечание:**
\* Об итальянской форме счетоводства читайте здесь.

Центральной считалась книга учетов (блок 2). Ежедневно в нее (запись 2) переносились и систематизировались данные из Журнала. Книга учета содержала три счета: ценности, деньги (касса) и капитал. Отсюда название формы: трехоконная. Три счета - три окна в мир хозяйственной деятельности. Каждый счет имел две колонки: приход и расход. Эти колонки назывались "укупорочными ящиками".

Общий вид Книги учета представлен в таблице. Покажем порядок отражения фактов хозяйственной жизни.

|  |  |
| --- | --- |
| **Содержание фактов хозяйственной жизни** | **Наименование счетов** |
| **Касса** | **Ценности** | **Капитал** |
| **Приход** | **Расход** | **Приход** | **Расход** | **Приход** | **Расход** |
| Остаток на начало | 21 360 | -  | 228 740 | -  | 250 100 | -  |
| 1. Оприходованы в кассу деньги, поступившие с расчетного счета | 11 000 | 11 000 |   |   |   |   |
| 2. Оприходованы поступившие материалы |   |   | 15 000 |   | 15 000 |   |
| 3. Переданы со склада в основное производство материалы |   |   | 45 000 | 45 000 |   |   |
| 4. Начислена заработная плата | Факт не находит отражения |
| 5. Удержаны из заработной платы налоги | Факт не находит отражения |
| 6. Начислены суммы органам социального страхования | Факт не находит отражения |
| 7. Оприходована на склад готовая продукция, поступившая из основного производства |   |   | 56 400 | 56 400 |   |   |
| 8. Отгружена покупателям готовая продукция |   |   |   | 65 140 |   | 65 140 |
| 9. Зачислены на расчетный счет платежи покупателей за отгруженные ценности | 80 000 |   |   |   | 80 000 |   |
| 10. Оприходованы в кассу деньги, поступившие с расчетного счета | 7 900 | 7 900 |   |   |   |   |
| 11. Выплачена из кассы заработная плата рабочим и служащим |   | 19 000 |   |   |   | 19 000 |
| 12. Перечислены с расчетного счета средства:а) поставщикам,б) налоговой инспекции |   | 27 400 |   |   |   | 27 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Итого за месяц | 98 900 | 65 300 | 116 400 | 166 540 | 95 000 | 111 540 |
| Остаток на конец месяца | 54 960 | -  | 178 600 | -  | 233 560 | -  |

 **Таблица Книга учетов (ЖУРНАЛ)**

Как следует из сделанных в Книге учетов записей, отличительной особенностью формы Езерского является то, что объектом здесь выступает факт, подтверждающий или изменяющий состав средств предприятия, но не их источников. Отсюда идеи Езерского, связанные со стремлением к получению возможности ежедневного выведения финансовых результатов, обернулись подменой понятия "прибыль" понятием "прирост капитала". В этом случае прибыль определяется как разность между конечным и начальным остатками по счету капитала. В результате, если по традиционным формам в нашем примере предприятие получило прибыль - 14 860 руб., то согласно взглядам Езерского, оно получило убыток в 26 540 руб. (250 100-233 560). Прежде всего, это связано с тем, что Езерский игнорирует и дебиторскую, и кредиторскую задолженность: поступили материалы - 15 000 руб., до тех пор, пока они не оплачены - это прибыль, отгрузили покупателям товары - 65 140 руб., пока покупатели не заплатят - это изъятие капитала, то есть убыток.

При этом беспристрастный взгляд сразу же позволит сделать вывод, что никакой тройной бухгалтерии тут нет, а есть та же двойная, только пассивный счет "Капитал" как бы вывернут - это пассивный счет традиционного бухгалтерского баланса, имеющий обратные знаки к активным счетам (в данном случае к счетам "Ценности" и "Касса").

Последняя книга именуется Отчет (блок 3), и в нее переписывают остатки из Книги учетов (запись 3).

Три книги этой формы дают ей, по Ф.В.Езерскому, название трехэтажной. Отсюда русская форма называется тройной, ибо она: трехоконная, трехукупорочная и трехэтажная, а Бог троицу любит.

Мы, русский народ, самый религиозный и боголюбивый, мы правду любим. "Двойная бухгалтерия", - учил Езерский, - "служит покровом бесстыднейших обманов, а русский народ смело идет к светлому будущему и всем другим народам несет благовест и счастье".

Благодаря пропаганде форма имела достаточно представительное распространение в стране. Для малых предприятий она, безусловно, удобна даже сейчас, а может быть, особенно сейчас. А для всех предприятий - больших и маленьких - навсегда останутся в памяти вечные правила счетоводства, выдвинутые Ф.В. Езерским: ясность, краткость, полнота и верность.