

Страницы истории

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

И.А. МАСЛОВА, Б.Г. МАСЛОВ

Орловский государственный технический университет

Ю.Д. ЗЕМЛЯКОВ, В.Ю. САЛИХОВА

Новомосковский институт Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева

В Издательском доме «Финансы и Кредит» вышло в свет учебное пособие: Маслова И.А., Маслов Б.Г., Земляков Ю.Д., Салихова В.Ю. История бухгалтерского учета. М.: Изд. дом «Финансы и Кредит», 2006. 144 с.: ил. В книге рассмотрены основные этапы и закономерности развития учетного процесса с давнего времени до наших дней. Исследованы особенности развития учета за рубежом и основные этапы становления учетного процесса в России.

Редакция публикует введение и отрывок из данного пособия, посвященный возникновению и развитию системы двойной записи, а также истории жизни одного из ее основоположников — Луки Пачоли.

Введение

Человечество всегда интересовалось возникновением того или иного явления, которое когда-то и где-то началось. Однако всякое начало относительно, являясь следствием долгого предшествующего развития, звеном постоянной эволюции. Не только происхождение жизни на Земле и человеческого рода, но и происхождение таких человеческих институтов, как семья, собственность, государство, — длительный процесс, звено в цепи превращений. То же можно сказать и о бухгалтерском учете.

История бухгалтерского учета — это поиск разумных решений. Иногда он шел успешно, порой приводил к разочарованию, люди впадали в заблуждения, однако, осознав это, начинали поиск заново.

Время от времени издавались фундаментальные книги, которые заводили в тупик науку. Чтобы не забывать хорошее и не восхищаться сомнительным, бухгалтеры XX в. начали интенсивно изучать историю своего дела, своей науки.

Почти все профессиональные журналы помещают статьи по истории учета, сформирована и успешно работает Академия истории бухгалтерского учета, объединяющая усилия специалистов многих стран. Работа по изучению истории бухгалтерского учета ведется за рубежом во многих университетах. В развитых странах бухгалтеры включились в поиск древних записей, старинных книг, в анализ своеобразных идей. С каждым днем появляется

все больше и больше публикаций, связанных с историей бухгалтерского учета.

Начали изучать историю бухгалтерского учета и в нашей стране. Это поднимает престиж профессии, облегчает понимание практических проблем, ставит новые вопросы, выдвинутые жизнью, привлекает интерес к бухгалтерскому учету.

Возникновение и развитие системы двойной записи

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

С XIII в. существуют три учетные парадигмы:

1) камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);

2) простая, включающая все имущественные и личные счета (они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы);

3) двойная — она уже включает счета собственных средств.

Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия, ибо адепты каждой из них говорили на разных языках.

Было как минимум пять объективных причин, не позволивших двойной бухгалтерии возникнуть ранее XIII в.:

- 1) деньги были слишком редким явлением;
- 2) психология рядового счетного работника неконструктивна, а фотографична, он пишет то, что видит или в жизни, или в документе;
- 3) прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями;
- 4) из всех функций денег преобладала функция средства платежа, деньги нужны были в первую очередь, чтобы взыскивать и вносить, а не для вложения в хозяйственные обороты, следовательно, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе;

5) многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления (сказать, я живу хорошо, было гораздо важнее и понятнее, чем сказать, что я живу на 300 дукатов).

Если предположить, что к XIII в. такие условия наступили, то возникают следующие возможные ответы: или сами по себе объективные условия предопределили возникновение двойной записи, или технические усовершенствования бухгалтерской процедуры привели к качественно новому скачку. Различные авторы подходят к ответу по-разному.

На самом деле все было проще, двойная запись родилась стихийно, из потребности контролировать разность по счетам. Возникла техническая необходимость бухгалтеру контролировать разность по счетам Главной книги. Подавляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили товары от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны тоже больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше) и т. д. и т. п. Но были факты односторонние. Например, украли товары, дали взятку, пала корова, сгорел дом — тут был счет для записи, но не было к нему корреспондирующего счета. Вот для таких случаев бухгалтер «эпохи Возрождения» отводил отдельный лист, где фиксировал, только для памяти и удобства последующего контроля разности, такие суммы. Никакого смысла в содержание этих записей он не вкладывал. Это был чисто процедурный прием, приводивший к логической необходимости уравнивания итогов дебетовых и кредитовых оборотов.

Понятие **двойная запись** возникло не сразу и связывается с трудом Д. А. Тальенте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская проце-

дура 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

Актив — Пассив = Капитал,

где 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;

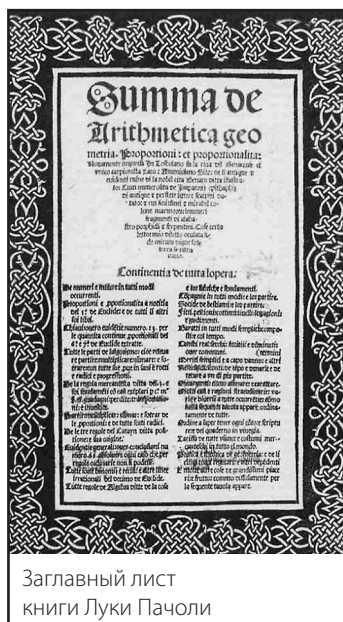
9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три неперенных элемента метода: баланс, счета и двойную запись. Они и создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия.

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

Экспансия двойной бухгалтерии. С XIII в. до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Число ее адептов стремительно растет.

Решающим моментом был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445 — 1517) «*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*» («Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях»), трактат которой «*Tractatus paricularis de computis e scripturis*» («Трактат о счетах и записях») содержит подробное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала огромное влияние на все последующее развитие учетной мысли. Пачоли дал первое обобщение



Заглавный лист
книги Луки Пачоли

двойной бухгалтерии, привел комплексное описание ее приемов и благодаря его книге диграфизм сначала распространился в Европе, а затем и во всем мире.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был Жак Савари (1622–1690). Его главная работа «*Le parfait negociant*» («О совершенном купце») только на французском языке выдержала восемь изданий (с 1676 по 1724 г.) и была

переведена на английский, немецкий, фламандский и итальянский языки. Савари навсегда останется в истории учета как человек, который разделил счета на синтетические и аналитические, практиковал торговую калькуляцию, классифицировал балансы на инвентарные (оценка по себестоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам), последний включал и личное имущество собственника, так как иск мог быть обращен и на все достояние купца. Савари считается также предтечей науки об отдельном предприятии, он допускал истолкование учета как функции управления и может по-своему считаться одним из создателей управленческого учета. Бессмертной заслугой Савари было создание коммерческого ордонанса — кодекса Савари (1673), как его будут называть в течение нескольких веков. Конец XVII в. и начало XVIII в. — эпоха большого влияния Савари.

У него был серьезный конкурент — Матье де ла Порт — ученый, покинувший Францию. Главная книга Порты — «*Le guide des negocians et teneurs de livres*» («Руководство для купца и бухгалтера»). С 1685 по 1792 г. она выдержала множество изданий. Большой заслугой де ла Порты является классификация счетов, которые он делил на три группы: собственника, имущественные (материальные) и личные (корреспондентов). Каждая группа счетов выполняет определенную функцию. Первая — экономическую (движение капитала), вторая — специфически хозяйственную (управление ресурсами внутри предприятия) и третья — юридическую (расчеты с третьими, сторонними для предприятия лицами). Понимая, что терминология бухгалтерского учета еще не установилась, де ла Порт дополнил свою книгу словарем специальных терминов.

Всякое торжество вызывает оппозицию, каждая мысль — контрмысль. Триумф двойной бухгалтерии привел к ее критике. Английский автор Эдвард Томас Джонс (1766–1838) выпустил в 1796 г. в Бристоле книгу «*English system of book-keeping*» («Английская система счетоводства»).

Нельзя сказать, чтобы сама английская многоколончатая форма имела успех, но и пропаганда Джонсом ежемесячных, а не годовых балансов получила признание, и критика двойной бухгалтерии произвела сильнейшее впечатление. Книга Джонса была переведена на немецкий, итальянский, французский и русский языки.

После возникновения в итальянских городах-государствах системы двойной записи форма счетов длительное время претерпевала лишь незначительные изменения. Период относительной инертности, когда техника двойной записи распространялась по Европе устно или в списках (копиях труда Пачоли), так затянулся, что получил название **эпохи застоя**.

Купеческий учет и приходно-расходная система неэффективны в условиях крупномасштабного фабричного производства и предпринимательской деятельности, связанной с использованием капитальных активов (внеоборотных средств). Назрела необходимость теории начисления износа и разделения статей капитала и выручки. Амортизация составляла одну из главнейших концептуальных проблем бухгалтерского учета в XIX в., так как впервые в истории возникло такое явление, как моральный износ оборудования вследствие технического прогресса.

Наряду с традиционным мнением о том, что бухгалтерский учет формируется под воздействием социальных, экономических и политических факторов, существуют и иные взгляды, а именно: бухгалтерский учет может сам выступать фактором формирования общества.

Одна из таких теорий была выдвинута Зомбартом Вернером (1863–1941) — немецким экономистом, философом (родился в Эрмслебене, Пруссия 19 января), 1863 г.). Он предположил, что система двойной записи была столь мощным инструментом, что привела к развитию новой социальной и экономической системы, именуемой капитализмом. Этот взгляд прямо противоположен традиционному, согласно которому новая система производства, распределения и обмена потребовала усовершенствования учета, и вследствие этого была изобретена система двойной записи. Данная альтернатива заслуживает внимания, и в последнее десятилетие она развивалась радикальными теоретиками в учетной литературе.

Лука Пачоли

*Отрадно спать, отрадней камнем быть.
О, этот век, преступный и постыдный,
Не жить, не чувствовать — удел завидный.
Прошу, молчи, не смей меня будить.*

Подпись под скульптурой Пьетта
Микеланджело
пер. Ф.И. Тютчева



Лука Пачоли

Лука Пачоли родился в 1445 г. в городке Борго Сан-Сеполькро (город Святого гроба), который располагался на территории Флоренции, города-республики.

*Флоренция впервые упоминается на рубеже нашей эры как римская колония **Флорентина** (латин. **Florens** — «цветущий, процветающий, счастливый»*

или **Флоренция-Тускорум** — Флоренция, находящаяся на земле тусков (этрусков).

Современное итал. **Firenze** (русс. — Флоренция).

Рядом с городком на горе Монте-Казале располагался монастырь, построенный в XIII в. францисканцами, монахами нищенствующего ордена. Они именовали себя, по воле папы Гонория III, миноритами.

В семье Л. Пачоли кроме него было еще два сына. В детстве он помогал местному торговцу. Затем его отдали учиться в мастерскую художника Пьеро делла Франческа (1416—1492), который, как и многие творцы эпохи Возрождения, был не только известным художником, но и ученым, используя и скульптуру, и архитектуру, и точные науки.

Юный Лука Пачоли буквально «влюбляется» в мир чисел, который, по его мнению, давал доступ к истине и красоте.

В мастерской он учится до девятнадцать лет. В 1464 г. Лука Пачоли, по рекомендации великого зодчего, ученого Леона Баттиста Альберти (1404—1472), становится воспитателем трех сыновей венецианского купца Антонио де Ромпиази. Воспитывая детей, он часто с ними посещает публичные лекции знаменитого математика Доменико Брагадино, помогает купцу в ведении конторских книг. Именно для своих воспитанников он пишет первую книгу — учебник коммерческой арифметики в 1470 г. В этом же году он завершает карьеру воспитателя и переезжает в Рим.

Рим, центр всего католического мира, был в то время столицей Папской области — одного из государств Италии. Причем состояние столицы некогда огромной империи оставляет желать лучшего — обветшалые здания, многочисленные руины.

В Риме Пачоли поселяется у своего старого знакомого — Леона Баттиста Альберти. Пачоли все более проникается красотой чисел и вслед за Пифагором повторяет, что число лежит в основе вселенной.

В то время Пачоли заводит знакомства, которые очень пригодятся ему в будущем — с семейством делла Ровере, глава которого являлся генералом ордена францисканцев, а в 1471 г. становится папой под именем Сикста IV. Один из его племянников (Джулиано) впоследствии также станет папой.

Пачоли проводит в Риме совсем немного времени и спустя 2 года покидает город, который неприятно поразил его своей неопрятностью.

То время многие историки определяют как эпоху титанов. Действительно, закончился мрачный период Средневековья, вот-вот грянут великие географические открытия, человек начал осознавать свою силу, мощь ума человеческого. Процветают наука, искусство. Короче, началась эпоха Возрождения. Однако существует и другая сторона этих процессов — процветает демонология, вера в нечистую силу, гадания на мертвых и т. п. Волна своеволия и разврата захлестнула города. Оргии устраивались даже в монастырях и соборах, религиозные служащие предаются чревоугодию и разврату.

Впервые католическая церковь официально признает существование ведьм, и инквизиторские костры пылают по всей Европе. Подсчитано, что за 150 лет (до 1598 г.) в Испании, Италии и Германии было сожжено 30 тыс. ведьм.

К 1472 г. Лука Пачоли подходит к пониманию того, что никаких видимых успехов в торговле он не достиг, богатства не накопил, время, в которое он живет, его ужасает. В результате в возрасте 27 лет от уходит из мирской жизни — становится монахом францисканского ордена.

Необходимо отметить, что орден этот был славен знаменитыми учеными, философами, музыкантами. Таким образом, Пачоли становится фрателом (братом) Лука ди Борго Сан Сеполькро для того, чтобы продолжить свое образование, заниматься научной и преподавательской деятельностью.

Оба брата Пачоли также были монахами-францисканцами.

Официально орден францисканцев был нищенствующим, и Лука Пачоли приносит обет бед-

ности. Многие современные исследователи считают это своего рода иронией судьбы — отец бухгалтерии приносит обет бескорыстия и бедности.

Еще одним плюсом этого ордена для Пачоли было то, что монахи их ордена не запирались за стенами монастыря, а несли слово Господа в мир. Дело в том, что Лука Пачоли думает о карьере профессора в университете, и ему это удастся. В 1477 г. он получает профессуру и начинает читать свои первые лекции по геометрии и алгебре, причем достаточно успешно.

Затем он делает перерыв в педагогической деятельности и 8 лет занимается философией, теологией, математикой. Именно тогда он начинает писать трактат, который прославит его как отца двойной записи.

10 ноября 1494 г. в типографии Паганино ди Паганини вышел в свет многолетний труд Пачоли — «*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*» («Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях»).

Пачоли трактует бухгалтерский учет как прикладную математическую дисциплину. В этом он не был первооткрывателем — например, еще Л. Фибоначчи (1180—1250) в математических трудах рассказывал о правилах ведения прихода-расходных книг.

Достаточно интересен стиль изложения в книге — например, Лука Пачоли сокрушается по поводу того, что произведение двух правильных дробей, будучи меньше каждого из множителей, противоречит библейскому наставлению — плодитесь и размножайтесь.

Выход книги способствовал известности самого Пачоли. Его приглашают в крупные университеты Милана, Болоньи и т. д. Он становится популярным также среди королевских особ.

В то же время он знакомится с Леонардо да Винчи. Вскоре деловые отношения перерастают в дружеские.

Незаметно подступает старость. Он устал, происходящее в мире не радует его, да и радоваться нечему — Европу сотрясают войны, свирепствует Святая инквизиция.

В это время папой становится его давний друг — Джулиано делла Ровере под именем Юлия II (племянник предыдущего папы — Сикста IV). Лука Пачоли обращается к нему за помощью о предоставлении некоторых льгот. 28 апреля 1508 г. он получает папскую буллу, согласно которой его освобождают от некоторых обетов.

Он получает место настоятеля монастыря в родном городе Сан-Сеполькро. При этом Лука Пачоли остается одним из самых известных математиков и продолжает научную и педагогическую (уже в виде публичных лекций) деятельность.

Однако у него есть и неприятели в стенах родного монастыря, которые пишут жалобы и в конце концов добиваются своего — он становится рядовым служащим среди бывших подчиненных.

Последние годы скрыты от нас мраком неизвестности. Можно лишь догадываться, что они не были мирными и спокойными — такими, о которых он мечтал.

Недавно японские исследователи нашли запись в старинных церковных книгах, из которых становится известно, что Лука Пачоли умер 19 июня 1517 г. Причем эта запись найдена в книгах монастыря Святого Креста во Флоренции.

Похоронили его в Сан-Сеполькро, в церкви. Она не сохранилась. Цело само здание, из которого сделали склад.

Двойная запись и формирование основных национальных школ

Каждая идея или каждая трактовка идеи проходит в своем развитии несколько этапов. Сначала она только формируется, определяет какой-то сугубо конкретный случай. Например, поступили с расчетного счета деньги в кассу. Если деньги учитываются в кассе и на расчетном счете, то двойная запись возникает произвольно, она задана самой сутью явлений. На определенной стадии развития идея получает новую жизнь. С ее помощью делают более широкие обобщения: вначале похожих фактов (например, поступление товаров от поставщиков), потом пытаются распространить эту идею на все записи и даже конструировать с ее помощью предмет исследования. Эта неизбежная эволюция на определенной стадии выявит границы, показывающие пределы если не самой идеи, то во всяком случае ее трактовки.

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

С юридической точки зрения целью бухгалтерского учета становится контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов. Их делили на четыре группы: собственника, администратора, агентов (лиц, занятых на предприятии) и корреспондентов (физических и юридических лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). Бухгалтер должен четко знать, сколько одно лицо списывает и сколько другое приходит. 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).

Итальянская юридическая школа могла хорошо объяснить все факты хозяйственной жизни, касающиеся учета выполнения договоров. 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.

Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления.

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 инфляцию, а сами деньги, вещи, ценности. Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например гибель основных средств.

Итальянская школа объясняла бухгалтерский учет исходя из юриспруденции («Учет — это алгебра права»), французская — из политической экономии («Учет — это точная политическая экономия»), т. е. каждая из них в поисках смысла обращалась к посторонним наукам, подходя к учету извне. Представители же немецкой школы формулировали принципы бухгалтерии из нее самой (И. Ф. Шер, Э. Шмаленбах, А. Кальмес, Г. Никлиш, Э. Папе, Г. Хольцер, В. Ле Кутра и др.). 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, бухгалтерс-

кое моделирование берет начало из немецкой школы, создателем которой был швейцарец И. Ф. Шер.

Двойная запись объяснялась так же, 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 пассивных счетах — наоборот. (Это не объясняло записи по счетам расчетов.) Развитием формальных требований к балансу было правило В. 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.

Бухгалтерия без содержания имела успех. После первой мировой войны наблюдается быстрая агония итальянской школы и медленная — французской. Однако и формализм немецкой школы не мог долго вдохновлять бухгалтерский мир.

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Ч. Э. Шпруга, А. Ч. Литтлтона, В. Э. Патона, О. Мэйя, Ч. Гаррисона, Г. Свиная, Д. Хиггинса, Р. Антони. Эта школа преследовала одну цель — сделать учет орудием управления, что требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы. Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей:

1) натуральные измерители; 2) стандартные издержки; 3) центры ответственности; 4) управленческий учет и 5) биховеризм.

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. Фран-

Характеристика четырех основных школ бухгалтерского учета

Проблемы учета	Решение проблем различными школами бухгалтерского учета			
	итальянской	французской	немецкой	англо-американской
Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе	Эффективность использования ресурсов предприятия	Выработка рациональных учетных процедур	Контроль администрации
Предмет учета	Права и обязанности лиц	Ресурсы	Процедуры	Поведение администраторов
Объект учета	Документы	Ценности	Ценности	Ценности
Базовая наука	Право	Политическая экономия	Математика	Психология
Баланс (содержание)	Равенство прав и обязательств	Равенство доходов и расходов	Равенство дебетовых и кредитовых сальдо	Равенство средств с кредиторской задолженностью и капиталом
Баланс (отношение к счетам)	Вытекает из счетов	Вытекает из счетов	Счета вытекают из баланса	Не принципиально
Оценка	Продажные цены	Себестоимость	Не принципиально	Свободный выбор по цели управления
Счета по содержанию	Только личные (расчетов)	Только инвентарные и операционные	Активно-пассивные	Экраны
Счета по структуре и назначению	Один ряд	Один ряд	Два ряда	Не принципиально
Причина двойной записи	Смена прав и обязательств	Обмен ценностями	Вытекает из баланса	Не рассматривается
Метод	Индукция	Индукция	Дедукция	Индукция
Границы учета	Микроучет	Микро- и макроучет	Микро- и макроучет	Микроучет

цузская школа оказала огромное влияние на некоторых представителей немецкой школы, например на К. Ригера, И. Бурия, Г. Бидерманна, Э. Кассноля 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.

В дореволюционной России двойная запись изначально развивала теорию учета в целом по канонам немецкой бухгалтерии. Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: И. Ахматов (1809 г.) — некоторые французские идеи, Ф. В. Езерский (1874 г.) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, А. П. Рудановский (1912 г.) 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 (И.Ф. Валицкий), хи-

мические реакции (Н.И. Попов), закон эквивалентного обмена (Е.Е. Сивере) и закон сохранения энергии (А.И. Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар). Это был тупик.

Рассмотренные школы (см. таблицу) 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 10 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 факторов хозяйственной жизни. 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.

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».