

ВОЗНИКНОВЕНИЕ И РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрены принципы формирования и развития бухгалтерского учета с периода зарождения до наших дней. Особое внимание уделено двойной записи бухгалтерского учета его развития в России.

Точно сказать, когда возник учет, невозможно. Учет возникал постепенно, долго и неопределённо. Известны эпохи, когда его не было, и мы знаем эпохи, когда он уже существовал. Но разграничить их не только трудно, но и невысказано.

Древний мир. Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль.

Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н.э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы Древнего Египта способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Глиняные таблицы и папирусы были главными регистрами. Однако известны и другие носители учетных данных. В 1897 г. были открыты таблички из слоновой кости, использовавшиеся 5 тысяч лет тому назад для ведения счетов.

В Древней Индии счетами-registрами служили кружки, в них закладывали камешки – первичные документы. Это был прообраз картотеки и предполагающейся разноски по счетам.

В Греции и Риме использовали восковые таблички, медные доски, кожи, холст, пергамент, папирус, в Галлии – керамическую плитку и гончарные черепки, в Перу – веревки.

В 1968 г. Виллард Стон, изучая тотемные (священные, религиозные) столбы американских индейцев, высказал предположение, что они изображали в крупном масштабе учетные палочки, т.е. контокоррентные счета.

Приведенные виды носителей информации не позволяли четко отличить первичный документ от регистра и регистр от отчета. Это не могло не повлиять на организацию учета.

В Греции и Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов – книг. Полагают, что греки использовали таких два регистра, как эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов – Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем называют памятной, или мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accerti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*. Относительно их назначения между исследователями существуют значительные разногласия. Одни (В. Джитти, А.М. Галаган, В.В. Кедров) пытались интер-

претировать эти кодексы в духе итальянской формы счетоводства и связывали первый кодекс с журналом, второй – с Главной книгой. С некоторыми оговорками подобные взгляды отстаивали Л.И. Гомберг и А.М. Вольф. Но поскольку нет данных, подтверждающих использование единого учетного измерителя, нельзя и отождествлять названные кодексы с Главной книгой систематической записи итальянской формы счетоводства. Другая группа ученых трактовала первый кодекс или как кассовую книгу (Р. Байгель, Г.Ф. Шершневич, В.М. Хвостов), или как ресконтро (М. Фойхт, Ф. Гертц), или, что представляется наиболее правильным, как кассовую с ресконтро (Ф.Л. Келлер и К.Г. Деметреску); второй кодекс понимался как книга систематической записи, в которой каждый счет велся в своем измерителе, т.е. вино – в кувшинах, зерно – в мерах, касса – в деньгах и т.п.

Многолетняя дискуссия о характере учетных книг античного мира легко убеждает нас в том, что все ее участники трактуют прошлое учета сквозь призму своих современных взглядов, в сущности, они проецируют современные концепции на старые категории. При этом одни сводят античный учет к коммерческой бухгалтерии в ее итальянской форме, другие – к камеральной бухгалтерии.

В Риме государственные, и в частности армейские, финансы были сосредоточены в руках квесторов, которые контролировали все операции, связанные с выплатой денег. Выплаты производились только по представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам женщин и детей для получения сведений об укрываемых от обложения доходах и имуществе.

Учет Древнего мира – это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотрите, – говорил человек Древнего мира, – вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т.п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится регистрация косвенная. Счетный работник вместо конкретного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого момента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватны. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации будут лишь указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки наличия ценностей с данными текущего учета, тем полезнее для практики учет и бесполезнее инвентаризация и наоборот.

Средневековье. 24 августа 476 г. был низложен последний император Римской империи – Ромул Август. Согласно историческому календарю античный мир кончился. Начиналось новое время. Насколько оно было новым, сейчас сказать трудно. Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях¹. Во всяком случае, одна традиция сохранялась – записи тех

¹ А. Тессие полагал, что в мерovingской Франции учет продолжал римские традиции, а Ф. Гертц даже утверждал, что римская практика ведения учетных книг сохранялась во Флоренции до эпохи позднего Средневековья.

времен, так же как и в Древнем мире, переполнены ошибками и грамматическими, и арифметическими. Приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей. Они разделяли явления на большие и маленькие, прикидывали: больше – меньше, для повседневной жизни этого было достаточно. Физическая работа казалась более легкой, чем заполнение учетных регистров и выполнение арифметических подсчетов.

Учетный консерватизм господствовал веками. Привычка – вот главный принцип счетных работников. Когда Фибоначчи (1202) ввел арабские цифры, т.е. заменил аддитивную римскую систему счисления позиционной десятичной, понадобилось более трех веков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. С распространением арабских цифр, измерительных приборов и ростом математических знаний «миром овладевает идея точности, и на смену миру приблизительности приходит мир прецизионности». Интересно отметить, что точность подсчетов возрастает по мере осознания ее относительности.

Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как рецепция римского права, а вслед за ним начало формироваться и торговое (хозяйственное) право. Так, во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требования к записям. Вот правила, принятые в XIII в. для средиземноморских купцов:

- 1) пусть завершённые операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;
- 2) пусть в бухгалтерских книгах между записями не будет пустых мест;
- 3) пусть будет по каждой операции сделана ссылка на разрешающий ее документ;
- 4) пусть все числа будут буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок.

В Средневековье формируются две основные парадигмы учета – камеральная и простая бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Таким образом, здесь доходы и расходы были заданы. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но, так или иначе, рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков).

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

Уже К. Ирсон (1678) отмечал, что с XIII в. существуют три учетные парадигмы:

- 1) камеральная (по кассе ведется регистрация 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.

Двойная запись родилась стихийно, из необходимости контролировать разность по счетам. Очень правильно Т. Церби указал на техническую 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 «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце XVIII в., для некоторых бухгалтеров было приятной неожиданностью открытие того, что за двойной записью скрыто определенное содержание. Во всяком случае, гипноз двойной записи, трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали общепризнанными.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пьетро Паоло Скали (1755).

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

- 1) два вида записей – хронологическая и систематическая;
- 2) два уровня регистрации – аналитический и синтетический учет;
- 3) две группы счетов – материальные (товары, касса, основные средства и т.д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т.п.);
- 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;
- 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;
- 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П = К$; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая – наличие собственных средств;
- 7) две точки у каждого информационного потока – вход и выход;
- 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни – одно отдает, другое получает;
- 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа – сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три неперемных 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 прощать действительность, создавая предпосылки для управления ею.

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

Экспансия двойной бухгалтерии. С XIII в. до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехах был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445–1514) «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», трактат которой («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.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не ученые идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета.

Бухгалтеры думали, прежде всего, не о том, что должно быть отражено в учете, а о том, как разграфить учетные регистры, в какой последовательности выполнять записи. Так появились немецкая, французская, английская и американская формы счетоводства.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был Жак Савари (1622–1690). Его главная работа «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. Конец XII и начало XIII в. – эпоха большого влияния Савари.

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 «Английская система счетоводства». Книга стала известна благодаря беспрецедентной критике двойной бухгалтерии.

Главным достижением Э. Дегранжа считается разработка им американской формы счетоводства. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре: Журнал – Главная. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявление на любой момент

времени состояния расчетов и определение величины капитала собственника. Для этого, по мнению Дегранжа, было достаточно пяти счетов: 1) кассы, 2) товаров, 3) документов к получению, 4) документов к оплате, 5) убытков и прибылей.

Таким образом, Дегранж считал возможным ограничить бухгалтерский учет пятью счетами.

В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывается система учета производственных затрат.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В. Кронхейльм (1818 г.) утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутривыпускные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

У Кронхейльма нет калькуляции ни единицы материалов, ни единицы готовой продукции. Мысль о необходимости такой калькуляции принадлежит создателю первой алгоритмической машины астроному и величайшему математику Чарльзу Бэббиджу, который между основными занятиями написал книгу об экономике промышленного предприятия (1832 г.). В ней он, в частности, настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы износа основных средств и убытков, связанных с ремонтом испорченного оборудования.

Анализ себестоимости производственных процессов позволяет, по мнению Бэббиджа, рационализировать технологию, применяемую на фабрике. В этом, а не в определении продажных цен видел Бэббидж цель калькуляции.

Возникновение науки. Вторая половина XIX в. – вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй – уже отличается от первого, третий – искажает второй, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Задача бухгалтера-практика – руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений.

В экономической теории бухгалтерский учет рассматривается как часть политэкономии. Расцвет экономического направления в теории бухгалтерского учета приходится на конец XIX – начало XX в. Целью счетоведения

становится выявление эффективности хозяйственных процессов. Под эффективностью понимают соотношение выгоды и затрат, то есть результат от хозяйственной деятельности в виде прибыли или убытка. Закон двойственности отражения хозяйственных операций на счетах по дебету и кредиту основан на понятии мены (обмена ценности).

В России бухгалтерский учет как наука получил свое развитие в первой половине XIX в. Его основоположниками стали К.И. Арнальд, И.Н. Ахметов, Э.А. Мудров, А.М. Вольф и др. В начале бухгалтерский учет применялся в государственных учреждениях, а затем в торговых предприятиях и хозяйствах помещиков. В 1834 г. издается закон, обязывающий предпринимателей вести торговые книги. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого стали публиковаться вопросы теории и практики учета. В начале XX в. в России выходит ряд работ по бухгалтерскому учету в отдельных отраслях – сельском хозяйстве, торговле, промышленности, транспорте. Большой вклад в развитие бухгалтерского учета в России внесли А.С. Бакаев, В.Г. Гетьман, Ю.А. Данилевский, В.В. Ковалев, А.Д. Ларионов, О.М. Островский, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, А.З. Шнейдерман и др.

Литература

1. *Аристотель*. Соч.: В 4 т. М.: Мысль, 1983.
2. *Бартошек М.* Римское право. М.: Юридическая литература, 1989.
3. *Воронина Л.И.* Основы бухгалтерского учета и аудита. Ч. 1. М.: ПРИОР, 1997.
4. *Козлова Е.П., Паращутин Н.В. и др.* Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 1994.
5. *Лутиков Е.В.* История бухгалтерского учета. М.: КОНОРУС, 2006.
6. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1994.
7. *Малькова Т.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика, 1996.
8. *Музаренко А.А.* Зарубежный бухгалтерский учет и аудит. М.: КОНОРУС, 2005.
9. *Николаев И.Р.* Проблемы реальности баланса. М., 1989.
10. *Палий В.Ф.* Международные стандарты учета и финансовой отчетности. М.: ИНФРА-М., 2006.
11. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 1994.
12. *Соколов Я.В.* Очерки истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991.
13. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005.
14. *Чаянов А.В.* Бюджетные исследования. М., 1979.
15. *Чумаченко Н.Г.* Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Финансы, 1975.
16. *Щенков С.А.* Бухгалтерский учет в промышленности. М.: Финансы, 1979.
17. *Щенков С.А.* Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. М.: Финансы, 1983.