

О.А. Воробьева

БУХГАЛТЕРСКАЯ МЫСЛЬ И БАЛАНСОВЕДЕНИЕ

Учебное пособие



О.А. Воробьева БУХГАЛТЕРСКАЯ МЫСЛЬ И БАЛАНСОВЕДЕНИЕ

ISBN 978-5-4217-0074-6



9 785421 700746

Курганский
государственный
университет



редакционно-издательский
центр
43-38-36

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Курганский государственный университет

О. А. Воробьева

**БУХГАЛТЕРСКАЯ МЫСЛЬ
И БАЛАНСОВЕДЕНИЕ**

Учебное пособие

Курган 2011

УДК 657.372.01
ББК 65.052
В 75

Рецензенты:

кафедра учета, аудита и экономического анализа ГОУ ВПО «Пермский государственный университет» (зав. кафедрой – *Т.Г. Шешукова*, доктор экономических наук, профессор);

руководитель Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Курганской области, кандидат экономических наук, профессор *Н.Д. Кремлев*.

Печатается по решению методического совета
Курганского государственного университета.

В 75 **Воробьева О.А.** Бухгалтерская мысль и балансоведение: Учебное пособие. – Курган: Изд-во Курганского гос. ун-та, 2011. – 184 с.

В учебном пособии последовательно раскрыты два основных блока дисциплины «Бухгалтерская мысль и балансоведение», а именно исторический аспект развития науки о бухгалтерском учете и теоретические основы построения бухгалтерских балансов. Показана взаимосвязь теоретико-методологических положений, развиваемых школами бухгалтерского учета и школами политической экономии. Определены подходы к содержанию понятия и структуры бухгалтерского баланса, а также дана развернутая классификация этого элемента метода бухгалтерского учета. В качестве обобщающего итога, подводящего черту под многовековой историей учета, приведены принципы и парадоксы счетоведения.

Издание предназначено для студентов высших учебных заведений, аспирантов экономических специальностей, а также всех, кто интересуется вопросами развития истории, теории и методологии бухгалтерского учета и балансоведения.

Табл. – 15, рис. 4, библиограф. – 71 назв.

УДК 657.372.01
ББК 65.052

ISBN 978-5-4217-0074-6

© Курганский
государственный
университет, 2011
© Воробьева О. А., 2011

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
1 Бухгалтерская мысль: становление и развитие научных основ современных систем учета и отчетности.....	5
1.1 Концептуальная взаимосвязь между школами экономической теории и национальными школами бухгалтерского учета.....	5
1.2 Научные подходы к вопросу периодизации развития бухгалтерского учета	23
Вопросы для самоконтроля.....	35
Тестовые задания.....	36
2 Балансоведение: теоретические постулаты и основные балансовые теории	38
2.1 Понятие и структура бухгалтерского баланса	38
2.2 Классификация бухгалтерских балансов.....	42
2.3 Теория статического баланса: особенности формирования и оценки актива и пассива	46
2.4 Теория динамического баланса: категории доходов и расходов	52
2.5 Теории статико-динамического и органического балансов	55
2.6 Сравнение основных постулатов в статической и динамической концепциях баланса	57
Вопросы для самоконтроля.....	66
Тестовые задания.....	67
3 Принципы и парадоксы учетной теории и практики	73
3.1 Принципы счетоведения.....	73
3.2 Парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности	80
Вопросы для самоконтроля.....	102
Тестовые задания.....	103
Список литературы	107
Приложения	111

ВВЕДЕНИЕ

Изучение дисциплины «Бухгалтерская мысль и балансоведение» предполагает знакомство с основными этапами становления бухгалтерского учета как науки (счетоведения) и практики (счетоводства), а также освоение основных принципов построения бухгалтерских балансов.

Развитие науки о бухгалтерских балансах явилось результатом объективной необходимости создания научного подхода к разработке формы бухгалтерского баланса, который возник и развивался практически одновременно с двойной записью. Научное осмысление балансов явилось следствием длительного преобразования и совершенствования учетной процедуры и балансовой техники, с одной стороны, и значительных изменений в экономической жизни общества, с другой стороны.

С усложнением хозяйственной деятельности, развитием товарно-денежных отношений и распространением капитализма изучения одной лишь формы бухгалтерского баланса оказалось недостаточно. Потребовалось теоретическое обоснование тех практических приемов, которые применялись в учетной практике. Формально, с позиций учетной процедуры практическая учетная задача сводилась к переносу остатков из одной книги (счета) в другую – свод счетов (бухгалтерский баланс). Эта учетная технология была известна еще со времен Л. Пачоли. Проблема возникла, когда на смену инвентарю как простой описи имущества пришла необходимость отразить в бухгалтерском балансе не только материальные, осязаемые и неосязаемые (например, нематериальные активы) объекты, но и воображаемые объекты, являющиеся результатом товарно-денежных взаимоотношений, – обязательства (кредиторскую и дебиторскую задолженность). Эти взаимодействия получили развитие в теории бухгалтерского учета вообще и в теории бухгалтерских балансов в частности.

Классический подход к анализу бухгалтерской информации предполагает, что наибольший объем информации о финансовом положении организаций черпается именно из баланса. При оценке платежеспособности компании сопоставляют определенные элементы актива с отраженной в пассиве баланса кредиторской задолженностью. Один из подходов к оценке рентабельности состоит в соотношении прибыли с активом компании или его конкретными элементами. Определяя финансовый леверидж, соотносят отраженный в пассиве бухгалтерского баланса объем собственных источников средств фирмы с суммой ее кредиторской задолженности. Таким образом, информационной базой для определения и платежеспособности, и рентабельности, и левериджа компании традиционно выступает бухгалтерский баланс. Однако парадоксальность ситуации в том, что баланс не в состоянии дать ответы на все эти вопросы одновременно, так как разным целям, выдвигаемым учетной практикой перед бухгалтерским балансом, соответствуют различные балансовые теории. Именно они в настоящее время во многом определяют, что и в какой оценке показывается в отчетности российских организаций. Следовательно, без знания их концептуальных основ становится невозможен адекватный анализ и понимание современной учетной информации.

1 БУХГАЛТЕРСКАЯ МЫСЛЬ: СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ОСНОВ СОВРЕМЕННЫХ СИСТЕМ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Концептуальная взаимосвязь между школами экономической теории и национальными школами бухгалтерского учета

«Бухгалтерский учет является непогрешимым судьей прошлого, необходимым спутником и руководителем в настоящем и надежным консультантом относительно будущего всякого хозяйственного предприятия» [37, 102]. Эти слова крупнейшего швейцарского ученого Иоганна Фридриха Шера известны многим. Необходимо отметить, что не один он осознавал ту важнейшую роль, которую играет учет.

Величайшие философы Греции уделяли должное внимание учету. Из написанного ими следует отметить, что Аристотель в «Политике» четко разграничил учетные функции от контрольных, причем понимал ревизию как часть контроля. Позднее известный римский ученый Марк Теренций Варрон много внимания уделял вопросам письменной отчетности управляющего, требовал, чтобы материально ответственные лица были грамотными. А уже в 1263 г. король Испании Альфонс Мудрый издал специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственными предприятиями.

В Новое время изучение бухгалтерского учета привлекало внимание выдающегося голландского математика С. ван Стевина; главы школы физиократов Ф. Кенэ; французского математика и бухгалтера-ревизора Б.Ф. Баррема; испанского ученого Г. де Такседа; крупнейшего голландского металлурга, находящегося на русской службе, В.И. Геннина; шотландского профессора философии Р. Гамильтона; английского астронома и создателя первой алгоритмической машины Ч. Бэббиджа и т.д.

Таким образом, современный бухгалтерский учет является, по выражению Э. С. Хендриксена и М. Ф. ван Бреды, «...продуктом многих рук и многих земель» [42, 29]. По их словам, «бухгалтерский учет не является созданием ни белых, ни англосаксонских, ни протестантских лиц: его развитие решающим образом зависело от событий, происходивших в Африке, Индии, Иране, Ираке и, может быть, где-нибудь еще, то есть это продукт интеллектуальной деятельности иудеев, христиан и мусульман – результат взаимодействия многих культур» [42, 38].

Однако при этом нельзя не учитывать, что большинство основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета, которые на сегодняшний день имеют интернациональный характер, вобрали в себя методологические и практические подходы к составлению финансовой отчетности, которые формулировались представителями учетной профессии разных стран на протяжении нескольких сотен, а то и тысяч лет. С этой целью представляется правильным провести ретроспективный анализ развития учетной мысли, начиная с момента зарождения первых учетных систем, и соотнести его с развитием человеческого

общества. Целью этого соотнесения является определение факторов, сыгравших решающую роль в становлении современного бухгалтерского учета. Такой анализ особенно значим сегодня в период затянувшегося реформирования бухгалтерского учета в России, когда особенно важным становится понять то, на какие рычаги необходимо воздействовать, чтобы построить эффективную систему учета и отчетности, способную стать инструментом повышения конкурентоспособности национальной экономики и ее региональных компонент.

Естественно, что развитие бухгалтерского учета носило не стихийный, ни от чего не зависящий характер, но было подвержено влиянию определенных факторов, изменение которых меняло теоретическое и методологическое наполнение учетных систем. Для того чтобы выяснить, какие факторы оказывали наибольшее влияние, обратимся к одному из самых удачных определений бухгалтерского учета: бухгалтерский учет – это язык знаков и правил их употребления, созданный для замены реальных объектов их символами, позволяющими описать хозяйственную деятельность и ее результаты [38, 13].

Определение это удачно по той причине, что оно в отличие от других, носящих скорее методологический, целевой или содержательный характер, вскрывает сущность того, чем является бухгалтерский учет по своей природе. Такие составляющие приведенной выше дефиниции, как «язык знаков, символов», «правила их употребления», указывают на то, что бухгалтерский учет, прежде всего, – это информационная система.

Следовательно, «продуктом» бухгалтерского учета выступает информация. Источником появления любой информации вне зависимости от видов носителей, на которых она представлена, невзирая на способы ее передачи, является человек, а конкретнее – его знания. Сама же информация – не что иное, как объективированные в символах и знаках личностные знания человека. Поэтому развитие учета главным образом зависит, во-первых, от способов понимания или восприятия бухгалтерской информации («правил употребления»), во-вторых, от способов ее кодировки («языка символов и знаков»).

В связи с этим можно утверждать, что рассмотрение эволюции названных способов в полной мере способно отразить этапы развития бухгалтерского учета как информационной системы (рисунок 1).

В разных источниках называется разный возраст учета: одни авторы определяют его в шесть тысяч лет [24, 8], другие – в четыре тысячи [42, 26], а кто-то даже и в пятьсот лет [37, 44]. Однако мнения большинства исследователей сходятся в том, что учет был вызван к жизни хозяйственной деятельностью человека, а точкой отсчета в его появлении было изготовление орудий труда. Именно начав работать, человек начал вести учет. И чем сложнее и объемнее становились хозяйственные процессы, чем большую разнородность приобретал состав имущества и чем внушительнее становился объем накопленных человеческим разумом знаний, тем значительнее совершенствовались методы ведения учета.

На начальном этапе своего появления учет был призван фиксировать знания людей, получаемые ими при наблюдении за небесным сводом (учет движения планет и времени), за миграцией и поведением животных (учет добычи), за самими собой (учет результатов труда и запасов пищи, одежды и т.д.). Таким

образом, именно с помощью учета разного рода явлений и процессов становилось возможным накапливать и систематизировать знания об окружающем мире. Уже в те далекие времена накопленная учетная информация позволяла поддерживать порядок и делать прогнозы: когда необходимо заготовить большие запасы и своевременно мигрировать, как распределять орудия труда, а также коллективно и индивидуально добытые продукты.



Рисунок 1 – Факторы, определяющие развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности

Существует мнение, что и письменность, и математика получили толчок к развитию именно благодаря хозяйственной деятельности человека, торговле и бухгалтерии [37, 25]. Более того, по мнению профессора Т.Н. Мальковой, учет и тесно связанные с ним планирование и управление становились ядром культуры человеческого общества, так как, отталкиваясь от них, человек расширял свой духовный мир и к дальнейшим представлениям мог прийти не только путем наблюдений и опыта, но и путем философских исканий и благодаря интуиции [26, 8]. И действительно, рассматривая учетные системы цивилизаций древности, нельзя не прийти к выводу, что они (системы) во многом определяли культуру тех обществ и одновременно сами менялись и совершенствовались под ее воздействием.

Следует отметить, что понимание бухгалтерской информации всегда связано с некими ограничениями, которые вводятся в бухгалтерский язык, устанавливая информационные связи между знаками и обеспечивают необходимую коммуникацию между участниками хозяйственных процессов. В свою очередь, эти ограничения лежат в плоскости господствующей в данный период экономической теории и определяются известными на этом этапе экономическими категориями.

Иначе говоря, научная подоплека концептуальных основ бухгалтерского учета всегда лежит в сфере экономической мысли. Порой такая увязка теорий не видна ясно и может носить, скорее, опосредованный характер, однако при ближайшем рассмотрении влияние главенствующей экономической школы не может быть не замечено в учетной специфике главенствующей школы бухучета. И это не случайно. Экономика в своем общем определении является наукой, изучающей деятельность человека, связанную с производством, распределением, обменом и потреблением товаров и услуг. Бухгалтерский учет сопровождает каждый из этих четырех этапов и может их описать.

Не случайно и то, что подлинно научный период развития как экономики, так и бухгалтерского учета начался примерно в одно и то же время. Так, за исключением отдельных научных работ Ксенофонта, Платона и Аристотеля во времена античности первой школой политэкономии следует считать меркантилизм, сформировавшийся как научное воззрение в последней трети XV в. по XVII в. Первое научное упоминание о диграфическом учете или двойной бухгалтерии также приходится на конец XV в., а именно на 1494 г., и связано с работой францисканского монаха Луки Пачоли в одиннадцатом трактате «О счетах и записях» девятого отдела сочинения «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (далее – Трактат).

Меркантилизм – экономическое учение, несущее мысль о торговле уже в своем названии, стало, по сути, теоретической концепцией, обосновавшей сдвиг в общественном сознании того времени по отношению ко многим социально-культурным процессам, в том числе к представлению о богатстве и источниках его происхождения. Денежный баланс, положительное сальдо торгового баланса, протекционизм – идеи, обосновывавшиеся в работах У. Стаффорда, Т. Мена, А. Монкретьена, Дж. Лоу, Г. Скарuffи и других, в бухгалтерском учете подкреплялись теоретическими воззрениями исследователей первой учетной школы – итальянской [21, 45 – 47].

Итальянская школа преобладала с XV по XVI вв., ее основными представителями были Ф. Вилла, Ф. Марчи, Дж. Чербони, Дж. Росси и Ф. Беста (приложение А, таблица А.1). В ее рамках были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо. При этом все теоретические разработки, как и в случае с меркантилизмом, в основном были связаны с торговлей, с тем, как точнее учитывать процесс купли-продажи (таблица 1).

Однако наибольшее восхищение вызывает тот факт, что теория двойной записи, обоснованная в упомянутом выше Трактате Л. Пачоли, актуальна по сей день и, по сути, являет собой наиболее узнаваемый символ бухгалтерии. Так, Э.Г. Вальденберг, много занимавшийся историей учета и переведший в 1893 г. Трактат на русский язык, говорил о заслугах Л. Пачоли следующим образом: «...Начала, положенные им в основу этого труда, до сих пор остались непоколебимы». Чешский историк К.П. Кейль, характеризуя технику учета и общий уровень развития венецианской бухгалтерии, констатировал: «Мы находим в них совершенную технику двойной бухгалтерии как по форме, так и по существу, которая до настоящего времени почти без всякой перемены находит себе применение». Другой историк учета А.К. Литтлтон считал, что, прочитав

слова Трактата, «...поражаешься тому, как мало с тех пор было сделано для бухгалтерского учета, хотя перемены, несомненно, имели место» [62, 57].

Таблица 1 – Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства итальянской школы

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1	2	3	
1 Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе	меркантилизм	Впервые определены управленческие функции правителя. Государь в отличие от античной традиции рассматривается не как властитель, завоеватель своих подданных, имеющий право на их имущество и даже жизнь, но как верховный управляющий, который обязан проводить экономическую политику, ведущую к обогащению нации в целом. Следовательно, функция <i>контроля за подчиненными</i> становится ведущей
2 Предмет учета	Права и обязательства лиц		В период раннего меркантилизма (до Великих географических открытий) господствует идея «денежного баланса», нацеленная на успешный сбор налогов и политику обесценения денег. Фискальная сторона направлена на жесткий контроль за выполнением обязательств налогоплательщиков. Политика обесценения денег направлена на то, чтобы иностранные купцы тратили всю полученную от реализации своих товаров выручку на приобретение местных товаров, что также ведет к <i>контролю над уравниванием их прав</i> (право продать) и <i>обязательства</i> (обязательство купить) перед местными торговцами
3 Объект учета	Бухгалтерские документы		-
4 Базовая наука	Право		Наиболее распространенной формой экономических отношений между государствами того времени была внешняя торговля. Одна нация продавала другой нации те товары, которые были у нее в избытке, приобретая те товары, которых ей не доставало. Следовательно, ключевым становится правильное построение внешнеторговых отношений с точки зрения <i>юриспруденции (права)</i>
5 Баланс (содержание)	Равенство прав и обязательств		Вытекает из п. 2

1	2	3
6 Оценка	Продажные цены	В период позднего меркантилизма во главу угла ставится идея торгового баланса. Считается, что государство становится тем богаче, чем больше разница между стоимостью вывезенных и ввезенных товаров. При этом необходимо покупать как можно дешевле в одних странах и продавать как можно дороже в других. Оценка торговых операций в бухгалтерском учете посредством <i>продажных цен</i> как нельзя лучше позволяет определять размер реализованной торговой наценки от каждой продажи
7 Границы учета	Микроучет	Несмотря на то, что основное внимание уделяется межстрановым отношениям, какая-либо схема анализа таких отношений отсутствует, поэтому экономический анализ опирается лишь на <i>микроуровень</i> (уровень предприятий) и сводится к подсчету прибыли от совершаемых операций

С XVII по XIX вв. получила влияние французская школа учета. Наиболее видными представителями французского направления были Ж.Г. Курсель-Сенель, Э. Леоте, А. Гильбо (приложение А, таблица А.2). Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов, а бухгалтеру отводилась роль экономиста, принимавшего активное участие в жизни предприятия. Теория политической экономии за тот же период пережила более бурное развитие, сменив меркантилизм на учение физиократов (XVIII в.), а затем на классическое направление экономической мысли (XVIII – н. XIX в.).

Термин «физиократизм» (власть природы) был введен в оборот А. Смитом. Сами французские физиократы называли себя экономистами. При этом настоящим экономистом, по словам П.Ж. Прудона, является именно «бухгалтер, <...> у которого клика мнимых ученых украла его имя» [37, 90]. Интересно также отметить, что именно глава физиократов Ф. Кенэ впервые стал рассматривать учет как функцию управления [37, 58].

Физиократы, наиболее крупными представителями среди которых были упомянутый Ф. Кенэ, В. де Мирабо, Д. де Неймур, Ж. Тюрго, в отличие от меркантилистов считали богатством не деньги, а «произведения земли». Сельскохозяйственное производство, а не торговля и промышленность, с их точки зрения, являлись источником благосостояния общества. Развитие теории и практики бухгалтерского учета в период расцвета французской учетной школы также было ознаменовано отходом от использования двойной записи преимущественно в торговле. Так, Ф. де Казо в 1824 г. распространил двойную запись на сельскохозяйственное производство таким образом, что на специальном счете «Урожай» можно было отразить прибыль, полученную с определенного участка, в стоимостном выражении.

Величайшая заслуга представителей классической школы (У. Пети, А. Смит, Д. Рикардо, Т. Мальтус, Дж. Милль) состоит в том, что они поставили в центр экономики и экономических исследований труд как созидательную силу и стоимость как воплощение ценности, положив тем самым начало трудовой теории стоимости. Классическая школа стала провозвестницей идеи экономической свободы, либерального направления в экономике. Именно представители классической школы выработали научное представление о прибавочной стоимости, прибыли, налогах, земельной ренте. В учете трудовая теория стоимости отчасти нашла свое отражение в том, что Ж.Г. Курсель-Сенель – последователь Ж.Б. Сэя – разработал теорию учета затрат и калькуляции, выделив в структуре себестоимости прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы [21, 50 – 51] (таблица 2).

Таблица 2 – Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства французской школы

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1	2	3	
1 Цель учета	Эффективность использования ресурсов предприятия	Физиократы, классическая школа	<p>Физиократы пропагандировали идею невмешательства правительства в естественный ход экономической жизни. По мнению Ф. Кенэ, государство должно установить такие законы, которые бы соответствовали естественным законам природы, и на этом экономические функции государства можно будет считать исчерпанными. Таким образом, наблюдается <i>отход от функции контроля за подчиненными</i>.</p> <p>Представитель классической школы А. Смит и вовсе оценивал всякие действия правительства по экономическому регулированию как негативные, так как они нарушают эффективную работу «невидимой руки» рынка и приводят к замедлению процесса накопления капитала и к снижению производительности труда. Кроме того, А. Смит рассматривал разделение труда, представляющее функциональную специализацию работников в рамках отдельного предприятия, как естественный и непереносимый путь развития производства. Чем выше степень разделения труда и уровень накопления капитала, тем больше продукции может быть произведено. Таким образом, важное место отводится <i>эффективному использованию ресурсов предприятия</i>, особенно ТРУДОВЫХ</p>

1	2	3	
2 Предмет учета	Ресурсы	Физиократы, классическая школа	<p>Продолжая идеи физиократа Ж. Тюрго, сформулировавшего «закон уменьшения земельного продукта», представитель классической школы Т. Мальтус в работе «Опыт о законе народонаселения» объясняет механизм действия закона убывающего плодородия почв. Смысл этого закона состоит в том, что количество земельных угодий, пригодных для сельскохозяйственного производства, ограничено. Объем производства может расти лишь за счет экстенсивных факторов, и каждый следующий земельный участок включается в хозяйственный оборот все с большим количеством затрат, естественное плодородие каждого следующего земельного участка ниже, чем предыдущего, а потому общий уровень плодородия всего земельного фонда в целом имеет тенденцию к снижению. Прогресс в области технологии сельскохозяйственного производства вообще идет очень медленно и не способен компенсировать снижение плодородия. Следовательно, признается в качестве важнейшей <i>проблема ограниченности ресурсов</i>.</p> <p>Еще один представитель классической школы Д. Риккардо предложил теорию «сравнительных издержек» (преимуществ). Ее смысл состоит в том, что если правительства различных стран не налагают каких-либо ограничений на внешнюю торговлю друг с другом, экономика каждой страны начинает постепенно специализироваться на производстве тех товаров, изготовление которых требует меньших затрат рабочего времени. Это приводит к более эффективному использованию ресурсов и обеспечивает более высокий объем производства, чем до специализации. Таким образом, <i>проблема наличия и использования ресурсов</i> становится ключевой</p>
3 Объект учета	Ценности		-
4 Базовая наука	Политическая экономия	-	-
5 Баланс (содержание)	Равенство поступлений и выдач (доходов и расходов)	-	-

1	2	3	
6 Оценка	Себестоимость	Классическая школа	<p>А. Смитом были заложены основы трудовой теории стоимости. Согласно А. Смиту, в основе цены любой рыночной сделки лежит так называемая стоимость, которая представляет собой количество труда, затраченного на производство товара. Следовательно, впервые указывается на то, что основу в структуре цены товара (услуги) составляет <i>себестоимость</i> его (ее) производства (оказания).</p> <p>Ф. Кенэ впервые была предложена модель для математического описания и анализа хозяйственного процесса на уровне страны в целом (<i>макроуровне</i>), ставшая прообразом СНС. В своем произведении «Экономическая таблица» он разделил все общество на три основных класса (производительный класс земледельцев; класс земельных собственников; «бесплодный класс» – людей, не занятых в сельском хозяйстве). Впоследствии именно эта идея математического описания хозяйственных процессов на <i>макроуровне</i> стала базовой для различных попыток построения моделей производства и распределения продукции, а в современной экономической теории она продолжает существовать в виде отраслевых и продуктовых балансов, межотраслевых моделей, формализованных вариантов теорий макроэкономического равновесия и экономического роста</p>
7 Границы учета	Микро- и макро-учет		

Период главенства французской школы в теоретизации учетных принципов сопровождался дальнейшим развитием торговых отношений как внутри стран, так и между ними, что способствовало накоплению капитала и появлению первых акционерных обществ. Поскольку финансируемые экспедиции не всегда заканчивались успешно, то средств для расчетов с акционерами иногда не хватало. Поэтому сначала появились акционерные общества, финансирующие сразу несколько экспедиций, а затем в 1657 г. были выпущены акции для финансирования всех путешествий на неопределенный срок. После перехода от акций с конечным сроком к бессрочным быстро распространилась практика определения финансового результата хозяйственной деятельности предприятия в конце каждого года, а не по завершении какой-либо экспедиции.

В 1673 г. Коммерческий кодекс Франции потребовал, чтобы каждое предприятие один раз в два года составляло баланс, что в дальнейшем предопределило главную цель бухгалтерского учета – обязательное составление на основе учетных данных финансовой отчетности. Важно отметить, что в венецианском

варианте двойной бухгалтерии, изложенном в Трактате Л. Пачоли, конечной целью являлась систематизация данных, а вовсе не составление отчета [42, 33 – 34].

Ближе к концу XIX в. единый поток экономической теории как бы разделился на два самостоятельных потока. С одной стороны, выделилось такое направление экономического анализа, которое впоследствии получило обобщенное название марксизма. С другой стороны, возникла так называемая маржинальная теория, которая затем превратилась в крупнейшую неоклассическую школу. Бухгалтерский учет в тот же период переживал новый этап своего развития, который, по мнению профессора Я.В. Соколова, можно назвать научным в полном смысле этого слова, так как к началу XX в. были заложены основы счетоведения, сформулирован и обоснован его категорийный аппарат [37, 10]. Ведущей стала немецкая школа учета во главе с И. Шером, Э. Шмаленбахом, А. Кальмесом (приложение А, таблица А.3).

В рамках немецкой бухгалтерской школы возникло балансоведение, получил развитие экономический анализ, были сформулированы положения о калькуляции себестоимости. Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке, который развивал И. Крайбиг. По его словам, «...фактическая стоимость определяется усмотрением предпринимателя, принимая во внимание ту роль, которую отдельные части имущества играют в торговом или промышленном предприятии». Он полагал, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, следовательно, для них должна применяться и разная оценка с учетом их полезности [37, 97].

Следует заметить, что подобные мысли только применительно к цене товара были присущи представителям экономической школы маржиналистов, среди которых наиболее известны К. Менгер, Э. Бем-Баверк, У. Джевонс, В. Парето. Они исходили из того, что ценность товаров устанавливается не в производстве, а лишь в процессе обмена. Цена продажи товара зависит от той суммы денег, за которую он будет куплен покупателем. Следовательно, ценность товара определяется не количеством труда, затраченным на его производство и не общими издержками, а субъективными психологическими особенностями восприятия ценности товара покупателем [22, 84 – 85]. Кроме того, в теоретических концепциях немецкой учетной школы можно услышать отголоски таких представителей неоклассической теории, как А. Маршалл и Л. Эрхард (таблица 3).

Начиная с 50-х гг. XX в. свое развитие получила англо-американская школа учета. Главными разработчиками идей были Ч. Шпруг, В. Патон, О. Мэй, А. Литтлтон, Г. Свиней, Р. Энтони и др., основной целью которых стало превращение бухгалтерского учета в эффективный инструмент управления (приложение А, таблица А.4). Ввиду этого были инициированы совершенно новые направления исследования: натуральные измерители, стандартные издержки, центры ответственности, управленческий учет, бихевиоризм.

В области экономической теории господствующие позиции после Второй мировой войны заняло кейнсианство, основателем и идеологом которого был Дж. Кейнс. Еще в 1936 г. он впервые обратил внимание на то, что экономика в

целом (макроэкономика) функционирует не так, как каждый рынок в отдельности (микроэкономика), а также доказал, что вопреки утверждениям классической теории макроэкономического равновесия в современных условиях спрос может быть отнюдь не равен предложению, а инвестиции – сбережениям. При этом для возвращения экономики в состояние первоначального равновесия необходимы меры государственного регулирования.

Таблица 3 – Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства немецкой школы

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1	2	3	
1 Цель учета	Выработка рациональных учетных процедур	Неоклассицизм	<i>Рационализация</i> основателя неоклассической экономической школы А. Маршалла состояла в использовании функционального подхода, смысл которого состоит в том, что все экономические явления находятся между собой не в причинно-следственной, а в функциональной зависимости. Поэтому проблема не в том, чем ценность определяется, а в том, как она изменяется и какие функции в экономике выполняет. Следовательно, задача экономической науки состоит в том, чтобы не быть наукой о богатстве и причинах его роста, а изучить реально действующий механизм рыночного хозяйства и понять принципы его функционирования. Именно таким образом неоклассикам представлялась <i>рационализация</i> дальнейших экономических исследований
2 Предмет учета	Учетные процедуры	-	-
3 Объект учета	Ценности	-	-
4 Базовая наука	Математика	Маржинализм	Представители маржинальной школы применили «закон убывающей предельной полезности» к анализу широкого круга экономических проблем. Впервые именно в рамках этой школы была предпринята попытка с помощью <i>математического аппарата</i> изложить основные экономические идеи и придать экономической науке строго доказательную форму. Интерес представляют предложения маржиналистов научиться измерять предельную полезность товара, зависящую от системы потребностей человека и уже имеющегося запаса товара у потребителя, в определенных единицах – ютилях. По их мнению, как только люди научатся измерять полезности товаров в ютилях, необходимость оценки товаров в денежных единицах исчезнет

1	2	3	
5 Баланс (содержание)	Равенство дебетовых и кредитовых сальдо	-	-
6 Оценка	Не принципиально	-	-
7 Границы учета	Микро- и макро-учет	Марксизм, неоклассицизм	<p><i>Макроуровень</i> экономических исследований к. XIX – н. XX вв. сводится к рассуждениям на тему социальной революции в мировом масштабе (К. Маркс), а также о том, является ли необходимым вмешательство государства в экономику, если да, то в какой мере. Апологетами невмешательства выступали неоклассики А. Маршалл, Ф. Хайек (последний был наиболее яростным сторонником дерегулирования). Творец немецкого «экономического чуда» Л. Эрхард, создавший социальное рыночное хозяйство послевоенной Германии, доказал, что продуманная политика государственного регулирования в сфере экономики может сыграть исключительно полезную роль</p>

Именно Дж. Кейнс указал на некоторые принципы формирования системы информации, необходимой для анализа макроэкономики и ее регулирования государственными органами, тем самым сформулировав некоторые важные принципы будущей системы национальных счетов (СНС). Он представлял ее в виде системы взаимосвязанных макроэкономических переменных (общий доход, потребление, инвестиции, сбережение) и показал, что государство, воздействуя на одни переменные, может добиваться нужного изменения других переменных. Идея изучения взаимосвязи между некоторым набором макроэкономических переменных – одна из основополагающих в формировании СНС, в наиболее отчетливой форме сформулирована Дж. Кейнсом в его так называемом мультипликаторе, который связывает рост инвестиций и национального продукта [22, 324].

Современная СНС представляет собой систему взаимосвязанных показателей, которая охватывает и упорядочивает данные, описывающие абсолютно все аспекты и фазы экономического процесса, все экономические операции всех экономических субъектов, все активы и пассивы воспроизводства. Более того, в СНС впервые духовное производство стало исследоваться как составная часть экономики. Это главное отличие СНС от всех предшествующих теорий общественного воспроизводства и экономического роста. Именно в СНС сделана попытка определить вклад знаний, науки, культуры, духовности нации в создание богатства, в рост валового внутреннего или валового регионального продукта, национального дохода и прибыли.

Для характеристики процессов производства и соотношения между ресурсами и использованием продуктов и услуг в СНС сделана группировка по от-

раслям экономики, которые, в свою очередь, поделены между сферой материального производства и сферой нематериальных услуг (приложение А, рисунок А.1). Такая классификация обусловлена необходимостью анализа технико-экономических параметров производственных процессов независимо от организационных форм, в которых осуществляется производство. Таким образом, в 1950-х гг. развитие информационной учетной системы общества окончательно определило вычленение в ее структуре макроуровня, представленного национальным счетоводством и использующего инструментарий СНС. Национальное счетоводство, в сущности, выступает как часть экономической статистики, но использует бухгалтерский принцип двойной записи для исчисления показателей экономического развития страны (валовый внутренний продукт, национальный доход, платежный и торговый балансы и т.д.).

Подобное стремление превратить в орудие управления не только статистический, но и бухгалтерский учет привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию подходов психологии бихевиоризма, считавшего предмет своего изучения не сознание, а поведение, понимаемое как совокупность реакций на стимулы внешней среды. Работа бухгалтера была сведена к схеме стимул – реакция, где стимулом служил бухгалтерский документ. Благодаря такой 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 появившихся и получивших широкое применение ЭВМ.

Кроме того, анализ психологических особенностей человека в полной мере использовался в аудиторских процедурах по подтверждению данных бухгалтерского учета и отчетности. Так, в числе девяти условий выявления фальсификации английский аудитор А.Т. Ватсон выделял следующие: знание психологии потенциального растратчика, его желания и умения «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу», а также предвидение возможных мыслей психически неустойчивого и алчного человека, к которым может привести амбициозность, в той или иной мере заложенная в характере каждого [37, 108 – 109].

Интересно отметить, что использование в качестве исходной точки психологических посылов для объяснения поведения человека в процессе экономической деятельности стало одной из важнейших черт институциональной экономической теории (Т. Веблен, Дж. Коммонс, Дж. Гэлбрейт, Г. Мюрдаль, К. Поланьи, К. Айрес), получившей свое наибольшее развитие во второй половине XX в. (таблица 4).

На фоне сменявших друг друга на пике влияния зарубежных школ учета свое определяющее развитие получила и русская учетная мысль. По словам профессора Я.В. Соколова: «Учет в России всегда испытывал западные влияния, но это не мешало ему оставаться оригинальным. Счетные работники нашего отечества время от времени внедряли то варяжские приемы учета, то византийскую методологию, то татаро-монгольскую систему налогообложения, то рассматривали немецкие образцы, то переходили на англо-американские стандарты. Костоломов было много, но более чем тысячелетняя история нашего учета показывает вполне самобытное содержание» [37, 112].

Таблица 4 – Развитие системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в период главенства англо-американской школы

Учетные направления	Характеристика в рамках исследуемой школы бухучета	Соответствующие постулаты школ политэкономии как способа понимания бухгалтерской информации	
1	2	3	
1 Цель учета	Контроль администрации	Институционализм	<p>Заслугой представителей институционализма, в частности О. Уильямсона, является вычленение ими в качестве отдельной категории, имеющей непосредственное влияние на экономические процессы, оппортунизма. Под оппортунизмом О. Уильямсон понимает «следование своим интересам, в том числе обманом путем, включая сюда такие явные формы обмана, как ложь, воровство, мошенничество, но едва ли ограничиваясь ими». В общем же случае речь идет об информации и всем, что связано с ее искажениями (сокрытие истины, запутывание партнера и т.д.). В идеале должна существовать гармония в процессе обмена информацией – открытый доступ с обеих сторон, немедленное сообщение в случае изменения информации и т.д. Но экономические агенты, действуя оппортунистически, проявляют это в разной степени. Кто-то больше склонен к преднамеренному обману, кто-то меньше. Это создает информационную асимметрию, которая значительно усложняет задачи экономической организации. В качестве нейтрализации или минимизации оппортунизма институционалистами предлагаются упреждающие действия, в число которых входит и <i>контроль за администрацией</i></p>
2 Предмет учета	Поведение администраторов	Институционализм	<p>Представителями институциональной экономической теории было осознано, что используемая ранее в экономической науке модель экономического человека чрезмерно отдалена от реальности. Такая модель предполагала, что человек по поводу извлечения полезности из экономических благ ведет себя полностью рационально. Это предусматривало следующие условия: информация, необходимая для принятия решения, полностью доступна индивиду; человек в своих поступках в сфере экономики является совершенным эгоистом, то есть ему безразлично, как изменится благосостояние других людей в результате его действий; не существует никаких внешних ограничений для обмена (при условии, что обмен ведет к максимизации полезности); желание увеличить свое благосостояние реализуется только в форме экономического обмена, а не в форме захвата или кражи</p>

Продолжение таблицы 3

1	2	3	
			Для большего реализма институционалисты стали рассматривать этические и моральные нормы, являющиеся теми <i>поведенческими характеристиками человека</i> , игнорируя которые часто невозможно объяснить некоторые экономические явления. Поэтому институционализм описывает человеческую природу такой, какой она наблюдается в действительности, используя понятия ограниченной рациональности и оппортунизма
3 Объект учета	Ценности	-	-
4 Базовая наука	Психология	Кейнсианство, институционализм	Рассматривая соотношения инвестиций и сбережений, Дж. Кейнс учел фактор бережливости, являющий собой не столько экономическую, сколько <i>психологическую категорию</i> . С точки зрения Дж. Кейнса, протестантская проповедь бережливости, особенно в периоды экономических трудностей, явно неуместна, так как приводит к сокращению потребительских расходов и тем самым лишает доходов людей, занятых в производстве товаров и услуг, не потребленных имущими слоями общества («парадокс бережливости»). Основоположник институционализма Т. Веблен свои первые работы начал с критики принципа рационализма – принципа, лежащего в основе классической экономической теории. Он показал, что в экономике существуют массовые движения, которые не могут быть объяснены рационально. В частности, это так называемое «наведенное, демонстративное потребление», когда люди начинают тратить огромные деньги на совершенно бессмысленные вещи, следуя определенному примеру, какой-то моде. Для объяснения этого Т. Вебленом была предложена модель господства в экономическом поведении людей стадного чувства. Таким образом, для объяснения некоторых экономических закономерностей ученые стали использовать <i>психологию</i> человека
5 Баланс (содержание)	Равенство средств с кредиторской задолженностью и капиталом	-	-
6 Оценка	Свободный выбор по цели управления	-	-

1	2	3
7 Границы учета	Микроучет	<p data-bbox="790 262 1431 622">Длительное время с точки зрения микроэкономического подхода фирма рассматривалась как «черный ящик», в который входили труд и капитал, а выходили продукты. Движателем этого процесса выступала максимизация богатства, а управлялся он законами доходности. Такой подход начисто устранял необходимость изучения внутренних аспектов фирмы: организацию, контроль, поведение персонала и т.д.</p> <p data-bbox="790 629 1431 734">Институционализм стал рассматривать организацию «изнутри», что обусловило появление таких теорий, как:</p> <ul data-bbox="790 741 1431 1234" style="list-style-type: none"> – теория контрактов, в соответствии с которой фирма представляет собой совокупность отношений между работниками, управляющими и собственниками. Эти отношения часто выражаются договорами – контрактами; – теория принципала – агента, в соответствии с которой фирма представляет собой сложное экономическое образование с большим разнообразием целей, вызванных усложнением субъектов собственности, которые могут порождать конфликты внутри фирмы, например, между собственником (принципалом) и управляющим (агентом)

1888 и 1889 гг. стали для русского учета основными вехами, так как именно в эти годы возникли два профессиональных объединения: «Счетоводство» и «Счетовод». Бухгалтеры «Счетоводства» пропагандировали двойную бухгалтерию и считали себя западниками, представители «Счетовода» – по убеждению славянофилы – распространяли идеи русской тройной бухгалтерии. В числе первых основное влияние имели: А.М. Вольф, Э.Э. Фельдгаузен, Л.И. Гомберг, Н.У. Попов, Е.Е. Сиверс, Н.С. Лунский; главным представителем последних был Ф.В. Езерский (приложение А, таблица А.5).

Ошибается тот, кто считает, как говорят, социалистический период развития бухгалтерского учета в России (то есть до 1990-х гг.) бесплодным для науки. Именно в этот период были разработаны и внедрены многие весьма плодотворные идеи, оказавшие существенное влияние на формирование учета, в том числе и за рубежом, прежде всего, в странах Восточной Европы. Среди них наиболее значимыми представляются обобщение таких объектов учета, как здания, сооружения, оборудование в единую категорию основные средства; отделение учета капитальных вложений от учета основной деятельности предприятия; введение понятия нормируемых оборотных средств – лимитов, обеспечивающих функционирование предприятия; обоснование экономической

сущности устойчивых пассивов как кредиторской задолженности, постоянно присутствующей в организации и приравнивающейся к источникам собственных средств; создание журнально-ордерной формы счетоводства [58, 61].

Наиболее весомый вклад в развитие бухгалтерского учета в России внесли А.П. Рудановский и А.М. Галаган. Так, например, А.П. Рудановский предложил и обосновал целый ряд идей, ставших достоянием всех русских бухгалтеров: указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру; дал обоснование счету «Реализация», который стал на многие десятилетия неотъемлемой частью всех планов счетов; настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов; ввел принцип накопительных ведомостей, ставший одним из самых популярных в бухгалтерской практике [37, 199 – 202].

Профессор А.М. Галаган в бухгалтерскую науку вошел четырьмя курсами учета: 1916 г. – описание европейского, преимущественно итальянского опыта; 1928 г. – осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция; 1930 г. – попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики; 1939 г. – посмертное издание. Интерес представляет авторский прием А.М. Галагана подвести все традиционные приемы бухучета под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: наблюдение, классификация, индукция и дедукция, синтез и анализ. Последний метод до сих пор является главным в обосновании деления бухгалтерского учета на синтетический и аналитический [37, 203 – 206].

Проведенный анализ развития школ бухгалтерского учета и политической экономии позволяет понять, какие теории оказывали ранее и оказывают в настоящее время значительное влияние на способы понимания бухгалтерской информации. *Если же говорить об эволюции способов кодировки как еще одного фактора влияния на развитие системы бухгалтерского учета и отчетности, то здесь следует отметить, что его (фактор) можно свести к двум аспектам: во-первых, материальные носители информации и связанная с ними техника ведения учетных записей, во-вторых, автоматизация связанных с учетом операций.*

Однако следует помнить, что бухгалтерский учет представляет собой, по словам профессора Я.В. Соколова, «только искусственное расширение человеческой памяти. В примитивных хозяйствах весь учет уместается в голове бухгалтера, в более сложных – головы не хватает, но информация, зафиксированная на каких-то носителях, по существу является продолжением памяти. Отсюда следует вывод: *бухгалтерский учет <...> ведется не на бумаге и не на магнитных носителях, а в головах людей, в их памяти и в их сердцах*» [38, 16]. Имеет смысл добавить, что даже самый совершенный способ кодировки бухгалтерской информации в условиях самой совершенной системы учета и отчетности не будет иметь никакой пользы, если в голове, памяти и сердце учетного работника лежит стремление фальсифицировать и исказить.

Первыми материальными носителями бухгалтерских данных, а порой од-

новременно и счетными приборами были подручные средства: пальцы рук и ног, палочки, зерна, камешки, зарубки. Последние делались на сучках деревьев, на костях животных, на стенах пещер и даже на поверхностях скал. Особенно интересным носителем данных были веревки, на которых завязывали узелки. Большого совершенства такой «узловой» учет достиг у древних перуанцев. В дальнейшем записи стали делать на папирусе, глиняных табличках, пергаменте, воске, дереве, бумаге [26, 23 – 24].

Применяемые современным учетом виды первичных документов, регистров и присущая им специфика организации записей являют собой не что иное, как эволюцию материальных носителей учетной информации древности: использование папируса и пергамента в Древнем Египте привело к возникновению учета на «свободных листах», глиняных таблиц и черепков (Ассирия и Вавилон) – «карточек», а распространение бумаги надолго сделало книгу главным видом среди прочих учетных регистров. Следует отметить, что эволюция техники ведения учетных записей на материальных носителях имеет почти столь же древнюю историю, как и двойная запись (приложение А, таблица А.6).

Родиной первого счетного прибора – абака – была Древняя Греция. Абак представлял собой приспособление в виде дощечки, разделенной на полосы или столбцы, по которым передвигались или перекладывались счетные марки, обозначавшие определенные денежные единицы, а также единицы меры и веса.

Принципиальному упрощению труда учетных работников способствовало изобретение в XVII в. первых механических счетных устройств и машин. Начало этому положило создание в 1720 г. английским математиком В. Оутрэдом логарифмической линейки, которую последовательно сменили счетный механизм, способный складывать, вычитать, умножать и делить, сконструированный в 1632 г. немецким ученым В. Шиккардом, и арифмометр – «ступенчатый вычислитель», который оперировал четырьмя основными арифметическими действиями, вычислял квадратный корень и был создан в 1673 г. немецким математиком и философом Г. Лейбницем.

В XVIII – XIX вв. в Европе произошла промышленная революция, ознаменовавшая переход от ручной ремесленной техники мануфактур к крупной машинной индустрии и сопровождавшаяся массовым образованием банков и фондовых бирж. Последовавшая за этим механизация ткацкой промышленности напрямую повлияла на дальнейшее совершенствование вычислительной техники. Так, в 1801 г. француз Ж.-М. Жаккар придумал способ автоматического контроля за нитью при работе на ткацком станке, заключающийся в использовании специальных карточек с просверленными в нужных местах отверстиями, которые были названы перфокартами и впоследствии использовались при программировании вычислительных машин вплоть до 1950-х гг.

Доказательства эффективности автоматизации учета с помощью электрических счетных машин и перфокарт не заставили себя долго ждать. Американским инженером Г. Холлеритом разработанные на тот момент принципы были применены при проведении переписи населения США за 1890 г.: данные о каждом жителе заносились на перфокарту, расположение и число отверстий которой соответствовало возрасту, семейному положению и т.д. Автоматизация

настолько ускорила методы обработки данных, что итоги переписи – 62 млн человек – были подведены всего через 6 недель (для сравнения: для подведения итогов переписи 1880 г. понадобилось 7 лет). Таким образом, на рубеже XIX – XX вв. было заложено основание для последующего бурного развития электронно-вычислительной техники и ее внедрения в среду работников учета.

1.2 Научные подходы к вопросу периодизации развития бухгалтерского учета

Выделяют несколько подходов к обозначению периодов формулирования основных положений бухгалтерской мысли и истории развития бухгалтерского учета [36, 11 – 26]. Логично определить названия этих подходов по фамилиям авторов, их предложивших, а также указать на положительные и отрицательные стороны каждого направления.

I подход. Знаменитый экономист **К. Родбертус** (1870) всю историю учета делил на два этапа:

- 1) *натуральный* (докапиталистический);
- 2) *стоимостный* (капиталистический).

Такая точка зрения не может быть признана удовлетворительной, так как, во-первых, классификация развития учета подменяется внешними обстоятельствами; во-вторых, стоимостный учет связан с товарным, а не с капиталистическим хозяйством; в-третьих, остается неясным, с какого момента следует начать отсчет стоимостного учета.

II подход. Выдающийся итальянский ученый **Дж. Чербони** (1873) выделял четыре этапа:

- 1) *древний мир* – отсутствие позитивных моментов для становления учетной мысли;
- 2) *от Л. Фибоначчи до Л. Пачоли* – эпоха коммерческой арифметики;
- 3) *от Л. Пачоли до Ф. Виллы* – становление двойной бухгалтерии;
- 4) *возникновение и развитие научной бухгалтерии.*

При таком подходе автор отдает предпочтение концептуальным проблемам учета. Однако в целом эта периодизация смешивает признаки. Решающим признается вклад Фибоначчи (1170 – 1228), основная заслуга которого сводится к пропаганде арабских цифр. Следовательно, все, что было до начала XIII в., лишено какого-либо развития, но это заблуждение автора. Заслуживает внимания и оправдания выделение двух этапов, связанных с генезисом двойной бухгалтерии: от Пачоли до Виллы – становление науки и от Виллы – развитие науки о бухгалтерском учете (счетоведения).

III подход. Видный французский экономист и бухгалтер **Л. Сэй** (1883) выделял четыре этапа в развитии учета:

- 1) *мнемонический*, который, в свою очередь, включал два периода:
 - *устный*, когда «бухгалтер» должен был просто все сохранять в памяти;

– *символический (дописьменный)*, когда записи делались зарубками на бирках, узелками на веревках и т.п. (в обоих случаях счет уже был, но не было письма);

2) *униграфический* – простая бухгалтерия;

3) *диграфический* – двойная бухгалтерия;

4) *логисмографический*. Последний этап был развит итальянцами. Л. Сэй считал, что «итальянские счетоводы стоят гораздо выше счетоводов других наций». Недостатком этой классификации является то, что она путает основания: первый этап выделен по типу регистрации, а два последующих – по парадигмам, причем последний включает одну из форм двойной бухгалтерии.

IV подход. Самая подробная периодизация, которая принадлежит **Ф.В. Езерскому** (1908). Ученый видел цель учета в максимальном увеличении точности записей. Под точностью он понимал полное исключение регистрационных и арифметических ошибок. Каждый последующий этап развития учета приближен к данной цели. Таких этапов, по его мнению, было семь:

1) *перечетный*, при котором составлялась только опись имеющихся ценностей (вещей);

2) *перечетный долговой* – помимо учета вещей велся учет личных счетов-расчетов (ресконтро). Правильность записи на этом этапе контролировалась путем сопоставления инвентарной описи и ресконтро;

3) *простой* – записи контролировались только путем сопоставления встречных оборотов, которые еще не составляют единой замкнутой системы;

4) *двойной итальянский* – вся регистрация и подсчеты контролировались системным путем с помощью двойной записи;

5) *английский* – контроль усилился за счет специальных приемов, вводимых в систему учета;

6) *соединенный двойной и английский* – предполагалась комбинация контрольных моментов из двух предыдущих этапов;

7) *русский тройной* – если у двойной итальянской записи было только два признака верности (дебет и кредит), то в русском их девятнадцать.

Основным пороком данной классификации было желание автора выдать свое изобретение (тройную бухгалтерию) за последнее достижение, «венец» всей эволюции учетной мысли. Однако был и еще один недостаток, обусловленный явным преувеличением роли точности записи. Для Ф.В. Езерского бухгалтерия создавалась не ради каких-то хозяйственных целей, а напротив, ее существование он видел в ней самой, а точность записей была превращена в самоцель.

V подход. **А.П. Рудановский** (1925) выделял два этапа:

1) *статистический* – включал все, что было до появления двойной записи;

2) *бухгалтерский* – возник после того, как в систему счетов простой бухгалтерии включили счета собственника.

Такой подход носил слишком общий характер и фетишизировал двойную бухгалтерию как единственно возможную. На самом деле бухгалтерский учет отличается от статистики субъектом наблюдения. В первом случае рассматри-

вается собственник средств, во втором – стороннее по отношению к этому собственнику лицо.

VI подход. Примером четко выделенного признака может служить разработка **А. Хаара** (1926), который выделял пять этапов:

1) *бухгалтерия без заключительной инвентаризации и заключительного баланса;*

2) *пробный баланс без инвентарной описи* – составлялся только для выверки записей и подсчетов;

3) *баланс без инвентаризации* – заполнялся с целью определения суммы капитала, но нерегулярно;

4) *статистический (имущественный) баланс* – представлялся в строго определенные отчетные периоды и на основе инвентаризации;

5) *динамический (финансовый) баланс* – служил для определения суммы прибыли.

Очевидно, что Хаар, подобно Езерскому, преследовал одну цель — обратить внимание на новейшее достижение учетной мысли — динамический баланс Шмаленбаха. Такая периодизация искажает развитие учета, изображает его как поступательный процесс. Вместе с тем подход Хаара показывает, как четкое выделение признака одновременно приводит и к обеднению периодизации. При таком подходе оказывается, что вне баланса нет бухгалтерии. Это ошибочно по отношению ко многим векам учета до возникновения баланса и по отношению к учетной информации, не включенной в баланс.

VII подход. Подход, близкий к классификации Ф.В. Езерского, встречается у **К. Лейерера** (1928). Основную цель учета он сводил к обеспечению максимальной точности экономической информации. Лейерер разграничивал этапы по методам, подтверждающим достоверность учетных записей:

1) *механический* – достоверность гарантировалась самой записью, например, зарубкой на дереве;

2) *формальный* (Древний Рим, средневековье) – гарантия достоверности обеспечивается третьими лицами;

3) *адаптивный* – достоверность записи присуща самой бухгалтерии. Это стало возможным благодаря двойной записи, обеспечивающей автоматический контроль регистрации фактов хозяйственной жизни.

Если первый этап подчеркивал факт фиксации, то второй предполагал подтверждение факта третьими лицами. Таким образом, этапы выделялись по однородным признакам: первый – по технике регистрации, второй – по отношению сторонних лиц (юридический принцип) и, наконец, третий обосновывался внутренней логикой самих учетных записей.

VIII подход. **Л.М. Галаган** (1928), опираясь на закон трех стадий О. Копта, отметил три момента в развитии счетной идеи:

1) *теологический*, к которому он относил все теории, связанные с персонификацией счетов, то есть бухгалтер олицетворял учетные объекты, делал их как бы одушевленными. Самым ярким выразителем этого этапа был Л. Пачоли;

2) *метафизический*, когда для объяснения вводятся различные искусственные конструкции, призванные раскрыть якобы существующие, а на самом

деле отсутствующие причинно-следственные связи. Крупнейшими представителями этого направления, по мнению Галагана, были Ф. Вилла (1864), Д. Чербони и Л.И. Гомберг;

3) *позитивный*, включавший структурно формальное описание учетных процедур. В этом случае авторы отказывались от поиска причинно-следственных связей и от содержательного истолкования учетных идей. Видными идеологами этого направления были Ф. Беста, Ж.Б. Дюмарше, И.Ф. Шер.

Периодизация Галагана интересна тем, что четко высвечивала интеллектуальную сторону бухгалтерского учета. Однако это преимущество было и его слабой стороной, так как все, что оставалось за пределами теории учета, не попадало в сферу анализа развития бухгалтерии.

IX подход. Интересную классификацию дал **Д.Б. Стернинсон** (1936). Он считал, что развитие учета прошло пять этапов:

- 1) *инвентарно-натуральный*;
- 2) *инвентарно-денежный*;
- 3) *расчетный*;
- 4) *простая бухгалтерия*;
- 5) *балансовый учет*.

Основным достоинством такой периодизации следует признать выделение двух периодов: инвентарно-натурального и инвентарно-денежного, между ними лежит появление монеты (V в. до и. э.). Конечно, это был огромный переворот в учете. Однако есть все основания предполагать, что появление денег долго не приводило к денежному измерению натурального инвентаря, а это значит, что подобный подход еще требует дополнительного изучения. Расчетный этап – ресконтро – не мог возникнуть вслед за денежным, так как расчеты далеко не всегда выполнялись деньгами.

После Второй мировой войны в Англии появились две социологические периодизации.

X подход. **Н. Стэки** разделил развитие учета на:

- 1) *докапиталистический*;
- 2) *капиталистический*;
- 3) *учет эпохи развитого капитализма*.

Тем самым автор концепции всецело лишил учетную эволюцию самостоятельного содержания.

XI подход. **Н.А. Стасей**, в сущности, вернулся к подходу Родбертуса с той особенностью, что он отождествлял бухгалтерский учет с капитализмом. Исходя из того, что капитализм проходил три стадии, Н.А. Стасей утверждал наличие таких же трех стадий в развитии учетной мысли:

- 1) *торговая стадия*;
- 2) *промышленная стадия*;
- 3) *монополистическая стадия*.

Его главная ошибка сводилась к подмене эволюции учета развитием капиталистических отношений, кроме того, он игнорировал все, что было до капитализма и что будет в учете после него.

XII подход. Французский автор **Ж. Шарара-Руссо** (1963) проявил оригинальность в том, что под бухгалтерским учетом понимал только двойную бухгалтерию, развитие которой он связывал с расширением состава счетов, и выстраивал следующий ряд этапов:

- 1) бухгалтерия использует только *счета корреспондентов* – третьих лиц, то есть счета расчетов;
- 2) *счета агентов*, то есть счета, служащие для учета отношений с лицами, работающими на предприятии;
- 3) в общую систему счетов включаются *счета материальных ценностей*.

Спорным тут надо считать то, что материальные ценности – первый объект учета – трактуются как предмет хозяйственной статистики, а ошибочным – отсутствие в эволюции системы денежных счетов.

XIII подход. **Л. Герберт** (1972) дал своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения, весь учет надо рассматривать как управленческий, который берет свое начало с момента промышленной революции. Герберт выделил несколько периодов:

- 1) 1775 – 1820 гг. – простая бухгалтерия;
- 2) 1820 – 1835 гг. – двойная запись, акцент со счетов переносится на баланс;
- 3) 1835 – 1875 гг. – появление результатных счетов;
- 4) 1875 – 1920 гг. – контроль счетов, распространение финансовых документов;
- 5) 1890 – 1950 гг. – учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции и услуг;
- 6) 1902 – 1948 гг. – макроучет – национальное счетоводство;
- 7) 1910 – 1950 гг. – влияние подоходного (промыслового) налога на бухгалтерский учет;
- 8) 1920 – 1948 гг. – стандарт-костс, анализ себестоимости;
- 9) 1918 – 1960 гг. – формирование бухгалтерской профессии;
- 10) 1918 – 1948 гг. – план счетов;
- 11) 1922 – 1950 гг. – контроль управления;
- 12) 1925 – 1975 гг. – планирование производства и контроль;
- 13) 1949 – 1975 гг. – возникновение информационных систем и науки об управлении;
- 14) 1947 – 1960 гг. – использование счетно-перфорационных машин;
- 15) 1950 – 1975 гг. – контроль затрат по центрам ответственности и применение ЭВМ;
- 16) 1955 – 1975 гг. – возникновение социального счетоводства.

Эта усложненная классификация слишком ориентирована на английскую практику.

XIV подход. Другой современный французский автор **Р. Обер** (1979) выделил три этапа:

- 1) *информативный* (до 1673);
- 2) *юридический* (1673 – 1973);
- 3) *экономический (управленческий)* (после 1973).

Новым в таком подходе следует признать то, что если почти все исследователи до Обера выделяли как переломный момент возникновение двойной бухгалтерии и в связи с этим делали упор на труде Л. Пачоли, то Обер центральной фигурой, сыгравшей решающую роль в истории учета, считал Ж.П. Савари. До него вся бухгалтерия носила справочный характер и облегчала хозяину вести дела. Далее Обер подчеркивал, что триста лет истории учета – это история юридической школы. Обер связывал ее с трудами Савари, с его кодексом, сформировавшим юридическую доктрину бухгалтерии. Всю «чистую» бухгалтерию Обер не без основания объединял с экономическим (управленческим по англо-американской терминологии) направлением, но считал, что она, возникнув очень давно в недрах предыдущего периода, только сейчас полностью завоевала всеобщее признание.

XV подход. Японский автор **И. Джиннаи** (1980), говоря об эволюции учета, видел три этапа:

1) *дифференциация права единой (государственной) собственности в право частной собственности;*

2) *отделение управленческой функции от права собственника;*

3) *отделение бухгалтерской функции от управленческой.*

Автор считает, что развитие учета надо связывать не с регистрацией фактов хозяйственной жизни, а с формированием профессии. Разделяя подобные взгляды, английский ученый **Т.С. Ямей** (1981) выводил бухгалтерскую профессию из разделения управленческого труда. Труд бухгалтера выделился в самостоятельную профессию, по мнению Ямея, в 1500 – 1850 гг., то есть процесс формирования учетной профессии занял три с половиной века. В этот период «многие купцы вели свои счета сами <...> Но также существовали и те, кто вел учетные регистры для собственников, то есть бухгалтеры». И. Джиннаи в связи с этим задает вопрос: «Существовали ли различия между методами записей, составляемых профессиональными бухгалтерами, и теми, что собственники вели сами?» и дает на него предположительный ответ: «Собственники использовали простую, а профессиональные бухгалтеры – двойную запись».

XVI подход. Итальянский автор **А. Канцани** (1980) выделял пять этапов:

1) *от возникновения двойной записи (позднее средневековье) до конца XVIII в.;*

2) *от Дегранжа до середины XIX в.;*

3) *от Чербони до конца XIX в.;*

4) *эпоха Бесты (продолжалась до окончания Второй мировой войны);*

5) *от революции в учете Дж. Дзанна (1922 г.) до наших дней.*

Эта классификация страдает некоторым партикуляризмом, в сущности, речь идет почти об одной Италии.

XVII подход. Своеобразную позицию занял **М.В. Глаутьер** (1983), который связывал развитие бухгалтерского учета со стадиями развития контроля. Он выделял две стадии:

1) *государственный контроль* – практиковался в восточных деспотиях, где в теории все принадлежало государству, а на практике – чиновникам. Контроль во всех случаях приводил к появлению отчетообязанных лиц и к разделе-

нию труда: одно лицо составляло, другое – представляло, третье – получало, а четвертое – проверяло отчет. Разделение функций – мощный толчок к развитию теории учета. Цель учета на этой стадии – выяснение полноты и правильности выполнения плановых заданий центрального органа;

2) *автономный контроль (колляция)* – в этом случае не специальный контрольный аппарат проверяет работу лиц, занятых в хозяйстве, а учет противопоставляет интересы этих лиц и тем самым обеспечивается контроль их деятельности. Эта стадия возникла в связи с распространением частной собственности и монеты. Цель учета на этой стадии – выявление экономической эффективности работы предприятия, то есть исчисление прибыли. Особенность взглядов Глаутьера сводится к тому, что развитие учета нельзя связывать с техникой записи, более того, учет мог вестись, велся, а в ряде случаев и сейчас ведется без записи – устно.

XVIII подход. Английский автор **В.Т. Бакстер** (1983) предложил интересную классификацию, в которой сознательно были смешаны различные логические основания. Он разделил развитие учета на четыре периода:

1) *классический*, включающий всю историю Древнего мира и раннего средневековья. Период характеризуется преобладанием государственного счетоводства и распространением аддитивных систем счисления (римские цифры);

2) *с 1200 по 1850 гг.* – рождение позиционной системы счисления (арабские цифры), применение которой позволило создать двойную бухгалтерию и обеспечить исчисление финансовых результатов учетными методами;

3) *с 1850 по 1950 гг.* – резкое усложнение экономической жизни, распространение учета затрат и калькуляции себестоимости, возникновение публичной отчетности и аудиторства;

4) *с 1950 г.* возник принципиально новый период в истории учета. Он связан с распространением электронной вычислительной техники, необходимостью отражать инфляционные процессы и гармонизацией учетных процедур. Последнее выражается в разработке учетных и аудиторских стандартов.

XIX подход. Китайский ученый **Вэн Шу** (1987) считал, что эволюция бухгалтерского учета должна быть рассмотрена «вглубь» и «вширь». В первом случае он выделял пять стадий:

1) *элементарный счет*;

2) *простая запись*;

3) *двойная запись*;

4) *счетоводство*;

5) *компьютеризованное счетоводство*.

Во втором случае рассматривал распространение бухгалтерского учета по всему миру. Обе классификации вызывают сомнения. В первом случае методологические принципы (простая и двойная записи) смешаны с использованием технических средств (способы счета и использование вычислительной техники), не выделена как отдельная парадигма камеральная бухгалтерия. Во втором случае создается впечатление, что бухгалтерия, возникнув в одном месте, будет распространять свои идеи «вширь». Однако она возникла во многих местах ав-

тономно, а влияние различных школ и их взаимное обогащение началось очень поздно.

XX подход. Своеобразную классификацию дал канадский ученый **Р. Маттессич** (1994). Он выделил шесть этапов, уделяя огромное внимание первым векам:

1) *символьный этап (8000 – 3000 гг. до н.э.)* – связан с необходимостью выполнения учетно-контрольных функций в условиях отсутствия письменности. Автор разбивает его на пять подэтапов:

– 8000 – 4400 гг. до н.э. – для регистрации каждого вида ценностей используются определенные символы: треугольники, квадраты, круги, конусы и т.п. Этот вид учета автор связывает с аграрной революцией;

– 4400 – 3250 гг. до н.э. – на символах появились надсечки, просверленные дырки, зарубки, указывающие на количественное движение ценностей. Автор связал необходимость такого углубления учета с возникновением государства и развернувшимся строительством монументальных зданий;

– 3250 – 3200 гг. до н.э. – для сортировки данных использовались сосуды – кувшины, вазы, горшки, в которые раскладывались или из которых вынимались регистрационные единицы – камушки, черепки. Каждый сосуд соответствовал определенному виду ценностей, а число находящихся в нем камушков – учетному наличию данных ценностей. Однако в этом случае контролировался остаток, но выпадал из-под контроля оборот, то есть оставалось неясным, сколько ценностей за отчетный период поступило и сколько выбыло;

– 3200 – 3100 гг. до н.э. – на одной стороне глиняной поверхности делались отметки о поступлении, а на обороте – о расходе ценностей, разность между поступлением и выбытием указывала на текущий остаток;

– 3100 – 3000 гг. до н.э. – появление пиктографии. Вместо геометрических фигур стали широко использовать рисунки, что создавало условия для формирования иероглифического и клинописного письма;

2) *возникновение в Индии отрицательных чисел*, по мнению автора, было связано с тем, что индусские бухгалтеры трактовали ценности, сданные в долг, как изъятые из хозяйства (отрицательные);

3) *четкая система отслеживания движения ценностей*, сложившаяся в Древнем Китае в период династий Шан (1600 – 1100 гг. до н.э.) и Чжоу (1121 – 255 гг. до н.э.);

4) *с момента использования письменности и до конца XIX в. н.э.* – различия между простой, двойной, камеральной бухгалтериями, между их формами и т.п. представляются несущественными, ибо главным здесь была общность бухгалтерских процедур;

5) *XX в.* – учет становится наукой. Это особенно характерно для первой половины столетия, во второй намеченная тенденция усиливается за счет широкого использования экономико-статистических методов и электронной вычислительной техники;

б) XXI в. – возникновение и распространение безбумажной бухгалтерии.

XXI подход. Предложен нашим современником **Я.В. Соколовым**. Его особенностью является то, что периодизация развития бухгалтерского учета приводится сразу по нескольким основаниям, при этом периоды приводятся в такой последовательности, чтобы предыдущее основание частично предопределяло последующее.

1 По характеру учетных носителей – здесь можно отметить только некоторые противоречивые тенденции. В разных местах, в разных цивилизациях бухгалтеры применяли те материалы, которые были у них под руками. В Вавилоне использовали глиняные таблички, в Египте – папирус, в Греции – черепки, в Риме – восковые таблички, в империи инков – веревки, в средневековой Европе – пергамент и т.д. Новый революционный этап связан с появлением бумаги. Ее впервые получил Цай Лунь (II в. н.э.), но способ изготовления сохранялся в строгом секрете. Только в VI в. секрет производства бумаги был вывезен в Японию. С X в. бумага проникает в Европу. Но с какого момента в учетной практике она вытесняет пергамент, установить невозможно. Однако десять веков бумага будет единственным носителем исходных данных в результатной информации. И только теперь появляется так называемая безбумажная бухгалтерия, использующая машиночитаемые носители данных.

2 По типу учетных регистров первоначальные этапы формировались в зависимости от используемых носителей. Глиняные таблички, черепки, восковые таблички предопределили карточки, папирус, пергамент – свободные листы. Распространение бумаги надолго сделало книгу главным видом учетных регистров. И только к началу XX в. карточки и счетоводство на свободных листах получают признание практиков. Этому способствовало развитие вычислительных машин. Табуляграммы, машинограммы, видеограммы становятся распространенными видами учетных регистров.

3 По видам счетной техники. Первоначально ее не было. Затем появился абак (500 г. до н.э.), его применяли в Европе до XVIII в., потом стали считать «в уме». В конце XIX в. в немецкой литературе счета именовались русской машиной. Начало XX в. ознаменовалось началом механизации учета. Появились машины с ручным и автоматическим вводом исходных данных, а распространение электронной вычислительной техники позволило автоматизировать не только счетные, но и логические функции, что коренным образом изменило технологию бухгалтерского труда.

4 По организационной структуре можно предположить, что сначала вся «бухгалтерия» помещалась в голове хозяйствующего субъекта. Возникновение государственных учреждений потребовало формирования первых «централизованных бухгалтерий». Купечество ограничивалось записями. При тех оборотах купец сам выполнял бухгалтерские функции. Со временем он все чаще будет доверять их жене. Только рост объемов хозяйственной деятельности предопределил формирование крупных фирм и сравнительно большого учетного аппарата. **И. Ванье** (1870) подчеркивал, что учет ведется не от имени собственника, а от имени хозяйства. Это позволило пропагандировать децентрализованный учет, то есть в каждом филиале, а иногда и в каждом цехе одной и той же фир-

мы открывались свои бухгалтерии. Однако тенденция к централизации учета, к сохранению учета в правлении фирмы была более сильной. Распространение больших вычислительных машин сначала усилило тенденцию к централизации, но появление мини-ЭВМ подвело базу и под децентрализацию. Таким образом, организационные структуры бухгалтерского аппарата в определенной степени зависят от вида вычислительной техники и целей, выдвигаемых правлением фирмы.

5 По целям ведения учет прошел те же этапы, что и хозяйственные предприятия. Первоначально были только справки (констатации) о хозяйственной жизни, «узелки на память», затем следует выделить учет в целях контроля. Законченные формы он получил в немецкой факторной бухгалтерии, ее идеологом был **И. Готлиб** (1531). С этого времени берет начало и тенденция к исчислению хозяйственного результата. Бухгалтерский учет стал рассматриваться как средство определения прибыли. Наиболее четко такой взгляд получил отражение в трудах **Э. Леоте** и **А. Гильбо** (1860). С середины XIX в. основное развитие бухгалтерской мысли подчинено тому, что такое доход, как его считать. В результате этих исследований натуралистическое представление о том, что доход – это сумма денег в кассе и в банке, потеряло всякий смысл. У предприятия могут быть огромные прибыли, а заработную плату платить нечем, или, наоборот, при значительном убытке могут быть большие наличные деньги. В середине XX в. параллельно с традиционным бухгалтерским учетом в США сформировался учет управленческий, отражающий отношения внутри предприятия.

6 По методологии учета следует сразу выделить две принципиально разные, параллельные и конкурирующие линии, так называемый *бюджетный* и *коммерческий* учет. Обе начинаются с инвентарного учета, то есть прямого перечня того, что принадлежит собственнику. Измерение ведется в натуральных единицах, никакого обобщения стоимости имущества нет, хотя на практике, если возникла потребность в таком обобщении, просто указывали на число ценностей, служащих, как правило, средством обмена. В V в. до н.э. появились монеты, вместе с ними возникают деньги. Однако они долго учитываются как один из видов имущества, а само имущество еще не измеряется в учете в деньгах, но при общей его оценке деньги уже выступают в функции меры стоимости. Далее наступает момент, когда указанная функция закрепляется как постоянная в учете, и с этого времени счетные работники используют два измерителя – натуральный и денежный. Два измерителя четче показали различие между *камеральной* и *коммерческой (патримональной)* бухгалтериями. Первая имеет своим предметом учет расходов и доходов, вторая – учет имущества и результаты его использования. Став учетным измерителем, деньги разграничили камеральную и патримональную бухгалтерии, сформировали две парадигмы – камеральной и простой патримональной бухгалтерии. Последняя, после того как в состав ее показателей – счетов будут введены счета собственных средств, станет замкнутой диграфической системой. На практике это произойдет в XIII в., а в литературе получит описание у **Л. Пачоли** (1494). Так возникнут три

парадигмы бухгалтерского учета: *камеральная*, получившая законченное описание в труде **М. Пуэхберга** (1762), *униграфическая* и *диграфическая*.

7 По составу счетов развитие шло от *имущественных (материальных, инвентарных) счетов*. Они составляли ядро любого плана счетов. Почти одновременно инвентарные счета были дополнены *счетами расчетов*, совокупность которых получила название *ресконтро*. Если в патримональной бухгалтерии отражалось учетной записью только фактическое возникновение обязательства, то в камеральной фиксировались обязательства, вытекающие из договоров и административных распоряжений (сметные ассигнования). Следующим этапом было введение *счетов собственных средств* (**Б. Котрульи**, 1458) и далее *результатных счетов*, из которых центральное значение имел счет реализации (**И.С. Кине**, 1817). Наконец, последний этап – это распространение *операционных счетов*, получивших название порядка и метода (**Э. Леоте** и **А. Гильбо**, 1860).

8 По формам счетоводства развитие учета связано с порядком регистрации. Первоначально возникли *хронологическая* и *систематическая записи*. Форма носителя диктовала форму учета и ее регистров. Однако подлинная эволюция форм счетоводства начинается в рамках диграфической записи. Вот ее основные вехи: **Л. Пачоли** (1494) – *старая итальянская*, **Ф. Гаратти** (1688) – *новая итальянская*, **Ф. Гельвиг** (1774) – *немецкая*, **М. де ла Порт** (1685) – *французская*, **Ж.Б. Дюмарше** (1914) – *интегральная*, **И.С. Резниченко** (1952) – *журнально-ордерная форма учета*. В основе развития форм лежит принцип дифференциации учетной записи в журнале. Логика подсказывает, что с увеличением объема предприятий должна усложняться и форма учета. Так, в небольшом предприятии достаточно иметь одного бухгалтера, который ведет журнал, а затем зарегистрированные в журнале факты хозяйственной жизни переносит в Главную книгу (староитальянская форма). Предприятие стало больше: один бухгалтер ведет журнал, другой – складской учет, лицевые счета рабочих и служащих (новоитальянская форма). Предприятие стало еще больше: один бухгалтер ведет Кассовую книгу, другой – Мемориал (журнал без денежных операций). Предприятие укрупняется далее: Мемориал раскладывается на несколько журналов. Каждый журнал открывается на наиболее важные счета или группы счетов, а каждый бухгалтер ведет конкретный журнал. Наконец, предприятие стало громадным: каждому бухгалтеру поручают вести или ведомость (дебетовое разложение счета), или журнал (кредитовое разложение счета), или ведомость и журнал данного счета или нескольких счетов. При журнально-ордерной форме ограничиваются журналом.

Все это было бы убедительным, если бы не два обстоятельства: годы описания формы не соответствуют изложенному порядку; известны формы, которые не дифференцируют журнал, а интегрируют его (**Э. Дегранж**, 1802) – *американская форма*. Все это подтверждает условный (даже искусственный) характер периодизации.

9 По отраслям народного хозяйства – первоначально, как можно предположить, было столько вариантов учета, сколько предприятий. В дальнейшем, уже в позднем средневековье, стали складываться отрасли народного хозяйства.

Диграфический учет возник в торговле, в банках. Значительно позже он появился на транспорте, и последней отраслью было сельское хозяйство. К концу XIX в. четко сформировались отраслевые системы бухгалтерского учета. Они были адекватны отраслям народного хозяйства. В дальнейшем, уже в XX в., бухгалтерский учет дифференцировался дальше: по отраслям промышленности, видам транспорта, банков и т.д. Вместе с тем в середине XX в. началась обратная тенденция, связанная с интеграцией отраслевых курсов в единый курс бухгалтерского учета, подразделяемый на финансовую и управленческую бухгалтерии.

10 По учету затрат коммерческое счетоводство теоретически связано с камеральным. Последнее фиксировало затраты в соответствии со сметой, первое – по мере возникновения. Четкую теорию калькуляции себестоимости дал **А. Кальмес** (1912). Он отстаивал полную себестоимость, то есть включал в нее прямые и косвенные затраты. В это же время **Ч. Гаррисон**, как бы заимствуя идеи камерального счетоводства, создал систему *стандарт-кост*, предусматривающую предварительную калькуляцию и жесткое нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. В 1933 г. **Ч. Кларк** сформулировал принципы *директ-костинга* – метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые затраты, что позволяло расширять объемы производства, снижая отпускные цены до исчисленной частичной себестоимости. **Д. Хиггинс** (1952) предложил метод *ресибл-центр (центры ответственности)*, то есть учет затрат по местам их фиксации. В целом учет затрат стал рассматриваться как основная часть управленческого учета.

11 По интересам лиц, занятых в хозяйственном процессе, можно выделить периоды, когда учетные записи не имели юридической силы. Впервые они стали приобретать значение в судебной аргументации в I в. до н. э. Затем возникла выверка взаимных обязательств. Это делалось в интересах собственника и лиц, связанных с ним деловыми отношениями. Наконец, появилась законодательная регламентация учетных записей. Самым влиятельным актом следует считать коммерческий кодекс Савари (1673). Были и более ранние нормативные документы. Так, в Кастилии в XIII в. был издан законодательный акт, наиболее законченная редакция которого относится к 1549 г. Эти документы уже четко гарантировали права кредиторов. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства, повысилась роль аудиторов. Институт аудиторов возник в Англии еще в 1299 г., но современные его формы берут начало в Эдинбурге с 1854 г. После Второй мировой войны в ряде европейских стран (ФРГ, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета. Цель жесткой регламентации учета – обеспечение интересов транснациональных корпораций.

12 По смене научных доктрин. До середины XIX в. бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность. Он понимался как набор процедур, выбор между ними выполнялся методом проб и ошибок. В 1864 г. **Ф. Вилла** заложил основы бухгалтерской науки, формулируя и обосновывая ее категориальный аппарат. До конца века преобладала *юридическая интерпретация* уче-

та. С начала XX в. благодаря трудам **Ж.Б. Дюмарше** получило признание *экономическое* его понимание. После Первой мировой войны **И.Ф. Шер** способствовал развитию *процедурной стороны учета*, а **Э. Шмаленбах** – *процедурной с административно-управленческим уклоном*. После Второй мировой войны возобладал взгляд об *управленческом характере* бухгалтерского учета, а труды **Р. Антони** (1977) способствовали истолкованию самого управления как чисто психологического поведенческого процесса. Все научные школы сосуществовали, влияние одной усиливалось, другой ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения и ни одна из них не исчезла.

Таким образом, необходимо отметить, что адекватная периодизация теории бухгалтерского учета, в сущности, невозможна. Предложенные здесь идеи – это только подходы к ней. Логика науки позволяет иногда лучше понять те или иные процессы развития, но она ничего или почти ничего не может сказать о том, как на самом деле развивался бухгалтерский учет.

Вопросы для самоконтроля

1 Какие факторы в наибольшей мере повлияли на развитие бухгалтерского учета как информационной системы? Объясните, почему Вы так отвечаете.

2 Какую связь можно проследить, исследуя генезис (происхождение, становление и развитие) школ бухгалтерского учета и политической экономии?

3 Какие точки научного соприкосновения можно выявить между:

- итальянской школой бухгалтерского учета и меркантилизмом;
- французской школой бухгалтерского учета и физиократизмом наряду с классическим направлением экономической теории;
- немецкой школой бухгалтерского учета и неоклассицизмом, маржинализмом, марксизмом;
- англо-американской школой бухгалтерского учета и институционализмом, кейнсианством?

4 Назовите некоторые значимые достижения русских (советских) ученых и практиков в сфере бухгалтерского учета.

5 Какой из подходов к периодизации развития бухгалтерского учета, предложенных зарубежными авторами, Вы считаете наиболее полным? Наиболее оригинальным?

6 Какие аналогии по использованию учетных носителей можно проследить между современной практикой счетоводства и глиняными табличками Вавилона, папирусом Египта, пергаментом средневековой Европы?

7 Назовите ключевые особенности трех парадигм бухгалтерского учета: камеральной, униграфической и диграфической.

8 Охарактеризуйте развитие методологии учетной практики исходя из эволюции состава счетов.

9 Какие формы счетоводства принято выделять?

10 Можно ли сформулировать единый подход к периодизации бухгалтерского учета, если в его основу положены жесткие критерии и сроки?

Тестовые задания

1 *Основу юридического направления в учете составляет:*

- а) приоритет собственников перед кредиторами;
- б) приоритет кредиторов перед собственниками;
- в) приоритет законодательной регламентации учета перед профессиональным суждением бухгалтера.

2 *Основоположником немецкого балансоведения и экономического анализа был:*

- а) Г. Симон;
- б) М. Берлинер;
- в) А. Кальмес;
- г) И.Ф. Шер.

3 *Автором, создавшим шахматную форму счетоводства, был:*

- а) Ф. Вилла;
- б) Д. Чербони;
- в) Ф. Беста;
- г) Д. Росси.

4 *Среди зарубежных ученых основоположниками счетоведения считаются:*

- а) Г. Никлиш, В. Ле Кутр, Э. Шмаленбах;
- б) Н. д'Анастасио, Ф. Марчи, Д. Росси, Ж. Савари;
- в) Ф. Вилла, Дж. Чербони, Ф. Беста, Й. Шер, Э. Леоте, В. Гильбо.

5 *Родиной инвентаризации как метода бухгалтерского учета является:*

- а) Древний Египет;
- б) Древняя Ассирия;
- в) Древний Рим;
- г) Древняя Греция.

6 *Первое письменное упоминание о диграфической форме бухгалтерского учета связано с именем:*

- а) Л. Пачоли;
- б) Б. Котрульи;
- в) П.П. Скали.

7 *Первый счетный прибор – абак – появился в:*

- а) Древнем Египте;
- б) Древней Ассирии;
- в) Древнем Риме;
- г) Древней Греции.

8 *Исследование баланса как средства коммуникации характерно для:*

- а) немецкой школы балансоведения;
- б) англо-американской школы балансоведения;
- в) российской школы балансоведения.

9 *Автором, создавшим логисмографию – учение, рассматривающее бухгалтерский учет как часть юриспруденции, был:*

- а) Франческо Вилла;
- б) Джузеппе Чербони;
- в) Фабио Беста;
- г) Джузеппе Росси.

10 *Создателем русской «тройной» формы счетоводства был:*

- а) А.П. Рудановский;
- б) А.М. Галаган;
- в) Ф.В. Езерский.

11 *Базовые критерии российского счетоводства сформировались в трудах:*

- а) Ф.В. Езерского, А.М. Вольфа, Н.И. Попова;
- б) К.И. Арнольда, И. Ахматова, Э.А. Мудрова;
- в) А.П. Рудановского, Н.А. Блатова, Н.Л. Кипарисова.

12 *Становление бухгалтерского учета как науки связано с появлением:*

- а) итальянской учетной школы;
- б) французской учетной школы;
- в) немецкой учетной школы;
- г) англо-американской учетной школы.

13 *Выберите верное утверждение:*

- а) авторство в создании двойной бухгалтерии принадлежит Луке Пачоли;
- б) двойная бухгалтерия возникла во Флоренции задолго до написания Лукой Пачоли «Трактата о счетах и записях», однако заслуга Пачоли в том, что он первый описал ее как систему ведения учета.

14 *Термином «реформация» в бухгалтерском учете обозначается:*

- а) система мер по финансовому оздоровлению предприятия, чтобы предотвратить его банкротство или повысить конкурентоспособность;
- б) закрытие (списание) после утверждения расчета распределения прибыли сумм прибыли в части, относящейся к отчетному году;
- в) сопоставление или взаимная сверка расчетов, связанных с формированием как дебиторской, так и кредиторской задолженности;
- г) периодическая проверка наличия на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета.

15 *Термином «колляция» в бухгалтерском учете обозначается:*

- а) система мер по финансовому оздоровлению предприятия, чтобы предотвратить его банкротство или повысить конкурентоспособность;
- б) закрытие (списание) после утверждения расчета распределения

- прибыли сумм прибыли в части, относящейся к отчетному году;
- в) сопоставление или взаимная сверка расчетов, связанных с формированием как дебиторской, так и кредиторской задолженности;
 - г) периодическая проверка наличия на балансе организации ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета.

2 БАЛАНСОВЕДЕНИЕ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОСТУЛАТЫ И ОСНОВНЫЕ БАЛАНСОВЫЕ ТЕОРИИ

2.1 Понятие и структура бухгалтерского баланса

Термин «баланс» (от лат. *bis* – дважды и *lanx* – чаша весов) буквально означает «двучашие» и употребляется как символ равновесия, равенства. Этим термином в экономической науке, как правило, обозначается система интервальных показателей, характеризующих источники образования каких-либо ресурсов и направление их использования за определенный период (интервал). Например, баланс производства и распределения валового внутреннего продукта, материальные балансы (угля, металла, хлеба и др.), баланс денежных доходов и расходов государства (государственный бюджет), населения, организации и прочее.

В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет двоякое значение:

1) равенство итогов, когда равны итоги записей по дебету и кредиту счетов, итоги записей по аналитическим счетам и соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и т.д.;

2) наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату. Равные итоги формы по активу и пассиву располагаются по большей части на одном уровне, занимая строго горизонтальное положение, подобно коромыслу весов, находящихся в состоянии равновесия. В отличие от балансов, используемых при планировании и анализе, бухгалтерский баланс представляет собой систему моментных показателей, характеризующих состояние средств организации на определенную дату (момент).

Как бухгалтерское понятие слово «баланс» используется уже почти 600 лет. В литературе по истории бухгалтерского учета можно встретить различные сведения о времени появления этого термина, относящиеся к концу XIV – началу XV вв. Так, по свидетельству Рувера, слово «баланс» было впервые применено к финансовым отчетам 1427 г. независимо от того, являлись эти отчеты на самом деле балансами в современном понимании этого термина или нет.

Существует несколько подходов к определению структуры бухгалтерского баланса (рисунок 2) в зависимости от задач, которые ставит перед собой составитель этого отчета:

1) баланс есть метод бухгалтерского учета, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени отразить состояние средств организации и источники их формирования

Это значит, что в одной части, именуемой активом, приводится стоимость различных видов имущества, находящегося в собственности организации, а в другой части, именуемой пассивом, указываются состав и стоимость средств, вложенных самими собственниками этой организации, и средств, которые они получили в виде кредитов, то есть показывается, каких и сколько сторонних средств удалось администрации привлечь для работы организации;

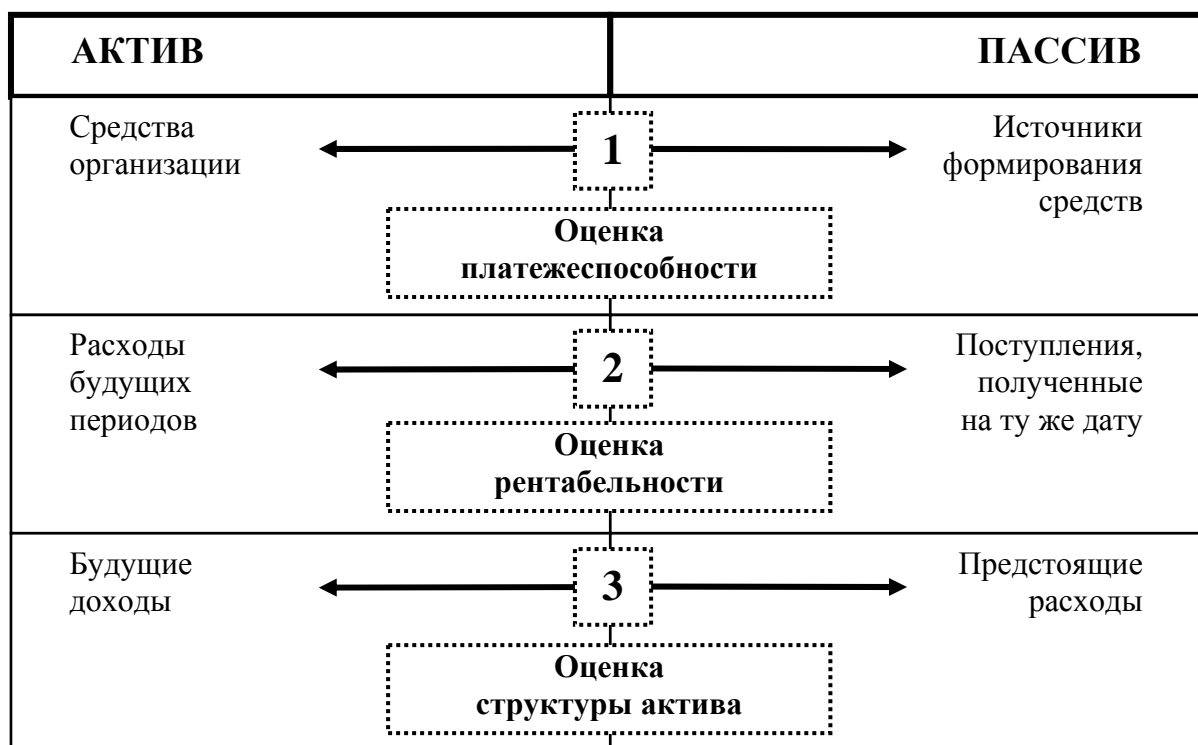


Рисунок 2 – Подходы к структуре бухгалтерского баланса организации

2) баланс есть метод бухгалтерского учета, позволяющий сопоставить расходы, понесенные до отчетной даты, с поступлениями, полученными на ту же дату

Из этого следует, что в активе приводятся данные не о самом имуществе, а о средствах, вложенных в него, – то, что называется расходами будущих периодов, а в пассиве – поступления, полученные к дате, на которую составлен баланс. В самом деле покупка основных средств отражается в активе, но по мере их эксплуатации стоимость этих средств списывается на текущие расходы. Купленные материалы – это те же расходы, но их покажут расходами текущего периода не тогда, когда их купили, а тогда, когда благодаря этим расходам будут получены доходы. Сказанное может быть отнесено ко всем активам, кроме денежных средств.

Далее в пассиве указывается, сколько средств поступило в организацию от ее собственников и сколько средств накоплено для собственников администра-

цией. Администрация в процессе работы привлекает средства поставщиков, кредиты банков и т.п. Но все, что администрация привлекла для работы организации, для этой организации является поступлением, привлечением средств;

3) баланс есть метод бухгалтерского учета, позволяющий сопоставить будущие доходы организации с ее предстоящими расходами

В этом определении, напротив, актив рассматривается как набор объектов, позволяющих «делать деньги». Так, достаточно сказать, что покупка основных средств, сырья и материалов позволяет вырабатывать новую продукцию, продавать ее и получать прибыль. Напротив, пассив – это, прежде всего, то, что организация должна отдать кредиторам: погашение долгов – обязанность администрации. Далее показывается, что по требованию собственников могут быть выплачены и их средства, то есть для организации суммы пассива всегда выступают потенциальным предстоящим расходом средств.

Все три трактовки понятия бухгалтерского баланса представляют определенную ценность:

- для анализа финансового состояния, определения платежеспособности организации предпочтительнее *трактовка 1*;
- для анализа рентабельности работы, успешности хозяйственной деятельности организации предпочтительнее *трактовка 2*;
- для оптимизации структуры актива (имеющихся ресурсов) предпочтительнее *трактовка 3*.

Совершенно очевидно, что на практике невозможно составлять три баланса, поэтому составляется один баланс (форма № 1). Он отражает смешанное влияние всех трех трактовок. Вместе с тем он является основной формой, входящей в состав бухгалтерии отчетности.

В современной учетной практике доминирующей является структура баланса, построенная на основе классификации хозяйственных средств по составу (виду) и источникам формирования.

Хозяйственные средства по составу (рисунок 3) подразделяются на внеоборотные и оборотные.

К *внеоборотным* относятся активы, используемые в хозяйственном процессе длительное время (более одного года) и не меняющие (по существенным признакам) своей физической формы.

Оборотные активы, напротив, полностью потребляются в ходе производственного процесса и потому постоянно обновляются.

В балансах прошлых лет в отдельном разделе актива обособлялся псевдоактив – убытки; последними нормативными документами этот псевдоактив показан в пассиве баланса как регулятив к источникам собственных средств.

По источникам формирования хозяйственные средства подразделяются на собственные и привлеченные.

Что такое *собственные* средства, очевидно из названия.

Привлеченные средства не находятся в собственности организации; их используют временно в течение определенного срока, по окончании которого они возвращаются собственникам.

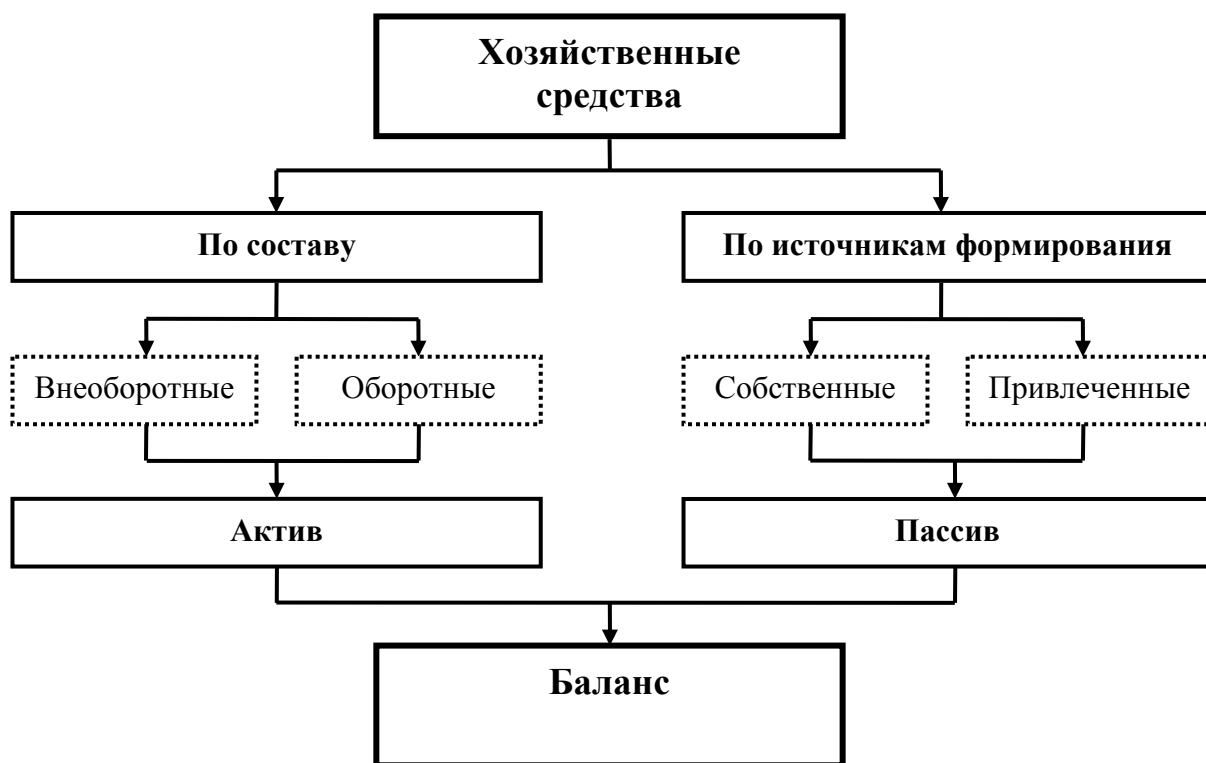


Рисунок 3 – Классификация хозяйственных средств

Бухгалтерский баланс построен в соответствии с классификацией хозяйственных средств, то есть он состоит из двух равновеликих частей: в одной отражаются средства по их составу (основные средства, производственные запасы, готовая продукция, касса и т.д.), в другой – по источникам формирования (уставный капитал, кредиты банка, задолженность поставщикам и т.д.).

Первая часть баланса называется активом (от лат. *activus* – деятельный, действующий); вторая – пассивом (от лат. *passivus* – страдательный, недеятельный). Применительно к балансу данные термины утратили первоначальный смысл и имеют условное значение.

Важнейшей особенностью бухгалтерского баланса является равенство итогов актива и пассива, поскольку и в активе, и в пассиве отражается одно и то же – хозяйственные средства организации, но с разных сторон: в активе показывается состав средств, в пассиве – источники, за счет которых они сформированы.

Каждый элемент актива и пассива (вид средств или источников) называют статьей баланса. Статьи баланса как в активе, так и в пассиве разделены на разделы.

Связь структуры бухгалтерского баланса с классификацией хозяйственных средств представлена в таблице 5.

Каждая строка баланса имеет свой порядковый номер, что облегчает ее нахождение и ссылки на отдельные статьи.

Для отражения состояния средств в балансе предусмотрены две графы: «На начало года» и «На конец отчетного периода». Во второй графе показывается состояние видов средств и их источников на дату составления баланса.

В балансе статьи актива и пассива подразделяются в зависимости от срока

их погашения на *долгосрочные* (свыше одного года) и *краткосрочные* (до одного года включительно).

Таблица 5 – Связь баланса с классификацией хозяйственных средств

Состав хозяйственных средств	В каком разделе актива баланса отражаются	Источники формирования средств	В каком разделе пассива баланса отражаются
Внеоборотные	I	Собственные	III
Оборотные	II	Привлеченные: а) долгосрочные б) краткосрочные	IV V

Для сопоставимости данных баланса на начало и конец года номенклатуру статей баланса на начало года нужно приводить в соответствие с номенклатурой баланса на конец года.

Остатки по счетам бухгалтерского учета, отражающим расчеты, в балансе показываются в развернутом виде: в активе – дебетовое сальдо, в пассиве – кредитовое сальдо.

С технологической точки зрения функционирование системы бухгалтерского учета в организации представляет собой процесс непрерывного агрегирования данных. Важно найти оптимум в этом процессе. Малая степень агрегирования приводит к бессистемности и неуправляемости огромных объемов сведений, циркулирующих в системе. Напротив, слишком большая агрегированность данных, в том числе отчетных, может привести к резкому сокращению их информативности и аналитичности. В полной мере этот тезис относится и к бухгалтерской отчетности. Уровень агрегированности данных определяет степень аналитичности баланса, причем связь здесь обратно пропорциональная: чем выше уровень агрегированности, тем менее аналитичен баланс. В связи с этим извечен вопрос о целесообразности и необходимой степени сложности баланса, необходимости расширения состава статей, введении дополнительных группировок.

Основной тенденцией развития баланса в нашей стране было его постоянное усложнение. В последние годы происходит обратный процесс – упрощение структуры баланса. Так, за последние три десятилетия число статей баланса уменьшилось примерно в два раза.

2.2 Классификация бухгалтерских балансов

Пониманию балансов в значительной степени содействует их классификация по определенным признакам. Классификации направлены, прежде всего, на разделение балансов с точки зрения счетоводства (то есть практики учета) по определенным характеристикам. В качестве критериев классификации баланса могут быть выбраны самые разные (таблица 6).

Таблица 6 – Бухгалтерские балансы, классифицированные по разным основаниям

Основание классификации		Виды балансов		Характеристика
1		2		3
1	По источникам составления	1.1	Инвентарные	составляются на основе инвентаря имущества, средств в расчетах и обязательств перед третьими лицами и должны быть подтверждены инвентаризацией
		1.2	Книжные	(или регистровые) основаны на принципе регистрации фактов хозяйственной жизни и составляются по данным счетов Главной книги
		1.3	Генеральные	считаются самыми реальными, поскольку в их основу положены текущие учетные записи, подтвержденные фактическими сведениями путем проведения инвентаризации
		1.4	Актуарные	составляются на основании статистических данных как следствие принципа квантификации, так как и актив, и пассив заполняют по данным, собранным по статистике страховых, торговых и подобных организаций
2	По срокам составления	2.1	Вступительные	составляются в момент организации предприятия
		2.2	Текущие	формируются периодически в течение всего времени функционирования предприятия и подразделяются на <i>начальные</i> (содержат данные на начало периода), <i>промежуточные</i> (составляются за периоды, находящиеся между началом и концом отчетного периода – финансового года), <i>конечные</i> (формируются в конце финансового года и служат начальными на следующий отчетный период)
		2.3	Заключительные	составляются на дату завершения деятельности хозяйствующего субъекта при осуществлении реорганизации его формы (слияние нескольких организаций; присоединение организации к другой, ранее действующей; разделение организаций; изменение организационно-правовой формы)
		2.4	Санируемые	используются лишь в исключительных случаях, когда предприятие находится на пороге банкротства и необходимо либо принять решение о ликвидации, либо убедить кредиторов в целесообразности отсрочки платежа. Санируемые балансы включают данные о реальном состоянии дел на предприятии, величине понесенного убытка, путях и возможности его покрытия в будущем, возможных сроках мероприятий по финансовому оздоровлению. Санируемые балансы существенно отличаются от отчетных в результате применения уценки элементов баланса, не соответствующих действительности

Продолжение таблицы 6

1		2		3
		2.5	Ликвидационные	составляются при ликвидации предприятия и представляют информацию об имуществе организации, подлежащем распределению между ее кредиторами и собственниками с применением методов оценки статей по цене возможной реализации каждого актива. Они могут разрабатываться на начало периода ликвидации (<i>вступительный ликвидационный баланс</i>), в ходе периода (<i>промежуточный ликвидационный баланс</i>) и на конец периода ликвидации (<i>заключительный ликвидационный баланс</i>)
		2.6	Разделительные	формируются в момент разделения крупного предприятия на несколько более мелких или при передаче структурных единиц одного предприятия другому на основе данных заключительных балансов (при разделении) или текущих балансов (при выделении из одного предприятия другого)
		2.7	Объединительные	строятся при объединении нескольких предприятий в одно на основе данных заключительных балансов (при слиянии) или текущих и заключительных одновременно (при присоединении одной компании к другой, ранее действующей)
3	По объему включаемой информации	3.1	Единичные	(или самостоятельные) характерны для деятельности только одного предприятия
		3.2	Отдельные	составляются хозяйствующими субъектами, если они функционируют внутри юридического лица, администрация которого разрешает открыть им такой баланс
		3.3	Сводные	составляются в рамках одного собственника, объединяя данные подразделений предприятия, или сразу по нескольким предприятиям для статистического обобщения показателей по отрасли. Такой баланс агрегирует данные включаемых в него самостоятельных балансов, но при этом взаимные расчеты между фирмами, сдавшими самостоятельные балансы, исключаются из сводного баланса
		3.4	Консолидированные	отражают положение группы юридически самостоятельных предприятий, связанных совместным контролем имущества
4	По методу оценки статей	4.1	Коммерческие	основаны на модификации продажных цен активов (представляются участникам предприятия)
		4.2	Налоговые	(или инвентарные) базируются на оценке по себестоимости (представляются налоговым органам)
5	По содержанию	5.1	Пробные	исторически были самыми первыми и представляли собой опись дебетовых и кредитовых оборотов по счетам с демонстрацией равенства итогов исходя из двойной записи
		5.2	Оборотные	помимо оборотов по счетам включают начальные и конечные остатки по счетам
		5.3	Сальдовые	составляются исключительно на основе остатков и представляют наиболее полное выражение категории бухгалтерского баланса

Продолжение таблицы 6

1		2		3
6	По форме (по формату)	6.1	Двусторонние	в таких балансах актив расположен слева, а пассив – справа, иногда наоборот
		6.2	Односторонние	сначала располагается весь актив, а за ним следует пассив (сверху вниз), возможен обратный порядок
		6.3	Разделенные	по центру баланса приходится название статей (в порядке следования счетов, приведенных в плане счетов), а слева и справа от них указываются числовые значения актива и пассива
		6.4	Сводные	слева приводятся названия статей, а справа в двух колонках перечисляются суммы, относящиеся к активу (первая колонка) и к пассиву (вторая колонка)
		6.5	Шахматные	строятся в виде матрицы, по строкам которой перечисляются статьи актива, а по столбцам – статьи пассива; возможен обратный вариант
7	По характеру деятельности	7.1	По основной деятельности	балансы, составленные по хозяйственным операциям, совершенным в рамках деятельности, зарегистрированной в учредительных документах организации
		7.2	По неосновной деятельности	балансы, составленные по хозяйственным операциям, совершенным в рамках прочей деятельности, которая не определена в учредительных документах организации
8	По реформированию балансы	8.1	Реформированные	балансы, в которых прибыль отчетного года уже распределена и отдельной строкой не показывается
		8.2	Нереформированные	балансы, в которых отдельной строкой показана прибыль отчетного года
9	По способу очистки (по полноте)	9.1	Балансы-брутто	включают сальдо всех счетов, за исключением результатных, в том числе регулирующих, причем остатки регулирующих (как дополнительных, так и контрарных) счетов увеличивают валюту баланса
		9.2	Балансы-нетто	исключают регулятив, при этом сальдо дополнительных счетов присоединяется к сальдо основных счетов, а сальдо контрарных уменьшает их
10	По времени	10.1	Провизорные	предполагают расчет баланса в конце месяца. Например, 28 августа следует получить баланс на 1 сентября. Для этого используются зарегистрированные данные с 1 по 28 августа и исчисляются ожидаемые данные за 29, 30 и 31 августа. Предполагалось, что такой баланс позволяет сделать его инструментом управления хозяйственными процессами

1		2		3
		10.2	Перспективные	составляются в случае возникновения необходимости формирования баланса на будущие периоды (например, на 1 октября или 1 января следующего года) путем расчета показателей статистическими методами (математическое ожидание, экспертная оценка). Очевидно, что такой баланс далеко не всегда соответствует потенциальным возможностям фирмы и желаниям ее администрации и собственников
		10.3	Директивные	(или плановые) составляются на основе перспективного баланса и показывают оптимальную структуру использования ресурсов фирмы

2.3 Теория статического баланса: особенности формирования и оценки актива и пассива

Под **балансовыми теориями** понимаются теории, трактующие форму, содержание бухгалтерских балансов как составных частей бухгалтерской отчетности независимо от законодательных норм. В соответствии с этим цель и концепции бухгалтерских балансов определяются исходя из их экономической природы и экономического содержания. Классическими балансовыми теориями являются: **теория статического баланса**, называемая также статической балансовой теорией; **теория динамического баланса** (динамическая балансовая теория); **теория органического баланса** (органическая балансовая теория).

Под **статической теорией** вообще понимают точку зрения, с позиций которой явления экономической действительности исследуются вне процесса их изменений, как бы в неизменном, застывшем состоянии равновесия элементов. Основу **статической балансовой концепции** составляют периодическая оценка имущества и проверка достаточности либо недостаточности полученных денежных средств от условной продажи активов организации для погашения задолженности перед кредиторами. Таким образом, цель статического баланса состоит в защите интересов кредиторов. Все расчеты согласно статической теории баланса сводятся к подготовке отчетности об имущественном (финансовом) состоянии коммерческой организации и ее кредиторской задолженности и определении того, возникает ли угроза банкротства при одномоментном удовлетворении требований кредиторов за счет продажи имущества в текущих рыночных ценах.

Теория статического баланса окончательно сформировалась в научную концепцию в начале XX в. Она явилась результатом развития юридического направления и инвентарного (имущественного) подхода в бухгалтерском учете.

Ее создателем стал берлинский адвокат **Г.В. Симон**, сформировавший в начале XIX в. юридическую отрасль бухгалтерского учета – балансовое право. В 1861 г. он опубликовал монографию по балансовому праву, в которой обосновал юридическую основу статической балансовой теории. В законченную ба-

лансовую теорию статическую концепцию бухгалтерского баланса развил **И.Ф. Шер**, а окончательно завершил разработку в качестве бухгалтерского учения **Г. Никлиш**. В России статическая балансовая теория получила развитие благодаря трудам **Н.С. Лунского**. Название «статическая теория» принадлежит немецкому ученому **Э. Шмаленбаху**, создателю динамической теории бухгалтерского баланса.

Для реализации концепции статического баланса был введен сугубо юридический прием «фиктивной (условной) ликвидации». Он предполагал, что в периодически заданном временном интервале проводится инвентаризация активов собственника, оценка которых осуществляется по текущим рыночным ценам так, как если бы эти активы в текущем периоде одновременно продавались. Из рассчитанной таким образом стоимости активов вычитались кредиторские обязательства собственника. Полученный результат отражал текущее значение чистых активов и показывал, во-первых, степень устойчивости финансового положения организации; во-вторых, степень приращения чистых активов (капитала собственника) по сравнению с соответствующими показателями предыдущего сравнимого периода. Общая схема статического баланса может быть представлена следующим образом (таблица 7).

Таблица 7 – Общая схема статического баланса

Актив – имущественная масса	Пассив – распределение имущественной массы
Денежные средства Прочее имущество Дебиторы	Капитал Кредиторы
Стоимость ценностей (А)	Распределение ценностей (К + О)

Таким образом, уравнение статического баланса соответствует основному балансовому уравнению и имеет вид: $A = K + O$. Структура статического баланса показывает, что дебиторы увеличивают балансовое имущество, а кредиторы его уменьшают.

Согласно статической теории баланса результат деятельности, то есть наращение капитала, можно определить только путем сравнения чистых активов текущего и предыдущего периодов:

$$(A_1 - O_1) - (A_0 - O_0) = K_1 - K_0 = \Delta K, \quad (1)$$

где A_1 и A_0 – величина активов текущего и предыдущего периодов соответственно;

O_1 и O_0 – величина обязательств текущего и предыдущего периодов соответственно;

K_1 и K_0 – величина капитала текущего и предыдущего периода соответственно;

ΔK – величина наращения капитала за период.

Из уравнения (1) очевидно, что основная идея статического баланса состоит в расчете стоимости чистых активов (СЧА). При этом:

- если $K_1 > K_0$, то имеет место положительная величина (прибыль);
- если $K_1 < K_0$, то имеет место отрицательная величина (убыток);
- если $K_1 = K_0$, то отражается нулевой финансовый результат.

В результате в соответствии со статической концепцией бухгалтерского баланса счет «Прибыли и убытки» самостоятельного значения может не иметь и поэтому рассматривается в качестве субсчета к счету «Капитал».

Теория статического баланса отражает приоритет статической составляющей бухгалтерской отчетности – бухгалтерского баланса, который составляется в статических категориях (активы, обязательства, капитал на определенную статичную дату), над динамической составляющей бухгалтерской отчетности – отчетом о прибылях и убытках. Последний отражает примат финансового результата, полученного за период, над оценкой финансового положения на определенную дату, составляемый в динамических категориях (доходы и расходы). Исходя из этого статический баланс обеспечивает точное отражение стоимости имущества, но может исказить финансовые результаты деятельности организации.

Вклад в понимание теории статического баланса в конце XIX в. – начале XX в. внесли ученые различных стран мира. Наиболее существенная роль в развитии идей балансоведения, в которой в качестве основополагающей, исходной бухгалтерской концепции рассматривался бухгалтерский баланс, принадлежит И.Ф. Шеру.

Основу его теории составляет **капитальное уравнение (постулат Шера):** $K = A - O$, выводимое из основного балансового уравнения: $A = K + O$. Шер понятие «пассив» ассоциировал с понятием «обязательства».

Уравнение капитала отражает статику состояния хозяйственной деятельности. Оно составлено в статических показателях без динамических составляющих. Присутствие динамических показателей позволяет преобразовать капитальное уравнение в уравнение вида:

$$A - O = K + Pr - Y \quad (2)$$

или $A - O - K = Pr - Y, \quad (3)$

где Pr – прибыль;

Y – убыток.

Из уравнения (2) видно, что финансовый результат отражается непосредственно на счете «Капитал», из уравнения (3) – на счете «Прибыли и убытки».

С точки зрения Шера, убытки (Y) – это не показатель финансового результата, а затраты (расходы), увеличивающие стоимость активов. Это дает основания преобразовать начальный баланс вида $A = K + O$ в последующий баланс вида

$$A + Y = K + O + Pr. \quad (4)$$

В уравнении (4) совмещены статические (активы, обязательства, капитал) и динамические (прибыли и убытки) показатели. Это позволило впоследствии создать структуру статико-динамического баланса с использованием категорий доходов (D) и расходов (P):

$$A + P = K + O + D. \quad (5)$$

Преобразованный вариант уравнения (5) $A - K - O = D - P$ отражает синтез статической и динамической балансовых теорий (**И. Буррий**).

Последовательным сторонником статической балансовой теории и идейным наследником И.Ф. Шера был немецкий ученый **Г. Никлиш**. Он считал, что целью статического баланса является точное отражение стоимости имущества. Так, Г. Никлиш высказывался отрицательно относительно эффективности существовавшей практики образования резервов. По действовавшему законодательству предел резервов устанавливается в объеме уставного капитала. Учитывая, что заемный капитал (обязательства) превышает собственный в несколько раз, Г. Никлиш предлагал увеличить предел резервов до суммы всего задействованного капитала. Г. Никлиш также доказал, что собственники получают прибыль не только и не столько на собственный, но и большей частью на привлеченный капитал, и впервые выдвинул идею оценки рентабельности капитала как отношения прибыли к сумме собственного и заемного капитала.

В 1911 г. Г. Никлиш создал завершенное общее учение о статическом балансе, которое отражало традиционные взгляды на бухгалтерский баланс: баланс – это преобразованный инвентарь; пассив баланса включает счета собственников и кредиторов; счета баланса подразделяются на активные и пассивные; выделяются четыре типа балансовых изменений (активные и пассивные пермутации и модификации); цель баланса состоит в отражении финансового состояния организации для обеспечения защиты интересов кредиторов; баланс является ликвидационным, то есть его активы рассматриваются по текущим рыночным ценам на дату составления баланса как на момент продажи активов (ликвидации организации). Однако такой баланс является не результатом ликвидации, а правовой основой ее проведения.

Последователем идей статического баланса в России стал **Н.С. Лунский**. Он рассматривал счета в качестве элементов бухгалтерского баланса, что, по его мнению, доказывало приоритет и первичность баланса над счетами в противовес точки зрения представителей петербургской школы (Сиверс, Блатов, Помазков), которые, напротив, видели приоритет счетов перед балансом.

Н.С. Лунский совершил в России переход к балансовой теории. Он ввел понятие «источник средств» и объединил в термине «пассив» кредиторскую задолженность и собственный капитал. Такое понимание пассива получило всеобщее признание в отечественном учете на длительный период. Лунский рассматривал баланс как преобразованный инвентарь, подчеркивал его независимость от плана счетов. Ученый создал новое методологическое направление в учете – балансовую теорию. Ей он придал исключительно прикладное значение и рассматривал как прием, который позволяет составлять бухгалтерские проводки. В результате такого понимания теории учета Лунским был предложен подход к дебету и кредиту счетов: слева – дебет, справа – кредит счетов.

Статическая балансовая теория реализуется исходя из признания принципа непрерывности деятельности. С этим принципом вступает в противоречие действовавшее в последней четверти XIX в. правило оценки способности хозяйст-

вующего субъекта к исполнению своих обязательств лишь в худшей ситуации – в случае ликвидации организации. Такой подход предполагал определение лишь так называемой ликвидационной стоимости имущества, а не стоимости имущества предприятия, продолжающего свою деятельность. Исходя из этого правила имущество и задолженность организации должны оцениваться по отдельности, чтобы можно было точно установить, в какой мере могут быть удовлетворены претензии кредиторов. С точки зрения возможности условной ликвидации (статика ликвидации) важно было определить, какие ценности могут быть реализованы по отдельности и оценены по стоимости реализации, а не по текущей балансовой стоимости. Таким образом, задача сводилась к определению объектов оцениваемого имущества и объектов, включаемых в обязательства, для их оценивания в статическом балансе.

Так, в состав имущества, подлежащего включению в актив статического баланса, Симон предлагал включать не все необходимые для будущей деятельности объекты, а лишь движимое и недвижимое имущество, то есть основные средства, дебиторскую задолженность и нематериальные активы. Он не считал имуществом и не отражал в отчетности организации статьи, которые нельзя оценить однозначно, например, имидж, ноу-хау организации, качество персонала, отношения с покупателями и поставщиками. Симон говорил, что в балансе могут быть отражены только те нематериальные активы, непосредственно на приобретение которых были произведены первоначальные расходы, то есть что эти нематериальные активы не созданы в самой организации, а приобретены у третьих лиц за плату. Симон не включал в имущество (актив) и разработанный своими силами секретный рецепт.

В пассиве статического баланса, по Симону, должен отражаться, прежде всего, собственный капитал с подразделением на акционерный капитал и резервные фонды. В составе резервного фонда учитываются обязательства, не обусловленные правовыми отношениями (например, отчисления на дополнительное пенсионное обеспечение). В составе прочих пассивов (заемного капитала) Симон рассматривал только обязательства, обусловленные правовыми отношениями. Таким образом, в качестве обязательств признавалась только возникшая согласно законодательству задолженность третьим лицам, подлежащая оплате.

В статическом балансе, по Симону, также предполагалось учитывать взаимосвязи с предыдущим или последующим периодами, то есть отражать в балансе расходы и доходы будущих периодов. Все затраты, которые несет хозяйствующий субъект в текущем периоде для получения дохода в будущем, формировали балансовую статью расходов будущих периодов – так называемые активные антиципации. Все поступления платежей в отчетном периоде, по которым соответствующие расходы возникнут лишь в следующих периодах, представляли собой доходы будущих периодов (так называемые пассивные антиципации).

После определения имущества и обязательств в статическом балансе центральным вопросом оказывалось определение их стоимостной оценки. Симон исходил из принципа индивидуальной оценки различных видов имущества и

обязательств. Она складывается субъективно и предполагает стоимость, по которой имущество может быть реализовано (каждый вид имущества в отдельности). Учитывается, что максимальной оценкой является общая рыночная цена. Этот принцип отличается от принципа оценивания по первоначальной стоимости, согласно которому активы оцениваются по стоимости их приобретения или изготовления (наиболее характерная оценка на сегодняшний день).

Используя принцип индивидуальной оценки, Симон предлагал оценивать по цене приобретения (по первоначальной стоимости) только объекты длительного производственного использования (основные средства). Их стоимость должна уменьшаться на сумму линейной амортизации. Сверх линейной (дополнительной) может быть начислена амортизация в том случае, если неверно определен срок полезного использования (например, он завышен). Симон исходит из принципа минимальной оценки. Это значит, что в случае уменьшения рыночной стоимости объектов основных средств нет необходимости проводить сверхплановую амортизацию. Увеличение же стоимости объектов основных средств, по Симону, возможно только в случае ремонта или расширения основных средств.

При оценке дебиторской задолженности Симон предлагал резервировать средства для покрытия возможных убытков ввиду неплатежеспособности дебиторов. Счет резерва в данном случае назывался делькредере. Сама дебиторская задолженность подразделялась на обеспеченную и необеспеченную. В этой связи возникала проблема отражения в учете гарантий – залогов и поручительств, а также возможных убытков от взятых на себя собственником обязательств.

При оценке обязательств (например, банковских ссуд) необходимо исходить из их номинальной стоимости, то есть стоимости, указанной в кредитном договоре и являющейся основой для начисления процентов. Номинальная стоимость может отклоняться как от фактически полученной в долг суммы, так и от суммы возмещения (возврата). В результате возникают разницы, которые нужно отражать в балансе. Если номинальная сумма ссуды выше суммы полученных средств, то хозяйствующий субъект должен отразить в активе баланса так называемое дизажио в размере разницы и постепенно списывать его до момента возврата ссуды. Если сумма возмещения выше номинальной стоимости ссуды, то в пассиве баланса в размере разницы нужно нарастающим итогом отражать ажио до наступления срока возврата ссуды.

Наиболее сложную проблему представляла также оценка ценных бумаг, курс которых значительно колебался. В учете также требовалось выявлять отклонения (разницы):

- превышение курсовой стоимости над номинальной (ажио);
- превышение номинальной стоимости над курсовой (дизажио).

Проблема заключалась в том, чтобы определить, каким образом рассматривать ажио и дизажио: как изменение «Капитала» или как часть процентов на капитал. Аналогичным образом решалась проблема, которая возникала при оценке валютных активов.

2.4 Теория динамического баланса: категории доходов и расходов

Под **динамической теорией** обычно понимают теорию, которая изучает экономические явления в процессе их изменения во времени.

Основу **динамической теории баланса** составляет периодическое измерение эффективности, то есть определение показателя рентабельности, прежде всего, рентабельности капитала. Цель динамического баланса состоит в защите приоритетов собственников. Все расчеты сводятся к подготовке отчетности, отражающей финансовый результат, что может исказить имущественную оценку.

Теория динамического баланса развивалась последовательно практически одновременно со статической. Как завершенная учетная концепция динамическая балансовая теория сформировалась в начале XX в. благодаря трудам немецкого экономиста **Э. Шмаленбаха**.

Сущность динамической трактовки учета состоит в обеспечении возможности периодического выявления финансового результата на основе годовой бухгалтерской отчетности для определения эффективности хозяйственной деятельности экономического субъекта. В бухгалтерском учете эта концепция сформировалась для решения сугубо экономических, а не юридических проблем: возможности измерения и увеличения прибыли, что требовало постоянного наблюдения за динамикой капитала.

Э. Шмаленбах дал расширенную трактовку бухгалтерского баланса. Его актив он стал рассматривать как расходы будущих периодов, а пассив – как доходы будущих периодов. Он обосновал необходимость введения в бухгалтерский оборот сугубо динамических учетных категорий «доходы» и «расходы». Отдавал приоритет отчету о прибылях и убытках по сравнению с бухгалтерским балансом.

Согласно динамической концепции балансовые статьи должны иметь только динамическую трактовку (это, в частности, расходы будущих периодов, амортизация), то есть те статьи, которые нельзя проинвентаризировать. Такой подход полностью противопоставляется статической балансовой теории, в соответствии с которой бухгалтерский баланс – это преобразованный инвентарь. Впоследствии немецкий ученый **Э. Косиоль**, сторонник динамического баланса, подверг резкой критике взгляды сторонников статического направления, поскольку они выводили баланс из инвентаря. По мнению Э. Косиоля, это приводит к противопоставлению актива и пассива баланса, в то время как актив и пассив являются инструментом учета движения и изменения стоимости, фазами кругооборота капитала.

Э. Шмаленбах определял актив, кроме денежных средств, как расходы, которые еще не стали доходами, то есть еще не принесли потенциально возможных экономических выгод. Выделяются и другие направления этого процесса:

- расходы, которые еще не стали затратами (например, покупка материалов, оборудования);
- расходы, которые еще не есть поступления денежных средств (дебиторская задолженность);
- ценности, которые станут затратами впоследствии (материалы, полу-

фабрикаты);

- ценности, которые станут доходами впоследствии (готовая продукция);
- денежные средства, находящиеся в кассе, на расчетном счете.

Значение бухгалтерского баланса Э. Шмаленбах видел не в представлении внешнему пользователю (кредитору) информации о финансовом положении, а в представлении информации о финансовых результатах деятельности самому собственнику для управления. Он отдавал приоритет отчетности «для себя» перед отчетностью «для внешнего пользователя», считая это лучшим средством борьбы с возможным банкротством.

Исходным пунктом динамической теории является принцип непрерывности деятельности, обеспечивающий возможность выявления финансового результата без «фиктивных ликвидаций» не по окончании всего жизненного цикла организации, а за хозяйственный год. Для этого Э. Шмаленбах ввел понятие «отчетный период», то есть хозяйственный год, за который может быть определен финансовый результат.

Исходя из принципа «конечности» деятельности организации общий результат определялся как разность между всеми выплатами и всеми поступлениями за период жизненного цикла функционирования организации. Этот результат не интересовал Э. Шмаленбаха. Он разделял «полный период» на отдельные периоды, что является исходным пунктом его теории.

Доходы (по Шмаленбаху) – это поступления за отчетный период, то есть положительные составляющие отчетного периода.

Расходы (по Шмаленбаху) – это издержки, затраты отчетного периода, то есть отрицательные составляющие отчетного периода.

Согласно динамической концепции финансовый результат определяется как разность между доходами отчетного периода и обусловившими их поступлениями расходами, что требует разграничения по отчетным периодам доходов и расходов. Свой вывод Шмаленбах подтверждает примером по амортизации. Согласно динамической теории амортизация представляет собой не уменьшение потребительной стоимости основных производственных фондов (статическая теория), а распределение по периодам эксплуатации затрат на приобретение основных средств (динамическая теория). Расходы по приобретению противопоставляются в отчете о прибылях и убытках доходам от эксплуатации капитала. При таком подходе актив баланса интерпретируется не как преобразованный инвентарь (статическая концепция), а как затраты организации, произведенные для получения доходов в будущем; пассив – как будущие поступления и нереализованные обязательства. Более точно, по Шмаленбаху, актив баланса – это нереализованные предварительные работы, пассив баланса – это нереализованные последующие работы. Например, затраты по приобретению актива (основных средств) станут расходами только в период использования объекта основных средств и должны быть поэтому противопоставлены в отчете о прибылях и убытках доходам.

В отношении пассива как нереализованных последующих работ: если на отчетную дату имеются обязательства, отражаемые в пассиве баланса, то их необходимо противопоставлять отнесенным в актив предварительным работам,

которые воплощают увеличение активов организации. Отраженные в пассиве последующие работы осуществляются после составления баланса. Если организация берет на себя гарантийные обязательства, то в пассиве следует образовать резерв и на их величину отразить в отчете о прибылях и убытках расходы, поскольку таким образом будут учтены будущие вероятные затраты.

Динамическая теория исходит из принципа оценки по стоимости: для определения финансового результата активы оцениваются по первоначальной стоимости приобретения или изготовления, но не по текущей рыночной цене, что искажает финансовый результат. Исчисление финансового результата увязывается с принципом начисления, согласно которому определение прибыли/убытка происходит в учете по моменту признания выручки от продаж, но не в зависимости от движения денежных потоков (поступлений и платежей), и с принципом соответствия: финансовый результат определяется сопоставлением доходов и расходов только отчетного периода. Принцип осторожности в динамической концепции при сравнении выручки (доходов) с затратами (расходами) предусматривает выбор минимальной из двух вариантов оценки стоимости активов: текущей рыночной цены или стоимости их приобретения (изготовления). Принцип осторожности по-разному трактуется в статическом и динамическом учете. В статическом он предполагает, что не игнорируется возможность получения потенциальных потерь по непроданным активам, в динамическом – что не преувеличивается прибыль.

Динамическая концепция обеспечивает взаимосвязь бухгалтерского баланса с контрбалансом – отчетом о прибылях и убытках. По теории динамического баланса финансовый результат представляет собой изменения вложенного капитала за определенный период. Такие изменения происходят только под воздействием хозяйственной деятельности организации. В результате этой деятельности хозяйствующий субъект получает доходы (выручку) и несет расходы (затраты), которые обусловили получение доходов (принцип соотношения доходов и расходов). Финансовый результат определяется как разница между доходами и расходами и называется чистым результатом. Поэтому отчет о прибылях и убытках называется еще результатным балансом, что формально подтверждается расчетом:

$$Д - Р = \Phi Р, \quad (6)$$

где Д – доходы периода;

Р – расходы периода;

ФР – финансовый результат (прибыль) за период.

Чистый результат равен изменению собственного капитала, вложенного собственником в предприятие. Для расчета чистого результата в динамическом балансе важна оценка произведенных расходов (затрат). В этих целях, в отличие от статического баланса, где могут применяться текущие рыночные цены возможной продажи активов, в динамическом балансе предпочтительней оказывается оценка по фактическим затратам производства или приобретения (по фактической себестоимости).

Взаимосвязь бухгалтерского баланса с отчетом о прибылях и убытках про-

является в формировании показателей финансового результата в результатном балансе на основании данных трех бухгалтерских счетов – 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки». Процедура формирования прибылей и убытков на счете 99 отражает процесс формирования финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта. Реформация бухгалтерского баланса, проводимая заключительными оборотами счета 99 в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток», приводит к отражению в бухгалтерском балансе суммы наращенного капитала за отчетный период. В соответствии с теорией динамического баланса формирование финансового результата отражается в динамическом балансе – отчете о прибылях и убытках, а непосредственное наращение капитала – в статическом балансе.

А.П. Рудановский в 20-е гг. XX столетия развил балансоведение как науку. Он утвердил две аксиомы: **постулат Пачоли** (о равновеликости суммы дебетовых и кредитовых оборотов счетов) и **постулат Пизани** (о равновеликости сальдо статических и динамических счетов) для подтверждения равенства $A - K - O = D - P = Pr$. В бухгалтерском балансе (статика хозяйства) и в оборотах результатных счетов в контрбалансе (динамика хозяйства) он видел возможности анализа хозяйственной деятельности. Связь между учетом и анализом в этом случае прослеживается с помощью бухгалтерского баланса.

И.Р. Николаев также развивал взгляды на бухгалтерский учет, основу которого составляет баланс как реалистическое отражение действительности хозяйственной деятельности. Ученый разделял идеи динамической теории баланса: рассматривал актив и сальдо счетов баланса (за исключением денежных средств) в качестве ранее совершенных расходов, то есть как расходов будущих периодов. Оценку балансовых статей основывал на фактической себестоимости, допуская использование регулирующих счетов. В части дебиторской задолженности Николаев признавал создание резервов безнадежных долгов и разделял мнение ученых о балансоведении как теоретической основе и принципах построения баланса и оценки балансовых статей. Одновременно он рассматривал балансоведение как науку об анализе хозяйственной деятельности.

2.5 Теории статико-динамического и органического балансов

Развитие идей статического и динамического балансов позволило разработать **концепцию статико-динамического баланса**, автором которой выступил **И. Буррий**. Он синтезировал идеи Й.Ф. Шера, Г. Никлиша (статический баланс) и Э. Шмаленбаха (динамический баланс) и разработал структуру статико-динамического баланса на основе совмещения статических (активы, обязательства, капитал) и динамических (доходы и расходы) показателей.

Из теории статического баланса за основу статико-динамического баланса было взято основное балансовое равенство: $A = П$; из теории динамического баланса – равенство доходов и расходов: $D = P$. Это дало возможность построить структуру статико-динамического баланса, которая имеет вид:

$$A + P = \Pi + Д. \quad (7)$$

С точки зрения того, что $\Pi = K + O$, преобразованный вид статико-динамического баланса имеет вид:

$$A + P = K + O + Д. \quad (8)$$

Однако под обязательствами (O) И. Буррий понимал заемный капитал (K), то есть его формула статико-динамического баланса имеет вид:

$$A + P = K + Д. \quad (9)$$

В принципе в уравнении статико-динамического баланса находит отражение преобразованная формула уравнения Шера, которая может быть написана:

- либо в категориях прибыли и убытков: $A + Y = K + O + \Pi p$;
- либо в категориях доходов и расходов: $A + P = K + O + Д$.

Для более очевидного отражения синтеза статических и динамических показателей уравнение статико-динамического баланса может быть представлено следующим образом:

$$A - K - O = Д - P. \quad (10)$$

Однако И. Буррий общую схему записей в статико-динамическом балансе показывал в более расширенной форме (таблица 8).

Таблица 8 – Схема записей в статико-динамическом балансе

Группа счетов	Дебет		Кредит	
Актива	Увеличение активов	+	Уменьшение активов	-
Пассива	Уменьшение капитала	-	Увеличение капитала	+
Доходов	Уменьшение доходов	-	Увеличение доходов	+
Расходов	Увеличение расходов	+	Уменьшение расходов	-

Еще одна классическая балансовая теория – **теория органического баланса** – нашла отражение в трудах немецкого экономиста **Ф. Шмидта** (1882 – 1950). Он понимал любую организацию (экономический субъект хозяйствования) как клетку организма рыночного хозяйства. Согласно Шмидту баланс имеет двуединую цель – отражение финансового состояния (статическая теория) и отражение финансового результата (динамическая теория). Это создало дуалистический, компромиссный подход в балансовой теории.

Теория органического баланса основана на анализе кругооборота капитала. В этой связи первостепенное значение приобретает оценка активов. Поскольку конъюнктура рынка и цены на приобретаемые ресурсы меняются практически ежедневно, мерой измерения этой конъюнктуры был избран день. Теория Шмидта предполагала составление ежедневного органического баланса.

Использование органического баланса ставило задачей устранить неустойчивость денежного измерителя. Для этого предполагалось оценку активов в балансе производить не по первоначальной (фактической) стоимости приобретения, а по текущей стоимости на момент составления баланса. Например, если

стоимость материала на момент его приобретения составляла 10 д.е., а на день составления баланса рыночная стоимость приобретения оказывалась равной 8 д.е., то согласно органической теории в балансе данный актив должен был быть оценен в 8 д.е. Такой подход позволял учитывать конъюнктуру рынка и обеспечивать более реалистичную оценку финансового состояния организации. Однако он противоречил идее защиты интересов кредиторов в случае снижения рыночной стоимости активов.

В оценке финансового результата теория органического баланса предполагала введение понятий «номинальная прибыль» и «фиктивная прибыль». Условно, если стоимость приобретения материала составляла 100 д.е., затраты на его обработку равны 30 д.е., а реализованы они были за 150 д.е., то номинальная прибыль будет 20 д.е. ($150 - 130$). Если же стоимость приобретения материала на день составления баланса равна 80 д.е., то при сохранении прежних условий по стоимости обработки (30 д.е.) и цене продажи (150 д.е.) прибыль составит 40 д.е. ($150 - (80 + 30)$), из которых реальная прибыль составит 20 д.е. ($150 - 130$), а остальные 20 д.е. ($130 - 110$) покажут величину фиктивной прибыли, то есть величину стоимости, которая могла бы быть использована для приобретения нового материала этого вида.

Достоинством органического баланса является его возможность учитывать рыночную эластичность. Однако многими учеными органическая балансовая теория критиковалась за присутствие фиктивных показателей финансового результата. Значение балансовой теории Шмидта высоко оценили представители управленческого направления в теории бухгалтерского учета (англо-американская школа).

2.6 Сравнение основных постулатов в статической и динамической концепциях баланса

Чтобы понимать числа баланса и уяснить для себя их символический смысл, необходимо всегда иметь в виду, из каких методологических требований и допущений исходил законодатель, предписывая те или иные нормы составления отчетности. Так, если при построении баланса исходить из допущения непрерывности деятельности (постоянно действующего предприятия), то оценка статей баланса должна быть выполнена по себестоимости, что приведет к необходимости использовать теорию динамического баланса. Если же баланс должен дать ответ на вопрос о ликвидности, то следует предпочесть оценку по текущим или справедливым ценам и исходить из традиционных идей статического баланса. Это значит, что законодательство должно в первую очередь защищать или собственников (первый случай), или кредиторов (второй случай).

Рассмотрим методологические различия статического и динамического балансов.

Статический баланс – метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить состояние средств предприятия и источники их формирования.

Динамический баланс – метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке и на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие, и его финансовый результат.

В практике бухгалтерского учета почти всех стран преобладало и преобладает смешение этих двух подходов, что можно объяснить противоречивостью интересов участников хозяйственного процесса. В теории не может быть противоречий, на практике идея баланса отражает противоречия лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Одним из них нравятся некоторые следствия применения концепции статического баланса, другие настаивают на каких-то положениях баланса динамического. В таблице 9 указаны характеристики бухгалтерского баланса и то, как они интерпретируются в статической и динамической балансовых теориях.

Таблица 9 – Сравнительная характеристика статической и динамической интерпретации баланса

Информационные характеристики	Баланс	
	статический	динамический
1	2	3
1 Задача баланса	Оценка финансового положения	Выявление финансового результата
2 Основной пользователь	Кредиторы	Собственники
3 Группировка статей баланса	По ликвидности (актив) и изъятию (пассив)	По фазам (стадиям) кругооборота капитала
4 Оценка статей	Текущие рыночные (продажные) цены	Себестоимость
5 Отражение договоров	Права и обязательства, вытекающие из договоров	Выполнение договоров
6 Информационная база	Инвентаризация	Первичные документы
7 Задача актива	Возможность продажи	Эффективность использования ресурсов
8 Актив	Средства	Затраты будущих отчетных периодов
9 Пассив	Источники средств	Поступления, которые должны стать затратами
10 Расходы (затраты)	Уменьшение средств или/и увеличение источников	Оплаченные или подлежащие оплате активы, затраты-расходы данного отчетного периода
11 Доходы (поступления)	Увеличение средств и/или уменьшение источников, то есть любой прирост активов	Поступления средств за отгруженные товары и услуги, оказанные организацией
12 Кредиторская задолженность	Долги, которые должна уплатить организация	Ожидаемый отток денежных средств

Продолжение таблицы 9

1	2	3
13 Дебиторская задолженность	Долги, причитающиеся организации	Ожидаемое поступление денежных средств
14 Отражение задолженности по уставному фонду	Вся задолженность, вытекающая из учредительного договора	В объеме фактически внесенных средств
15 Организационные расходы фирмы	Списываются сразу на затраты	Списываются в течение всего срока работы
16 Гудвил	Списывается за счет дополнительного фонда	Капитализируется и подлежит амортизации
17 Кредиты	Отражают фактически полученный кредит и будущую величину процентов	Отражают фактически полученный кредит и проценты, относящиеся только к текущему году
18 Амортизация	Обесценение ценностей во времени	Способ учетной политики, позволяющий регулировать финансовый результат (расходы становятся затратами)
19 Роль ликвидационной стоимости объекта при расчете норм амортизации	Во внимание принимается	Во внимание не принимается
20 Природа счета амортизации	Резерв на реновацию (на возобновление имущества)	Регулятив (контрактив), отражающий перенос стоимости
21 Отражение субсидий	Увеличение прибыли	Увеличение фондов
22 Научно-исследовательские расходы (НИР)	Подлежат отнесению на те отчетные периоды, когда они были понесены	Подлежат отнесению на те отчетные периоды, когда благодаря НИР будет получен доход
23 Ценные бумаги	Отражаются по текущему курсу	Отражаются по фактической цене приобретения
24 Иностранная валюта	Деньги	Товар
25 Схема учета запасов	Натурально-стоимостная	Стоимостная
26 Расходы будущих периодов	Отвлеченные средства	Расходы, но еще не затраты
27 Доходы будущих периодов	Дополнительный счет к счету убытков и прибылей	Доходы, но еще не прибыль

1	2	3
28 Реализация	Счет «Расчеты с покупателями»	Счет «Товары отгруженные»
29 Бартер	Создает прибыль	Меняет структуру актива
30 Валовая прибыль	Разность между конечным и начальным капиталом фирмы	Кредитовое сальдо счетов реализации
31 Рентабельность	Отношение прибыли к итогу актива	Отношение прибыли к итогу собственных средств фирмы
32 Резервы	Капитализируются в пассиве	Списываются прямо из ценностей
33 Природа счета убытков и прибылей	Дополнительный счет к счетам фондов и резервов, в балансе может отсутствовать	Центральный счет бухгалтерского учета
34 Сопоставимость	Полная	Условная
35 Оценка бизнеса	Ликвидационная	Дисконтированная
36 Идеальная база для налогообложения	Имущество	Прибыль

1 В статическом балансе решается **задача**, связанная с оценкой финансового состояния организации и определением в связи с этим реальной стоимости имущества, которым она обладает (это как бы баланс ликвидационный). В динамическом балансе главной задачей является наиболее разумным способом исчислить полученный за отчетный период финансовый результат, позволяющий оценить эффективность работы организации (выполняется принцип постоянно действующего предприятия).

2 В статическом балансе **основными пользователями** выступают кредиторы, так как их в первую очередь интересует платежеспособность организации. Напротив, собственников и особенно администрацию, а также аналитиков должна интересовать возможность эффективной и рентабельной работы.

3 Рассматривая актив как основное содержание статического баланса, теоретики полагали, что **статьи актива** должны располагаться в порядке их ликвидности (от основных средств до кассы или наоборот). **Статьи пассива** должны быть сгруппированы по мере их возможного изъятия. При этом в активе и пассиве показываются одни и те же средства, но в разной **группировке**: в одном случае по их составу, в другом – по их источникам. Совсем из иных соображений исходят теоретики динамического баланса. Они считают, что в активе и пассиве одновременно отражаются различные фазы кругооборота единого капитала, вложенного в предприятие. Несколько упрощая их взгляды, можно следующим образом иллюстрировать эту мысль. Первый раздел пассива показывает величину вложенного собственного капитала, второй – привлеченного. Первый и второй разделы актива отражают расходы, но еще не затраты, третий раздел (дебиторы) – доходы, но еще не прибыль, четвертый раздел показывает денежные средства – начальный и конечный пункты циркуляции капитала. В

статическом балансе актив рассматривается как причина, пассив – как следствие, в динамическом происходит все наоборот.

4 Все статьи в статическом балансе должны быть отражены по текущей рыночной цене, то есть предполагается постоянная переоценка ценностей, показанных в активе. В динамическом балансе переоценка недопустима, так как в актив вложен строго определенный капитал, и, меняя оценку, бухгалтер:

- списывает на затраты то, что фирма в действительности не расходовала;
- заведомо искажает источники средств, ибо он, дебетуя (кредитуя) активные статьи, автоматически кредитует (дебетует) пассивные статьи, изменяя либо финансовый результат, либо фонды (резервы).

5 Статический баланс допускает введение в учет как имущества, так и всех обязательств, вытекающих из **договоров**. Например, заключен договор на поставку фирмой А фирме Б товаров на Х р. В балансе фирмы А будет записано Х р. в активе как деньги, подлежащие получению, а в пассиве – как товары, подлежащие поставке. В балансе фирмы Б: в активе – товары, подлежащие получению, в пассиве – деньги, подлежащие выплате. В динамическом балансе могут быть отражены только фактические поставки и выплаты.

6 Статический баланс «...формально представляет собой преобразование инвентаря». Динамический баланс разрывает связь баланса с инвентарем и строится на основе сальдо счетов Главной книги. Отсюда и метод проверки реальности баланса: статического – путем инвентаризации, динамического – путем колляции, то есть документальной проверки реально потраченных и полученных сумм. Сторонники динамического баланса утверждают, что многие статьи баланса (расходы будущих периодов, амортизация, прибыль и ряд других) вообще не могут быть проверены путем инвентаризации, и рассматривают инвентаризационные описи только как разновидность первичных документов.

7 **Задача актива** в статическом балансе – показать средства предприятия; в актив включаются только те средства, которые могут быть изъяты (проданы). Напротив, в активе динамического баланса должен быть представлен весь вложенный капитал фирмы, что позволяет оценить эффективность ее работы.

8 **Актив** статического баланса показывает средства, динамического – затраты будущих периодов. Купили машину – деньги потрачены. Теоретики статического баланса уверены, что расходов не было, так как произошло изменение структуры актива. Напротив, идеологи динамического баланса считают, что расходы были, но они капитализируются, помещаясь в баланс, так как относятся к будущим отчетным периодам, на которые частями их и отнесут в дальнейшем. В статическом балансе могут быть показаны только те средства, которые находятся в собственности организации, ибо только такие средства могут быть приняты во внимание при расчете ликвидности и левериджа. В динамический баланс включают все средства, все вложенные капиталы, свои и привлеченные, то есть все, что способствовало получению доходов.

9 **Пассив** статического баланса отражает юридическую природу актива, показывая его собственников и представляя как бы план распределения средств

в границах того или иного собственника; в динамическом балансе – это все поступления, которые были израсходованы, но еще не стали затратами хозяйственного цикла, однако пассив отражает финансовое положение данного отчетного периода.

10 В статическом балансе любое уменьшение активов означает **расход** средств или любое увеличение кредиторской задолженности означает рост **расходов**. Последнее связано с тем, что организация принимает обязательство, то есть признает расходом необходимость изъятия части своих активов для передачи кредиторам. В динамическом балансе проводится разграничение между **расходами и затратами** (чего нет в балансе статическом). Под расходами здесь понимаются оплаченные или подлежащие оплате активы. Активы – это расходы, но еще не затраты. Затраты – это расходы данного отчетного периода, то есть списанные (уменьшенные) активы, которые перестали быть таковыми. Отсюда и задача всего счетоводства может быть сведена к отражению трансформации расходов в затраты.

11 В статическом балансе **доходы** трактуются как любое увеличение средств и/или уменьшение кредиторской задолженности организации. Напротив, в динамическом балансе проводится жесткое различие между доходом как причитающимися платежами и поступлениями самих платежей. Строго говоря, под доходом следует здесь понимать поступившие или подлежащие поступлению платежи данного отчетного периода.

12 В статическом балансе **кредиторская задолженность** трактуется как добровольно или вынужденно признанный администрацией долг организации. Иначе говоря, кредиторская задолженность – это средства (или услуги), предоставленные физическими или юридическими лицами организации и подлежащие в будущем погашению (оплате). В динамическом балансе кредиторская задолженность – это ожидаемый отток активов, как правило, денежных средств.

13 В статическом балансе **дебиторская задолженность** понимается как долг, который администрация организации числит за сторонними физическими и юридическими лицами. Иначе говоря, дебиторская задолженность – это средства (или услуги), предоставленные организацией физическим или юридическим лицам, но не оплаченные ими в данный момент. В динамическом балансе дебиторская задолженность – это ожидаемое поступление, приток активов (главным образом, денежных средств).

14 В статическом балансе **уставный фонд** показывается общей суммой. Невнесенная часть трактуется как дебиторская задолженность. В динамическом – только в размере реально внесенных средств.

15 В случае статического баланса **организационные (учредительные) расходы** списываются сразу в момент регистрации фирмы (например, в дебет счета «Дополнительный фонд», более точно сделать запись в кредит этого счета, но «сторно»). В динамическом балансе согласно принципу соответствия эти расходы списываются достаточно долго, теоретически до тех пор, пока работает предприятие.

16 В статическом балансе **гудвила** не должно быть, ибо это не то имущество, которое можно продать. Следовательно, величина гудвила должна быть

сразу списана в дебет счета «Дополнительный фонд». В динамическом балансе гудвил – расход, который должен стать сначала затратой, а потом, согласно принципу идентификации, принести доход в будущем. Поэтому его величина помещается в активе для последующей амортизации.

17 В статическом балансе **кредиторская задолженность** включает в себя как сумму полученного кредита, так и всю сумму причитающихся процентов, в динамическом – проводится разграничение между кредитом и начисленными процентами по нему, ибо кредит – это вложенная инвестиция, а проценты – это полученный результат (часть прибыли, причитающаяся инвестору).

18 В статическом балансе **амортизация** – это результат износа объекта во времени. Требуя постоянной переоценки объектов во времени, сторонники этой концепции результат любой переоценки трактуют как амортизацию. Для сторонников динамического баланса амортизация – это процесс переноса стоимости объекта (а она представлена расходами будущих периодов) на текущие затраты. Отсюда в статическом балансе нормы амортизации стремятся увязать с фактическими сроками эксплуатации объекта, в динамическом – это только один из способов учетной политики, позволяющий регулировать финансовый результат.

19 При расчете норм амортизации в статическом балансе принимается во внимание ожидаемая **ликвидационная стоимость** объекта, в динамическом балансе эта величина игнорируется, так как речь идет не об объекте, теряющем стоимость, а о ранее понесенных расходах, которые надо списать.

20 **Счет «Амортизация»** в статическом балансе трактуется как резерв накопленных средств для возобновления основных средств. В этом случае возможна переамортизация, то есть объект полностью амортизирован, но поскольку он продолжает эксплуатироваться, бухгалтеры продолжают его амортизировать. Такой подход был принят в советский период и позволял, во-первых, обеспечить сопоставимость себестоимости готовых изделий, во-вторых, накапливать средства в условиях скрытой перманентной инфляции. В динамическом балансе амортизация – это только контрактив к счету «Основные средства», отражающий не их амортизацию, а износ.

21 **Субсидии, безвозмездная помощь и ассигнования, спонсорские средства**, особенно если они облагаются налогом, в статическом балансе трактуются как прибыль (поскольку они увеличивают актив), в динамическом балансе – это отдельные статьи пассива, дополнительные фонды или целевые поступления, но не прибыль.

22 **Расходы по НИР** в статическом балансе относятся на результаты отчетного периода, когда они были понесены. В динамическом балансе их капитализируют, то есть относят на счета «Основное производство» и «Расходы будущих периодов», а в дальнейшем списывают по мере реализации продукции, с которой эти расходы были связаны. В этом случае прибыль будет больше, а ликвидность (реальная) меньше.

23 В статическом балансе **ценные бумаги** отражаются по их текущему (по возможности биржевому) курсу. В динамическом балансе их учитывают по цене приобретения.

24 В статическом балансе **иностранная валюта** рассматривается как деньги, поэтому рост курса иностранной валюты автоматически считается как полученная прибыль и облагается налогом; в динамическом балансе иностранная валюта трактуется как товар, приходится по курсу поступления, а курсовая разница фиксируется только по мере выплаты этой валюты.

25 Статический баланс предполагает последовательную колляцию между аналитическими и синтетическими счетами. Отсюда стремление к натурально-стоимостному **учету запасов**. Динамический баланс может игнорировать эту колляцию, так как он предполагает финансовый учет и допускает возможность только стоимостной регистрации.

26 **Статья «Расходы будущих периодов»** в статическом балансе является элементом чужеродным. Сторонники этой концепции исходят из того, что в активе должно быть показано имущество (средства), а в этом случае имущества нет, ибо речь идет об отвлеченных средствах (затраты есть, а предметов нет). Отвлеченные средства – интеллигибельная¹ категория, познаваемая разумом, но отсутствующая реально. Ее введение было большой теоретической победой советских бухгалтеров. Правда, они были не совсем последовательны, включая в эту категорию убытки, отчисления в резервы, фонды, задолженность бюджету, но забывая о расходах будущих периодов. В динамическом балансе – это уже понесенные расходы, которые будут списаны на затраты в следующие отчетные периоды, то есть капитализированные расходы, но еще не затраты. Если в статическом балансе это очень незначительная категория, то в динамическом ее значение для понимания природы баланса огромно.

27 **Доходы будущих периодов** в статическом балансе трактуются только как дополнительный счет к счету «Убытки и прибыли», то есть согласно выбранной учетной политике бухгалтер полученные средства относит к будущему отчетному периоду. В динамическом балансе эти средства понимаются как полученный доход, который нельзя признать прибылью данного отчетного периода и обложить налогом.

28 Концепция статического баланса предполагает момент **реализации** ценностей по отгрузке, так как с момента перехода права собственности от продавца к покупателю у первого возникает имущество в виде дебиторской задолженности. Поэтому бухгалтеры в этом случае дебетуют счет «Расчеты с покупателями и заказчиками» на сумму выставленного счета. Концепция динамического баланса предполагает момент реализации по оплате, так как в этом случае происходит изъятие актива, но нет еще его возмещения. Тем более, что его может и не быть вовсе. Поэтому бухгалтеры в подобных случаях должны дебетовать счет «Товары отгруженные, выполненные работы и оказанные услуги» на величину себестоимости отгружаемых ценностей.

29 Если ценности реализуются не за деньги, а путем **договора мены (по бартеру)**, то возникает проблема: образуется ли прибыль при реализации това-

¹ Интеллигибельный (лат. intelligibilis – умопостигаемый, познаваемый, мыслимый) – философский термин, означающий предмет или явление, постигаемое только разумом или интеллектуальной интуицией; широко употребляется в схоластике и философии И. Канта. Противоположность интеллигибельному – сенсительное, постигаемое с помощью чувств.

ров в этих условиях. Если бухгалтеры придерживаются статической концепции, то прибыль есть, ибо если бы за старый актив получили деньги, то на них был бы куплен новый актив и его стоимость, очевидно, являлась бы выше стоимости старого актива, следовательно, в этом случае имела место реинвестированная (скрытая и вновь вложенная в дело) прибыль. Если бухгалтер придерживается динамической концепции, то прибыли нет, ибо за отданный актив получен другой актив, который по законам обмена должен стоить столько же, сколько стоил старый. Прибыль возникает только после сделки Т – Д (Товар – Деньги), но не тогда, когда Т – Т (Товар – Товар). Бартер может облегчить превращение товара в деньги, но не заменит реализацию.

30 Сумма **валовой прибыли** в статическом балансе рассчитывается по трем формулам:

$$A_0 - П_0 = K_0, \quad (11)$$

$$A_1 - П_1 = K_1, \quad (12)$$

$$K_1 - K_0 = P, \quad (13)$$

где А – актив;

П – привлеченный капитал;

К – капитал, свободный от долгов;

Р – валовая прибыль;

0 – на начало отчетного периода;

1 – на конец отчетного периода.

Таким образом, валовая прибыль отражает как результаты хозяйственной деятельности, так и переоценку активов. В динамическом балансе эти результаты разграничены, и валовая прибыль представляет собой разность между кредитовыми и дебетовыми оборотами счетов реализации.

31 В статическом балансе при расчете **рентабельности** исчисленную сумму прибыли относят к итогу баланса, то есть определяют ее по отношению ко всему вложенному капиталу, независимо от того, идет ли речь о собственном или привлеченном капитале. В динамическом балансе измеряют эффективность использования не капитала вообще, а капитала собственника.

32 В статическом балансе должны всегда присутствовать **резервы**. Категория «резерв» – следствие требования осмотрительности (консерватизма, осторожности) в оценке. Эта категория создана в определенной мере ради сокрытия прибыли в акционерных обществах. Акционеры могут потребовать выплатить всю прибыль в качестве дивидендов, а предприятие может оказаться неплатежеспособным, поэтому администрация прибегает к резервированию средств, то есть к капитализации пассива. Для этого дебетуется один из результатных счетов, а кредитуется счет резерва. Если речь идет о динамическом балансе, то активы должны списываться непосредственно на затраты.

33 В статическом балансе счет «**Убытки и прибыли**» не имеет существенного значения, он только показывает прирост капиталов, вложенных собственниками в предприятие. По классификации это дополнительный счет к счетам «Нераспределенная прибыль» и «Дополнительный фонд». Более того, он может отсутствовать в балансе, если реформация последнего была проведена

после утверждения финансовых результатов собственником. Напротив, в динамическом балансе счет «Убытки и прибыли» носит определяющий характер, вся система текущих записей подчинена необходимости правильного выявления прибыли.

34 Статический баланс предполагает четкую **сопоставимость** всех показателей, тут действует правило: два одинаковых объекта должны быть показаны в одной оценке. Динамический баланс предполагает, что учетный объект всегда показывается по себестоимости, поэтому два одинаковых предмета, но полученные по разным ценам, оцениваются по-разному.

35 **Оценка бизнеса** в статическом балансе строится по текущим, как бы ликвидационным ценам всех учетных объектов, в динамическом – по дисконтированию полученной прибыли. Последнее обстоятельство подвергается острой критике, так как, во-первых, подлинная прибыль может быть сокрыта в балансе; во-вторых, покупатель видит такие возможности использования ресурсов фирмы, которые не видят ее собственники.

36 Если судить о двух концепциях с точки зрения **определения налогооблагаемой базы**, то при расчете налога на имущество следует предпочесть статическую интерпретацию баланса, но если исчисляется налог на прибыль, то следует выбрать динамическую трактовку. Первый подход более точно отражает оценку имущества, второй – финансовый результат. Надо всегда понимать, что более важно пользователям: получить наиболее ясное и отчетливое представление об имущественном комплексе предприятия или же о его финансовых результатах. Следовательно, должно быть отдано предпочтение статической или динамической трактовке баланса. Однако нельзя думать, что смешение принципов позволит четко решить задачи, стоящие перед обеими концепциями бухгалтерского баланса. Согласно принципу дополнительности повышение точности данных, полученных по одному объекту, неизбежно приводит к утрате точности по другому объекту, связанному и изменяемому вместе с ним. Отсюда следует, что если требуется повысить точность в оценке имущественного комплекса, то необходимо уделить большее внимание элементам статического баланса. Если желательно более точно исчислить финансовый результат, наоборот, следует прибегнуть к элементам динамического баланса.

Вопросы для самоконтроля

1 Приведите примеры использования балансового метода в экономической науке.

2 Почему данные статей входящего (начального) баланса должны быть равны данным этих же статей конечного баланса?

3 Раскройте логику построения бухгалтерского баланса с точки зрения оценки платежеспособности, рентабельности и оптимизации структуры активов. Приведите примеры по каждому методу.

4 Назовите преимущества и недостатки нетто- и брутто-балансов.

5 Объясните, почему один метод построения балансов назван статическим, а другой – динамическим?

6 Сформулируйте сущность теорий статического и динамического балансов.

7 Почему допущение непрерывности деятельности приводит к теории динамического баланса, а принцип ликвидности – к теории статического баланса?

8 Укажите вклад в понимание теории статического баланса И.Ф. Шера, Г. Никлиша, Н.С. Лунского.

9 Назовите особенности определения реальной стоимости имущества, формирования статей актива и пассива в статическом балансе.

10 Укажите специфику отражения в статическом балансе амортизации объектов, дебиторской и кредиторской задолженности, ценных бумаг и валютных активов.

11 Определите вклад в создание и развитие теории динамического баланса Э. Шмаленбаха, А.П. Рудановского, И.Р. Николаева.

12 Сформулируйте особенности отражения фаз кругооборота капитала, расходов и доходов будущих периодов, резервов и финансовых результатов в динамическом балансе.

13 Раскройте понятие и содержание статико-динамического баланса.

14 Опишите особенности построения и теоретико-методологического обоснования органического баланса в трудах Ф. Шмидта.

15 Назовите признаки статического и динамического балансов, характерные для официальной формы бухгалтерского баланса.

Тестовые задания

1 *Статическая балансовая теория исходит из принципа:*

- а) оценки по стоимости и осторожности;
- б) начисления;
- в) непрерывности деятельности;
- г) соответствия.

2 *Согласно статической теории баланса результат деятельности хозяйствующего субъекта определяется сравнением:*

- а) активов и пассивов текущего и предыдущего периодов;
- б) чистых активов и чистых пассивов текущего и предыдущего периодов;
- в) чистых активов текущего и предыдущего периодов;
- г) чистых пассивов текущего и предыдущего периодов.

3 *Уравнение статико-динамического баланса имеет вид:*

- а) $A - O = K + Пр - У$;
- б) $A + P = K + O + Д$;
- в) $A - K - O = Д - P = Пр$;
- г) $A + P = K + Д$.

4 *Согласно динамической теории баланса актив есть:*

- а) аккумулированные расходы;
- б) расходы будущих периодов;

- в) первоначальная стоимость произведенных расходов;
 - г) рыночная стоимость произведенных расходов.
- 5** *Динамическая балансовая теория исходит из признания принципа:*
- а) оценки по стоимости;
 - б) осторожности;
 - в) начисления.
- 6** *Учет фиктивной прибыли и фиктивной продажи производится согласно балансовой теории:*
- а) статической;
 - б) динамической;
 - в) органической.
- 7** *В активе статического баланса отражаются:*
- а) только собственное приобретенное имущество и дебиторская задолженность;
 - б) только приобретенные основные средства и нематериальные активы;
 - в) объекты длительного производственного пользования за минусом линейной амортизации.
- 8** *Счет резерва на покрытие сомнительной дебиторской задолженности в статическом балансе называется:*
- а) ажио;
 - б) дизажио;
 - в) делькредере.
- 9** *Цель составления динамического баланса состоит в определении показателя:*
- а) чистых активов;
 - б) оборачиваемости активов;
 - в) рентабельности;
 - г) ликвидности.
- 10** *Сальдо счетов статических равно сумме сальдо счетов динамических, каждое из которых равно сумме прибыли, является постулатом:*
- а) Л. Пачоли;
 - б) Э. Пизани;
 - в) Ж. Савари.
- 11** *Сумма сальдо счетов аналитических равна сальдо соответствующих счетов синтетических – это постулат:*
- а) Л. Пачоли;
 - б) Э. Пизани;
 - в) Ж. Савари.
- 12** *Сумма дебетовых оборотов счетов равна сумме кредитовых оборотов счетов – это постулат:*
- а) Л. Пачоли;
 - б) Э. Пизани;
 - в) Ж. Савари.

- 13 Статический баланс – это:**
- а) метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить состояние средств и источники их формирования;
 - б) баланс, составленный на основе моментных показателей;
 - в) шахматный оборотный баланс.
- 14 Основой статической концепции баланса является:**
- а) разделение всех счетов на активные и пассивные;
 - б) периодическая оценка имущества и проверка достаточности средств для оплаты кредиторской задолженности;
 - в) сопоставление имущественных средств организации и их источников.
- 15 Статический баланс решает следующие задачи:**
- а) фиксирует права собственников имущества;
 - б) позволяет с максимальной точностью исчислить финансовый результат;
 - в) позволяет разграничить материальные и денежные обороты в организации.
- 16 Статическая теория баланса позволяет решить следующие учетные проблемы:**
- а) проследить кругооборот капитала;
 - б) сформировать теоретические основы построения ликвидационных балансов;
 - в) решить проблему оценки активов баланса.
- 17 Динамический баланс – это:**
- а) баланс, фиксирующий права собственников на имущество организации;
 - б) баланс, составленный на основании инвентаризации и переоценки имущества организации;
 - в) метод счетоведения, позволяющий в денежной оценке на определенный момент времени изобразить кругооборот капитала, вложенного в предприятие, и его финансовый результат.
- 18 В динамическом балансе группировка статей производится:**
- а) по принципу ликвидности;
 - б) по стадиям кругооборота капитала;
 - в) по функциональному признаку.
- 19 Основной задачей динамического баланса является:**
- а) оценка финансового положения;
 - б) оценка возможности продажи организации;
 - в) выявление финансового результата.
- 20 Оценка статей в статическом балансе производится:**
- а) по исторической стоимости;
 - б) по справедливой стоимости;
 - в) по текущим (рыночным) ценам на дату составления баланса.

21 *Баланс нетто-формы строится:*

- а) с учетом сальдо дополнительных и контрарных счетов, увеличивающих валюту баланса;
- б) с учетом сальдо дополнительных и контрарных счетов, уменьшающих валюту баланса;
- в) с учетом сальдо дополнительных счетов, увеличивающих валюту баланса, и контрарных счетов, уменьшающих валюту баланса;
- г) без использования сальдо дополнительных и контрарных счетов.

22 *Баланс, основанный на модификации продажных цен активов, называется:*

- а) баланс-нетто;
- б) баланс-брутто;
- в) коммерческий;
- г) налоговый;
- д) реформированный.

23 *Баланс брутто-формы строится:*

- а) с учетом сальдо дополнительных и контрарных счетов, увеличивающих валюту баланса;
- б) с учетом сальдо дополнительных и контрарных счетов, уменьшающих валюту баланса;
- в) с учетом сальдо дополнительных счетов, увеличивающих валюту баланса, и контрарных счетов, уменьшающих валюту баланса;
- г) без использования сальдо дополнительных и контрарных счетов.

24 *Генеральным балансом признается баланс:*

- а) построенный на основе свода всех показателей сальдовых счетов на конец периода в единую форму;
- б) сформированный на основе инвентаря имущества, средств в расчетах и долговых обязательств экономического субъекта;
- в) составленный на основе текущих учетных записей по счетам Главной книги, подтвержденный данными инвентаризации.

25 *По источникам составления балансы подразделяются на:*

- а) инвентарные;
- б) санируемые;
- в) вступительные;
- г) книжные;
- д) сводные;
- е) генеральные;
- ж) сальдовые.

26 *К периодическим балансам относятся:*

- а) квартальные;
- б) месячные и квартальные;
- в) месячные, квартальные и годовые.

27 *Информация об имущественном положении организации на момент ее регистрации приводится:*

- а) в начальном балансе;

- б) во вступительном балансе;
- в) в saniруемом балансе.

28 *В конечном балансе приводится:*

- а) стоимостная оценка активов и источников их формирования экономического субъекта на конец финансового года;
- б) стоимостная оценка активов и источников их формирования экономического субъекта на дату завершения его деятельности при реорганизации;
- в) стоимостная оценка активов, подлежащих распределению между кредиторами и собственниками, на дату начала процедуры банкротства организации;
- г) стоимостная оценка активов, подлежащих распределению между собственниками после оплаты всех долговых обязательств, на дату завершения процедуры банкротства.

29 *По объему включаемой информации балансы подразделяются на:*

- а) ликвидационные;
- б) saniруемые;
- в) консолидированные;
- г) единичные;
- д) сводные;
- е) сальдовые.

30 *Какие из приведенных элементов находят отражение в V разделе бухгалтерского баланса?*

- а) вложения денежных средств на депозитные счета на срок 2 года;
- б) задолженность по полученным в счет предстоящих поставок продукции денежным средствам;
- в) задолженность по оплаченным в счет предстоящих поставок материальным запасам;
- г) номинал эмитированных акций;
- д) номинал эмитированных акций со сроком погашения более 12 месяцев.

31 *Выделение разделов в пассиве российского баланса осуществляется в зависимости:*

- а) от функционального назначения пассивов;
- б) от срочности погашения исков на имущество, контролируемое организацией.

32 *Какие из приведенных элементов находят отражение в I разделе бухгалтерского баланса?*

- а) вложения денежных средств на депозитные счета на срок 2 года;
- б) задолженность по полученным в счет предстоящих поставок продукции денежным средствам;
- в) задолженность по оплаченным в счет предстоящих поставок материальным запасам;
- г) номинал эмитированных акций;
- д) номинал эмитированных облигаций со сроком погашения более

12 месяцев.

33 *Какие из приведенных элементов находят отражение в III разделе бухгалтерского баланса?*

- а) вложения денежных средств на депозитные счета на срок 2 года;
- б) задолженность по полученным в счет предстоящих поставок продукции денежным средствам;
- в) задолженность по оплаченным в счет предстоящих поставок материальным запасам;
- г) номинал эмитированных акций;
- д) номинал эмитированных облигаций со сроком погашения более 12 месяцев.

34 *Какие из приведенных элементов находят отражение в IV разделе бухгалтерского баланса?*

- а) вложения денежных средств на депозитные счета на срок 2 года;
- б) задолженность по полученным в счет предстоящих поставок продукции денежным средствам;
- в) задолженность по оплаченным в счет предстоящих поставок материальным запасам;
- г) номинал эмитированных акций;
- д) номинал эмитированных облигаций со сроком погашения более 12 месяцев.

35 *Какие из приведенных элементов находят отражение во II разделе бухгалтерского баланса?*

- а) вложения денежных средств на депозитные счета на срок 2 года;
- б) задолженность по полученным в счет предстоящих поставок продукции денежным средствам;
- в) задолженность по оплаченным в счет предстоящих поставок материальным запасам;
- г) номинал эмитированных акций;
- д) номинал эмитированных облигаций со сроком погашения более 12 месяцев.

36 *Бухгалтерское понятие «баланс» существует:*

- а) 200 лет;
- б) 600 лет;
- в) 300 лет.

37 *Трактовка баланса, согласно которой в активе отражаются средства организации, а в пассиве – источники формирования этих средств, помогает решить вопрос:*

- а) оценки рентабельности;
- б) оценки платежеспособности;
- в) оценки финансовой устойчивости.

38 *Трактовка баланса, согласно которой в активе отражаются расходы будущих периодов, а в пассиве – поступления, полученные на эту же дату, помогает решить вопрос:*

- а) оценки рентабельности;

- б) оценки платежеспособности;
- в) оценки финансовой устойчивости.

39 *В современной учетной практике статья «Непокрытый убыток» рассматривается как:*

- а) регулятив к источникам собственных средств;
- б) регулятив к активу баланса;
- в) регулятив к кредиторской задолженности.

40 *Сумма статей какого баланса будет выше по определению?*

- а) баланса-брутто;
- б) баланса-нетто;
- в) инвентарного баланса.

3 ПРИНЦИПЫ И ПАРАДОКСЫ УЧЕТНОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

3.1 Принципы счетоведения

Счетоведение задает принципы счетоводства. Любой вариант бухгалтерского учета так или иначе связан с теми или иными принципами. Поскольку диграфический вариант счетоводства носит самый общий характер, то все дальнейшее изложение будет ориентировано преимущественно на него.

Ввиду того, что законодательная база регулирования бухгалтерского учета в России не содержит термина «принципы бухгалтерского учета», а использует термины «требования» и «допущения», то в отечественной научно-практической литературе по этому поводу нет единства мнений и подходов.

В соответствии с определением, данным в Большом толковом словаре русского языка, принцип (от лат. «principium» – начало) – это основное, исходное положение теории, науки, учения и т.п. Следовательно, принципы счетоведения можно понимать как исходные положения бухгалтерского учета [50].

Р. Энтони и Дж. Рис указывают, что правила и согласованные понятия бухгалтерского учета обычно называются принципами. Слово «принцип» используется для обозначения «общего закона или правила, принятого или объявленного как руководство к действию; согласованная позиция или основа поведения». Принципы бухгалтерского учета разрабатываются людьми, но в отличие от законов физики, химии и других естественных наук они не являются «вечными истинами» [45, 19].

Ф. Вуд, рассматривая принципы бухгалтерского учета, подчеркивал, что «проделанная нами работа была основана на различного рода предложениях. Эти предложения известны как "принципы" бухгалтерского учета» [15, 134]. Далее им указывается, что «финансовый учет тяготеет к объективности и должен содержать в себе правила, устанавливающие порядок записи данных о хозяйственных операциях. Эти правила известны как принципы» [15, 136]. Таким образом, Ф. Вуд под принципами бухгалтерского учета понимает правила и

предположения, что соответствует в первом случае требованиям, а во втором – допущениям.

Заложенные в основу GAAP USA¹ принципы изложены в разработанных Советом по стандартам финансового учета Положениях о концепциях финансового учета (Statements on financial accounting concepts – SFAC). Согласно SFAC № 5, принципы – это положения, лежащие в основе определений размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации [42, 83].

Из определений принципов счетоведения, данных отечественными учеными-исследователями вопросов теории и практики учета, следует упомянуть трактовки таких авторов, как Ю.А. Бабаев, В.Г. Гетьман и В.В.Ковалев.

Ю.А. Бабаев считает, что «принцип – основа, исходное, базовое положение бухгалтерского учета как науки, которое предопределяет все последующие, вытекающие из него утверждения» [9, 11]. По мнению В.Г. Гетьмана, «принципы бухгалтерского (финансового) учета – универсальные положения, применимые для решения практических задач. Они носят общий характер и являются основой построения концепции бухгалтерского учета» [41, 9]. В.В. Ковалев придерживается следующего определения: «Принципы (требования) бухгалтерского учета есть некоторые общепринятые базовые соглашения относительно правил признания, измерения и представления фактов хозяйственной жизни, отражаемых в системе учета» [19, 172].

Первая попытка сформулировать принципы учета была предпринята в США в 1936 г., когда Американская ассоциация бухгалтеров начала разработку учетных стандартов. Их автором являлся ученый В.Э. Патон. Он не столько изобретал что-либо, сколько систематизировал те или иные положения, уже известные бухгалтерам, и, обосновав, придал им статус принципов. С тех пор в США и по их примеру в ряде других стран (особенно в англоязычных) идет систематическая работа по созданию бухгалтерских стандартов. Все они представляют развитие определенных принципов, составляющих альфу и омегу счетоведения и счетоводства.

В настоящее время счетоведение как наука о бухгалтерском учете зиждется на тринадцати основных постулатах [38, 30 – 46].

Эти принципы образуют определенную систему. Самым общим из них надо признать **принцип целостности (1)**, согласно которому учетные данные представляют единую систему, заданную в интересах управления хозяйственными процессами. Бухгалтер обязан осмысливать хозяйственные процессы, протекающие на его предприятии, как систему. При этом понятия не только описывают, символизируют конкретные проявления хозяйственной деятельности предприятия, но и выступают ее содержательными элементами.

Целостность предполагает, что система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами, то есть все элементы учета, которые

¹ Generally Accepted Accounting Principles (United States) – общепринятые принципы бухгалтерского учета США.

не могут влиять на процессы, как излишние должны быть изъяты из системы учета. Функционирующие элементы необходимо связывать между собой и взаимообуславливать. Таким образом, система учета – это набор элементов (счетов) и взаимосвязей между ними (корреспонденции). Двойная запись, впервые описанная Л. Пачоли, – это следствие принципа целостности, а баланс – это опись сальдо незакрывшихся счетов (или трансформированных сальдо; в этом случае сальдо, выведенное по одному счету, показывается по другому счету). Принцип целостности реализуется только в парадигме диграфического учета.

Целостность системы учета должна соответствовать целостности предприятия как хозяйствующего субъекта. Здесь проявляется **принцип самостоятельности (2)**, ибо фирма, в которой ведется счетоводство, юридически самостоятельна, то есть суверенна по отношению к своим собственникам. Собственность фирмы не есть собственность ее хозяина, а собственность хозяина не есть собственность фирмы. Этот принцип применим во всех системах счетоводства.

Итак, учет ведется на предприятии и от имени предприятия, а бухгалтеры в соответствии с **принципом регистрации (3)** обязаны, работая по любой системе, фиксировать все факты хозяйственной жизни. Для бухгалтерского учета это означает, что ни один факт хозяйственной жизни не может рассматриваться как истинный или действительный, если он не зарегистрирован в первичном документе, причем регистрация фактов влечет за собой последующую регистрацию документов. Существуют два закона регистрации:

1) факты хозяйственной жизни подлежат регистрации только в том объеме, который позволяет оказывать управленческие воздействия на хозяйственные процессы;

2) затраты на регистрацию фактов хозяйственной жизни ни при каких обстоятельствах не должны превышать экономического эффекта от управленческих решений, принимаемых на основе полученных данных.

Информация, зарегистрированная в противоречие этим законам, является избыточной. Бухгалтер должен сделать все, чтобы ликвидировать ее в учете. Получение избыточной информации разрушает целостность системы учета и делает ее экономически неоправданной.

Регистрация проводится согласно **принципу непрерывности (4)**. Он может быть сформулирован так: предприятие, однажды возникнув, будет существовать вечно. Это очень своеобразный принцип, ибо он противоречит здравому смыслу. И тем не менее этот принцип считается одним из основных. Принятое допущение напоминает первый закон механики: «Всякое тело находится в состоянии непрерывного прямолинейного движения, пока и поскольку оно не будет принуждено прекратить это движение». Но в реальной жизни всегда есть трение, поэтому непрерывное движение невозможно. Эта аналогия позволяет эффективно исчислять финансовые результаты, отказавшись от попыток переоценки учитываемых объектов. В самом деле зачем переоценивать активы предприятия, если оно существует вечно? Если оно ликвидируется, то активы получат ту цену, которая будет реально за них заплачена.

Факты хозяйственной жизни в соответствии с **принципом идентифика-**

ции (5) должны быть соотнесены с определенными отчетными периодами, а это предполагает выбор момента, к которому относится и с которым идентифицируется определенный факт хозяйственной жизни. Например, предприятие покупает материалы. Покупка связана со следующими шестью моментами:

- 1) сотрудник фирмы направил заявку в отдел снабжения;
- 2) отдел снабжения направил заявку поставщику;
- 3) поставщик отправил ценности и счет на них;
- 4) ценности поступили на склад предприятия;
- 5) счет поставщика поступил в бухгалтерию;
- 6) фирма оплатила счет.

Каждый из этих моментов с точки зрения счетоведения может быть основой для записи в учетных регистрах, но с точки зрения счетоводства выбирая один из них, бухгалтер определяет финансовый результат. Так, вариант (1) можно признать покупкой, так как администрация фирмы может быть обязана купить своему сотруднику заказанный материал (это особенно важно в тех случаях, когда администрация обязана уплатить сотруднику компенсацию за вынужденный простой). Вариант (2) фиксирует покупку с момента отправки поставщику заказа (этот вариант существен во всех случаях, когда поставщик обязан поставить материалы). Вариант (3) означает, что материалы сданы транспортной организации и, как правило, собственность на них от поставщика перешла к покупателю. Вариант (4) – поступление материалов на склад может означать или констатацию того, что привезли наши материалы, или что привезли материалы поставщика, которые теперь стали нашими. Вариант (5) – поступление счета и его акцепт может означать, что фирма признала свой долг и готова его оплатить. Вариант (6) – фирма оплатила счет. В жизни, как правило, выбирают (3) или (5) вариант. В первом случае речь идет о переходе права собственности от продавца к покупателю, во втором – об оплате. Конечно, возможны и другие варианты идентификации.

Когда принимается вариант (3), то у покупателя возникает обязательство оплатить материалы, то есть расходом считается то, что взамен своего обязательства покупатель обязан будет уплатить деньги (или выплатить вместо денег их эквивалент). Если выбирается вариант (5), то у покупателя расход возникает только после оплаты счета. В первом случае говорят об идентификации методом начислений, во втором – об идентификации кассовым методом.

Наиболее развитой считается диграфическая бухгалтерия с идентификацией по методу начислений. Преимущества идентификации методом начислений можно свести к следующим:

- расходы и доходы фирмы привязываются не к определенному моменту, а к отчетному периоду, ибо хозяйственная деятельность – это непрерывный процесс, а не серия периодически возникающих скачков;
- так или иначе каждая затрата средств (ресурсов) делается ради получения определенных доходов, эта связь может быть прослежена только методом начисления;
- распределение расходов во времени связано с получением доходов, то есть увязка расходов и доходов приводит к равномерному распределению фи-

нансовых результатов в пределах каждого отчетного периода. Например, куплена машина, затрачен 1 млн р., машина будет эксплуатироваться десять лет. Если проигнорировать принцип начисления, то в первый год расходы составят 1 млн р., этот год может оказаться убыточным, а в течение остальных лет прибыль будет ежегодно завышаться на 100 тыс. р. Благодаря идентификации методом начисления приобретение машины будет означать не расход 1 млн р., а изменение структуры имущества фирмы. В этом случае каждый год в течение десяти лет расходы будут увеличены на 100 тыс. р. (и соответственно уменьшены на прибыль);

– начисление доходов и расходов позволяет выявить моменты возникновения обязательств и требований, которые безусловно должны присутствовать в современном учете.

Зарегистрированный и идентифицированный по времени факт в любой системе должен быть исчислен в соответствии с **принципом квантифицируемости (6)**, который требует количественного измерения и исчисления фактов хозяйственной жизни. Квантификация предполагает ответы на следующие шесть вопросов:

– *как* – это и есть названный принцип, но чтобы он мог работать, бухгалтеру необходимо ответить и на остальные вопросы;

– *почему* – понять основание факта;

– *кто* – убедиться в составе субъектов – лиц, участвующих в его совершении;

– *что* – показать предмет факта;

– *когда* – увязать квантификацию с датами возникновения факта (измерение, например, курсовых разниц возможно только при привязке факта к определенной дате);

– *где* – указать на место возникновения факта.

С точки зрения квантификации решающее значение имеет вопрос *как*. Ответ на него может быть дан только в количественном измерении. При этом в счетоводстве используют четыре вида измерителей: натуральные, денежные, временные и информационные. Например, можно указать, что на предприятии запас товаров составляет 200 кг (натуральный измеритель) стоимостью 20 тыс. р. (денежный измеритель). Он должен быть распродан за 20 дней (временной измеритель), но его распродадут за 40 дней, то есть была ошибка в ожидании (информационный измеритель).

Однако как бы не измеряли факты хозяйственной жизни, как бы не стремились к точности, последняя может быть достигнута только в камеральной бухгалтерии и в определенной мере – в униграфической. В диграфической системе учета вступает в силу **принцип относительности (7)**, который приводит к тому, что все данные, входящие в систему диграфического учета, носят не абсолютно точный, а условно точный характер. Это объясняется тремя группами причин:

– методологическими;

– инвентарными;

– стохастическими.

Методологические отклонения данных от истинного значения учитываемых величин связаны с тем, что знаки-символы, которые и представляют язык счетоводства, существуют параллельно с хозяйственными процессами и, образуя целостную систему диграфического учета, с неизбежностью придают его данным бóльшую условность и делают их более относительными. Кроме того, лица, участвующие в хозяйственных процессах, преследуя свои групповые цели, вводят, читают и интерпретируют бухгалтерские знаки-символы вследствие их большой сложности и многозначности в своих интересах. Например, оценивая факты хозяйственной жизни по покупной, продажной, экспертной цене, исследователь и пользователь информации совершенно по-разному истолковывают отчетные данные, подлинное значение которых так и остается до конца неизвестным. Все это указывает на то, что каждая оценка вытекает из принятой теории. Мы можем только утверждать, что, например, оценка A_1 согласно теории T_1 более вероятна (репрезентативна), чем оценки A_2, A_2, \dots, A_n согласно теориям T_2, T_3, \dots, T_n .

Инвентарные отклонения вызваны тем, что реальное состояние учитываемых объектов не может, как правило, полностью соответствовать данным бухгалтерского учета. Достаточно привести пример, связанный с процессами естественной убыли и сверхнормативными потерями.

Стохастические отклонения обусловлены массой вольных и невольных ошибок, возникающих в ходе получения, обработки и передачи информации. При этом автоматизация ее обработки не только не уменьшает количества такого рода ошибок, но часто даже приумножает их.

Таким образом, как бы точно и убедительно не выглядели внешне данные счетоводства, они всегда относительны. При этом разные данные имеют разную степень вероятности. Уметь принимать ее во внимание при принятии решения – суть реальной практики счетоводства.

Принцип относительности очень тесно связан с другим не менее важным **принципом дополнительности (8)**. Этот принцип играет огромную роль, ибо предполагает, что чем более точно количественно измерен один показатель, тем менее точно исчислен другой, связанный с ним. Например, чем точнее оценивается стоимость имущества, тем менее точным оказывается финансовый результат, чем точнее исчисляется величина последнего, тем менее точной оказывается оценка стоимости имущества. В самом деле, если бухгалтер желает наиболее реально представить имущественное положение предприятия, то нужно сформировать достаточно точную и объективную оценку. Но согласно принципу целостности все со всем связано (в данном случае с помощью двойной записи) и, увеличивая в условиях инфляции оценку средств, счетный работник тем самым автоматически увеличивает и оценку их источников, то есть вынужден увеличить или финансовый результат, или вложенные в предприятие инвестиции. Наоборот, если хотим сохранить чистоту финансового результата и реальность величины вложенных инвестиций, то должны пожертвовать точностью и объективностью оценки имущественного комплекса предприятия.

Все перечисленные принципы скорее внушают сомнение в верности данных учета, чем доверие к ним. Доверие должно быть восстановлено с помощью

принципа контроля (верифицируемости) (9) учетных данных. У контроля есть еще очень важная задача: обеспечить с хорошо рассчитанной правдоподобностью адекватность учетных данных реальному положению дел, то есть разумное снижение неадекватности учетных данных. Это достигается за счет двух очень важных для бухгалтерского учета приемов: коллации (встречная проверка расчетов) и инвентаризации (снятие натуральных остатков и сопоставление их с учетными).

Принцип контроля предопределяет **принцип непротиворечивости (10)**, ибо в любой системе счетоводства не может быть норм, противоречащих друг другу. Этот принцип важен не просто как идеал, но и как практическое руководство для каждого бухгалтера, ибо вся система нормативных документов, с которыми он работает, включает множество противоречивых требований. Юристы выработали на этот случай три правила:

- если два нормативных документа содержат взаимоисключающие друг друга нормы, то действует норма документа, изданного вышестоящим органом;
- если нормативные документы изданы одним и тем же властным органом, то действующей признается норма последнего по времени документа;
- если в одном нормативном документе встречаются противоречащие друг другу нормы, то действует та, которая содержит более частное (специальное) предписание.

Эти правила делают любую практически действующую систему счетоводства непротиворечивой.

Учетная информация не существует сама по себе, а бухгалтерия создается не для бухгалтеров, поэтому все зарегистрированные данные о фактах хозяйственной жизни во всех учетных системах согласно **принципу ясности (11)** должны быть просты и понятны тем, кто их должен использовать. Бухгалтерский учет представляет собой сложную систему знаний, категорий, поэтому совершенно очевидно, что каждый желающий не сможет понять и расшифровать символы бухгалтерского учета и отчетности. Ясность следует трактовать как возможность понимать данные счетоводства и бухгалтерской отчетности не просто пользователями, а квалифицированными пользователями, то есть специалистами: администраторами, финансистами, банкирами, бухгалтерами и др. Что касается рядовых акционеров, то они, безусловно, тоже должны понимать эти данные. Но в тех случаях, когда им это трудно сделать, они должны полагаться на мнение аудиторов или прибегать к услугам опытных консультантов.

Ясность помогает понять **принцип интерпретируемости (12)**, который становится все более необходим по мере перехода к более сложным учетным системам. Он означает, что информация, зафиксированная в виде знаков-символов на каких-либо носителях, должна быть проанализирована и истолкована так, чтобы можно было принять действенное управленческое решение. Интерпретация предполагает прочтение данных учета пользователем по определенным правилам и согласно его целям.

При этом правильная регистрация фактов хозяйственной жизни не гарантирует их правильной интерпретации, которая зависит от **принципа коммуникации (13)**, предполагающего передачу данных от одного пользователя друго-

му. Коммуникация часто сводится к простой регистрации документов с желанием заплатить как можно меньше налогов. Подлинная коммуникация позволяет оптимизировать величину учетной прибыли. К. Шеннон, являющийся одним из создателей теории информации, доказал, что ценность информации о совершившемся факте тем выше, чем меньше была вероятность его наступления.

3.2 Парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Под парадоксом в науке понимают логическое противоречие, неизбежно возникающее в тех или иных фундаментальных или существенно важных положениях. Это понятие имеет такое происхождение: слову «пара» присущ отенок «против», а «докса» означает «мнение». Парадоксом называется странный, неожиданный результат, глубоко расходящийся с общепринятыми представлениями. Парадокс близок паралогизму¹ и особенно софизму². Но от первого он отличается тем, что выведен логически корректно, с соблюдением норм и правил логики. С софизмом же их различает то, что парадокс – не преднамеренно полученный противоречивый результат. Таким образом, парадокс не ошибка, однако его появление нельзя объяснить и желанием сознательно исказить положение дел или незнанием какой-то детальной информации. Он коренится глубже и свидетельствует об объективно сложившемся противоречивом состоянии дел, в котором никто не виноват.

Парадоксы поучительны. Каждый из них повествует о каких-то неожиданных поворотах науки в постановке проблем, методах решения, судьбах ее открытий. Потому выбор темы выдает желание не просто зарисовать исключительные ситуации, которых в науке не счесть. Назначение парадокса можно раскрыть в качестве источника новых приобретений в знаниях. Его роль в выдвижении плодотворных идей – оттенить созидательные начала, которыми отмечено рождение и преодоление парадоксов [39].

Бухгалтерские парадоксы возникают по той простой причине, что в теоретических построениях, которые господствуют на практике, да и в самой практике встречаются и смешиваются положения, взятые из разных учетных мантий и слоев. Концептуальная реконструкция позволяет, во-первых, выявить эти парадоксы, а во-вторых, «расчистить» факты хозяйственной жизни и в существенной степени снять их.

Все парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности следует разделить на четыре группы, относящиеся:

- 1) ко всем показателям;
- 2) к расчету доходов;
- 3) к исчислению расходов;

¹ Паралогизм (др.-греч. *παρὰλογισμός* – ложное умозаключение) – случайная, неосознанная или непреднамеренная логическая ошибка в мышлении (в доказательстве, в споре, диалоге), возникающая при нарушении законов или правил логики и приводящая к ошибочному выводу.

² Софизм (от греч. *σόφισμα* – мастерство, умение, хитрая выдумка, уловка, мудрость) – ложное умозаключение, которое тем не менее при поверхностном рассмотрении кажется правильным. Софизм основан на преднамеренном, сознательном нарушении правил логики.

4) к определению финансового результата [35, 146 – 183].

Общие парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности

Парадокс 1. Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого

Бухгалтерский учет представлен, прежде всего, в виде процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но процедура не раскрывает содержание этих фактов. Представленные в процедуре факты можно читать, но понимать с помощью бухгалтерского учета, привлекая его аппарат, нельзя. Анализ фактов приносится в учет, а не вытекает из него.

Поскольку каждый пользователь учетных данных видит в них то, что его, прежде всего, интересует, то почти любая учетная процедура может быть интерпретирована по-разному:

1) если процедура интерпретируется с юридической точки зрения, то бухгалтер в первую очередь должен обратить внимание на отношения обязательств, вытекающих из фактов хозяйственной жизни;

2) если процедура интерпретируется с экономической точки зрения, то бухгалтер озабочен только правильностью отражения функциональной роли фактов хозяйственной жизни.

Совершенно очевидно, что обе интерпретации могут дополнять, но могут и противоречить друг другу. Приведем пример последнего случая.

Если фирма эксплуатирует свои и арендованные основные средства, то:

– с экономической точки зрения между этими объектами нет никакой разницы и они должны учитываться на одном счете «Основные средства» (в пассиве им должны противостоять счета собственных средств и «Арендные обязательства»; актив будет в этом случае отражать все имущество, которым реально располагает фирма и с помощью которого она создает прибыль);

– с юридической точки зрения мы не вправе смешивать свое и чужое, актив должен отразить только имущество, находящееся в собственности фирмы, а арендованные основные средства в этом случае нельзя включать в баланс;

– с экономической точки зрения необходимо отражать выполнение договоров;

– с юридической точки зрения – требования и обязательства, вытекающие из этих договоров.

Из сказанного можно сделать следующие **выводы**:

- процедура бухгалтерского учета не в состоянии отразить логически последовательную регистрацию фактов хозяйственной жизни;

- процедура предполагает компромисс, к которому прибегает бухгалтер, между экономическими и юридическими слоями хозяйственной жизни.

Парадокс 2. Учетный остаток не равен фактическому

На самом деле есть случаи, когда такое равенство имеет место. Однако это или очень частный случай (например, по счету «Уставный капитал» записали

сумму, зарегистрированную в самом уставе), или следствие подгонки (приписки) данных.

Как правило, необходимого равенства между учетными и фактическими данными нет.

Это связано со следующими обстоятельствами:

1) ценности, находящиеся на предприятии, подвержены естественной убыли (утруска, усушка и т.п.). Кроме того, любые ценности подвергаются хищениям как со стороны служащих фирмы, так и со стороны покупателей и лиц, не состоящих в ее штате. Выявить действительную величину потерь можно только в результате инвентаризации, следовательно, чем продолжительнее межинвентаризационный период, тем больше разрыв между учетными и фактическими данными. Таким образом, только эффективный контроль может привести учетные данные в некоторое соответствие фактическому положению дел;

2) основные средства никогда не могут быть представлены в реальной оценке, так как их износ всегда условен;

3) дебиторская задолженность не может быть представлена адекватно реальному положению, так как она не будет погашена полностью и в срок, а резервирование возможных потерь тем более не отличается точностью;

4) денежные средства фирмы также не могут считаться реальными с точки зрения будущих потенциальных оценок финансового положения фирмы минимум по трем причинам:

- покупательная сила денежных единиц все время меняется;
- курс иностранной валюты постоянно колеблется;
- расчетные счета могут быть заблокированы, банк может оказаться банкротом;

5) расходы будущих периодов – это отсутствующее имущество, но в учете фигурирует как имущество полноценное;

6) кредиторская задолженность неадекватна, так как:

- договоры могут быть составлены в иностранной валюте, а колебания ее курса искажают учетные данные;
- договоры могут предусматривать уменьшение суммы обязательств в случае или досрочного погашения задолженности, или же при покупке больше оговоренного объема ценностей;

7) доходы будущих периодов – это присутствующее имущество, которое уменьшает величину прибыли;

8) резервы – условные величины якобы понесенных расходов, но очень может быть, что таких расходов на самом деле не было и не будет;

9) дополнительный капитал – каждый раз, когда надо увеличить сумму какого-либо актива, но источник этого увеличения неизвестен, бухгалтеры кредитуют этот счет. Степень условности повышения стоимости актива столь же условно отражается и на оценке дополнительного фонда. Точно так же, когда какой-либо актив уменьшается в оценке, счет «Дополнительный капитал» дебетуется. Условность дебетовых и кредитовых оборотов приводит к условности сальдо этого счета, представленного в балансе.

Здесь как никогда в другом месте юридическая мантия не соприкасается и не противопоставляется экономической. В первой упор делается не на то, что учитывается, а на объем обязательств материально-ответственных лиц, во втором – на реальную величину ресурсов, находящихся в распоряжении администрации фирмы и ее собственников.

Представленные ситуации позволяют сделать три очень важных **вывода**:

- все или почти все данные бухгалтерского учета носят условный характер;
- степень условности различных объектов бухгалтерского учета в различных слоях не одинакова;
- значимость учетных данных должна обеспечить пользователям этих данных принятие действенных управленческих решений.

Парадокс 3. Один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным средствам

В данном случае все дело упирается в то, как объект будет интерпретирован собственником, администрацией и налоговыми органами.

Если главный бухгалтер или руководитель фирмы считает объект для данного предприятия значимым, то его относят к основным средствам. Если же объект с точки зрения влияния на финансовые результаты менее значим, то он относится к оборотным средствам. В первом случае объект будет амортизироваться в течение ряда лет, во втором – списан в дебет счетов «Основное производство», «Продажи» или «Прибыли и убытки» в течение, как правило, одного года. Парадоксальность положения усиливается в случае, когда три совершенно одинаковых объекта, но купленных по разным ценам, будут интерпретированы по-разному согласно их стоимости и отнесены или к основным средствам, или к оборотным средствам, или же сразу будут списаны в расходы.

В последнем случае возникает еще одна парадоксальная ситуация – реальное наличие актива, его эксплуатация и полное его отсутствие в отчетности.

Но самое интересное заключается в том, что в юридических слоях объект может быть охарактеризован как недвижимость (основное средство), а в экономических слоях – как оборотное средство. Также все может проходить наоборот.

Выводы:

- нет и не может быть при квалификации фактов хозяйственной жизни четкой границы между основными, оборотными средствами и средствами, списанными прямо в расход;
- квалификация объекта не может быть однозначной, а это приводит к различным результатам при исчислении прибыли.

Парадокс 4. Прибыль есть, а денег нет

Парадокс возможен, если предприятие деньги, полученные в виде прибыли, вложило в немонетарные (неденежные) активы, дебиторскую задолженность или прибегло к капитализации текущих расходов.

Рассмотрим эти варианты:

1) фирма купила ценности, стоимость которых больше полученной прибыли. Таким образом, до составления заключительного баланса администрация потратила деньги, полученные от реализации, на приобретение основных средств и/или немонетарных активов. В заключительном балансе после указанной операции прибыль остается в той же сумме, но денежного покрытия не будет, если возникнет необходимость в платежах, предприятие, несмотря на наличие прибыли, не сможет их осуществить;

2) фирма продала товары или оказала услуги, но деньги не получила. В этом случае в балансе будет показана прибыль, но предприятие с долгами рассчитаться не сможет. Если же признать, что прибыль появляется только после оплаты ценностей, следовательно, момент реализации не совпадает с моментом перехода права собственности на них, то это, как бы ни выглядело убедительно с экономической точки зрения, на практике приведет к занижению прав фирмы (искусственное уменьшение дебиторской задолженности), искажению показателей ликвидности;

3) фирма вырабатывает товары, но определенная их доля остается в незавершенном производстве. Его объем определяется путем инвентаризации. Точно исчислить стоимость незавершенного производства невозможно. И если бухгалтер стремится показать значительную прибыль, он, увеличивая стоимость незавершенного производства, увеличивает тем самым и прибыль. Она будет возрастать, но денежная масса фирмы от этого не увеличится. Не надо думать, что речь идет о сознательном манипулировании величиной прибыли. Дело в том, что на счете «Основное производство» собираются все расходы, идущие на производство готовой продукции, и они остаются на нем в части, падающей на незавершенное производство. Если бухгалтер будет исходить из необходимости уменьшить величину незавершенного производства, то часть трат он отнесет на расходы текущего отчетного периода, тем самым прибыль будет снижена;

4) фирма капитализирует расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Например, проведен капитальный ремонт (ремонт проводят один раз в t лет). Расходы текущего года составят только $1/t$, а разницу запишут как полноценный актив в дебет счета «Расходы будущих периодов». Тем самым прибыль отчетного периода будет завышена на ту же сумму, в то время когда денег уже нет.

Выводы. Каждый из четырех вариантов и все вместе могут:

- или затруднить платежеспособность фирмы;
- или привести ее к банкротству.

Парадокс 5. Получен реальный убыток, а в учете показана прибыль

Данный парадокс возникает по двум причинам:

1) капитализация расходов – деньги уплачены, но они не отражены как расходы, в результате у фирмы денежный дефицит, но прибыль фигурирует в отчетности. Подобная ситуация была рассмотрена раньше на примере расходов, связанных с оплатой ремонта;

2) амортизация – следствие совершенно особого подхода к учету основных средств. Предполагалось, что их покупка не приводит к возникновению расходов, а должна рассматриваться как изменение структуры активов: были деньги – стали здания и машины (основные средства), то есть в величине актива ничего не изменилось. Такой подход характерен для многих теоретиков, начиная с Луки Пачоли (1494 г.). Однако со времен Джона Мелиса (1588 г.) получил признание взгляд, что фирма, выплатив деньги, понесла расходы. Но поскольку оборудование будет эксплуатироваться примерно t лет, то в расходы следует списывать стоимость основных средств не сразу, а постепенно – t лет.

Списание проводили двумя способами: прямым и косвенным. В первом случае дебетовали счет «Прибыли и убытки», кредитуя счет «Основные средства», во втором случае вводили специальный счет, призванный отразить износ основных средств: дебетовали счет «Прибыли и убытки» и кредитовали счет «Амортизация основных средств». При этом одни авторы исходили из того, что амортизация имеет отношение не к определенным видам продукции, а является непременным условием наличия основных средств независимо от того, используются они или нет, и потому настаивали на отнесении ее на счет «Прибыли и убытки». Другие авторы полагали, что амортизация должна быть неотъемлемой частью себестоимости вырабатываемой продукции, поэтому необходимо списывать ее в дебет счета «Основное производство», что увеличивает стоимость готовой продукции.

Выводы:

- капитализация создает искусственную прибыль, не обеспеченную никакими активами;
- амортизация уменьшает учетную прибыль, не затрагивая прибыль реальную.

Парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, относящиеся к расчету доходов

Парадокс 6. Расходы не окупились, а прибыль уже есть

Это и с юридической, и с экономической точки зрения очень странный парадокс. При его рассмотрении необходимо задать вопрос о том, с какого момента возникает прибыль. Кажется, что ответ прост. Однако приведем пример. Вы купили 100 бутылок молока по 10 р. за бутылку. Всего уплачено 1000 р. Мы продаем каждую бутылку за 12 р. К моменту составления отчетности продано три бутылки. Здравый смысл подсказывает, что уплачено 1000 р., выручено 36 р., следовательно, на отчетную дату имеет место убыток в 964 р. Именно так и учил великий русский бухгалтер Ф.В. Езерский. Однако ученые и практики убытков не видят и предпочитают говорить о прибыли в 6 р. Они полагают, что 97 бутылок, в которые вложено 970 р., – это будущие доходы в 1164 р. и будущая прибыль в 194 р.

Это могло бы быть правдой, если бы все бутылки были проданы. На самом деле только после продажи той бутылки, которая окупит купленную партию,

возникает очевидная, а не мнимая прибыль. В нашем случае только после продажи 84-й бутылки можно говорить, что бизнес стал приносить прибыль. Желание иметь прибыль во что бы то ни стало привело бухгалтеров к формулировке принципа соответствия доходов расходам. Выручка в нашем примере составила 36 р., спрашивается: сколько затратила фирма денег для этого? Ответ: 30 р. и еще расходы (издержки обращения), связанные с продажей данных бутылок. В нашем примере эта сумма игнорируется. Итак, в основе учета вводится вместо здравого смысла соотношение доходы – расходы.

В целом природа этого парадокса хорошо объяснена А.П. Рудановским, который обратил внимание на то, что «прибыль есть превышение доходов над расходами в каждой операции, а убыток, наоборот, превышение расходов над доходами, определившееся в законченных операциях; тогда как превышению доходов над расходами или наоборот в незаконченных операциях нельзя придавать значения прибыли или убытка ...». Естественно, что если партия товаров не продана, то говорить о прибыли или убытке не приходится.

Вывод:

- момент возникновения реально полученной прибыли остается неясным.

Парадокс 7. Доход получен, а денег нет

Это типичный случай отношений, связанных с переходом права собственности. Товар продан, но когда он из собственности продавца перешел в собственность покупателя?

В бухгалтерском учете определены два момента реализации и возникновения прибыли:

- 1) по оплате;
- 2) по отгрузке.

В первом случае говорят о кассовом методе, во втором – о методе начислений.

Первый метод всегда занижает доходы и прибыль, второй завышает их. Сторонники первого исходят из чисто экономической концепции: реализация состоялась, когда товар обратился в деньги. Представители второй точки зрения предпочитают юридическую концепцию: реализация состоялась, когда ценность от одного собственника перешла к другому и вместо товара возникли обязательства. В экономическом смысле это кредит, который следует рассматривать как эквивалент обязательств.

Однако теория и практика бухгалтерского учета выбирают вариант, при котором расходами признаются только те траты, благодаря которым была получена прибыль, то есть 6 р. (см. парадокс 6).

Отсюда в конце XX в. возник новый документ: «Отчет о движении денежных средств». Из него будет видно, что в нашем случае в кассе 36 р., а долгов у фирмы, допустим, 10 000 р. Имея в пассиве баланса прибыль и высокий показатель рентабельности – 20% (36 : 30), предприятие может быть признано банкротом.

Вывод:

- общая оценка парадокса с точки зрения коммерческой политики очень важна: юридическая мантия как бы заставляет предпринимателей продавать товары не первым встречным, а минимизируя свой риск, только покупателям, заслуживающим доверия, так как кредит – это и есть доверие, а экономическая мантия соответствует правильному пониманию принципа консерватизма (осмотрительности, осторожности): «нет дохода, пока не получены деньги».

Парадокс 8. Товары проданы в долг, а в учете отражена прибыль

Этот парадокс возникает при продаже товаров в кредит. Скажем стоимость товаров x р., получен первый платеж y р. Вопрос: выручка в момент продажи составляет x или y р.? На самом деле в теории и практике известны три решения:

1) выручка в момент продажи составляет x р., соответственно отражается и прибыль от продажи;

2) выручка в момент продажи равна y р., а прибыль возникнет только после последнего платежа;

3) выручка распределится по платежам, приходящимся на отчетные периоды, и к каждому периоду относится часть прибыли, соответствующая объему платежа.

Говорить о том, какой из этих подходов правильный, бессмысленно, так как они все столь же правильные, сколь и неправильные. Это хорошо видно, когда проблема рассматривается по слоям. Решение 1 находится в юридической мантии и особенно заметно в вещном слое, а решения 2 и 3 – в экономической мантии.

Вывод:

- необходимо выбрать слой, что позволит получить нужные данные.

Парадокс 9. Доход, полученный в виде валюты, нельзя адекватно перевести в рубли

То, что это доход, нет сомнений. Очевидно, что этот доход измеряется в рублях по курсу на день поступления валюты. Доход может возникать не тогда, когда валюта получена, а тогда, когда возникло право на ее получение. Но далее сталкиваемся с новой проблемой: при составлении отчетности следует ли этот доход оставить в объеме, соответствующем курсу оприходования (или возникновению права требования), или показать его в объеме нового курса? Допустим, поступило 1 000 дол., курс на этот момент был 1 : 25, в учете показали доход в объеме 25 000 р., но при формировании отчетности курс составил 1: 30. Надо ли отразить доход за отчетный период в размере 30 000 р.?

Ответы могут быть разными. Из них можно сделать три вывода:

1) в юридической мантии проблем не возникает, так как курс валюты определяется моментом возникновения требования на нее;

2) в экономической мантии (динамический слой) прибыль по валюте возникает только после ее реализации;

3) в экономической мантии (статический слой) прибыль возникает в момент изменения курса валюты.

Вывод:

- бухгалтер сталкивается минимум с тремя ответами, а пользователи его данными могут выбирать ту оценку, которую считают для себя приемлемой.

Парадокс 10. Доход представлен векселем, а прибыли нет

Можно ли сумму обязательств векселя считать выручкой? Возможны разные ответы:

1) да, в момент его принятия;

2) да, в момент его оплаты, отсюда вывод: если вексель не будет погашен, то и выручки он не представляет.

Следовательно, в первом случае сначала показывается доход, а потом, когда он так и не будет оплачен, векселедержатель покажет расход. Поэтому не было бы логичнее, получив вексель, показать дебиторскую задолженность за списанные активы, не отражая впредь до получения денежного платежа ни доходов, ни прибыли (**вариант 3**)?

Самое интересное, что все три варианта логически равноправны и равноценны. Однако в учетной политике предпринимателей они представляют неодинаковую ценность.

Парадоксальность снимается, когда:

– в юридической мантии принимается первый вариант;

– в экономической мантии (динамический слой) должен быть отражен второй вариант;

– в экономической мантии (статический слой) должен быть отражен третий вариант.

Вывод:

- у бухгалтера большая «палитра», он вместе с администрацией и собственниками выбирает одну из необходимых «красок».

Парадокс 11. Деньги (активы) получены в качестве аванса, а дохода нет

Вспомним кажущийся очень легким вопрос о том, можно ли считать полученный аванс доходом.

Очевидным с точки зрения здравого смысла будет ответ «Да», ибо это живые деньги, на которые живут и фирма, и люди. Но можно ответить и решительным «Нет», ибо аванс получен для будущих расходов, следовательно, аванс – это доход будущих отчетных периодов, а не данного отчетного периода.

В юридической мантии это будет явная кредиторская задолженность. В этом случае нет вопросов о парадоксе. В экономической мантии (в статическом слое) аванс признается доходом, ибо это явный прирост активов. В динамическом слое средства аванса станут доходом только по мере того, как благодаря им смогут возникать расходы, так как по концепции динамического баланса нет дохода без расхода. Напрашивается вопрос: если расходы есть, а дохода нет, то речь идет об убытках или о потерях?

Вывод:

- где же правда? Ответ на этот вопрос достаточно сложен.

Парадокс 12. Товары (активы) обменены на другие товары (активы), а прибыли нет

Если товары (активы) проданы по договору мены, то возникает законный вопрос о том, есть ли в этом случае прибыль. Возможны два ответа:

1) прибыли не было, ибо реализация означает продажу за деньги, то есть $T - Д - (T + \Delta)$, но в данном случае продажа отсутствует и прибыли без оприходования денег не было, так как просто в запасах вместо одного товара оказался другой товар, то есть имело место $T - T$. Не случайно именно такой подход отстаивал великий русский бухгалтер Е.Е. Сиверс;

2) прибыль была, ибо зачем было прибегать к мене. Дело в том, что вместо товаров, которые трудно продать, организация получает то, что может продать, то есть кругооборот капитала продолжается и прибавочная стоимость с каждым таким оборотом нарастает. Действующие нормативные документы исходят из этой трактовки.

Вывод:

- при обмене ценностей возникает следующий вопрос: если один участник договора получил прибыль, то по здравому смыслу у другого должен возникнуть убыток? Но в договоре мены сталкиваемся с уникальным случаем, когда оба участника договора без ничего, без денег могут считать, что получили прибыль. И самое удивительное, что, может быть, так оно и есть.

Парадокс 13. Безвозмездно получены активы, а дохода нет

Разберем классический пример. Предприятие приняло ценности, переданные ему безвозмездно. И тут сразу же возникают проблемы:

1) договор дарения если и создает доход, то доход этот незаработанный, поэтому такие подарки следует фиксировать в оценке *pro memoria*¹, то есть в размере 1 р.;

2) подарки – это бесспорные выгоды, следовательно, они представляют собой доход и должны быть оценены по текущим рыночным ценам, но, во-первых, эти цены могут очень колебаться, во-вторых, могут быть такие ценности, которые не имеют на рынке аналогов; на них просто нет цен.

То есть если исходить из соотношения доходов и расходов, то, конечно, заработной прибыли нет. Но есть прирост чистых активов, следовательно, если это прирост собственного капитала, то прибыль получена. Но в таком случае прибыль — это разница между новым и старым объемами собственного капитала (отражается в статическом слое), а в случае разности доходов и затрат текущего отчетного периода (фиксируется в динамическом слое) прибыли нет. Юридическая мантия отражает этот факт по аналогии со статическим слоем.

¹ От лат. «для памяти», «в память».

Вывод:

- решение в руках собственника, администратора и их бухгалтера. В учетной политике при выборе одного или нескольких слоев парадокс просто снимается.

Парадокс 14. Доход создан, а прибыли нет

Этот парадокс связан с теорией о том, где создается прибыль. В сфере производства или обращения? В первом случае наценка, включаемая в продажную цену, становится прибылью в тот момент, когда товары поступают на склад готовой продукции, во втором – только после их реализации. В первом случае прибыль будет существенно больше, чем во втором.

В трактовке проблемы разошлись во мнении ученики К. Маркса, который учил довольно двусмысленно: прибыль создается в производстве, но реализуется в обмене. Отсюда одни его последователи, такие как А.А. Богданов, утверждали, что прибыль формируется в производстве, поэтому неважно, сколько продали товаров. Последователи Д.И. Розенберга исходили из того, что прибыль относится только к реализованной продукции. Бухгалтеры в массе своей придерживаются этого же взгляда. Но в XIX – начале XX вв. жил и работал замечательный русский счетовед И.П. Руссиян. Он писал, что доход выражает общую сумму *произведенных* ценностей. В Англии А. Кэйли готовую продукцию приходовал со счета «Прибыли и убытки».

В теории слоев парадокс разрешается по-разному:

- 1) в вещном слое юридической мантии прибыль должна формироваться при сдаче изделий на склад готовой продукции;
- 2) в обязательственном слое той же мантии – только после отгрузки покупателю готовой продукции и перехода к нему права собственности;
- 3) в слоях экономической мантии прибыль должна возникать только после реализации, то есть оплаты.

Вывод:

- при выборе слоя выбирается, по сути, и величина финансового результата.

Парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, относящиеся к расчету расходов

Парадокс 15. Деньги потрачены, куплены активы, а расходов нет

В учете расходов решающим фактором следует признать капитализацию расходов, то есть момент, когда потраченные средства не списываются, а отражаются в учете и на балансе как полноценный актив. Именно в этом случае здравый смысл уступает место науке. К примеру, вы купили пальто. Если ваш ум не удручен теоретической мудростью, вы скажите, что потратились, у вас возникли расходы. Но с точки зрения науки расходов не было, а имело место только изменение структуры актива баланса.

Принцип капитализации характерен для всех четырех слоев.

Вывод:

- расходы возникнут тогда, когда вы начнете носить это пальто, то есть расходы должны быть соотнесены с тем периодом, когда благодаря им будут формироваться доходы.

Парадокс 16. Расходы понесены и доходы увеличились

Парадокс капитализации. Часть расходов показывается не как расход (затраты) отчетного периода, а включается в активы. Они рассматриваются как себестоимость активов. Например, куплены товары за x р., а транспортные расходы по доставке этих товаров в магазин составили y р. Можно и нужно x р. представить в активе, а y р. можно или включить в себестоимость товаров и продемонстрировать их стоимость как $(x \text{ р.} + y \text{ р.})$, или же y р. декапитализировать, то есть списать на расходы отчетного периода. В первом случае транспортные расходы просто увеличат стоимость активов, тем самым возникнет парадокс: чем больше будет y р., тем больше будет прибыль отчетного периода.

Действие этого парадокса особенно губительно в условиях производства. Тут сталкиваемся с расходами прямыми, которые капитализируются, и общими косвенными. Расходы общие, скажем, амортизация, заработная плата дирекции и т.п., называют косвенными, их можно или капитализировать или декапитализировать. В первом случае все косвенные расходы распределяются по определенному коэффициенту между различными видами продукции и/или услуг, увеличивая их себестоимость. Отсюда видна вся условность полученных значений себестоимости. Распределять косвенные затраты можно пропорционально прямой заработной плате, машино-часам или общей величине прямых затрат и т.д. Но, выбирая коэффициент распределения, бухгалтер предопределяет величину себестоимости.

Итак, все капитализированные расходы, в данном случае косвенные, увеличивают себестоимость незавершенного производства и готовой продукции. В результате косвенные расходы, прежде всего истраченные деньги, признаются полноценным активом, не вычитаются в учете из доходов, в результате чего резко возрастает в финансовой отчетности прибыль организации. Она может показать феноменальную прибыль и быть признана банкротом. Однако возможно и другое решение: декапитализировать общие косвенные расходы, то есть списать их на текущий отчетный период. В этом случае косвенные расходы вычитаются из доходов, что резко уменьшает величину исчисляемой отчетной прибыли.

Таким образом, при определении прибыли главной становится альтернатива: капитализировать или декапитализировать расходы. Если капитализировать, то прибыль возрастает, если декапитализировать, то прибыль уменьшается.

Вспомним концепцию динамического баланса, гласящую, что расходы должны быть приведены в соответствие с доходами, которые благодаря этим расходам были получены. Это легко сказать, но каково сделать! Не случайно обычно действующее бухгалтерское законодательство (ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации») молчит по этому поводу или предписывает какое-то однозначное решение. Так, согласно действующему плану счетов дебетовые

обороты по счету 25 «Общепроизводственные расходы» должны во всех случаях капитализироваться, а по счету 26 «Общехозяйственные расходы» можно по выбору собственников или капитализировать их, или декапитализировать, то есть у практических работников сейчас все-таки имеется выбор.

Однако относительно правила соответствия расходов доходам надо подчеркнуть, что это в значительной степени скорее надежды, чем результат, кажется, что это реальность, но эта реальность в значительной степени мнимая.

В самом деле, можно ли разумно определить и распределить во времени для целей декапитализации такие расходы, как реклама, гудвил, амортизация, ремонт, оплата отпусков, представительские издержки, аудит, подготовка кадров, оплата консультационных, особенно юридических услуг, изучение и анализ конъюнктуры рынка, резервирование сомнительных долгов, штрафы, пени, неустойки, расходы на НИОКР. Особенно опасны последние. Достаточно привести только пример с автомобильной фирмой «Роллс-Ройс». Как и все фирмы подобного рода, она имела мощное конструкторское бюро. Руководство фирмы полагало, что расходы на проектирование новых моделей следует капитализировать, а декапитализировать с того момента, когда по этим моделям будут производить и продавать реальные автомобили. Это бухгалтерия и делала. Величина прибыли фирмы была огромной, курс акций – очень высоким, а престиж ее автомобилей работал и на фирму, и на ее ценные бумаги. Но случилось то, что должно было случиться: при огромной прибыли стало нечем оплачивать долги.

Разрушительная сила парадокса сказывается в том, что чем хуже работает фирма, чем выше величина незавершенного производства и себестоимость ее готовой продукции, тем больше ее прибыль. Считается, что это одна из причин кризиса 1929 г.

С точки зрения понимания фактов хозяйственной жизни можно предположить, что:

1) в юридической мантии лучше капитализировать расходы, так как это позволит более правильно возмещать возникающие потери;

2) в экономической мантии (статический слой) правильнее декапитализировать расходы, чтобы при переоценке активов не смешивать их с косвенными функциями;

3) в экономической мантии (динамический баланс) все расходы (прямые и косвенные) должны капитализироваться.

Вывод:

- для анализа хозяйственной деятельности, прежде всего крупных промышленных предприятий, нужно непременно использовать все три варианта, но, может быть, первостепенное значение имеют в данном случае показатели статического слоя.

Парадокс 17. Чем больше оценка расходуемых активов, тем меньше прибыли

Оценка активов – ключ к пониманию финансовых результатов. Если активы понимать как расходы, ранее понесенные в счет будущих отчетных перио-

дов (Э. Шмаленбах), то согласно динамической концепции баланса доходы при прочих равных обстоятельствах окажутся выше, но если исходить из того, что активы – это доходы будущих периодов (Д. Дзаппа), то ожидаемая прибыль парадоксальным образом уменьшится. Легче всего сказанное можно пояснить на учете материалов (товаров). Их надо списывать по ценам приобретения, а они на одни и те же ценности, как правило, бывают разные. Теория и практика выработали четыре основных метода списания:

- 1) по цене каждой единицы;
- 2) по цене первого приобретения (FIFO);
- 3) по цене последнего приобретения (LIFO);
- 4) по средней цене.

Совершенно очевидно, что если наблюдается инфляция, то использование LIFO увеличивает себестоимость готовой продукции (товарных остатков) и снижает прибыль, но если применяется оценка по FIFO, то себестоимость уменьшается, а объем прибыли автоматически возрастает. В случае использования средних цен величина прибыли лежит между значениями LIFO и FIFO. И только применение покупной цены, действующей на момент составления отчетности, по каждой товарной единице могло бы дать правильный ответ (Т. Лимперг). Но это возможно в исключительных случаях производства или торговли дорогостоящими объектами (в качестве примера можно привести строительство дома).

По всей видимости в юридической мантии этот парадокс можно проигнорировать, в экономической мантии выбор слоя зависит от финансовой политики руководства, если основная задача сводится к экономии на налогах, то предпочтительнее пользоваться динамическим слоем или в варианте текущих покупных цен, или в варианте LIFO; если основная идея определяется необходимостью продемонстрировать высшую рентабельность, то лучше динамического слоя в варианте FIFO им не найти.

Вывод:

- выбирая оценку, собственники задают финансовый результат работы своей фирмы.

Парадокс 18. Расходы, понесенные в данном отчетном периоде, могут не считаться расходами

Расходы, понесенные в данном отчетном периоде в счет будущих отчетных периодов, капитализируются в данном отчетном периоде и потом последовательно декапитализируются.

В вещно-правовом слое этому парадоксу места нет, в обязательственно-правовом он возникает в случаях, связанных с исчислением прибыли, подлежащей выплате на дивиденды. Он очень сказывается в динамическом слое и может игнорироваться в статическом.

Вывод:

- то, что потрачено в данном отчетном периоде в счет будущих отчетных периодов, должно быть отражено как расходы будущих периодов.

Парадокс 19. Деньги (активы) выданы в качестве аванса, а расхода нет

Если организация выдала аванс, то можно ли его считать расходом? Вопрос весьма сложный. Активы изъяты и, следовательно, расход очевиден, но под него нет еще доходов, они должны появиться в дальнейшем. Отсюда вывод: выданный аванс нельзя трактовать как расход, а надо понимать только как капитализацию расходов в дебиторскую задолженность, то есть аванс должен трактоваться как кредитование.

Для юридической мантии весь аванс есть не что иное, как кредит, для статического слоя экономической мантии это тот же кредит, для динамического – это несомненный расход капитала.

Вывод:

- не все списания активов есть расходы фирмы.

Парадокс 20. Израсходованы активы на приобретение основных и нематериальных средств, но это действие расходом не считается

Действительно, желание сопоставлять понесенные расходы с полученными доходами привело к возникновению такой категории, как амортизация. Выбирая вариант ее начисления, собственник соответствующим образом формирует финансовый результат. Каждый вариант формирует свою величину декапитализированных расходов.

В юридической мантии вопрос об амортизации может возникать в тех случаях, когда рассматриваются спорные вопросы оценки учетных объектов. Тут могут возникать самые разные варианты, но их стоит обсуждать только практически в случаях возмещения вреда.

В экономической мантии положение иное. Амортизация безусловно нужна в слое динамическом и, сохраняясь по существу, теряет значение в слое статическом, так как отражается не в процессе начисления, а в результате переоценки.

Вывод:

- выбирая метод начисления амортизации, собственник и/или администрация формируют желаемый ими финансовый результат.

Парадокс 21. Деньги потрачены, имущество не приобретено. Переплата актива не рассматривается как расход

Ярким примером проявления этого парадокса может служить гудвил. Гудвил – это расход, связанный с переплатой стоимости чистых активов купленного предприятия. Собственник может принять следующие решения:

- 1) отнести эти расходы в уменьшение доходов, в результате снизится прибыль;
- 2) списать за счет дополнительного капитала, что позволит сократить величину собственных средств фирмы, но не затронуть сумму прибыли;
- 3) показать (капитализировать) этот расход в активе, а затем декапитализировать (списывать его в течение t лет).

Любой из названных вариантов по-разному влияет на общую сумму прибыли организации.

Резервирование не имеет никакого отношения к юридической мантии, если только в уставах хозяйствующих субъектов это обстоятельство специально не было оговорено. Но в слоях экономической мантии – это одно из основных положений, связанных с формированием пассива.

Выбирая первый вариант, собственник и/или администрация трактуют перерасход как расход. Это естественно, но противоречит науке. При выборе второго варианта, с одной стороны, переплата – это расход (уменьшается величина собственных средств – чистых активов), а с другой, – это не расход, так как не уменьшается прибыль. И только третий вариант окончательно порывает с традицией здравого смысла и несомненные расходы объявляет очевидными доходами.

С точки зрения бухгалтерских слоев первый вариант означает реальное уменьшение прав собственности и владения в вещно-правовом и в обязательственно-правовом (в случае договорных отношений) слоях. В статическом слое экономической мантии следует отразить третий вариант, а в динамическом – второй, так как по большому счету переплата активами не есть уменьшение доходов, но явное уменьшение капитала предполагается.

Вывод:

- методы списания гудвила определяют конечную величину финансового результата фирмы (см. парадокс 31).

Парадокс 22. Расходы есть в жизни, а в учете нет (Активы не потрачены, а расходы есть)

Этот постулат отражает резервирование – старый бухгалтерский прием, позволяющий создавать расходы там, где их нет. На самом деле это желание отразить реальные расходы, которые есть, но по каким-то причинам их нельзя выявить в нужный момент времени или же их надо равномерно распределить по множеству отчетных периодов. Например, расходы на ремонт возникают в какой-то относительно короткий период времени, а на самом деле они восстанавливают актив на большой (иногда очень большой) период до следующего ремонта.

Использование слоев в этом случае аналогично правилам, принятым при парадоксе 21.

Вывод:

- чем больше резервов, тем в большей степени они должны носить целевой характер, и чем больше резервируемые величины, тем больше расходов, которых, может быть, и не было, но тем меньше реальная прибыль.

Парадокс 23. Не все явные расходы считаются таковыми

Очень важно принять во внимание определенный бухгалтерский прием, предполагающий разделение всех затрат на два вида: собственно расходы и потери. Первыми считаются целесообразные вложения, позволяющие приносить доходы, а ко вторым можно отнести затраты без толку. Как учитывать эти две группы?

Согласно немецкому правилу И.Ф. Шера расходы – это то, что было уплачено, именно эта сумма должна сформировать себестоимость. Однако согласно правилу американского ученого Х.Л. Ганта расходы – это только производительная составляющая всех трат, именно эта величина войдет в себестоимость. Остальные траты квалифицируются как потери. Интересно, что Дж.М. Кейнсом была подмечена следующая сложность: «... между теми неизбежными потерями, которые мы считаем целесообразным относить в дебет счета прибылей и убытков, и теми, которые следует проводить по счету капитала, является в значительной мере условной или психологической, зависящей от того, каков общепринятый критерий».

В юридических слоях решающим надо считать выделение потерь, ибо только они могут быть основанием для взыскания с виновных. В экономическом статическом слое это деление (расходы – потери) теряет смысл, но в динамическом, особенно в системах стандарт-костс и нормативного учета, оно становится центральным, так как в этом случае речь идет об управлении производством и, что самое главное, понятие потери в юридическом обязательственном и экономическом динамическом слоях может быть совершенно различным.

Вывод:

- потери нельзя смешивать с расходами.

Парадокс 24. *Расходы – это не только то, что истрачено, но и то, что не получено*

В этом случае речь идет об упущенной прибыли. Упущенная прибыль в юридических слоях отражается нормами законодателей, а в экономических она имеет значение прежде всего в статическом слое, ибо может произойти как от неправильно принятых управленческих решений, так и просто по конъюнктурным причинам.

Выводы:

- отражение упущенной прибыли резко увеличивает сумму расходов фирмы;
- неотражение упущенной прибыли скрывает некомпетентное управление фирмой.

Парадокс 25. *Расходы возникают даже тогда, когда собственник еще не успел ничего продать*

В бухгалтерском учете существует принцип консерватизма (требование осторожности, осмотрительности). Согласно ему расходы возникают, то есть декапитализируются, сразу же, как только цена реализации опустится ниже себестоимости. Это явно противоречит принципу постоянно действующего предприятия – «допущение непрерывности», согласно которому не может быть декапитализации активов до тех пор, пока актив не продан. Отсюда ясно, что возможны два логически равноценных ответа: или перечисленные ценности учитываются в реальной оценке, по которой они были оприходованы, то есть по себестоимости, или их надо отразить по ценам дня, на который составляется отчетность.

Этот вывод своеобразно отражается по слоям фактов хозяйственной жизни. Так, в юридической мантии никаких расходов возникнуть не может, ибо действует принцип номинализма, при котором рубль всегда рубль. Юриста не волнует проблема покупательной силы денег; в экономической мантии расходы возникают с каждым колебанием инфляции; в условиях инфляции обесценение активов происходит неравномерно; в статическом слое активы должны быть переоценены согласно происходящим конъюнктурным изменениям и выявлены возникшие расходы; в динамическом слое переоценка недопустима.

Выводы. Если есть ценности, стоимость которых быстро меняется, например, иностранная валюта, то их можно рассматривать:

- как товар и отражать по курсу приемки, не переоценивая в течение всего времени нахождения их в предприятии;
- как деньги, тогда колебания курса иностранной валюты автоматически или приумножают кассу фирмы, или моментально опустошают ее.

Парадоксы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, влияющие на финансовые результаты в целом

Парадокс 26. *Одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход*

Этот парадокс может быть осмыслен только исходя из идеи самостоятельности фирмы (предприятия), ибо все зависит от того, как мы квалифицируем факты хозяйственной жизни: с точки зрения собственника фирмы или с точки зрения самой фирмы.

Тут возможны минимум два положения:

1) выплата дивидендов может рассматриваться как часть прибыли, выданная акционерам (согласно принципу самостоятельности фирмы), но эти же дивиденды можно трактовать как прямой расход фирмы (изъятие собственником средств из фирмы, явное уменьшение ее активов). В пользу того, что речь идет не о прибыли, а о расходах, свидетельствует тот факт, что дивиденды могут рассматриваться как проценты, выплачиваемые за привлеченные средства инвесторов. Акционеры могут вложить деньги как в банк, так и в акции. Администрация фирмы могла или взять в банке кредит, или продать акции. В первом случае надо платить проценты, во втором – дивиденды, суть выплат в обоих случаях одинакова.

Рассуждая последовательно, выплату дивидендов можно включить в состав затрат фирмы. Однако, приняв принцип имущественной обособленности, бухгалтеры дебетуют счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счет «Расчеты с учредителями»;

2) переплата лимита, установленного на величину расходов. Эту ситуацию лучше всего иллюстрирует следующий пример: служащий потратил n р. на командировку, ему возмещают эту сумму, однако налоговые органы увеличивают сумму прибыли на $(n - m)$ р., считая m р. потерями, а $(n - m)$ р. доходом

командированного сотрудника. Таким образом, с одной стороны, $(n - m)$ р. будут расходами фирмы, с другой – доходом сотрудника фирмы.

В юридической мантии все противоречия снимает законодатель, в экономической – все зависит от точки зрения бухгалтера.

Вывод:

- при изменении точки зрения (от собственника к фирме или от фирмы к собственнику) меняется и квалификация факта хозяйственной жизни.

Парадокс 27. Прибыль, исчисленная за все время существования фирмы (с момента основания до ликвидации), не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период

В данном случае надо принять во внимание, что подлинная величина прибыли, полученной с момента возникновения фирмы до ее ликвидации, определяется как разность между полученным и вложенным капиталом. Это один из основных постулатов немецкой школы. Логически он безупречен. Однако эту величину исчислить не представляется возможным по следующим причинам:

1) покупательная сила денежных единиц постоянно меняется, поэтому определить общую прибыль за всю историю фирмы технически сложно, а практически бессмысленно;

2) за время работы фирмы администрация, как правило, прибегает к переоценке учитываемых объектов. В лучшем случае это обеспечивает сопоставимость данных на момент переоценки, но эта же процедура лишает смысла величину общей прибыли;

3) изменение методов и норм амортизации основных средств и нематериальных активов с неизбежностью искажает общую величину прибыли;

4) изменение других методологических приемов, используемых бухгалтером, с неизбежностью приводит к колебаниям прибылей отчетных периодов, что автоматически искажает общую величину прибыли.

В каждом слое могут быть разные подходы к исчислению прибыли, но только в динамическом балансе возникает действительная возможность, когда можно сложить прибыль всех отчетных периодов и она окажется равной общей прибыли, то есть парадокс будет снят. Но здесь все равно мы сталкиваемся с вопросом, какая же прибыль более правильная: общая или суммированная по отчетным периодам?

Вывод:

- согласно принципу непрерывности общая прибыль вообще невозможна, поэтому мы должны рассматривать прибыль на каждую отчетную дату как величину конечную и не подлежащую суммированию с прибылью за другие отчетные периоды.

Парадокс 28. Деньги есть, а прибыли нет

Парадокс может возникнуть в тех случаях, когда предприятие получило:

1) выручку за ценности, проданные ниже себестоимости, что обеспечивает поступление денежной наличности, но автоматически приводит к убыткам;

2) кредит или спонсорскую помощь деньгами, что повышает платежеспособность, но не влияет на прибыль;

3) аванс и/или предоплату, что обеспечивает ему возможность покрывать расходы, но не может считаться прибылью;

4) платежи в счет доходов будущих отчетных периодов. Это не только поступление денег, но и, в отличие от предыдущих случаев, реальная прибыль, однако согласно принципу соответствия расходов доходам она не может быть отнесена на доходы текущего отчетного периода.

Этот парадокс присутствует только в динамическом слое.

Вывод. Названные причины связаны с притоком денежных средств, которые не увеличивают прибыль фирмы, но могут привести:

- к снижению рентабельности и падению курса ее ценных бумаг;
- к лишению работников премий и других возможных видов денежного поощрения;
- к уменьшению выплат по дивидендам;
- к сокращению налогооблагаемой прибыли.

Парадокс 29. Имущественная масса (актив) изменилась, а прибыль нет

Здравый смысл подсказывает, что рост актива означает рост богатства, а прирост богатства и есть прибыль. В бухгалтерии это требование соблюдается, так как имущественная масса может учитываться в натуральном измерении, однако в распространенной системе учета возможны случаи, когда имущественная масса может расти, не оказывая влияния на прибыль:

1) получены ценности, которые не были оплачены. Это означает, что имущественная масса (актив) увеличивалась за счет привлеченных средств (кредиторской задолженности). В этом случае счета ценностей дебетуются, а счета кредиторов соответственно кредитуются;

2) приняты ценности в порядке целевого финансирования. Ценности стали собственностью фирмы, но распоряжение ими возможно по строго определенным условиям, и пока они сохраняют силу, администрация фирмы не имеет права использовать их по своему усмотрению. Отсюда запись по дебету счетов ценностей и по кредиту счета «Целевое финансирование»;

3) в результате переоценки имущества его стоимость увеличилась, но это увеличение нельзя считать прибылью:

- прибыль образуется за счет разности между ценой продажи и ценой покупки, но не между продажной и искусственной ценой, назначенной администрацией;
- прибыль не может возникнуть до тех пор, пока имущество не продано (принцип непрерывности);
- прибыль образуется за счет хозяйственной деятельности фирмы, но не в результате манипуляций с оценкой.

Все это приводит к необходимости дебетовать счета переоцениваемых объектов и кредитовать счет «Добавочный капитал». Этот счет является допол-

нительным к счету «Уставный капитал» и часто используется бухгалтерами для манипуляции оценкой активов и получения нужных финансовых результатов. Проблема заключается в том, что многие ученые (бескорыстно) и практики (по прямо противоположным причинам) настаивают на переоценке средств (особенно основных) ради более «реалистичной» картины финансового положения фирмы.

Здесь были приведены примеры, когда имущественная масса возрастает, а прибыль нет, но не менее важны случаи, когда имущественная масса уменьшается, не затрагивая величину прибыли. Это возможно в следующих случаях:

1) погашена кредиторская задолженность – имущественная масса (актив) уменьшается (как правило, за счет денежных средств), уменьшаются соответственно и долги, но это не приводит к убыткам (прибыль остается неизменной);

2) изъяты ценности в порядке целевого финансирования. Фирма потеряла право собственности, но контролирует использование получателем этих объектов;

3) проведена переоценка всего имущества, его стоимость уменьшилась, но это никак нельзя считать уменьшением прибыли. Результаты переоценки необходимо списывать в дебет счета «Добавочный капитал»;

4) выявлена недостача, как правило, в результате инвентаризации. Поскольку недостачу необходимо взыскивать с виновных, она не должна влиять на величину прибыли. И только если виновные не установлены, ее можно списать в дебет счета «Прибыли и убытки».

Все случаи, изложенные здесь, имеют прямое отношение к статическому слою. Здесь они снимаются за счет признания изменения оценки, которая трактуется или как прибыль, или как убыток. В динамическом слое парадокс снимается тем, что переоценка учетных объектов запрещается в принципе. Структура слоев юридической мантии отражает изменение оценки в зависимости от требований нормативных документов.

Вывод:

- каждый из названных случаев приводит к разрыву связи между величиной прибыли и меняющейся стоимостью актива – финансовый результат реально или оказывается завышенным, так как он не имеет имущественного обеспечения либо это имущество обладает очень низкой ликвидностью, или оказывается заниженным, так как в активе ему противопоставлено имущество, не получившее отражения в виде прибыли.

Парадокс 30. Прибыль изменилась, а имущественная масса, представленная в активе, нет

Такое положение возникает в тех случаях, когда бухгалтер прибегает к капитализации реально понесенных расходов и изменению структуры пассива.

Этот парадокс имеет два следствия:

1) если выплачены расходы, например, по аренде помещения за t лет вперед, то величина актива в учете не изменится, так как полноценное имущество в виде денег будет изъято у фирмы, а вместо этого появится статья «Расходы

будущих периодов». Таким образом, реальные расходы получают отражение, но величина прибыли отчетного периода увеличится;

2) если проведена реструктуризация задолженности и часть долга отнесена на финансовый результат, то имущественная масса останется неизменной, а прибыль увеличится.

Для слоев юридической мантии эти факты хозяйственной жизни имеют существенное значение, ибо меняется объем собственности и обязательств. В экономической мантии в статическом слое этот парадокс не представлен, так как упор делается не на имущество, а на обязательства, а в динамическом слое парадокс требует выделения в учете всех денежных потоков и отражения их в финансовой отчетности.

Вывод:

- величина прибыли не связана с объемом имущественной массы.

Парадокс 31. Сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости

Суть парадокса сводится к тому, что фирма имеет как бы две оценки (цены):

- 1) итог баланса, который показывает стоимость учитываемых объектов;
- 2) стоимость самой фирмы в целом.

Стоимость фирмы возникает, когда ее хотят или продать, или купить. Дело в том, что и продавец, и покупатель, оценивая фирму, исходят не из ее имущества – актива, хотя формально речь идет именно о нем, а из ее рентабельности. При этом оценка продавца основана, как правило, на фактически сложившейся рентабельности, а покупателя – на предполагаемой потенциальной рентабельности. И, следовательно, покупатель приобретает не столько фирму, сколько ее будущий доход.

С бухгалтерской точки зрения парадокс выражается в разности между ценой, уплаченной за фирму, и стоимостью ее активов. Эта разность называется гудвилем. В текущем учете можно сравнить рыночную капитализацию фирмы с итогом ее баланса, а разность признать гудвилем.

При отражении гудвила возможно выполнение двух процедур:

1) бухгалтер доводит учетную стоимость купленного имущества (активов) до текущей оценки и определяет гудвил не как разность между уплаченной ценой и учетной оценкой фирмы, а как разность между учетной ценой и стоимостью всех элементов актива по текущим ценам;

2) разность – величина гудвила, должна получить отражение в учете. Поскольку реально гудвил может быть выявлен только в результате покупки фирмы, то он и отражается у покупателя, который во всех случаях кредитует счета денежных средств.

Однако в части того, какой счет надо дебетовать, возникают разногласия, связанные с ответом на вопрос о том, уменьшает ли гудвил прибыль покупателя? Одни бухгалтеры отвечают «Да», так как расходы, связанные с покупкой гудвила, должны окупиться в будущем. Другие отвечают «Нет», так как гудвил представляет собой прямой вычет из средств, которыми располагает покупа-

тель. Никто не может гарантировать, особенно в момент покупки, окупится ли гудвил.

В первом случае величину гудвила необходимо списывать в течение t лет, уменьшая прибыль, во втором – сразу уменьшать величину средств, вложенных собственниками в приобретаемую фирму.

В юридических слоях возможен только второй ответ: это переплата за активы. В статическом слое признается такой же ответ, но в динамическом возникает необходимость выделить подобные затраты на отдельный счет, трактуя их как нематериальный актив.

Вывод. Присутствие в учете гудвила позволяет:

- отразить факт вложения средств фирмы в приобретение сторонних предприятий;
- показать «переплаты» фирмы при совершенных сделках.

Парадокс 32. Бухгалтерская отчетность отражает факты хозяйственной жизни, имевшие место в прошлом, но смысл отчетности в том, чтобы дать возможность потенциальным пользователям принимать решения на будущее

Это, может быть, самый важный и главный парадокс. Его могло бы и не быть, если бы в хозяйственной деятельности предприятия прослеживались четкие закономерности. Но в реальной жизни закономерностей почти не бывает, и, следовательно, предсказательная функция в учете или находится под большим сомнением, или же вообще отрицается. А если это так, то в лучшем случае бухгалтерия необходима только для контроля хозяйственной деятельности, которая протекала и протекает, но бесполезна для анализа будущего. Прошлые успехи могут только посеять иллюзии и слишком радужные надежды, прошлые неудачи могут породить необоснованный пессимизм у тех, кто принимает решения. Парадокс усугубляется тем, что исчисление прибыли носит очень условный характер, а аудиторское заключение обычно подтверждает правильность бухгалтерской процедуры, но не ее адекватность реальному положению дел.

Вывод. Данные бухгалтерского учета во всех его информационных слоях имеют очень ограниченное значение для принятия действенных управленческих решений.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Какие подходы к определению понятия «принципы бухгалтерского учета (счетоведения)» существуют?
- 2 Какой принцип счетоведения определяет содержание допущения имущественной обособленности хозяйствующего субъекта?
- 3 В каком принципе счетоведения реализовано требование рациональности? С какими законами сопряжена реализация этого принципа?
- 4 Какое допущение, закрепленное ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», основывается на принципе непрерывности?

5 Какое допущение, закрепленное ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», основывается на принципе идентификации?

6 Какими группами причин объясняется условная точность учетных данных в диграфической системе учета? Приведите примеры по каждой группе.

7 Какими правилами должен руководствоваться бухгалтер, если законодательное обеспечение бухгалтерского учета содержит прямо противоречащие друг другу положения?

8 Что общего и какие различия Вы можете назвать, анализируя суть принципов ясности, интерпретируемости и коммуникации?

9 Что такое парадоксы в бухгалтерском учете и какова их природа?

10 Какие группы парадоксов можно выделить в сфере бухгалтерского учета и финансовой отчетности? В чем обобщенная суть парадоксальности по каждой группе?

Тестовые задания

1 *Согласно принципу имущественной обособленности:*

- а) бухгалтерский баланс как элемент бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризует имущественное положение собственника организации;
- б) бухгалтерский баланс как элемент бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризует имущественное положение организации в совокупности с личными средствами ее владельца;
- в) бухгалтерский баланс как элемент бухгалтерской (финансовой) отчетности характеризует имущественное положение организации отдельно от имущественного положения собственника этой организации.

2 *Организация получила кредит в банке – это подтверждение следующего парадокса бухгалтерского учета:*

- а) прибыль есть, а денег нет;
- б) деньги есть, а прибыли нет;
- в) прибыль изменилась, а имущественная масса нет;
- г) сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости;
- д) учетный остаток не равен фактическому;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

3 *Зарегистрированный и идентифицированный во времени факт хозяйственной жизни требует количественного измерения и исчисления фактов хозяйственной жизни – это определение принципа:*

- а) верифицируемости;
- б) идентификации;
- в) относительности;
- г) самостоятельности;
- д) целостности;
- е) квантифицируемости.

4 *Учетные данные представляют собой единую систему, заданную в интересах управления хозяйственными процессами, – это определение принципа:*

- а) верифицируемости;
- б) идентификации;
- в) относительности;
- г) самостоятельности;
- д) целостности;
- е) квантифицируемости.

5 *Существование деловой репутации как экономической и учетной категории является подтверждением следующего парадокса бухгалтерского учета:*

- а) прибыль есть, а денег нет;
- б) деньги есть, а прибыли нет;
- в) прибыль изменилась, а имущественная масса нет;
- г) сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости;
- д) учетный остаток не равен фактическому;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

6 *Все данные, входящие в систему диграфического учета, носят не абсолютно точный, а условно точный характер – это определение принципа:*

- а) верифицируемости;
- б) идентификации;
- в) относительности;
- г) самостоятельности;
- д) целостности;
- е) квантифицируемости.

7 *Основные средства никогда не могут быть представлены в балансе в реальной оценке, так как их износ условен – это подтверждение следующего парадокса бухгалтерского учета:*

- а) прибыль есть, а денег нет;
- б) деньги есть, а прибыли нет;
- в) прибыль изменилась, а имущественная масса нет;
- г) сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости;
- д) учетный остаток не равен фактическому;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

8 *Факты хозяйственной жизни должны быть соотнесены с определенными отчетными периодами – это определение принципа:*

- а) самостоятельности;
- б) идентификации;
- в) относительности;
- г) самостоятельности;
- д) целостности;
- е) квантифицируемости.

9 *Организация капитализирует расходы, понесенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам – это подтверждение следующего парадокса бухгалтерского учета:*

- а) прибыль есть, а денег нет;
- б) деньги есть, а прибыли нет;
- в) прибыль изменилась, а имущественная масса нет;
- г) сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости;
- д) учетный остаток не равен фактическому;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

10 *При изменении точки зрения – от собственника к фирме или от фирмы к собственнику – должна меняться и квалификация факта хозяйственной жизни. Эта фраза определяет суть парадокса:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;
- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

11 *Процедура бухгалтерского учета не в состоянии отразить логически последовательную регистрацию фактов хозяйственной жизни. Эта фраза определяет суть парадокса:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;
- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

12 *Существовавший ранее в бухгалтерском балансе объект МБП (малоценные и быстроизнашивающиеся ценности) был своеобразным стремлением разрешить следующий парадокс бухгалтерского учета:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;
- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

13 *Момент возникновения реально полученной прибыли неясен. Эта фраза определяет суть парадокса:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;

- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

14 *Потери нельзя смешивать с расходами. Эта фраза определяет суть парадокса:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;
- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

15 *Создание резервов в бухгалтерском учете является примером парадокса:*

- а) расходы не окупились, а прибыль уже есть;
- б) один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным активам;
- в) расходы есть в жизни, но их нет в учете;
- г) не все явные расходы считаются таковыми;
- д) одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- е) бухгалтерский учет нельзя понять из него самого.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные документы

- 1 *Гражданский кодекс РФ.*
- 2 *Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.*
- 3 *Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» № 127-ФЗ от 26.10.2002 г.*
- 4 *Приказ Министерства финансов РФ «О Методических рекомендациях по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности» № 112 от 30.12.1996 г.*
- 5 *Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 67н от 22.07.2003 г.*
- 6 *Приказ Министерства финансов РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» № 66н от 02.07.2010 г.*
- 7 *Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Методических указаний по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций» № 44н от 20.05.2003 г.*
- 8 *Приказ Министерства финансов РФ «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ 4/99)» № 43н от 06.07.1999 г.*

Монографии, учебники, учебные пособия

- 9 *Бабаев, Ю. А.* Теория бухгалтерского учета / Ю. А. Бабаев. – М. : ЮНИТИ, 2000. – 391с.
- 10 *Бетге, Й.* Балансоведение / Й. Бетге. – М. : Бухгалтерский учет, 2001. – 456 с.
- 11 *Бреславцева, Н. А.* Балансоведение / Н. А. Бреславцева, И. Н. Богатая, С. В. Романова. – Ростов-н/Д. : Феникс, 2004. – 480 с.
- 12 *Бреславцева, Н. А.* Банкротство организаций: основные положения, бухгалтерский учет / Н. А. Бреславцева, О. Ф. Сверчкова. – Ростов-н/Д. : Феникс, 2007. – 160 с.
- 13 *Булгакова, С. В.* Основы балансоведения / С. В. Булгакова. – Воронеж: Воронежский гос. ун-т, 2005. – 92 с.
- 14 *Бухгалтерская (финансовая) отчетность / Н. В. Генералова [и др.] ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Магистр, 2009. – 479 с.*
- 15 *Вуд, Ф.* Бухгалтерский учет для предпринимателей / Ф. Вуд. – М. : Аскери, 2002. – Ч. 1. – 250 с.
- 16 *Жилинская, Л. Ф.* История развития бухгалтерского учета, анализа и аудита / Л. Ф. Жилинская, Т. А. Жилинская. – М. : Современная школа, 2008. – 392 с.

- 17 Заббарова, О. А.** Балансоведение / О. А. Заббарова. – М. : КноРус, 2009. – 256 с.
- 18 Иванов, Ю. Н.** Основы национального счетоводства / Ю. Н. Иванов, С. Е. Казаринова, Л. А. Карасева. – М. : ИНФРА-М, 2005. – 480 с.
- 19 Ковалев, В. В.** Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720с.
- 20 Кокорев, Н. А.** Учет и анализ банкротств / Н. А. Кокорев, И. Н. Турчаева. – М. : КноРус, 2010. – 192 с.
- 21 Курс экономики /** под ред. Б. А. Райзберга. – М. : ИНФРА – М, 1997. – 720 с.
- 22 Курс экономической теории /** под ред. М. Н. Чепурина, Е. А. Киселевой. – Киров : Изд-во «АСА», 1998. – 625 с.
- 23 Кутер, М. И.** Бухгалтерская (финансовая) отчетность / М. И. Кутер, И. Н. Уланова. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 256 с.
- 24 Кутер, М. И.** Теория бухгалтерского учета / М. И. Кутер. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 640 с.
- 25 Лупикова, Е. В.** История бухгалтерского учета / Е. В. Лупикова. – М. : КноРус, 2009. – 256 с.
- 26 Малькова, Т. Н.** Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т. Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 340 с.
- 27 Малькова, Т. Н.** История бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова. – М. : Высшее образование, 2008. – 456 с.
- 28 Медведев, М. Ю.** Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007. – 488 с.
- 29 Мэтьюс, М. Р.** Теория бухгалтерского учета / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера ; под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
- 30 Мюллер, Г.** Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 136с.
- 31 Нидлз, Б.** Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 496 с.
- 32 Новодворский, В. Д.** Бухгалтерская отчетность организации / В. Д. Новодворский, Л. В. Пономарева. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 392 с.
- 33 Передеряев, И. И.** Учет и анализ банкротств / И. И. Передеряев. – М. : МГИУ, 2008. – 208 с.
- 34 Ришар, Ж.** Бухгалтерский учет: теория и практика / Ж. Ришар ; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
- 35 Соколов, Я. В.** Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я. В. Соколов. – М. : Магистр; ИНФРА – М, 2010. – 224 с.
- 36 Соколов, Я. В.** Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 37 Соколов, Я. В.** История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.

- 38 Соколов, Я. В.** Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
- 39 Сухотин, А. К.** Парадоксы науки / А. К. Сухотин. – М. : Молодая гвардия, 1978. – 240 с.
- 40 Федорова, Г. В.** Учет и анализ банкротств / Г. В. Федорова. – М. : Омега-Л, 2010. – 288 с.
- 41** Финансовый учет / под ред. В. Г. Гетьмана. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 784с.
- 42 Хендриксен, Э. С.** Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
- 43 Цыганков, К. Ю.** Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2007. – 464 с.
- 44 Экклз, Р. Дж.** Революция в корпоративной отчетности: Как разговаривать с рынком капитала на языке стоимости, а не прибыли / Р. Дж. Экклз, Р. Х. Герц, Э. М. Киган [и др.]. – М. : Олимп – Бизнес, 2002. – 400 с.
- 45 Энтони, Р.** Учет: ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; под ред. А. М. Петрачкова. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

Статьи

- 46 Воробьева, О. А.** Бухгалтерский учет и система национальных счетов / О. А. Воробьева, В. И. Ефименков // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2006. – № 1. – С. 171 – 181.
- 47 Воробьева, О. А.** Исторические предпосылки формирования концептуальных основ современного бухгалтерского учета / О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2006. – № 1. – С. 156 – 161.
- 48 Воробьева, О. А.** Роль экономических воззрений в процессе становления научных школ бухгалтерского учета / О. А. Воробьева // Финансы и учет: проблемы методологии и практики. – 2007. – № 1. – С. 201 – 218.
- 49 Дрогобыцкий А. И.** Система бухгалтерского учета: соответствие моменту и направления развития / А. И. Дрогобыцкий // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 69 – 71.
- 50 Колесников, С. И.** О понятии «Принципы бухгалтерского учета» / С. И. Колесников // Современные проблемы науки и образования. – 2008. – № 1. – С. 86 – 88.
- 51 Палий, В. Ф.** Учет нематериального капитала в постиндустриальной экономике / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 7. – С. 5 – 8.
- 52 Панков, В. В.** Институциональный подход и теория учета / В. В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51 – 55.
- 53 Пятов, М. Л.** Балансовые теории и современная бухгалтерская информация / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 15. – С. 37 – 42.
- 54 Пятов, М. Л.** Пользователи бухгалтерской информации и их интересы / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 13. – С. 34 – 38.
- 55 Пятов, М. Л.** Профессиональное суждение в современной практике учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 51 – 55.

56 Соколов, Я. В. МСФО в России: настоящее и будущее / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 8. – С. 57 – 60.

57 Соколов, Я. В. Тенденции развития учета / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С. 5 – 7.

58 Соколов, Я. В. Русская учетная мысль XX века: наши достижения / Я. В. Соколов, С. М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 2004. – № 16. – С. 58 – 62.

59 Соколов, Я. В. Этапы развития бухгалтерского учета / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 56 – 59.

60 Цыганков, К. Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 18. – С. 56 – 62.

61 Цыганков, К. Ю. О венецианском варианте двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 12. – С. 55 – 59.

62 Цыганков, К. Ю. Происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 16. – С. 53 – 62.

Словари

63 Азизян, К. С. Бухгалтерский словарь / К. С. Азизян. – М. : Финансы и статистика, 1996. – 208 с.

64 Азрилиян, А. Н. Большой бухгалтерский словарь / А. Н. Азрилиян. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 574 с.

65 Бакаев, А. С. Бухгалтерские термины и определения / А. С. Бакаев. – М. : Изд-во «Бухгалтерский учет», 2002. – 160 с.

66 Большой экономический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М. : Институт новой экономики, 2002. – 1280 с.

67 Джоэл, Дж. С. Словарь бухгалтерских терминов / Дж. С. Джоэл, К. Шим Джей. – М. : ИНФРА-М, 2001. – 408 с.

68 Медведев, М. Ю. Бухгалтерский словарь / М. Ю. Медведев. – М. : ТК Велби, Изд-во «Проспект», 2007. – 488 с.

69 Словарь аудитора и бухгалтера / под ред. Л. Ш. Лозовского, М. В. Мельник, М. Е. Грачева [и др.]. – М. : Изд-во «Экономика», 2003. – 446 с.

70 Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / под ред. Н. Г. Сычева, В. В. Ильина. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 272 с.

71 Толковый словарь русского языка: в 4 т. / под ред. проф. Д. Н. Ушакова. – М. : ТЕРРА, 1996. – 824 с.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ А

НАУЧНЫЕ ДОСТИЖЕНИЯ В РАМКАХ ШКОЛ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Таблица А.1 – Научные достижения ведущих представителей итальянской школы бухгалтерского учета

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
1	2	3
Ломбардская школа	Франческо Вилла	<ol style="list-style-type: none"> 1 Осуществил синтез юридических и экономических целей учета. 2 В качестве главной цели обозначил контроль организации хозяйства и имущества, предполагающий сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах. 3 Выделил в бухгалтерском учете три части: <ul style="list-style-type: none"> • область экономико-административных отношений (теория учета); • правила ведения регистров и их практическое использование; • организацию управления, в том числе и ревизию счетов. 4 Бухгалтерские счета подразделял на три группы: <ul style="list-style-type: none"> • депозитные (имущественные); • личные (расчетов), открываемые агентам (лицам, работающим внутри предприятия) и корреспондентам (лицам, сторонним по отношению к предприятию); • итоговые (счет «Прибыли и убытки», счета вступительного и заключительного баланса)
Тосканская школа	Франческо Марчи	<ol style="list-style-type: none"> 1 Суть предприятия видел в людях, в нем или с ним работающих. Ввиду этого выделял четыре группы лиц, каждой из которых соответствует определенная группа счетов: <ul style="list-style-type: none"> • агенты (материально ответственные лица); • корреспонденты (лица, с которыми ведутся расчеты); • администратор; • собственник. 2 Каждый факт хозяйственной жизни сводил к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса

Продолжение таблицы А.1

1	2	3
<p>Тосканская школа</p>	<p>Джузеппе Чербони</p>	<p>1 Бухгалтерский учет рассматривал как часть юриспруденции, создав обособленное учение – логику-мографию, предусматривавшее иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата.</p> <p>2 Считал, что счетоведение должно, прежде всего, изучать человека. По его мнению, «человек не может в действительности отделяться от хозяйства и хозяйство от человека; хозяйство органически связано с человеком, имеющим самостоятельное существование».</p> <p>3 Всю научную работу в области учета делил на четыре раздела:</p> <ul style="list-style-type: none"> • исследование фактов хозяйственной жизни в целях раскрытия, с одной стороны, действия объективных законов, управляющих хозяйственной деятельностью предприятия, а, с другой стороны, субъективных поступков администраторов и тех результатов, к которым эти поступки приводят; • исследование хозяйственной структуры, функций и их эффективности в общей системе управления предприятием; • изучение математических методов с целью выбора аппарата описания фактов хозяйственной жизни; • логисмографическое исследование фактов путем их координирования с целью выявления их юридической и экономической сущности, а также влияния на хозяйство в целом. <p>4 Все хозяйственные операции делил на три группы:</p> <ul style="list-style-type: none"> • собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; • статистические, приводящие к внутренним изменениям в составе имущества; • экономические, изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником. <p>Первая и третья группы операций назывались модификациями, так как они изменяли итог баланса, вторая – пермутациями, так как не меняла итога</p>
<p>Джузеппе Росси</p>	<p>Джузеппе Росси</p>	<p>1 Отождествлял предприятие с организмом.</p> <p>2 Реализацию «врожденной функции» учета видел в трех аспектах:</p> <ul style="list-style-type: none"> • экономическом, порождающем актив предприятия; • юридическом, приводящем к возникновению пассива; • административном (управленческом), формирующем отчет о прибылях и убытках. <p>3 Касаясь информационных и психологических аспектов бухгалтерского учета, указывал на то, что счетоведение (наука учета) и счетоводство (практика учета) выступают хранителями экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения</p>

Окончание таблицы А.1

1	2	3
<p>Венецианская школа</p>	<p>Фабио Беста</p>	<p>1 В противоположность тосканской школе развивал экономическую трактовку учета, считая, что бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями:</p> <ul style="list-style-type: none"> • руководство – предполагает достижение поставленных целей; • управление – требует оптимизации средств и времени достижения поставленной цели при наличии заданного и ограниченного набора финансовых ресурсов; • контроль – предполагает установление степени соответствия управления поставленным целям. <p>2 Впервые разделил контроль на предварительный, текущий и последующий, создав таким образом классификацию, которая используется до сих пор.</p> <p>3 Разработал теорию фонда. Под фондом понимал общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Весь фонд собственных средств противопоставил имущественным элементам, обособив деление баланса на пассив и актив.</p> <p>4 Основываясь на теории фонда, разделил имущество предприятия на основные и оборотные средства, а источники образования имущества – на собственные и привлеченные.</p> <p>5 Составил первую научную классификацию систем счетоводства, выделив четыре элемента:</p> <ul style="list-style-type: none"> • патримональная – в основе лежит учет имущества (на современном этапе – бухучет в коммерческих организациях); • финансовая – в основе лежит учет сметы (на современном этапе – бухучет в бюджетной учреждении); • депозитная – учет чужого имущества, переданного на хранение (например, учет на товарных складах); • договорная – учет обязательств, вытекающих из договоров и их выполнения. <p>6 Кроме того, составил первую научную классификацию форм счетоводства по следующим основаниям:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вид регистра (книжная и карточная формы); • характер записи (простые и двойные формы); • способ выполнения записи на счетах (описательные и синоптические формы)

Таблица А.2 – Научные достижения ведущих представителей французской школы бухгалтерского учета

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
1	2	3
<p>Меновая теория двойной записи</p>	<p>Жан Густав Курсель-Сенель</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1 Считал, что в основе законов, управляющих предприятием, лежит мена. Каждая мена всегда предполагает две операции: действительную и страдательную. Первая вызывает необходимость кредитования счета, вторая – его дебетования. 2 Впервые выступил с требованием рационалистичности в учете, устранения излишней и с управленческой точки зрения неоправданной аналитичности (множественности показателей), вводящей предприятие в ненужные расходы. 3 Сформулировал концепцию бухгалтерской точности, для достижения которой необходимы: <ul style="list-style-type: none"> • ежемесячная выверка разности по дебету и кредиту всех счетов; • соблюдение равенства оборотов журнала дебетовым и кредитовым оборотам Главной книги. 4 Детально разработал теорию учета затрат и калькуляции. Обосновал, что структура себестоимости включает прямые (особенные) и косвенные (общие) расходы. <p>Смысл такой классификации видел в том, что продажную цену по отдельным товарам можно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность компенсации общих затрат за счет некоторого увеличения цен на другие товары. Тем самым заложил основу разрабатанного впоследствии метода директ-костинг. Считал необходимым для определения полной себестоимости в конце года распределять косвенные расходы пропорционально прямым</p>
<p>Экономическая теория учета</p>	<p>Эжен Пьер Леоте; Адольф Гильбо</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1 Развивая меновую теорию двойной записи, классифицировали все меновые акты на: <ul style="list-style-type: none"> • внешние – связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами (поступление и реализация товаров, переоценка обязательств); • внутренние – протекают на предприятии (передача ценностей от одного лица другому, естественная убыль, недостачи, излишки и т.д.). 2 Сформулировали доктрину трех функций учета: <ul style="list-style-type: none"> • счетоводной, связанной с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.; • социальной, сопоставляющей интересы различных общественных групп; • экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление. 3 Выдвинули теорию перманентного инвентаря, основанную на необходимом выполнении двух требований: <ul style="list-style-type: none"> • постоянное и непрерывное сохранение в учете первоначальной оценки; • непрерывное выведение финансовых результатов по данным записи на счетах

Таблица А.3 – Научные достижения ведущих представителей немецкой школы бухгалтерского учета

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
1	2	3
Теория торгового и производственного учета	Эйген Шмаленбах	<p>Разграничил учет на два самостоятельных цикла:</p> <ul style="list-style-type: none"> • торговая бухгалтерия – контролирует долги и обязательства; • производственная бухгалтерия – контролирует внутрихозяйственные процессы, подразделяясь на учет заработной платы, материалов, себестоимости и результатов. <p>В дальнейшем теория торговой бухгалтерии была развита в балансоведение, а теория производственной бухгалтерии – в учение о калькуляции</p>
Балансовая теория	Иоганн Фридрих Шер	<p>1 В основу учета в отличие от предшествующих авторов положил не счета, а баланс, базирующийся на уравнении капитала (актив – пассив = капитал). Впоследствии уравнение капитала получило название постулат Шера и следующую формулировку: «Величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью».</p> <p>2 В отличие от меновой теории считал, что двойная запись объясняется балансовым уравнением, счета вытекают из баланса, а не наоборот.</p> <p>3 Сформулировал теорию двух рядов счетов, в соответствии с которой счета левой части уравнения трактуются как имущественные, правой – капитала.</p> <p>4 Ввел использование забалансовых счетов, которые назвал вводными. Предлагал сосредоточить на них учет выполнения договоров.</p> <p>5 Первые сформулировал требования, которым должна отвечать система (план) счетов на предприятии.</p> <p>6 Стал одним из основоположников экономического анализа, разработав методику расчета оборачиваемости для счетов, методике деления издержек на постоянные и переменные, а также прием, названный им «мертвой точкой», позволяющие установить момент (дату), с которого предприятие окупает свои расходы и начинает работать с прибылью.</p> <p>7 Обратил внимание на то, что множество фабричных производств можно свести к трем:</p> <ul style="list-style-type: none"> • однопродуктовые однопереходные; • однопродуктовые многопереходные; • производства с параллельным циклом и последующей сборкой. <p>Данная классификация производств легла в основу построения различных методов учета затрат – простого, попеределного, позаказного</p>

1	2	3
Балансовая теория	Иоганн Фридрих Шер	<p>8 Первым классифицировал и проанализировал основные методы искажения баланса, к которым относил:</p> <ul style="list-style-type: none"> • соединение разнородных имущественных ценностей под одним названием; • неправильное исчисление амортизационных сумм; • включение фиктивных дебиторов и кредиторов; • манипуляции с переоценкой средств; • создание фиктивных фондов и резервов <p>1 Сформулировал теорию калькуляции и теорию промышленного учета. Считал, что весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости.</p> <p>2 Классифицировал калькуляции по двум видам:</p> <ul style="list-style-type: none"> • единичные – все затраты относятся на один объект; • валовые – все затраты делятся на количество выработанной продукции. <p>3 Обосновал необходимость разделения производства на основное и вспомогательное. Издержки вспомогательных производств предлагал распределять между аналитическими счетами счета «Производство» пропорционально общему объему оказанных услуг, например, пропорционально отпущенной электроэнергии, числу лабораторных анализов и т.д.</p>
Теория калькуляции	Альберт Кальмес	

Таблица А.4 – Научные достижения ведущих представителей англо-американской школы бухгалтерского учета

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
1	2	3
Персоналистическая школа	В. Патон; Г. Свиней	<p>1 Видели цель бухгалтерского учета в выявлении финансового положения предприятия.</p> <p>2 Считали, что реалистичность учета достигается систематической переоценкой активов предприятия, что позволяет избежать скрытых резервов.</p> <p>3 Доказали, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает ее экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело к четкому разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибыли</p>

1	2	3
Институциональная школа	О. Мэй и др.	<ol style="list-style-type: none"> 1 Видели цель бухгалтерского учета в исчислении финансового результата. 2 Считали основой бухучета оценку по себестоимости вне зависимости от колебания цен, так как: <ul style="list-style-type: none"> • нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах; • предприятие вправе пользоваться финансовой автономией. 3 Предлагали публиковать наряду с балансом счет «Прибыли и убытки» как имеющий центральное значение в системе счетов и превосходящий баланс по своей информативности
Социологический подход к теории учета	А. Белкаой; А.Ч. Литтлтон; В.К. Циммерман; Н.М. Бедфорд	<ol style="list-style-type: none"> 1 Видели цель бухгалтерского учета в обеспечении справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса, полагая, что каждое теоретическое положение учета влияет на общество, следовательно, оно должно приниматься или отвергаться в зависимости от его социального эффекта. 2 Вместо традиционных затрат и доходов ввели категорию социальных затрат и доходов. К числу социальных затрат относили использование человеческого фактора (расходы, связанные с созданием условий работы на предприятии, лечение работников); очистку воздуха; очистку воды; восстановление флоры и фауны; восполнение энергетических ресурсов; введение новых технологических процессов; компенсации безработным и прочие расходы
Экономический подход к теории учета	Г.Г. Миллер, С. Зефф, М. Мунитц	<ol style="list-style-type: none"> 1 Видят цель бухгалтерского учета в контроле и оценке экономических показателей, в обеспечении условий для достижения максимальной эффективности производства. 2 Считают, что руководство предприятия должно выбирать те методологические бухгалтерские приемы, которые обеспечивают рост национального благосостояния (например, Швеция, где бухгалтерский учет стал составной частью экономической политики государства)
Бихевиористический подход к теории учета	К.Т. Девине и др.	<ol style="list-style-type: none"> 1 Видят цель бухгалтерского учета в выработке способов воздействия на поведение сначала бухгалтеров, а через них на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности. 2 Считают, что методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей
Психологический подход к теории учета	Р. Энтони и др.	<ol style="list-style-type: none"> 1 Видят цель бухгалтерского учета в том, что учет самим фактом своего существования заставляет лиц, занятых в хозяйственном процессе, работать с оглядкой на необходимость отчитаться. 2 Считают, что у предприятия нет и не может быть цели, она может быть только у людей, заинтересованных в нем. Следовательно, организацию бухгалтерского учета необходимо начинать с видения бухгалтером роли предприятия и своего места в нем. 3 Бухгалтерский учет должен создать систему таких показателей, каждый из которых будет нести в себе стимулирующую роль, а именно: показатель должен или сулит надежды, или пугать осложнениями каждого работника предприятия

Окончание таблицы А.4

1	2	3
Информационный подход к теории учета	Дж.Г. Сортер и др.	<ol style="list-style-type: none"> 1 Считают, что в основу предмета бухгалтерского учета должно быть положено информационное событие, под которым понимается элементарная единица информации о факте хозяйственной жизни. 2 Основоположник направления Сортер сформулировал правило, в известной степени повторяющее смысл «экономической границы Шера»: «Стоимость информации не должна превышать затрат на ее получение, поэтому всякая потеря информации должна приносить больше убытки, чем стоимость потерянных данных». 3 Сформулировали принцип релевантности бухгалтерской информации (уместности, используемости), рассмотрев ее с трех точек зрения: синтаксической (если информация способствует достижению целей пользователя); семантической (если получатель информации понимает подразумеваемое значение представленной информации); прагматической (если информация способствует принятию решения ее пользователем)
Учет затрат	Г. Эмерсон; Х.Л. Гант; Ч. Гаррисон	<ol style="list-style-type: none"> 1 Разработали метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>стандарт-кост</i>. 2 Идея метода стандарт-кост трансформируется в два правила: все расходы должны быть указаны в сопоставлении со стандартами (нормативами); увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартами должно быть расчленено по причинам
	Дж.М. Кларк; К. Симпсон; Дж. Харрис	<ol style="list-style-type: none"> 1 Разработали метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>директ-костинг</i>. 2 Сущность метода директ-костинг заключается в следующем: все издержки делятся на две группы (переменные и постоянные); основу учета себестоимости составляют только переменные издержки. Постоянные исключаются из себестоимости, так как они вызваны не столько непосредственным процессом производства, сколько течением времени
	Дж.А. Хиггинс и др.	<ol style="list-style-type: none"> 1 Разработали метод учета расходов и доходов по центрам ответственности. 2 Сущность учета затрат по центрам ответственности сводится к следующему: каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы или доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует; каждый из центров ответственности может быть центром или затрат, или доходов, или инвестиций
	Р. Каплан	<ol style="list-style-type: none"> 1 Разработал метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции <i>ABC-метод</i>. 2 В условиях применения данного метода совершенно по-новому понимается объект калькулирования: затраты распределяются по производственно-управленческим функциям (например, хранение ценностей, информационное обслуживание, реализация готовой продукции и услуг и т.п.)

Состав и система связей отраслей и секторов экономики по СНС

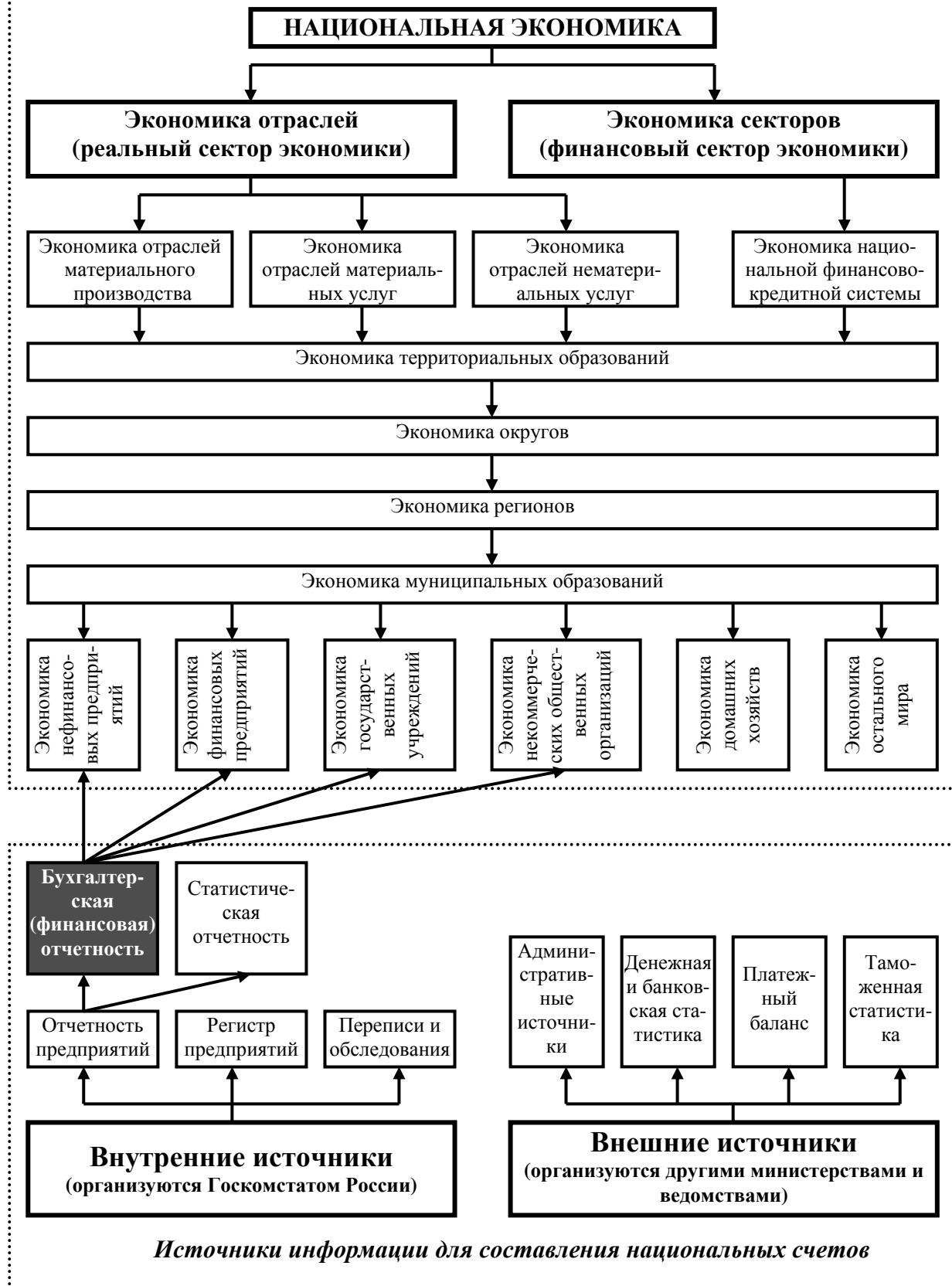


Рисунок А.1 – СНС как макроуровень информационной учетной системы

Таблица А.5 – Научные достижения ведущих представителей русской школы бухгалтерского учета

Научное направление	Ведущие представители	Главные достижения
1	2	3
Западная форма счетоводства	<p>Адольф Маркович Вольф</p> <p>Семен Моисеевич Барац</p> <p>Лев Иванович Гомберг</p>	<p>Предложил собственную классификацию ценностей, выделив три группы: ценности вещественные; деньги; ценности условные. В связи с этим все счета делил на счета имущества, услуг и расчетов (личные)</p> <p>1 Обосновывал необходимость ведения хронологической записи фактов хозяйственной жизни, ссылаясь на необходимость:</p> <ul style="list-style-type: none"> • видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции; • быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня; • контроля систематической записи. <p>2 Впервые в России высказал мысль о том, что существует разница в учетных приемах различных отраслей хозяйства и различных предприятий. Отстаивал идею о том, что нет единого промышленного учета, а есть учеты, связанные с различными отраслями промышленности</p> <p>1 Все экономические дисциплины разделил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. Последние подразделял на три:</p> <ul style="list-style-type: none"> • экономическая техника (экономическая морфология) – изучает средства экономической активности; • организация и экономическая администрация - предусматривает планы организации бухгалтерского учета, статистики и контроля, изучает проблемы организации; администрация имеет своим объектом только человеческий фактор; • экономология – исследует феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам. <p>2 Экономология включает следующие разделы: оценка; инвентарь; смета (бюджет); бухгалтерия; отчетность; контроль</p>
Русская форма счетоводства	Федор Венедиктович Езерский	<p>1 Создал русскую тройную форму счетоводства, основывавшуюся на следующих принципах:</p> <ul style="list-style-type: none"> • регистрация ведется по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток; • в качестве регистров выступают три книги: журнал, книга учета (Главная книга), отчетная книга (Баланс); • используются только три счета: «Касса», «Ценности», «Капитал»;

Продолжение таблицы А.5

1	2	3
		<p>2 В рамках тройной бухгалтерии предложил решение следующих задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> • определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени; • использование только покупных цен и общей оценки ценностей по себестоимости; • органическое объединение аналитического и синтетического учета; • достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; • введение счета торговой наценки, расчет реализованной торговой наценки по среднему проценту; • проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно; • определение задолго до И.Ф. Шера «мертвой точки» (точки безубыточности)
<p>Меновая теория учета петербургской школы</p>	<p>Евстафий Евстафьевич Сиверс</p>	<p>1 Дал весьма детальную классификацию счетов бухгалтерского учета, предвосхитив в этом направлении тенденции 30 – 40-х гг. XX в., – вещественные счета: основные, переходные (калькуляционные); личные счета: предпринимательского капитала, ссудного капитала.</p> <p>2 Как преподаватель бухгалтерского учета обосновал, что учить надо сущности, а не технике, так как технике нельзя научить, она может быть выработана только на практике, а сущности дела можно и нужно учиться в аудитории</p> <p>1 Обосновал структуру себестоимости, включив в ее состав материалы; заработную плату; затраты механической и электрической силы; амортизацию.</p> <p>2 Распределение накладных расходов рекомендовал выполнять пропорционально заработной плате работников.</p> <p>3 Аналитический учет в промышленности предлагал вести по счетным или учетным ценам, списывая разницу на счет «Убытки и прибыли»</p>

1	2	3
Балансовая теория московской школы	Николай Се- вастьянович Лунский	Дал самое распространенное во всех русских учебниках по бухгалтерскому учету определение балан- са: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущество и юридическое положение предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент»
	Георгий Авк- сентьевич Бахчисарайцев	Впервые в России разделил все хозяйственные операции по их влиянию на баланс на четыре типа: <ul style="list-style-type: none"> • увеличивающие валюту (итог) баланса; • уменьшающие валюту баланса; • не изменяющие валюту баланса, но производящие изменения в составе актива; • не изменяющие валюту баланса, но производящие изменения в составе пассива

Таблица А.6 – Эволюция техники ведения учетных записей

Дата	Автор	Изменения, внесенные в технику учетных записей
1	2	3
1531 г.	И. Готлиб	Усовершенствовал документальное оформление инвентаризации, рекомендовав вместо составления отдельной описи делать записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах. Такой порядок позволял инвентариза- ционной описи автоматически выполнить те функции, которым служила дополнительно составляемая сличи- тельная ведомость
1543 г.	Я. Импин	Изложил новый порядок ведения Памятной книги (сейчас – Главная книга), которая должна была теперь со- держать помимо обычных фактов хозяйственной жизни, составляющих предмет бухгалтерского учета, факты предстоящие (сколько и каких товаров следует купить и т.д.) и справочные сведения (куда и сколько писем было отправлено и т.д.); разработал систему хранения бухгалтерского архива, который надо было держать в секретном запечатанном ящике
1546 г.	Г. де Так- седа	Предложил в начале каждого года вводить примерные (плановые) суммы предполагаемых расходов, заложив основы нормативного или сметного учета
1549 г.	В. Швайкер	Сформулировал правило, согласно которому наличие документов является непременным условием правильно- сти бухгалтерских записей
1676 г.	П. Пурра	Сформулировал требование немедленного вывода остатков после записей по любому материальному счету

Продолжение таблицы А.6

1	2	3
1721 г.	Б.Ф. Баррем	Предложил специальные таблицы для облегчения перевода покупательной стоимости одних денежных единиц в другие, а также для облегчения различных арифметических действий
1754 г.	А. Коррон	Разработал систему учета движения материалов в производстве. Каждому рабочему открывался личный счет, по дебету отражались количество и себестоимость материалов, выданных рабочему для переработки, а по кредиту – количество и себестоимость готовой продукции, сдаваемой рабочим на склад
1758 г.	Ларю	Ввел правило для кассиров, которое до сих пор является главнейшим при ведении кассовой книги: сначала записи, потом выплаты; сначала получи, потом запиши
1803 г.	А. Мендес	Предложил правило сверки Журнала и Главной книги, позволяющее контролировать разность операций по счетам: итог оборотов по Журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге
1817 г.	И.С. Кине	Применил в бухгалтерии свободные листы, вместо переплетов ввел папки, в которые эти листы можно было вставлять и изымать; популяризировал использование в учете карточек по принципам библиотечного дела
1825 г.	Д. де Лизиньянс	Ввел правило ведения бухгалтерских регистров, соблюдаемое поныне: числа следует писать только в колонку (единицы под единицами, десятки под десятками и т.д.)
1827 г.	А. Файно	Ввел маркировку товаров с помощью этикеток, что позволяло контролировать движение товаров в магазине, а впоследствии позволило ввести в учет материалов ценник, то есть перечень учетных цен

ПРИЛОЖЕНИЕ Б

ГЛОССАРИЙ

БАЛАНС КВАНТИФИКАЦИОННЫЙ – учение Г. Хольцера, считавшего, что баланс – это орудие исчисления стоимости. При определении сущности баланса Хольцер исходил из его внешней формы. При таком подходе баланс представляет собой две отдельные равные по сумме группы счетов. Речь идет не о разрозненных группах, а о счетах, находящихся между собой в определенной корреспондентской связи, но носящих в балансе различное название. Вместе с тем возможность сложения сальдо счетов внутри групп баланса указывает на наличие общих черт, позволяющих выполнять это сложение. Так как материальная сторона складываемых предметов в квантификационном балансе различна, например недвижимое имущество, движимое имущество, товары, незавершенное производство, сырье и материалы, касса, убытки и т.д., то Хольцер видел единственной общей чертой, позволяющей выполнить сложение, – меру, под которой в данном случае понимал стоимость.

БАЛАНС ТОТАЛЬНЫЙ – учение В. Ле Кутра, явившееся вершиной статической трактовки баланса. Суть баланса Ле Кутра определял так: «Баланс показывает актив и пассив предприятия в состоянии моментального покоя и поэтому статичен по своей природе». Эта очень общая формулировка, по мнению ее автора, предполагает возможность любой содержательной интерпретации баланса, отсюда и название – тотальный, то есть всеобщий, поглощающий любые взгляды и выдвигающий на первое место, в сущности, учетную процедуру. Процедурный характер «тотального» баланса выражается в том, что каждая статья бухгалтерского баланса должна соответствовать своему счету в Главной книге. Тотальный баланс должен был преследовать несколько целей: 1) изображение имущества; 2) исчисление прибыли; 3) наблюдение за хозяйственными процессами; 4) представление отчетности, ибо сам баланс только составная часть более общей категории – отчетности. Актив в «тотальном» балансе делится на пять разделов: 1) основные и оборотные средства, находящиеся в работе, – номинальный капитал (при этом средства должны были располагаться по убывающей ликвидности, то есть от кассы); 2) средства, не имеющие прямого отношения к хозяйственной деятельности, – страховой капитал; 3) средства, вложенные в социально-культурную сферу, – социальный капитал; 4) средства, вложенные в сферу управления, – управленческий капитал; 5) средства, неиспользуемые на предприятии, – избыточный капитал. Пассив делится на три раздела: 1) собственные средства; 2) кредиторская задолженность; 3) прибыль. Наконец, согласно Ле Кутру «тотальный» баланс строится на двух принципах: ясности (может прочесть и понять содержание любое заинтересованное лицо) и правдивости (составлен согласно требованиям закона). Эти принципы являются теперь базовыми для англо-американской бухгалтерии и международных стандартов.

ПОСТУЛАТ ДЕ ЛЯ ПОРТА – принцип, выдвинутый в конце XVII в. М. де ля Портом, который классифицировал три группы счетов: 1) счета собственника (счет «Капитал», «Убытки и прибыли»); 2) счета имущества (счет «Касса», «Товары» и т.д.); 3) счета корреспондентов (счета расчетов, показывающие дебиторскую и кредиторскую задолженность). Постулат де ля Порта утверждает, что разность сальдо счетов имущества и собственника всегда равна разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов).

ПОСТУЛАТ ДЗАПШЫ – положение, сформулированное Д. Дзаппой, согласно которому с бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны. Это обусловлено тем, что доходы вытекают из документов на реализацию товаров и услуг, а величина затрат всегда зависит от учетной политики предприятия и выбора администрацией различных методологических приемов, доходы определяются объективно, расходы, связанные с исчислением себестоимости, – субъективно. Отсюда и величина прибыли, в том числе и налогооблагаемой, условна.

ПОСТУЛАТ МУДРОВА – принцип, сформулированный в середине XIX в. Э. Мудровым, согласно которому алгебраическая сумма сальдо вспомогательных счетов равна сумме сальдо имущественных счетов, сложенной с разностью между дебиторской и кредиторской задолженностью по личным счетам. Таким образом, в основу баланса Мудров положил сумму собственных средств на момент выведения сальдо.

ПОСТУЛАТ ПИЗАНИ – принцип бухгалтерского учета, выдвинутый Э. Пизани в рамках его теории статмографии и утверждающий, что сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из них равно сумме прибыли. Под динамикой он понимал имущественные счета, под статикой – счета чистого имущества. На практике это означало введение в баланс вместо счета «Убытки и прибыли» несальдированных оборотов по результатным счетам. Идея постулата Пизани стала общим достоянием итальянской школы бухгалтеров. Джитти даже считал, что двойная бухгалтерия должна называться так не потому, что при регистрации принимаются во внимание два момента (дебет и кредит), а потому, что весь учет имеет своим предметом два объекта.

ПОСТУЛАТ ПОПОВА – один из математических постулатов бухгалтерского учета, сформулированный Н. Поповым как постулат «недоверия»: сумма сальдо материальных счетов всегда равна алгебраической сумме сальдо личных счетов.

ПОСТУЛАТ РАЙША-КРАЙБИГА – принцип бухгалтерского учета, сформулированный Р. Райшем и И. Крайбигом и утверждающий, что обороты и сальдо по счетам взаимных (внутренних) расчетов должны быть зеркально равны (тождественны) в центральном отделении и в филиалах.

ПОСТУЛАТ РУССИЯНА – правило бухгалтерского учета, предложенное И. Руссияном и утверждающее, что сумма сальдо счетов актива равна алгебраической сумме средств, находящихся в распоряжении хозяйства, с поправкой на кредиторскую задолженность (-) и долги (+).

ПОСТУЛАТ ЧЕРБОНИ – принцип бухгалтерского учета, выдвинутый Д. Чербони в рамках его теории логисмографии и утверждающий дуалистичность теории счетоводства: сумма кредиторской задолженности предприятия его собственнику всегда равна сальдо расчетов этого предприятия со своими агентами и корреспондентами.

ПОСТУЛАТ ШМАЛЕНБАХА – принцип бухгалтерского учета, сформулированный Э. Шмаленбахом и утверждающий, что разность между сальдо счетов собственных средств и основных средств равна разности между сальдо счетов оборотных средств и кредиторской задолженности. Согласно этому постулату в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств и кредиторской задолженности, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота.

ПОСТУЛАТ ШМЕЛЕВА – принцип бухгалтерского учета, предложенный И. Шмелевым в работе «Новая четверная бухгалтерия» (1895). Согласно этому принципу сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств.

ПОСТУЛАТЫ АУДИТА МАУТЦА-ШАРАФА – восемь основных принципов аудита, сформулированных Р. Маутцем и Х. Шарафом в 1961 г. и дополненных постулатами К. Робертсона (9) и Т. Лимперга (10): 1) отчетность должна быть проверена; 2) не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией; 3) финансовая отчетность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн; 4) объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля; 5) отчетность должна быть заполнена согласно стандартам; 6) аудиторская проверка не может быть последней; 7) мнение аудитора зависит только от его компетенции; 8) профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу; 9) полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверяемости; 10) сертификат (заключение аудитора) не может дать больше информации, чем само аудиторское исследование.

ПОСТУЛАТЫ ПАЧОЛИ – основополагающие принципы, сформулированные в конце XV в. Л. Пачоли и гласящие, что: 1) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов; 2) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов.

ПОСТУЛАТЫ САВАРИ – основополагающие принципы бухгалтерского учета, выведенные в XVII в. Ж. Савари: 1) сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты; 2) сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты. Соблюдение постулатов Савари является непреложным условием правильной организации бухгалтерского учета, а обеспечение на практике его постулатов носит название коллации счетов. Если кол-

ляция в части сальдо (постулат 1) признается и, как правило, достигается, то колляция в части оборотов (постулат 2) иногда нарушается из-за того, что внутренние обороты (например, по синтетическому счету «Товары») проводятся только по аналитическим счетам.

ПРАВИЛА БАРРЕМА – правила, введенные в бухгалтерский учет в XVIII в. Ф. Барремом: 1) счет дебетуется, если на него записывается поступление ценностей хозяйства; 2) счет кредитуется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства; 3) если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала); 4) если поступление ценностей не сопровождается выбытием других ценностей, то кредитуется счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала), а затем дается обобщение: «То, что входит, должно тому, что выходит».

ПРАВИЛА ГАРРИСОНА – два правила, выдвинутые Ч. Гаррисоном в рамках теории стандарт-костс: 1) все расходы должны быть указаны в сопоставлении со стандартами (нормативами); 2) увеличение и уменьшение при сравнении действительных расходов со стандартами должно быть расчленено по причинам.

ПРАВИЛА ГЕРСТНЕРА ДЛЯ ОЦЕНКИ АКТИВА – пять правил, выдвинутых П. Герстнером для выявления аналитических характеристик баланса: 1) чем больше сумма капитала, вложенная в оборотные средства в сравнении с основными, тем выше стоит предприятие в смысле ведения хозяйства, но масштаб соотношения этих двух величин зависит от вида предприятия; 2) чем выше сумма быстро оборачивающихся, недолгосрочных, легко реализуемых статей актива сравнительно с суммой длительно оборачивающихся, труднореализуемых статей, тем благоприятнее в хозяйственном отношении впечатление, производимое балансом. Максимальный и минимальный пределы отношения этих сумм зависят от отрасли предприятия; 3) солидное предприятие должно избегать помещения своих средств во временные, может быть, и выгодные, но ненадежные виды имущества; 4) шансы получения прибыли на капитал, вложенный в оборотные средства, больше шансов на прибыль с основного имущества. Как в том, так и в другом случае шансы эти поднимаются вместе с увеличением риска. Чем больше шансов на прибыль представляет отдельная статья актива, тем больше и риск потери; 5) положение предприятия в финансовом отношении тем надежнее, чем выше ликвидность его актива. Степень ликвидности увеличивается с увеличением доступных, подвижных оборотных средств сравнительно с основным имуществом; она должна соотноситься со срочностью обязательств.

ПРАВИЛА ГЕРСТНЕРА ДЛЯ ОЦЕНКИ ПАССИВА – пять правил, выдвинутых П. Герстнером для выявления аналитических характеристик баланса: 1) чем выше сумма резервов по сравнению с уставным капиталом, тем прочнее финансовое положение; 2) чем меньше сумма вексельных обязательств какого-либо предприятия, тем лучше его финансовое положение; 3) чем выше сумма обеспеченных долгов по отношению к необеспеченным, тем ниже потенциаль-

ный кредит данного предприятия; 4) краткосрочные и долгосрочные обязательства должны находиться между собой в известном нормальном отношении, соответствующем виду предприятия и размеру наличного покрытия; 5) чем меньше сумма заемных средств по отношению к собственным, тем прочнее и надежнее финансовое положение предприятия. Минимальный предел составляет полное отсутствие заемных средств, максимальный – приблизительное равенство заемных и собственных средств.

ПРАВИЛА ПАЧОЛИ – принципы, выдвинутые в конце XV в. Л. Пачоли, согласно которым: 1) нельзя никого считать должником (дебитором) без его ведома, даже если это показалось бы целесообразным; 2) нельзя считать никого верителем (кредитором) при известных условиях без его согласия.

ПРАВИЛА РИГЕРА – три принципа, сформулированных в рамках теории «номинального» баланса В. Ригером: 1) объектом бухгалтерского учета может быть только имущество, за которое заплачено; 2) прибыль предприятия есть разность между средствами, полученными при его ликвидации, и средствами, вложенными в него на момент открытия; 3) каждая хозяйственная операция содержит два элемента – прибыль и убыток.

ПРАВИЛА СТРУКТУРИЗАЦИИ БАЛАНСА – соотношение балансовых статей, которое анализируется в рамках финансового анализа. Структура баланса характеризуется следующими показателями: 1) «горизонтальные» показатели отражают соотношения между имуществом и источниками его финансирования (например, степень его покрытия долгосрочным финансированием и степень ликвидности): анализ позволяет определить, насколько выполняются сроки погашения кредитов; 2) «вертикальные» показатели характеризуют структуру активной части и структуру капитала (доля собственного капитала, коэффициент задолженности и др.), а также динамику, в частности, в сопоставлении со среднеотраслевыми показателями.

ПРАВИЛО ВАНЬЕ – принцип, выдвинутый в 1840 г. И. Ванье и утверждающий, что бухгалтерский учет ведется от имени фирмы, а не собственника и, следовательно, собственник отвечает по долгам фирмы только в пределах своего вклада.

ПРАВИЛО ГАНТА – правило, сформулированное Х. Гантом в рамках концепции стандарт-костс и утверждающее, что все расходы сверх установленных норм должны относиться на виновных лиц и никогда не включаться в счета, отражающие затраты. Значение правила Ганта резко контрастирует с традиционным мнением, выраженным Д. Никольсоном и Д. Рорбахом: «В себестоимость продукции следует включать полностью все расходы по ведению предприятия, если только хотят получить действительную себестоимость».

ПРАВИЛО ГАРНЬЕ – правило, сформулированное П. Гарнье, согласно которому проблема эффективности бухгалтерского учета состоит не в экономии времени на решение учетных задач, а в предоставлении администрации максимально возможной информации с удовлетворительной точностью и в минимально сжатые сроки.

ПРАВИЛО ГЮГЛИ – принцип бухгалтерского учета, сформулированный Ф. Гюгли в рамках его варианта теории двух рядов счетов. Правило Гюгли утверждает: дебет есть увеличение в счетах имущества и уменьшение в счетах чистого имущества. Кредит есть уменьшение в счетах имущества и увеличение в счетах чистого имущества.

ПРАВИЛО ДЕГРАНЖА – принцип бухгалтерского учета, сформулированный Э. Дегранжем и утверждающий, что «дебетуется субъект получающий или объект увеличивающийся, кредитуется субъект выдающий или объект уменьшающийся». Однако это правило вошло в науку в редакции сына Дегранжа: «Тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто выдает, – кредитуется». Эта последняя формулировка лучше передает смысл юридической теории Дегранжа-отца.

ПРАВИЛО ДЮМАРШЕ – положение, сформулированное Ж. Дюмарше: счет, изменения которого входят в баланс с положительным знаком, дебетуется; счет, изменения которого входят в баланс с отрицательным знаком, кредитуется.

ПРАВИЛО ОЦЕНКИ ВЗАИМОСВЯЗИ ПАССИВА И АКТИВА ГЕРСТНЕРА – правило, выдвинутое П. Герстнером для выявления аналитических характеристик баланса: обе группы актива (основные и оборотные средства) должны быть обратно пропорциональны обеим категориям пассива (собственным и заемным средствам), то есть чем больше заемных средств у предприятия, тем настоятельнее необходимость в наличии ликвидных средств.

ПРАВИЛО СОРТЕРА – положение, выдвинутое Д. Сортером, согласно которому стоимость информации не должна превышать затрат на ее получение, поэтому всякая потеря информации должна приносить бóльшие убытки, чем стоимость потерянных данных.

ПРАВИЛО ХИГГИНСА – правило, сформулированное Д. Хиггинсом в рамках теории центров ответственности и утверждающее, что каждую структурную единицу предприятия обременяют те и только те расходы и доходы, за которые она может отвечать и которые контролирует.

ПРАВИЛО ШЕРА – общее правило расчета оборачиваемости для счетов, сформулированное И. Шером. Оно гласит: среднее арифметическое сальдо (может быть использована формула средней хронологической) служит делителем для суммы оборота противоположной счету стороны. Эта трактовка методики исчисления оборачиваемости является господствующей до сих пор (более сложная формулировка «поле оборачиваемости» принадлежит А. Рудановскому).

ТЕОРИЯ «АБСОЛЮТНОГО» БАЛАНСА – концепция баланса, выдвинутая в 1929 г. Н. Помазковым. Сущность теории «абсолютного» баланса заключалась в том, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей – «абсолютной» – модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений.

ТЕОРИЯ «ДИНАМИЧЕСКОГО» БАЛАНСА – учение Э. Шмаленбаха, раскрывшее экономическое содержание хозяйственной деятельности современных фирм. Основу теории «динамического» баланса составляет разграничение материальных результатов и материальных затрат, с одной стороны, и денежных результатов (выручка) и денежных расходов (валовые убытки), с другой стороны. Если, по мнению Шмаленбаха, рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако в практике баланса составляются не отдельные отрезки времени существования предприятия (так называемые «промежуточные балансы»), где такого совпадения нет. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным. В целях учета прибыли (основной цели учета) согласно теории динамического баланса необходимо воспользоваться только учетом денежных расходов и доходов, в которые следует включить суммы периодических материальных затрат и результатов. В основе концепции Шмаленбаха лежит определенная модель, при построении которой он исходил из той предпосылки, что баланс показывает не состояние хозяйственных средств и их источников, а их движение.

ТЕОРИЯ «НОМИНАЛЬНОГО» БАЛАНСА – учение В. Ригера, находящееся в рамках динамического направления трактовки баланса. Однако идеи динамического баланса выступают у него скорее как тенденция, чем догмы. Он исходил из того, что баланс может быть только финансовым и никаким другим документом. В бухгалтерии, считал Ригер, существует только денежная единица измерения и никакой другой нет и не может быть. Следовательно, бухгалтер ведет учет только на деньги. Бухгалтеру нет никакого дела до того, что курс денежной единицы, ее покупательная сила колеблется; бухгалтер учитывает документы, первичную исходную информацию, он просто фиксирует факты в денежном выражении. При этом баланс по документальной оценке номинально правдив, в то время как всякая переоценка статей баланса вносит субъективизм и ложь.

ТЕОРИЯ «ОРГАНИЧЕСКОГО» БАЛАНСА – учение Ф. Шмидта, синтезирующее статические и динамические трактовки баланса. Органический баланс, по мнению Шмидта, следует составлять ежедневно. Это требование вытекает из недостатка денег как учетного измерителя. Их покупательная сила очень быстро меняется, следовательно, чем продолжительнее отчетный период, тем бессмысленнее стоимостные характеристики. Отсюда делается вывод: чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс. Последнее особенно заметно по оценке основных средств. В связи с этим органический баланс имеет целью устранить неустойчивость денежного измерителя; основным измерителем признается натуральный; прибылью считается только то, что нашло увеличение вследствие обычной основной хозяйственной деятельности в активе, прибыль же, например, от увеличения цен – величина мнимая.

ТЕОРИЯ «ЭВДИНАМИЧЕСКОГО» БАЛАНСА – концепция баланса Г. Зоммерфельда, стремившегося к синтезу идей Шмаленбаха с интерпретацией баланса, данной Бидерманном: объектом баланса считается денежный цикл: деньги – запасы – готовые изделия – реализация – деньги. В отличие от Шмидта, затраты исчисляются по себестоимости, расчеты которой имеют некоторые условности, например, сырье оценивается по средним ценам приобретения в течение 5-10 предшествующих списанию лет. У баланса, по мнению представителей этого направления, две цели: 1) выявление финансовых результатов и 2) оценка имущественного положения предприятия. Ради первой цели требовалось строго различать реализованные в деньги доходы от нереализованных, ради второй цели допускалась конъюнктурная переоценка имущества.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА БИХЕВИОРИСТИЧЕСКАЯ – одна из персоналистических теорий бухгалтерского учета, согласно которой каждое информационное сообщение, представленное в учете, является только стимулом, призванным вызвать у пользователя (получателя этой информации) соответствующую условную реакцию. Здесь делается акцент на взаимосвязи информации, служащей основой для принятия решений, и повеления отдельных лиц или их групп, вызванного полученной информацией. Обычно считается, что к самым важным потребителям бухгалтерских отчетов вне фирмы относятся акционеры и другие инвесторы, кредиторы и чиновники правительственных учреждений. Однако эта теория также принимает во внимание эффект воздействия внешней бухгалтерской отчетности на администрацию компании, эффект обратной связи, который может повлиять на бухгалтеров и аудиторов. Таким образом, данная теория пытается измерить и оценить экономический, психологический и социологический эффекты различных учетных процедур и отчетных данных.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАКРОЭКОНОМИЧЕСКАЯ – одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу материалистических теорий бухгалтерского учета. Макроэкономическая теория предполагает, что объектом учета выступает все народное хозяйство страны. Фактически эта теория состоит в определении влияния альтернативных методов представления отчетных данных на экономические показатели отрасли или страны в целом, то есть на более высоком уровне, чем уровень предприятия и фирмы. Сторонники этой теории задаются вопросом: если каждая фирма будет признавать доход полученным в строго определенный момент, как это повлияет на экономику? Некоторые сторонники теории не ограничивают задачи бухгалтерского учета только выявлением такого эффекта, предполагая, что одной из целей учета следует считать ориентирование деятельности предприятий в направлении осуществления национальных экономических программ. Например, существует мнение, что национальные экономические цели требуют такой бухгалтерской отчетности, которая стимулировала бы увеличение дивидендов и капитальных вложений во время экономического спада и сдерживала инвестиции в период инфляции. Большинство стран реализуют макроэкономическую политику путем прямого регулирования с помощью финансовых и фискальных рычагов,

другие страны (Швеция) строят учетные концепции, ориентированные на цели макроэкономики. Одно из следствий подобного подхода состоит в том, что отчетность создает правовую базу для исчисления устойчивых доходов, использования резервов и гибких методов начисления амортизации.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МАТЕРИАЛИСТИЧЕСКАЯ – группа теорий, основывающихся на тезисе о том, что предметом бухгалтерского учета выступают ценности, ресурсы, средства и их источники. Сторонники этой теории склонны рассматривать бухгалтерский учет как частный случай политической экономии. В состав теории входят микроэкономическая, макроэкономическая и социально-корпоративная теории. Данная теория наряду с персоналистическими теориями бухгалтерского учета составляет основной блок теорий бухгалтерского учета. Наиболее известной материалистической теорией является учение Д. Криппы, указывавшего, что цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности, которая сопряжена с постоянными изменениями объема и состава имущества. Все счета делятся на две группы капитала и его частей, вторые раскрывают структуру первых. Теория опровергает утверждение о том, что бухгалтерия учитывает права и обязательства лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств – это только следствие, причем далеко не самое значительное, хозяйственного процесса.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА МИКРОЭКОНОМИЧЕСКАЯ – одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу материалистических теорий бухгалтерского учета. Микроэкономическая теория ограничивает бухгалтерский учет хозяйственной деятельностью отдельного хозяйствующего субъекта – фирмы. Теория предполагает выявление эффекта воздействия альтернативных отчетных процедур на экономические показатели деятельности фирмы. Современная учетная теория, ориентированная на микроэкономическую, то есть на предприятие как экономическую единицу, оказывает воздействие на экономику через операции и взаимодействие предприятий на рынке. Например, этот подход реализован в Концептуальной основе бухгалтерского учета США, принятой Комитетом по стандартам финансового учета (Financial Accounting Standards Board – FASB). В качестве фундаментальной предпосылки здесь выступает положение о том, что финансовая информация предполагает неизбежные экономические последствия.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НАЛОГОВАЯ – одна из персоналистических теорий бухгалтерского учета, основывающаяся на тезисе о том, что сумма налогооблагаемой прибыли и есть прибыль предприятия. Таким образом, данная теория трактует бухгалтерский учет как частный случай налогового права. Налоговые законы и регламенты оказывают большое влияние на учетную практику. Они играют важную роль тем, что поднимают бухгалтерский учет предприятий до общегосударственных стандартов, делают учетную деятельность более содержательной и последовательной. Однако конечные цели налогового учета существенно отличаются от целей финансовой отчетности, поэтому данная теория усложняет (или не разрешает) некоторые проблемы

практического учета. Например, поскольку налоговое законодательство не предусматривает формирования в финансовой отчетности статей для накопления средств на ремонт и обслуживание оборудования, предприятие вынуждено вести учет косвенно путем начисления амортизации.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕЙТРАЛЬНАЯ – направление в учетной теории, не входящее в основной блок персоналистических и материалистических (экономических) теорий. Принято считать, что нейтральная или структурная теория представляет весьма обширный концептуальный каркас, в котором можно разместить различные предметные ответвления персоналистических и материалистических теорий. В частности, существует подход к разрешению учетных проблем, сфокусированный на структуре учетной системы. Здесь процесс доказательства, особенно на локальном уровне, идет по методу аналогий. Решение проблемы о том, какой момент считать наиболее правильным для признания того или иного события, базируется на аналогичных моментах, которые используются для каких-то других событий. Иными словами, бухгалтеры пытаются одинаково классифицировать сходные факты хозяйственной жизни или, более формально, пытаются отыскать последовательность в записях и отчетах о хозяйственной деятельности. И только в том случае, если они сталкиваются с фактом, который не вписывается в знакомую схему, они прибегают к другим методам. Процесс классифицирования данных по аналогии их агрегирования в специфические группировки (счета и книги) и последующий их свод в бухгалтерской отчетности называется упаковкой.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ПЕРСОНАЛИСТИЧЕСКАЯ – группа теорий, основывающихся на тезисе о том, что предметом бухгалтерского учета выступают лица (лица, занятые в хозяйственных процессах), их права, ответственность, взгляды, интересы и т.п. В состав этой теории входят налоговая, правовая или юридическая, этическая, бихевиористическая или психологическая теории.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА СОЦИАЛЬНО-КОРПОРАТИВНАЯ – одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу материалистических теорий бухгалтерского учета. Данная теория как бы сочетает микроуровень с некоторыми социальными задачами, которые ставит общество перед администрацией фирм. Имеется в виду, что микроэкономическая позиция в учете не обязательно предполагает всесторонний охват влияния деятельности фирмы на общество. Стоимость загрязнения окружающей среды, безработицы, неудовлетворительных условий труда и других социальных последствий не отражается в отчетности фирмы, разве что через механизм налогообложения эти затраты общества непосредственно ложатся на фирму. Социально-корпоративная теория акцентирует внимание именно на этой области. Одним из ярких примеров попытки объединения микроэкономических и социальных целей в теории корпоративной отчетности является так называемый корпоративный отчет – дискуссионный документ, опубликованный в 1975 г. Институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса. В частности, в этом документе предлагается к публикации дополнительный отчет, отражающий распределение

доходов за минусом стоимости материалов между группами наемных работников, кредиторов и акционеров предприятия. Эти группы часто объединяют в одну, именуемую участниками компании. Сторонники позиции участников утверждают, что ортодоксальный учет, ориентированный на акционеров, представляет собой частный случай социального учета, делающего акцент на более широкой группе лиц-участников. Теоретики социально-корпоративного подхода рассматривают финансовую информацию как общественный продукт, могут разрабатывать и другие технологии, позволяющие оперировать различными общественными продуктами, составляющими объект социального учета.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЭТИЧЕСКАЯ – одна из теорий бухгалтерского учета, входящая в группу персоналистических теорий бухгалтерского учета. Сторонники этой теории полагают, что в основе учета лежат не просто правовые нормы, но справедливость в отношениях между участниками хозяйственного процесса, обеспечивающая успешность функционирования всего хозяйственного механизма. При этом непременным условием его работы признается истинность, причем не относительная, а абсолютная истинность данных, представленных информационной системой предприятия. Попытки разрешать проблемы бухгалтерского учета, руководствуясь этическими соображениями, приводят к необходимости поиска ответов на такие вопросы, как существует ли что-либо, что администрация фирм обязана сделать; есть ли что-то более важное, нежели просто следование набору принятых учетных процедур? Многие исследователи бухгалтерского учета считают, что фундаментальные этические проблемы составляют сущность всех современных теоретических построений, устанавливая акцент справедливости и честности (например, такой подход нашел отражение в Концептуальной основе бухгалтерского учета США, разработанной Комитетом по стандартам финансового учета (FASB)). По мнению сторонников теории, учет таких соображений, как отсутствие предубеждения и репрезентативная честность (истинность, правдивость), считается необходимой предпосылкой создания надежной учетной системы. Нейтральность, означающая, что информация не должна быть каким-либо образом приукрашена, чтобы воздействовать на развитие событий в определенном направлении, является существенной чертой стандартных установок. Многими исследователями утверждения признаются истинными, если они согласуются с общепринятыми принципами. Например, признание факта получения дохода в момент продажи – это отражение истинных событий. Но проблема в том, что, следуя этой логике, отражение в отчете увеличения стоимости объекта до его реализации (иными словами, потенциального дохода), как и дохода, уже реализованного в деньгах, не соответствует истине. Таким образом, общепринятое правило, касающееся факта получения дохода, используется сторонниками такого подхода в качестве средства определения истинности, а не наоборот. Тем самым получается, что достоверность финансовых отчетов зависит от правильности (состоятельности) принятых правил и принципов, которые лежат в основе формирования отчетных данных, что неадекватно для определения и оценки истинности.

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ЮРИДИЧЕСКАЯ – одна из теорий бухгалтерского учета, входящих в группу персоналистических теорий бухгалтерского учета. В отличие от налоговой теории бухгалтерского учета данная теория связывает бухгалтерскую науку не с налоговым, а с гражданским правом, объясняя предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Юридическая теория бухгалтерского учета трактует прибыль не как полученные средства, а как право на их получение. Аргументация сторонников этой теории опирается на утверждение, что факт реализации ценностей необходимо признавать свершившимся в тот момент, когда право собственности на нее переходит от продавца к покупателю. Однако при подобной постановке могут возникнуть проблемы. Например, попытки трактовки юристами понятия «собственность» сродни попыткам со стороны бухгалтеров в отношении понятия «активы» – и те, и другие испытывают трудности при формулировке конкретных определений. Вместе с тем бухгалтеры и юристы имеют различное представление об одном и том же понятии, что обусловлено различием их профессиональных интересов. Например, юриста интересует доход, который должен облагаться налогом, или доход, служащий основой для исчисления дивидендов, а не доход как величина, на которую увеличивается стоимость, или как мера хозяйственной эффективности.

ТЕОРИЯ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ МЕНОВАЯ – концепция, выдвинутая Е.Е. Сиверсом и А.М. Вольфом, развитая в дальнейшем Н.А. Блатовым. Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные, условные. Под условными понимают обязательства произвести уплату. При этом ценности выступают не как ценности, а как потоки в форме мены – обмена одних ценностей на другие. Но обмен должен быть всегда эквивалентным, а двойная запись является естественным следствием обмена или, как в то время предпочитали говорить, мены.

ТЕОРИЯ ДВУХ РЯДОВ СЧЕТОВ – методологическое направление, исходящее из деления всех счетов на активные и пассивные и выводящее все проводки из необходимости поддерживать балансовое равновесие.

ТЕОРИЯ КОНВЕРТИРУЕМОЙ БУХГАЛТЕРИИ – концепция Вимбла (ЮАР). Он считал индивидуальные индексы мало пригодными вследствие их трудоемкости, а агрегатные – неприемлемыми по существу. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки, поэтому вместо индексов цен Вимбла предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. В настоящее время теория конвертируемой бухгалтерии применяется в практической деятельности во Франции.

ТЕОРИЯ КОНСТАНТНОЙ БУХГАЛТЕРИИ – концепция, выдвинутая Ф. Гюгли и выражающая идею синтеза камеральной и двойной бухгалтерии. Сущность константной бухгалтерии заключается в том, что заранее определенные нормативные результаты деятельности предприятия вводятся в счета бухгалтерского учета. Записи последующих операций корректируют нормативы, а счета Главной книги в этом случае показывают не только совершившиеся операции, но и степень выполнения установленных нормативов. Помимо деления

всех счетов на активные и пассивные в константной бухгалтерии вводится еще одна классификация счетов. По функциональному признаку в ней выделяют три группы: касса, администрация и расчеты. Счет кассы противопоставляется счетам администрации, а для их информационного соединения вводятся расчетные или ликвидационные счета активных и пассивных обязательств, на которых происходит сопоставление назначенных и исполненных доходов и расходов. Сальдо по счету активных обязательств показывает недополученные доходы, а сальдо по пассивным обязательствам – произведенные расходы. Внутренние расчеты предприятия, не связанные с общим изменением денежных средств, отражаются по счету взаимных расчетов, который может вестись как кассовый или расчетный. Корреспонденция счетов всегда постоянна, каждый счет связан не более чем с двумя счетами: с одним – по дебету, а с другим – по кредиту.

ТЕОРИЯ СТАБИЛИЗИРОВАННОЙ БУХГАЛТЕРИИ – концепция Г. Свинья, который, принимая во внимание опыт европейской инфляции, подверг критике традиционную теорию учета по следующим направлениям: 1) конечная цель хозяйственной деятельности согласно теории состоит в получении денег, тогда как подлинная цель – приобретение потребительских благ; 2) вся или почти вся информация бухгалтерского учета является ошибочной из-за односторонней оценки объектов, за которую принимают только данные на входе регистрирующей системы, а в результате данные на ее выходе оказываются несопоставимы; 3) смешение в одном показателе принципиально разных величин – реализованной и нереализованной прибыли (реализованная прибыль получена в результате хозяйственной деятельности и на нее можно купить определенный объем потребительских благ, нереализованная прибыль – следствие конъюнктурных колебаний); 4) баланс отражает затраты, произведенные в одном отчетном периоде, а доходы от них будут показаны в другом. В настоящее время «стабилизированный» вариант учета принят в Германии.

ТЕОРИЯ УЧЕТА КРИТИЧЕСКАЯ – направление англоязычной бухгалтерской мысли, основанное на применении социологического подхода к бухгалтерскому учету. Суть теории сводится к попытке применить идеи Франкфуртской социологической школы к пониманию учетной профессии. Сторонники этой теории считают, что бухгалтеры служат объектом эксплуатации. Объясняется это, прежде всего, гегемонией груза профессиональных идей, которые подчиняют сознание счетных работников. Эксплуатация особенно заметна в крупных аудиторских фирмах, где огромная армия счетных работников эксплуатируется небольшой и сплоченной группой высококвалифицированных профессионалов – собственников фирмы, партнеров.

ТЕОРИЯ УЧЕТА ПРОСТРАНСТВЕННАЯ – концепция Э. де Фажа, согласно которой бухгалтерский учет есть наука, имеющая целью перечисление единиц (ценностей) в движении. Фаж уподоблял всю хозяйственную деятельность предприятия полю, имеющему две зоны – внешнюю и внутреннюю. Каждая зона разделена в целях более четкого наблюдения за движением ценностей на отдельные секторы. Внешняя зона – пассив, внутренняя – актив, секторы –

счета. В процессе хозяйственной деятельности ценности находятся в движении, они входят в секторы или выходят из них. Вход сектора называется дебетом, выход – кредитом. Бухгалтер уподобляется биологу, который посредством микроскопа устанавливает наполнение секторов и местонахождение наблюдаемых единиц в моменты t_0, t_1, \dots, t_n . Каждый сектор внутренней зоны больше получает, чем отдает, каждый сектор внешней зоны больше отдает, чем получает. Сумма входов равна сумме выходов. Внешняя зона (пассив) отражает прошедшее и будущее время, внутренняя зона (актив) отражает настоящее время. Отсюда все активные пермутации (например, поступление денег с банковского счета в кассу) затрагивают настоящее время, все пассивные пермутации (например, отнесение на счет убытков и прибылей кредиторской задолженности) подытоживают события, происходившие раньше, все модификации отражают события, имевшие место в прошлом и настоящем одновременно. Изложение строится по принципам дедукции: от общего (баланс) к частному (счета). Кредит счета всегда означает выход, дебет – вход.

ПРИЛОЖЕНИЕ В

ИССЛЕДОВАТЕЛИ ВОПРОСОВ УЧЕТНОЙ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

АЛЬВИЗЕ П. де – представитель итальянской бухгалтерской науки первой половины XX в., ученик Ф. Бесты, автор концепции «Логисмологии» (1934). Де Альвизе выделил восемь классификационных оснований для инвентаризаций: 1) по объему (полные, частичные); 2) по принадлежности (имущество на предприятии, вне предприятия); 3) по цели (вступительные, последующие, при передаче ценностей, ликвидационные); 4) по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту); 5) по субъекту (ординарные – инициатива собственника; экстраординарные – инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.); 6) по использованию данных (информативные, доказательные – первые решают экономические задачи, а вторые – юридические); 7) по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные); 8) по форме описи (устные, письменные, на механических носителях). Де Альвизе не считал возможным рассматривать инвентаризацию вне собственника (физического или юридического лица).

АЛЬФИЕРИ В. (1863–1930) – представитель венецианской школы бухгалтерского учета, ученик Ф. Бесты. Разрабатывал проблемы учета сметы, основываясь при этом на принципе, что смета является выражением «предвидения экономической деятельности».

АНАСТАСИО Н. д' – представитель итальянской бухгалтерской мысли первой половины XIX в. д'Анастасио выдвинул две важные мысли: 1) учет – это регистрация прав и обязательств собственника и 2) в центре учетной системы стоит счет «Капитал». Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать этот счет. Например, оприходование товаров, поступивших от поставщиков, оформлялось проводками: дебет счета «Товары», кредит счета «Капитал» и дебет счета «Капитал», кредит счета «Поставщики». Это объясняется тем, что кладовщик получает товары не от поставщика, а от собственника, которому поставщик продает их. Иногда эту систему называли четверной, ибо каждая операция требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал контрольное значение бухгалтерской регистрации, так как на одном счете и притом главном – «Капитал» – должны были получаться контрольные итоги, подтверждающие правильность разности хозяйственных операций. Четверная бухгалтерия д'Анастасио предполагала учет движения ценностей между участниками хозяйственного процесса и смену их прав и обязательств. При этом любое движение, утверждал д'Анастасио, протекает из одного места в другое и имеет двойной эффект. Отсюда необходимость двойной записи. Счета – это «станции», созданные для отражения изменений правоотношений лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Д'Анастасио оказал большое влияние на Ф. Виллу и Д. Чербони.

АНТОНИ Р. – представитель современной американской учетной мысли, последователь институалистического направления, крупный специалист управ-

ленческого учета. Антони выделял следующие функции управленческого учета: 1) планирование и координирование будущего развития предприятия; 2) оперативное управление; 3) оперативный контроль и оценка результатов работы предприятия. Трех функциям соответствуют три раздела управленческого учета: 1) учет затрат; 2) оперативный аналитический учет; 3) центры ответственности. В первом разделе Антони фиксирует данные о прямых, косвенных и капитальных расходах. Они необходимы для оценки эффективности функционирования предприятия, краткосрочного и долгосрочного планирования, определения наиболее перспективных путей развития предприятия. Во втором разделе анализируются возможные ожидаемые издержки и прибыли предприятия, которые могут возникнуть при принятии того или иного важного решения и позволяют оценить степень хозяйственного риска. Эта информация не фиксируется на бухгалтерских счетах и оформляется чисто статистическим способом. Цель этого раздела – информационно-ориентирующая. В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств. Здесь Антони выделяет центры ответственности. Под центром ответственности он понимает: «Организационную единицу, обладающую определенной ответственностью и возглавляемую управляющим». Основная работа – «Основы управленческого учета» (1977).

АРНОЛЬД К. И. (1775–1845) – крупный русский теоретик бухгалтерского учета. Одним из первых провел различие между теорией и практикой бухгалтерского учета. Под первой он понимал «способность составлять счета, их вести и пересматривать», а под второй – «круг всех к счетам принадлежащих дел». Первая выступает как «счетная наука», вторая – как «счетная часть». Арнольд был первым в России автором, привлечшим для обоснования двойной записи математический аппарат. Двойную запись Арнольд трактовал исходя из принципов персонификации, объясняя ее одновременно системой балансовых уравнений, заимствованных у Э.Т. Джонса. Эти уравнения приводят к определению самого баланса уже не как контрольного действия или документа (таблицы), а как объективно существующего имущественного отношения – равновесия «... между моим собственным имуществом и имением, вверенным мне от других людей». В части практической организации учета Арнольд предложил новую, как ему казалось, наиболее удобную форму журнала: дебетуемый счет, сумма, кредитуемый счет, описание операции, сумма. Велик вклад Арнольда и в создание русской бухгалтерской терминологии. Он ввел формулу «счет – счету», которая господствовала в отечественной литературе и практике вплоть до 30-х гг. XX в., дал понятие ведомости как учетного регистра, ввел термин «рекапитуляция» как понятие группировки учетных данных, глагол «сторнировать», он же дал написание глагола «дебетовать» и предопределил последующую терминологию, введя такие термины, как «дебет» и «кредит». Основные произведения: «Самоучитель бухгалтерии» (1809), «Опыт гражданской бухгалтерии» (1814), «О системе государственного счетоводства» (1823).

АХМАТОВ И. – представитель русской бухгалтерской мысли первой половины XIX в. В своей работе «Итальянская или опытная бухгалтерия» (1809)

Ахматов все бухгалтерские операции объединял в четыре типа, не связывая эту классификацию с балансом. Типы эти те же, на которых впоследствии была основана балансовая теория: 1) «Когда что-нибудь приходит или выходит» (операции внутри актива); 2) «Когда с одной стороны что-нибудь поступает, а с другой ничего не выходит» (увеличение валюты баланса); 3) «Когда ничего не приходит, а что-нибудь выходит» (уменьшение валюты баланса); 4) «Когда ничего не приходит и не выходит» (изменение внутри пассива баланса). Учет товаров Ахматов предлагал вести для оптовой торговли натурально-стоимостным способом с открытием аналитического счета на каждое наименование. В дебет рекомендовал записывать покупную стоимость и транспортные расходы по данному товару, а в кредит – продажную стоимость; при закрытии счетов выводить количественный остаток, расценивать его «... по покупной или по той цене, по какой продается товар», записывать в кредит данного счета и в дебет счета баланса. Для розничной, неспециализированной торговли им рекомендован стоимостный учет на специальном счете товаров. В дебет записывают покупную стоимость приобретенных товаров и расходы по доставке, в кредит – продажную стоимость. Для выведения окончательного результата следует проводить инвентаризацию, выявленный остаток вносить на счет, а разница в оборотах будет показывать прибыль или убыток.

БАРАЦ С. М. (1850–1913) – представитель русской бухгалтерской мысли. Автор журнала «Счетоводство». Барац рекомендовал следующие правила согласования построения счетов: «1) с характером, свойствами, размерами и особенностями самого предприятия (промысла) и 2) с желанием и необходимостью: а) захватывать данным счетом больше или меньше подробностей; б) вести счета с большею или меньшею, так сказать, изысканностью и выпуклостью, чтобы в) с большею или меньшею быстротою находить надлежащий ответ в соответственных счетах и чтобы г) с наименьшею затратою сил, не разбрасываясь и не гоняясь за обилием счетов, сосредоточить в известном их цикле наибольшее число данных». В соответствии с принятой классификацией счетов он сводил все хозяйственные операции к четырем типам (комбинация между вещественными и личными счетами). Барац также был активным сторонником ведения хронологической записи, обосновывал свой взгляд необходимостью: 1) видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции (при систематической записи мы видим только половину) – аргумент снимается в условиях шахматной регистрации; 2) быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня; 3) контроля систематической записи. Основное произведение: «Курс двойной бухгалтерии» (1900).

БАРРЕМ Б. Ф. – представитель французской бухгалтерской мысли первой половины XVIII в., автор четырех правил, известных как «Правила Баррема». Баррем для отражения конечного финансового результата считал возможным применение одного из трех счетов: или «Убытки и прибыли», или «Капитал», или «Заключительный баланс»; сам он настаивал на смешанном варианте. Так, на счет «Убытки и прибыли» Баррем предлагал записывать только текущие результаты хозяйственной деятельности: прибыль от продажи товаров, издержки

обращения и т.д., а непредвиденные, случайные расходы и доходы относить на счет «Капитал». В XVIII в. еще не было оборотных ведомостей, их заменяли пробные балансы, где сопоставлялись обороты по дебету и кредиту счетов Главной книги. Баррем вслед за Д'ля Портом предложил оригинальную форму такого пробного баланса: название счетов указывалось в середине страницы, а суммы дебетовых и кредитовых оборотов приводились слева и справа. Он указал и периодичность такого баланса – месяц. Баррем также полагал необходимым ежемесячное составление пробного баланса.

БАСМАНОВ И. А. (1917–1974) – представитель советской учетной мысли. Разрабатывал проблемы соотношения учета затрат и калькуляции. Басманов считал, что учету затрат и калькуляции присущи различные «как предметы изучения, так и способы познания». Он полностью разграничивал учет затрат и калькуляцию, противопоставлял их, признавая: 1) что учет фактических затрат может быть, а калькуляции может и не быть (совсем не обязательно за учетом затрат должно следовать исчисление себестоимости); 2) учета фактических затрат может и не быть, а калькуляция может быть; например, исчисление себестоимости планируемой к выпуску продукции. Основное произведение: «Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции» (1970).

БАТАРДОН Л. – французский теоретик бухгалтерского учета первой половины XX в., сторонник юридического направления. Батардон рассматривал сумму капитала как кредиторскую задолженность предприятия перед собственником. Сумма капитала, по его мнению, должна оставаться неизменной; прибыль – это проценты на капитал. Амортизация трактовалась в духе того времени в широком и узком смысле. В первом случае речь шла об амортизации всего актива, во втором – только основных средств. Сумма амортизации, связанная со сферой производства, должна включаться в себестоимость, сумма амортизации, относящаяся к сфере обращения, должна списываться на счет «Убытки и прибыли». В части анализа баланса Батардон настаивал на построении динамических рядов. Много внимания он уделял и вопросам учета производства, в частности, ему принадлежит определение различий между бухгалтерской и технической себестоимостью. Первая основана на данных первичных документов, вторая рассчитывается с помощью технических коэффициентов. Во всех случаях в расчет включаются только прямые расходы, косвенные относятся на счет «Убытки и прибыли».

БАТЕНЬКОВ М. Я. (1844–1896) – представитель русской бухгалтерской мысли, нижегородский автор журнала «Счетоводство». Батеньков считал контроль неотъемлемой частью бухгалтерии, был одним из создателей новой бухгалтерской дисциплины – ревизии.

БАТТАЙЛЬ М. – представитель бельгийской бухгалтерской науки конца XVIII – начала XIX вв. В 1804 г. описал бельгийскую форму счетоводства. Баттайль подчеркнул невозможность создания и практического использования одной для всех случаев формы счетоводства, так как она зависит, во-первых, от вида (типа) хозяйственных операций (особенностей фактов хозяйст-

венной жизни) и, во-вторых, от вида предприятий (отрасль и объем его деятельности).

БАУЭР О. О. (1881–1938) – представитель русской учетной мысли, историк бухгалтерского дела. Он считал, что историк должен находить памятники учета, а не сочинять теории развития, в которых фактам отведена роль примера. Бауэр разрабатывал теорию «отмирания» журнала и хронологической записи, имевшую глубокое влияние на последующие судьбы бухгалтерского учета.

БАХЧИСАРАЙЦЕВ Г. А. (1875–1926) – представитель московской школы русской бухгалтерской мысли. Бахчисарайцев развивал идею балансовой теории учета. Его положения были сформулированы в тридцать одном тезисе. Вот некоторые из них: «Баланс – счетное изображение предприятия: а) в виде одной таблицы; б) в виде собрания счетов. Актив – то, что предприятие получило (вложено); пассив – то, что предприятие должно (источники)». «Все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базироваться на нем. Баланс – начало и конец счетоводства». «Термины "Дебет" и "Кредит" с теоретической точки зрения являются излишними». «Счетом называется место учета (таблица) какой-либо статьи Актива и Пассива. Счет – органическая часть баланса. Отношение счетов к балансу – математическое: целое равно сумме своих частей. Изучение счета ранее изучения Баланса логически невозможно». Бахчисарайцев рассмотрел влияние фактов хозяйственной жизни на изменения в балансе, вывел четыре «теста», одному из которых отвечает любая хозяйственная операция, и сформулировал четкие правила двойной записи. В настоящее время благодаря своей большей наглядности балансовая теория стала достаточно проста, а четыре теста Бахчисарайцева, названные А.М. Галаганом четырьмя типами хозяйственных операций, составляют основу любого современного курса теории учета. Основное произведение: «Первые уроки бухгалтерии на началах моей балансовой теории» (1926).

БЕЛЛИНИ К. (1852–1935) – представитель тосканской школы бухгалтерского учета, ученик и последователь Д. Чербони. Беллини, изменив трактовку агентов, резко раздвинул границы учета. Он выделил уже два вида агентов: депозитариев (хранителей) – материально ответственных лиц и исполнителей. В последнем случае в учет входили административно-правовые отношения. Предметом учета признавались хозяйственные операции, а целью учета – количественные измерения (квантификация) фактов хозяйственной жизни, их запись и контроль выполнения в целях наиболее эффективного управления предприятием. Каждая хозяйственная операция включает объект, субъект и отношение между субъектом и объектом. Это отношение уже включает в себе две группы личных и неличных счетов. В личных счетах стороны называются дебетом и кредитом, в неличных – приходом и расходом. В связи с этим, утверждал Беллини, возникает необходимость составления двух балансов. Один – имущественный, второй – финансовый; первый отражает отношения собственника с агентами и корреспондентами, второй – с администратором. Имущественный баланс включает весь традиционный актив, всю кредиторскую задолженность и изменения капитала, финансовый – перечень результатных счетов. Двойная за-

пись – это не абстрактный искусственно созданный прием, а принцип, выражающий основную идею управления, – согласование противоположных интересов. Беллини полагал, что «характерная черта управления – действовать, а счетоводства – освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально». При этом он проводил параллель между инвентарем и сметой: первый показывает текущее положение дел, вторая – будущее. Основное сочинение: «Трактат об общих основах теоретической и практической бухгалтерии» (1910).

БЕЛОВ В. Д. – русский теоретик учета конца XIX в., соратник А.М. Вольфа. Белов проследил связи бухгалтерской науки с другими дисциплинами, показал общие стороны и отличия между ними. Так, он обратил внимание на связь логики и бухгалтерии, считал бухгалтерию наукой исключительно дедуктивной, а сущность бухгалтерской работы видел в классификации счетов, сводя последнюю к трем группам: материальные, личные, операционные (впервые ввел термин «операционные счета»). Признавая бухгалтерский учет дедуктивной наукой, он писал: «Всякая дедукция стремится к выводу как конечному результату. Таким выводом является в математике искомая величина, в логике – заключение. Бухгалтерское знание, как мы неоднократно замечали, представляет также дедукцию, а потому также стремится к выводу. Вывод называется счетом баланса. Этот счет господствует над всеми другими счетами: он сводит их в одну стройную систему и резко отличается от всех других счетов...». Белов проводил резкую грань между инвентарем и балансом. По его мнению, баланс – это вывод из книг, а инвентарь – опись с натуры, с помощью которой можно уточнить баланс. Баланс представляет всю историю движения средств, инвентарь – это статистическая работа, констатирующая наличие натуральных остатков.

БЕРЕТТИ А. А. – российский бухгалтер-практик Беретти в конце XIX в. предложил использовать в учете метод «красного сторно» («цветной провод»). Активно сотрудничал с журналом «Счетоводство».

БЕРЛИНЕР М. – представитель немецкой бухгалтерской науки конца XIX – начала XX вв. По Берлинеру, каждый баланс надо рассматривать как ликвидационный, а следовательно, пассив баланса есть не что иное, как доленое распределение имущественной массы актива. Отсюда чисто экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве – план ее распределения. Это была совершенно новая трактовка. До Берлинера пассив понимали как долю собственников в активе или трактовали пассив как причину, а актив как следствие. Теперь актив стал рассматриваться как набор ценностей, подлежащих распределению согласно плану, приведенному в пассиве; актив – это настоящее, пассив – будущее; актив – сущее, пассив – должное; актив – причина, пассив – следствие. Вне имущественной массы, представленной в активе, не может быть плана (пассива), без плана любая работа теряет смысл. Имущество и план его распределения группируются по счетам. Счета – только элементы баланса, предназначенные для учета состояния отдельных видов имущества и для фиксации текущих измене-

ний, которые могут носить или положительный, или отрицательный характер. Все изменения баланса происходят под влиянием меновых операций.

БЕСТА Ф. (1845–1923) – глава венецианской школы бухгалтерского учета. Беста считал, что бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по: 1) руководству; 2) управлению и 3) контролю агентов хозяйства. В частности в бухгалтерском учете на первой стадии разрабатываются инструкции, положения, сметы, ведется вся плановая работа, на второй стадии проводятся инвентаризации; оформляются доверенности, приходные и расходные материальные и кассовые ордера. Беста считал текущий контроль удачно организованным только в том случае, если в нем предусмотрена «противоположность интересов» агентов предприятия, в учете должен быть обеспечен взаимный контроль материально ответственных лиц. У Беста бухгалтер, как контролер, рассматривает не столько законность совершаемых операций, сколько выступает в роли судьи администрации предприятия. Провозглашая оценку решающим фактором учета, его целью, Беста подчинил бухгалтерский учет экономической интерпретации. Он требовал проводить оценку по текущим ценам. Итоговый труд Ф. Бесты – «Бухгалтерия» (1922).

БИДЕРМАН Г. – швейцарский теоретик бухгалтерского учета начала XX в. Все хозяйственные операции Бидерман сгруппировал в четыре множества: 1) финансирование – начальные операции, связанные с вложением капитала в предприятие; 2) ангажирование – операции, связанные с превращением денежной формы капитала в товарную; 3) реализация – операции, связанные с превращением товарной формы капитала в денежную; 4) оприходование – возвращение капитала в первоначальную форму. Кругооборот капитала описывался Бидерманом в графической и математической форме с использованием терминологии К. Маркса, при этом предполагалось, что для отражения всех операций достаточно иметь три счета высшего порядка: 1) капитала (К); 2) денег (Д); 3) ценностей (Ц). Состав счетов полностью повторяет счета тройной русской формы Езерского. При объяснении природы двойной записи Бидерман также повторял Езерского.

БИРД П. – представитель современной английской бухгалтерской науки. Бирд рассматривает бухгалтерский учет как средство коммуникации путем информационного обмена между передатчиком – бухгалтером и приемником – директором. Суть информации в том, что она должна быть закодирована и понятна только тем, кто владеет специальным языком. Каждая передача информационного сообщения – это стимул, который должен вызвать у приемника (того, кто принимает информацию) соответствующую реакцию. При передаче неизбежно возникают ошибки, которые трактуются как шумы. Существенна модель Бирда, в которой выделяются три уровня: А – технические аспекты передачи данных; В – содержательные аспекты передаваемой информации (семантический уровень); С – эффективность отбора данных, подлежащих передаче. Значение передаваемой учетной информации Бирд видит в том, что: 1) администрация и без бухгалтера знает то, что делается на предприятии (первич-

ная информация), но бухгалтерские данные (вторичная информация) позволяют ей проверить правильность своих представлений; 2) сложная многогранная, многоаспектная информация упрощается бухгалтером и сводится им в сжатое лаконичное сообщение; 3) сообщение бухгалтера может теперь понять не только администрация, но и заинтересованные лица, находящиеся вне предприятия.

БЛАТОВ Н. А. (1875–1942) – представитель русской (советской) бухгалтерской мысли. Ученик Е. Сиверса, продолжатель его дела, сторонник обучения от счета к балансу, а не от баланса к счету, на чем настаивали представители московской школы. Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии. Блатов развивал идеи Е.Е. Сиверса и А.М. Вольфа о «меновой теории двойной записи». В частности, Блатов в советское время сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель известна как «квадрат профессора Блатова». Основные работы: «Балансоведение» (1930); «Основы промышленного учета и калькуляции» (1939); «Баланс промышленного предприятия и его анализ» (1940).

БОЛЬЦАНО Б. (1781–1848) – представитель немецкой учетной мысли первой половины XIX в. Он был сторонником субъективистского подхода к оценке в немецком балансоведении. В частности, он провозглашал, что субъективное есть реальное для данного случая: если для предприятия данная машина реально стоит X_1 марок, то эта же машина для другого предприятия не может стоить столько же; для него стоимость машины составит X_2 .

БОНАЛУМИ Ф. А. (1832–1904) – представитель тосканской школы бухгалтерского учета. По его определению учет есть «совокупность противоположных интересов, образующих хозяйственную единицу, обнимает две категории лиц с противоположными интересами: хозяина, с одной стороны, и третьих лиц – с другой». Боналуми видел цель учета в том, чтобы выявить экономические и юридические последствия выполненных в хозяйстве операций. Цель, по его мнению, «устанавливает нормы управления хозяйством, пользуясь сведениями обо всех операциях, совершенных в данном хозяйстве».

БРОАД С. Д. (1893–1972) – представитель американской учетной мысли XX в., один из инициаторов стандартизации учетных и аудиторских процедур.

БРЮНДЛЕР Г. – современный французский теоретик учета. Брюндлер развивал интегральный подход к оценке ценностей в условиях валютных колебаний. С его точки зрения, все ценности (основные средства, материалы, товары, дебиторская и кредиторская задолженность) подлежат переоценке по индексу цен. В отличие от представителей амстердамской школы Брюндлер считал, что рост цен в пределах общего индекса увеличивает прибыль, а рост отдельных цен выше индекса увеличивает капитал.

БУАЙЕ К. – представитель французской бухгалтерской мысли XVII в. Буайе утверждал, что систематическая запись может носить первичный характер (неизбежно в крупных предприятиях). А если это так, то хронологическая запись в журнале – учетный анахронизм. Из его идей разовьются французская, бельгийская, интегральная и журнально-ордерная формы счетоводства.

БУРЛАНД А. – представитель современной французской учетной мысли. Бурланду принадлежит своеобразное трактование функции бухгалтерского учета на предприятии, которое он проиллюстрировал (1979) следующей схемой: A_1 – отношения предприятия с государством; A_2 – с клиентами (покупателями, заказчиками); A_3 – с поставщиками; A_4 – со служащими и рабочими; A_5 – с собственником; E – точка пересечения интересов лиц, связанных с предприятием, отражает функции бухгалтерского учета.

БУРНИСЬЕН Ж. – представитель французской бухгалтерии первой половины XX в. Бурнисьен считал, что задача бухгалтера – дать оценку стоимости имущества и соотнести ее с правом лиц, участвующих в хозяйственном процессе. При рассмотрении методики учета Бурнисьен настаивал на том, что счет – это только этап для составления баланса. Последний, «бюллетень здоровья предприятия», представляет не что иное, как сравнительный анализ массы ценностей, которыми располагает предприятие, и прав собственности на эти предметы. В балансе не должно быть таких понятий, как актив и пассив, но только дебет и кредит. Бурнисьен выдвинул тезис о том, что в учете стоимость, выступающая его предметом, должна быть разделена между сферами производства и обращения. В связи с этим он рассматривал потери, которые должны включаться в себестоимость (сфера производства) и относиться на счет убытков и прибылей (сфера обращения). К первым он относил оплату сверхурочных работ, потери от брака, случайные потери, возникающие в производстве; ко вторым – амортизацию, отчисления в резерв предстоящих платежей и т.п.

БУРРИЙ И. – немецкий теоретик бухгалтерского учета XX в., выдвинувший концепцию статико-динамического баланса.

ВАЛИЦКИЙ И. Ф. – представитель русской школы бухгалтерского учета. В работе «Теория счетоводства в применении к народному хозяйству» (1877) Валицкий сформулировал задачи макроучета в форме следующих вопросов: «1) Как велико народное материальное богатство страны? 2) Из каких составных частей оно состоит по количеству, местным ценам и стоимости? 3) Какое отношение сил данных к однородным отраслям богатства других стран, абсолютное и на 100 душ народонаселения? 4) На сколько из года в год, из века в век накапливается в стране тот запас материала, который снова поступает для дальнейшего производства?» Макроучет Валицкий понимал как бухгалтерию, ведущуюся с помощью статистических методов, ибо на основе записей лежат не документы бухгалтерской регистрации, а акты (сообщения присутственных мест) статистического исчисления. Техника учета состояла в выписке мемориальных ордеров по поступающим от предприятий справкам. Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства. При этом все счета должны были показывать состояние трех факторов производства: труда, капитала и земли.

ВАЛЬДЕНБЕРГ Э. Г. (1836–1895) – представитель русской бухгалтерской мысли, историк учета. Благодаря его работам из практики исчезли счета «Баланс вступительный» и «Баланс заключительный». Основной труд: «Трой-

ная система счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике» (1891).

ВЕДДИНГТОН Д. – представитель английской бухгалтерской мысли XVI в. В 1567 г. вместо ведения памятной книги и журнала Веддингтон рекомендовал серию специализированных вспомогательных книг, из которых итоговые записи переносились прямо в Главную книгу. Такой подход мотивировался им распределением труда и экономией числа записей (в Главной книге делают итоговые записи, накопленные по вспомогательным книгам). Устраняя единый журнал, Веддингтон устранял и хронологическую запись. Смысл учета он видел в ведении лицевых счетов и расчетах с подотчетными лицами.

ВЕЙЦМАН Н. Р. (1894–1981) – представитель русской (советской) бухгалтерской мысли, ученый, профессор, бухгалтер-практик, сын Р.Я. Вейцмана. Педагогическая деятельность Вейцмана тесно связана с научными исследованиями по вопросам комплексного анализа хозяйственной деятельности. Эти вопросы нашли отражение в книге «Счетный анализ – методы исследования деятельности торгового предприятия по данным его бухгалтерии» (1924), которая заложила основы методологии этой науки. Разрабатывал проблемы балансоведения, причем понимал балансоведение как часть науки о бухгалтерском учете (как ее специальный раздел о балансе), но подчеркивал отличие балансоведения от науки об анализе хозяйственной деятельности. Исследованиям структуры и оценки балансов советских социалистических предприятий посвящена его книга «Курс балансоведения» (1927). Работая в Институте внешней торговли, Вейцман активно изучает балансы предприятий США и других государств с развитой рыночной экономикой. Результатом исследований в этой области явилась книга «Балансы капиталистических предприятий и их анализ» (1947). Вейцман занимается также вопросами хозяйственного контроля, теории и истории бухгалтерского учета.

ВЕЙЦМАН Р. Я. (1870–1936) – представитель русской (советской) учетной мысли. Последовательный сторонник немецкой школы, пропагандист идей Шера, Кальмеса, Герстнера, Никлиша, отстаивал и насаждал балансовую теорию двойной записи. Вейцман исходил из трехчленного уравнения: $A = П + К$ (где А – актив, П – пассив, К – капитал), из которого он делал выводы, связанные с типизацией хозяйственных операций. Вейцман внес в отечественную литературу понимание баланса как синтетического учетного показателя. Стремясь все части актива разбить на две группы: «средства в фазе производства» и «средства в фазе обращения», он вывел практически удобную группировку: для актива – 1) основные средства; 2) средства в обороте; 3) средства вне оборота (отвлеченные средства); для пассива – 1) фонды; 2) кредиты; 3) регулирующие статьи; 4) результаты (накопления и доходы будущих лет). Ему принадлежит труд «Курс учета» (1936).

ВЕНТУРИ Б. – представитель итальянской бухгалтерии XVII в. На первое место он выдвигал цель, связанную с управлением хозяйственными процессами. Вентури, в частности, считал, что бухгалтер должен определить сферу ответственности администраторов, занятых в хозяйстве, и обеспечить с мини-

мальными затратами эффективность работы предприятия. В XVII в. были сделаны попытки объединить хронологическую и систематическую записи, то есть соединить журнал и Главную книгу. В частности, Вентури привел журнал, в котором были две дополнительные колонки: приход и расход кассы.

ВЕРНТЦ В. В. (1908–1964) – представитель американской бухгалтерской мысли XX в., один из инициаторов стандартизации учетных и аудиторских процедур.

ВИЛЛА Ф. (1801–1884) – создатель ломбардской школы бухгалтерского учета. Вилла объединил юридические и экономические цели учета, систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслил основные учетные категории. Сущность своих взглядов Вилла сформулировал так: «Счетоводство, применяя этот термин в широком смысле слова, включает в себя серию экономических и административных знаний, необходимых для искусства вести книги: цель счетоводства состоит в том, чтобы контролировать движение хозяйственных ценностей, находящихся в хозяйстве к началу какого-либо периода; далее цель счетоводства состоит в том, чтобы отмечать предполагаемые доходы и расходы в связи с выполненными доходами и расходами». Вилла не без влияния Д'Анастасио перешел от персонификации к персонализации счетов, вместо отождествления счета с лицом он вводил счет для лица. При этом объектом учета Вилла считал не правовые отношения, а материальные или денежные ценности, в связи с которыми возникают эти отношения. Бухгалтерский учет выступал у него как комплексная экономико-правовая дисциплина, при этом он подчеркивал, что речь идет не просто о юриспруденции, а об административном праве.

ВОЛЬФ А. М. (1854–1920) – представитель русской учетной мысли, глава журнала «Счетоводство». Вольф был, прежде всего, организатором, давшим несколько новых учетных идей. Не развивая деталей, он сумел набросать эскиз философии учета. В ее основе лежит учение Чербони о классификации хозяйственных функций на учредительные, исполнительные и заключительные. Первая группа включает план (структура предприятия), инвентарь (инвентаризационная опись и сам процесс инвентаризации), смету (финансовый план хозяйственной деятельности на будущий период); вторая группа – счета; третья – отчетность, но не баланс, на котором нигде не акцентируется внимание, а отчет и ревизия или контроль, причем понятия ревизии и контроля признаются тождественными. Из его идей особенно плодотворной оказалась идея противопоставления науки, получившей в дальнейшем именование счетоведения, практике, названной счетоводством. Это положение стало общепризнанным сначала в петербургской школе, а потом и во всей России. Вольф являлся членом Болонской академии счетоводов, действительным членом Национального общества итальянских счетоводов, членом-корреспондентом Коллегии бухгалтеров Урбино, Института нидерландских счетоводов. Основная работа: «Значение счетоводства, развитие и построение совершенной системы бухгалтерии, пути и преграды к распространению счетоводства» (1891).

ГАЛАГАН А. М. – представитель русской (советской) бухгалтерской мысли, ученик А.П. Рудановского. Он считал, что учет начинается с наблюдения тех ценностей, с которыми единичное хозяйство вступает в экономическую деятельность. Информация об этих ценностях формируется в инвентаре, а преобразованный и представленный в сжатой форме инвентарь называется балансом. Инвентарь и баланс отражают статику хозяйства, то есть наличие ценностей и обязательств на определенный момент времени. Первичные (по Галагану – оправдательные документы) позволяют отражать динамику хозяйства, то есть движение ценностей и обязательств за определенный момент времени. Только с помощью оправдательных документов можно получить данные о текущей хозяйственной деятельности и управлять ею. Оправдательные документы придают юридическую и экономическую обоснованность всем утверждениям, вытекающим из данных бухгалтерского учета. Основные работы: «Основные принципы счетоведения» (1925); «Счетоводство в его историческом развитии» (1927).

ГАЛЬПЕРИН Я. М. (1894–1952) – представитель русской (советской) бухгалтерской мысли. Занимался разработкой теории баланса, один из создателей системы учета. Его первая работа называлась «Основы балансоведения» (1924), в которой в популярной форме пропагандировались идеи русского бухгалтера А.П. Рудановского. В 1925 г. выходит второе издание «Основ балансоведения», «Азбука балансоведения», в 1926 г. – «Учебник балансоведения. Методы учета на основе баланса»; «Школы балансового учета. Очерки по теории балансоведения»; «Временные и парные счета. Очерки по теории балансоведения». В 1928 и 1929 гг. – «Очерки по теории баланса», наконец, в 1930 г. – «Очерки теории баланса. По лекциям, читанным в Тифлисском счетном институте». Основным трудом стал «Курс балансового учета» (1934). В 1945 г. выходит «Курс теории бухгалтерского учета» в соавторстве с Н.А. Кипарисовым, Н.А. Леонтьевым. Основной заслугой Гальперина явилось то, что он разработал теорию бухгалтерского баланса. Гальперин всю бухгалтерскую методологию выводил из самого баланса. Ученый рассматривал баланс как двоякую группировку хозяйственных средств, считая, что двойная запись – это только технический прием, вытекающий из необходимости непрерывно учитывать средства хозяйства и их источники. А в части его теоретической трактовки заслуга Гальперина сводится к тому, что он увязывает разделы баланса не с этапами кругооборота капитала, как это делал Э. Шмаленбах, а со стадиями процесса воспроизводства. Гальперин разделил актив на средства в трех сферах – производства, обращения и потребления, а пассив – на собственные и привлеченные ресурсы. Такое расчленение оказало сильное влияние на современников. Достоинство данного подхода – экономическая трактовка актива. Однако при этом совершенно игнорировались юридические аспекты проблемы. Придавая важное значение оперативности и единству учетных данных, Гальперин впервые подчеркнул необходимость сделать основной задачей бухгалтерского учета контроль выполнения плана, но в отличие от многих своих современников полагал, что в систему счетов вводить эти показатели не следует. В отличие от Рудановского, предлагавшего вести учет выполнения плана системно, то есть вводить плано-

вые данные в систему счетов бухгалтерского учета, Гальперин полагал, что на предприятии должны быть две параллельные системы данных – плановая и учетная, отклонения же от плана в этом случае выясняются не на счетах, а как разница между плановыми и учетными показателями. Выводя счета из баланса, он не ограничивался одной экономической классификацией счетов, а доказывал, что существует две классификации: одна – по экономическому содержанию, другая – по структуре и назначению. Первая показывает, что отражается на счете, вторая – как отражаются на счете те или иные объекты.

ГАРНЬЕ П. – крупный представитель французской бухгалтерской науки XX в. Все факты Гарнье делил на юридические (договоры поставки, купли-продажи, подряда, аренды и т.д.), экономические (изменения цен, тарифов, моды) и материальные (потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств, утраты качества). Методология учета Гарнье сводится к описанию фактов по возможности сразу же после их возникновения по времени, числу (в натуральном и стоимостном выражении) и обстоятельствам, с ними связанным. В методологию входят классификация фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. Гарнье считал, что баланс (актив и пассив) – это следствие счета «Убытки и прибыли». Люди, по его мнению, ошибочно предпочитают следствие – баланс, причине (счету «Убытки и прибыли»). Подчеркивая значение результатных и балансовых счетов, Гарнье требовал, чтобы каждый факт хозяйственной жизни отражался не только на балансовых (постоянных), но и на результатных счетах. Таким образом, возникают два параллельных учета: учет имущества и учет оборота (Гарнье считал, что эта параллельность и дает объяснение двойной бухгалтерии). Дифференциальный баланс (название дано в связи с тем, что Гарнье проводил горизонтальное сечение учетной совокупности) – центральное понятие, охватывающее все объекты бухгалтерского учета. Исходя в объяснении двойной записи из причинно-следственной связи, Гарнье тем не менее с причиной и следствием связывал не просто формулу «дебет – следствие, кредит – причина», а наличие в учете балансовых и результатных счетов. Основная работа: «Бухгалтерия торговли. Общая бухгалтерия» (1975).

ГАРРИСОН Ч. – представитель англо-американской учетной мысли, один из основателей системы стандарт-костс (1911). Согласно Гаррисону, нормативная (стандартная) система учета раскрывала статику, отклонения от нее выявляли динамику хозяйственного процесса, то есть статика – не практическая реальность, а теоретический идеал, статика – должное, динамика – сущее. По мнению Гаррисона, первостепенное значение для учета и, следовательно, для калькуляции имеет не стоимостной (денежный) измеритель, как считало большинство его коллег, а натуральный, так как нормировать производство следует не в денежном, а только в натуральном выражении. Сама же себестоимость должна определяться не по фактическим затратам, носящим чисто исторический ретроспективный характер, а по текущим ценам. Эта концепция противоположна доктрине перманентного инвентаря и основана на предположении, что затраты – это не те деньги, которые раньше были потрачены, а те, что тратили

бы сегодня (по текущим ценам). В соответствии с этой концепцией Гаррисон считал необходимым все ценности в балансе показывать в текущих ценах. Основные работы: «Оперативно-калькуляционный учет производства и сбыта» (1931); «Учет себестоимости в помощь производственнику» (1935).

ГЕРСТНЕР П. – представитель немецкой учетной мысли конца XIX – начала XX вв., теоретик балансоведения. Трактует капитал как разность между активом и кредиторской задолженностью, Герстнер подчеркивал, что счет капитала нельзя трактовать в юридическом смысле. Он указывал, что «это несколько не значит, что основной капитал является долгом предприятия». Поэтому он дал следующее классическое в немецкой литературе определение: «Основной капитал есть сумма связанных статей актива, которая, по покрытии всех долговых обязательств, должна по уставу остаться для распределения между акционерами». Велик вклад Герстнера в выявлении серии аналитических характеристик баланса. Он сформулировал пять правил для оценки пассива, пять правил для оценки актива и одно для оценки взаимосвязи пассива и актива. Основные работы: «Анализ баланса» (1926); «Интересные случаи из бухгалтерской практики» (1926).

ГИДИЛЬЯ К. (1870–1913) – представитель венецианской школы бухгалтерского учета, ученик Ф. Беста. Развивал идею сметы как средства предвидения. Он считал, что «хотя нельзя предотвратить вредных событий или вызвать или ускорить события, полезные для хозяйства, однако необходимо предвидеть и те и другие для того, чтобы принять меры к ослаблению влияния вредных фактов и сделать все возможное для появления полезных».

ГИЛЬБО А. (1819–1895) – представитель французской бухгалтерской мысли XIX в. Наряду с Э.П. Леоте Гильбо считается создателем чисто экономического направления сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской литературе. Ему принадлежит следующее определение: «Счетоведение как приложение математики к изучению экономических количеств является наукой о счетах, относящихся к произведениям труда и к преобразованиям капитала». Гильбо ввел в теорию учета термины «униграфическая (простая) запись» и «диаграфическая (двойная) запись». В сотрудничестве с Леоте Гильбо выдвинул доктрину трех функций учета: 1) счетоводной, которая связана с разработкой специальной логики, с классификацией объектов и т.д.; 2) социальной, сопоставляющей, как сказали бы мы, классовые интересы; 3) экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами. В 1860 г. Гильбо предложил постоянное ведение счета «Реализация товаров». Это требование получило название перманентного инвентаря, что указывало на два обстоятельства: 1) постоянное, непрерывное сохранение в учете первоначальной оценки и 2) непрерывное получение финансовых результатов. Основной труд: «Общие руководящие начала счетоведения» (совместно с Леоте) (1924).

ГИЛЬДЕ Э. К. (1904–1983) – представитель советской бухгалтерской мысли. Выдвинул идею интеграции учета на основе внедрения вычислительной техники. Он считал, что вычислительная техника стирает грань между видами

учета, ибо после фиксации любой информации и ввода ее в машину вопрос о результатной информации решается лишь в соответствии с потребностями предприятия и народного хозяйства и вне зависимости от того, к какому виду учета относится эта информация. Идея Гильде скоро стала одной из центральных в советской бухгалтерской литературе. Вместе с И.А. Басмановым и Н.Г. Чумаченко Гильде также изучал вопрос о соотношении учета затрат и калькуляции. Основные работы: «Будущее бухгалтерского учета» (1973); «Модели организации нормативного учета в промышленности» (1970).

ГОМБЕРГ Л. И. (1866–1935) – крупный представитель русской учетной мысли конца XIX – начала XX вв. Все экономические дисциплины Гомберг делил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. Последние подразделял на три: 1) экономическая техника, или экономическая морфология, – изучает средства экономической активности; 2) организация и экономическая администрация – предусматривает планы организации бухгалтерского учета, статистики и контроля, изучает проблемы организации; администрация имеет своим объектом только человеческий фактор; 3) экономология – исследует феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам. Гомберг связывал оценку с целями учета и дал одну из первых классификаций видов оценок: 1) первоначальная; 2) рыночная; 3) восстановительная; 4) номинальная; 5) экспертная (страховая, залоговая); 6) *pro memoria* – для памяти (чисто номинальная оценка, не имеющая ни экономического, ни юридического смысла, например, все музейные экспонаты оцениваются в 1 р.); 7) остаточная (экономическая, финансовая); 8) правовая – для активных статей: по капитализированному доходу и по биржевой цене облигаций. Русская бухгалтерия благодаря трудам Гомберга вышла на мировую арену и стала оказывать достаточно сильное влияние на интеллектуалов европейского учета. Сам Гомберг испытал влияние идей Виллы, особенно в их экономической интерпретации, выполненной представителями венецианской школы. Основные работы: «Результаты хозяйственной деятельности предприятия» (1898); «Счетоводство и его научная система» (1909).

ГОТЛИБ И. – представитель немецкой бухгалтерской мысли XVI в. В 1531 г. Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. В частности, Готлиб рекомендовал вместо составления описи (ведомости или книги) выполнять записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял, автоматически выполнить бухгалтеру те функции, которым служит сличительная ведомость.

ГРИИР Г. (1894–1984) – представитель американской бухгалтерской мысли, сторонник персоналистической школы. Изучая проблему условности оценки, Гриир предложил представлять все показатели в отчете в двух колонках: по себестоимости и после переоценки.

ГУЛЯЕВ А. И. – представитель русской бухгалтерской науки начала XX в., один из основателей петербургской школы. Своей специальностью Гуляев избрал промышленный учет. Его учение о структуре себестоимости поль-

зовалось достаточно широким распространением. В состав себестоимости он включал материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию, причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвуют в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять пропорционально заработной плате. Гуляев применял счет «Выпуска готовой продукции». Он же рекомендовал аналитический учет по заранее установленным счетным (учетным) ценам. Разница между фактической и сметной себестоимостью отражалась на счете «Убытки и прибыли». В теории учета Гуляев был прямым продолжателем идей Сиверса, но, исходя из более метафизических предпосылок, полагал, что в природе самыми главными являются законы сохранения материи и энергии, и по аналогии выводил двойную запись из всеобщего закона обмена, свойственного неорганическому, органическому и социальному миру. Основные работы: «Системы и формы счетоводства» (1909); «Фабрично-заводское счетоводство» (1914).

ГЮГЛИ Ф. (1833–1902) – представитель швейцарской бухгалтерской мысли. Выдвинул концепцию «константной бухгалтерии», выразившую идею синтеза камеральной и двойной бухгалтерии. Автор «Правил Гюгли». Гюгли вслед за Шроттом выделял контрольную роль бухгалтерии, цель которой состоит в проверке отчетов администрации и материально ответственных лиц, делая, однако, упор не на сохранности ценностей, что рассматривалось как частный случай, а на выявлении степени соответствия хозяйственной деятельности поставленным перед ней задачам. Гюгли принадлежит одно из классических определений предмета бухгалтерского учета: «Бухгалтерия имеет своим предметом правильную запись составных частей имущества и их изменений». Здесь, во-первых, четко прослеживается инвентарный подход к бухгалтерии, полностью отсутствует юридический аспект и, во-вторых, противопоставляется учет сальдо учету оборота. Основная работа: «Двойная камеральная бухгалтерия» (1916).

ДАФФОРНЕ Р. – представитель английской бухгалтерской мысли XVII в. Даффорне описывал порядок ведения следующих книг: 1) кассовая книга и книга банковских счетов; 2) специальная книга; 3) малая книга расходов; 4) книга копий писем; 5) памятная книга; 6) книга копий счетов, выставленных для оплаты; 7) книга учета потерь; 8) журнал; 9) инвентарь; 10) Главная книга. Эти регистры Даффорне были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие. Завершающим этапом учетной процедуры является баланс. Даффорне выделял три причины его составления: «Во-первых, когда журнал и Главная полностью написаны и необходимо начать новые книги. Во-вторых, когда проданы все товары. В-третьих, когда владелец книг оставил этот мир. Тогда составляется баланс».

ДЕГРАНЖ Э. (...–1818) – крупнейший представитель французской бухгалтерской мысли конца XVIII – начала XIX вв., один из основоположников современной учетной науки. Главным достижением Дегранжа считается разработка американской формы счетоводства. Американская форма должна была

противостоять тенденциям, приводящим к отмиранию хронологической записи. Ее достоинства формулировались Дегранжем так: сокращается на $\frac{1}{3}$ число бухгалтерских записей; обеспечивается с одного взгляда полный обзор состояния хозяйства; достигается без дополнительной работы составление ежедневного баланса; облегчаются поиск и выявление ошибок; упрощается нумерация страниц. Эти достоинства позволили дожить американской форме до наших дней, но необходимо помнить, что она оправдана только на небольших предприятиях. Чем больше число оборотов или чем больше счетов, применяемых на предприятии, тем более громоздкой и неудобной она становилась.

ДЕЛАПОРТ Р. (...–1942) – представитель французской бухгалтерской науки первой половины XX в. Предметом учета Делапорт считал движение ценностей во времени и пространстве. Для него «бухгалтерия – наука счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов каких-либо хозяйственных операций с целью получения информации, необходимой любой науке, использующей учетные данные». Делапорт считал необходимым связать начисление амортизации со временем работы оборудования. Но главным в его теории была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций. И если в конце XIX в. Леоте и Гильбо насчитали их три, то Делапорт выделил одиннадцать: 1) статистические; 2) экономические; 3) финансовые; 4) юридические; 5) бюджетные; 6) управленческие; 7) контрольные; 8) исторические; 9) регистрационные (описательные); 10) сигнализационные; 11) сравнительные (аналитические). Делапорт хотел включить в предмет бухгалтерского учета все факты хозяйственной жизни, все феномены, так как традиционная система учета не отражала всей совокупности обязательств предприятия, например, обязательств не делать, не давать и т.п.

ДЖЕННИНГС А. – американский теоретик бухгалтерского учета XX в. В 1957 г. выдвинул требование о необходимости построения теории бухгалтерского учета, вытекающей из логических постулатов и потому принципиально не связанной с практикой и ее обычаями. Исследуя факты хозяйственной жизни, Дженнингс попытался выделить общие принципы, позволяющие связать теорию и практику бухгалтерского учета и раз и навсегда установить бесспорные положения, лежащие в основе исчисления прибыли.

ДЖИТТИ В. (1856 – 1945) – представитель итальянской бухгалтерской мысли, сторонник тосканской школы. Развивал учение Д. Чербони о логисмографии. Он рассматривал логисмографическую дифференциацию счетов как новый этап в развитии счетоводства, основанный на использовании синтетико-аналитической записи, которая, с одной стороны, резюмирует в общих чертах совершенные операции, их результаты и имущественное состояние предприятия, а с другой – анализирует все это в мельчайших частностях. Джитти подчеркивал эмпирический характер счетоводства, выводимый из практических нужд предприятия, считал, что необходимо «тщательно изучать хозяйственное устройство предприятий, исследовать их нужды, стараться удовлетворить эти потребности целесообразными средствами, словом, поставить себе девизом: “искать и доискиваться”». Джитти четко понимал значение сметы, которая, по

его мнению, «определяет предел тех полномочий, которые собственник представляет администратору».

ДЖОНС Э. Т. (1766 – 1838) – представитель английской бухгалтерской мысли, создатель английской формы счетоводства. Джонс выступал с критикой двойного счета, выдвигая три критических замечания: 1) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, так как в жизни этого нет (пала лошадь, затонул корабль и т.п.); 2) итоги оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, и постулат Пачоли, предполагающий их тождество, как будто бы окажется выполненным, однако запись, сделанная умышленно или случайно не на том счете, тем не менее приведет к ошибке и исказит отчетность; 3) терминология двойной бухгалтерии неверна – в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. Критика Джонса впервые заставила бухгалтерский мир задуматься о достоинствах двойной записи и считать «недостижимой для счетоводства цель – уничтожение воров и мошенников». Джонсу также принадлежит алгебраическое описание хозяйственных операций: $a + b = c + d$ (1); $a + b - d = c + d - d$ (2); $a + b - d - c = 0$ (3). Эти уравнения подчеркивают те условия равновесия, которые имеют место на предприятии. Так, если a – имущество, b – дебиторы, c – собственные средства, d – кредиторы, то уравнение (1) выражает традиционный баланс, (2) – балансирование на итог собственных средств, а (3) подчеркивает, на что хотел обратить внимание Джонс: возможность одностороннего учета фактов хозяйственной жизни при условии использования разных математических знаков. Применительно к отдельному счету это значит, что не обязательно писать дебетовые обороты с одной стороны, а кредитовые с другой, но можно писать все обороты в колонку подряд, в хронологическом порядке, используя, например, для кредитовых оборотов знак «минус».

ДЖОНСОН О. – представитель современной американской бухгалтерской науки, последователь Д. Сортера. В учетной процедуре Джонсон выделял три типа обработки данных: а) сложение однородных событий, например, складываются доходы; б) агрегирование разнородных событий, например, сальдирование доходов расходами; в) уточнение с помощью коэффициентов первоначальной оценки события. Джонсон считал, что Сортер видел цель учета в экстраполяции данных, полностью поддерживал этот взгляд, отмечая при этом, что устаревающая информация бухгалтерского учета затрудняет прогнозы и предсказания. Джонсон назвал свою концепцию нормативно-ситуационной бухгалтерией, цель которой он видел в увеличении точности прогнозируемых показателей. Он делил все факты хозяйственной жизни на критические и ординарные. Подлинным предметом учета являются только первые. Учет фокусирует самые существенные стороны хозяйственной ситуации, которые являются критическими с точки зрения администратора. Характеристика ситуации формируется базой данных, и администратор имеет возможность выбирать необходимые ему сведения, причем сам задает способы обработки и представления информации.

ДЗАППА Д. (1879–1960) – представитель итальянской бухгалтерской мысли, ученик Ф. Бесты. Последний из крупнейших бухгалтеров, замыкающих

классическую итальянскую школу. Возвращаясь к идеям Виллы, он значительно расширил цели и границы бухгалтерии. Учет трактовался им только как чистая самостоятельная наука об управлении, не зависящая от юридических и политико-экономических доктрин. Согласно Дзаппе, объект, помещенный в баланс, более информативен, чем взятый сам по себе. Смысл баланса в том, чтобы отразить все информационные связи между его элементами. Дзаппа указывал на необходимость при расчете значения этих элементов широко привлекать не только чисто бухгалтерские приемы регистрации, но и статистические методы исчисления, относя к ним определение амортизации, установление стоимости товарных остатков (выбор метода оценки).

ДИКСИ Л. Р. (1864–1932) – представитель английской учетной мысли. Дикси считал, что на предприятии может возникать безденежная прибыль (или безденежный убыток) в результате изменения цен на активы. Если рыночная цена активов возрастает выше учетной, то образуется безденежная (потенциальная) прибыль. Если же их рыночная цена падает ниже учетной, то возникает безденежный (потенциальный) убыток. Дикси видел назначение бухгалтерского баланса в том, что он позволяет достаточно четко распределять финансовые результаты между смежными отчетными периодами и правильно отражать финансовое положение предприятия.

ДИТМАР Н. Ф. фон – представитель петербургской школы бухгалтерского учета конца XIX – начала XX в., последователь Е.Е. Сиверса. Отношение Дитмара к общей теории учета основано на следующем определении: «Счетоводство по методу своих операций есть один из отделов прикладной математики, ведающий учетом хозяйственной стороны жизни». Дитмар считал, что «двойная запись является следствием основного правила экономики: объем выдач равен объему полученного и, предпочитая сумасшедшие мысли трудным», предлагал свою форму, в которой сначала перечислялись кредитуемые счета, а потом дебетуемые. Он находил подтверждение этой мысли в основных физических законах (сохранения материи и сохранения энергии). Все счета Дитмар делил на личные, вещественные и отвлеченные (калькуляционные и результатные). Поскольку запись на счетах предполагает $B = П$ (выдача = поступления), возможна только двойная бухгалтерия. Основная работа Дитмара: «Основы счетоводства (по новой форме)» (1907).

ДЮМАРШЕ Ж. Б. (1874–1946) – один из крупнейших представителей французской бухгалтерской мысли. Учет, по мысли Дюмарше, чисто экономическая, а не юридическая доктрина, оборотная сторона политической экономии. Экономическая трактовка учета сочетается у Дюмарше с пониманием хозяйства как организма. Он рассматривал эволюцию учета как развитие эмбриона; как последовательную дифференциацию и функциональную работу различных учетных органов; бухгалтер не конструирует счета, а открывает и описывает их подобно тому, как зоолог находит и описывает тех или иных животных, моллюсков и т.д. Все эти «живые организмы» (счета) выводились Дюмарше из элементарной «клеточки», начального счетоводного счета, каковым выступает счет «Капитал». Согласно этой концепции значение дебета и кредита не может

быть дано априорно, оно всегда вытекает из конкретных особенностей счета. Основной труд: «Позитивная теория бухгалтерского учета» (1914).

ЕЗЕРСКИЙ Ф. В. (1836–1916) – представитель русской бухгалтерской мысли, бухгалтер-самоучка, крупный новатор учета. Езерский стал одним из первых создателей самых массовых бухгалтерских курсов в России. В противовес двойной бухгалтерии предложил собственную форму счетоводства – тройную (русскую). Езерский выступал с критикой бухгалтерской терминологии, носящей заимствованный характер, и предлагал свой ряд терминов: актив – средства; пассив – погашение; ремессы – векселя к получению; тратты – векселя к погашению; акцептовать – принять к платежу; сальдо – остаток; дебет – приход; кредит – расход; бухгалтер – счетовод; бухгалтерия – счетоводство; кредиторы – доверители; дебиторы – заборщики. Основной труд: «Обманы, убытки и ошибки, скрывающиеся в верных балансах двойной – итальянской системы счетоводства и открываемые признаки верности русской тройной системы» (1876). В 1887 г. Езерский утвердил в Министерстве финансов Устав артели счетоводов (так он именовал общественное объединение счетных работников, окончивших его курсы). В противовес журналу «Счетоводство» он с 1889 г. стал выпускать журнал «Счетовод».

ЖЕБРАК М. Х. (1889–1962) – известный ученый, бухгалтер-практик. Он разработал предложения по организации синтетического учета в условиях применения нормативного метода учета затрат. В 1928 г. вышла в свет его первая статья, посвященная нормативному методу учета затрат. Знакомство с системой стандарт-кост состоялось только в 1929 г. при посещении США с группой советских ученых. В основе нормативного метода, теоретически сочетаемого с любым иным, лежит идея, которую нелегко реализовать. Основная трудность состояла в установлении точной нормы, в фиксировании многочисленных отклонений, в том, что большой удельный вес косвенных отклонений губит саму идею. Но Жебрак понимал, что не столь существенны колебания фактических затрат вокруг нормы, как прогресс самой нормы. С конца 20-х годов он занимается исследованиями калькуляционных проблем, которые нашли отражение в таких работах, как «Методика калькулирования себестоимости в условиях изменения норм», «Основы планового – нормативного учета», «Основы нормативного метода калькуляции». В 1934 г. он предлагал разделить учет производства на три счета: плановых затрат на производство, отклонений от плановых норм и изменений утвержденных норм и расценок. Жебрак сформулировал известное положение о «невиновности» изделий за общие отклонения, так как последние возникают по вине администрации. Основные труды: «Нормативный учет производства» (совместно с Г.Г.Крюковым, 1934); «Основы нормативного метода калькуляции» (1948). Большой популярностью пользовался учебник «Курс промышленного учета».

ИВАТА И. (1905–1955) – представитель японской бухгалтерской мысли. Считал, что статический баланс – это преобразованный инвентарь, все его статьи могут быть проверены путем инвентаризации. Прибыль в нем рассчитывается как прирост за отчетный год активов, уменьшенных на сумму кредитор-

ской задолженности. Динамический баланс – это «синтез незакрывшихся счетов»; его активные статьи, кроме денежных, показывают состав затрат и наличные средства предприятия, а пассивные – поступление и прирост ресурсов. Прибыль – это разность между доходами и расходами фирмы. Вся история учета, согласно Ивата, направлена на вытеснение статической трактовки динамической. Некоторые статьи баланса вообще могут иметь только динамическую трактовку. Это расходы будущих периодов, амортизация, то есть статьи, которые, по его мнению, нельзя инвентаризировать. Ивата считал, что для хозяйственной деятельности нужны два баланса: динамический – для текущей бухгалтерской работы, статический – для аудиторской деятельности, ибо подлинно достоверной может быть только статическая трактовка, свободная от учетных ошибок.

ИМПИН Я. (1485–1540) – крупный нидерландский бухгалтер первой половины XVI в. Он указал на некоторые особенности веления счетов своего времени. Так, счет «Путешествия» дебетовался на сумму отгружаемых товаров и стоимость доставки, кредитовался на сумму выручки, расходов по дому (издержки обращения отделяются от издержек потребления), обмена товаров (если купец не продавал, а менял один товар на другой, то этот факт проводился через счет «Обмен», а обмен таким образом отличался от продажи). Все резуль- татные счета закрывались счетом «Убытки и прибыли», который, в свою оче- редь, закрывался счетом «Капитал». Импин является автором любопытного способа закрытия счетов товаров. После проведения инвентаризации кредито- вали конкретные, по современной терминологии, аналитические счета и дебе- товали счет «Остаток товаров» (синтетический счет «Товары»). Счет этот за- крывался путем дебетования счета «Баланс».

ИСАКОВ В. И. (1913–1986) – представитель советской учетной науки, один из главных идеологов машинной бухгалтерии. Он сформировал таблично- перфокарточную форму счетоводства, создал учение о комплексной механизации и автоматизации учета, издал множество монографий, статей, учебников, подготовил огромное число учеников и последователей. Благодаря Исакову и его школе были разработаны проблемы унификации и стандартизации первич- ных документов, проектирования машинных сводок – учетных регистров, соз- дания классификаторов учетных номенклатур, кодирования группировочных признаков, формирования единой унифицированной шифровки товарно- материальных ценностей и т.п.

КАЗАНОВА А. – представитель итальянской бухгалтерской мысли XVI в. Распространил диграфизм в область судостроения. Считал, что дебетуемый счет всегда предшествует кредитуемому. Казанова предложил счета вступи- тельного и заключительного баланса, в результате чего стало возможным раз- носить сальдо следующими проводками: дебет счета «Имущество», кредит сче- та «Баланс»; дебет счета «Баланс», кредит счета «Капитал» и т.д. Для формиро- вания заключительного баланса составлялись обратные проводки. Предложе- ние Казановы надолго вошло в практику и теорию учета многих стран. Идея Казановы заключается в том, что не счет является частью баланса, а баланс вы-

стует счетом, данным в системе счетов. Логика требует выделения этих счетов. Если сальдо всех счетов перечислить на специальный счет незавершенных операций, то будет получен баланс.

КАЛЬМЕС А. – видный представитель немецкой учетной науки первой половины XX в. Кальмес разрабатывал теорию калькуляции, а также теорию промышленного учета. Его концепция, направленная против всего, что создавали итальянские авторы (прежде всего Чербони), оказала огромное влияние на несколько поколений бухгалтеров и в значительной степени дожила до наших дней. Если итальянские авторы начинали учет с человека, которого контролирует бухгалтер, а американские исследователи заканчивали учет анализом бухгалтерской деятельности, то для Кальмеса вся суть учета, весь его смысл заключались в объекте, в субстанции овеществленного труда, в исчислении себестоимости. Кальмес исходил из того, что «счетоводство фабрики образует неразрывную составную ее организации, так что организация и счетоводство оказывают друг на друга взаимное влияние и находятся между собой в тесной связи». Эта связь объясняется далеко идущими последствиями. «Весь смысл бухгалтерии сводится к исчислению себестоимости, – писал Кальмес, – составляет одну из характерных черт промышленного счетоводства». В результате возникло положение, при котором учет затрат и калькуляции стали абсолютно неразрывными процессами. Противопоставляя свой взгляд господствующему течению (его выразителем был Ляйтнер), согласно которому «калькуляция в теории и на практике рассматривается как технический расчет, который не имеет никакой связи с бухгалтерией», Кальмес писал, что «бухгалтерия есть основа и контроль калькуляции, а эта последняя является продолжением бухгалтерии в деталях». Провозглашая объектом учета «хозяйственную деятельность предприятия в целом», Кальмес хотел дойти в исчислении себестоимости до каждого предмета, находящегося на предприятии. В связи с этим все производство четко распределялось на основное и вспомогательное. Деление признавалось объективным, но на самом деле носило субъективный характер. Хозяин сам объявлял, что он считал основным, что побочным, вспомогательным. Далее выделялись расходы коммерческого отдела, их не включали в себестоимость. Общие расходы являлись частью себестоимости основной продукции. Влияние идей Кальмеса было огромным, особенно в Германии и дореволюционной России (Р.Я. Вейцман и А.П. Рудановский). Основные работы: «Фабричная бухгалтерия» (1926); «Фабричное предприятие» (1926).

КАННИНГ Д. (1884 – 1962) – представитель американской бухгалтерской мысли, сторонник персоналистической школы. Каннинг выдвинул три условия определения операционной прибыли: 1) получение ожидаемой в течение года прибыли имеет высокую вероятность; 2) ожидаемая денежная выручка может быть исчислена с высокой степенью надежности; 3) предполагаемые расходы рассчитываются с высокой репрезентативностью. Каннинг предложил модель для исчисления операционной прибыли с учетом сформулированных им условий. Также Каннинг предложил модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета. Он считал, что инвентарные ценности должны получить

минимум три оценки: 1) историческую, то есть в фактически уплаченных ценах; 2) историческую, но с учетом ожидаемых доходов от этих объектов; 3) текущую рыночную оценку, но с учетом продажных цен фирмы. Приступая к работе, бухгалтер, по мнению Каннинга, должен определить, какие статьи актива могут быть скорректированы с будущими платежами и поступлениями. Каннинг считал необходимым для каждой статьи актива использовать свою базу оценки. При этом он исходил из того, что основная проблема бухгалтерского учета сводится к оценке не основных, а оборотных средств.

КАРДАНО Д. (1501–1576) – итальянский бухгалтер XVI в. Утверждал необходимость накапливания данных первичных документов (в книгах). Если в практике того времени записи делались, прежде всего, в памятную книгу, а потом каждая запись переписывалась в журнал с проводкой, то Кардано выделял пять вспомогательных памятных книг, в которых накапливались суммы однородных операций (домашние расходы, расходы фирмы, заработная плата, расходы по строительству и полученная рента). Их итоги выводились через определенные промежутки времени.

КАРДИНЕЛЬ С. Г. (1578–1647) – крупный нидерландский бухгалтер первой половины XVII в. Пытался найти обобщающую единицу предмета в виде хозяйственной операции, отражаемой на счетах. Кардинель дифференцировал счета на общие (синтетические) и частные (аналитические). Им же проведено разделение принципов в бухгалтерском учете торговых предприятий оптовой торговли, где вводится натурально-стоимостной учет, и розничной, где рекомендуется стоимостной учет товаров. Сохранились два правила Кардинеля: одно связано с вступительным (начинательным) балансом (1), другое – с заключительным (2). $A - K = D$ (1), где A – актив, K – капитал, D – долги предприятия. Из всего актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) исключается сумма собственных средств и тем самым устанавливается величина кредиторской задолженности. $A - D = K$ (2). В заключительном балансе решающее значение имеет полученный результат, то есть величина наличного капитала, которая находится исключением из актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) суммы кредиторской задолженности.

КАСТИЛЛО Д. дель – испанский ученый XVI в., родоначальник юридического направления в бухгалтерском учете. Каждый факт хозяйственной жизни (покупку, продажу, вклад и т.д.) Кастилло трактовал как договор. Учет своим предметом, с его точки зрения, имел договоры. За счетами он увидел агентов (людей, администраторов, то есть физических лиц) или контрагентов (физических и юридических лиц, сторонних для данного предприятия). Цель учета состояла в отражении юридических прав и требований участников договора. Признавая предметом бухгалтерии договоры, Кастилло необыкновенно расширял сферу объектов учета. Например, бухгалтер должен был регистрировать не просто поступление товаров, а сначала объем поставки по договору, а затем его выполнение. Баланс включал всех лиц, с которыми были заключены договоры, и отражал объем прав и требований, вытекающих из этих договоров. С точки зрения техники учета Кастилло выделял три варианта ведения учета: 1) кассо-

вый (учет прихода и расхода денег мог вестись или в одной, или в двух книгах – одна для прихода, другая для расхода денег); 2) ресконтро (помимо учета кассы велся учет возникающих обязательств и их погашения); 3) полный (бухгалтерия, состоящая из журнала и Главной книги). Однако это только подход к двойной, но еще не двойная бухгалтерия.

КИПАРИСОВ Н. А. (1873–1956) – советский бухгалтер-практик. В 1914 г. выходит первое произведение Кипарисова «Темы для практических работ по счетоводству», в 1916 г. – фундаментальный труд «Торговое счетоводство и делопроизводство» в двух томах; в 1925 г. – книга «Счетоводство акционерных обществ и паевых товариществ». В 1927 г. вышли в свет сразу две работы: «Основы счетоведения» и «Общее и торговое счетоводство». В 1928 г. он печатает сразу три фундаментальные книги: «Основы счетоведения», «Основы счетоводства» и «Основы балансоведения. Построение балансов и их анализ». С 1923 г. работает редактором в авторитетном журнале того времени «Счетоводство», является членом Объединения работников учета (ОРУ). В 1929 г. Кипарисов редактирует «Счетно-коммерческий словарь». В 1933 г. он выпускает в Харькове на украинском языке «Элементарный курс балансового учета», в 1936 г. в Москве издает «Краткий курс основ советского балансового учета». В 1939 г. он печатает фундаментальную работу «Теория бухгалтерского учета». Кипарисов сотрудничал с журналом «Бухгалтерский учет». Он был последовательным проводником взглядов немецкой школы бухгалтерского учета. Именно он ввел в употребление термин «бухгалтерский учет». Используя опыт немецкой бухгалтерской школы, он обосновывал, развивал и отстаивал статическую теорию баланса, которая является важнейшей отчетной формой. Кипарисов считал, что счета вытекают из баланса. Большое внимание он уделял классификации счетов, которая может быть построена только по экономическому признаку, а дополнительная классификация счетов по структуре и назначению далека от учета. Для совершенствования труда бухгалтера Кипарисов ввел карточки.

КОВЕРО И. – немецкий теоретик бухгалтерского учета первой половины XX в. Выступал сторонником ликвидационной оценки, указывая, однако, что «невозможно произвести оценки имущества, не предполагая, что оно немедленно реализуется, и в то же время не принимать в расчет тех изменений в ценности, какие приносит с собой ликвидация». Коверо предложил следующую классификацию оценок: 1) покупная (фактическая) цена; 2) покупная цена на день составления баланса; 3) продажная цена в случае ликвидации; 4) обыкновенная продажная цена; 5) минимальная цена (минимальное значение или цены приобретения, или цены продажи).

КОЛЕР Э. (1892–1976) – представитель американской учетной науки. Считал невозможным объективно оценивать активы, так как, по его мнению, любая оценка противоречива и ненадежна, поскольку выражает интересы заинтересованных лиц. Колер являлся активным сторонником создания кодекса бухгалтера.

КОСИОЛЬ Э. – представитель немецкой бухгалтерской науки первой половины XX в., специалист в области балансоведения. Косиоль проводил разли-

чие между предельными и промежуточными балансами. Под первыми (предельными) он понимал начальный и заключительный балансы предприятия, выступающие как бы метрикой о рождении и свидетельством о смерти предприятия. Под вторыми (промежуточными) он понимал балансы, составляемые за какой-то отрезок времени работы предприятия: месяц, год и т.д. Отправным пунктом теории Косиоля было утверждение, что предметом бухгалтерского учета выступают хозяйственные обороты или, как он говорил, атомы стоимости, причем для выведения хозяйственных результатов необходимо правильно распределить эти результаты по соответствующим отчетным периодам. Косиоль подверг критике взгляды сторонников статического направления за то, что они выводили баланс из инвентаря, ибо такой подход, по его мнению, ведет к противопоставлению актива и пассива, в то время как актив и пассив являются орудием учета движения стоимости, фазами кругооборота капитала, а сам баланс – средством периодического выявления результата хозяйственной деятельности. По своей природе баланс обусловлен операционным периодом. Тесно связав понятие баланса с платежным процессом, Косиоль дал следующие толкования: в платежном процессе (обороте) выделяются две стоимости (приход и расход), равные между собой. Стоимость прихода определяется дебетовым сальдо активных счетов и эквивалентами прихода, записанными в пассивных счетах; стоимость расхода – кредитовыми сальдо пассивных счетов и эквивалентами расхода пассивных счетов. Основная работа: «Балансовая реформа и единый баланс» (1949).

КОТРУЛЬИ Б. – итальянский купец XV в., автор книги «О торговле и совершенном купце» (1458), один из создателей итальянской бухгалтерии. Котрульи располагал кредит на левой, а дебет на правой странице (стороне) счета. Для учета денежных средств он предусматривал две колонки, в первой приводилась оригинальная валюта, во второй – ее перевод в местную. При этом он не приводил методов исчисления валютных (курсовых) разниц, но подчеркивал их значение, указывая, что тот, кто не понимает необходимости подобных пересчетов, не заслуживает звания бухгалтера. Котрульи также изложил порядок заполнения счета «Убытки и прибыли» и указал, что сальдо должно переноситься на счет «Капитал».

КРАЙБИГ И. – австрийский теоретик учета первой половины XX в., специалист по балансоведению. Крайбиг делил балансы по четырем основаниям: по способу определения чистого результата, по цели составления, по признакам оценки и резервирования, по предметам исчисления. Крайбиг был сторонником субъективистского подхода к оценке. Он считал, что каждая статья баланса должна оцениваться по тем принципам, которые в наибольшей степени подходят для нее. Он полагал, например, что разные ценности играют разную роль в хозяйстве, а следовательно, бессмысленно показывать их в одинаковой оценке. Основные средства оцениваются сначала по себестоимости, а затем или по остаточной стоимости, или «по пригодности каждого рода имущества для производства»: материалы или полуфабрикаты – по себестоимости; товары, готовая продукция – по продажной цене, пассив – по номиналу. Крайбиг и Р. Райш,

анализируя счета внутрифирменных расчетов, обратили внимание на то, что речь идет об одном юридическом лице, следовательно, в этом случае должен возникать единый учетный цикл, в котором и для центра, и для его филиалов должны открываться счета внутрифирменных взаимных расчетов.

КРИППА Д. Л. – представитель итальянской бухгалтерской мысли первой половины XIX в., сторонник материалистической теории бухгалтерского учета. Криппа утверждал, что бухгалтерский учет представляет собой единую систему взглядов, единый язык. Он считал, что настоящему бухгалтеру безразлично, работать ли в торговле, промышленности, строительстве и т.д.

КУПФЕРНАГЕЛЬ Е. – представитель современной немецкой учетной науки. Купфернагель связывал нормативный учет с моделированием, которое, с его точки зрения, должно обеспечить построение моделей, удобных для целей анализа хозяйственных процессов и затрат. Центральной он считал межотраслевую модель, применение которой на предприятии позволяет определить направления эффективности хозяйственной политики. Касаясь нормативной калькуляции, он выдвигал положение о том, что нормативный расчет издержек не должен отождествляться с плановым, а должен только поддерживать выполнение плана. Вместе с тем он придерживался мнения, что необходимо широкое применение целевых нормативов, то есть нормативов, рассчитанных не по существующему среднему уровню производительности труда, а по тому уровню, который может быть достигнут к какой-то контрольной дате, например, к 1-му января следующего за планируемым года. Далее, научно-техническая революция с неизбежностью приведет к росту доли постоянных расходов, причем заработная плата практически относится к постоянным, а не к переменным расходам. Кроме того, существующие методы калькуляции не позволяют осуществлять экстраполяцию, нужны методы, которые помогут делать это достаточно репрезентативно.

КУРСЕЛЬ-СЕНЕЛЬ Ж. Г. (1813–1892) – представитель французской бухгалтерской мысли, последователь Э. Дегранжа. Создал своеобразную концепцию бухгалтерского учета и как прикладной экономики, отражающей хозяйственные процессы, и как метода управления ими. Подчеркивая управленческие цели бухгалтерии, Курсель-Сенель писал: «Знание учета необходимо всем, но больше всего управляющим». «Чем медленнее оборачиваемость капитала, тем необходимее счетоводство». Интересны взгляды Курсель-Сенеля на организацию учета и свод балансов в условиях децентрализации учета по филиалам. Он предполагал, что центральная контора ведет счета филиалов, а филиалы – счет центральной конторы. Курсель-Сенель рассматривал два варианта. В первом случае сальдо счета филиалов (прибыли или убытка) переносятся или на счет «Баланс заключительный», или на счет «Убытки и прибыли». Во втором случае делаются развернутые проводки, позволяющие сложить все виды ценностей и долгов, имеющиеся в главной конторе и в филиалах, то есть искусственно создаются фиктивные внутрифирменные обороты. Курсель-Сенель считал второй вариант более правильным. Основной труд: «Курс бухгалтерского учета» (1878).

КЭРИ Д. Л. (1900–1984) – представитель американской бухгалтерской мысли XX в., создатель современной этики бухгалтера.

ЛЕ-КУТР В. – представитель немецкой бухгалтерской мысли первой половины XX в., автор теории тотального баланса. Особой заслугой Ле-Кутра было то, что он подчеркнул совершенно разное значение баланса для различных лиц: руководителя, собственника, кредиторов, общества в целом, то есть он указал, что баланс надо строить и понимать с точки зрения его адресата. Основная работа: «Основы балансоведения» (1925).

ЛЕОНТЬЕВ Н. А. (1893–1954) – советский ученый, бухгалтер, представитель и последователь русской школы счетоводства. Леонтьев был одним из первых ученых-бухгалтеров, стоявших у истоков высшего бухгалтерского образования в СССР. Кроме методической работы в вузах Москвы он вел большую научную работу. При этом основное внимание сосредоточил на проблемах теории бухгалтерского учета, ее адаптации к экономике СССР 30-50-х годов. Работы Леонтьева оказали существенное влияние на построение в те годы плана счетов бухгалтерского учета. Предложенная в его докторской диссертации «Учет как средство контроля выполнения социалистического плана (методология и организация социалистического учета)» классификация счетов по назначению и структуре, а также по экономическому содержанию получила в дальнейшем свое развитие практически во всех учебниках по теории бухгалтерского учета, изданных разными авторами в 40-80-е годы. В группировке по экономическому содержанию Леонтьев предлагал выделять счета производства, распределения, обмена, потребления, другими словами, процесс воспроизводства кругооборота хозяйственных средств. Что касается группировки счетов по структуре и назначению, то она была больше привязана к практической деятельности предприятий, отсюда и ее прикладной характер. Леонтьев предложил собственный вариант членения баланса, основной новизной которого было выделение в особый раздел перераспределенных средств (бессрочные и срочные изъятия) в активе и обязательство по распределению в пассиве. Леонтьеву удалось сформулировать такие основные разделы программы курса «Теория бухгалтерского учета», как предмет и метод, балансовое обобщение, система счетов и двойной записи, классификаций счетов, документация и инвентаризация, техника бухгалтерского учета, форма бухгалтерского учета и др. Эта программа с некоторыми уточнениями продолжает действовать и в настоящее время.

ЛЕОТЕ Э. П. – крупный представитель французской бухгалтерской науки XIX в., тесно сотрудничал с А. Гильбо. Для Леоте учет – это веление счетов, с помощью которых достигаются регистрация, систематизация и координации фактов хозяйственной жизни. Баланс, с его точки зрения, в противоположность учению немецких авторов есть не что иное, как следствие двойной записи – «синтез незакрывшихся счетов», он задан счетами, но вместе с тем выступает как квинтэссенция всего учета – синтез «реального и фиктивного актива и пассива собственника на определенный срок». Здесь под фиктивным активом понимаются убытки, а под фиктивным пассивом – объем собственных средств. Леоте и Гильбо попытались построить элементарную модель хозяйственной

операции: $R = y \pm x$, $y = R \pm x$, где R – себестоимость, y – выручка от продажи, x – финансовый результат. Всякая операция имеет три возможных результата: $x > 0$, $x = 0$, $x < 0$. Она должна включать «количество, цену за единицу, сумму и содержать условия каждой операции, если таковые были установлены сторонами». Основной труд (совместно с Гильбо): «Общие руководящие начала счетоведения» (1924).

ЛИМПЕРГ Т. (1879–1961) – глава амстердамской школы бухгалтерского учета. Выдвинул в 20-30-х гг. XX в. теорию, согласно которой учет должен вестись не по себестоимости и не по текущим ценам. Отчетность должна отражать учитываемые ценности по восстановительной стоимости. Только это, по мнению Лимперга, позволит предприятиям поддерживать жизнедеятельность. Лимперг дополнил систему постулатов Р.К. Маутца и Х.А. Шарафа.

ЛИТТЛТОН А. Ч. – представитель американской бухгалтерской науки XX в., сторонник институалистического направления. Литтлтон проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определяется спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измеряется затратами (издержками). Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо некорректную процедуру. Литтлтон придерживался взгляда, что амортизация – составная часть издержек предприятия. При этом он утверждал, что амортизационный фонд увеличивает капитал, то есть происходит увеличение собственных средств. Основная работа: «Бухгалтерская теория: непрерывные изменения» (1962).

ЛОЗИНСКИЙ А. И. (1894–1948) – представитель русской (советской) бухгалтерской науки. Утверждал, что «двойная запись – это только внешнее оформление объективно совершающегося процесса движения средств». Лозинский разрабатывал графические методы учета. Основная работа: «График – основа рациональной организации учета» (1946).

ЛУНСКИЙ Н. С. (1867–1956) – представитель московской школы бухгалтерского учета. Одним из первых создал новое методологическое направление в области учета. Автор балансовой теории, широко признанной и распространенной в нашей стране и весьма популярной за рубежом. Лунский писал: «Балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставляются имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представляет экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент». Лунский ввел несколько классификаций счетов: 1) простые и сборные; 2) главные и вспомогательные (переходные); 3) активные, пассивные, переменные; 4) чистые и смешанные; 5) вещные, личные, результатные. Основные работы: «Краткий учебник коммерческой бухгалтерии» (1900); «Под знаком Меркурия» (1917).

ЛЯЙТНЕР Ф. – представитель немецкой бухгалтерской науки конца XIX – начала XX вв. Ляйтнер определял счетоводство как «хронологическое изображение неторговых операций, систематическую группировку хозяйственных событий в их причинной связи, сводку однородных оборотов с денежными ценностями». «Конечной целью счетоводства всякого хозяйства является описание его экономического состояния путем установления величины и состав-

ных частей капитала и долгов, а также путем вывода результата от деятельности хозяйства». Ляйтнеру принадлежит своеобразная классификация методов оценки, в соответствии с которой цены делятся на абсолютные (текущие и продажные, последние могут быть договорными и рыночными) и относительные (учетные, номинальные, калькуляционные, прейскурантные, по средним ценам, по себестоимости). Первые, с точки зрения Ляйтнера, основаны на сугубо абсолютных данных, вторые вводятся искусственно в целях успешного функционирования бухгалтерского учета.

МАНЧИНИ Д. – представитель итальянской бухгалтерской мысли XVI в., первый профессиональный бухгалтер, который написал ряд книг по бухгалтерскому учету. Он ввел записи в журнал одновременно с записями в Главной книге, что создало условия для контроля разности по счетам. Манчини 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 персональных и материальных счетов. Манчини находил возможным появление кредитового сальдо по счету «Касса» вследствие того, что деньги могут быть взяты в кассу на хранение. Запись об этом не делалась по дебету счета «Касса», а отражалась на специальных, в современной терминологии забалансовых, счетах. Однако купец может истратить эти взятые в долг деньги на приобретение товаров или на какие-нибудь расходы, кредитовать же он будет счет «Касса» и таким образом на этом счете получится кредитовое сальдо.

МАРГУЛИС А. Ш. (1909–1981) – представитель советской бухгалтерской школы. Работая в Управлении бухгалтерского учета и отчетности Минфина СССР, перед войной он организовал и возглавил коллектив видных методологов-бухгалтеров, в который входили Н.В. Богородский, Е.И. Глейх, Р.Я. Мазель, С.С. Шнапир. Они занимались разработкой руководства к плану счетов текущего учета основной деятельности промышленных предприятий. Оно стало первым в мировой практике унифицированным нормативным актом, регулирующим методологию бухгалтерского учета в пределах национальных границ одного государства – на территории СССР. План счетов включал в себя 27 разделов, последний из них был посвящен методологии бухгалтерских счетов, выделенных в связи с условиями военного времени. В этом плане счетов впервые в бухгалтерской практике была сделана попытка дать типовой перечень корреспонденции счетов по основным хозяйственным операциям промышленных предприятий. План счетов предусматривает трехзначный шифр (код) синтетических счетов и включал в себя около 300 синтетических счетов. Указанные счета были объединены в разделы. Маргулис активно занимался проблемами учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Разрабатывал проблемы нормативного учета и утверждал, что фактические затраты на производство при нормативном учете должны обобщаться бухгалтерски – по группам однородных изделий. Под его редакцией вышел первый учебник по этим проблемам. Основная работа: «Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства» (1951).

МАРЧИ Ф. (1822–1871) – основатель тосканской школы бухгалтерского учета. Марчи был убежденным сторонником персонализации (за каждым счетом стоит человек). И этот подход оправдывал себя в крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции, Марчи прибегал к персонификации, объясняя ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции (символически) на учетные объекты. Этот подход приводил Марчи к формулированию правила двойной записи: «Тот, кто получает ценность, или становится должником, – дебетуется, тот, кто выдает ценность, или становится займодавцем, – кредитруется».

МАССА Д. (1850–1918) – представитель итальянской бухгалтерской науки, сторонник тосканской школы. В цели и задачи счетоведения, по мнению Масса, входит выявление результатов хозяйственной деятельности и контроль всей работы хозяйства, выполняемый для того, чтобы деятельность этого хозяйства протекала согласно полученным от управляющего органа указаниям. Масса высказывался за полную независимость контрольного органа – бухгалтерии – от администрации. Счет «Администратор» Масса считал центральным и в отличие от д'Анастасио хотел регистрировать все факты хозяйственной жизни именно на этом счете, а не на счете «Собственник капитала». Масса одним из основных методов счетоведения считал регистрацию, которая, по его мнению, «оказывает администрации такие же услуги, как компас мореплавателю».

МУДРОВ Э. А. – крупный представитель русской бухгалтерской науки XIX в. В области промышленного учета Мудров указал на два основных варианта его организации: 1) отдельный учет капиталов и материалов, то есть выделение в особый цикл, не связанный с общим учетом, учета производства и калькуляции; 2) учет производства включается в единый цикл учета. Он также считал, что необходимо распределять накладные расходы пропорционально весу готовых изделий. Методика организации учета при этом излагается Мудровым по немецкой форме счетоводства. Основная работа: «Счетоводство для всех родов торговли» (1846).

МЭЙ Д. О. (1875–1961) – глава институалистской школы бухгалтерского учета. Автор классического определения бухгалтерского учета: «Искусство записи, классификации и обобщения в стоимостной оценке сделок и операций, носящих, по крайней мере частично, стоимостный (финансовый) характер, с последующей интерпретацией результатов». Критерием для выбора того или иного методологического подхода Мэй считал полезность и утверждал, что в теории вообще и в теории учета в частности важна не истина, а польза от представленных данных. Мэй был категорически против навязывания государством каких-либо учетных принципов. Стандартизация, по его мнению, должна проходить снизу, а не сверху, только с учетом взаимных интересов всех участников хозяйственного процесса может быть достигнут успех. Он настаивал, что общественные профессиональные организации, а не бюрократы из министерств должны разрабатывать и предлагать практикам варианты методологических решений учетных задач.

НАРИБАЕВ К. С. – представитель советской бухгалтерской науки, специалист по организации бухгалтерского учета. Нармбаев предложил вариант функциональной структуры централизованной бухгалтерии, включающей «три основных отдела: информационной системы, обслуживания банка данных, системы контроля». Такая структура, предусматривающая как бы создание технологии обработки данных, связана с введением Нармбаевым нового понятия «учетный цикл». Ценным вкладом Нармбаева было признание относительности концентрации учетной системы. Он показал, что реально не может существовать полностью централизованная система, так же как полностью децентрализованная система становится нежизнеспособной. Можно говорить о степени централизации и децентрализации и об оптимальном сочетании этих процессов в определенных условиях, то есть в сущности речь должна идти об определенной степени концентрации учетной системы, ее коэффициент не может быть больше 1 (абсолютно полная централизация) и меньше 0 (абсолютно полная децентрализация). Нармбаев ввел в теорию учета новое фундаментальное понятие «коммуникация», заимствованное из теории связи. Поскольку коммуникация при ее практической реализации приобретает три аспекта: психологический, информационный и организационный, динамическими системами в учете выступают места регистрации, обработки, накапливания и выдачи данных. Теория коммуникации должна обогатить учет такими понятиями, как помехоустойчивость, каналы связи и их пропускная способность, кодирование и декодирование. Давая бухгалтерскую трактовку коммуникации, Нармбаев конструирует специальную модель коммуникационного процесса в учете. Информация, интерпретированная в учете, выступает как своеобразный язык хозяйственного процесса. Нармбаев определяет язык как «систему знаков, сигналов или кодов, которая на основе определенных правил заменяет одно значение другим». Нармбаев предпочитает говорить об учетных событиях, определяя их как «хозяйственные процессы и явления на предприятиях или за их пределами, которые имеют определенное значение для принятия управленческого решения». Учетные события заменяются учетными фразами, «и отсюда, – продолжает Нармбаев, – вполне закономерен вопрос о представлении предмета учета посредством обобщенной системы учетной информации». Основной труд: «Организация и методология бухгалтерского учета в условиях АСУ» (1983).

НИКЛИШ Г. (1876–1943) – представитель немецкой учетной мысли, ученик И. Шера. Никлиш, развивая взгляды Шера, создал общее учение о статическом балансе. Это была развернутая концепция, обобщающая взгляды, ставшие к тому времени традиционными. Основные идеи Никлиша: баланс – преобразованный инвентарь, пассив включает счета собственника и кредиторов, счета бывают активные и пассивные, поскольку пассив трактуется в расширенном, а не в суженном смысле (лишь кредиторы), возможны только четыре типа изменений баланса: 1) центростремительные (дебет активного счета, кредит пассивного); 2) центробежные (дебет пассивного счета, кредит активного); 3) концентрические (дебет и кредит активных счетов); 4) периферийные (дебет и кредит пассивных счетов). Типы (1) и (2) повторяют модификации, а типы (3) и (4) – пермутации итальянской школы.

НИКОЛАЕВ И. Р. (1877–1942) – представитель русской (советской) бухгалтерской науки, ученик П.Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена». Николаев развил взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Принятой в его время и получившей вскоре всеобщее признание концепции учетного натурализма (стремление точно отобразить в учете все то, что имеет или должно иметь место в жизни) Николаев противопоставил тенденцию учетного реализма. Ученый отмечал, что требования «точного баланса» не только невыполнимы, но и глубоко утопичны. Учет, по его мнению, призван реконструировать хозяйственный процесс в целях последующего эффективного управления. Кроме того, учет должен представлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений. Если дополнительная информация не влияет на характер административно-управленческих решений, то ее не следует и получать. Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив и все сальдо счетов, показываемые в нем, есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов. Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. Он придерживался правила, что только превратившись в деньги материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков и прибылей. Таким образом, он, один из немногих, а возможно, первый в отечественной литературе, считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег. Основные сочинения: «Балансоведение» (1930); «Проблема реальности баланса» (1926).

ОДЕРМАН К. – немецкий теоретик учета конца XIX в., выступал как сторонник юридического направления. Предложил следующую классификацию счетов: 1) материальные (актив без дебиторов); 2) требования, которые делятся на счета расчетных отношений (личные) и долговых документов; 3) капитала, включая счет «Убытки и прибыли». Одерман предпринял попытку концептуально описать учетные процедуры счета «Производство». Он рассматривал два случая: когда фабрика производит одно изделие и когда несколько. В первом случае открывался счет «Производство», по дебету которого собирались все расходы предприятия, в частности, и приобретенные, но еще не списанные в производство материалы, по кредиту отражались все денежные поступления от реализации готовой продукции, полуфабрикатов, сырья, материалов и услуг. Сальдо счета показывало прибыль или убыток. В этом случае счет «Производство» трактовался как результатный. Во втором случае предусматривалось ведение аналитических счетов на каждый вид вырабатываемой продукции.

ПАТОН У. Э. (1889–1991) – глава персоналистического направления в американской учетной науке. Он утверждал, что весь актив бухгалтерского баланса равен требованиям собственников, что предприятию безразлично, за счет каких средств (собственных или заемных) развивать свою деятельность. Патон

считал, что цель предприятия – увеличение его оборотов, его постоянный экономический рост, а следовательно, абсолютно безразлично, достигнут ли этот рост за счет своего или за счет привлеченного капитала. Задача бухгалтера, прежде всего, дать правильную оценку средств предприятия и его прибыли, точность последней обусловлена объективностью первой. Патон утверждал, что прибыль образуется или за счет увеличения дохода, или за счет сокращения затрат. При этом он разделял прибыль на два потока: операционный (прибыль от хозяйственной деятельности) и финансовый (прибыль от конъюнктуры). Отсюда определение операционной прибыли как реализованного дохода предприятия, а расходов – как затрат на получение прибыли.

ПАЧОЛИ Л. (1445–1517) – крупнейший представитель итальянской бухгалтерской мысли эпохи Возрождения, родоначальник двойной записи и основатель бухгалтерской науки. Основное произведение Пачоли – «Трактат о счетах и записях» (1494) – было переведено на множество языков, по степени влияния на учет с ним не может сравниться ни один труд. Основной целью учета Пачоли считал ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований. Пачоли тщательно изложил учетную процедуру, стремясь к адекватному ее описанию. Даже фамилии купцов, упоминаемые в трактате, подлинны. Порядок глав почти полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Это оказало огромное влияние на все будущее учета. Пачоли писал: «Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь». В качестве регистров им 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 ценны и легко утрачиваются, как-то: наличные деньги, драгоценности, серебряные изделия и пр.». Пачоли в текущем учете предполагал оценку по себестоимости. При характеристике факта хозяйственной жизни выделял четыре непреложных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время; 4) место. Являлся основоположником двойной записи, трактуя ее как методологический прием, позволяющий выверить ошибки в разноске. Пачоли считал баланс «... способом переноса содержания одной Главной книги в другую».

ПЕННДОРФ Б. – представитель немецкой учетной мысли конца XIX – начала XX вв. Он четко разграничивал учет на два самостоятельных цикла: торговая и производственная бухгалтерия. Пенндорф считал, что торговая бухгалтерия ведет учет внешних отношений предприятия, выявляет состав его имущества и результаты хозяйственной деятельности. Производственная бухгалтерия охватывает все производственные операции внутри предприятия и точно отображает процесс производства. Основная работа: «Фабричная бухгалтерия в связи с калькуляцией и статистикой» (1928).

ПИЕТРО А. ди (1550–1590) – представитель итальянской бухгалтерской мысли XVI в. Положил начало так называемой конъюнктурной оценке по продажным ценам. Ди Пиетро распространил диграфизм на учет монастырского

хозяйства и банков, при этом из объектов текущего учета он исключал основные средства, последние учитывались только в инвентаризационных ведомостях.

ПИЗАНИ Э. (1845–1915) – представитель итальянской бухгалтерской науки, создатель статмографии. Пизани, находясь под влиянием идей Д.С. Милля, уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому он и ввел в учет заимствованные из механики понятия статики и динамики. Причем под динамикой он понимал имущественные счета, под статикой – счета чистого имущества. Каждая хозяйственная операция, по Пизани, предполагает вход и выход, причем объем информационного входа равен объему выхода. Пизани различал два пути изложения бухгалтерского учета: логический и исторический. Первый – рациональный, идущий от сложного к простому, от общего к частному, одобрялся Пизани, второй – чисто эмпирический, идущий от Бесты, от простого к сложному, от частного к общему – осуждался им. Основное сочинение: «Основы общей бухгалтерии» (1901).

ПИКСЛЕЙ Ф. – представитель английской учетной мысли XX в., один из основателей институалистского направления в англо-американской бухгалтерской науке. Пикслей считал, что на счете «Убытки и прибыли» выявляется конечный результат всей хозяйственной деятельности предприятия и в силу этого счет «Убытки и прибыли» приобретает не только самостоятельное, но и центральное значение в системе счетов и должен публиковаться наряду с балансом. По своей информативности он превосходит баланс. Пикслей выступал за оценку по себестоимости. Бухгалтер, по его мнению, должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, то есть по себестоимости. Только это позволяет правильно исчислить конечный финансовый результат, так как создает условия для того, что во Франции называлось перманентным инвентарем, а в Америке сводилось к требованиям к активам – ни дооценки, ни уценки. Пикслей подчеркивал, что неизменность оценки (перманентность инвентаря) приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: во-первых, нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах и, во-вторых, предприятие вправе пользоваться финансовой автономией.

ПОМАЗКОВ Н. С. (1889–1968) – представитель русской (советской) учетной науки, автор учения об абсолютном балансе. Двойное членение средств по составу и по источникам признавалось Помазковым только частным случаем более общей – «абсолютной» – модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений. Этим Помазков поставил под сомнение отправной тезис балансовой теории, что двойная запись вытекает из баланса. Если в балансе не два членения, а n (теоретически их может быть бесконечное число), то тем не менее значение каждого признака внутри определенного членения все равно может либо только увеличиваться, либо только уменьшаться, так что двойная запись сохраняется, она не превращается в тройную для группировочного признака, то есть для бухгалтерского

счета. Основные работы: «Позитивное направление в счетоведении: теория и практика учета» (1929); «Счетные теории» (1929).

ПОПОВ А. З. – представитель русской учетной мысли конца XIX – начала XX вв., один из провинциальных (Харьков) авторов журнала «Счетоводство». Попов зарекомендовал себя как последовательный сторонник попередельной, полуфабрикатной калькуляции. Он настаивал на распределении накладных расходов пропорционально сумме заработной платы, так как стоимость создается трудом. Он же, выступая против Фельдгаузена, помешал применению нормативов в учете, выдвигая следующие аргументы: 1) всякий результат производства является следствием совместного влияния нескольких факторов (затрат), следовательно, заранее нельзя установить нормативы затрат; 2) калькуляция в этом случае должна использовать нормативные цены, а это приводит к искажению реальных результатов хозяйственной деятельности; 3) норму заработной платы установить вообще невозможно; 4) огромная и меняющаяся номенклатура материалов и цен на них делает невозможным нормирование их стоимостных затрат; 5) нормативные цены не способствуют контролю за сохранностью ценностей; 6) нормативные затраты не позволяют анализировать результаты хозяйственной деятельности; 7) покупательная сила денег подвержена колебаниям, а это лишает нормативы всякого смысла. В области торгового учета Попов предлагал следующую номенклатуру издержек обращения: 1) расходы по аренде помещения и по устройству приспособлений; 2) расходы по содержанию приказчиков, подручных и сторожей; 3) расходы на покупку торговых билетов и свидетельств, выдаваемых приказчикам; 4) расходы по страхованию товара; 5) расходы на канцелярские припасы; 6) расходы на укупорку товаров при отпуске; 7) прочие.

ПОПОВ Н. И. – представитель русской учетной мысли конца XIX – начала XX вв., один из провинциальных (Красноярск) авторов журнала «Счетоводство». Попов известен своей довольно оригинальной трактовкой бухгалтерского учета и широким применением в нем математических методов, цель которого видел в возможности с их помощью раскрыть структуру бухгалтерских записей и облегчить их изучение. При этом он трактовал учетную науку как чисто экономическую, а двойную запись считал объективным законом. Он сформулировал целый ряд математических постулатов бухгалтерского учета, среди которых следует отметить постулат «недоверия». Широко используя алгебраические приемы, Попов доказывал, что целый ряд форм счетоводства (например, Езерского, Шмелева) оказался всего-навсего модификациями постулата Пачоли. Попов считал, что этим он доказал мнимую новизну новоявленных новаторов и вместе с тем невозможность иной парадигмы кроме двойной бухгалтерии. В основе всех форм счетоводства лежит постулат Пачоли и выйти за его пределы никому не дано. Много внимания уделял Попов вопросу классификации счетов, которые он делил на: 1) частные (статистические, реальные): а) материальные (объективные), б) личные (субъективные, юридические); 2) общие (отвлеченные, экономические). В дискуссии о порядке закрытия счетов Попов доказывал необходимость записи сальдо на слабую сторону счета.

ПОРТ М. де ла – представитель французской бухгалтерской мысли XVII в., создатель французской системы счетоводства. Бельгийский историк учета Ж. Фламминк считал, что де ла Порт «больше, чем кто-либо другой, придал счетоводству ту классическую форму, какой мы ее знаем сегодня. Он создал новое направление в бухгалтерском учете и, таким образом, оказал значительное влияние на его развитие, особенно в XVIII в. И то, что именно в этом столетии французская учетная литература заняла ведущее место в Европе, его большой вклад». Для упорядочения терминологии де ла Порт составил бухгалтерский словарь. Он же ввел во французский язык слово «comptabilite» (1673) – счетоводство, которое с тех пор используется во Франции и послужило основой для названия учета на других языках, в том числе и на русском. Де ла Порт при открытии счетов в Главной книге рекомендовал пользоваться счетом «Капитал», а закрытие их выполнять с помощью счета «Баланс».

РАЙШ Р. – представитель немецкой бухгалтерской науки начала XX в., специалист в области балансоведения, сторонник субъективистского подхода к оценке. Райш констатировал наличие балансовых статей, которые не могут быть отнесены ни к основным, ни к оборотным, ни к собственным, ни к заемным средствам. Он назвал их квазиактивными и квазипассивными. Они представлены переходящими (антиципативными), регулирующими и условными статьями, что соответствует счетам финансово-распределительным, контрарным, включая убыток (Райш трактовал убыток как контрпассив к счету «Капитал»), и счетами, предназначенными для учета залогов и риска, связанных с поручительством. Райш считал полуфабрикаты неотчуждаемыми ценностями, потребляемыми только внутри предприятия, а потому их оценка не могла быть выше себестоимости. Оценка по продажным ценам полностью им отвергалась.

САВАРИ Ж. (1622–1690) – представитель французской бухгалтерской мысли XVII в. В своем главном труде «О совершенном купце» (1676) Савари отмечал, что бухгалтерский учет – это составная часть науки об управлении отдельным, единичным предприятием. Крупнейшим шагом вперед после работ Пачоли было предложение Савари о необходимости ведения как основных, так и вспомогательных книг. Таким образом, Савари сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на синтетические и аналитические, то есть он создал двухступенчатую систему регистрации данных.

САВИЧЕВ П. И. (1900–1982) – доктор экономических наук, профессор, представитель петербургской бухгалтерской школы. Его основные монографии по анализу баланса (1971 г.), анализу финансового положения промышленного предприятия (1966 г.), анализу внутрихозяйственных резервов (1968 г.), анализу рентабельности (1972 г.), теории и практике оперативного учета (1972 г.) не утратили своей актуальности и теперь. Вместе с профессором М.З. Рубиновым в начале 60-х годов он обобщил методологические основы теории экономического анализа. Его первая статья, опубликованная в 1947 г., доказала возможность использования красных записей в учете не только для исправления допущенных ошибок, но и непосредственно в виде отрицательных проводок. В

статьях были разработаны важные научные и практические рекомендации по совершенствованию плана счетов бухгалтерского учета, учета основных средств, материалов, затрат и калькулирования себестоимости. Ему принадлежат опубликованные методики факторного анализа выполнения плана по выпуску продукции и производительности труда, затрат на производство, использования фонда заработной платы, производственных потерь, резервов снижения себестоимости. Задолго до перехода к рыночным отношениям в статьях 1954 – 1960 гг. он исследовал проблемы анализа реализации продукции. Им были разработаны методики анализа оборачиваемости оборотных средств, финансового состояния предприятия, реализации продукции и рентабельности.

СВИНЕЙ Г. – американский теоретик бухгалтерского учета первой половины XX в., сторонник персоналистического направления. Свиной известен как критик прибыли, исчисляемой бухгалтерами-консерваторами (так он именовал институалистов, для которых прибыль была следствием оценки по себестоимости). Свиной считал такую величину нереальной. Последняя же может быть получена только в результате правильной оценки, которая, согласно взглядам Свиной, зависит от целей хозяйственной деятельности предприятия. Поэтому важно не то, сколько заплатили за тот или иной предмет в настоящем или тем более в прошлом, а то, какова будет эффективность использования этого предмета в будущем. Поскольку рассчитать такую эффективность нельзя, приходится использовать искусственно определенную цену воспроизводства. При хорошем предварительном расчете, по мнению Свиной, цена воспроизводства отразит и будущую производственную эффективность, и в этом случае в учете не надо прибегать к корректировке с помощью индексов цен, тем более что индексы цен нестабильны.

СИВЕРС Е. Е. (1852–1917) – глава петербургской школы бухгалтерского учета. Знания о практике учета Сиверс назвал счетоводством, а науку об учете – счетоведением. Такой подход стал общепризнанным в русской учетной литературе вплоть до 1929 г. В теории учета Сиверс выделял две части (два отдела): теорию учета (теорию бухгалтерского учета в общем смысле) и теорию книг, где излагается методика ведения различных регистров, причем под регистрами понимались только книги. Теория книг трактовалась Сиверсом как наука о методах бухгалтерского учета. Сиверс известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами. Значение, придаваемое Сиверсом мене в образовании двойной записи, привело его к выводу, что сама двойная запись является основным законом бухгалтерского учета, то есть в данном случае он трактовал двойную запись подобно природному закону, например, закону всемирного тяготения. Исходя из позиции меновой теории, Сиверс группировал и все хозяйственные обороты, трактуемые как меновые, причем присвоение прибыли рассматривалось как обмен ценностей на «права» собственника. Положение о мене как о причине двойной записи привело его к выводу, что баланс является следствием счетов. Отсюда вытекало положение о независимости баланса от инвентаря.

Основные работы: «Лекции по общему счетоводству» (1898); «Счетоведение и счетоводство» (1892).

СИМОН Г. – представитель немецкой бухгалтерской науки начала XX в., специалист в области балансового права. Симон считал, что «бухгалтерия записывает в книги не все права и обязательства, а лишь те, которые принято в них записывать на основании принципа двойной бухгалтерии». Симон был сторонником субъективистского подхода к оценке. Вместе с И. Крайбигом и Р. Райшем он выводил субъективную оценку из баланса. Он считал, что оценка не имеет самодовлеющего характера, а может быть выведена из принципов баланса: последний не появляется сам по себе, не висит где-то в воздухе, а всегда составляется от чьего-то имени. Следовательно, только то лицо, от чьего имени составляется баланс, и вправе оценить свое имущество и свои обязательства. Симон считал, что вещи, находящиеся в хозяйстве, должны оцениваться по потребительной стоимости, а предназначенные для продажи – по меновой.

СОРТЕР Д. – представитель американской учетной мысли XX в. Сортер полагал, что традиционная бухгалтерия исходит из трактовки предмета как стоимости или как стоимостной оценки учитываемых объектов. Считал, что в основу предмета должно быть положено информационное событие, под которым он понимал элементарную информационную единицу о факте хозяйственной жизни. Выделение, поиск таких единиц составляет сущность учета. Ситуационная бухгалтерия, по Сортеру, должна отвечать трем требованиям: 1) целью учета является предоставление информации обо всех «существенных» событиях, которые могут быть использованы во множестве моделей принятия решений; 2) функцией учета является не прямое предоставление данных для модели принятия решений, а приведение максимально возможного объема данных, из которых пользователь (администратор) мог бы с учетом индивидуальных особенностей его модели принятия решений выбрать необходимую ему информацию; 3) задачей учета является максимально возможное прогнозирование по данным о внешних изменениях предстоящих возможных событий. По Сортеру, событием, по которому реконструируется отчет, выступает факт хозяйственной жизни, но предметом учета, то есть событием для бухгалтера, является первичный документ, несущий определенную информацию. Информация при этом представляет сама по себе существенную ценность независимо от фактов, которые она фиксирует. Подобный подход позволяет отделить событие (информационный аспект) от факта (экономический аспект) и сосредоточить внимание бухгалтера на первом. Отсюда вход и выход бухгалтерской системы на дебет и кредит, то есть не учетные координаты, а учетная процедура: вход – первичные документы (исходные данные), выход – отчетность (результатная информация).

СТЕВИН С. ван (1548–1620) – представитель голландской бухгалтерской мысли, первым назвавший бухгалтерию наукой. Стевин считал, что цель бухгалтерского учета – определение всего народного богатства страны, то есть бухгалтерия – это не только микроучет, как полагали до него, но и макроучет. При этом микроучет должен был, по его мнению, представить данные: 1) о наличии денег в кассе; 2) о состоянии расчетов с подотчетными и материально

ответственными лицами; 3) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами; 4) о результатах операции (прибыль или убыток) по покупке и продаже каждого товара. Стевин был первым, кто понял, что один и тот же факт хозяйственной жизни может быть оформлен различными проводками в зависимости от концепции бухгалтера или же практической цели. Покупку ценности можно оформить, дебетуя: 1) счет «Ценности», 2) счет «Расходы», «Издержки обращения», 3) счет «Капитал», 4) счет «Товары», если эти ценности подлежат перепродаже.

СТОЦКИЙ В. И. (1894–1941) – представитель русской (советской) бухгалтерской науки. Разрабатывал теорию калькуляции, выдвинул положение, согласно которому калькуляция зависит от цели. Стоцкий показал, что число калькуляций в пределе бесконечно и сущность хорошо поставленного учета сводится, следовательно, к правильному выбору целей. Стоцкий разработал классификацию калькуляций. Различие, которое он установил в классификации производственных расходов при делении их на прямые и косвенные, на основные и накладные, стало прочным достоянием науки. Он же показал, что нормативный метод не дополняет традиционные методы, а является принципиально новым решением идей, связанных с учетом затрат и исчислением себестоимости. Основные работы: «Баланс промышленного предприятия и его анализ» (1941); «Основы калькуляции и экономического анализа себестоимости» (1936).

СЭЙ Л. (1826–1896) – представитель французской учетной мысли, пропагандист двойной бухгалтерии. Сэй выступал за калькуляцию себестоимости каждого вида выпускаемых изделий. Он настаивал на максимально подробном и тщательном исчислении себестоимости, на полуфабрикатном ее варианте, непременной денежной оценке побочных продуктов (в противном случае увеличивается себестоимость основных), обязательном использовании методов двойной бухгалтерии в сельском хозяйстве и исчислении прибыльности «различных культур». Задолго до Шмаленбаха он стал подчеркивать, что подлинная величина прибыли может быть установлена только за период от начинательного баланса (открытия предприятия) до ликвидационного баланса (закрытия предприятия). В этой связи он критиковал взгляды своих современников на годовой баланс как окончательный, все балансы – месячные, полугодовые, годовые и т.п. – только промежуточные, предварительные, соответственно и прибыль за эти временные интервалы «суть только прибыли в счет окончательного результата». Сэй выделял четыре этапа в развитии учета: 1) мнемонический, который распадался на два периода – устный, когда «бухгалтер» должен был просто все сохранять в памяти, и символический (дописьменный), когда записи делались зарубками на бирках, узелками на веревках и т.п. (в обоих случаях уже был счет, но не было письма); 2) униграфический – простая бухгалтерия; 3) диграфический – двойная бухгалтерия.

ТАТУР С. К. (1897–1974) – исследователь теории учета и бухгалтер-практик. В 1934 г. вышли его работы «Анализ отчета и контроль выполнения плана», «Анализ отчета промышленных предприятий», «Что должен знать мас-

тер и бригадир о калькуляции и анализе себестоимости» (в соавторстве с Р.Я. Сецен). Эти работы Татура вместе с работами Н.Р. Вейцмана, А.А. Афанасьева, Э.Я.Локшина положили начало новой экономической науке и учебной дисциплине – анализу хозяйственной деятельности предприятия. В 1951 г. вышла написанная Татуром в соавторстве с А.Ф. Соколовским и В.Х. Мнацагоновой книга «Использование личных счетов экономии в борьбе за социалистические накопления в промышленности». Одновременно была опубликована работа «Хозрасчет и рентабельность. Пути укрепления хозяйственного расчета на промышленном предприятии». В свет выходит монография «Хозяйственный расчет в промышленности» (1959), где раскрыта объективная связь между хозрасчетом, учетом и экономическим анализом. В монографии «Анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий» (1964) решаются теоретические проблемы экономического анализа и дается тщательно отработанный образец методики проведения анализа деятельности конкретного предприятия. В этой книге впервые введено понятие комплексного анализа. Вышедший под редакцией Татура учебник «Курс анализа хозяйственной деятельности» явился первым учебником, в котором в самостоятельный раздел выделены вопросы истории и теории экономического анализа, дана развернутая характеристика экономико-математических методов, используемых в анализе хозяйственной деятельности, и предложена методика их применения для всех разделов анализа, раскрыта сущность комплексного экономического анализа и дана методика его проведения.

ТОМС В. – представитель немецкой бухгалтерской науки XX в., создатель теории «кинетической» бухгалтерии. Томс считал, что экономическая субстанция предприятия может быть описана пятью главными счетами: «Капитал», «Имущество», «Деньги», «Издержки (расходы)», «Выручка (доходы)». При этом его счета представляли собой матрицу, элементы которой классифицировали все хозяйственные операции на двадцать пять типов: 5×25 . Матрица давала возможность отразить кругооборот средств предприятия за отчетный период, раскрыть взаимосвязи, исчислить линейные коэффициенты. Матрица приводила Томса к пониманию предмета бухгалтерского учета как потока ценностей и денег. Матрица – это, в сущности, шахматный баланс, который раскрывает жизнеспособность предприятия, при этом экономическая мощь трактовалась Томсом как фактор более важный, чем рентабельность.

ФЕЛЬДГАУЗЕН Э. Э. – представитель русской учетной науки конца XIX в. Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет. Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в системе стандарт-кост и нормативном учете. Он пользовался термином «нормальная отчетность». В своей работе он описал практику металлического завода. Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определяют нормы один раз в десятилетие и утверждаются особым советом или комиссией экспертов. Далее в учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется

один раз в месяц. Структура себестоимости у Фельдгаузена выглядит так: (материалы + топливо + жалованье – стоимость побочных продуктов + брак и угар) = *цеховая цена* + (процент прямых расходов, распределяемых пропорционально цеховым ценам) = *техническая цена* + (процент косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим ценам) = *коммерческая цена*. Здесь амортизация рассматривается как накладные расходы. Фельдгаузен подверг критике практиковавшиеся в его время методы распределения общих расходов пропорционально весу готовых изделий либо стоимости их, стоимости материалов или заработной плате. Эти методы, по его мнению, недостаточны, так как не учитывают совокупных усилий всех факторов производства. Предложения Фельдгаузена не получили признания со стороны современников. Главным предметом критики явились нормативы, при этом утверждалось, что отклонения типичны, поэтому учет их становится более трудоемким и сложным, чем прямой учет затрат. Основная работа: «Нормальная заводская отчетность» (1888).

ФИБОНАЧЧИ (1170–1288) – один из ранних представителей итальянской бухгалтерии, основная заслуга которого состоит во введении и пропогандировании арабских цифр в Европе, то есть замене аддитивной римской системы отчисления позиционной десятичной.

ФЛОРИ Л. – представитель итальянской бухгалтерской мысли XVII в. Флори впервые классифицировал все труды по бухгалтерскому учету на две группы. К первой он отнес авторов, как он называл, торговой бухгалтерии (Пачоли, Казанова, Манчини, Тальенте и др.), ко второй – административной бухгалтерии (С. Стевин, А. ди Пиетро и др.) Строго говоря, в основе первого направления лежит гражданское право, в основе второго – административное право. Себя Флори относил ко второму направлению и подчеркивал, что продолжает дело ди Пиетро. Флори все счета классифицировал на четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов. Существенна группа операционных счетов; на них Флори рекомендовал относить суммы, которые неясно к какому именно объекту должны быть отнесены. Флори впервые подчеркнул различие между моментом возникновения обязательства и моментом оплаты. Совершенно очевидно, что расходами являются не выплаты денег (как полагали до Флори), а обязательства их оплатить, то есть не движение финансовых ресурсов, а смена прав и обязательств лежит в основе бухгалтерского учета. Отсюда Флори видел и задачу учета в умении «правильно распределить доходы и расходы между фискальными периодами».

ХАРРИС Д. – представитель американской учетной мысли, создатель учения о директ-кост.

ХИГГИНС Д. – представитель американской учетной мысли середины XX в., автор концепции центров ответственности.

ХОЛЬЦЕР Г. – представитель немецкой бухгалтерской науки первой половины XX в., специалист в области балансоведения. Автор концепции «квантификационного» баланса. Все счета Хольцер делил на два ряда: имущества и

капитала, отсюда вытекает двойная запись, систематизирующая бухгалтерскую работу. Далее он утверждал, что результат не имеет самостоятельного значения и счет «Убытки и прибыли» может быть только субсчетом к счету «Капитал».

ХОРНГРЕН Ч. – крупный современный американский теоретик бухгалтерского учета, сторонник идей персонализма. Хорнгрен всячески подчеркивает роль математических уравнений. Он настаивает, что вся хозяйственная деятельность может быть описана тремя главными уравнениями: $A = П + К$ (1). Поскольку K складывается из вложенного капитала и еще нереформированной его части ($K = K_0 + K$), то $A = П + K_0 + K$ (2). Однако K – это чистый доход предприятия, который равен разности между валовыми доходами и расходами ($K = Д - Р$), поэтому $A = П + K_0 + Д - Р$ (3), где A – актив; $П$ – пассив; K – капитал. Суть бухгалтерской практики Хорнгрен сводит к поддержанию уравнения (3). «Не придумано еще такой операции, независимо от степени ее простоты или сложности, – писал Хорнгрен, – которую нельзя было бы проанализировать с помощью уравнения. Самые искусные специалисты из крупнейших во всем мире профессиональных бухгалтерских фирм, столкнувшись с самыми запутанными операциями международных корпораций, будут обсуждать и обдумывать выполняемый ими анализ в категориях и основных элементах балансового уравнения». Основные работы: «Введение в управленческую бухгалтерию» (1986); «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» (совместно с Д. Фостером, 1995).

ХЭТФИЛЬД Г. (1866–1945) – представитель американской бухгалтерской науки, сторонник персоналистского направления. Хэтфильд утверждал, что счет «Убытки и прибыли» – собирательно-распределительный, по позднейшей терминологии французской школы – счет-экран. На нем в течение года фиксируются некоторые данные, которые списываются в результате реформации. Самостоятельного значения счет не имеет. Хэтфильд трактовал амортизацию как регулятив. Она не имеет самостоятельного содержания, так как это только потерянная часть стоимости.

ЧЕРБОНИ Д. (1827–1917) – глава тосканской школы, создатель логисмографии. Для Чербони бухгалтерский учет – наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривалась как часть юриспруденции. Его твердым убеждением было то, что счетоведение должно изучать человека. Бухгалтер регистрирует только внешние факты, но «внешние факты, – писал Чербони, – являются лишь последствиями внутренних движений нашей души». Толчком, давшим развитие логисмографии, послужило убеждение Чербони в том, что учет сметы и учет имущества в бюджетных предприятиях не может вестись по принципам традиционной двойной коммерческой бухгалтерии. Нужен синтез, который решил бы эту задачу. В связи с этим всю научную работу в области учета он делил на четыре раздела: 1) исследование фактов хозяйственной жизни в целях раскрытия, с одной стороны, действия объективных законов, управляющих хозяйственной деятельностью предприятия, а с другой стороны, – субъективных поступков администраторов и тех результатов, к которым эти поступки приводят; 2) исследование хо-

зяйственной структуры, функций и их эффективности в общей системе управления предприятием; изучение математических методов с целью выбора аппарата описания фактов хозяйственной жизни; 3) логисмографическое исследование фактов, понимая под этим их координацию с целью выявления юридической и экономической сущности, а также их влияния на хозяйство в целом. Чербони был первым, кто применил к бухгалтерии такие понятия, как анализ и синтез. Развивая идеи Савари, разложившего учет на синтетический и аналитический, он создал учение о синтетическом сложении и аналитическом разложении счетов, что резко увеличивало число контрольных моментов в учете. Дифференциация счетов привела к образованию понятия «подсчет» (или «субсчет»). Кроме того, она позволяла сразу перейти к установлению определенного, конкретно необходимого уровня информации. Основной труд: «Бухгалтерская наука» (1886).

ЧЕРЧ А. Г. (1866–1936) – представитель американской бухгалтерской мысли, создатель направления, из которого формировался в противовес традиционному бухгалтерскому (финансовому учету) управленческий учет.

ШЕР И. Ф. (1846–1924) – швейцарский ученый, один из крупнейших представителей европейской учетной мысли. Шер считал, что «предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты», а хронологический и систематический учет следует понимать как хронологическую и прагматическую историографию, фиксирующую движение вещных (телесных) и юридических (бестелесных) благ. Бухгалтер – летописец хозяйственной жизни. Он пользуется математическим методом, поэтому учет «есть отрасль прикладной математики». Бухгалтер пользуется главным образом денежным измерителем, натуральный играет вспомогательную роль. «Цель учета <...> состоит в двойном выводе чистого имущества», то есть 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 положил не счета, а баланс. В основе баланса лежит уравнение капитала, а сам баланс понимается как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала, поэтому теорию учета Шера часто называют балансовой. «Баланс, – писал он, – представляет собой равенство между активом и пассивом, построенное в форме счетов в заключительный день операционного периода». Много внимания уделял Шер и вопросам калькуляции, рассматривая ее как важнейшую составную часть бухгалтерии. В этой области им было сформулировано несколько правил, которые получили всеобщее признание: 1) необходимо строгое разграничение между производственными и сбытовыми издержками, первые включаются в полуфабрикаты и готовые изделия, вторые – только в реализованную продукцию; 2) все калькуляции делятся на предварительные, фактические и последующие (это напоминает три вида контроля по Бесту); 3) чем выше доля прямых расходов, тем точнее калькуляция; 4) не прямые (косвенные) расходы должны распределяться пропорционально заранее выбранной базе. Основной труд: «Бухгалтерия и баланс» (1925).

ШМАЛЕНБАХ Э. (1873 – 1955) – крупнейший немецкий теоретик бухгалтерского учета XX в., автор теории динамического баланса. Шмаленбах называл баланс «аккумулятором сил» и в связи с этим давал следующее его определение: «Динамический баланс представляет соотношение активного и пассивного резерва сил, показывая финансовые результаты с учетом временных отношений между материальными и финансовыми оборотами». Шмаленбах определял актив, кроме денежных средств, как расходы, которые еще не стали доходами, то есть предприятие потратило деньги, но еще не утилизировало их. Это приводило к выделению следующих разделов: 1) расходы, но еще не затраты (покупка материалов и т.п.); 2) расходы, но еще не поступления средств (дебиторская задолженность); 3) ценности, которые станут затратами (полуфабрикаты и т.п.); 4) ценности, которые станут доходами (готовая продукция и т.п.); 5) деньги (касса, расчетный счет и т.п.). Пассив Шмаленбах определял как доходы, которые еще не стали расходами. Пассив делился на разделы: 1) затраты, но еще не расходы (задолженность поставщикам, по заработной плате и т.п.); 2) поступления, но еще не расходы (полученные займы, ссуды и т.п.); 3) затраты, которые станут ценностями (резервы и т.п.); 4) доходы, которые станут ценностями (полученные авансы и т.п.); 5) капитал. Шмаленбах придавал большое значение вопросам графического изображения бухгалтерских операций. Он разработал оригинальную систему графиков, где каждый счет изображался в виде определенной геометрической фигуры: «прямоугольники представляют счета с дебетовым сальдо, треугольники – счета с кредитовым сальдо, пятиугольники – счета с переменным сальдо; кругами обозначены счета транзитного характера». Линия, входящая в фигуру справа, показывает, что счет дебетуется, слева – кредитуется. Основной труд: «Динамический баланс» (1926).

ШМЕЛЕВ И. П. – представитель русской бухгалтерской науки конца XIX в. Сущность теории Шмелева составляет четкое разграничение в учете пермутаций и модификаций. Основной регистр – операционно-функциональная книга. Бухгалтерский баланс – документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика – только часть, момент динамики. В своей работе «Новая четверная бухгалтерия» (1895) Шмелев уделил много внимания языку учетной науки, причем в терминологии был ярким пуристом¹: «брутто – вес товара с его вместилищем», «нетто – вес товара без оболочки» и т.п. Интересны его взгляды в области амортизации основных средств.

ШМИДТ Ф. (1882–1950) – представитель немецкой бухгалтерской науки. Шмидт считал, что любое предприятие – это живой организм, и использовал такие термины, как органический баланс и органическая калькуляция. По мнению Шмидта, бухгалтерская динамика включает равномерный процесс кругооборота хозяйственных средств; статика отражает моментальную картину динамического процесса; очень важна сравнительная статика, когда по двум «моментальным статическим кадрам» делают выводы о развитии хозяйственного

¹ Пурист – строго соблюдающий чистоту родного языка, не допускающий в речи иностранных слов, выражений и оборотов.

процесса. В соответствии с этим бухгалтерский учет – это динамика, бухгалтерский баланс – статика, а анализ баланса – сравнительная статика. У баланса две цели: отражение имущества (статическая теория) и отражение результата (динамическая теория). Большой заслугой Шмидта было то, что он провел строгое различие между результатом хозяйственной деятельности и прибылью (убытком). Это разграничение обусловлено тем, что в учете присутствуют как бы два слоя: 1) натуральный – реальное наличие учитываемых ценностей (отражается предпринимательский капитал в натуральном измерителе); 2) стоимостный – абстрактное наличие учитываемых ценностей (предпринимательский капитал отражается в денежном измерителе). Отсюда результат хозяйственной деятельности определяется приростом (уменьшением) реального объема имущественного комплекса предприятия, а прибыль исчисляется в абстрактных денежных единицах. При этом прямой взаимосвязи между этими величинами нет; объем имущества может уменьшаться, а прибыль – расти, и наоборот. Основной труд: «Органический ежедневный баланс» (1929).

ШПРУГ Ч. Э. (1842–1912) – представитель американской учетной мысли, один из создателей научной бухгалтерии. Его серия статей, изданная под названием «Алгебра счетов» (1880), признана классической, книга «Философия счетов» (1908) – фундаментальной. Он был одним из первых, кто стал в университетах читать курс бухгалтерского учета. Шпруг показал своим англоязычным коллегам важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. Считая предметом учета ценности, он описывал их балансовым уравнением: $A = \Pi + K$, интерпретируя эти элементы так: A – то, что я имею, и то, кому я верю (дебиторы), равно Π – то, что я должен, плюс K – то, что я стою. Это была логическая база для выведения двойной записи. Модель Шпруга считается исходной точкой современной теории бухгалтерского учета.

ЩЕНКОВ С. А. (1904–1979) – крупный советский ученый-бухгалтер. Он является автором таких известных учебников для экономических вузов, как «Краткий курс бухгалтерского учета» (1938), подготовленный в соавторстве с И.А. Леонтьевым и В.Е. Кедровым; «Отраслевой курс бухгалтерского учета», подготовленный в соавторстве с Е.И. Глейхом и выдержавший подряд три издания (1949, 1950, 1951). С 1959 по 1969 гг. было выпущено три учебника С.А. Щенкова по специальности «Бухгалтерский учет». Учебник «Бухгалтерский учет в промышленности» стал основой для разработки всей методической документации по специальности «Бухгалтерский учет» во многих вузах страны. Другим направлением научно-методической работы профессора Щенкова стала проблема отчетности промышленных предприятий. В 50-60-х гг. им были подготовлены три монографии по этой важной проблеме. Завершением цикла исследований стал учебник «Отчетность производственных объединений и предприятий» для студентов вузов. С.А. Щенковым была опубликована монография «Бухгалтерский баланс промышленного предприятия» (1936), в которой на новой тогда основе были восстановлены традиции русской счетной школы в области балансоведения. Продолжением этого исследования стала работа «Сис-

тема счетов и бухгалтерский баланс предприятия» (1973), где показана эволюция плана счетов и дана его осторожная критика.

ЭМЕРСОН Г. (1853–1931) – американский инженер, показавший возможности принципиально нового подхода к учету, получившего в дальнейшем название стандарт-кост. Из старых, как он их называл, принципов Эмерсон выделял три: 1) принадлежность, 2) полномочия и 3) баланс. Первый раскрывает собственников и владельцев, участников; второй концентрирует внимание на тех, кто оформляет документы, прежде всего на тех, кто ставит подписи. Баланс включает традиционную бухгалтерскую методологию, которая «имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно было бы быть, не устанавливает». Есть и еще один недостаток, связанный с тем, что бухгалтерия игнорирует качественную сторону объектов. «Мы знаем их цену, но не ценность». Это значит, что если какие-либо ценности, например, уголь, имеют одну и ту же цену, то независимо от качества этого угля, его калорийности он будет учитываться по цене качественно обезличенно. Эмерсон прокламировал преимущества оперативного учета перед бухгалтерским, так как подлинная «цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений». Эти «предостережения» нужны для нахождения правильного курса хозяйственной деятельности предприятия. Основная работа: «Двенадцать принципов производительности» (1972).

Учебное издание

Воробьева Ольга Алимовна

**Бухгалтерская мысль
и балансоведение**

Учебное пособие

Редактор Н.Л. Борисова

Подписано в печать	Формат 60 x 84 ¹ / ₁₆	Бумага тип. № 1
Печать трафаретная	Усл. печ. л. 11,5	Уч.-изд. л. 11,5
Заказ	Тираж 100	Цена свободная

Редакционно-издательский центр КГУ.
640669, г. Курган, ул. Гоголя, 25.
Курганский государственный университет.