

УДК 657.22

UDC 657.22

**РЕТРОСПЕКТИВНЫЙ ВЗГЛЯД НА РАЗВИТИЕ
ЗАРУБЕЖНОЙ УЧЕТНОЙ МЫСЛИ**

**BACKWARD GLANCE ON THE FOREIGN
ACCOUNTING IDEAS' EVOLUTION**

Адаменко Александр Александрович
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета

Adamenko Alexandr Alexandrovich
Cand.Econ.Sci., associate professor of the
accounting theory sub-faculty

Рыбьянцева Мария Сергеевна
к.э.н., доцент кафедры теории бухгалтерского
учета
*Кубанский государственный аграрный
университет, Краснодар, Россия*

Ribiantseva Maria Sergeevna
Cand.Econ.Sci., associate professor of the
accounting theory sub-faculty
*Kuban State Agrarian University,
Krasnodar, Russia*

В данной статье рассматриваются наиболее
существенные аспекты становления национальных
школ бухгалтерского учета в контексте трех учетных
направлений юридического, экономического,
балансового

In the article, most essential aspects of the national
accounting schools' formation are considered. Main
ideas are researched into three accounting trends:
legal, economic and balance

Ключевые слова: УЧЕТНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ;
НАЦИОНАЛЬНЫЕ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА; УЧЕТНЫЕ МОДЕЛИ

Keywords: ACCOUNTING TRENDS, NATIONAL
ACCOUNTING SCHOOLS, ACCOUNTING
MODELS

Становление бухгалтерского учета как науки предварялось практи-
ческими разработками по внедрению учетных методик. По сути, развитие
теории началось с адаптации инструментария диграфического учета к по-
требностям различных отраслей. Поскольку труд Луки Пачоли был ориен-
тирован на учет в торговле, дальнейшие исследования были призваны
адаптировать методики под специфику других отраслей:

- А. Казанова (1558) – судостроение;
- А. ди Пиетро (1586) – монастырское хозяйство и банки;
- Д. А. Москетти (1610) – промышленность (в Англии – Д. Додсон в
середине 18 века);
- Л. Флори (1636) – госпитали, государственные организации, до-
машнее хозяйство;
- Б. Вентури (1655) – сельское хозяйство (в Англии – Р. Норт в 18
веке, во Франции Л. Ф. де Казо в 1824 г.) [3].

Дальнейшая эволюция практических методик позволила выработать
и теоретические подходы к учету (рисунок 1).

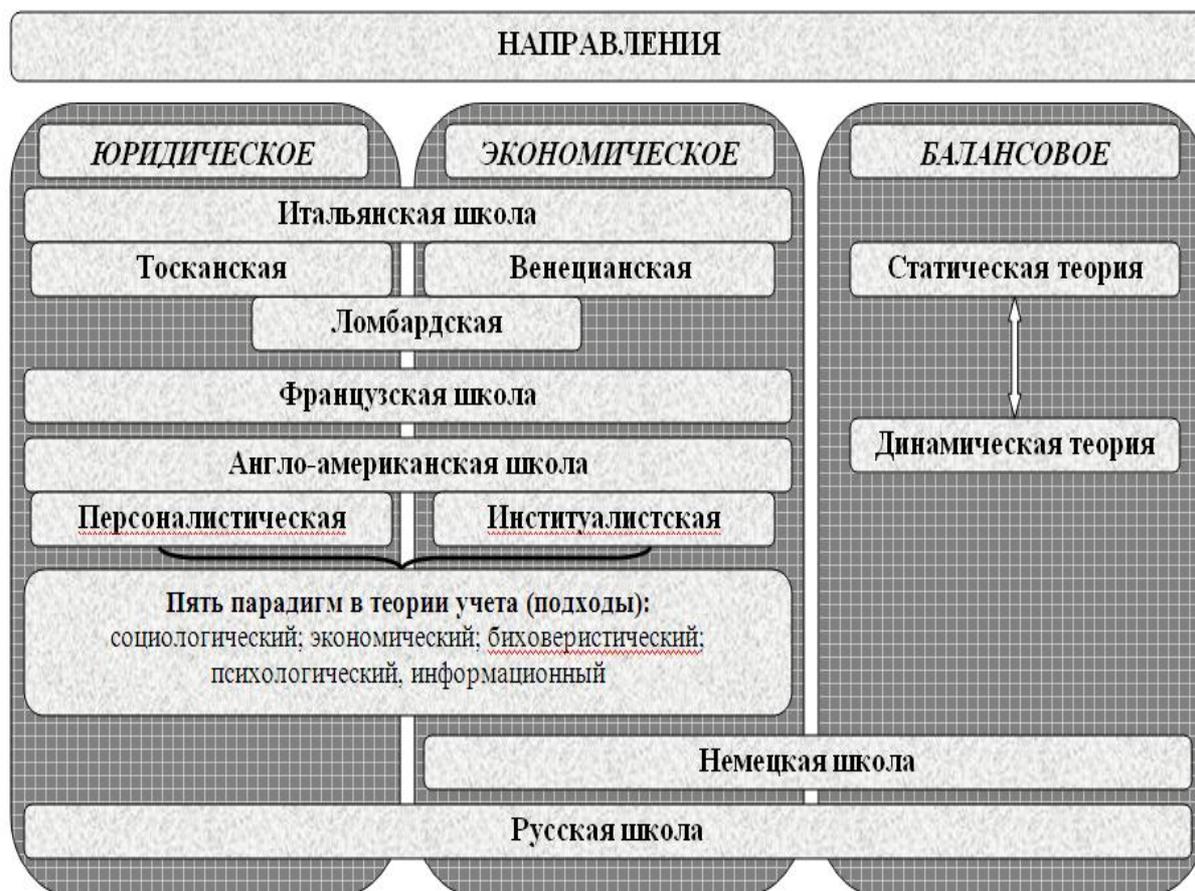


Рисунок 1 – Структура учетных направлений

Проводя систематизацию учетных теорий, следует выделить три базовых направления учета:

1 Юридическое (делается акцент на правовой стороне отношений, родоначальник – Никколо д’Анастасио);

Согласно юридическому направлению (которое исторически было первым), бухгалтерский учет – наука административных функций и административных действий. Акцент сделан на учете отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей. Предметом учета следует считать расчеты собственника с агентами (лица, занятые на предприятии) и корреспондентами (внешними по отношению к организации юридическими и физическими лицами).

В развитие юридической теории значительный вклад внесли И. Ванье, Э. Дегранж, Л. Дикси, Э. Леоте и А. Гильбо, А. П. Рудановский, Й. Ульман, Дж. Чербони и др.

2 Экономическое (учет ценностей основан на политэкономии, основатель направления – Джузеппе Криппа);

Сторонники экономического направления считали объектом учета ценности, а предметом учета – капитал предприятия во всех его проявлениях.

Согласно разработкам Карельской С. Н. [6] (которые, во многом, развивают концепцию Помазкова Н. С. [1]), юридическое и экономическое направления могут быть дифференцированы согласно концепциям одного ряда счетов и двух рядов счетов (таблица 1).

Таблица 1 – Основоположники научных теорий бухгалтерского учета

Направление учета	Методология	
	Одного ряда счетов	Двух рядов счетов
Юридическое	Э. Дегранж И. Ванье А. Шибе и К. Одерман Л. Дикси Й. Ульман	Дж. Чербони А. П. Рудановский
Экономическое	Е. Е. Сиверс Л. И. Гомберг	И. Ф. Шер Н. С. Лунский

В теории одного ряда счетов юридического направления принята предпосылка, что все счета одинаковы по своей природе и подчиняются общим правилам регистрации (например, формирование корреспонденций счетов по правилу: дебетовать того, кто получает; кредитовать того, кто дает – Э. Дегранж).

В теории двух рядов счетов юридического направления хозяйственная деятельность предприятий может быть выражена посредством совокупности отношений хозяйствующих субъектов. Учетная система основа-

на на двух рядах счетов, правила записи на которых зависят от специфических особенностей каждой группы (например, Дж. Чербони трактовал баланс как счет высшего порядка, распадающийся на счет собственника и счета агентов («Товары», «Касса» и др.) и корреспондентов (счета расчетов с дебиторами и кредиторами).

Градация теорий в рамках экономического направления осуществляется аналогично рассмотренному выше с той лишь разницей, что краеугольным камнем являются не отношения, а ценности (в частности, Е. Сиверс предлагал разделять счет на две части: на левой осуществляется приход, т.е. регистрация полученных ценностей, на правой – расход, т.е. регистрация отдаваемых ценностей).

Значительный вклад в развитие теорий одного и двух рядов счетов в экономическом контексте внесли ученые русской школы бухгалтерского учета, а также швейцарский бухгалтер И. Шер (основоположник балансового направления). На рисунке 2 приведена схема основанной на оборотном балансе теории двух счетов [5].

Сторонниками экономического направления следует считать Н. Блатова, Ч. Гаррисона, Л. Гомберга, Е. Е. Сиверса и др.

3 Балансовое (учет основан на собственном методе, акцент на баланс, основатель – Иоган Шер).

Сторонники балансового направления считали баланс центральной учетной категорией, определяющей все другие категории. Согласно их представлениям, двойная запись являлась математическим следствием баланса (при этом важнейшей целью считалось повышение понятности раскрываемой в нем информации за счет упрощения его структуры).

Становление и развитие балансовой школы является, в основном, заслугой представителей немецкой школы бухгалтерского учета: М. Берлинера, Ф. Гюгли, Рейша и Крейбига, И. Шера, а также представителей дру-

гих школ: А. Галагана, Ж. Дюмарше, Ф. Езерского, Н. Лунского, Л. Пти и др.

В рамках описанных направлений формировались различные научные школы (итальянская, французская, немецкая, англо-американская). Следует выделить также русскую научную школу. Данные школы не могут быть однозначно отнесены ни к одному из направлений. В их составе выделялись школы, ярко отстаивающие определенную трактовку учета (в частности, венецианское ответвление итальянской школы или персоналистическая школа в составе англо-американской).

В то же время, значительное число школ предпринимало попытки синтеза указанных направлений и разработки универсальных учетных теорий.

Ряд счетов действительных и мнимых активных ценностей. Статьи дебета						Ряд счетов действительных и мнимых пассивных ценностей. Статьи Кредита					
Действительный актив, положительные активные ценности			Мнимый актив, отрицательные пассивные ценности			Действительный пассив, положительные пассивные ценности			Мнимый актив, отрицательные активные ценности		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Счет кассы Дебет +	Счет товаров Дебет +	Счет дебиторов Дебет +	Счет кредиторов Дебет +	Счет капитала Дебет +	Счет убытков Дебет +	Счет кредиторов Кредит +	Счет капитала Кредит +	Счет прибылей Кредит +	Счет кассы Кредит +	Счет товаров Кредит +	Счет дебиторов Кредит +
Начальная наличность + приход	Начальная наличность + приход	Начальная наличность + приход	Погашение долгов	Затраты капитала не на <u>промысл.</u> цели предприятия	Издержки или убытки	Начальная наличность + увеличение долгов	Чистое имущество вначале + новое вложение капитала	Доход или прибыль	Выдачи	Расход	Уменьшение чужих обязательств
Сумма 1	Сумма 2	Сумма 3	Сумма 4 минус сумма дебета 4	Сумма 5 минус сумма дебета 5	Сумма 6	Сумма 7 минус Дебет мнимого актива из № 4	Сумма 8 минус дебет мнимого актива № 5	Сумма 9	Сумма 10	Сумма 11	Сумма 12
минус Кредит мнимого пассива № 10	минус Кредит мнимого пассива № 11	минус Кредит мнимого пассива № 12							минус сумма кредита 10	минус сумма кредита 11	минус сумма кредита 12
Остаток = книжная стоимость на- личных денег 1	Остаток = книжная стоимость товаров 2	Остаток = книжная стоимость чужих обязательств 3	Остаток = 0	Остаток = 0	Сумма = книжная стоимость убытков	Остаток = книжная стоимость долгов 7	Остаток = книжная стоимость вложений капитала 8	Сумма = книжная стоимость доходов 9	Остаток = 0	Остаток = 0	Остаток = 0

Перманентный (постоянный) оборотный баланс
Равенство суммы дебета и суммы кредита

Рисунок 2 – Схема основанной на оборотном балансе теории двух счетов

Кроме того, нередко возникала ситуация, когда, взяв за отправную точку определенную теорию, ученые приходили к своим собственным концепциям, отличным от исходных. Поэтому, относить школы (тем более конкретных представителей) к определенному направлению можно лишь условно.

Развитие западной учетной мысли находило выражение в создании новых учетных дисциплин и новых форм счетоводства.

Представителями различных национальных школ бухгалтерского учета были выделены специальные разделы учета (приведены основные):

– логисмография (Дж. Чербони) – учение о бухгалтерском учете, рассматривающее бухгалтерию как часть юриспруденции (одновременно это и форма счетоводства), основанное на двух принципах:

а) персоналистичности, выражающимся во введении счета для лица, т.е. за каждым счетом должно стоять лицо или группа лиц;

б) дуалистичности – сальдо счета собственника равно сальдо совокупного счета агентов и корреспондентов;

– статмография (Э. Пизани) – учение, которое призвано синтезировать идеи ученых итальянской школы, выраженное в формировании специальной формы счетоводства (которая от логисмографии отличается лишь расположением дней регистрации операций и счетов);

– органонология (Ж. Дюмарше) – учение об организации как о живом организме, цели и работа различных отделов бухгалтерии напоминает работу органов; начальной «клеткой» является счет «Капитала»;

– контология (Г. Фор) – название бухгалтерской науки, в которой центральное место занимают счета (т.е. «логика счетов»);

– статмология (Д. Росси, А. Мазетти) – часть счетной науки, объектом изучения которой является баланс;

– логисмология (П. д'Альвизе) – учение о бухгалтерских счетах; концепция построена на восьми принципах: достоверности; своевременно-

сти, относительной полноте, документированности, хронологичности, связанности и скоординированности, специфичности, однородности;

– леммалогия (Г. Росси) – учение об остатках.

Развитие учетных представлений вызывало изменение учетной методологии, что привело к разработке различных форм счетоводства, что выразилось в использовании разного количества счетов Главной книги. Согласно И. Ф. Шеру, можно выделить три группы форм, предполагающих:

– полное отделение хронологической записи в журнале от систематической записи в Главной книге (итальянская форма);

– полное соединение журнала и Главной книги (американская форма);

– разбивка единого журнала на специальные журналы (немецкая и французская формы).

Следует помнить, что названия форм не соответствуют учетной практике соответствующих стран.

Таким образом, выделяются следующие формы (приведены наиболее значимые):

1 В рамках итальянской школы можно выделить две формы учета:

– староитальянскую (Л. Пачоли) – предполагала открытие двух регистров хронологической записи (памятной книги – Мемориала и Журнала), а также Главной книги (регистра систематической записи); при этом баланс являлся лишь контрольным средством, подтверждающим правильность разности сумм по счетам;

– новоитальянскую (Ф. Гаратти), предполагающую разделение счетов на синтетические и аналитические (и выведение последних из состава учетных регистров, записи по ним велись во вспомогательных книгах).

2 Во французской школе достаточно сильно было стремление к унификации учетных процедур, что привело к разработкам нескольких вариантов единых учетных регистров и форм отчетности:

– французская форма счетоводства (М. де ла Порт) предполагала выделение из состава единого журнала хозяйственных операций пяти журналов (поэтому называлась еще и многожурнальной); форма была прообразом журнально-ордерной формы счетоводства;

– швейцарская форма (Ислер) – разновидность французской, суть которой заключалась в переносе статей из памятной книги в Главную, что вызывало необходимость ведения отдельных листов (накопительных ведомостей) для тех хозяйственных операций, итоги которых заносились в Главную книгу;

– бельгийская форма (описана М. Баттайлем), предполагала вычленение из состава журнала четырех регистров: покупки, продажи, кассы и финансовых результатов; обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу;

– американская форма (Э. Дегранж), основана на регистре Журнал-Главная, объединяющем хронологическую и систематическую записи; записи ведутся не в виде фолио (записи в Главной книге на отдельных листах), а в табличной форме на одном листе; данную форму можно назвать синхронистической формой бухгалтерии;

– интегральная (Ж. Дюмарше), предполагала открытие для каждого счета двух журналов отдельно для дебетовых и кредитовых оборотов. Таким образом, каждый счет представлял собой многоколончатый регистр.

3 В немецкой школе была разработана немецкая форма счетоводства Ф. Гельвигом на основе новоитальянской. В рамках этой формы произошло выделение кассовой книги в качестве самостоятельного регистра хронологической записи, кроме того, заполнялся мемориал (регистр, в который трансформировался Журнал, в нем отражались записи по некассовым операциям) и велись записи по счетам Главной книги.

4 В англо-американской школе разработана английская форма счетоводства Э. Джонесом, которая являлась разновидностью простой бухгалте-

рии и предусматривала открытие журнала и главной книги; отличие от простой бухгалтерии заключалось в равенстве итогов хронологической и систематической записей.

Англо-американская школа в 20 веке внесла огромный вклад в развитие теории и практики учета. Помимо учетных парадигм, отражающих различные точки зрения на учетную систему (в целях разработки унифицированных воззрений), главным достижением англо-американской школы следует считать прикладные разработки в сфере учета затрат и управления:

- выделение системы управленческого учета (методологическая проработка была осуществлена Робертом Энтони);

- формирование учета затрат (создателем принято считать Александра Черча);

- создание системы учета стандартных издержек «стандарт-костс» (первоначальная идея принадлежала Гаррингтону Эмерсону);

- разработка системы учета переменных затрат «директ-костинг» (фундамент направления был заложен работой Джона Кларка, но сформулировал концепцию Джонатан Харрис);

- формирование концепции центров ответственности (сформулирована Джоном Хиггинсом), что являлось синтезом идей Чербони с принципами Эмерсона;

- разработка ABC-метода (данный способ учета затрат предложен Р. Капланом) и др.

Таким образом, акцент англо-американской школы на методологической стороне учетной деятельности привел к разработке концепций, имеющих огромное научное и практическое значение.

По мере усложнения экономических реалий национальные школы бухгалтерского учета трансформировались в англо-американскую и континентальную модели учета (рисунок 3).

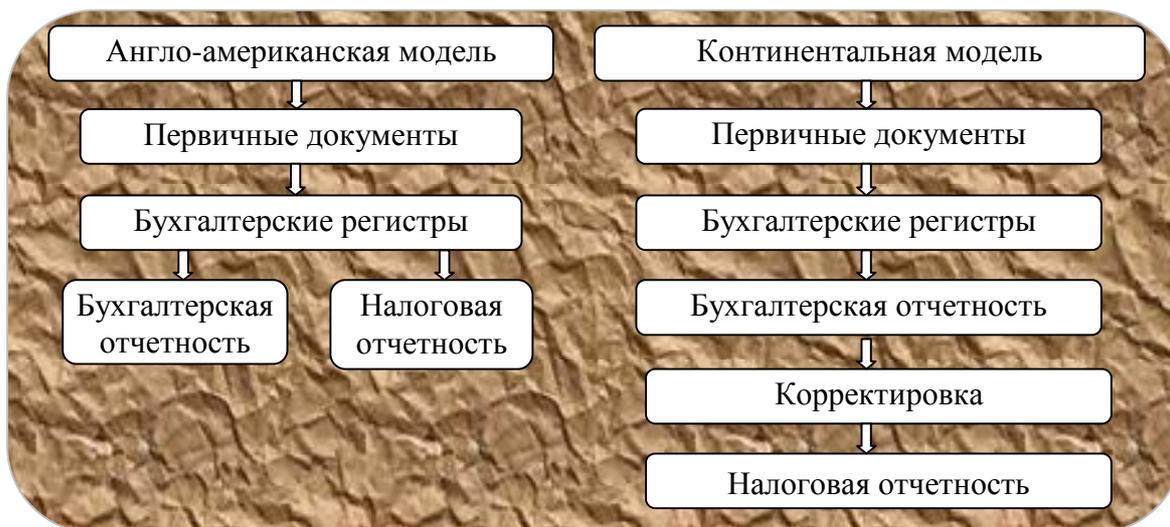


Рисунок 3 – Сущностное наполнение учетных моделей

Интеграционные процессы в мировой экономике привели к появлению других моделей учета. Таким образом, выделены пять моделей:

– англо-американо-голландская модель (учетная система отличается максимальной степенью раскрытия информации, прежде всего, для инвесторов и кредиторов; учетные стандарты разрабатываются при активном участии профессиональных организаций);

Модель применяется также Австралией, Венесуэлой, Израилем, Индией, Кипром, Сингапуром, ЮАР и др.

– континентальная модель (наличие законодательного регулирования бухгалтерского учета; отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственного регулирования);

Модель применяется большей частью стран Европы, Японией, с определенной долей условности Россией, Египтом и др.

– южноамериканская модель (ориентация учетной системы на высокий уровень инфляции; финансовая система нацелена на государственные потребности, прежде всего, налоговые, и строго регламентирована).

Модель применяется Аргентиной, Бразилией, Перу, Чили и др.

– исламская модель (огромное влияние богословских идей Корана, она имеет ряд особенностей, в частности, запрещает получение финансовых дивидендов, ростовщичество и ряд видов деятельности; рыночным ценам отдается предпочтение при оценке активов и обязательств компаний);

Модель применяется в Иордании и странах Ближнего Востока.

– интернациональная модель – вытекает из потребности в международной согласованности учета, прежде всего, в интересах транснациональных компаний и иностранных участников международных валютных рынков. Данная модель основана на применении международных стандартов бухгалтерского учета.

Таким образом, зарубежная учетная мысль прошла значительный путь в своем становлении и развитии. Разработки ученых национальных школ бухгалтерского учета под влиянием интеграционных процессов в мировой экономике привели к появлению учетных моделей.

Список литературы

- 1 Лупикова, Е. В. История бухгалтерского учета: учебное пособие / Е. В. Лупикова. – М.: КНОРУС, 2009. – 256 с.
- 2 Малькова, Т.Н. История бухгалтерского учета: учеб. Пособие / Т. Н. Малькова.– М.: Высшее образование, 2008. – 449 с.
- 3 Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я. В. Соколов: М.: ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- 4 Хоружий Л. И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве /Л. И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
- 5 Шер И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шер. – М.: «Экономическая жизнь», 1926.
- 6 www.uef.ru/