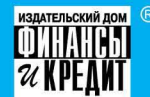


ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)



ВЫХОДИТ 2 РАЗА В МЕСЯЦ

Международный бухгалтерский учет



НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

2017 ТОМ 20
выпуск 5

International Accounting[®]

A peer reviewed analytical and practical journal
Volume 20, Issue 5
2017, March

Международный бухгалтерский учет

Научно-практический и теоретический журнал

Основан в 1998 году
Выходит 2 раза в месяц
До января 2016 выходил 48 раз в год*
Статьи рецензируются

Рекомендован ВАК Минобрнауки России для публикации научных работ, отражающих основное научное содержание кандидатских и докторских диссертаций по следующим отраслям:
– экономические науки (08.00.00)
– юридические науки (12.00.00)
– информатика, вычислительная техника и управление (05.13.00)
Реферируется в ВИНТИ РАН
Включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ)
Свидетельство о регистрации ПИ № ФС77-65307 от 12 апреля 2016 г. выдано Федеральной службой по надзору в сфере связи, информационных технологий и массовых коммуникаций
Предыдущее Свидетельство о регистрации № 017854 от 08 июля 1998 г. выдано Государственным комитетом Российской Федерации по печати

Цель журнала – предоставить возможность научному сообществу и практикам публиковать результаты своих исследований, привлечь внимание к перспективным и актуальным направлениям экономической науки, усилить обмен мнениями между научным сообществом России и зарубежных стран

Главная задача журнала – публикация материалов, отражающих актуальные проблемы современного учета, теоретические подходы к формированию системы управленческого учета, аудиторской деятельности, трансформации национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран

Учредитель и издатель

ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»
Юр. адрес: 111411, г. Москва, Зеленый проспект, д. 8, кв. 1
Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10

Редакция журнала

Факт. адрес: 111397, г. Москва, Зеленый проспект, д. 20
Почтовый адрес: 111401, г. Москва, а/я 10
Тел.: +7 (495) 989-9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: http://fin-izdat.ru

Генеральный директор **В.А. Горохова**
Управляющий директор **А.К. Смирнов**
Зам. ген. директора по производству **А.А. Клюкин**

Главный редактор **Л.А. Чалдаева**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация

Зам. главного редактора
А.В. Бажанов, Москва, Российская Федерация
С.В. Козменкова, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
О.В. Яковлева, Москва, Российская Федерация

Редакционный совет

Р.А. Алборов, доктор экономических наук, профессор, Ижевск, Российская Федерация
А.Н. Бобрышев, кандидат экономических наук, доцент, Ставрополь, Российская Федерация
В.Г. Гетьман, доктор экономических наук, профессор, Москва, Российская Федерация
Н.И. Даниленко, кандидат экономических наук, доцент, Магнитогорск, Российская Федерация
Т.Ю. Дружиловская, доктор экономических наук, профессор, Нижний Новгород, Российская Федерация
Г.С. Клычова, доктор экономических наук, профессор, Казань, Российская Федерация
Е.И. Костюкова, доктор экономических наук, профессор, Ставрополь, Российская Федерация
С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Российская Федерация
В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, Севастополь, Российская Федерация
Т.Ю. Серебрякова, доктор экономических наук, профессор, Чебоксары, Российская Федерация
М.А. Штефан, кандидат экономических наук, доцент, Нижний Новгород, Российская Федерация

Ответственный секретарь **И.Л. Селина**
Перевод и редактирование **О.В. Яковлева, И.М. Комарова**
Верстка и дизайн **С.В. Голосовский**
Контент-менеджеры **Е.И. Попова, В.И. Романова**
Менеджмент качества **А.В. Бажанов, Е.И. Попова**
Корректоры **О.А. Ковалева, В.А. Нерушев**
Подписка и реализация **Т.Н. Дорохина**

Подписка

Агентство «Урал-Пресс»
Агентство «Роспечать» – индекс 48997
Объединенный каталог «Пресса России» – индекс 83847
Свободная цена

Подписано в печать 06.03.2017
Выход в свет 15.03.2017
Валовый (сквозной) номер 419
Формат 60x90 1/8. Объем 8,0 п.л. Тираж 1 170 экз.
Отпечатано в ООО «КТК»
Юр. адрес: 141290, Российская Федерация, Московская обл., г. Красноармейск, ул. Свердлова, д. 1
Тел.: +7 (496) 588-0866

Журнал доступен в EBSCOhost™ databases
Электронная версия журнала: <http://elibrary.ru>, <http://dilib.ru>, <http://biblioclub.ru>

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей

Перепечатка материалов и использование их в любой форме, в том числе и в электронных СМИ, возможны только с письменного разрешения редакции

Редакция приносит извинения за случайные грамматические ошибки

© ООО «Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

СОДЕРЖАНИЕ

ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Цыганков К.Ю. Происхождение бухгалтерии: античность или средневековье 244

АДАПТАЦИЯ СИСТЕМ УЧЕТА

Ижевский В.Л., Кононов В.Н. Разработка математического аппарата консолидированного учета 258

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Созонов А.С. Обзор, оценка и перспективы применения МСФО для малого и среднего бизнеса в мире 281

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Серебрякова Т.Ю. Управление рисками организации: методический аспект 294

* Подробнее об изменении периодичности выхода журнала см. информацию на сайте: <http://www.fin-izdat.ru/journal/interbuh/about.php>

International[®] Accounting

A peer reviewed analytical and practical journal

Since 1998

2 issues per month

Until January 2016, the journal publication frequency was 48 issues per year*

The journal is recommended by VAK (the Higher Attestation Commission) of the Ministry of Education and Science of the Russian Federation to publish scientific works encompassing the basic matter of theses for advanced academic degrees in Economic Sciences, Legal Sciences, Computer Science, Computer Engineering and Controlling Indexing in Referativny Zhurnal VINITI RAS Included in the Russian Science Citation Index (RSCI) Registration Certificate ПИ № ФС77-65307 of April 12, 2016 by the Federal Service for Supervision of Communications, Information Technology, and Mass Media Previous Registration Certificate № 017854 of July 08, 1998 by the State Committee of the Russian Federation on Press

The objective of the journal is to provide an opportunity to the scientific and business community to publish original research findings, draw attention to promising and important fields of economic science, strengthen the comprehensive and useful exchange of views between the scientific and business communities in Russia and abroad

The journal's main task is to publish materials that reflect the topical issues of modern accounting, theoretical approaches to formation of the system of management accounting, auditing, the transformation of national reporting in accordance with international standards and those ones of other countries

Founder and Publisher

Publishing house FINANCE and CREDIT
Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610

Editorial

Office: 111397 (zip), Zelenyi prospekt 20, Moscow, Russian Federation
Post address: 111401 (zip), P.O. Box 10, Moscow, Russian Federation
Telephone: +7 495 989 9610
E-mail: post@fin-izdat.ru
Website: <http://www.fin-izdat.ru>

Director General **Vera A. Gorokhova**
Managing Director **Aleksey K. Smirnov**
Chief Production Officer **Anton A. Klyukin**

Editor-in-Chief **Larisa A. Chaldaeva**, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation

Deputy Editors

Andrey V. Bazhanov, Moscow, Russian Federation
Svetlana V. Kozmenkova, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Olga V. Yakovleva, Moscow, Russian Federation

Editorial Council

Rolik A. Alborov, Izhevsk State Agricultural Academy, Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
Aleksei N. Bobryshev, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Viktor G. Get'man, Financial University under Government of RF, Moscow, Russian Federation
Nikolai I. Danilenko, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration, Magnitogorsk, Russian Federation
Tat'yana Yu. Druzhilovskaya, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
Guzaliya S. Klyuchova, Kazan State Agricultural University, Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
Elena I. Kostyukova, Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
Svetlana V. Pankova, Orenburg State University, Orenburg, Russian Federation
Viktor S. Plotnikov, Plekhanov Russian University of Economics, Sevastopol Branch, Sevastopol, Russian Federation
Tat'yana Yu. Serebryakova, Cheboksary Institute of Cooperation, Cheboksary Branch of Russian University of Cooperation, Chuvash Republic, Russian Federation
Mariya A. Shtefan, National Research University Higher School of Economics – Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation

Executive Editor **Inna L. Selina**
Translation and Editing **Olga V. Yakovleva**, **Irina M. Komarova**
Design **Sergey V. Golosovskiy**
Content Managers **Elena I. Popova**, **Valentina I. Romanova**
Quality Management **Andrey V. Bazhanov**, **Elena I. Popova**
Proofreaders **Oksana A. Kovaleva**, **Viktor A. Nerushev**
Sales and Subscription **Tatiana N. Dorokhina**

Subscription

Ural-Press Agency
Rospechat Agency
Press of Russia Union Catalogue
Printed by KTK, Ltd., 141290 (zip), ul. Sverdlova, 1, Krasnoarmeysk, Russian Federation
Telephone: +7 496 588 0866
Published March 15, 2017. Circulation 1 170

Online version

EBSCOhost™ databases
Scientific electronic library: <http://elibrary.ru>
University Library Online: <http://biblioclub.ru>

Not responsible for the authors' personal views in the published articles

This publication may not be reproduced in any form without permission

All accidental grammar and/or spelling errors are our own

© Publishing house FINANCE and CREDIT

CONTENTS

THEORY OF ACCOUNTING

Tsygankov K. Yu. The origin of accounting: Antiquity or the middle ages? 244

ACCOUNTING SYSTEMS ADAPTING

Izhevskii V.L., Kononov V.N. Development of a mathematical apparatus for consolidated accounting 258

INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING

Sozonov A.S. IFRS for small and medium-sized businesses in the world: A review, evaluation, and prospects of application 281

MANAGERIAL ACCOUNTING

Serebryakova T. Yu. Enterprise risk management: A methodological aspect 294

ПРОИСХОЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРИИ: АНТИЧНОСТЬ ИЛИ СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

Ким Юрьевич ЦЫГАНКОВ

доктор экономических наук, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»,
Сибирская академия финансов и банковского дела, Новосибирск, Российская Федерация
kim492005@yandex.ru

История статьи:

Принята 10.11.2016
Принята в доработанном виде
23.11.2016
Одобрена 30.11.2016
Доступна онлайн 15.03.2017

УДК 657.1.012.1

JEL: M40, M41

Ключевые слова:

аргументация, гипотеза,
происхождение бухгалтерии,
римские цензы, парадокс,
история бухгалтерии

Аннотация

Предмет. Сравнительный анализ двух гипотез о происхождении бухгалтерии: средневековой, согласно которой бухгалтерия создана средневековыми купцами, и древнеримской, предполагающей, что бухгалтерия создана в Древнем Риме.

Цели. Оценка правдоподобия и объяснительной силы гипотез.

Методология. Сопоставление гипотез по их доказательной базе, методологии исследования, правдоподобии выводов и объяснительной силе.

Результаты. Доказательная база средневековой гипотезы минимальна: только учетные книги XIII–XIV вв. сами по себе, в отрыве от исторических контекстов. Метод сравнительной истории не используется, выводы неправдоподобны, альтернативы им не рассматриваются. Гипотеза не дает ключей к пониманию сути бухгалтерии, не способствует доверию к бухгалтерской профессии, не объясняет парадоксальную динамику развития бухгалтерии: быстрый рост до Луки Пачоли и последующую пятивековую стагнацию. Доказательная база древнеримской гипотезы шире: средневековые учетные книги рассматриваются сквозь призму фактов истории Древнего Рима и эпохи Возрождения, а также истории бухгалтерской мысли и ее современного состояния. Гипотеза раскрывает экономическую суть бухгалтерии, способствует доверию к бухгалтерской профессии, объясняет парадоксальную динамику развития бухгалтерии.

Применение. Результаты исследования могут использоваться для совершенствования теории, истории и практики ведения бухгалтерского учета.

Выводы. Двойная бухгалтерия создана в Древнем Риме в ходе проведения римских цензов, лежащих в основе политического устройства римского общества, делившегося на разряды по размеру семейного богатства. Создание бухгалтерии было прерогативой государства, бухгалтерская отчетность является по сути своей отчетностью о богатстве. Выдающиеся достоинства бухгалтерии объясняются тем, что процесс создания и совершенствования ее длился не менее шести столетий, в нем участвовали профессиональные римские методологи. Парадоксальная динамика развития бухгалтерии иллюзорна: в XIII–XIV вв. бухгалтерия в Италии не создавалась, а распространялась, последующий застой обусловлен совершенством римской бухгалтерии, а также ее непонятностью, вызванной бухгалтерской арифметикой.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Методологическое введение

Любое научное исследование неполноценно, если не позволяет нам жить лучше, – утверждал Марк Блок. А потому главное назначение истории – «понять настоящее через прошлое» [1, с. 25]. Это особенно актуально для гипотез о происхождении бухгалтерии, суть которой до сих пор непонятна. Главное требование для такой гипотезы – пролить свет на экономическую сущность бухгалтерии, социально-экономические потребности, приведшие к ее созданию, и объяснить парадоксальную динамику ее развития.

Парадокс истории бухгалтерского учета заключается в стремительном развитии бухгалтерии до появления «Трактата...» Пачоли [2] и сменившем его застое, продолжающемся до наших дней. Это действительно парадокс. Для всех иных областей знаний характерна противоположная тенденция – постоянное и все ускоряющееся развитие.

Столь необычная динамика развития бухгалтерии лишь иногда и мимоходом констатируется. «С тех пор, как 500 лет назад Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет в сущности остался неизменным» [3, с. 37]. «Двойная бухгалтерия насчитывает уже более 500 лет, но более эффективная информационная система так и не придумана» [4, с. 278]. Внимание к этой особенности развития бухгалтерии не привлекается, поиски ее причин не ведутся. Покажем это на примере исторических периодизаций.

Периодизация (аналог классификации) есть деление всего изучаемого временного периода на отрезки (подпериоды), однородные с точки зрения наиболее значимых исторических процессов. Выбор периодизации – одно из самых важных решений, принимаемых историком. Оно задает тон и характер всему историческому исследованию.

Кажется очевидным, что при столь необычной динамике развития учетной мысли ее историю надо делить на два больших периода: период достижений и период стагнации. Этим определится главная задача историка – выявить факторы роста и застоя. Вряд ли нужно объяснять, насколько актуальным станет такое историческое исследование, насколько полезным практически будут его результаты.

Столетие назад это осознавалось: похожая периодизация использовалась, например, в работе А.М. Галагана [5, с. 66], делившего историю бухгалтерского учета и учетной мысли на два больших периода: до «Трактата» Луки Пачоли (1494 г.) и после него. Только первый назывался долитературным (документальным), второй – литературным¹. Однако такая периодизация не прижилась. Ее нет в главных исторических работах Я.В. Соколова² и Т.Н. Мальковой³.

А потому исторические работы выглядят непоследовательно и противоречиво. Бесплодный литературный период населен в них множеством выдающихся бухгалтеров, тогда как долитературный – всего лишь безымянными купцами из торговых лавок, случайно создавшими бухгалтерию. Но факты свидетельствуют об обратном: долитературный период – история достижений, литературный период – история стагнации и заблуждений. Демонстрация и объяснение исторического парадокса – одна из главных целей настоящей статьи.

Для достижения поставленных целей в условиях ограниченного фактологического материала необходимо активное использование сравнительно-исторического метода, постоянное сопоставление настоящего и прошлого [6, 7]. Сравнительно-исторический метод особенно применим к истории бухгалтерского учета, почти не изменившегося в течение многих столетий.

Современное состояние проблемы

Историки не располагают прямыми свидетельствами о времени, месте возникновения бухгалтерии, и целях, которые преследовали ее создатели. А теоретикам и практикам не удалось пока определить экономическую суть

¹ Основание для периодизации Галагана – отсутствие/наличие учебной литературы. Трактат представлял собой первую известную историкам литературную работу (учебник) по бухгалтерскому учету. До него обнаружены лишь документы – учетные книги средневековых компаний. При всей значимости такого отличия, оно не является главным.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

³ Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: Высшее образование, 2008. 449 с.

бухгалтерской отчетности и ключевых ее статей. Следовательно, все, что написано о происхождении бухгалтерии носит гипотетический характер.

Большинство ученых убеждены в том, что бухгалтерия была создана в Северной Италии на рубеже XIII–XIV вв. (средневековая гипотеза). И лишь очень немногие исследователи, включая автора этих строк, считают, что бухгалтерия была создана намного раньше – в Древнем Риме. Фактологической основой обеих гипотез являются учетные книги торгово-банковских компаний Северной Италии, содержащие образцы двойной бухгалтерии и датированные XIII–XIV вв.⁴. Однако одни ученые считают эти книги свидетельствами *создания* бухгалтерии (теми самыми купцами, кто их вел), а другие – свидетельствами *заимствования* бухгалтерии, созданной в античности.

Отметим: средневековые учетные книги содержат столько же сведений о происхождении бухгалтерии, сколько и современные учетные записи. Другими словами, прямых сведений о происхождении бухгалтерии средневековые учетные книги не содержат. Следовательно, гипотеза о происхождении бухгалтерии должна опираться не только на эти книги, но и на факты истории бухгалтерского учета после Пачоли, факты истории итальянского Возрождения, а также истории Древнего Рима – поскольку двойная бухгалтерия появилась в Италии во время возрождения римского культурного наследия. В свете сказанного историкам обязаны внимательно рассмотреть следующее: двойная бухгалтерия изобретена купцами XIII столетия или заимствована ими у античных предшественников?

Однако большинством ученых возможность заимствования бухгалтерии не рассматривается вообще, а все исторические контексты отводятся на второй план. Гипертрофированное внимание уделяется содержанию учетных книг, исследуемых в мельчайших подробностях, заведомо неспособных пролить свет на вопросы происхождения – вплоть до нумерации страниц (вверху или внизу) и выявления арифметических ошибок. Совсем не используется сравнительно-исторический метод: возможно, потому, что применение его обязательно продемонстрирует несостоятельность общепринятой гипотезы.

Покажем последнее, начав с приблизительной оценки ресурсов – временных и интеллектуальных – необходимых для создания бухгалтерии.

⁴ Иных сведений о бухгалтерии того времени – в литературе, коммерческой переписке, хрониках – не обнаружено. Историки располагают только подлинными книгами и ничем более.

Достоинства бухгалтерии и ресурсы, необходимые для ее создания

Перечислим наиболее значимые достоинства бухгалтерии.

1. Бухгалтерия предназначена для исчисления системы экономических показателей – капитала, активов и обязательств, прибылей и убытков, амортизации и др., – полностью созданной в процессе разработки бухгалтерии. Система эта настолько совершенна, что человечество активнейшим образом продолжает пользоваться ею, даже не вполне уяснив ее суть. Ничего лучшего объединенному сообществу бухгалтеров, финансистов и экономистов пока создать не удалось.

2. Бухгалтерия является информационной технологией, исторически первой, и в то же время беспрецедентно универсальной. Универсальность бухгалтерии имеет три грани.

- *Во-первых*, бухгалтерия применима к любому предприятию, независимо от его размера, структуры и отрасли – от парикмахерской до транснациональной корпорации, и легко адаптируется к любой общественной среде – от тоталитарных режимов до либеральных демократий.
- *Во-вторых*, бухгалтерия способна по-разному настраиваться на одном и том же предприятии, благодаря десяткам степеней свободы, встроенным в систему (приводимым в настоящее время в учетной политике).
- *В-третьих*, бухгалтерия способна адаптироваться к любым внешним изменениям. За шесть последних веков (начиная с книг Датины) и сам бизнес, и среда его обитания изменились радикально: появились новые отрасли хозяйственной деятельности, новые виды имущества и обязательств, новые организационные структуры. На порядки выросли масштабы хозяйственной деятельности. А бухгалтерия за это время в основе своей не изменилась. Она, используя заложенные в древности методы, справлялась со все новыми вызовами настолько естественно и легко, как будто создатели ее заранее их предвидели.

Сейчас универсальность – одно из самых востребованных свойств информационных технологий, к достижению которого стремятся самые известные фирмы-разработчики. Но до сих пор не появилось корпоративных систем, сравнимых в этом отношении с бухгалтерией.

3. В процессе создания бухгалтерии впервые создана арифметика, оперирующая с числами со знаком.

4. Известно, сколь долгий и трудный путь отделяет даже ясно сформулированные научные идеи от их практического внедрения. Создатели бухгалтерии с блеском выдержали и это испытание. Бухгалтерия гармонично синтезировала несколько выдающихся достижений научной мысли из разных областей знания, объединив их в систему, доведенную до совершенства с точки зрения практического применения, систему, которую не смогли улучшить десятки поколений бухгалтеров всех развитых стран. Системный синтез экономических, математических и технологических достижений, каждое из которых на столетия обогнало свое время, является наиболее труднодостижимым и уникальным свойством бухгалтерии.

А теперь, оценим ресурсы, необходимые для создания бухгалтерии, ограничившись двумя сравнениями.

1. Система складского учета в Древнем Египте – стране с высоким уровнем развития науки, в которой учет входил в число первоочередных государственных задач – создавалась тысячелетиями⁵, и система эта не идет ни в какое сравнение по сложности и совершенству с бухгалтерией.

2. В течение пяти столетий, отделяющих нас от Луки Пачоли, лучшие бухгалтеры разных стран так и не постигли сути бухгалтерии. Поскольку разобраться с готовой системой, как правило, проще, чем создать ее заново, приходим к выводу:

- процесс создания бухгалтерии потребовал не менее 6 столетий;
- бухгалтерия создавалась профессионалами, не уступающими по уровню современным профессионалам.

Согласно же средневековой гипотезе бухгалтерию создали ничем не примечательные купцы, торговавшие в Италии в XIII–XIV вв. Если быть точнее, купцы бухгалтерию *не создавали и не проектировали* (слова эти предполагают наличие плана и целенаправленных усилий). А *изобрели* безо всякого плана, опираясь на одну случайную идею. Некоторые историки опускают планку еще ниже, говоря даже не об изобретении, а о *возникновении* бухгалтерии, как о естественном

⁵ Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: Высшее образование, 2008. 449 с.

процессе, проходившем почти без человеческого участия.

Познакомимся с этой гипотезой и ее фактологической основой подробнее.

Общепринятая гипотеза о средневековом происхождении бухгалтерии

Фактологической основой общепринятой гипотезы являются наиболее ранние из учетных книг с образцами двойной бухгалтерии, сохранившиеся до наших дней. Все они принадлежали торгово-банковским компаниям нескольких городов Северной Италии и датированы рубежом XIII–XIV вв. Возможность заимствования бухгалтерии этими компаниями даже не обсуждается. Историков волнует другой вопрос: какая из этих книг является наиболее ранним образцом двойной бухгалтерии, а значит – какому средневековому городу Италии принадлежит честь ее создания?

Мнения по этому поводу разделились по двум причинам:

- *во-первых*, все наиболее ранние учетные книги вплоть до книг генуэзской мэрии от 1340 г. сохранились лишь фрагментами;
- *во-вторых*, историки так и не пришли к общему мнению в вопросе о том, какие критерии достаточны для признания счетоводства двойной бухгалтерией.

Ф. Мелис и ряд других известных ученых считают достаточным критерием двойной бухгалтерии наличие в Главной книге счетов доходов и расходов. Раймонд де Рувер (Raymond de Roover), Томмазо Церби (Tommaso Zerbi) и их более многочисленные сторонники с этим не согласны. По их мнению, необходимо, чтобы каждая запись на бухгалтерских счетах имела и на дебете и на кредите ссылку на корреспондирующий счет.

Отсюда различия в выводах. Ф. Мелис и его сторонники считают первым свидетельством двойной бухгалтерии учетные книги компании Перуцци от 1286 г. Неважно, что сохранились они лишь фрагментами, – заявляют они, – в них обнаружены результатные счета. Результатные (и даже финансово-распределительные) счета содержались и в книгах двух других флорентийских компаний XIII в. – Фини (1296) и Фаролфи (1299). Значит, родиной двойной бухгалтерии является Флоренция.

Р. де Рувер с этим не согласен: «Товарищество Перуцци вело множество книг первоначальной записи, которые оказались утерянными на протяжении столетий. Уцелели только отдельные

документы – фрагменты из секретной и главной книг, где сконцентрированы сведения, взятые из других регистров. Несмотря на наличие *счетов прибыли и издержек*⁶, я не решился бы утверждать, как это делают другие, что бухгалтерские книги Перуцци являются подлинным образцом ведения учета по двойной системе...» [8, с. 27].

Р. де Рувер считает первыми бесспорными образцами двойной бухгалтерии учетные книги мэрии Генуи от 1340 г. Отсюда: честь изобретения двойной бухгалтерии принадлежит купцам Генуи, процесс был завершен в середине XIV в. Эта точка зрения в настоящее время преобладает.

Впрочем, сам Р. де Рувер в этом сомневается: «Одно является ясным: двойная бухгалтерия зародилась в Италии между 1250 и 1350 гг. Первое бесспорное подтверждение этому мы находим в документах генуэзских управляющих 1340 г., но имеются признаки того, что она старше и возможно даже появилась в Тоскане⁷, как это утверждает профессор Ф. Мелис» [8, с. 34].

Для оценки научного уровня исследования эти дискуссии весьма показательны. Вопрос о критериях двойной бухгалтерии, с решения которого должны были начаться эти исследования (в середине XIX в.), не решен по сей день. Профессиональным историкам не хватило для этого (*всего лишь для этого*) полутора столетий. Они исследуют происхождение двойной бухгалтерии, не осознав ни сути, ни отличительных признаков этой системы. Впрочем, в последнем их трудно упрекнуть: профессиональные бухгалтеры не разобрались с сутью бухгалтерии за пять столетий. Но уж методологию исторического исследования историки соблюдать обязаны. У них обязательно должен был появиться вопрос: неужели средневековым купцам хватило одного столетия для *создания* с нуля законченной двойной бухгалтерии – от неуловимой для современных профессионалов сути до идеально продуманной реализации, сохранившейся в мельчайших деталях до наших дней? То, что такие вопросы даже не задаются, говорит о грубом нарушении исторической методологии.

Перейдем от методологии к выводам. Они лаконичны и вполне сводятся, например, к такой фразе: «...искать персонально изобретателя двойной бухгалтерии было бы напрасной затратой труда; двойная бухгалтерия есть продукт коллективного творчества; она вышла из торговой лавки и творцом ее является торговый мир

⁶ Здесь и далее курсив автора.

⁷ Флоренция – главный город провинции Тоскана.

Генуэзской республики» [5, с. 65]. Никаких обоснований этому не приводится: в книгах их быть не может, а иные исторические факты во внимание не принимаются.

Немного обстоятельнее гипотеза изложена в статье бельгийского историка Раймонда де Рувера «*Как возникла двойная бухгалтерия*». Статья посвящена описанию учетных книг долитературного периода, а собственно гипотеза излагается в промежутках между этими описаниями, как побочный их продукт: не вполне последовательно, в виде ряда разрозненных высказываний.

Прочитируем наиболее содержательное из них:

«Поскольку торговля представляет собой обмен товаров и услуг, то двусторонность, которая лежит в основе двойного счетоводства, глубоко коренится в природе коммерции. Можно ли поэтому удивляться, что *купцы случайно натолкнулись* на систему, основанную на равенстве дебета и кредита?... Двойная бухгалтерия появилась не на базе какой-либо заранее разработанной теории, а развивалась шаг за шагом по мере накопления опыта и преодоления ошибок» [8, с. 64]. Как видим, де Рувер придерживается традиционной гипотезы о случайном изобретении бухгалтерии, никогда и никем не обоснованной. А в целом гипотеза его сводится [9, с. 449–458] к двум основным тезисам:

- 1) бухгалтерия возникла почти одновременно в нескольких итальянских городах (Генуе, Флоренции, Венеции) в период с 1250 по 1350 г. Создавалась она в каждом городе самостоятельно (независимо от других городов) купцами, не имевшими конкретных целей и планов;
- 2) в каждом из городов купцам приходила в голову одна и та же идея – писать в дебет и кредит бухгалтерских счетов одинаковые суммы для каждого факта хозяйственной жизни.

Этой идеи оказалось достаточно для быстрого появления всей системы бухгалтерского учета.

Комментарий автора

Нетрудно догадаться, что все это не более чем предположения, никакими фактами не подкрепленные. Основаны они на посылке: изобрести двойную бухгалтерию вполне по силам обычным купцам всего за сто лет. Для этого достаточно «случайно натолкнуться на систему, основанную на равенстве дебета и кредита». Последнее несложно, поскольку «двусторонность»⁸,

которая лежит в основе двойного счетоводства, глубоко коренится в природе коммерции».

Приведем несколько возражений:

- *во-первых*, никакой двусторонности в природе коммерции нет; это легко продемонстрировать множеством примеров – порчи товаров, недостачи денег и пр.;
- *во-вторых*, до того, как писать одинаковые суммы в дебет и кредит, надо последние изобрести. Вернее спроектировать систему бухгалтерских счетов, с дебетом и кредитом, предназначенных для регистрации вполне определенных для каждого счета сумм. Спроектировать таким образом, чтобы правильно исчислять на этих счетах все статьи бухгалтерской отчетности. Задача эта сложна настолько, что дебет и кредит для бухгалтеров по сей день остаются лишь левой и правой стороной счетов;
- *в-третьих*, перед созданием системы счетов, следовало спроектировать экономически содержательную систему статей бухгалтерской отчетности. О сложности этого этапа свидетельствует тот факт, что бухгалтерская отчетность как единая система и многие ее ключевые статьи так и не получили экономических определений;
- *в-четвертых*, гипотеза не объясняет, что побудило мелких предпринимателей⁹, вечно спешащих и конъюнктурно мыслящих, столетие экспериментировать с регистрами, алгоритмами, документами, формами счетоводства, методами контроля данных и пр. И при этом, каким-то образом и непонятно с какой целью, обмениваться с конкурентами своими находками, выявлять лучшие и распространять их.

А теперь пойдем от обратного. Допустим, общепринятая гипотеза верна: двойную бухгалтерию действительно быстро изобрели купцы, опираясь на «двусторонность», «глубоко коренящуюся в природе коммерции», и потому очевидную.

Но природа коммерции одинакова во все времена и у всех народов. Так почему же бухгалтерия появилась только в нескольких соседних городах Северной Италии – и нигде больше? И именно в конце XIII в.?

Но если в основе бухгалтерии лежит единственная и очевидная идея, пришедшая одновременно в голову купцам нескольких городов, почему идея

⁸ В чем именно заключается «двусторонность коммерции», Р. де Рувер не разъяснил.

⁹ Все итальянские компании XIII–XIV вв. были мелкими, персонал крупнейших из них не превышал ста человек.

эта до сих пор не осенила профессионалов литературного периода?

Ограничимся этими сравнениями. Их достаточно для демонстрации неправдоподобия общепринятой гипотезы. Аналогичной оценки заслуживает ее объяснительная сила: для выявления сути бухгалтерии общепринятая гипотеза не дает ничего. Все началось с единственной идеи – писать всегда одинаковые суммы в дебет и кредит откуда-то взявшейся системы бухгалтерских счетов. Остальное получилось само собой и у всех одинаково.

Гипотеза о римском происхождении бухгалтерии

Ранее показано, что бухгалтерия – это система учета богатства, обладающая выдающимися достоинствами. Логично предположить, что бухгалтерия была создана государством: а) нуждавшимся в системе учета богатства, и б) обладавшим огромными ресурсами – финансовыми, интеллектуальными и временными, необходимыми для создания столь совершенной системы.

На взгляд автора, таким государством мог быть только Древний Рим, поскольку хорошо известные, не вызывающие сомнения исторические факты свидетельствуют о том, что в Древнем Риме использовалась система учета богатства, обладающая выдающимися достоинствами.

Менталитет римлян и происхождение слова капитал

Национальной мечтой римлян всегда было обладание богатством. Вначале мечта эта выразилась в религиозных обрядах и терминологии. Символом богатства до появления денег были быки, выполнявшие роль всеобщего эквивалента. Быки и приносились в жертву главному богу Юпитеру, храм которого располагался на Капитолийском холме. Чеканку первых денег стали вести на самом почетном и священном месте города – том же Капитолийском холме. На монетах изображался исторически первый символ богатства – голова быка [10, с. 100].

Когда Рим стал главным городом мира, слово *капитал* получило еще один смысл – центр столицы мира. Так обрели связь слова *капитал*, *голова*, *деньги*, *богатство*, *центр*, *главное*. Современная французская энциклопедия свидетельствует о том, что связи эти не утеряны до сих пор: «*Kapital* – *Capitalis*, от слова *caput* – *голова*. В первоначальном смысле – отсеченная голова... отсечение, приводящее к смерти... центр

в городе, затем сам город, где находятся и функционируют органы государственной исполнительной власти»¹⁰.

Римские цензы

В середине VI в. до н.э. римская мечта была оформлена законодательно. В Риме появился уникальный общественный строй, ставший компромиссом между богатыми и бедными. В основе его лежало деление римских семей на 6 разрядов по размеру их богатства: «К 1-му разряду относились люди, обладавшие имуществом, которое оценивалось не менее чем в 100 000 медных ассов; ко 2-му – те, чье имущество оценивалось, как минимум в 75 000 ассов; к 3-му – 50 000 ассов; к 4-му – в 25 000 ассов; к 5-му – в 11 500 ассов. Все люди, обладавшие меньшим состоянием, входили в 6-ой разряд – пролетариев» [11, с. 47].

Размер семейного богатства исчислялся каждой римской семьей самостоятельно в домашних учетных книгах, на основании которых раз в пять лет составлялась цензовая отчетность. В ней приводилась опись всех ценных вещей семьи, земель и зданий, скота и рабов, денег, долгов к получению и уплате. Итогом описи был капитал, отражающие общий размер семейного богатства. Эту опись главы римских семей раз в пять лет под присягой в торжественной обстановке сдавали римскому должностному лицу – цензору.

Размером богатства определялись права и обязанности римских граждан. В первую очередь – воинские обязанности: «Каждый имущественный разряд выставлял определенное число войсковых единиц, центурий (сотен): 1-й разряд – 80 центурий тяжеловооруженных пехотинцев, ставших основной боевой силой, и 18 центурий всадников, всего 98 центурий; 2-й – 22; 3-й – 20; 4-й – 22; 5-й – 30 центурий и 6-й – 1 центурию, в целом 193 центурии» (там же). Немаловажно, что места в боевых построениях занимались в соответствии с разрядами: 1-й разряд, то есть богатейшие и лучше всех вооруженные граждане, находились в битвах в первых рядах, а беднейшие и легковооруженные – в последних.

Кроме того, данные ценза являлись налоговой базой и определяли политические права. Только граждане, принадлежащие к 1-му разряду (сенаторы), имели право избираться в высший орган государственной власти – сенат. Граждане, принадлежащие ко 2-му разряду (всадники), имели право избираться наместниками (прокураторами) провинций – стран, захваченных Римом. Шестой (беднейший) разряд – пролетарии, ни на какие должности не избирались, но и в военных

¹⁰ Petit Larousse illustre. Paris, Larousse, 1982, 1821 p.

действиях не участвовали, налогов не платили, цензовую отчетность не составляли и получали бесплатный хлеб и зрелища.

Первые цензы Римской республики (лат. *census*, от *censeo* – делаю опись, оцениваю имущество) относятся к 508 г. до н.э., последние – к 74 г. н.э. Ответственность за проведение цензов несли цензоры – лица, занимавшие третье место в должностной иерархии Рима – вслед за консулами (высшая исполнительная власть) и преторами (высшая судебная власть). Процедура приема ценза была подчеркнута торжественным событием, сопровождавшимся религиозными церемониями. Цензовые описи за многие годы тщательно хранились в храме Нимф; данные цензов, касавшиеся богатейших людей Рима – сенаторов и всадников – отдельно, в здании, примыкавшем к сенату.

Искажения данных в цензовых описях наказывались лишением должностей, рангов и даже гражданства. Еще строже карали за уклонение от сдачи ценза. Уклонявшихся от цензов (*incensi*) в древние времена ждали тюрьма, продажа в рабство или даже казнь. Еще в I в. до н.э. консулы имели право взять под стражу всех уклонявшихся от прохождения ценза, а их имущество подвергнуть принудительной оценке.

Приведенные факты свидетельствуют об огромном значении, придававшемся в Риме данным цензовых описей. А значит, и об огромных усилиях, направленных на разработку и совершенствование системы учета богатства. Наибольшее значение данным цензов и порядку их исчисления придавали богатейшие и наиболее влиятельные граждане, борющиеся за места в сенате.

Цензы, как орудие в политической борьбе

Сенаторы, семейное состояние которых опускалось ниже установленных для их имущественного разряда границ, исключались из сената независимо от своих способностей и прежних заслуг. Для выявления возможных в таких случаях фальсификаций цензовой отчетности предусматривались проверки, особо востребованные во времена политических конфликтов. Наиболее известной из них стала знаменитая цензура Катона в 184 г. до н.э.

После победы в Пунических войнах сенат раскололся на две примерно равные по силам группировки, отстаивающие разные пути дальнейшего развития Рима. Во главе каждой из них стояли видные политические деятели: Публий К. Сципион, победитель Ганнибала, и Марк П.

Катон. Долгое время противостояние между ними, принявшее форму затяжных судебных разбирательств, проходило с переменным успехом; развязка наступила лишь после избрания Катона цензором. В ходе последовавшей цензуры 184 г. до н.э. из состава сената были выведены многие сторонники Сципиона, что и решило исход конфликта.

Понятно, что изгнание из римского сената сторонников влиятельной политической группировки на основании субъективного мнения было совершенно невозможным. Значит, в ходе приема ценза, или проверки цензовых данных прошлых лет, Катону удалось найти и доказать факты нарушений процедуры исчисления стоимости семейного имущества. Из этого, в свою очередь, следует, что **такая процедура в детально прописанном виде существовала уже во II в. до н.э.**

Нетрудно представить, насколько цензура Катона¹¹ повысила личный и корпоративный интерес римских сенаторов к содержанию и тексту цензовой процедуры, насколько подхлестнула она их дальнейшие регламентацию и совершенствование.

Использование ценза в политических целях неоднократно происходило и в дальнейшем. Так, Цезарь, провозглашенный в 45 г. до н.э. вечным диктатором, не удовлетворился этим и добился для себя еще и полномочий цензора. В ходе ближайшего же ценза он воспользовался этим, значительно изменив и расширив (с 600 до 900 чел.) состав сенаторов. Следующий римский император, Август, тоже получивший права цензора, расширил сенат уже до 1 000 чел., включив в него многих своих сторонников, причем тем из них, имущество которых не достигало 1 млн сестерциев, он помогал из личных средств.

В 74 г. н.э. основатель новой династии римских императоров Тит Веспасиан после прихода к власти принял на себя полномочия цензора «...и провел пересмотр списка сената, исключив из него своих противников и запятнавших себя сенаторов» [11, с. 216].

Эти факты свидетельствуют о том, что римский цензовый учет находился в центре внимания наиболее влиятельных кругов римского общества, что к совершенствованию и развитию его привлекались лучшие римские методологи.

¹¹ Марк Порций Катон (234–149 г. до н.э.) известен Риму множеством своих громких деяний. Тем не менее, вошел он в историю под прозвищем Катон-Цензор. Это свидетельствует об огромном значении цензов в жизни римского общества.