

ПРАВИЛО ДЕГРАНЖА: ЗНАЧЕНИЕ ДЛЯ СОВРЕМЕННОЙ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

*А.В. КУЗНЕЦОВ, кандидат экономических наук,
преподаватель кафедры бухгалтерского учета, аудита
и автоматизированной обработки данных,
Кубанский государственный университет
e-mail: alexkuznetsov86@mail.ru*

Аннотация

Наиболее известное правило составления бухгалтерских записей носит имя Эдмонда Дегранжа. Несмотря на то что оно применимо далеко не ко всем фактам хозяйственной жизни, современные авторы продолжают употреблять его для интерпретации двойной записи. В статье обсуждаются проблемы совершенствования данной концепции. Рассматриваются особенности правила Пачоли – Дегранжа как модификации классического правила Дегранжа.

Ключевые слова: теория бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, двойная запись, Эдмонд Дегранж, правило Дегранжа, Лука Пачоли, правило Пачоли – Дегранжа.

Определяющее влияние на развитие бухгалтерии как науки оказал французский ученый Эдмонд Дегранж (1763–1818). Не случайно американский исследователь Р. Маттессич включил его в число фигур, которые навсегда останутся знаковыми в истории бухгалтерского учета [19, с. 10]. Вклад Дегранжа признан не только на Западе, но и в России. Появление его главного труда в 1795 г. профессор А.М. Галаган считает одним из основных моментов в развитии бухгалтерской мысли и началом нового этапа, который «может быть охарактеризован, как период бурной реакции против установившихся в счетном искусстве традиций, с одной стороны, и как период настойчивых исканий новых путей, с другой стороны» [1, с. 12].

В работах профессора Я.В. Соколова также подчеркивается, что ученый стоял на ру-

беже эпох. Он представлен как «последний бухгалтер старой бухгалтерии и первый из учителей науки об учете» [15, с. 103], который дал «первую достаточно последовательную трактовку двойной записи как связи между правом и требованием», поскольку «рассматривал все счета как персональные, открытые для конкретных лиц, участвующих в хозяйственном процессе» [17, с. 251]. Такой подход позволил сформулировать правило, которое впоследствии оказалось неразрывно связанным с именем Дегранжа: тот, кто получает, – дебетуется; тот, кто выдает, – кредитруется.

Следует заметить, что данный принцип существовал задолго до того, как французский ученый взялся за перо. Например, в первом российском руководстве по двойной бухгалтерии, изданном под названием «Ключ коммерции» в 1783 г. (т.е. за 12 лет до выхода в свет работы Дегранжа) содержится «общее правило для всех счетов» (орфография сохранена), которое гласит: «Все вещи принятые или приемщики внести надлежит Дебет, а противное тому все вещи отданные или отдатчиков надлежит внести кредит» [5, с. 15]. Как видно, это положение соответствует по смыслу правилу Дегранжа. Поскольку книга «Ключ коммерции» – это перевод учебника англичанина Джона Хоукинса «Clavis commercii, or, The key of commerce...», первое издание которого относится к 1689 г., становится понятным, что правило имеет довольно давнюю историю.

Персонализация счетов (когда, например, счет кассы стал рассматриваться как счет кассира) также не является нововведением эпохи Дегранжа. Исследования, проведенные коллективом ученых Кубанского госу-

дарственного университета под руководством профессора М.И. Кутера в архивах Италии, с результатами которых можно ознакомиться в работе [10], показали, что в книге массари Генуэзской коммуны, относящейся к 1340 г., «отражается не наличность, а дебиторская задолженность кассира перед Коммуной» [11, с. 88]. Следовательно, фундамент юридической теории учета был заложен еще до появления первых печатных работ о бухгалтерии. Кроме того, многие специалисты полагают, что американская система счетоводства, разработка которой считается главным достижением Дегранжа, была впервые предложена не им, а Л. Флори и Б. Вентури [15, с. 104].

Получается, что французский ученый не изобретал того, что ему обычно приписывают, но он смог объединить уже имевшиеся разрозненные элементы в целостную теорию. Несправедливо было бы думать, что история бухгалтерского учета до конца XVIII в. – это время беспросветного мрака. Некоторые идеи возникали. Но лишь Дегранжу удалось, образно выражаясь, сфокусировать отдельные лучи так, чтобы они слились в яркое сияние. Характеризуя труды его предшественников, А.М. Галаган отмечает: «У всех перечисленных авторов имеются налицо известные объяснения, но эти объяснения не представляют собой чего-либо стройного, связного, не приведены в систему, другими словами, не представляют собой теории двойной записи. Первый, кто предложил стройную теорию двойной системы, был французский автор Edmond Degranges» [2, с. 12].

Название работы Э. Дегранжа «*La tenue des livres rendue facile*» [18], которое переводится как «Ведение книг, изложенное просто» или «Бухгалтерский учет в простом изложении», указывает на то, что автор задался целью рассказать о бухгалтерии как можно более доступно. Судя по тому, что книга выдержала около 30 изданий во Франции и за ее пределами, у него это получилось.

Э. Дегранж не только обладал талантом писателя, но и имел богатый жизненный опыт. Прежде чем совершить переворот в бухгалтерском учете, он активно участвовал в Великой французской революции, за поддержку жирондистов был арестован и приговорен к казни, но, к счастью, благодаря знаменитому восстанию 9 термидора (27 июля 1794 г.) избежал гильотины. Спасшись от, ка-

залось бы, неминуемой гибели, Дегранж, вероятно, понял, что провидение сохранило ему жизнь для совершения чего-то необыкновенно важного, поэтому поспешил опубликовать в следующем году «*La tenue des livres rendue facile*».

Осознав свое предназначение, он оставил политику, посвятил себя преподаванию и написанию работ о коммерции, сделал карьеру как специалист в области коммерческого арбитража (*arbitre en matière de commerce*). О высочайшем авторитете Дегранжа свидетельствует то, что он был избран членом Академического общества наук в Париже (*Société Académique des Sciences de Paris*). Повсеместное распространение доктрины Дегранжа во многом обусловлено тем, что период его научного творчества совпал с правлением Наполеона, когда Франция достигла небывалого политического и экономического могущества, став для остальных европейских государств законодательницей мод не только в одежде, но во многих других сферах, среди которых и бухгалтерский учет.

Даже соотечественники Луки Пачоли оказались очарованы идеями, представленными в «*La tenue des livres rendue facile*». По словам А.М. Галагана, «к великому огорчению итальянцев, считавших себя изобретателями счетоводства, вся итальянская счетная литература первой половины XIX века подпала под полное влияние французской теории Дегранжа» [3, с. 106].

В России работа Э. Дегранжа (которую правильнее назвать «работой Дегранжей», поскольку изначальный текст книги впоследствии перерабатывался наследником ученого, вошедшим в историю как Эдмонд Дегранж-сын) стала весьма популярной. Ее перевод, выполненный Д. Краевским (также отметившим «успех сочинений Дегранжа за границей» [4, с. 1]), появился под названием «Начальные основания счетоводства по простому и двойному способу» в 1865 г. Воззрения ученого оказали настолько сильное воздействие на умы бухгалтеров, что в этом с ним может сравниться, пожалуй, лишь автор прославленной балансовой теории. Профессор Я.В. Соколов подытожил, что «из всех теорий двойной записи наибольшее влияние имели и имеют две, более четко сформулированные Э. Дегранжем и И.Ф. Шером» [17, с. 260].

Несомненно, имя Дегранжа вполне заслуженно присвоено правилу «тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто выдает, – кредитуются», которое не потеряло своей актуальности и в наши дни. За теориями, разработанными великим французом и его последователями (именуемыми персоналистическими, или теориями одного ряда счетов), как справедливо заключает Н.С. Помазов, «и до сего времени остаются преимущества наиболее простого педагогического метода, позволяющего наиболее легко и быстро ознакомить начинающего изучать бухгалтерию с элементарной счетной техникой» [14, с. 65].

Правило Дегранжа оказывается особенно ценным в тех случаях, когда необходимо в кратчайшие сроки растолковать основы бухгалтерского учета. Поэтому в четвертом (новейшем на момент написания статьи) издании книги «Анализ баланса» В.В. Ковалев и Вит.В. Ковалев обоснованно рекомендуют его читателям: «Для понимания логики двойной бухгалтерии и проводок, отражающих хозяйственные операции, полезно иметь в виду основное правило двойной записи, сформулированное Э. Дегранжем...» [6, с. 358].

Однако наряду с несомненными достоинствами данное правило имеет и существенные недостатки, главный из которых заключается в том, что с его помощью крайне затруднительно определить, какой счет следует дебетовать, например, при регистрации потери имущества, поскольку становится ясно, что от этого никто ничего не получает. Напротив, если в ходе инвентаризации выявляется излишек, то получение ценностей очевидно, но вот выдачи не наблюдается. В хозяйственных операциях, где присутствует получатель, но бесперспективно искать выдающее лицо (или наоборот), концепция Дегранжа оказывается бессильной. В связи с этим разработка правила, подобного рассматриваемому, которое распространялось бы на все без исключения хозяйственные операции, остается одним из наиболее многообещающих направлений дальнейшего развития теории бухгалтерского учета.

Безусловно, важно не только поставить задачу, но и указать возможный вариант ее решения. Поэтому нами предложено «правило Пачоли – Дегранжа», которое звучит следующим образом: «тот, кто должен дать, – дебетуется, тот, кто должен получить, – кредитуются».

Вывод, обоснование и примеры применения данного правила содержатся в работе [9]. Следует пояснить, что оно названо так потому, что представляет собой синтез идей, описанных не только Эдмондом Дегранжем, но и Лукой Пачоли. В частности, при его составлении использованы слова «дать» и «получить», являющиеся русскоязычными версиями терминов «dare» и «avere». Именно они, а не ожидаемые всеми «debit» и «credit», применяются в трактате «О счетах и записях» [13] для обозначения сторон счета (особенности средневековой терминологии и ее взаимосвязь с современным понятийным аппаратом бухгалтерского учета подробно освещаются в работах [7] и [8]). Поэтому правило Пачоли – Дегранжа полностью соответствует учению «отца бухгалтерского учета».

Основное достоинство данной концепции заключается в том, что ей можно успешно руководствоваться даже в тех случаях, когда подводит традиционная формулировка «тот, кто получает, – дебетуется, тот, кто выдает, – кредитуются». Так, при отражении в учете потери имущества подразумевается, что предприятию следует выделить средства из собственного капитала для того, чтобы возместить утрату ценностей. Поскольку капитал должен дать соответствующую сумму, дебетуется счет учета прочих расходов, являющийся одним из филиалов счета капитала. Вследствие такой компенсации имущество должно быть получено, поэтому счет, предназначенный для его учета, кредитуются (детальный комментарий к этой операции приведен в работе [9, с. 79]).

Эта трактовка выглядит непривычной, однако она отлично согласуется, например, со взглядами Леона Батардона (как и Дегранж, он выступает представителем бухгалтерской мысли Франции), согласно которой счет прибылей и убытков, являющийся таким же филиалом счета капитала, как и счет учета прочих расходов, «должен быть дебетован на убытки, которые, предполагается, будут покрыты предпринимателем» [3, с. 103]. Именно такие убытки возникают при потере имущества.

Понимая, что данная интерпретация порождает множество вопросов, хотелось бы призвать профессиональное сообщество бухгалтеров к обсуждению сильных и слабых сторон правила Дегранжа, а также перспектив использования правила Пачоли – Дегранжа.

В последние годы труд выдающегося французского правоведа Жака Савари «Совершенный купец», в котором он «обосновал и практически узаконил статическое направление в учете» [12, с. 64], подвергся скрупулезному изучению. Столь же тщательного исследования, несомненно, заслуживает и теория Дегранжа. В 2008 г. профессор Я.В. Соколов констатировал, что в России нет «ни одной диссертации, посвященной фундаментальным исследованиям выдающихся ученых по бухгалтерскому учету» [16, с. 7] и предложил варианты тем таких работ, включая следующую: «Эд. Дегранж и его учение о формах счетоводства». Насколько нам известно, диссертация с таким названием до сих пор не была защищена. Если кто-нибудь когда-то возьмется за ее написание, то в ней будет совершенно непростительно обойти вниманием правило Дегранжа. Значит, диссертантам будущего есть о чем задуматься.

Библиографический список

1. *Галаган А.М.* Основные моменты в развитии счетной идеи. М., 1914.
2. *Галаган А.М.* Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. Логисмография и статмография. М., 1912.
3. *Галаган А.М.* Счетоводство в его историческом развитии. М.; Л., 1927.
4. *Дегранж Э.* Начальные основания счетоводства по простому и двойному способу / пер. Д. Краевского. СПб., 1865.
5. Ключ коммерции или торговли, т. е. наука бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и произведение счетов купеческих. СПб., 1783.
6. *Ковалев В.В., Ковалев Вит.В.* Анализ баланса. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2016.
7. *Кузнецов А.В.* Двойная итальянская бухгалтерия: код Пачоли // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5. Экономика. 2014. № 3 (150). С. 58–71.
8. *Кузнецов А.В.* Наследие венецианских купцов: о сущности двойной записи в бухгалтерском учете // Экономика: теория и практика. 2016. № 2 (42). С. 44–53.
9. *Кузнецов А.В.* Правило Пачоли-Дегранжа как инструмент преодоления кризиса бухгалтерского учета // Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика. 2015. № 3 (165). С. 73–86.
10. *Кутер М.И., Гурская М.М., Сидоропуло О.А.* Бухгалтерская книга генуэзской коммуны за 1340 г.: новые результаты исследования (окончание следует) // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 36. С. 54–64.
11. *Кутер М.И., Гурская М.М., Сидоропуло О.А.* Ученые Кубанского университета приблизились к разгадке тайн бухгалтерской книги массари Генуи за 1340 г. // Экономика устойчивого развития. 2011. № 8. С. 87–94.
12. *Кутер М.И., Гурская М.М., Шихиди А.Г.* Значение учения Жака Савари для развития бухгалтерского учета (окончание) // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 32. С. 54–64.
13. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях: научное электронное издание / пер. и ред. проф. М.И. Кутера. Майкоп, 2015. URL: <http://www.dx.doi.org/10.18411/2015-12-004>.
14. *Помазков Н.С.* Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л., 1929.
15. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. М., 1996.
16. *Соколов Я.В.* Диссертационные исследования по бухгалтерскому учету и аудиту: оценка состояния // Бухгалтерский учет. 2008. № 22. С. 5–10.
17. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003.
18. *Degrange E.* La tenue des livres rendue facile, ou nouvelle méthode d'enseignement. Dixième édition. Paris: Chez SAINTIN, Libraire, rue du Foin – Saint – Jacques, 1818.
19. *Mattessich R.* Two Hundred Years of Accounting Research. London and New York, 2008.