

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

О. Н. Волкова¹

канд. физ.-мат. наук, профессор кафедры финансовых рынков и финансового менеджмента Национального исследовательского университета — Высшая школа экономики — Санкт-Петербург

РОДОМ ИЗ ИТАЛИИ: У ИСТОКОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА

*Памяти Учителя,
Ярослава Вячеславовича Соколова*

На старом поле каждый год
родится новая пшеница.
Из старых книг, как срок придет,
познание новое родится.

Д. Чосер

Я. В. Соколова не стало в 2010 г., но и сейчас идеи учителя побуждают его учеников к новым работам. Ярослав Вячеславович придавал большое значение теории и истории экономических, в частности, учетных, концепций и парадигм как базису, формирующему профессионала в области учета и финансов. Свой интерес он передал и многим из нас. Еще в конце 1990-х гг. в журнале «Бухгалтерский учет» была начата публикация серии статей его учеников по вопросам организации бухгалтерского учета в других странах, в том числе была опубликована моя статья «Бухгалтерский учет Италии» (Волкова, 2000). В процессе ее подготовки был поднят пласт исследований, касающихся исторического развития учетных школ Италии, однако тогда в журнальной публикации нашли свое отражение только вопросы, касающиеся истоков и текущего состояния практики бухгалтерского финансового и налогового учета в этой стране. Вопросы же, касающиеся исторических особенностей развития и теоретических различий во взглядах учетных школ и отдельных ученых Италии, остались за пределами той публикации. С тех пор прошло более десяти лет, и теперь я все яснее осознаю, что значительная часть тех концепций, теорий и методик, которые разрабатываются и используются в информационном и научном поле, называемом управленческим учетом и управленческим анализом, имеют своим началом работы итальянских теоретиков бухгалтерского учета XIX—XX вв. и их предшественников. Данная работа посвящена выявлению корней современных учетно-управленческих концепций в трудах итальянских авторов.

Институционально, как отрасль экономической науки, область профессиональной финансово-управленческой практики и университетская учебная дисциплина «управленческий учет» сложился чуть более полувека назад в США, а управленческий анализ еще позднее, лишь в последние два десятилетия. В современную

¹ Эл. адрес: volkova@rambler.ru

российскую практику управленческий учет пришел в начале 1990-х гг. в англо-американской традиции. Англоязычная терминология в целом прижилась в отечественной теории и практике, несмотря на то что некоторые термины и трактовки до сих пор остаются предметом профессиональных дискуссий. Вместе с тем теоретические концепции, лежащие в основе управленческого учета и управленческого анализа, были разработаны гораздо раньше.

К сожалению, на русском языке нам неизвестно ни одного большого исследования по истории управленческого учета, а сведения, содержащиеся в большинстве русскоязычных учебников, имеют отсылки лишь к работам американских и британских авторов и значительно реже (в учебниках по контроллингу) — немецких. В этих учебниках, по которым мы, а затем и наши студенты изучали управленческий учет, не было ссылок на «старых итальянцев» и их роль в развитии учетно-управленческой теории и практики, и это кажется нам несправедливым¹. Кроме того, большинство исследований в области истории учета посвящены развитию методов и учетных техник, но не путей взаимодействия учетных теорий с другими отраслями экономического и менеджериального знания. Данная статья поможет в какой-то мере устранить этот пробел.

От Средневековья к Возрождению. История бухгалтерского учета и как науки, и как области институционализированной практической деятельности начинается именно в Италии. Здесь появился и был впервые использован, а затем получил широкое распространение на практике метод двойной записи, здесь бухгалтерский учет, став системой правил и стандартов, превратился в экономический институт. В отечественной литературе принято считать началом институционализации учета 1494 г., когда францисканский монах Лука Пачоли (Luca Pacioli, 1446—1517) опубликовал свой трактат «Summa de arithmetica, geometria, proportioni e prportionalita», часть которого «Трактат о счетах и записях» посвящена ведению бухгалтерских книг, правилам учетных записей, принципам регистрации фактов хозяйственной жизни и даже вопросам профессиональной этики. С этой даты начинается развитие области человеческой деятельности, которую сегодня мы называем бухгалтерским учетом (Соколов, 1996). Немного позднее, в начале XVI в., в Италии появились и первые упоминания о бухгалтерях: это были члены знатных венецианских семей, осуществлявшие аудит расходов Дожей, а затем и органов государственного управления Венецианской республики. Чтобы стать членом Коллегии аудиторов того времени, следовало иметь не только соответствующее происхождение, но и солидный опыт в финансовых делах, а также сдать специальный экзамен (Zambon, 1998).

Вместе с тем сам факт столь систематического изложения правил означал, что к моменту, когда Пачоли опубликовал свой труд, эти правила уже сложились. Некоторые исследователи (Winjum, 1970, p. 743) считают 1494 г. лишь границей между этапами развития бухгалтерского учета, поскольку работы Пачоли базировались на более ранних трудах, первый из которых, «Liber Abaci» Леонардо Пизано (Leonardo Pisano (Фибоначчи), ок. 1170 — ок. 1250) вышел в 1202 г. Работа Пизано носила, выражаясь современной терминологией, математический характер и содержала все известные к тому времени сведения об алгебраических и геометрических измерениях, однако среди целей ее создания были, помимо фундаментально-научных, и прикладные — обеспечение методологическим инструментарием торговых и банковских операций: несколько глав трактата были прямо посвящены приемам коммерческих расчетов с использовани-

¹ Главенствующую роль американских и британских авторов в формировании картины исторического развития учетной мысли с сожалением отмечают многие исследователи, в частности: Zan, 2007, p. 256; Mattessich, 2008, p. 22.

ем десятичного измерения. Кроме того, вводя впервые в европейской науке понятие отрицательных чисел, Пизано трактует их как долг в контексте финансового управления активами и обязательствами. Тем самым труд Пизано может рассматриваться как основа и управленческого учета, и финансового менеджмента.

Этап развития учета между датами публикации трудов Пизано и Пачоли Джеймс Виньюм назвал веком двойной записи (табл. 1)¹. Следующие три с половиной столетия, по выражению другого исследователя (Raymond de Roover, 1955, p. 409), могут считаться веком стагнации в теории учета. Во многом это объяснялось экономической ситуацией в Италии тех лет — длительной рецессией в экономике и падением значения внутренней торговли в связи с бурным развитием колоний и торговли заокеанской (Previtz at al., 2010, p. 92). Началом нового этапа, продолжающегося, по мнению Виньюма, до наших дней, стала публикация в 1840 г. работы Франческо Виллы (Francesco Villa, 1801—1884) «Применение отчетности в управлении частными и публичными компаниями» («La contabilita applicata alle amministrazioni private e pubbliche»). Некоторые авторы (Alexander at al., 2010) считают основополагающей другую работу Виллы, опубликованную в 1850 г. «Элементы управления и учета» («Elementi di amministrazione e contabilita»).

Таблица 1

Этапы развития бухгалтерского учета

Название этапа	Временные рамки этапа	Автор, давший начало этапу	Основные работы автора
Этап рудиментарных учетных систем	С античности до 1202 г.	—	—
Век двойной записи	1202—1494	Леонардо Пизанский	«Liber Abaci»
Век стагнации	1494—1840	Лука Пачоли	«Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalita»
Век научного учета	1840 — наше время	Франческо Вилла	«La contabilita applicata alle amministrazioni private e pubbliche», «Elementi di amministrazione e contabilita»

Упомянутые выше ранние, до 1980-х гг., работы историков учетно-экономической мысли детально рассматривают содержание и роль важнейших трудов, ставших вехами на пути развития учетно-экономической науки, однако содержащаяся в них периодизация, как нам кажется, основана главным образом на форме и содержании учетных процедур, разработанных к моменту начала этапа и отраженных в трудах, рассматриваемых историками в качестве начала соответствующего этапа. Вместе с тем между этими трудами-вехами теория и практика не стояли на месте. Это становится очевидным. Все новые и новые источники вводятся в историографический оборот, выходят из тени все новые и новые имена авторов, оказавших заметное влияние и на современную им практику учета и управления финансами, и на теоретические взгляды других авторов, в том числе и более поздних.

Между Пачоли и Новым временем. К сожалению, процитированные выше ранние работы по истории развития учетной мысли не рассматривали тех битв, которые разыгрывались на страницах книг, в тиши монастырских келий и рабочих кабинетов итальянских бухгалтеров в XVI—XVII вв. Уже к началу XVII в. в северной Италии сформировалось несколько учетных школ — в каждом крупном торговом городе были свои авторитеты, чьи взгляды простирались иногда

¹ Классификация этапов дана в соответствии с: (Melis, 1950; de Roover, 1955; Winjum, 1970).

далеко за пределы чисто учетных техник, счетов и записей. Эти люди формировали новые экономические, правовые, управленческие парадигмы, создавали целые школы своих последователей. Так, например, Доменико Манчини (Domenico Mancini), который в 1540 г. впервые классифицировал подходы к трактовке учета, выделив помимо экономической концепции, которая предполагала главенство в учете не лиц, а ценностей (и которая позже послужила базой административного права), юридическую концепцию, в рамках которой объектами учета являются люди и их права в хозяйственных процессах (из этой трактовки вытекает хозяйственное право)¹. Сам Манчини относил себя к сторонникам юридической концепции.

В противовес ему флорентиец Лодовико Флори (Lodovico Flòri, 1579—1647), также рассматривавший классификацию подходов к учету на основе его целей, изначально рассматривал учет как средство раскрытия экономического положения предприятия (Соколов, 1996, с. 78). И здесь, в экономической трактовке целей учетных процедур, можно прямо видеть происхождение управленческого учета и анализа. В развитие идей Флори началось формирование целой учетной школы — флорентийской. Ее основателем и ярчайшим представителем был Бастиано Вентури (Bastiano Venturi), опубликовавший в 1655 г. работу «Как вести учет того, чем владеешь» («Della scrittura conteggiante di possessioni»)². Целью учета он полагал не обеспечение простой сохранности имущества, как это понималось ранее, а эффективное управление хозяйственными процессами через распределение ответственности между менеджерами. Он считал, что достижение эффективности работы компании достижимо путем минимизации расходов на управление и оптимизации структуры этого управления. Бастиано ввел в учет элементы персоналистской теории управления на два с половиной века раньше, чем это сделал Анри Файоль (Moise Condea et al., 2011, p. 20). Таким образом, Бастиано Вентури можно считать первым автором, определившим функционал учета через цели управления компанией, определив тем самым современные функции управленческого учета. Удивительно, но в работах Вентури можно найти истоки экономического анализа хозяйственной деятельности, где он пытался строить динамические ряды показателей (из того, что он считал показателями) деятельности предприятия³.

В эпоху Возрождения не только теория, но и практика применения учетных процедур в управлении предприятиями в Италии была богатой, об этом свидетельствуют архивные материалы. Хорошо сохранились, в частности, данные об организации деятельности венецианского Арсенала — «фабрики чудес» (по вы-

¹ Манчини не был ученым в нашем понимании этого слова: во времена, в которые он работал, не было научных школ ни в естественных науках, ни в экономике. Поэтому, несмотря на столь пионерские взгляды на природу учета, основное внимание Манчини уделял отнюдь не теориям и не концептуальным основам, а практике учета, деля 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 счетов персональных и материальных. Формулирование границы между экономическим и юридическим подходами было лишь инструментом, позволившем Манчини продекларировать личную позицию.

² <http://www.treccani.it/enciclopedia/bastiano-venturi/>

³ Следует добавить, что наследие Вентури не ограничивается теорией и методологией учета. Долгие годы он служил управляющим имуществом герцогини Виттории делла Ровере, жены Фердинанда II Медичи и дочери последнего герцога Урбино. Вентури оставил точнейшие инвентаризационные описи коллекций произведений искусства, домашней утвари и даже нарядов, хранящихся в Палаццо Питти (1654) и нескольких дворцах (1623) семьи дела Ровере. Эти сокровища положили начало музейному собранию галереи Уффици во Флоренции, а инвентаризационные описи Вентури до сих пор находятся в историографическом обороте и служат ценным источником сведений для историков, искусствоведов и коллекционеров (см., напр.: Dennistoun, 1851, p. 441).

ражению Галилея) или казенной (выражаясь современным языком) организации, занимающейся постройкой и содержанием флота этого города-государства. Архивные данные свидетельствуют, что с 1580 по 1679 г. самые инновационные формы и методы менеджмента внедрялись в Арсенале через организацию учета (Zan, 2004, p.146), в частности, управление запасами входящих ресурсов (сырья и рабочего времени персонала, прежде всего рабочих и управляющих среднего звена) и незавершенного производства. Система учетной информации использовалась и в более широком управленческом контексте: для управления контрактными обязательствами, мотивации персонала, в производственной логистике и управлении операционными процессами строительства судов.

Представление о различии юридической и экономической целей учета и смыслового наполнения учетных процедур в том виде, как его представлял Вентури, сохранялось на протяжении более ста лет, до начала XIX в. Одним из последних сторонников юридической трактовки учета был Никколо д'Анастасио (Niccolo D' Anastasio), который в своей книге «Наука двойной записи» («La scrittura doppia ridotta a scienza», 1803) утверждал, что задача учета — регистрация прав и обязательств собственника, а экономической трактовки — Джузеппе Лодовико Криппа (Giuseppe Lodovico Crippa, автор книги «Наука о счетах» — «La scienza dei conti», 1838), который считал, что цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности. Несмотря на огромный авторитет д'Анастасио и Криппы в профессиональных кругах, лишь их ученики и последователи превратили учет в настоящую науку, в которой одновременно и последовательно соперничали различные школы, традиции и парадигмы.

Широкое развитие получили в дальнейшем и практики учета затрат для целей оценки запасов, ценообразования и анализа рыночной позиции в тех отраслях, где конкуренция была сильна (например, в производстве продукции металлургии в XIX в.). Вместе с тем исследователи отмечают (Antonelli et al., 2005; Carmona, 2007), что теоретические работы современников и предшественников оказали гораздо большее влияние на практику работы с данными о затратах, нежели наоборот, практика — на развитие научной мысли в Италии.

Этапы развития учета как теории и практики, означенные в табл. 1, разграничивались эпистемологическими разрывами, самым значимым из которых был разрыв первой половины XIX в., приведший к великой эпохе итальянских учетных школ, которым посвящена данная работа. Этот разрыв отмечался еще в работе (Hoskin, Macve, 1993) как превращение учета из практического инструмента ведения бизнеса (одной из каждодневных рутинных практик, практически ремесла) в дисциплину, в рамках которой знание (информация) рассматривается уже во властном дискурсе¹, как инструмент управления ресурсами и процессами.

Так или иначе, середина XIX в. стала началом современного этапа развития учетной мысли не только в Италии, но и во всем мире, поскольку труды итальянских теоретиков оказали огромное влияние на последующие работы во всех

¹ Возникновение такого концепта «учета», который можно трактовать в духе философии Мишеля Фуко, именно в середине позапрошлого века объясняется, например, в работе Фелдмана (Feldman, 2008, p. 147) переходом от преимущественно аудиальных методов передачи знания к письменным, от непосредственно «ручного» управления бизнес-структурами к созданию правил передачи информации внутри них. Учет как разветвленная и институционализируемая система этих правил мог рассматриваться не только как знание, но и как сама власть, поскольку заключал в себе дисциплинарные ограничения. Впрочем, есть и второе объяснение прогресса в этом виде деятельности — значительно более распространенное рационалистское. Этот подход предполагает, что все изменения в информационных концептах, таких как учет или менеджмент, возникают в связи с потребностями развития отраслей и видов экономической активности: торговли, промышленности.

направлениях собственно учета и отчетности, а также многих смежных направлений знания — управленческих, правовых, экономических. В этот период произошли значительные изменения в формировании информационного поля учета как области знания. Нам кажется, что можно выделить два аспекта этих изменений. Во-первых, учет превратился в науку с собственным предметом и методом, перейдя от исключительно практических приложений в область построения теоретических концепций, от формирования дескриптивных моделей обработки информации к нормативным и предикативным; из совокупности методик отражения хозяйственных операций учет стал наукой об управлении бизнесом в широком смысле этого слова.

Во-вторых, заметно расширилось информационное поле учета — из инструмента повышения результативности торговых операций и обеспечения сохранности имущества собственников учет превратился в инструмент обеспечения и отстаивания интересов хозяйствующих субъектов в юридических спорах, принятия управленческих решений агентами внутри организации и на внешних финансовых рынках, оценки эффективности менеджмента и др. Все эти инновации стали возможными во многом благодаря работам теоретиков, экономистов и бухгалтеров итальянских учетных школ.

До 1861 г. Италия состояла из нескольких отдельных государств, в каждом из которых развивалась собственная бухгалтерская школа со своими теоретическими концепциями и подходами к их практической реализации. В большинстве исследований, касающихся развития теории учета в Италии XIX в. выделяют три школы (см., например, Zambon, 1998) — ломбардскую, тосканскую и венецианскую. Истоки тосканской школы были самыми ранними, однако в середине века пальма первенства в развитии учетной теории перешла к представителям ломбардской школы, самой заметной фигурой среди которых был Франческо Вилла.

Ломбардская школа. В развитие взглядов своих предшественников Франческо Вилла рассматривал учет не как простой процесс регистрации фактов хозяйственной жизни, но как часть общего административного процесса, вид экономической деятельности в широком смысле этого слова. Не являясь сторонником экономической или юридической трактовки учета, он сумел объединить их в единый концепт, включающий три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое использование; 3) организация управления, в том числе и ревизия.

Впервые ученый уделил значительное внимание институту оценки активов, обязательств, результатов, распределению стоимости активов на продукты, роли внешних экспертов в оценке собственности компании¹. Вилла полагал, что учет есть важный инструмент управления, необходимый для обеспечения благосостояния фирмы и ее владельцев, но не единственный и неотделимый от других экономических практик: создания ценности компании, ценообразования, внешней оценки влияния результативности деятельности компании на других участников экономической деятельности, и др. «Визитной карточкой» учения Виллы было понятие обменной стоимости актива, которое сегодня можно соотнести с понятием экономической стоимости: обменная стоимость определялась им по тому, какова роль актива в генерировании результата деятельности компании; при этом все активы подразделялись на две категории, близкие по экономическому содержанию современному пониманию нами оборотных (в первую очередь запасов) и внеоборотных активов, подходы к экономической

¹ Следует заметить, что важность роли внешних экспертов в управлении компанией высоко оценивал еще Лука Пачоли, сам неоднократно оказывавший консультационные услуги вельможам современных ему Флоренции и Венеции.

оценке которых, по мнению Виллы, должны различаться. Впоследствии эти идеи получили свое развитие не только в управленческом учете затрат, но и в теории оценки недвижимости и финансовой математике. Кроме того, интересно, что в отличие от других теоретиков учета, своих современников и более поздних авторов, которые ограничивали количество бухгалтерских счетов, необходимых для регистрации фактов хозяйственной жизни, Вилла считал, что количество счетов определяется целями учета, что полностью соответствует современным представлениям о плане счетов управленческого учета.

Именно Франческо Вилла, по нашему мнению, может считаться основоположником учетной ветви, которую мы называем управленческим учетом. Кроме того, многие исследователи (Melis, 1950) полагают основной заслугой Виллы синтез экономической и юридической трактовки целей учета.

Вообще говоря, роль работ и самой личности этого уроженца Ломбардии в развитии учетной, экономической, управленческой и правовой теории и практики нам кажется сродни роли Исаака Ньютона в естествознании в целом и физике в частности. Так же как ньютоновские «Математические начала натурфилософии» на два с лишним века вперед определили развитие нескольких ветвей знания, которые мы сейчас называем физикой, математикой, астрономией, взгляды Франческо Виллы, активно обсуждавшиеся, критиковавшиеся и развивавшиеся его современниками и последователями, до сих пор служат предметом критического анализа в экономической литературе (см., например, Zan, 2007).

Тосканская школа. Теоретики тосканской школы находились, вероятно, в силу географического соседства, под заметным влиянием французских традиций учета¹. Основателем школы был Франческо Марчи (Francesco Marci, 1822—1871), который разрабатывал теорию персонификации счетов бухгалтерского учета, полагая главным в организации деятельности компании отношения людей, работающих в ней. Он выделял четыре группы лиц — агентов (ответственных исполнителей внутри организации), корреспондентов (внешних по отношению к компании лиц, с которыми ведутся расчеты), администраторов (руководителей компании) и собственников. Работы Марчи были посвящены в первую очередь построению системы счетов хозяйствующего субъекта исходя из юридических отношений между этими группами лиц, однако сейчас, в контексте современных концепций управленческого учета, мы также можем увидеть в классификации лиц Марчи зачатки «поведенческого» функционала управленческого учета — функций координации, мотивации, контроля. Сам Марчи считал себя сторонником юридического направления в учете, полагая, что именно юридическая форма организации хозяйствующего субъекта определяет и экономическое содержание его операций, и особенности организации и ведения учета, однако развитие его идей, получившее в работах его учеников и последователей, оказалось значительно ближе к управленческим трактовкам целей учета.

Другой тосканец, пожалуй, самый известный представитель этой школы, создатель логисмографии Джузеппе Чербони (Giuseppe Cerboni, 1827—1917), развивая подход Марчи, очертил круг проблем, которые можно отнести к сфере теории бухгалтерского учета. Он полагал, что эта дисциплина включает: а) принципы управления экономическим субъектом; б) способы организации экономических единиц; в) числовые методы анализа деятельности фирм; г) методы принятия управленческих решений и регистрации фактов хозяйственной жизни. Безусловно, столь широкий подход к определению содержания дисципли-

¹ Справедливости ради следует сказать, что влияние заключалось не только в следовании традициям французской школы учета, но и в яростной их критике.

лины достаточно редок даже у теоретиков. Чербони считал, что благосостояние фирмы само по себе определяется суммой специфических прав и обязанностей этого экономического субъекта. Все эти права и обязанности, проявляющиеся в отношениях между всеми участниками деятельности фирмы — ее собственниками, управляющими, партнерами по бизнесу, — реализуются в двух основных типах счетов: счетах собственников и счетах прочих агентов. В конце XIX в. Чербони впервые сформулировал основное балансовое уравнение, знакомое ныне всем бухгалтерам: «Активы — Обязательства = Собственный капитал», а кроме того, считал, что «хорошо организованная система записей должна отражать, как в зеркале, все управление»¹.

Хотя логисмография, которую Чербони считал главной своей заслугой, не выдержала испытания временем, оставшись лишь любопытным артефактом, о котором теперь знают лишь историки бухгалтерского учета, другие взгляды Чербони получили широкое развитие и до сих пор прослеживаются в теории учета и в управленческом учете.

Наиболее влиятельным из его последователей был Джузеппе Росси (Giuseppe Rossi, 1845—1921), создавший подлинную философию учета. На наш взгляд, в его философии сильнее, чем во взглядах других теоретиков, заметны зачатки управленческого учета, причем не только бихевиористских аспектов, но и принципов его организации. Свои взгляды Росси формулировал замысловатым и абсолютно нетрадиционным для своей профессиональной среды того времени языком, скорее философским, нежели учетным². Предприятие он отождествлял с организмом, отдельные «клеточки» которого (сегменты, части организации, организационные и структурные единицы, отдельные агенты, сотрудники, покупатели и др.), с одной стороны, формируют посредством синергетического эффекта структурированное целое, не тождественное сумме своих частей, с другой стороны, это целое влияет на части, изменяя их и определяя их функционирование. Главной функцией управления он считал трансформацию разного рода сведений и данных в информацию, имеющую экономико-юридическое содержание. В системе бухгалтерского учета ведутся регистрация и квантификация фактов хозяйственной жизни, сведения о которых поступают в центр (управляющую подсистему организации), из которого приказы и другие сведения поступают в периферийные сегменты организации, через бухгалтерию или минуя ее; на следующей итерации сотрудники бухгалтерии в соответствии со своими полномочиями контролируют исполнение приказов. Здесь мы видим вполне современное описание организации информационных потоков в системе управленческого учета.

Росси затронул и еще один важный срез управленческого учета — поведенческий. Он считал, что движение и обработка информации осуществляются не только в каналах организационной структуры предприятия, но и в первую очередь в головах сотрудников, которые являются носителями управленческой информации вообще и учетной информации в частности. В период бурного развития психологических наук и практик в последние десятилетия XIX в. Росси пытался найти связь между психологией и организационно-экономическими контекстами в организации, он писал даже о «психической деятельности высшего порядка», на индивидуальной, организационной. Взгляды эти весьма необычны для современной науки, тем не менее Росси можно считать предшественником бихевиористского направления (Соколов, 1996). Основной функцией

¹ Цит. по: Соколов, 1996.

² Выдержки из работ Росси в русском переводе были опубликованы в журнале «Счетоводство» в 1895 г.; часть цитат приведена в: (Соколов, 1996).

учета и учетных работников Росси считал контрольную, но не в том смысле, который вкладывали в это понятие в более ранние времена (как функцию обеспечения сохранности имущества), а в смысле, который полностью соответствует современному описанию функций управленческого учета и бухгалтеров-аналитиков: это и разработка внутрифирменных стандартов документирования, обработки информации и контрольных процедур, и сами контрольные процедуры, от предварительных до заключительных, и анализ данных для принятия управленческих решений относительно производства, ценообразования, структуры бизнеса, и пресечение злоупотреблений. Росси принадлежит идея использовать в учете матричный подход в качестве аналитического инструмента при построении информационной системы управления (эти его идеи настолько опередили свое время, что были практически забыты до 1960-х гг., когда началось бурное развитие вычислительных методов в управленческом анализе (см., например, Mattessich, 2008, p. 24)).

Как нам кажется, именно Росси можно считать отцом современного концепта управленческого учета, причем в самой широкой его трактовке, а не только бихевиористского подхода, о котором писал Я. В. Соколов.

В целом подходы ломбардской школы бухгалтерского учета можно расценивать как юридические, отчасти из-за того, что ее виднейшие представители были не только университетскими теоретиками, но и крупными государственными служащими, занимавшимися организацией учета и управления в системе государственных финансов нового объединенного итальянского государства. Чербони, а затем и его ученик Росси последовательно занимали пост главного государственного бухгалтера объединенной Италии, внедряя собственные взгляды, в том числе и матричные формы организации учетной информации, в практику работы государственного казначейства.

Венецианская школа и «Economia Aziendale». Говоря об итальянских истоках управленческого учета, нельзя не отметить роль еще одной школы — венецианской и ее наиболее известных представителей. Фигуры Фабио Бесты и Джино Дзаппы столь заметны в истории учетной, экономической и менеджериальной мысли во всем мире, что некоторые исследователи (Zan, 2007, p. 286) выделяют эту школу не по географическому, а по персональному признаку как «школу Бесты».

Виднейшим представителем венецианской бухгалтерской школы является Фабио Беста (Fabio Besta, 1845—1922), считающийся отцом современного бухгалтерского учета (Previtz et al., 2010, p. 93) благодаря своему главному печатному труду «Бухгалтерский учет» («La Ragioneria»), три тома которого были опубликованы с 1891 по 1916 г. Он не разделял ни взглядов «персоналистов», которые отождествляли бухгалтерские счета с лицами, ответственными за осуществление тех или иных операций (Чербони), ни теорий бихевиористов, рассматривавших предприятие как аналог организма (Росси). Взгляды Бесты, как нам кажется, можно считать продолжением идей Франческо Виллы¹, благодаря которому появился, а затем трудами Фабио Бесты превратился в особое направление науки термин *Economia Aziendale*, который, как правило, не переводится ни отечественными, ни англоязычными авторами. Смысл этого термина определяет саму суть взглядов автора на развитие учета как совокупности концепций, теорий и методов управления предприятием, корпорацией и бизнесом в целом. Содержание этой совокупности невозможно ассоциировать с каким-либо отдельным научным направлением, будь то экономика предприятия,

¹ Впрочем, некоторые исследователи (Mattessich, 2008, p. 25) считают взгляды Бесты противоречащими учению Виллы, противопоставляя «материализм» первого «персонализму» второго.

корпоративные финансы или право. Во всех этих и многих других дисциплинах и направлениях научной мысли сегодня прослеживаются корни, лежащие в работах Бесты¹.

С точки зрения содержательного наполнения термин *Economia Aziendale* наиболее близок к отечественному понятию «экономика предприятия» или, что более точно, экономика хозяйствующего субъекта. В центр этой дисциплины Беста ставил деятельность экономических единиц, отдельных экономических агентов, каждого из которых не всегда можно формально определить как физическое или юридическое лицо, но всегда можно описать как совокупность явлений, видов деятельности и отношений, связанных с некоторым набором средств производства и потребления ресурсов и принадлежащих одному человеку, группе людей или любому другому субъекту². Предметом этой новой теории является изучение методов регулирования и управления всеми этими явлениями, видами деятельности и отношениями, — изучение методов, ведущих к упрощению и осознанной эволюции благосостояния экономических единиц. Управление экономическим субъектом, по мнению Бесты, состоит из трех логических элементов и функций — планирования, тактического руководства и контроля. Целью всех этих действий является определение на любой момент времени ценности фирмы, т. е. стоимости и состава всех принадлежащих фирме активов. Ценность определяется с помощью бухгалтерских процедур. Таким образом, бухгалтерский учет в обычном понимании этой дисциплины является, по мнению Фабио Бесты, оболочкой, внутри которой развивается вся деятельность экономического субъекта, и одновременно языком, на котором описываются все факты, явления и особенности этой деятельности. Отметим, что в отличие от «юридического» подхода Чербони Беста ставил во главу угла экономическое содержание деятельности субъекта, персонифицируя этого субъекта с помощью совокупности экономических характеристик, а не юридических форм.

С точки зрения ценностной ориентации экономической единицы, информационная (и учетная в частности) система экономической единицы строится исходя из двух важных моментов: 1) следует признавать и регистрировать на счетах ценность всех элементов, участвующих в хозяйственной деятельности экономического субъекта, независимо от того, принадлежат они этому субъекту юридически или нет; 2) следует фиксировать все изменения отдельных элементов и характеристик экономической единицы, независимо от того, по какой причине они произошли, если эти элементы и характеристики участвуют в определении общего благосостояния фирмы; фиксировать эти изменения на счетах учета следует постоянно, по мере того, как они происходят. Стоимостью же фирмы как целого Беста считал суммарную стоимость всех ее активов. В итоге Беста прямо называл бухгалтерский учет наукой об экономическом контроле.

Самым молодым, но одновременно и самым заметным учеником Фабио Бесты был Джино Дзаппа (Jino Zappa, 1879—1960), основные труды которого были опубликованы уже в XX в.³ Его взгляды венчали собой «золотой век» итальянской бухгалтерской теории. До сегодняшнего дня итальянские учетные школы

¹ Например, весьма популярное и активно разрабатываемое последние десять лет в финансовом менеджменте направление «управления, основанного на ценности» (*value-based management*) также имеет своими истоками теорию Фабио Бесты.

² Экономическая единица, или хозяйствующий субъект — это и есть «azienda».

³ К основным работам Джино Дзаппы исследователи относят «Доходы фирмы» («*Il Reddito d'impresa*»), впервые опубликованную в 1920—1929 гг., затем, в переработанном виде, в 1937 г.; «Продукция в экономике фирмы» («*Le produzioni nell'economia delle imprese*», 1956—1957) и «Экономика неприбыльных организаций» («*L'economia delle aziende di consume*», 1962).

испытывают сильное влияние концепций Дзаппы. Развивая теорию Бесты¹, он писал, что экономическим агентом можно считать семью, коммерческую фирму, неприбыльную организацию и даже целое государство, т. е. любую экономическую единицу, осуществляющую производство и (или) потребление в своем специфическом пространственно-временном контексте. Описать такую экономическую единицу невозможно, если не принимать во внимание хотя бы один из следующих аспектов ее деятельности: характер производства и потребления, организационную структуру, систему бухгалтерского учета.

Доход, с точки зрения Дзаппы, есть результат всей деятельности экономической единицы, и получение его невозможно без взаимодействия с внешними агентами. С этой точки зрения фирму можно рассматривать как совокупность контрактных отношений, порождающих потоки доходов и расходов; а поскольку потоки эти непрерывны, попытки составить некий «моментальный» портрет фирмы с экономической точки зрения бессмысленны. Следовательно, бухгалтерская финансовая отчетность, составляемая периодически, на определенную дату, есть весьма условное отражение реального состояния предприятия, и уделять ей слишком много внимания не стоит. Гораздо большее значение, по мнению Дзаппы, имеют потоковые формы отчетности — отчеты о прибылях и убытках, о движении денежных средств и др. Поскольку они отражают способы взаимодействия различных элементов фирмы, внешних и внутренних отношений, именно такие формы отчетности (за период) наилучшим образом дают «экономический портрет» фирмы. Дзаппа рассматривал экономическую единицу как совокупность трех подсистем: организационной, учетной и операционно-управленческой (Vigano, Mattessich, 2007). В этом он был близок современному базовому представлению о предмете управленческого учета. Вместе с тем «холистический» взгляд Дзаппы на природу экономической единицы не позволял включить в рассмотрение аспекты, связанные с сегментацией организаций: операционные показатели деятельности отдельных частей, промежуточные и сегментные показатели прибыли и др. К сожалению, институционалистский подход к пониманию фирмы, вкупе с признанием главенства доходных (внешних) показателей над внутрифирменными в управлении экономическими единицами, также ограничивал круг учетно-управленческих аспектов, рассматриваемых Дзаппой: в частности, совсем немного внимания уделялось в его работах формированию себестоимости, управлению затратами и активами. Причины такого невнимания, вероятно, лежат в особенностях современного Дзаппе национального бизнеса — превалирующему значению малых, в первую очередь семейных компаний, неразвитостью фондового рынка и акционерных компаний, которые требовали бы развернутой оценки эффективности деятельности и управления². Вообще, несмотря на огромное влияние, которое взгляды Дзаппы оказали на развитие теории учета в Италии и в Европе, его вклад в финансо-

¹ Джино Дзаппа, безусловно, был учеником Фабио Бесты, однако был ли он его последователем в научном смысле — вопрос спорный. Ряд исследователей (например, (Gianessi, 1979, p. 418; Catturi, 1997, p. 167)) считают взгляды Дзаппы продолжением теорий Бесты, однако большинство историков и теоретиков учета (см., напр. (Zan, 1994; Galassi and Mattessich, 2004)) склоняются к тому, что «материалистский» подход Бесты и «доходный» Дзаппы формируют принципиально различающиеся концептуальные рамки дисциплины «Бухгалтерский учет».

² Несмотря на то что профессиональное регулирование учета и управленческого контроля бурно развивалось в Италии с XV в. сначала в среде практиков, затем — среди теоретиков, государственного регулирования этой сферы не было до периода объединения Италии (краткий обзор истории государственного регулирования бухгалтерского учета в Италии с 1861 г. до 2000 г. приведен в (Волкова, 2000)); итальянские власти не видели особой надобности в контроле над раскрытием финансовой информации, считая это делом самого бизнеса, так же как сейчас это имеет место с регулированием управленческого учета.

вый учет значительно больше, нежели в управленческий, а в теорию — больше, чем в практику. Как показали события последних двух десятилетий (внедрение 4-й и 7-й директив ЕС, международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности в практику работы европейских компаний), а также анализ публикаций северо-американских авторов в области учета, современным исследователям, законодателям и регуляторам финансовой информации значительно ближе оказались идеи Фабио Бесты, нежели Джино Дзаппы (см., например, Pagletti, 2009, p. 87; Viganò, Mattessich, 2007, p. 27).

К середине XX в. произошли огромные перемены в мировом бизнесе и государственном регулировании: глобальные рынки породили глобальные компании, которые, в свою очередь, потребовали новых форм представления финансовой информации не только на внешние финансовые рынки, но и для целей управления этими компаниями. Учет стал играть ведущую роль в формировании и поддержании архитектуры сегментированных бизнесов, открыв новый этап его развития (Feldman, 1998, p. 148). Одновременно с началом распространения международных стандартов финансового учета и отчетности наступил этап бурного развития управленческого учета, первая революция в этой науке (Erstein and Lee, 1999, p. 25). Для итальянского учета это был очередной, четвертый, эпистемологический разрыв, завершивший эпоху великих итальянцев.

Заключительные положения и выводы. Многие научные концепции и системы взглядов развиваются по спирали. Именно так дело обстоит и в итальянском учете — до середины XVI в. деятельность по обеспечению сохранности имущества и прав собственников была по сути юридической деятельностью. После Доменико Манчини (он был наиболее ярким сторонником юридической трактовки учета на том этапе его развития) трудами Бастиано Вентури учет стал приобретать все более экономический и управленческий характер. На следующем витке развития учетного знания Франческо Вилла осуществил синтез экономической и юридической трактовки учета, после чего уже в рамках новой единой науки начались дискуссии нового уровня — тосканской «юридической» школы Чербони, Росси и Марчи против «экономической» школы венецианцев Бесты и Дзаппы.

При этом на всех этапах развития итальянской учетной мысли, несмотря на различия в понимании целей учетной деятельности, трактовки объекта учета и бухгалтерских счетов, относительной значимости моментных и потоковых форм отчетности, можно отметить удивительный холизм во взглядах каждого отдельного автора. Все они рассматривали объект своей дисциплины (сначала практической деятельности, затем науки) как единое целое независимо от того, как они это формулировали и формулировали ли вообще — хозяйственная ли деятельность, имущество ли собственника, хозяйствующая единица или как-то еще. Свойственной современному учету разветвленности, «растроенности» его на финансовый, управленческий и налоговый, в зависимости от направления использования результатов учетной деятельности, в работах великих итальянцев не наблюдается. Собственно, все направления и формы учетной деятельности рассматриваются ими в контексте управления хозяйствующей единицей. Идет ли речь об отражении внутренних трансакций или с внешними контрагентами, об экономическом контроле, об ответственности лиц при совершении операций — везде во главе угла стоят интересы управления. В определенном смысле итальянский учет со времен Возрождения и до середины XX в. — это учет управленческий, поскольку он содержит основные элементы, формирующие современный концепт этой науки и области практической деятельности, общепринятый теперь во всем мире.

Источники

- Волкова О. Н.* Бухгалтерский учет Италии // Бухгалтерский учет. 2000. № 15.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Alexander D., Fiondella C., Maffei M.* The conservatism principle in the history of Italian accounting theory — the influences of domestic economy, legalism and regulation, accounting profession and standards setters. EUFIN 2010. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.management.stir.ac.uk/research/accounting-and-finance/?a=22367>
- Antonelli V., Boyns T., Cerbioni F.* The development of cost accounting in Europe in the nineteenth century: an early Italian example. University of Cardiff Working Paper Series. Cardiff, 2005.
- Carmona S.* The History of Management Accounting in France, Italy, Portugal, and Spain // Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2. Oxford, 2007.
- Condea M., Condea I. M., Ciurariu G., Trifu A., Durdureanu C.* History of accountancy. A chronological approach / ed. by C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields. IPEDR Proceedings. 2011. Vol. 11. P. 18—24.
- Dennistoun J.* Memoirs of the Dukes of Urbino, illustrating the arms, arts, and literature of Italy, from 1440 to 1630. Vol. 3. London, 1851.
- De Roover R.* New Perspectives of the History of Accounting // The Accounting Review. 1955. Vol. 30. N 3. P. 405—420.
- Feldman A. N.* Making Writing Matter: Composition in the Engaged University. Albany, 2008.
- Galassi G., Mattessich R.* Italian Accounting Research in the First Half of the 20th century // Review of Accounting and Finance. 2004. N 3 (2). P. 62—83.
- Hoskin K. W., Macve R. H.* Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power // Accounting, Organizations and Society. 1986. N 11 (2). P. 105—136.
- Melis F.* Storia della Ragioneria — Contributo alla conoscenza y interpretazione della fonti piu significative della storia economica. Bologna, 1950.
- Mattessich R.* Two Hundred Years of Accounting Research. An International Survey of Personalities, Ideas and Publications. New York, 2008.
- Pagletti P.* Exploring the Role of Accounting History Following the Adoption of IFRS in Europe. The Case of Italy // Spanish Journal of Accounting History. 2009. N 11. P. 83—115.
- Previts G. J., Walter P., Wolnizer P.* A Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Europe. Series: Studies in the Development of Accounting Thought. Vol. 14A. Emerald Group Publishing Limited, 2010.
- Vigano E., Mattessich R.* Accounting research in Italy: second half of the 20th century // Review of Accounting and Finance. 2007. Vol. 6. N 1. P. 24—41.
- Winjum J.* Accounting on its Age of Stagnation // The Accounting Review. 1970. Vol. 45. N 4. P. 743—761.
- Zambon S.* Italy // The European Accounting Guide. / ed. by D. Alexander, S. Archer. 3rd ed. Academic Press, Hartcourt Brace Jovanovich Publishers, 1998.
- Zan L.* Toward a History of Accounting Histories: Perspectives from the Italian Traditions // The European Accounting Review. 1994. N 2. P. 255—307.
- Zan L.* Accounting and Management Discours in Proto-Industrial Settings: the Venice Arsenal in the turn of 16th century // Accounting and Business Research. 2004. N 32. P. 145—175.