

TALLINN UNIVERSITY OF TECHNOLOGY
School of Economics and Business Administration
Department of Accounting
Chair of Management Accounting

Lija Ivanova

**ACCOUNTING DEVELOPMENT IN FRANCE:
SINCE MID – 19th TO THE MID – 20th CENTURY**
(РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ:
СЕРЕДИНА XIX – СЕРЕДИНА XX ВЕКОВ)

Bachelor Thesis

Supervisor: professor Jaan Alver

Tallinn 2015

I declare I have written the Bachelor Thesis independently.

All works and major viewpoints of the other authors, data from other sources of literature and elsewhere used for writing this paper have been referenced.

Lija Ivanova

(signature, date)

Student's code: 123376

Student's e-mail address: ivanova.lij@gmail.com

Supervisor Professor Jaan Alver:

The thesis conforms to the requirements set for the bachelor's thesis

.....

(signature, date)

Chairman of defense committee:

Permitted to defense

.....

(title, name, signature, date)

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОГЛАВЛЕНИЕ	3
АННОТАЦИЯ.....	4
ВВЕДЕНИЕ	5
1. ХРОНОЛОГИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ	7
1.1 Возникновение двойной записи: XIII – XVI век	7
1.2 Формирование французской школы бухгалтерского учёта: XVII – XVIII век.....	9
1.3 Теория учёта во Франции XIX века	12
1.4 Бухгалтерский учёт во Франции в XX веке	16
2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ	18
2.1 Первые теоретики учёта во Франции.....	18
2.2 Развитие четырёх французских школ и их влияние	22
3. ЮРИДИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ	28
3.1 Зарождение юридического направления	28
3.2 Развитие теории учёта	28
3.3 Вклад французских учёных в развитие учёта	32
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	38
ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ.....	41
SUMMARY	44
ПРИЛОЖЕНИЯ	45
Приложение 1. Хронология учёных: XVIII – середина XX века	45

АННОТАЦИЯ

Целью данной работы является установление взаимосвязи между развитием бухгалтерского учета во Франции с его формированием в экономическое и юридическое направления на основе самостоятельного изучения научной литературы.

Задачами данной работы являются:

- сделать хронологический обзор истории такого развития,
- насколько возможно, определить вклад ученых Франции в развитие экономического и юридического направлений.

Предметом данной работы является индивидуальное изучение научной литературы.

Объектом исследования в данной работе является история развития бухгалтерского учета во Франции за определенный период.

В данной работе рассмотрена хронология развития бухгалтерского учета во Франции, экономическое и юридическое направление учета в трёх главах:

- Хронология развития бухгалтерского учета во Франции,
- Экономическое направление,
- Юридическое направление.

Ключевые слова: история бухгалтерского учета, аудит, двойная запись, статическая теория, формы счетоводства

ВВЕДЕНИЕ

Изучение истории любой науки является объективной необходимостью. Поняв, как наши предшественники выявляли и разрабатывали наиболее эффективные формы и методы учета, мы можем избежать многих ошибок в развитии науки сегодня.

На данный момент времени существует различные научные направления, раскрытие положений которых помогает по-разному воспринять науку и, в частности, бухгалтерский учёт. Как известно, на бухгалтерский учёт влияют как экономическое, так и юридическое направления. Самое важное отличие заключается в том, что экономические законы возникают в обществе в результате его развития, в то время как юридические создаются людьми, устанавливая конкретные ограничения по определённым объектам. Прогресс напрямую зависит от изучения и анализа вопросов, задаваемых на протяжении времени, существования человечества и именно поэтому тема по изучению истории развития бухгалтерского учета является весьма **актуальной**.

Целью данной работы является установление взаимосвязи между развитием бухгалтерского учета во Франции с его формированием в экономическое и юридическое направления на основе самостоятельного изучения научной литературы.

Задачами данной работы являются:

- сделать хронологический обзор истории такого развития,
- насколько возможно определить вклад ученых Франции в развитие экономического и юридического направлений.

Предметом данной работы является индивидуальное изучение научной литературы.

Объектом исследования в данной работе является история развития бухгалтерского учета во Франции за определенный период.

В данной работе рассмотрена хронология развития бухгалтерского учета во Франции, экономическое и юридическое направления учета в трёх главах:

- Хронология развития бухгалтерского учета во Франции,

- Экономическое направление,
- Юридическое направление.

Информация в работе взята из научно-специализированной литературы и статей таких авторов, как Я. Альвер, Л. Альвер, И. Вилламойс, Х. Влаемминк, И. Лемарчанд, Н. Каморджанова, Л. Родина, Л. Пархоменко, А. Осипов, Я. Соколов, и др.

1. ХРОНОЛОГИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ

1.1 Возникновение двойной записи: XIII – XVI век

Изучая историю ведения бухгалтерии выясняется, что самая ранняя двойная запись обнаружена во флорентийской торговой фирме (1299–1300 гг.), а также в фирме, торговавшей в провинции Шампань (Франция).

Немецкий историк Г. Нибур считал, что двойная бухгалтерия возникла в Древнем Риме, ссылаясь на слова Цицерона: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счётных книг, в которых то, что выдано, должно равняться тому, что получено». В середине XIX века К. П. Клинге [*K. P. Klinge*] утверждал, что двойную бухгалтерию изобрели арабы и продали её венецианцам за 50 000 талеров (Родина, Пархоменко 2007). Таких примеров можно привести достаточно много. В высказываниях многих ученых можно неоднократно наблюдать попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя.

Возможно, в то время было легче всего увидеть изобретателя в лице францисканского монаха-математика Луки Пачоли [*Luca Pacioli*] (1445–1517), человека универсальных знаний, друга и учителя Леонардо да Винчи. Лука Пачоли первым систематизировал учёт, создавший исторический «Трактат о счетах и записях» (1494), в котором раскрыл смысл учетных записей. Его книга остается актуальной и сейчас. Но к сожалению, исследование документов средневековья все же показало, что двойная запись существовала задолго до монаха Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии так же нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык. Следовательно, сама система двойной записи, которой пользовались в некоторых торговых центрах Северной Италии возникла лишь в XIII–XIV веках. Найденная в муниципальных записях Генуи система двойной записи

датируется на 1340 г. Зародившаяся в Италии и описанная Пачоли, двойная бухгалтерия, начала распространяться на север Европы, сначала во Францию и Германию, потом в Англию и Скандинавию, затем на запад, в Испанию. Через Атлантический океан она проникла в Америку (Ibid). Рассматривая путь, пройденный двойной записью, необходимо отметить, что двойная запись в каждой завоеванной ею стране, в каждой отрасли хозяйства и в каждом предприятии ассимилировалась, приспособлялась к местным условиям. Каждый народ, заимствуя итальянское изобретение, вносил что-то свое, что-то перестраивал и совершенствовал в нем.

В итоге, первая книга по учёту была напечатана в 1494 году Л. Пачоли. Простая бухгалтерия повсеместно уступала место двойной. Если у Пачоли речь идет только о бухгалтерском учете в торговле и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства, то Альвизе Казакова распространяет диграфизм на судостроение; А. ди Пиетро – на учет монастырского хозяйства и банков; Д. А. Моекепи – на промышленность; Людовико Флори – на госпитали, государственные организации и даже на домашнее хозяйство; Бастиано Веитури – на сельское хозяйство (Осипов 2014).

Период, который мы рассматриваем связан с развитием нового понимания целей учета, мощным развитием его методологии, совершенствованием техники бухгалтерской записи, ее распространением по отраслям народного хозяйства и регламентацией.

Во Франции самым явным сторонником применения двойной бухгалтерии в сельском хозяйстве был Л. Ф. Ле Казо, который выделял четыре счета: поле, урожай, стадо, постройки и инвентарь (Соколов 2006).

Правило двойной записи – дебет соответствует кредиту – носит искусственный характер, в жизни этого нет. Суммы оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, но, если допущена логическая ошибка, намеренная или случайная, она не будет обнаружена.

Сама терминология двойной записи – дебет и кредит – неудовлетворительна, в жизни есть приход и расход. Цель двойной бухгалтерии – фальсификация отчетности (Ibid).

1.2 Формирование французской школы бухгалтерского учёта: XVII – XVIII век

При изучении введения двойной записи во Франции выясняется, что двойную запись выводили из счетов, а не из баланса, что характерно для французских бухгалтеров. Несмотря на то, что со второй половины XVII века в Европе доминировал французский бухгалтерский учёт, учёные объясняли, как необходимо дебетовать все, что поступает в распоряжение собственника, и кредитовать все, что из распоряжения собственника выходит.

В подтверждении вышесказанного, французский экономист и правовед Жак Савари [*Jacques Savary*] (1622–1690) утверждал, что учёт – это составная часть науки об управлении отдельным единичным предприятием (Родина, Пархоменко 2007).

В первой половине XVIII века французский представитель бухгалтерской мысли Б. Ф. Баррем ввёл четыре правила, всему миру известные как «Правила Баррема».

Для отражения конечного финансового результата Баррем считал возможным применение одного из трех счетов: или Убытков и прибылей, или Капитала, или Заключительного баланса; сам он настаивал на смешанном варианте. Так, на счет Убытков и прибылей Баррем предлагал записывать только текущие результаты хозяйственной деятельности: прибыль от продажи товаров, издержки обращения и т. д., а непредвиденные, случайные расходы и доходы предлагал относить на счет Капитала. В XVIII веке еще не было оборотных ведомостей, их заменяли пробные балансы, где сопоставлялись обороты по дебету и кредиту счетов Главной книги (Глоссарий терминов по бухгалтерскому учёту 2015). Баррем вслед за де ля Портом предложил оригинальную форму такого пробного баланса: название счетов указывалось в середине страницы, а суммы дебетовых и кредитовых оборотов приводились слева и справа. Он указал и периодичность такого баланса – месяц. Баррем также полагал необходимым ежемесячное составление пробного баланса.

В итоге, Баррем Б. Ф. вывел четыре правила для двойной записи: счет дебетуется, если на него записывается поступление ценностей хозяйства; счет кредитуется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства; если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется счет лица, с которым выполняется расчет; если поступление ценностей не сопровождается

выбытием других ценностей, то кредитуется счет лица, с которым выполняется расчет (Родина, Пархоменко 2007).

Таким образом, Баррем отождествлял вход с дебетом, выход с кредитом и в объяснении двойной записи последовательно проводил юридический принцип.

Предшественник французской школы Самуэль Рикар [*Samuel Ricard*] в 1721 году вводит специальный счёт, который предназначен для контроля. На этот счет предлагалось записывать все операции, которые заносились на другие счета. При этом значение его заключалось в том, что в конце периода проводилось суммирование операций по дебету и по кредиту. Если итоги данного счета оказывались равными, то можно было утверждать, что записи по всем счетам были верными. Позже другими авторами данный счет был назван «счетом собственника». Рикар попытался истолковать баланс с юридической стороны, поскольку рассматривал актив баланса как долг перед владельцем, а пассив – в качестве долга самого владельца (Vlaemnick 1956, p. 123-129).

Исходя из выше написанного, следует, что большинство французских авторов трактовали баланс как документ, определяющий финансовый результат. Савари внес по вопросам о связи баланса с инвентарем три новые идеи: необходимость постоянного и строгого периодического составления инвентаря; осознание того, что баланс вытекает из инвентаря; инвентарь и баланс должны служить средством для переоценки имущества, требований и обязательств.

Французским авторам принадлежит вклад в разработку состава и структуры учетных регистров, их информационных связей, технических приемов и создания трех форм учета: французской, американской и бельгийской.

Французская школа начиналась с идеи итальянской формы, с ее тремя книгами: Памятной, журнала и Главной, но позднее от Памятной книги отказались. Среди бухгалтеров шли споры по вопросу какая книга важнее (Родина, Пархоменко 2007).

Значение учета во Франции было подчеркнуто тем, что Ж. Б. Кольбером [*Jean-Baptiste Colbert*] (1619-1683) был привлечен Савари к участию в разработке Ордонанса 1673 г., который был призван положить начало разумному регулированию экономики. Ордонанс называли кодексом Савари, его текст в части бухгалтерского учета был настолько удачным, что французский (1808) и бельгийский (1872) торговые кодексы повторяли его почти слово в слово (Vlaemnick 1970, p. 126).

В 1678 году учёный К. Ирсон проследил, как применяется на практике кодекс Савари, и построил изложение бухгалтерского учета с точки зрения реализации данного нормативного документа. Следует отметить, что Ирсон испытал сильное влияние испанской школы, особенно Эскобара, и вне права, юриспруденции учет не существовал для него (Ibid, p. 130). Представитель французской бухгалтерской мысли Матье де ла Порт и К. Ирсон, один с грустью, другой с юмором, отмечали, что практики, как правило, игнорируют предписания кодекса (Ibid, p. 132).

Довольно-таки интересно, что разорившийся французский дворянин, вынужденный работать бухгалтером, Матье де ла Порт [*фр. Mathieu de la Porte*] в будущем стал известен как представитель бухгалтерской мысли XVII века и создатель французской системы счетоводства. Помимо, для упорядочения терминологии Матье составил бухгалтерский словарь (Vlaemminck 1970, p. 132). Он же ввел во французский язык слово «comptabilite» (1673) — счетоводство, которое с тех пор используется во Франции и послужило основой для названия учета на других языках, в том числе и на русском. Однако и во Франции это слово получило признание только благодаря Баррему. До этого бухгалтера во Франции называли *leneur des Uvres* — держатель книг. Проводились изыскания и в части терминологии. Так, например, Андре провел различие между фондом и капиталом. Фонд — это сумма основных и оборотных средств предприятия (итог баланса), капитал — средства собственника, вложенные в фонд (Stevelinck 1970, p. 107).

Что касается обучения, то может быть, главной заслугой французской бухгалтерской школы было то внимание, которое ею уделялось вопросам эффективного обучения. По словам знаменитого испанского ученого Бартоломео де Солозано (1590 г.): «*Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается; без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем, и люди не смогли бы понимать друг друга*» (Сигидов, Трубилин 2011).

Так, Пурра впервые подчеркнет, что при изучении бухгалтерии решающее значение имеет теория, а не практические примеры (последним отводится роль иллюстраций). «*Слово, — писал Пурра, — живая картина ума*». «Живая картина» складывается в определенной последовательности, выбор которой до сих пор разделяет педагогов бухгалтерии на несколько групп: по бухгалтерской процедуре, по стадиям

хозяйственного процесса, от частного к общему, от общего к частному (Vlaeminck 1970, с. 132).

Первые два подхода основаны на моментах, не зависящих от способности ученика, третий и четвертый исходят из того, как ученику удобнее усваивать материал. Французская школа учит от частного к общему, полагая, что это значит учить от простого к сложному.

Во Франции мы сталкиваемся и с сентиментальными аспектами учета. Так, Мулинье был убежден, что изучение бухгалтерии это и есть ключ к счастью, а Пурра искренне считал, что бухгалтерия — это наука, *«дающая мир душе, сохраняющая богатства и продвигающая к счастью»* (Stevelinck 1970, p. 122).

Подводя итог, можно сказать, что в XVIII веке во Франции начала формироваться французская национальная школа учета экономического направления. Для нее был характерен обостренный интерес к рационализации учетной работы: предложены карточки как новый вид учетных регистров.

Здесь заканчивается медленное и уже довольно отставшее от других европейских стран развитие бухгалтерского учета во Франции, и начинается новая эпоха XIX века, где Франция не только догоняет своих соседей, но и вносит свою лепту в развитие бухгалтерского учета.

1.3 Теория учёта во Франции XIX века

Во Франции третья республика была провозглашена в 1870 году, но лишь в 1875 году была принята конституция. Руководители третьей республики считали себя продолжателями дела Великой французской революции. От нее Третья республика унаследовала Государственный трехцветный флаг, национальный гимн «Марсельеза» национальный праздник 14 Июля – День взятия Бастилии. В течение XIX века начала свое развитие французская школа бухгалтерии, где особо углубленно изучалась теория учета. Первыми теоретиками учета во Франции были Курсель-Сенель, Сэй, Гильбо и Леоте. Так же следует выделить крупных теоретиков, давших чисто экономическую интерпретацию теории учета – это Гвиней, Прудон, Дюмарше.

Вспомним выдающегося французского бухгалтера XIX века Р. П. Коффи [*Coffy R. P.*]. Каждому виду материальных ценностей, согласно Коффи, соответствует

определенный счет. Отсюда классификация счетов по типу/видам ценностей (Пархоменко, Родина 2007). Все счета делятся по учету реальных и рациональных или фиктивных ценностей. Первая группа делится на счета личные (дебиторов и кредиторов), далее рассматриваются как разновидность реальных ценностей. Последние делятся на счета основных средств и оборотных средств. Вторая группа включает счет капитала и все результатные счета.

Две группы счетов Коффи называл двумя сериями и определял сущность двойной записи применительно к этим сериям, причем значение дебета и кредита менялось противоположным образом в одной группе по отношению к другой группе счетов (Jezdimirovic, с. 82). Не случайно Коффи называют предшественником Шера.

Говоря об идеи «горизонтальной» корреспонденции счетов Коффи: счета, предназначенные для учета основных средств, должны всегда корреспондировать со счетом Капитала, счета оборотных средств, – со счетами Убытки и Прибыль, и Капитал, а все результатные счета закрываются только счетами Убытков и Прибылей (Вольф 1888, с. 258). Интересный факт, что именно Коффи первым высказался за университетскую подготовку бухгалтеров.

Помимо, интересно мнение французского политика, публициста, экономиста, философ-мютюэлиста¹ и просто социолога – Пьера Жозефа Прудона [*Pierre-Joseph Proudhon*] (1809-1865). Познавательное, что он был членом французского парламента и первым человеком, назвавшим себя анархистом. В настоящее время Прудон является одним из наиболее влиятельным теоретиком анархизма, но после событий 1848 года стал называть себя федералистом. Он писал «Бухгалтер и есть настоящий экономист, у которого клика мнимых ученых украли его имя». По мнению автора, он имел в виду, что бухгалтер не просто экономист, но и человек, который исследует глубины хозяйственной жизни, что долгое время являлось символом веры многих бухгалтеров.

В этом столетии во Франции уделялось огромное внимание разработке различных форм счетоводства. Таким образом, во Франции в XIX веке была создана учетная теория экономического направления, но при всех успехах учетной мысли и

¹ Мютюэлизм [*фр. Mutuellisme*] – анархическое направление экономической теории и социальной и политической философии, восходящее к первой половине XIX века, в особенности – к работам П. Ж. Прудона (Глоссарий терминов по бухгалтерскому учёту 2015).

распространении двойной записи была еще широко представлена простая бухгалтерия. Бухгалтеры пытались создать бухгалтерский кодекс, который должен был содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон (Родина, Пархоменко 2007). Критические работы французских авторов о простой и двойной формах бухгалтерии способствовали развитию учетной мысли.

Все началось с того, что великий историк Ж. Мишле (1798–1874) стал утверждать, что причиной террора во время Великой Французской революции была запущенность счетоводства в военном управлении (Вольф 1898, с. 122). И хотя этот поэт истории не очень разобрался в сути социальных процессов конца XVIII в., тем не менее он хорошо предвосхитил социальные сдвиги в оценке счетоводства середины XIX столетия.

В знак подтверждения, что в распространенных в этот период определениях счетоводства и его предмета неустанно подчеркивался экономический аспект, последуют следующие высказывания французских учёных, которые внесли неотъемлемый вклад в само развитие счетоводства:

По словам Гаже – «Счетоведение имеет предметом совокупность основных начал устройства, управления, контроля и централизации административных служб. Счетоведение должно обнимать все вычисления, проверку и определение всех операций, подлежащих учету и контролю, счетоводство, наоборот, есть искусство записи всех операций, вычисленных счетоведением в книгах» (Вольф 1891, с. 66).

Боно же считал, что – «Счетоводство», – это наука, имеющая предметом: 1) установление статистики количеств и стоимости предметов, образующих капитал промышленника, купца, финансиста и т.д.; 2) запись, в известном порядке, непрерывного движения различных элементов, с помощью которых совершается процесс обмена или преобразования (производство), так чтобы можно было быстро представлять, во всей совокупности, их взаимное состояние и положение расчетов с третьими лицами, или состояние каждого счета отдельно и, наконец, 3) вывод результата всех операций (Ibid, с. 51).

Ломи утверждал, что «Счетоводство есть искусство распределения и записи стоимости продуктов, чтобы показать их употребление и установить разницу между прежнею и настоящею их стоимостью» (Ibid, с. 66).

Перро – «Счетоводство – наука, имеющая целью наглядно показать изо дня в день изменения, происшедшие в капитале от совершенных операций» (Ibid, с. 66).

Бодрач – «Счетоводство – наука счетов; оно же искусство собирать и группировать все данные, устанавливающие происхождение и преобразование капитала, движение и состояние ценностей, положение отдельных счетов, совокупность расходов и результат операций» (Ibid, с. 66).

Гилле – «Счетоводство есть не что иное, как отчет о движении имуществ движимых и недвижимых, входящих в состав предприятий» (Ibid, с. 66).

Фернан Карпентье – «Счетоведение есть наука, ее цель – приведение в соответствие касающихся ее событий; предмет – исследование законов, которые составляют базу, основу для его правил и которые, избавляя ум от непредвиденного и непонятного, дают возможность предусмотреть на практике многие явления, счетоведение – это наука, которая дает возможность установить аналитическую и синтетическую связь в экономических актах и событиях; счетоводство есть искусство применять эту связь для целей контроля, сообразно с принципами, практикой и теорией науки счетоведения» (Коммерческое образование, т. III, с. 339). Он же дал чисто экономическое, с позитивистским уклоном, истолкование счетоведения и счетоводства. В центре внимания – счет. Счет – это часть целого, это отдельный механизм счетоводной машины. Каждый счет имеет своим предметом повествование о точно определенном роде операций коммерческих предприятий. Совокупность счетов показывает связь всех операций и взаимоотношение их (Коммерческое образование, т. III, с. 340). Классификация счетов выполняется по двум основаниям: по роду элементов (капитала, ценностей, амортизации, третьих лиц, результатов) и по историческим периодам (на момент образования предприятия, за время функционирования предприятия и на момент выявления финансовых результатов) (Пархоменко, Родина 2007).

Анализируя мнения французских учёных, можно прийти к выводу, что для них счетоводство является как наукой, так и искусством. Все они пишут о фактах, зависящих о внешних обстоятельствах и не зависящих от воли субъекта, именно поэтому в их определениях счетоводства в тот период времени демонстрируется экономический аспект. Хотелось бы отметить, что мысль Фернан Карпентье о примате

экономических аспектов в бухгалтерском учете также характерна и для трудов четырех крупнейших ученых французской школы.

1.4 Бухгалтерский учёт во Франции в XX веке

В начале XX века на французских бухгалтеров оказывало влияние юридическое направление, которое продолжалось не долго и было связано с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. Представителями этого направления выступали Г. Фор, А. Лефевер, П. Гарнье, Л. Батардон, А. Бомон и другие.

Французская школа в XX веке испытывала влияние американских ученых, которые различали три вида стоимости: техническую, активизированную и структурную. Исходя из этого, анализ рентабельности был основан на этих трех факторах. Теоретики учета выделяли пять целей анализа (Пархоменко, Родина 2007):

- 1) определение продажных цен – достигалось путем исчисления исторической себестоимости, отвечающей: а) определенному уровню цен; б) объему деятельности; в) производительности; г) методу распределения накладных расходов, принятых бухгалтером;
- 2) определение результатов по видам реализации – достигалось только приказами, относящимися к технической себестоимости; существенным считалось выявление затрат на уровне центров ответственности;
- 3) ориентация торговой политики предприятия по наиболее рентабельным видам деятельности – эта цель осуществима, если анализ рентабельности разделить на краткосрочный и длительный. Первый игнорировал изменения в структуре средств производства и продажи, вместе с тем анализ всей себестоимости не эффективен, так как она зависела от деятельности предприятия в целом;
- 4) контроль внутренней деятельности предприятия в целях повышения производительности труда – эта цель выполнима, если бухгалтерию дополняет оперативно-технический учет. Контроль осуществлялся в разрезе центров, его сущность сводилась к ведению счета эксплуатации, который дебетовался на суммы расходов и кредитовался на списываемые по

плановой оценке ценности; выявленные отклонения фактической оценки от плановой отражались по виновным лицам;

- 5) определение стоимости активов, в частности, оценка величины запасов – это правильная оценка стоимости запасов, причем эта оценка должна быть постоянной.

После первой мировой войны во Франции возросло распространение американских идей в бухгалтерском учете. А. Лабар, А. Дюмортье, Ж. Мерлин, А. Падермаджан и другие бухгалтеры цель учета видели в измерении производительности и продуктивности предприятия. В 1918 году в Стокгольме на Международном конгрессе по научной организации труда была рассмотрена техника бюджетного контроля себестоимости. Техника бюджетного контроля совпала с рациональной постановкой бухгалтерского учета. Американское влияние на французский учет все время усиливалось, но вместе с тем во Франции имела место и оппозиция американскому влиянию.

Для французских бухгалтеров всех направлений и школ характерна тенденция к унификации учета, выработки общих принципов. Ко второй половине XX века они сформулировали шесть таких положений: механизация учета есть следствие налаженной организации; экономия времени может быть достигнута одновременным выполнением различных работ; экономия труда; сокращение сроков, бухгалтерия должна стремиться предоставлять больше информации, с большей точностью, в более короткий срок; безопасность обеспечивается контролем, понимаемым как самоконтроль и ревизия; четкость – одно из основных условий хорошей организации учета, четкость предполагает коммуникацию и ясную терминологию (Пархоменко, Родина 2007).

Таким образом, XX век стал настоящим скачком в области бухгалтерии для Франции. Более подробное описание открытий, сделанных французскими учеными приведено в последующих главах, которые разделены на экономическое и юридическое направления.

2. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ

2.1 Первые теоретики учёта во Франции

Несмотря на поражение во Франко-Прусской войне 1870-1871 годов, Франция оставалась великой державой. Она обладала большими экономическими возможностями, мощной армией, крупным флотом и огромнейшей колониальной империей. Помимо, значительная часть населения была занята в сельском хозяйстве, где преобладали мелкие крестьянские участки. Именно поэтому, Франция была аграрно-индустриальной страной.

Неотъемлемый вклад в бухгалтерский учёт в 19 веке внесли одни из знаменитых французских учёных – А. Гильбо и Э. П. Леоте. Помимо, развивается новая теория учёта Ж. Г. Курсель-Сенеля.

Адольф Гильбо [*Adolphe Guilbault*] (1821-1897) – один из выдающихся французских теоретиков бухгалтерского учёта, представитель французской бухгалтерской мысли XIX века. Он работал в тесном сотрудничестве с Леоте. Ему принадлежит следующее определение: «Счетоведение как приложение математики к изучению экономических количеств является наукой о счетах, относящихся к произведениям труда и к преобразованиям капитала» (Alver, Alver 2011).

В свою очередь, Эжен Пьер Леоте [*Léautey, Eugène Pierre*] (1845-1908) – являлся крупным представителем французской науки и теории бухгалтерского учёта, а так же преподавателем коммерческих предметов. Тесно сотрудничал с Гильбо. Для Леоте учет – это веление счетов, с помощью которых достигаются регистрация, систематизация и координации фактов хозяйственной жизни (Ibid).

Изначально А. Гильбо и Э. П. Леоте создали чисто экономическое направление во французской бухгалтерской школе, но вскоре они развили это и в мировой бухгалтерской литературе. Учёные строго отличали науку об учете от практики, чтобы отделить учетные идеи от узких практических задач. С точки зрения данного

экономического направления, то учет рассматривался как математическая дисциплина конструирования счетов и исчисления экономических количеств. Леоте и Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета (Соколов 1996):

- 1) счетоводной, связанной с разработкой специальной логики, с классификацией объектов;
- 2) социальной, сопоставляющей классовые интересы;
- 3) экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами.

Эти функции реализуются с помощью специальной конструкции, начального счетовода, под которым они понимали лицо, вследствие присущей ему обязанности вести счетоводство о своем имуществе и изменениях, в последнем под влиянием хозяйственных операций. Таким образом, в счете Начального счетовода объединяются функции собственника и администратора.

По утверждению теоретиков двойная запись вытекала из условий обмена. Все меновые акты делились на внешние и внутренние. Каждая операция в учете выражалась своей счетной диграфической формулой. Внешние меновые акты связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами, внутренние протекали на предприятии. Авторы построили элементарную модель хозяйственной операции и разработали сложную классификацию счетов, введение счетов порядка и метода, которые стали достоянием теории учета. Для Леоте и Гильбо учет – это ведение счетов, с помощью которых достигалась регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни. Баланс являлся следствием двойной записи и задан счетами, он уравнивал активную и пассивную массы. Активные включали основные средства, оборотные средства, затраченные средства, средства у дебиторов и убытки; пассивные – собственные средства, средства кредиторов и прибыли. Регулирующие счета вводились в баланс, и тем самым создавались два баланса: «брутто» – с регулирующими статьями и «нетто» – без них (Léautey, Guilbault 1889). Баланс был задан системой счетов, где ценности оценивались по себестоимости, и баланс выступал как выражение перманентного инвентаря.

Леоте и Гильбо, признавая точность за учетом бухгалтерским, пропагандировали приблизительный статистический учет прибыли, использование различных условных

коэффициентов и других упрощений, позволяющих повысить оперативность учета (Ibid).

Таким образом, во Франции в XIX веке была создана учетная теория экономического направления, но при всех успехах учетной мысли и распространении двойной записи была еще широко представлена простая бухгалтерия. Бухгалтеры пытались создать бухгалтерский кодекс, который должен был содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон. Критические работы французских авторов о простой и двойной формах бухгалтерии способствовали развитию учетной мысли.

Жан Густав Курсель-Сенель [*Jean Gustave Courcelle-Senel*] (1813-1892) – является одним из последователей Ж. Б. Сэйя и Э. Дегранжа. Он создал весьма интересную концепцию теории бухгалтерского учета и как прикладной экономики, в которой отражаются хозяйственные процессы, и методы управления ими. Его пояснение двойной записи как закон обмена оказала огромное влияние на теорию учета. Также он подчеркивал управленческие цели бухгалтерии и предостерегал бухгалтеров от излишней дробности, чтобы не уменьшить вероятность ошибок.

«Наука лишь с помощью весьма утонченного отвлечения обнаруживает тождественность законов, которые управляют предприятиями», – писал он. Эти законы изучаются с помощью бухгалтерского учета, который практикуется как метод управления единичным предприятием. Его цель «приводить в известность все приходы, расходы и превращения капиталов». В основе законов, управляющих предприятием, лежит мена. Каждая мена всегда предполагает две операции: действительную и страдательную. Действительная вызывает необходимость кредитования счета, а страдательная – дебетования его. И лишь только по формальным соображениям он приводит правило Дегранжа: «Тот, кто получает – дебетуется, тот, кто выдает – кредитуются». С его точки зрения суть в том, что кредитуемая сумма всегда должна иметь запись со знаком «+», а дебетуемая «-». Отсюда проистекает и алгебраическое равенство меновых оборотов. Далее последуют несколько высказываний Курсель-Сенеля о счетоводстве и счёте в целом: «Счетоводство есть искусство ведения и сочетания (координации) счетов»; «Счетоводство – совокупность счетов предприятия»; «Счет есть последовательность записей, констатирующих порядок операций одного

типа (или выполненных одним и тем же лицом)» (Родина, Пархоменко 2007). Получается, что счета выражают фазы движения капитала.

Подчеркивая управленческие цели бухгалтерии, Курсель-Сенель писал: «Чем медленнее оборачиваемость капитала, тем необходимее счетоводство». При этом знания (теория) не заменяют работы (практики). Цель обучения – научить будущих бухгалтеров их профессиональному языку. Он вполне разумно предостерегал бухгалтеров от излишней дробности сведений, аналитичности, подчеркивая, что дифференциация и интеграция счетов не имеет границ. В то же время, чем меньше счетов, тем меньше вероятность допустить ошибку. Для соблюдения абсолютной точности необходимо (Ibid):

- ежемесячная выверка разности по дебету и кредиту всех счетов,
- соблюдение правила Мендоса (равенство оборотов журнала дебетовым и кредитовым оборотам главной книги).

Важно отметить его взгляды на учет в условиях децентрализации учета по фирмам. Таким образом, он предполагал, что централизованная контора ведет счета филиалов, а филиалы – счет центральной конторы.

Курсель-Сенель полагал, что все методологические вопросы учета должен решать администратор, поскольку учет нужен ему, ему и решать. Бухгалтер заинтересован в такой работе, которая создает видимость значимости его труда и ставит в зависимость от него материально ответственных лиц. Начиная с Курсель-Сенеля формируется экономическая трактовка бухгалтерского учета, его цель – изучение эффективности функционирования каждого объекта предприятия (Lemarchand, Parker 1996).

Исходя из этого, главной заслугой Курсель-Сенеля явилась разработка учения об учете затрат и калькуляции, учение о широкой и узкой амортизации. Структура себестоимости включала прямые и косвенные расходы, прямые прямо пропорциональны выпуску готовой продукции, косвенные – обратно пропорциональны. К чему я вижу так это к тому, что смысл заключается в том, что продажную цену по отдельным товарам нужно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность общих затрат за счет некоторого увеличения цен на другие товары, но нельзя продавать товары по ценам ниже этого уровня.

Подводя итог, подлинный расцвет французской учетной мысли связан с трудами двух авторов: Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо. Они создали чисто экономическое направление сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской литературе. Также, Леоте и Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета: счетоводной, социальной и экономической. Одно из ярких определений, которое им принадлежит – «Счетоведение как приложение математики к изучению экономических количеств является наукой о счетах, относящихся к произведениям труда и к преобразованиям капитала». Экономическая же трактовка бухгалтерского учета предполагала выделение учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции и услуг в центр исследований учетной проблематики, и главная заслуга Курсель-Сенеля состоит в разработке учения об учете затрат и калькуляции. Никто до него полно и всеобъемлюще не формулировал различий между учетом затрат и расчетом себестоимости, подчеркивая, что второе есть цель первого.

Здесь заканчивается перечень о первых теоретиках учёта во Франции и далее более подробно будут рассмотрены четыре французские школы, их развитие и их влияние во Франции.

2.2 Развитие четырёх французских школ и их влияние

В рамках экономического направления складываются четыре школы: Школа капитала – Шарль Пангло, школа стоимости – Жан Батист Дюмарше и Жан Бурнисьен, школа операций – Рене Делапорт и школа предприятия – Фламминк.

Школа капитала – Шарль Пангло. Школу капитала возглавил французский экономист Шарль Пангло. Он выводил учёт из понятия капитала и рассматривал его как «зеркало капитала». Исследуя юридические аспекты теории бухгалтерского учёта, он считал, что все понятия учёта должны быть выведены из понятия «капитал», так как только эта теория позволяет объяснить природу счетов (Каморджанова 2014). В развитие этих идей Вильбоа, Дарик и Рив пытались ввести в учёт самый главный капитал – человеческий.

Школа стоимости – Жан Батист Дюшарме и Жан Бурнисьен. Представители второй школы Жан Батист Дюшарме и Жан Бурнисьен считали учёт экономической, а не юридической дисциплиной. Они предложили новую концепцию стоимости –

потенциальную оценку, т. к. критика принципов оценки по себестоимости. Сущность заключается в том, что при регулировке счетов в учёте всегда имеются две оценки каждого предмета: по себестоимости и по продажным ценам текущего дня.

Интересным фактом послужит и то, что в 1944 году Ж. Б. Дюмарше придумал герб бухгалтеров, состоящий из трёх фигур: солнца – бухгалтерский учёт освещает хозяйственную деятельность; весов – баланс; кривой Бернулли, символизирующей то, что учёт, однажды возникнув, будет существовать вечно, и девиза: «Наука. Совесть. Независимость».

Жан Батист Дюмарше [*J. B. Dumarchey*] (1874–1946) – один из крупнейших представителей французской бухгалтерской мысли. Учет, по мысли Дюмарше, чисто экономическая, а не юридическая доктрина, оборотная сторона политической экономии. Экономическая трактовка учета сочетается у Дюмарше с пониманием хозяйства как организма. Он рассматривал эволюцию учета как развитие эмбриона; как последовательную дифференциацию и функциональную работу различных учетных органов; бухгалтер не конструирует счета, а открывает и описывает их подобно тому, как зоолог находит и описывает тех или иных животных, моллюсков и т. д. Все эти «живые организмы» (счета) выводились Дюмарше из элементарной «клеточки», начального счетоводного счета, каковым выступает счет Капитала (Помазков 1929). Согласно этой концепции, значение дебета и кредита не может быть дано априорно, оно всегда вытекает из конкретных особенностей счета.

Дюмарше считал бухгалтерский учет наукой чисто экономической – оборотной стороной политэкономии. У бухгалтерского учета и политэкономии один предмет – воспроизводство материальных благ. Основная категория этих наук – стоимость, которая в бухгалтерском учете называется оценкой. Стоимость – то общее, что присуще всем бухгалтерским объектам, что позволяет объединять их. Если нечто не имеет стоимости, оно не может быть объектом бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете в качестве оценки выступает цена – стоимость, выраженная в деньгах. Дюмарше не признавал оценку по себестоимости, а настаивал на применении так называемой «потенциальной оценки» (Dumarchey 1914). Суть в том, при помощи регулирующих счетов учетная стоимость доводится до вероятной цены реализации, то есть одновременно присутствуют две оценки: по себестоимости и продажным ценам.

В целом Дюмарше рассматривал бухгалтерский учет как эволюционное развитие организма из одной клетки. Такой клеткой он считал счет капитала – начальный счетоводный счет, из которого развиваются все другие. Счет Дюмарше трактовал как совокупность стоимостей, связанных единым признаком, а значение дебета и кредита зависит от особенностей счета. Любая проводка описывает один из видов хозяйственных операций, которых всего четыре (Dumarchey 1914):

- активные пермутации²: $A - a + a$;
- пассивные пермутации: $\Pi - v + v$;
- компенсационные модификации: $A \pm c = O \pm c$;
- результатные модификации: $A \pm d = K \pm d$.

На основе этих записей он сформулировал следующее правило: «Счет, изменения которого входят в баланс с положительным знаком дебетуется, а счет, изменения которого входят в баланс с отрицательным знаком – кредитуется». Дюмарше провел разграничение между понятиями регулятива и резерва. Резерву в активе всегда противостоит реальная стоимость (Ibid).

Исходя из выше изложенного, французская школа счетоводства положила начало экономическому направлению в бухгалтерской науке. Надо сказать, именно в экономическое направление учета уходит своими корнями динамическая теория балансоведения, подобно тому, как в юридическом направлении я нахожу начало статической теории.

Школа операций – Рене Делапорт. Третья школа выводила учёт из хозяйственных операций, или фактов хозяйственной жизни. Представитель этой школы Рене Делапорт в своих учения продолжал развивать экономическое направление в бухгалтерском учёте. Предметом учёта он считал движение ценностей в пространстве. Помимо, он утверждал, что необходимо включать все факторы хозяйственной жизни, в то время как традиционная система бухгалтерского учёта не отражала своей совокупности обязательств предприятия.

Делапорт Рене [*Delaporte René*] (х–1942) – французский автор, представитель французской бухгалтерской науки первой половины XX в. Предметом учета Делапорт

² Пермутации – это увеличение одной статьи актива за счет уменьшения другой статьи актива или увеличение одной статьи пассива за счет уменьшения другой статьи пассива (Глоссарий терминов по бухгалтерскому учёту 2015).

считал движение ценностей во времени и пространстве. Для него «бухгалтерия» – наука счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации циклов каких-либо хозяйственных операций с целью получения информации, необходимой любой науке, использующей учетные данные. Деллапорт считал необходимым связать начисление амортизации с временем работы оборудования. Но главным в его теории была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций. И если в конце XIX века Леоте и Гильбо насчитали их три, то Деллапорт выделил одиннадцать: 1) статистические; 2) экономические; 3) финансовые; 4) юридические; 5) бюджетные; 6) управленческие; 7) контрольные; 8) исторические; 9) регистрационные (описательные); 10) сигнализационные; 11) сравнительные (аналитические). Деллапорт хотел включить в предмет бухгалтерского учета все факты хозяйственной жизни, все феномены, так как традиционная система учета не отражала всей совокупности обязательств предприятия, например, обязательств не делать, не давать и тому подобное (Degos 2007).

Представители этой школы считают, что бухгалтерский учет – это наука счетов, применяемых для регистрации, группировки и классификации хозяйственных операций. То есть предметом бухгалтерского учета являются хозяйственные операции, они являются учетными единицами и измеряются в натуральном и стоимостном выражении. Деллапорт выделял три вида стоимостных объектов: имущественные, обязательственные, финальные (результатные). На основе этого деления выполняется классификация счетов (Delaporte 1936). Деллапорт стремился расширить предмет учета за счет расширенного учета обязательств.

Исходя из выше изложенного, можно прийти к выводу, что продолжателем экономической линии во французском учете был Рене Деллапорт. Он считал предметом учета движение ценностей во времени пространстве и разделял на три вида стоимостных объектов: имущественные, обязательные и финальные, а это деление предопределяло классификацию счетов. Главной в его теории было истолкование бухгалтерии как сумму управленческих функций.

Школа предприятия – Ж. А. Фламминк и Ж. Фурастье. Представители четвертой школы выражали управленческую концепцию в учёте. Так, например, бельгийский историк учёта Ж. Фламминк говорил, что нельзя сводить предмет учёта к стоимости, основные понятия учёта – предприятие в целом, подчёркивая необходимость сближения бухгалтерского учёта с наукой управления.

По мнению выдающегося экономиста Жана Фурастье, бухгалтерский учёт выступает средством управления предприятием, целью бухгалтерского учёта является регистрация движения стоимости, выраженной в денежных единицах.

Ж. А. Фламминк (1907–1959) считал, что эволюция учета должна привести к его слиянию с экономикой. Учет – это средство управления предприятием, поскольку он дает информацию для анализа, анализ же позволяет вскрыть причины успехов и неудач. Он рассматривал эволюцию учета, которая должна привести к слиянию бухгалтерского учета с экономикой предприятия и возникновению экономологии в духе Гомберга (Пархоенко, Родина 2007).

Жан Фурастье (1907–1990) утверждал, что учет и контроль не тождественны: первый требует регистрации, второй должен показать ее правильность и достоверность (Ibid).

Усиление роли бухгалтера в управлении предприятием было обусловлено индустриальной революцией и последующим рассредоточением собственности во Франции. Владельцы теряли контроль над оперативным управлением производства и все эти функции вскоре переходили к наёмным управленцам. Получается, что именно таким образом, полномочия наемных управленцев увеличивались. Рост производственных сил, увеличение доли интеллектуальной составляющей производства, влияние информационных технологий способствовали тому, что бухгалтерский учёт приобрёл управленческую трактовку, представляя информацию для управления производством.

В этих условиях бухгалтеру необходимо овладеть искусством определения пути к разрешению управленческих задач сквозь различные ситуации и обстоятельства. По моему мнению, здесь сталкиваемся с проблемой удовлетворения потребности как признание окружающих со стороны в связи с хорошо выполненной работой, так и в желании быть независимым и свободным, так как бухгалтер стремился к компетентности и успеху в своей профессиональной деятельности.

Интересным заключением последует мнение профессора Я. В. Соколова. По его словам, теоретики экономического направления во Франции считали, что именно бухгалтерский учёт является частью их политической экономики. Все истоки ведут к материальной природе счетоводства, которая заключается в том, что каждому виду материальному виду ценностей соответствовал определённый счёт, откуда в

дальнейшем и сложилась классификация счетов по типу ценностей. Также эти счета делились на два типа: учёт рациональных и материальных ценностей. В свою очередь реальные счета ещё делились на счета материальных ценностей и личные счета. Помимо, счета материальных ценностей также делились на основные и оборотные счета. В последние счета включали счета капитала и все результатные счета (Соколов 2006).

Французские учёные привнесли неотъемлемый вклад в развитие экономического направления. Первыми теоретиками учёта во Франции являлись А. Гильбо, Э. П. Леоте, Ж. Г. Курсель-Сенель и другие. Благодаря трудам теоретиков во Франции была создана учётная теория экономического направления. Несмотря на успех учётной мысли и распространении двойной записи, была ещё представлена простая бухгалтерия. Также заслугами Гильбо и Леоте является выдвижение доктрины трёх функций учёта: счетоводной, социальной и экономической. Заслугами Курсель-Сенеля является теория бухгалтерского учёта, в которой отражаются хозяйственные процессы и методы управления ими. В рамках экономического направления было также создано четыре лидирующих французских школы: школа капитала, стоимости, операций и предприятия. Первая выводила учёт из понятия капитала (Пангло); вторая — из категории стоимости (Дюмарше и Бурнисьен); третья — из хозяйственных операций или фактов хозяйственной жизни (Делапорт) и, наконец, четвертая — из определения предприятия (Фламминк и Фурастье). Благодаря трудам французских теоретиков, развитие теории учёта во Франции свидетельствует о ярко выраженном экономическом направлении. На этом заканчивается вторая глава, далее будет представлено юридическое направление во Франции.

3. ЮРИДИЧЕСКОЕ НАПРАВЛЕНИЕ

3.1 Зарождение юридического направления

Юридический подход в бухгалтерском учёте в большей степени обусловлен состоянием хозяйственной жизни во Франции в XIX–XX веках. С этой сферой связаны области трудового права, гигиены и охраны труда, профессиональное образование того времени. На бухгалтеров Франции, это направление оказывало большое влияние, но это продолжалось недолго и связано было с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. Выразителями этого направления выступали А. Лефевр, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, Л. Батардон, П. Гарнье и другие.

Ещё в XVIII веке, выдающийся юрист и мыслитель Шарль Луи Монтескье [*Charles Louis Montesquieu*] (1689–1755) считал, что рационалистическая природа человека является «духом» законов. Он утверждал, что законы общества объективно предопределяются характерами и свойствами людей этого общества. При этом законы одного народа не могут оказаться пригодными для другого народа (Каморджанова 2014, с.171).

Последователи юридического направления в учёте считали бухгалтерский учёт отдельной отраслью права, которая призвана обосновывать деятельность бухгалтеров, а также и учётные принципы, которыми они руководствуются на благо общества. Далее будет рассмотрено развитие теории учёта более подробно.

3.2 Развитие теории учёта

Французская форма счетоводства была связана с развитием крупных предприятий, так как позволяла создать условия для разделения труда счётных работников.

Все началось с того, что великий историк Жюль Мишле [*Jules Michelet*] (1798—1874) стал утверждать, что причиной террора во время Великой Французской революции была «запущенность счетоводства в военном управлении». И хотя этот историк не очень разобрался в сути социальных процессов конца XVIII века, тем не менее, он хорошо предвосхитил социальные сдвиги в оценке счетоводства середины XIX столетия (Lemarchand, Parker 1996).

Во Франции уделялось огромное внимание разработке различных форм счетоводства, то есть традиции, берущие начало с трудов Де ла Порта и Дегранжа. В 1810 году А. Ислер предлагал так называемую швейцарскую форму счетоводства, суть которой заключалась в переносе статей из памятной книги в главную. Техника переноса предполагала ведение отдельных листов (накопительных ведомостей) на хозяйственные операции, итоги которых заносились в главную книгу (Ibid).

Здесь же необходимо выделить мысль, которая в конечном счёте привела к возникновению перманентного инвентаря. Эту идею выдвинул французский учёный Ж. Квиней, суть которой заключалась в том, что по всем счетам после регистрации любого факта хозяйственной жизни сразу выводить сальдо. Квиней сводил систему счетов к двум группам:

- кассы,
- личных счетов.

Он предложил специальную форму счетоводства, в журнале которой после каждой проводки выводилось исходящее сальдо корреспондирующих счетов. Кроме журнала Квиней предлагал вести главную книгу. Его последователь Бэссон и Распайль, считали возможным ограничиваться одной книгой, объединяющей хронологическую и систематическую записи (Ibid). Свой регистр они назвали Журнал-контроль.

Отдельно выделю, что существенное развитие французская форма получила при методе централизации Дезарно де Лизиньяна [*Dasarnaud de Lésignan*] (1825), который шел не от учета к предприятию, а наоборот. Он считал, что бухгалтерия должна открывать столько журналов, сколько отвечает особенностям его хозяйственной деятельности. Раз в квартал или месяц итоги этих частных журналов (мемориальных ордеров) переносились в журнал, итоги которого затем разносились по счетам Главной книги.

Несмотря на это, огромной заслугой французских учёных является систематизация счетов и форм учета. Далее последуют три формы, доживших до наших дней:

- французская (много-журнальная) форма Де ля Порта (1685) дифференцировала единый журнал хозяйственных операций на 5 журналов; при этом каждый журнал предусматривал деление корреспондирующих счетов по нескольким колонкам;
- американская (журнал-главная) форма Э. Дегранжа (1802), объединяющая хронологическую и систематическую записи;
- интегральная форма Ж. Л. Дюмарше (1914) предполагает открытие на каждый синтетический счет двух журналов – один для дебетовых, другой для кредитовых оборотов. В каждом счете, представляющем много-колончатый регистр, предусматривается корреспонденция счетов. Интегральная форма стала прообразом копиручета и журнально-ордерной формы счетоводства, т. е. при применении свободных листов.

Что касается французской формы, то её разновидностью можно считать бельгийскую форму счетоводства, описанную бельгийским бухгалтером Мартином Баттайлем в 1804 году. Эта форма предполагала дифференциацию журнала на 4 самостоятельных регистра: покупки, продажи, кассы и финансовых результатов, возникающих как при покупке, так и при продаже. Их обороты по окончании месяца переносились в главную книгу.

Касательно форм счетоводства или методов счетоводства, следует отнести и метод централизации (И. А. Жили), под которым понимается ведение аналитических книг по местам возникновения фактов хозяйственной жизни, а в бухгалтерии – выполнение только сводных записей аналитического учета. Наоборот, И. И. Кокс пытался пропагандировать форму счетоводства, главная книга которой органически включала данные аналитического учета (Соколов 1991).

Уже тогда во Франции многие бухгалтеры мечтали об унификации счетоводства, понимая под этим единые отчетные формы, (Э. Мишо), единые формы учетных регистров (А. Бошери). Последний видел в них будущее счетоводства. Однако не все это поддержали. По словам Ленжена, требования разных предприятий слишком различны, чтобы мыслимо было устанавливать однообразную форму счетоводства.

Леоте же писал, что закон не может предписать обязательные формы счетоводства. Это значило бы посягать на свободу, здравый смысл и прогресс (Соколов 1996). Исходя из всего вышесказанного, информация показывает нецелесообразность и невозможность создания единой формы счетоводства в такой стране, как Франция.

Следует отметить неоспоримую ценность деловой корреспонденции во Франции. Один из видных бухгалтеров – ревизоров Эдуард Мишо (1883) писал: «Дарий проиграл сражение при Арбеллах единственно благодаря не на месте поставленной запятой», а Годафруа полагал, что «достоинство фирмы измеряется стилем ее деловых писем». Это свидетельствует о присутствии ценности в деловой корреспонденции Франции.

Интересен и тот факт, что желание все регламентировать выразилось во Франции в попытке создать бухгалтерский кодекс и, соответственно, новую отрасль бухгалтерского права. Кодекс должен был, по мнению Луи Рашу и Ж. Октора, содержать юридические определения профессии и обязательства сторон (бухгалтера и нанимателя), то есть то, что в США называют этическим кодексом бухгалтера (Соколов 1996).

Следует добавить, что при всех успехах в учетной мысли и распространении двойной записи, простая бухгалтерия еще в 1911 году была широко представлена как во Франции, так и в Европе в целом. В то же время стали появляться критические работы об униграфической и диаграфической парадигмах учета.

- Униграфическая – прямое, «зеркальное» отображение хозяйственной деятельности без группировочных признаков, только натуральный измеритель.
- Диаграфическая – двойная, более общая, трактовка счетов как взаимосвязанных «экранов».

Роже, Крепэн, Карпентье, Дэри, Дюмон, Лемаль, Марлэр, отличая недостатки первой, выделили и два недостатка во второй: 1 – синтез результатов хозяйственной деятельности выполняется только время от времени; 2 – анализ не отвечает практическим потребностям дела (Ibid). Эта критика была прообразом будущих успехов развития учетной мысли.

Подводя итоги, теория учёта позволила создать условия для разделения счётных работников, что в последствии привело к развития крупных предприятий. Самой

разработке различных форм счетоводства уделялось огромное внимание. Труды Ж. Квинья привели к возникновению перманентного инвентаря. Мечты французских учёных о создании единой формы счетоводстве потерпели крах и не были реализованы. На данный момент времени сохранились лишь только три формы счетоводства: французская, американская и интегральная. На этом заканчивается раздел о развитии теории учёта.

Переходя к следующему разделу дополняю, что французская школа никогда не покрывала связей с юриспруденцией, хотя крупнейшие ее представители шли от юридического направления к экономическому. Далее будут представлены последователи юридического направления.

3.3 Вклад французских учёных в развитие учёта

В начале XX века на бухгалтеров характерно оказывало юридическое направление, влияние которого пошло на убыль ещё с начала двадцатых годов. Выразителями юридического направления в учёте были С. Рикар, П. Гарнье, А. Лефевр, Г. Фор, Л. Батардон, А. Бомонд, Л. Совегрен, Ж. Фламминк, Ж. Мейер и Р. Саватье.

Один из предшественников французской школы – Самуэль Рикар (1709) ввёл специальный счет, предназначенный для контроля. На этот счет предлагалось записывать все операции, которые заносились на другие счета. При этом значение его заключалось в том, что в конце периода проводилось суммирование операций по дебету и по кредиту. Если итоги данного счета оказывались равными, то можно было утверждать, что записи по всем счетам были верными. Позже другими авторами данный счет был назван «счетом собственника» (Alver, Alver 2011). Рикар попытался истолковать баланс с юридической стороны, поскольку рассматривал актив баланса как долг перед владельцем, а пассив – в качестве долга самого владельца.

Крупнейшим представителем юридического направления был Пьер Гарнье [*Pierre Dominique Garnier*] (1756–1827). Что интересно, так это то, он был французским генералом во время французских революционных войн и Наполеоновских войн, оставив карьеру архитектора позади (Littleton 1993). Удивительно, но его фамилия является одной из 660 имён, вписанной в соответствии в Триумфальную арку в Париже.

Гарнье начинал перечисление теоретических принципов с понятия бухгалтерского факта; все факты он делил на три группы (Ibid):

- юридические – договора-поставки, купли-продажи, подряда и аренды;
- экономические изменения цен, тарифов;
- материальные – потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств.

90% всех фактов хозяйственной жизни – это факты юридические. Гарнье разработал методологию классификаций фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. Таким образом, Гарнье пытался систематизировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов. В понятие организации бухгалтерского учета он включал три элемента (Ibid):

- метод – выбор методологических приемов (перманентного или обычного инвентаря, варианта калькуляции);
- систему – структура аппарата, документооборот, форма счетоводства;
- процедуру – порядок выбора тех фактов, которые подлежат регистрации.

Бухгалтерский учет есть научный метод наблюдения юридических и экономических фактов. Методология учета сводится к способам описания этих фактов. На основе классификации фактов хозяйственной деятельности строится классификация счетов, которые он делил на две группы равенства:

- Актив – Пассив = Результат
- Доходы – Расходы = Результат

В итоге получается, что: Актив – Пассив = Доходы – Расходы = Результат. Эта формула повторяет постулат Пизани. Гарнье не считал себя первым, кто внес такую классификацию счетов: он находил ее у Джитти (1920), Жакко (1817). Гарнье – крупнейший представитель бухгалтерской мысли Франции; он пытался синтезировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов.

В дополнении, чтобы рассматривать баланс как следствие счета прибылей и убытков Пьер все счета делил ещё на две группы: счета баланса (активные и пассивные) и счета управления (результатные счета доходов и расходов). Центральное понятие в теории П. Гарнье – дифференциальный баланс, в котором сводятся все

объекты и в котором каждый факт хозяйственной жизни должен отражаться как на балансовых, так и на результатных счетах, таким образом, возникают два учета – учет имущества и учет оборота (Littleton 1993).

По словам французского учёного Абрама Балсона [*Balson Abram*] (1920), бухгалтерский учёт — отдельный случай юриспруденции и, прежде всего, цивилистики, поэтому он требовал отображать в учете все юридические обязанности (Ibid).

Если рассматривать другие мнения, то Робер Лефор (1927) считал, что сущность учета есть право, а право – сущность бухгалтерии. Он писал, что баланс – это синтез трех составляющих: права, ценностей и лица, о две последних, в сущности, должны быть «растворены» в первой. А Луи Совирен (1936) в работе «Логика и бухгалтерия» соглашался с доктринами передачи права и одобрял их. Но Ж. А. Фламминк (1943) считал, что учет есть функция права: «Обязательство и право требования – два полюса учета», правда в будущем отказался от этой идеи и сказал, что это есть ошибка).

Французский социолог, философ и теоретик неомарксизма³ – Анри Лефевр [*Henri Lefebvre*] (1882) считал, что в бухгалтерском учёте преобладает юридический аспект. По мнению Лефевра, бухгалтер должен дать собственнику в любой момент отчет о состоянии его дел (Рындина 2012). Лефевр создал как бы технологическую бухгалтерию, выводя ее из структуры счетов. При этом он выделял простой и составной учет. Простой учёт состоит из четырех групп материальных и нематериальных ценностей и соответствующих им счетов: деньги, товары, ценные бумаги и расчеты с дебиторами и кредиторами. За каждой группой стоят отчёт обязанные перед собственником лица; второй предусматривает счета самого собственника. Простой и составной учет взаимно дополняют и контролируют друг друга.

Далее, те менее интересным является и тот факт, что французский композитор и педагог Габриель Фор [*Gabriel Urbain Fauré*] (1845–1924) в 1910 году утверждал, что бухгалтерский учет – это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни,

³ Неомарксизм - это особое течение общественной, в том числе философской, мысли 50-60-х годов нашего века, выражавшее тот большой интерес к творчеству Маркса и его философии, который был характерен для этого периода (Глоссарий терминов по бухгалтерскому учёту 2015).

совершаемых хозяйствующими лицами. Этих-то лиц и хотел видеть Фор за каждым бухгалтерским счетом (Alver, Alver 2011). Счета становятся центральной категорией бухгалтерской науки, которую Фор предлагал переименовать в категорию, т.е. логику счетов. Она должна была обеспечить классификацию фактов хозяйственной жизни, описать события, интересующие предприятие, и выявить их результат (Пархоменко, Родина 2007).

В первой половине XX века, французский теоретик учёта и юридический защитник бухгалтерского учёта Леон Батардон [*Batardon, Léon*] (1919) рассматривал сумму капитала как кредиторскую задолженность предприятия перед собственником (Alver, Alver 2011). Сумма капитала, по его мнению, должна оставаться неизменной, а прибыль – это проценты на капитал.

Что касается части анализа баланса, то Батардон настаивал на построении динамических рядов. Много внимания он уделял и вопросам учета производства, в частности, ему принадлежит определение различий между бухгалтерской и технической себестоимостью. Первая основана на данных первичных документов, вторая рассчитывается с помощью технических коэффициентов. Во всех случаях в расчет включаются только прямые расходы, косвенные относятся на счет Убытков и прибылей. Во всех взглядах Батардона наблюдалось явное влияние на учет натуралистической концепции. Это вызвало широкое распространение его утверждений о том, что для различных производств не может быть единой методологии расчета себестоимости. Однако ни Батардон, ни его сторонники не думали, что разная методология дает несопоставимые результаты (Biondi, Zambon 2013).

Французский учёный А. Бомон (1920) полагал, что люди, их хозяйственная деятельность выступает предметом права. В самом движении ценностей лежат юридические причины. Бухгалтерия есть не что иное, как частный случай юриспруденции и прежде всего цивилистики. Поэтому он требовал, чтобы все юридические обязательства получили отражение в учете. Он делил их на позитивное, т.е. сделать что-либо и негативные, т.е. не делать что-либо (Соколов 1996).

Что касается теории теоретика Ж. Мейера [*Jean Meyer*] (1926), то он утверждал, что учет фиксирует работу агентов, т.е. не материально ответственных лиц, только служащих фирмы, а в целом всех участников хозяйственного процесса. По его теории, каждый агент имеет определенный запас ценностей:

- реальных, т. е. материальные и нематериальные активы
- условных, т. е. права и обязанности агентов
- безусловных – деньги.

Запас или другими словами – сальдо, является частным случаем потока ценностей. Поток состоит из событий/фактов хозяйственной жизни. Сами же события классифицируются по нескольким основаниям:

- по отношению к агентам: 1. внешние – ценности переходят от одного агента к другому, но их собственники не меняются; 2. Внутренние – ценности переходят от одного должностного лица другому, но их собственник не меняется; 3. смешанные/экономические – корректировочные факты, связанные с начислением амортизации, реинвестированием прибыли т. п.
- по направлению: односторонние (субсидии, дары, трансферты) и двусторонние (купля-продажа, поставка, подряд и т. п.).
- по содержанию: номинальные (деньги, кредиты и т. п.) и реальные (товары, основные средства и т. п.).

Каждый поток, согласно Мейеру, может расширяться (рост курсовой разницы), сужаться (снижение курсовой разницы) и исчезать (неплатежеспособность).

Один из выдающихся юристов XX века Франции Рене Саватье [*Savatier, René*] (1892–1984) большую часть своего внимания уделял учету подчёркивая, что бухгалтер имеет дело не с имуществом, а с правами на имущество. Он рос в семье юристов из поколения в поколение. Его мать была соавтором Гражданского Кодекса Франции и правнучкой вице-короля Рио-Де-Порте – Жака де Линьера с 1807 по 1809 (*elle est aussi l'arrière-petite-fille de Jacques de Liniers, vice-roi du Río de la Plata de 1807 à 1809*). Интересным фактом является то, что у Рене было 12 детей, которые до сих пор продолжают семейную традицию (Alver, Alver 2011).

Ещё в 1967 году, Рене Саватье писал, что идея о том, что имуществом в действительности являются права, не вошла еще полностью в юридическое сознание. При этом учет, превращая имущество в право не имущество, приводит к тому, что «из всех качеств предмета сохраняется только одно: его стоимость, прилежащая учету, выраженная в определенных денежных единицах». Факты хозяйственной жизни фиксируются в учете. Обращаясь к его высказываниям, то каждая запись соответствует юридическому действию, в результате которого прекращается или возникает

требование либо долг, но при этом он подчёркивал, что требование является движущим элементом. Саватье совершенно справедливо подчеркивал значение теории вероятностей при заключении договоров и их отражение в учете.

Таким образом, юристы много сделали и для осознания недостатков учета. Так, к примеру, Саватье подверг критике двойную бухгалтерию: момент возникновения обязательства не совпадает с моментом составления первичного документа и тем более с моментом его записи в регистрах бухгалтерского учета.

Одним из более важных деятелей Франции является доктор наук Алан Виандье [*Alan Vianden*], придавая огромное значение юридическим аспектам учета, выдвинул идею формирования бухгалтерского учета как отдельной отрасли права, призванной регламентировать деятельность бухгалтеров и учетные принципы. Виандье не был одинок. Однако против высказывались А. Вайль, Ф. Терре и Р. Гвилльен.

Главной особенностью французской бухгалтерской системы является ее юридическая сущность, так как все положения прямо вытекают из коммерческого и налогового законодательства. Само существование регулирующей нормы не обязательно означает, что организации ей следуют.

Бухгалтерский учет во Франции жестко контролируется государством, а правила составления отчетности для французских организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику. Такая точка зрения возникла из многовековой традиции централизации управления и стремления предпринимателей получать поддержку государства.

Можно отметить, что касательно развития аудита во Франции в 1867 г. были приняты законы, которые обязали проверять и оценивать балансы акционерных обществ ревизорами. Тем не менее в 1983 г. основные принципы бухгалтерского учета были введены в коммерческий кодекс.

Таким образом, юридическое направление превалирует над экономическим исходя из уровня ответственности и наказуемости.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

На сей день могущественное государство – Франция, блистает своей богатой многовековой историей, которая сыграла неотъемлемый вклад в прогрессе человечества. Развитие бухгалтерского учёта является одним из важных вкладов этого государства, которое играет достаточно важную роль в экономике многих государств.

Изучение истории актуально и очень популярно среди современной аудитории. Благодаря такому изучению, можно найти много интересных фактов и событий, которые в дальнейшем могут благотворно повлиять на дальнейшее развитие экономики, так как это произошло во Франции.

Цель данной работы, которая заключалась в установлении взаимосвязи с развитием бухгалтерского учета во Франции и с его формированием в экономическое и юридическое направления на основе самостоятельного изучения научной литературы, автор считает достигнутой.

В результате исследования, проведенного в данной работе, можно сделать вывод, что история развития бухгалтерского учета во Франции действительно повлияла на его формирование. Благодаря хронологическому обзору истории развития бухгалтерского учета, четко показывается, что в результате многовекового формирования и влияния на него трудов знаменитых французских ученых существует нынешний бухгалтерский учёт Франции. Полагаясь на труды французских учёных и их предшественников, всё это способствовало формированию бухгалтерского учета.

В истории Франции отмечают ученых, заработавших мировое имя за огромный вклад в развитие бухгалтерского учета в целом. Из них можно выделить таких видных деятелей, как П. Прудон, А. Гильбо, Э. Леоте и их вклад в развитие теории учета, а также Ж. Квиней, М. де ла Порт и Э. Дегранж и их вклад в развитие форм счетоводства. Наиболее важную роль в развитии бухгалтерского учета сыграл Ж. Курсель-Сенель, разработавший учения об учёте затрат, калькуляции, а также учения о широкой и узкой амортизации. Заслугой Б. Баррема является введение четырёх правил для двойной записи, всему миру известные как «Правила Баррема».

Начиная со второй половины XVIII века Франция стала одним из могущественных государств мира, где её учёт стал доминировать в Европе. Заслугами французской бухгалтерской школы является огромное внимание к развитию и изучению теории. По мнению Ж. Савари, учёт для французской школы учёта ни что иное, как функция управления. При изучении учёта во Франции выясняется, что бухгалтерский учёт делится как на экономическое, так и на юридическое направления.

Крупнейшие представители, давшие экономическую интерпретацию теории учёта можно выделить Р. Коффи, Ж. Дюмарше, Ж. Сэй и других. Заслугами знаменитых теоретиков этого же направления, Гильбо и Леоте является выдвижение доктрины трёх функций: счетоводной, социальной и экономической. Изначально они создали чисто экономическое направление во французской бухгалтерской школе, но вскоре они развили это и в мировой бухгалтерской литературе. Интерпретация двойной записи Курсель-Сенеля, как закона обмена продемонстрировала огромное влияние на теорию учёта. Следует отметить, что его заслугой также являлось выделение управленческих целей бухгалтерии.

В рамках экономического направления сложились четыре национальные школы учёта. Школа операций Ш. Пангло выводила учёт из понятия капитала, школа стоимости Ж. Дюмарше и Ж. Бурнисьена выводила учёт из категории стоимости, школа операций Р. Делапорта – из фактов хозяйственной жизни, и наконец, школа предприятия Ж. Фламминика и Ж. Фурастье – из определения предприятия.

Интересно отметить, что при разработке различных форм счетоводства во Франции, бухгалтеры мечтали об унификации счетоводства, иными словами об единых отчётных формах и учётных регистрах. В последнем же французские бухгалтеры видели будущее счетоводства.

Зарождение юридического направления оказывало на бухгалтеров Франции огромное значение, связанное с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. В этом направлении ярко выражен и юридический подход, обусловленный состоянием хозяйственной жизни во Франции XIX–XX веках. С этим направлением связаны такие области, как трудовое право, гигиена, охрана труда и профессиональное образование.

Крупнейшими представителями юридического направления являются С. Рикар, П. Гарнье, А. Лефевр, Г. Фор, Л. Батардон, А. Бомонд, Л. Совегрэн, Ж. Фламминк, Ж. Мейер и Р. Саватье. Заслугой крупнейшего представителя этого направления

П. Гарнье является деление теоретических принципов бухгалтерского учёта на три части: на юридические, экономические и материальные. Главной особенностью французской бухгалтерской системы является ее юридическая сущность, так как все положения прямо вытекают из коммерческого и налогового законодательства.

Бухгалтерский учет во Франции жестко контролируется государством, а правила составления отчетности для французских организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику. Такая точка зрения возникла из многовековой традиции централизации управления и стремления предпринимателей получать поддержку государства.

ИСПОЛЬЗОВАННЫЕ ИСТОЧНИКИ

- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus. Leksikon I: A–L*. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus. Leksikon II: M–Y*. Tallinn: Deebet.
- Biondi, Y., Zambon, S. (2013). *Accounting and Business Economics: Insights from National Traditions*. New York: Routledge.
- Вольф, А. М. (1886 – 1904). *Счетоводство. Журнал гражданского и уголовного права*. Санкт-Петербург: Министерство финансов.
- Vlaeminck, J. H. (1956). *Histoire et doctrines de la Comptabilité*. Paris: Dunod.
- Гильбо, А. (1923). Владимир Ильич Ленин: Описание его жизни. *Коммерческое образование*, т. II, с. 339. Москва: Институт Марксизма–Ленинизма.
- Глоссарий терминов по бухгалтерскому учёту 2015. [WWW]
<http://www.perfekt.ru/dictionaries/buh/b.html> (24.04.2015)
- Delaporte, R. (1936). *Méthode rationnelle de la tenue des comptes*. Paris: E. Malfere.
- Degos, J. G. (2007). *Review of Accounting in Finance. Accounting Research in the French Language Area: The first half of the 20th century*. Paris: Cancer.
- Dumarchey, J. (1914) *Théorie positive de la comptabilité*. Lyon: Rey.
- Сагынбек, Б. А. (2013). *Великобритания, Франция, Германия и США в конце 19 в. начало 20 века*. Алматы: Экономический колледж КахЭУ имени Турара Рыскулова.
- Соколов, Я. В., Патров В. В., Карзаева Н. Н. (2006). *Счета бухгалтерского учета*. Москва: Финансы и статистика.

- Соколов, Я. В. (1996). Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней. Москва: Аудит, ЮНИТИ.
- Соколов, Я. В. (1985). История развития бухгалтерского учета. Москва: Финансы и статистика.
- Сигидов, Ю. И., Трубилин, А. И. (2011). Теория бухгалтерского учёта. Москва: НИЦ Инфра-М.
- Каморджанова Н. А. (2014). Бухгалтерский учёт и психология. Питер: Проспект.
- Lemarchand, Y., Parker, R. H. (1996). *La Comptabilité en France: Etudes Historiques*. New York: Garland.
- Levant, Y., Villamois, O. (2012). *French Accounting History: New Contributions*. New York: Routledge.
- Léautey, E., Guilbault, A. (1889). *La science des comptes*. Paris. Librairie Comptable et Administrative et Guillaumin. Paris: Librairie comptable et administrative.
- Léautey, E., Guilbault A. (1895). *Principes généraux de Comptabilité*. Paris. Berger – Levrault.
- Levant, Y., Nikitin, M. Charles Eugène Bedaux (1886-1944): «Cost killer» or Utopian Socialist? [WWW]
<http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09585200902969278?journalCode=rabf>
20 (16.03.15)
- Littleton, A. C. (1933). *Accounting evolution to 1900*. New York: American Institute.
- Лефевр, А. (2012). Введение в современность. Прелюдия первая. Об иронии, майевтике и истории. Париж: Лефевре.

Осипов, А. И. (2014). О Войне и Мире, Прогрессе и Достоевском. Православное Благотворительное братство во имя Всемилоостивого Спаса. Москва: Православное братство святого апостола Иоанна Богослова.

Пачоли, Л. (2001). Тратат о счетах и записях. Москва: МГУП.

Помазков, Н. С. (1929). Позитивное направление счетоведении Ж. Б. Дюмарше. Сборник «Теория и практика учёта». Выпуск 2. Ленинград: Экономическое образование.

Ramirez, C. Reform or renaissance? France is 1966 Companies Act and the problem of the «professionalization» of the auditing profession in France. [WWW] <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09585200902969252?journalCode=rabf> 20 (04.05.2015)

Richard, J. The Three Main Schools of the French Financial Accounting Doctrine: A Historical Survey. [WWW] http://www.ceibs.edu/facultyCV/dyuan/Publications/AOS2008_Ding_Richard_Stolowу.pdf (11.02.15)

Родина, Л. Н., Пархоменко, Л. В. (2007). Этапы развития бухгалтерского учёта. Тамбов: ТГТУ. [WWW] <http://window.edu.ru/resource/780/56780/files/rodina-r.pdf> (29.04.2015)

Рындина, С. Б. (2012). Неприкосновенный запас. Том 2, с. 82. Тамбов: Грамота.

Stevelinck, E. (1970). La comptabilite a travers les ages. Bruxelles: Bibliothèque royale Albert Ier.

SUMMARY

ACCOUNTING DEVELOPMENT IN FRANCE: SINCE MID – 19th TO THE MID – 20th CENTURY

Lija Ivanova

The aim of this research is to establish the relationship between development of accounting in the France and its formation in the economics and legal directions through self-study of the scientific literature.

The objectives of this work are:

- to make a chronological overview of the history of this development,
- to determinate the contribution of the France into the developing of accounting in economic and legal areas as much as it possible.

The subject of this work is the individual research of scientific literature.

The object of study in this research is accounting history in the France since mid – 19th to the mid – 20th century.

In this research author monitors the chronology of the development of accounting in the France, economic and legal directions, inside of three chapters:

- Chronology of accounting development in the France,
- The economic direction,
- The legal direction.

Author considers the objective of this research is achieved.

Keywords: the history of accounting, audit, double entry, static theory, forms of accounting.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Хронология учёных: XVIII – середина XX века.

Имя	Год	Деятельность
XVIII век		
• Barrême, Bertrand François de	1638 – 1703	Математик и теоретик бухгалтерского учёта
• Irson, Claude	1655 – 1690	Специалист бухгалтерского учёта
• Porte, Mathieu de la	1660 – 1732	Специалист бухгалтерского учёта
• Pourrat, Pierre		Теоретик бухгалтерского учёта
• Savary, Jacques	1622 – 1690	Юрист и знаток бухгалтерской науки
XVIII – XIX века		
• Boucher, Pierre	1758 – X	Историк, юрист, учёный-экономист и теоретик бухгалтерского учёта
• Degrange, Edmond	1763 – 1818	Специалист бухгалтерского учёта
• Degrange, Charles Raymond Edmond	X – 1888	Офицер артиллерии и специалист бухгалтерского учёта
XIX век		
• Coffy, R.-P.-A		Теоретик бухгалтерского учёта

- Courcelle-Séneuil, Jean Gustave 1813 – 1892 Учёный-экономист и теоретик бухгалтерского учёта
- Guilbault, Adolphe 1819 – 1895 Практик бухгалтерского учёта
- Quiney, J. S. Специалист бухгалтерского учёта
- Vannier, Hippolyte 1805 – X Теоретик бухгалтерского учёта
- Say, Léon 1826 – 1896 Учёный-экономист, министр финансов и президент Сената

XIX – XX века

- Léautey, Eugène Pierre 1845 – 1908 Теоретик бухгалтерского учёта
- Dumarchey, Jean-Baptiste 1874 – 1946 Теоретик бухгалтерского учёта
- Savatier, René 1892 – 1984 Юрист

XX век

- Bournisien, Jean первая половина Теоретик бухгалтерского учёта, приверженец юридической трактовки
- Bründler, Gustave Теоретик бухгалтерского учёта
- Burlaud, Alain Jean Michel 1946 – X Теоретик бухгалтерского учёта
- Batardon, Léon первая половина Теоретик бухгалтерского учёта, приверженец юридической трактовки бухгалтерского учёта
- Degos, Jean Guy 1944 – X Профессор бухгалтерского учёта
- Delaporte, René X – 1942 Теоретик бухгалтерского учёта
- Glautier, Michel 1932 – X Учёный-экономист и теоретик бухгалтерского учёта
- William Edgard
- Fourastié, Jean 1907 – 1990 Учёный-экономист, социолог и

- Garnier, Pierre теоретик бухгалтерского учёта
Выдающийся деятель юридической
теории бухгалтерского учёта
- Glautier, Michel 1932 – X Учёный-экономист и теоретик
William Edgard бухгалтерского учёта

Источник: (Alver, J., Alver, L. (2011). Majandusarvestus ja rahandus. Leksikon I: A–L, Leksikon II: M–Y. Tallinn: Deebet.)