

2.6. ПРИРОДА РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В КИТАЕ

Поленова С.Н., к.э.н., доцент кафедры «Бухгалтерский учет»

ФГОУ ВПО «Финансовая академия при Правительстве РФ

В статье показано значение культурных, национальных, исторических, экономических особенностей в Китае древних времен в установлении порядка регулирования учета. Доказано, что обеспечение контроля получения и использования налоговых ресурсов под руководством государства привело к возникновению в Китае двойной бухгалтерии.

Генезис регулирования бухгалтерского учета и отчетности, его особенности, институциональные взаимосвязи, современные тенденции и перспективы развития проявляются как исторически сложившиеся традиции, основанные на специфике истории, культуры, ментальности наций, сформировавших территориальные образования. Традиции представляют общую категорию, объединяющую такие явления, как культура, общественное сознание, идеология, психология и др., синтезированные с формами общественного сознания и реальными общественными отношениями, пронизывающими все общество, воздействующими на него и составляющими часть окружающей (внешней) среды. Имеющие глубокие исторические, культурные, религиозные корни традиции занимают значительное место в множественной эволюции, оказывая воздействие на многочисленные процессы в любом обществе.

Классики марксизма в выработке новой политологии неоднократно обращались к традициям в общественной жизни, оценивая их как консервативный фактор. Так, К. Маркс, признавая серьезное воздействие традиций на общественное развитие, подчеркивал: «Традиции всех мертвых поколений тяготеют, как кошмар, над умами живых» [9, с. 119].

С середины 1970-х г. события экономической жизни обострили интерес к традициям, поскольку они стали трактоваться как явления, способствующие модернизации и развитию экономики и даже как условие прогресса. Практикой доказано, что наиболее успешными формами модернизации хозяйства являются такие, которые функционируют в синтезе с традиционными религиями, народным бытом, формами землепользования и землеустройства, типами производственной организации, что наиболее ярко проявилось в экономике Японии, Китая, Индии. Успех преобразований в экономике, а следовательно, реформирования учетной системы любой страны зависит от умения наиболее оптимально синтезировать традиции и современность, в процессе которого происходят изменения, как традиционных факторов, так и современности. О значимости традиций, воспитывающих учетных работников, пишет Я.В. Соколов: «Эти традиции, даже связанные с самыми абстрактными областями учетного мышления, не носят и не могут носить отвлеченный характер, они пронизывают, осознает это или нет бухгалтер, каждый его профессиональный шаг» [14, с. 390].

В национальной экономической системе, включающей бухгалтерский учет, традиции, культура цивилизации, ее нравственные устои, рассматриваются учеными как

механизмы, снижающие уязвимость институциональной среды, препятствующие разрушению цивилизации и поддерживающие ее стабильность. Выступая системными институциональными полезностями, «...традиции являются генетическим ресурсом инновационных институтов подсистем бизнеса, власти и социума, их питательной средой» [11, с. 83].

Для определения воздействия традиций на национальную экономику общества, систему бухгалтерского учета и отчетности следует опираться на анализ «больших традиций», т.е. на философские концепции, опосредованные государственной проблематикой, учениями и воззрениями национальных философов, формы государственных ритуалов, религиозные учения. Они составляют базовый уровень национальной окружающей (внешней) среды и определяют основополагающие принципы построения учетной системы.

Традиции, оказывающие меньшее воздействие на экономику (традиционные формы хозяйственной деятельности, виды хозяйственной деятельности в городе и деревне и др.) и одну из ее информационных составляющих – бухгалтерский учет, и называемые «малыми традициями», проявляются как менее устойчивые, активнее модифицируемые под воздействием окружающей среды.

При установлении взаимосвязей окружающей среды как совокупности традиций с бухгалтерским учетом следует, на наш взгляд, выделить два вида окружающей среды, взаимодействующих с учетной системой страны:

- интернациональную;
- национальную.

Когерентность видов окружающей (внешней) среды и традиций в процессе изменения учетной системы покажем на рис. 1.



Рис. 1. Взаимосвязи окружающей (внешней) среды и традиций в бухгалтерском учете

Представленная схема позволяет сделать следующие выводы:

- интернациональная (внешняя) среда воздействует на «большие традиции», являющиеся достаточно устойчивыми (жесткой конструкцией);
- «большие традиции» выступают своеобразным фильтром, не дающим возможность проникновения на национальный уровень компонентов интернациональной (внешней) среды, чуждых «большим» и «малым» традициям национальной учетной системы;
- компоненты интернациональной (внешней) среды, адсорбированные (поглощенные) «большими традициями» страны, изменяют как национальную (внешнюю) среду, так и воздействуют на «малые традиции».

Значительность в составе «больших традиций» китайского общества философии, берущей начало с древнейших времен, не подвергается сомнению. Специфика традиционной китайской философии древних времен состоит в поиске модели оптимального соотношения интересов государства, общества и человека,

оказавшей существенное влияние на этико-политическую доктрину современного китайского общества. Она сформировала юридическую базу взаимоотношений социума: «Золотой век так называемой китайской философии – VI-III вв. до н.э. – был и золотым веком становления юридической мысли... Китай и по сей день является богатым наследником – он обладает ценной национальной кладовой, духовные и интеллектуальные потенции которой еще далеко не исчерпаны» [6, с. 367].

Ядром менталитета китайской нации служит конфуцианство¹ посредством более двухтысячелетнего воздействия на оценку личности, опирающуюся на культуру страны, ее историю: «...одна из характерных национальных черт китайцев – относительно высокий уровень исторического самосознания, знание истории своей страны» [5, с. 373].

Конфуцианство, обладающее огромным авторитетом и в настоящее время, развилось в систему морально-этических норм во всех областях жизни Поднебесной. Оно пропитало все общество, дало ему силы противостоять влиянию иностранной культуры и остаться самим собой на протяжении многих веков. Базовые идеологические установки конфуцианства состоят в почитании предков и родителей, уважении к старшим и подчинении им, честности, искренности, стремлении к внутреннему совершенствованию и др. Традиции следования этим принципам в современном бухгалтерском учете позволяют сформировать как управленческую (внутреннюю), так и внешнюю информационную совокупность в соответствии законом КНР «О бухгалтерском учете» от 21 января 1985 г. (в ред. от 29 декабря 1993 г.), представить подлинные, полные и точные данные. Следование традициям, принятым обществом на протяжении многих веков, позволяет добиться более эффективной работы, как бухгалтерской службы, так и пользователей учетной информации, о чем свидетельствуют достижения Китайской Народной Республики (КНР), третьей экономики мира. Если падение экономики Российской Федерации, по данным Всемирного банка, в условиях нынешнего мирового финансового кризиса в 2009 г. составит 7,5%, то ВВП Китая в 2009 г. вырастет более чем на 7% [22].

Установление норм, регламентирующих поведение людей, было в традиции народов Китая. В Книге правителя области Шан, дошедшей до нас с древнейших времен, подчеркивается морально-этическая значимость правовых норм: «Когда права и обязанности закреплены, то даже хитрые становились преданными и честными, все люди становились почтенными и искренними, каждый сам управлял собой. Закрепление прав и обязанностей – таков путь к порядку, если же эти права и обязанности не закреплены, то открывается путь к смуте» [6, с. 239].

Этногенез регулирования хозяйственной деятельности в КНР имеет глубокие исторические и культурные корни. Исследователи отмечают, что появление писаных законов в Поднебесной относится к VI-V вв. до н.э. [21, с. 36]. Учетным регулированием для целей контроля и управления государственными ресурсами, налогообложения начинают заниматься еще раньше:

¹ Конфуцианство – этико-политическое учение, основы которого заложены Конфуцием (Кун-цзы, около 551-479 гг. до н.э.), которое со II в. до н.э. до Синьхайской революции (1911-1913) служило официальной государственной идеологией Китая.

«Первое упоминание о правовой регламентации бухгалтерского учета в Китае относится к XI в. – 771 г. до н.э. В регламенте «Чжоули-Тяньгуань» говорится о ежедневном и ежемесячном сведении данных, годовом отчете, а также о чиновнике, отвечавшем за расчет доходов и расходов налогов и сборов» [20, с. 76]. Логично сделать вывод о ведении учета фактических налогов и сборов либо на местном, либо на государственном уровне и, с другой стороны, о составлении плановых расчетов (смет) по приходу и расходу, а значит, использовании балансового метода, как в учете, так и планировании, ведении контроля исполнения сметы. Тщательное планирование и учет налогов и сборов в Древнем Китае с большой вероятностью может свидетельствовать о развитом государстве. Действительно, в Китае была обнаружена книга «Чжоу ли» – «Ритуалы Чжоу», описывающая, по мнению ученых, государственную систему Западной Чжоу в период правления династии Чжоу (1122-771 гг. до н.э.).

Писанные законы Китая действовали вместе с нормами обычного права, представляющего неписаную совокупность правил поведения (обычаев) в обществе, сложившихся в результате их неоднократного традиционного применения и санкционированных государством. Значит, для существования обычного права необходимо не только длительное использование этих норм, но и достаточно сильное государство, осуществлявшее контроль их соблюдения.

В V-II вв. до н.э. социальная организация Поднебесной обозначалась термином «цзун» и составляла патриархию, объединяющую до тысячи больших семей одной родственной группы. Как отмечает историк Л.С. Переломов: «Члены каждого цзуна были связаны не только родственными узами, но и идеологической (совместные культовые отправления), социальной (наличие органов самоуправления) и хозяйственной (обычай взаимопомощи) общностью» [6, с. 45].

Для Китая древних времен характерно правовое регулирование системы государственного управления и налогообложения, без которой сложно представить выполнение функций центральной власти. Сравнивая законодательство Римской империи и Китая Х.Г. Крил, ссылаясь на К. Бюнера, констатирует: «...если в Римской империи законодательство, регулирующее функционирование системы управления, было развито незначительно, то в Китае подобный свод законов «поразительно полноты», появившийся в Европе намного позже, существовал уже в далекие времена» [7, с. 16].

Обобщая вышесказанное, вполне уместны следующие умозаключения:

- влияние традиций на хозяйственную жизнь в странах, в том числе Китае, является достаточно существенным;
- традиционная китайская философия, опирающаяся на конфуцианство, пронизывает этико-политическую и экономическую доктрины китайского общества и отражается на учетной системе и ее регулировании;
- правовое регулирование поведения людей, характерное для китайской цивилизации с древнейших времен, способствовало разработке правил государственного управления, фискальной системы, учетных регламентов, о чем имеются документальные свидетельства;
- сравнение специалистами законодательства в древних Риме и Китае о государственном управлении, включающем фискальную систему, проведено в пользу Поднебесной.

О существовании регламентирования учета в Китае древнейших времен говорят факты развитого институ-

та бюрократического управления, организующего сбор значительной информации в форме докладов, сведений и использующего их для управленческих целей и налогообложения. Исследователи отмечают: «Собирание статистических данных стало главным делом китайской административной машины уже к I столетию до н.э.» [7, с. 16]. Их необходимость обусловлена управленческими нуждами государства для организации налогообложения, учета доходов, расходов не только за год, но и ежедневно и ежемесячно балансовым методом, что с высокой долей вероятности можно считать государственным регулированием посредством правил учета.

Я.В. Соколов, всесторонне исследовавший историю бухгалтерского учета, развитие его парадигм, возникновение двойной записи, отмечает, что полное осознание значимости бухгалтерского учета в управлении хозяйством как его главной цели пришло к людям только в середине XIX в., и связывает его с именем Ф. Вилла (1801-1884), основателя ломбардской школы бухгалтерского учета [14, с. 42]. Действительно, достижения высокого уровня техники, технологии, организации труда, появление массового производства, совершенствование учетной системы явились предпосылками, приведшими к разработке специализированной отрасли бухгалтерских знаний для управленческих нужд.

Документальные свидетельства Древнего Китая показали, что практическая значимость учета, еще не разделившегося на виды, на государственном уровне подтверждается систематическим сбором информации, контролем ее точности, использованием для управления ресурсами на уровне государства, являвшегося централизованным, расположенным на значительной территории, содержавшего сильную армию, выполнявшего многочисленные функции. Деятельность Китайского государства по строительству, созданию оросительной системы, защите от стихийных бедствий, решению продовольственной проблемы возрастающего населения в значительной степени отличает ее от европейских стран древнего мира. Соглашаясь с высказыванием Я.В. Соколова об осознании значения бухгалтерского учета для управленческих нужд с середины XIX в. в европейских странах и США, считаем, что практическое использование в государственном управлении данных учета было широко распространено в Китае древних времен. Археологическими находками подтверждено применение учетной информации на уровне государства также в Древнем Египте, Месопотамии, Вавилонии.

Развитость статистического учета в древнейшем Китае, использовавшегося в управленческих целях, применение денежного измерителя, известного в Китае в форме бронзовых монет с V в. до н.э. и унифицированных монет одинаковой формы в наиболее крупных царствах с III в. до н.э., вероятно, оказали определенное влияние на статистический учет, способствуя выделению из него бухгалтерского учета. На появление двойной записи в результате выделения из статистики бухгалтерского учета указывает Я.В. Соколов: «А.П. Рудановский и Л.В. Некраш, очевидно, достаточно обоснованно считали, что с двойной записью связано рождение бухгалтерского учета, его выделение из статистики» [14, с. 39]. Использование данных на глиняных дощечках, бронзовых слитках, брусках, папирусах,

пергаменте в Месопотамии и Древнем Египте для целей государственного управления позволяет утверждать, что не столько данные статистического (обобщенного) учета, сколько данные оперативного (ежедневного) учета в натуральном и денежном измерении использовались чиновниками. Персоны, наделенные полномочиями принятия решений, даже в древнейшие времена понимали, что оперативность является первейшим компонентом эффективности руководства.

Обнаруженные свидетельства регистрации сведений об имуществе и обязательствах физических лиц дают возможность утверждать, что она велась по аналитическим объектам (видам имущества, рабочим, должникам, кредиторам). Я.В. Соколов отмечает: по найденным в Египте документам уместен вывод о более раннем происхождении систематической записи, нежели хронологической, и одновременном использовании хронологической и систематической записей в Вавилонии² [14, с. 13]. Считаем, что подобный вывод вполне логичен и подтверждает использование учетных данных для управленческих нужд.

Сведения первичных документов обобщались по объектам аналитического учета и тщательно сохранялись. Впоследствии, когда было понято значение хронологической записи для недопущения и обнаружения ошибок в регистрации событий, они стали дополнять друг друга.

Поддерживая ученых, считающих двойную запись органически присущей бухгалтерскому учету, а ее возникновение связанным с началом двойной бухгалтерии, полагаем, что ее создание вызвано объективными общественными потребностями, существовавшими на уровне государства. Оперативный и статистический виды учета, нашедшие применение в более ранние времена, регламентировались государством. Поэтому инструктивные формуляры учетной техники, как в оперативном и статистическом учете, стали использоваться в счетоводстве, что способствовало распространению в нем сначала балансового метода, присутствующего оперативному и статистическому учету, а затем появлению двойной бухгалтерской записи.

Проведенные исследования создания двойной записи опираются на документальные факты, дошедшие до наших времен. Наиболее древние записи по регистрации хозяйственных событий выполнены на папирусе (Древний Египет), глиняных табличках (Ассирия и Вавилон), восковых табличках (Древний Рим). Содержание учетных книг с двойной записью, сохранившихся со времен средневековой Европы, позволило авторам считать их временем ее создания, впоследствии описанной итальянскими авторами (Л. Пачоли, Б. Котрульи). Такого взгляда придерживаются Я.В. Соколов, В.Я. Соколов [15, с. 43], Э.С. Хендриксен, М. Ф. ван Бреда [17, с. 26], Ж. Ришар [13, с. 21, 27], М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера [10, с. 31] и др. Аргументы ученых на появление двойной записи в Древней Греции, Древнем Риме, средневековых Франции, Германии, Северной Корее, Италии описаны Я.В. Соколовым [14, с. 30-36].

Критерием установления места рождения двойной записи исследователи считают обнаруженные документальные свидетельства – учетные книги. Установленные археологами даты их ведения принимаются за

² Вавилония – государство, существовавшее на юге Месопотамии в более поздние времена, чем Месопотамия, – с начала II тысячелетия до 539 г. до н.э.

время начала практического применения, а значит, рождения двойной записи. Не умаляя ценности исследований, выполненных учеными, полагаем, что ведущими признаками анализа появления двойной записи выступают причины, побудившие к ее созданию. Такой подход применен К.Ю. Цыганковым, обосновавшим появление двойной записи в Древнем Риме. Ученый считает: «...она (двойная запись. – С.П.) могла появиться в государстве, непосредственно заинтересованном в создании счетоводства...» [19, с. 56], а значит, формирование двойной записи должно было явиться государственной потребностью. Острая необходимость ведения учета на государственном уровне могла возникнуть только в условиях сильного государства, выполнявшего многочисленные функции, которые не могли быть реализованы другими институтами страны.

Государство Италии средневекового периода, где, по мнению большинства ученых, сформировалась двойная запись, как и другие феодальные государства Европы, выполняли ограниченные функции. Объективные потребности столь существенной трансформации учета с введением двойной записи, послужившие причиной его коренной перестройки на государственном уровне, в средневековой Италии отсутствовали. Если предположить, что в XIII-XIV вв. двойная запись возникла в пытливых умах учетных работников, система двойной записи вряд ли могла так широко распространиться, что возникла необходимость ее описания в литературе. К.Ю. Цыганков справедливо полагает: «Бухгалтерия не могла появиться в средневековой Италии, для этого в те времена не было ни возможностей, ни потребностей» [18, с. 128].

Версию происхождения двойной записи в V в. до н.э. в Древней Греции, опирающуюся на систему бухгалтерских книг, составляющих собрание регистров для отражения обязательств, известных под названием папирусов Зенона, а затем ее модификации в Древнем Риме высказывает М. Чатфилд [10, с. 26]. Государственных потребностей в двойной записи в хозяйствах Древней Греции не возникало, поскольку, по словам ученых, учетные книги использовались для обеспечения сохранности имущества. Мы согласны с мнением К.Ю. Цыганкова: двойная запись создавалась профессионалами, освобожденными от других занятий [19, с. 56].

Со своей стороны заметим, что профессиональная деятельность по созданию учетной системы могла быть инициирована только государством для решения задач, без которых невозможно эффективное выполнение его функций.

Среди приверженцев античного (римского) происхождения двойной записи можно назвать немецкого историка Л. Гольдберга, Г. Нибура [ссылка по 10, с. 26], К.Ю. Цыганкова и др. Л. Гольдберг отмечал ведение в Древнем Риме памятных книг, необходимых для обобщения в главной книге, имеющей официальный статус, не реже раза в месяц. Причиной трансформаций, приведших к двойной записи, стала острая потребность в информации, которую может дать новая система. Поддерживая мнение К.Ю. Цыганкова об обязательном участии в этом процессе государства, логично предположить обязательность использования полученных данных сначала для контрольных нужд, а затем в управленческих целях. Как отмечает Л. Гольдберг, собираемые данные были необходимы для вы-

полнения скорее контрольной функции, нежели функции управления [10, с. 26].

Г. Нибур, по словам Я.В. Соколова, пришел к выводу о римском происхождении двойной записи, найдя у Цицерона высказывание: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счетных книг, в которых, что выдано, должно равняться тому, что получено» [14, с. 36]. Полагаем, что мнение известного оратора лишь условно можно отнести к доказательству двойной записи. Однако оно служит бесспорным свидетельством применения балансового метода в регистрации хозяйственных фактов.

К.Ю. Цыганков, проведя глубокий анализ истории хозяйства, быта, порядка оценки имущества граждан, налогообложения, банковской деятельности в Древнем Риме³, обосновал, что возможности и потребности, приведшие к возникновению двойной записи, «...сложилось лишь однажды и только в одном государстве – Древнем Риме. Именно там, на наш взгляд, была создана двойная бухгалтерия как средство исчисления семейного богатства в ходе проведения имущественных цензов» [18, с. 128]. Основные аргументы, служащие в качестве доказательств древнеримского происхождения двойной записи, представленные ученым, сводятся к следующим [18, с. 129]:

- введение с середины VI в. до н.э. царем Сервием Тулием имущественных разрядов на мужское население, в соответствии с которыми главы семей проходили ценз, состоящий в расчете стоимости их семейного имущества как объекта налогообложения;
- прием цензов осуществлялся раз в пять лет аппаратом избираемых цензоров, в также оценщиками, курьерами, писарями по данным цензовых описей, составленных главами семейств и сдаваемых под присягой. Искажение налогоплательщиками сведений наказывалось, а имущество уклонявшихся от процедуры ценза подвергалось принудительной оценке;
- использование данных цензов в политической борьбе и для получения государственных должностей сенаторов, всадников и др. Доказательства нарушений в расчете стоимости имущества не раз служили причиной изменений персонального состава сената империи, в связи с чем К.Ю. Цыганков делает вывод: «Такая процедура в строго регламентированном и детально расписанном виде существовала уже во II в. до н.э.» [17, с. 133]. Вывод, на наш взгляд, вполне правомерен и обоснован еще и тем, что с 451 г. до н.э. по VI в. н.э. в стране были выработаны нормы римского права. Следовательно, уже в конце древнейшего периода истории Рима существовала традиция установления норм деятельности, в том числе, вполне вероятно, регулирующей учетные процедуры. Регулирование велось под руководством государства в течение длительного периода, что вполне могло привести к возникновению двойной записи и ее использованию в целях налогообложения;
- формирование цензовой отчетности главами семейств по данным приходно-расходного, а не инвентарного учета, данные которого можно перепроверить лишь на дату ее проведения, что, по меньшей мере, свидетельствует о предпосылках двойной записи, когда по информации о

³ Древний Рим основан в 754-753 гг. до н.э., республика была установлена в 510-509 гг. до н.э. К середине III в. до н.э. республика превратилась в крупное государство на Средиземноморье. В I в. до н.э. все большую роль в стране стала играть армия. В 27 г. до н.э. Октавиан победил в гражданской войне, во времена его правления Древний Рим стал империей. При Траяне во 2 в. н.э. империя достигла максимальных границ. Восстания местного населения и вторжения варваров привели к разделу (395 г.) на Восточную и Западную империю. Восточная Римская империя – Византия – просуществовала еще около 1000 лет.

стоимости имущества на определенную дату производились записи на отдельных листах книги, отведенных для каждого вида активов на базе балансового метода. Со своей стороны отметим следующее. В странах европейской цивилизации письмо ведется слева направо. Поэтому, вероятно, из соображения удобства, слева стали отражать начальную стоимость имущества и записи по его росту, а справа – по его уменьшению, что впоследствии могло сформировать структуру счетов имущества как наиболее существенной части учетных объектов, а затем для отличия – обратную структуру счетов обязательств;

- культивирование духа накопительства, пронизавшего все слои римского общества, когда даже после смерти главы семейства проводилась инвентаризация семейного имущества для определения его заслуг;
- действие высокоразвитой банковской системы, широко использовавшей ресурсы граждан и кредитование, регулирование работы банков с помощью юридических норм, наличие фондового рынка по торговле паями товариществ, банков и торговых предприятий, отделение собственности от управления, предполагающее доверительное управление, что, безусловно, сопряжено с достаточно развитым счетоводством, регулярным составлением отчетности. К.Ю. Цыганков отмечает: «...само существование таких ассоциаций и в таком масштабе возможно лишь при самом высоком уровне римской бухгалтерии...» [18, с. 141]. Не оспаривая подобный взгляд на качественное состояние учетной системы Древнего Рима, заметим: высокая степень развития экономических институтов, свойственна многим обществам древнейшего периода. Я.В. Соколов обоснованно пишет: «...кредит и расчеты существовали около 6 000 лет, паевой капитал не многим меньше, дигесты Юстиниана содержали целый раздел о товариществах; техника записей была в то время достаточно развитой, и, тем не менее, никаких следов двойной бухгалтерии в глубинах истории мы не находим» [14, с. 38];
- заимствование из итальянского языка бухгалтерских терминов. На наш взгляд, такое заимствование довольно естественно. Сложно представить бухгалтерию средних веков, описанную в известных трудах итальянских авторов и практиковавшуюся в стране не менее века, в других терминах.

Добавим, что развитая учетная система Древнего Рима опосредована институтом частной собственности в римском социуме и правовой системе, сформированным во II-I вв. до н.э.: «...понятие «частная собственность» и его юридическая разработка достигла большой полноты как по содержанию, так и по форме» [8, с. 26]. Закон провозглашал право неограниченного распоряжения землей, считавшейся неприкосновенной собственностью владельца, которая ко всему прочему не облагалась налогом и передавалась по наследству.

У авторов гипотезы о разработке двойной записи в Древнем Риме есть оппоненты. Ж. Ришар придерживается мнения, что уровень развития счетоводства в Древнем Риме следует квалифицировать как «семейный» учет [13, с. 34]. Он велся посредством камералистики, наиболее древней формы бухгалтерской оценки и контроля имущества, предполагающей учетную регистрацию движения денежных средств.

Камеральный учет в семьях Древнего Рима был целесообразен после смерти главы семейства для последующей оценки стоимости имущества, передаваемого по наследству. Он может быть организован простой записью на едином (отдельно – поступление имущества, отдельно – его выбытие с учетом входящего сальдо, а на необходимую дату – с расчетом исходящего сальдо) специальном счете. Можно ли считать, что простая запись, использовавшаяся в большинстве случаев [13, с. 36] при построении камерального учета в семьях Древнего Рима, бы-

ла заменена более сложной и трудоемкой двойной бухгалтерией, применяемой не специалистами, а гражданами страны для учета собственного имущества? В этой связи уместны слова Ж. Ришара, которые вполне можно отнести к главе семейства, ведущего записи: «Но нужно признать, что информационный выигрыш часто оказывается слабее по сравнению с усложнением учета вследствие систематического применения двух счетов вместо одного. На самом деле хороший бухгалтер, который умеет четко разграничить поступления и выплаты за каждый отчетный период, может прекрасно обойтись без счета капитала и, следовательно, без двойной записи» [13, с. 38].

Ж. Ришар [13, с. 36] связывает двойную бухгалтерию со счетом капитала. К.Ю. Цыганков полагает, что двойная запись возникла не в сфере предпринимательской деятельности, а из-за государственной потребности в создании счетоводства для расчета капитала и прибыли для фискальных целей [19, с. 56]. Я.В. Соколов представляет развитие двойной бухгалтерии путем интерпретации «условного» счета – «...счета капитала, позволяющего чисто учетными средствами определить финансовые результаты хозяйственной деятельности» [14, с. 39].

Поддерживая позицию К.Ю. Цыганкова о государственной потребности в двойной записи, разработанной в результате целенаправленной деятельности не дилетантами, а профессионалами, полагаем, что ее появление не является опосредованным необходимостью исчисления капитала. Можно понять авторов, связывающих появление двойной записи с расчетом простота имущества предпринимателей в процессе хозяйственной деятельности, что, на наш взгляд, безусловно, имело место в бухгалтерской истории средневекового периода. Но нам представляется возникновение двойной записи в более ранние времена, во всяком случае, ее первоначального варианта.

Вопрос о месте возникновения двойной записи и техническом приеме, послужившим связующим компонентом корреляции простой и двойной записей, предшествующих ему обстоятельствах сложен не только потому, что двойная запись составляет непростую логическую конструкцию, а документальные подтверждения ее появления отсутствуют. Дискуссионным представляется вопрос, что считать двойной записью в историческом контексте.

По нашему мнению, доминирующим началом создания двойной бухгалтерии стало использование в учетных записях балансового метода. Он послужил первопричиной осознания взаимосвязи и взаимообусловленности фактов кругооборота ресурсов. Г. Арсеньев в 1908 г., критикуя французских авторов А. Гильбо и Э. Леотэ за рассмотрение в качестве основного закона бухгалтерского учета – двойной записи, писал: «...какой закон является основным законом бухгалтерии, какой закон является фундаментом бухгалтерии, и не только одной бухгалтерии, а и всего предприятия, для коего ведется сама бухгалтерия? Этот закон – «закон баланса», «закон равенства», закон существования предприятия с точки зрения бухгалтерии» [1, с. 5]. На это указывает Я.В. Соколов: «Первоначально это было необходимо только для контрольного уравнения прихода с расходом, левой и правой колонок, что приводило к двойной записи» [14, с. 39]. Следовательно, не обоснованно можно считать, что ростки

двойной записи появились на базе балансового метода, нашедшего применение в хозяйственном учете в древнейшие времена.

Компаративный анализ хозяйственной деятельности древнейших государств, выполненный историками и экономистами, позволяет предположить, что между использованием балансового метода, первоначально применявшегося в оперативном и статистическом учете, и возникновением счета капитала, считающегося многими исследователями символом двойной записи, лежат многие столетия. Трансформация балансового метода как формального, а затем технического приема учетной регистрации характерна для многих древнейших цивилизаций и, в особенности, цивилизации, развившейся на территории Китая. Гипотеза о зарождении двойной записи в процессе развития государственного регулирования в царствах Китая и последующем распространении ее, в том числе на европейские страны, не лишена основания.

История китайской цивилизации насчитывает, по меньшей мере, 5 тыс. лет. Нация является одной из древнейших в мире, о чем свидетельствуют памятники культуры, относящиеся к династии Инь (Шан), правившей Поднебесной в 1276-1122 гг. до н.э. Возникновение нации ученые Китая относят к более древним временам – IV тысячелетию до н.э. [4, с. 4]. В культурной традиции страны особое место занимает историческая литература, дошедшая до наших дней и датированная II-I тысячелетиями до н.э. Она описывает деятельность династий китайских императоров, а также исторические события тех времен [4, с. 4]. Анализ исторических фактов и документальных свидетельств древнейших времен, представленных в литературных источниках, позволил нам выдвинуть гипотезу о возможном появлении двойной записи в ее начальном варианте, понимаемом в данном контексте как отражение хозяйственного факта на двух взаимосвязанных этим фактом счетах на базе балансового метода для выполнения централизованным сильным государством своих функций.

Древний Китай известен как страна, в которой знали книгопечатание, изобрели порох, компас, впервые появились фарфор, бумага. Китайцы открыли секрет производства шелковых тканей (с III тысячелетия до н.э.). Более 2 тыс. лет назад появилась Великая Китайская стена. В Древнем Китае были построены Большой императорский канал и другие каналы, соединившие районы значительной по территории страны, система искусственного орошения. Поэтому предположение о развитой учетной системе не безосновательно.

В своем становлении китайская цивилизация в отличие от других этносов рано перешла к земледелию, что позволило получить важное преимущество по сравнению с другими народами, проявившееся в переходе к VIII-III вв. до н.э. к железным орудиям труда [16, с. 26].

В Китае этого времени наблюдается экономический подъем, засвидетельствованный в источниках с многочисленными упоминаниями о выплавке железа, разработке его месторождений, изготовлении сельскохозяйственных орудий. По данным историков в этот период освоено 5 270 горнорудных месторождений, из которых 467 – по добыче нефти, 3 608 – железной руды [11, с. 12]. Древними китайцами была накоплена сумма знаний о добыче железной руды и технике плавки. В со-

хранившихся трактатах описано использование для раздувания огня доменной печи круглых кожанных мехов, работа печей-гигантов, при обслуживании которых применялся труд 300 рабов [7, с. 13]. Источники свидетельствуют о высоком качестве выплавляемого металла, постоянном росте количества и ассортимента оружия (мечей, трезубцев), изготовлении драгоценностей, сельскохозяйственных орудий. Историк Китая Л.С. Переломов приводит сообщение из источника «Гуаньцзы»: «В настоящее время по подсчетам чиновника, ведавшего железом, каждая женщина обязательно имеет один нож... землелашец обязательно имеет одну соху, один плуг, один серп... каждый странствующий ремесленник имеет один топор, одну пилу, одно шило, один бурав» [7, с. 13]. Таким образом, для Древнего Китая характерны не только использование счета, но и работа служащих для сбора информации, в которой нуждался государственный аппарат. Развитой системой государственной власти и значительным числом чиновничества китайское государство отличалось от других стран древнейших времен, что вызвано объективными обстоятельствами.

На протяжении китайской истории велась борьба за установление национальной государственности с преобладанием центростремительных тенденций. Стремление к мощной единой государственности имело существенные преимущества, создавая возможность отражения нападений соседей, минимизируя недовольство феодалов, формируя условия для проживания и развития этноса. «В китайском обществе жило сознание ценности сохранения единства страны и преобладало стремление сохранить как можно больше целостность государства.... Все достижения, которые они (китайцы. – С.П.) имеют в политической, экономической и культурной областях – в той или иной мере результат действия удачно найденной схемы государственности» [16, с. 26-27].

Государственная система Китая опиралась на многочисленный управленческий аппарат, одной из функций которого, по свидетельству сохранившихся источников, являлся жесткий контроль положения дел в территориях, осуществлявшийся профессионально и эффективно [7, с. 47].

Большинством ученых-историков Китая признается факт существования значительной армии для защиты от нападения. Так, царству Западной Чжоу (1122-256 гг. до н.э.) принадлежали обширные территории, охранявшиеся военными гарнизонами и контролировавшиеся высококомандными воинскими подразделениями – дозорами. Потребность армии в оружии, тягловой силе, одежде, провизии осложнялась неразвитостью в царствах Китая сельского хозяйства, что при отсутствии в сохранившихся литературных источниках фактов недовольства населения, могло иметь место при высоком развитии фискальной системы, регулируемой государством. Исследования ученых подтверждают высокий уровень административной системы регулирования общественной жизни в царстве Западная Чжоу в продолжение всей его истории, и оценивают ее как самую жизнеспособную из когда-либо созданных человеком [7, с. 12].

До появления денежной системы сбор налогов и распределения ресурсов велись в разных эквивалентах. Историки предполагают, что это могло быть зерно: «Предположим, что некий удельный князь, владе-

ния которого находятся на расстоянии ста миль от Чжоуской столицы, задолжал в казну в качестве налогов столько-то бушелей зерна. Об этом сообщается двору. После чего издается указ, повелевающий доставить зерно стоящим неподалеку от него войскам вана (правителя. – С.П.). Зерно может обмениваться на оружие, ткани и др. Кроме того, оно могло идти на жалование чиновникам, находящимся на государственной службе вне столицы» [7, с. 160].

В связи с организацией государственного контроля получения и расходования ресурсов логично предположить, что проверки государственными служащими расхода ресурсов велись в войсках, отдельные службы которых должны были учитывать поступление средств, их расходование, обменные операции, выдачу дозорам и т.д. Многочисленность совершаемых и контролируемых государственным служащими хозяйственных операций, тщательный контроль, проводившийся развитым государственным аппаратом, опирались на аналитическую учетную информацию по поступлению и выбытию ресурсов в армейские подразделения, а также их расходованию на конкретные нужды. Можно с уверенностью говорить об использовании балансового метода, без которого практически невозможно вести учет получаемых и предоставляемых ресурсов на содержание армейских подразделений и контролировать полноту поступления налогов для содержания государственного аппарата. В связи с этим уместно сделать вывод о возникновении в Древнем Китае сначала технических предпосылок двойной записи – балансового метода в специальных таблицах, разделенных на две части, впоследствии ставших счетами, а затем осознания логики учетной регистрации хозяйственных фактов способом двойной записи с регистрации движения ресурсов на двух взаимосвязанных счетах.

Рационализация учета средств с помощью балансового метода требует единой оценки объектов учета и установления обязательных требований в процессе регистрации. Историки Древнего Китая пишут: «...для примитивной финансовой системы необходимы два момента. Во-первых, необходима некая признаваемая всеми ценностная единица, по которой и будут вестись счета. А во-вторых, должны существовать правила, по которым будут учитываться доходы и расходы и засчитываться в счет долгов платежи» [8, с. 100]. Считая обоснованными высказанные условия финансовой системы Древнего Китая, включающей механизм налогообложения, полагаем вероятным разработку правил учета ресурсов, поступающих в казну за счет налогов, их расходования и фактического использования потребителями. Ученые подтверждают существование в стране правил учета в правовой форме [20, с. 76], которые не могли быть выработаны в древнейшие времена иначе, чем при непосредственном участии государства.

Фискальная система, существовавшая в Китае с древнейших времен во взаимосвязи с упорядоченным, централизованным, хорошо отлаженным механизмом государственного регулирования, развивалась в течение длительного периода. Без нее была невозможной сильная бюрократическая государственная власть. Известно, что в VI-III вв. до н.э. в качестве объекта налогообложения выступали пахотные участки земли. С развитием товарно-денежных отношений и ослаблением кровнородственных связей образуется новый тип общины, основанный на частной собственности на землю,

и вводится новая система налогообложения, объектом которой выступает земля, принадлежащая семье на правах частной собственности. Наследственные наделы во всех царствах Китая облагались земельным налогом: в царстве Лу с 594 г. до н.э., в царстве Чу – в 548 г. до н.э., в царстве Чжэн – в 543 г. до н.э., в царстве Цинь – в 408 г. до н.э. [6, с. 47].

К III в. до н.э. – III в. н.э. принадлежат самые ранние сохранившиеся купчие на землю [11, с. 18]. Найденные литературные источники свидетельствуют, что в III в. до н.э. в стране функционировали крупные земельно-хозяйственные хозяйства, имевшие товарную направленность.

В царстве Западная Чжоу система налогообложения характеризуется как достаточно развитая. Историк отмечает: «...В источниках перед нами предстает система налогообложения столь высокоразвитая и восприимчивая людьми того времени как само собой разумеющееся, что становится очевидно – машина поставления доходов в казну совершенствовалась в течение долгого времени и, по-видимому, уже с начального периода правления династии» [7, с. 111].

Документальное свидетельство «Чжоу ли» («Ритуалы Чжоу»), относящееся к правлению династии Чжоу, повествует о государственном учреждении, занимающемся не только сбором, но и учетом налогов, дани, подарков, их хранения и распределения и контролируемым несколькими рядовыми казначеями и великим казначеем. Кроме контролирующих чиновников, одним из государственных служащих был Ведающий расчетами. Он «...вместе со своими подчиненными сверяет приход и расход; в ведомстве есть копия каждого документа. Он подводит годовой, месячный и даже ежедневный баланс» [7, с. 112]. Баланс в данном контексте представляет, на наш взгляд, балансовый метод для ведения расчетов и выполнения контрольных функций. Он может с уверенностью квалифицироваться как предвестник двойной записи, использовавшийся в течение длительного времени и впоследствии осознанный как первопричина взаимосвязи и взаимообусловленности фактов кругооборота государственных ресурсов.

Китайские ученые выяснили, что объединение и учет налоговых ресурсов для повседневной деятельности царства Западной Чжоу дополнились созданием особых резервов для конкретных нужд. Образовывались три вида резервных фондов: общий, специальный и просто резервный фонд, устанавливались источники их создания, цели, на которые они могли тратиться, периодичность пополнения и максимальная величина [10, с. 27].

Формирование таких резервов еще раз подтверждает вывод о развитой системе налогообложения в древнейших царствах Китая, территории многих открытий и изобретений, способной аккумулировать и пополнять ресурсы, находящиеся в руках государства, для выполнения грандиозных задач:

- создания оросительной системы;
- строительства каналов, связывающих многие территории царств;
- возведение Великой китайской стены⁴.

Наличие финансовой системы в Древнем Китае признается большинством историков, что подтверждается

⁴ Начало строительства датируется III в. до н.э. для защиты от набегов кочевников. В нем участвовало около 1 млн. чел., длина сооружения – 8 851,8 км. Она должна была зафиксировать границы китайской цивилизации, способствовать созданию единой империи.

надписями на бронзовых сосудах XI-VI вв. до н.э. о передаче земель, военных походах, поощрениях за победу и государственную службу. С VIII в. до н.э. при дворцах ванов (правителей) начинается регистрация событий, посланий, создается архив. Чиновников, занимающихся государственными финансами, в царствах Древнего Китая насчитывалось множество [24, с. 36]. Не сомневаясь в их квалификации, не все ученые уверены в высоком уровне финансовой системы Древнего Китая, но они едины в одном: «...на очень раннем этапе своей истории китайцы разрабатывали методики как управления финансами, так и ревизии бухгалтерских счетов» [7, с. 103]. Учитывая, что автор этих строк историк, уместно предположить ведение счетов для учета государственных финансов и, по меньшей мере, простой записи в регистрации движения ресурсов.

Развитие в царствах Древнего Китая управления финансами и ревизионной деятельности определялось значительными хозяйственными задачами государства. По сохранившимся на бронзе данным историки подтверждают ведение контроля доходов и расходов на общественные нужды. В книге стихов «Ши цзин» говорится о князе Ху-ба – высокопоставленном чиновнике, жившем в 827-782 гг. до н.э.⁵ После тщательной проверки его финансовых отчетов были выявлены факты недодачи налогов в казну [7, с. 112-113].

В эпоху Чжаньго (V-III вв. до н.э.) в царствах Поднебесной широко распространилось учение легистов, соперничающее с конфуцианством, которое привело к традиции законодательного регулирования многих видов деятельности. Доктрина легистов состояла в безусловном подчинении писаным законам, разработанным мудрецами-реформаторами, изданным государем и претворяемым в жизнь чиновниками разного уровня, опирающимися на мощный административно-бюрократический аппарат. В отличие от конфуцианства, исповедующего высокую мораль и нравственные принципы, легизм опирался на закон, требования абсолютного соблюдения и строгого наказания за его неисполнение. Историки констатируют: «...существуют обширные свидетельства, подтверждающие, что «писаные» законы были известны китайцам уже на раннем этапе их истории...» [7, с. 117].

Легизм способствовал централизованному контролю над предпринимательством, усилению царств, успешному объединению Китая, а разрабатываемые законы и инструкции стали необходимы для работы центральной администрации, фискальной политики, судов, позволили создать развитую систему государственного управления. Сочетание легизма с конфуцианством, воспитывающим уважение к традициям, истории, образованию, дало возможность существенно повысить жизнеспособность китайской цивилизации.

Система государственного регулирования распространилась на все области деятельности царств Китая. О регулировании учета в стране пишет Р.А. Шепенко: «Первое упоминание о правовой регламентации бухгалтерского учета в Китае относится к XI в. – 771 г. до н.э.» [20, с. 76]. Регулирование бухгалтерского учета и отчетности в современном Китае включает законы, устанавливающие общие требования и прин-

ципы, методические и инструктивные материалы разъяснительного характера.

На протяжении всей истории Древнего Китая создавался культ знаний и грамотности, а начало официальной системы образования датируется периодом династии Чжоу. Памятники письменности дошли до нас на узких бамбуковых дощечках, шелке, бронзовых пластинах, бронзовых сосудах. В конце I в. до н.э. была изобретена тушь, использовавшаяся для письма на бумаге.

Во время правления династии Чжоу особых успехов добилась астрономическая наука. Трактат, датированный учеными II в. до н.э., содержит описание траектории пяти планет, в I в. н.э. создаются глобус, моделирующий движение небесных тел, прототип сейсмографа, мореходный компас. Особого расцвета достигла математика. Письменные свидетельства позволили ученым утверждать, что в древнейшем Китае знали правила действия с дробями, пропорции, прогрессии, подобия прямоугольных треугольников, решались системы линейных уравнений, а также были изобретены отрицательные числа. Развитие математической науки, начавшееся с древнейших времен, воплотилось как в создание многих механических приспособлений практического назначения, так и рационализацию учетной работы.

Известно, что для ведения учета немаловажен денежный измеритель, с которым зачастую связывают обособление бухгалтерского учета. Исследователи уверены, что в качестве денег в Европе первоначально выступали скот, меха [2, с. 101]. В древнейшем Китае средством обмена в торговых операциях служили куски шелка стандартной длины и ширины. Потребность в шелке долгое время оставалась очень высокой, а китайские производители обладали исключительной монополией на его производство, известное в стране с III тысячелетия до н.э. Шелк продавался на территориях многих стран. В связи с тематикой настоящего исследования примечательна версия об использовании китайского шелка в V в. до н.э. в Средиземноморье. Ученые отмечают: «...точно известно, что еще до начала христианской эры шелк в больших количествах ввозился в Римскую империю, и, несмотря на это, в III в. н.э. шелк в самом Риме ценился на вес золота» [7, с. 106]. Таким образом, торговые взаимосвязи со странами Средиземноморья и многочисленными потребителями дорогих тканей римлянами как наиболее богатыми народами может служить еще одним аргументом в пользу заимствования Древним Римом части управленческой структуры, опирающейся на систему налогообложения, практиковавшуюся в Китае, впоследствии преобразованную и развитую. Производство шелка в древнейшие времена даже кустарным способом требовало вести расчеты, невозможные без балансового метода.

Родиной первых отчеканенных (отлитых) денег современного образца считается Древний Рим VIII-VII вв. до н.э. [2, с. 101]. Другие ученые отдают предпочтение Древней Лидии [2, с. 101]. Исследователями высказано мнение об изобретении чеканки монет в Греции в 30 г. до н.э. и ее довольно медленным как распространению, так и влиянию на учет [10, с. 26].

Иначе по времени и широте распространения отчеканенных монет обстояли дела в царствах Древнего Китая. На территории государства Лян найдены монеты, отчеканенные в IV тысячелетии до н.э., а начало

⁵Древнеримская империя в этот период еще не была создана.

их использования можно отнести к более раннему периоду. Китайский историк Ван Юй-цюань высказал предположение, что богатое государство Лян выпускало монеты для стимулирования торговых отношений между царствами, так как находилось в центре Китая и через него приходили торговые пути [7, с. 107].

Относясь к приведенному мнению как к не бесспорному, приведем факты, основанные на исследованиях историков Китая, обосновавших, что в V в. до н.э. в царствах Поднебесной для расчетных целей использовались бронзовые монеты разных видов, причем каждая – на территории нескольких царств. Как показали археологические раскопки, высокий уровень торговли, товарно-денежных отношений и экономических связей в III в. до н.э. стимулировали унификацию денежных систем крупных государств и переход к изготовлению одинаковых по форме круглых монет.

Высокий уровень учетной культуры, состоящий в использовании балансового метода при формировании государственных доходов и расходов для эффективного управления значительной по территории страной, позволяет нам высказать гипотезу о наличии предпосылок двойной записи в Древнем Китае. Сравнение условий возникновения двойной записи и регламентации учетной системы с Древним Римом, образованным во времена, когда в царствах Китая уже в течение нескольких столетий многочисленным чиновничьим аппаратом под руководством государства проводилась работа по сбору информации и ее использованию для управления, свидетельствует в пользу Поднебесной.

Историки указывают, что к I в. до н.э. Китай по территории превосходил Римскую империю в период наибольшего могущества [7, с. 12]. Условия Римской империи и Китая древних времен имеют довольно много аналогий. Как отмечают ученые, в Китае и Древнем Риме были «...огромные армии, осуществляющие завоевания еще до начала христианской эры» [7, с. 12]. Специалисты по истории государственной власти свидетельствуют, что уже в I в. до н.э. управление в Китае велось профессиональной бюрократией, представляющей выходцев из всех слоев общества, а высшую должность канцлера империи в течение I-II вв. до н.э. на 22% занимали выходцы из бедных и небогатых семей [7, с. 15]. В I г. н.э. стала назначаться пенсия для гражданских служащих высших рангов, тогда как в Великобритании это произошло в 1810 г. [7, с. 15]. В I в. до н.э. на должность китайских чиновников назначались работники по объективным критериям, учитывающим заслуги и результаты государственных экзаменов. В Западной Европе первый письменный экзамен для претендентов на государственные должности был проведен в Берлине в 1693 г. [7, с. 15].

Организация сбора самых разнообразных данных в Китае I в. до н.э. была одним из главных дел государственной машины. Исследователи указывают на высокую системность сведений по данным переписи населения: «Мы располагаем полными данными переписи населения империи (Китая. – С.П.), имевшей место во 2 г. н.э. Римские переписи населения по сравнению с китайскими кажутся просто бессистемными» [7, с. 16]. По словам Х. Биленштейна, в Китае статистические данные стали собираться с более ранних времен, нежели в других странах [7, с. 15]. Ведение статистической деятельности в течение длительного периода, регламентация учетной работы со стороны государст-

ва, ментальность китайской нации, выражающаяся в отказе от личного в пользу общественного, многочисленное чиновничество, выполняющее административные функции, развитие денежной системы и математики, известные технические и технологические достижения китайской цивилизации, культ образования и грамотности послужили фундаментом высокоразвитой учетной системы, породившей с высокой вероятностью двойную запись, рассматриваемую нами как ее начальный этап – отражение хозяйственных фактов по движению государственных ресурсов на двух взаимосвязанных счетах балансовым методом.

На государственном уровне методика достижения равенства в процессе движения учетных данных, по всей видимости, впоследствии была распространена на предпринимательскую деятельность, которая в Китае, по данным сохранившихся литературных источников, делалась на сельское хозяйство, производство и торговлю.

Еще до периода Западной Чжоу (XI в. до н.э.) в царствах Китая возделывали зерновые, садово-огороднические культуры, выращивали тутовые деревья для производства шелка, занимались скотоводством и градостроительством. В ремесленных мастерских из бронзы изготавливали посуду, ритуальную утварь, вооружение, детали колесниц. В период Западной Чжоу произошел переход к железу, расширились торговые связи. О бурном развитии торговли в царстве Западная Чжоу в начале V в. до н.э. свидетельствуют источники, в которых назидаются сыновья, употребляющие алкогольные напитки, вместо того чтобы работать на полях или отправляться на повозках, запряженных быками, для обмена товаров [7, с. 102], что свидетельствует о массовости обмена и развитости торговых связей. Об интенсивности торговли можно судить по надписям на бронзе, в которых перечислены рынки, посещаемые китайцами и варварами⁶.

Не только в царстве Западная Чжоу, но и в царстве Чжэн была развита торговля. Так, историками подтверждается союз с торговцами правителя царства Чжэн в VIII в. до н.э., заключившего: «Если вы не будете строить козни против меня, я не буду вмешиваться в ваши торговые дела. Я не буду ни просить вас ни о чем, ни забирать у вас» [7, с. 103]. Ученые приходят к выводу, что «...некоторые представители торгового сословия уже тогда достигали значительных высот в обществе» [7, с. 103].

Торговля продовольствием, сырьем, изделиями способствовала улучшению водного сообщения и строительству каналов. Исследователи отмечают хорошее речное сообщение между территориями: «В периоде Чжаньго (453-221 гг. до н.э. – С.П.) была сооружена целая система каналов, связывающих различные царства Китая» [11, с. 15].

Исследование регулирования учета в Китае под руководством государства, формирования в государственной схеме управления взаимообусловленной совокупности информации о доходах и расходах, собираемых в развитой конструкции налогообложения, не будет полным без обоснования возможности заимствования китайской методики учета представителями отдаленных территорий.

⁶ Варвары, по мнению китайцев, – народы, населяющие территории, не входящие в китайские царства.

Принято считать: контакты Китая с Европой были затруднены до XIII в. (времена монгольских завоеваний): территории удалены и составляют труднопроходимые пустыни и горные хребты. Между тем археологические находки показали, что следы китайской культуры найдены не только в близких государствах – Японии, Корее, других странах Юго-Восточной Азии, но и в глубине Центральной Азии. Ученые свидетельствуют, что, по словам Геродота⁷ (V в. до н.э.), греки регулярно посещали по морю Китай, и, по крайней мере, один из них добрался до места, находящегося в 1 200 милях от Пекина [7, с. 17], а большая часть Азии стала известна при персидском царе Дарии I (522–485 г. до н.э.) [23]. Примечательно, что система государственного налогообложения Персии была введена Дарием I в начале VI в. до н.э. в денежной форме с учетом количества обрабатываемой земли и степени ее плодородности. Государственная система налогообложения Персии по меньшей мере на два века моложе литературного свидетельства о проверке отчетов чиновников по сбору налогов в Древнем Китае. Учитывая связи территорий и более развитую и древнюю китайскую систему налогообложения, можно говорить о ее возможном заимствовании в Древнем Китае. Значительная часть налогов в персидскую казну собиралась с народов наиболее развитых стран, покоренных Персией, – Сирии, Египта, стран Малой Азии, что помогло распространению уже отлаженной системы государственного учета налогов на европейский континент.

Археологические изыскания позволяют утверждать, что до новой эры торговля Поднебесной была развита с удаленными территориями: с Египтом, где были найдены не в единичных количествах китайские стеклянные бусы, а в Римскую империю поставлялись пять главных товаров, среди которых первенствовали шелковые ткани. Поэтому система учета, созданная в Китае в процессе функционирования сильного государства, развитого статистического учета, вполне могла быть перенята европейскими странами.

Письменные источники VI–III вв. до н.э. свидетельствуют о широком развитии торговли Китая с отдельными государствами, специализации районов страны на производстве видов продукции:

- шелковых изделий;
- наконечников для копий;
- мечей;
- пищевой соли.

Следует принять во внимание начало эксплуатации во второй половине II в. до н.э. Великого Шелкового пути, имевшего не только торговое, но и духовное значение. Отдельные караванные дороги между территориями Ближнего и Среднего Востока использовались, как полагают ученые, уже в эпоху неолита⁸.

Согласно литературным источникам и археологическим данным, в первые века до нашей эры действовали три трансконтинентальных пути, соединяющих Запад и Восток [3].

- Первый проходил из Египта в Индию, а из Индии – в страны Юго-Восточной Азии. Египет и Римскую империю соединял канал шириной 45 м, построенный в эпоху фа-

раона Нехо (610–595 г. до н.э.) для прохождения судов из Нила в Средиземное море.

- Вторая дорога (Великий Шелковый путь) вела из Рима через Месопотамию, Северный Иран и Среднюю Азию в Китай.
- Третий (степной) путь был проложен севернее Великого Шелкового пути. Следовательно, два из трех межконтинентальных пути соединяли Древний Рим и Китай.

Оценивая значительные достижения Древнего Рима, значимость римской традиции и римского права в развитии человеческой цивилизации, полагаем, что во многих областях деятельности достижения Китая более значительны вследствие древности китайской цивилизации, фундаментальные черты которой утвердились в первом тысячелетии до нашей эры, когда Рим как город еще не существовал. Поэтому гипотеза зарождения основ двойной записи на базе балансового метода в Китае имеет достаточно оснований не только в связи с высоким уровнем государственности и управления. Предпосылки к этому возникли в Китае по времени раньше, чем в Древнем Риме.

О взаимовлиянии Византии и Китая известно, сохранились письменные источники, имеются археологические находки, свидетельствующие, что в странах были созданы высокоразвитые системы управления, а функции государственных институтов настолько схожи, что вряд ли случайно и говорит скорее об использовании китайского опыта, накопленного в более раннее время.

Таким образом, представленные доказательства высокого развития хозяйственной деятельности в Китае древнейших времен, более длительный период существования восточной цивилизации в сравнении с Европой, функционирование многочисленного государственного бюрократического аппарата, значительные территории и армейские подразделения, торговые взаимоотношения со странами европейского континента, созданные фискальная и финансовая системы могли стать предпосылками формирования высоко развитого учета на основе балансового метода. Считая убедительными аргументы, которые помогли сформировать двойную запись в Древнем Риме, приведенные авторами гипотезы, полагаем: нельзя исключать версию о возникновении двойной записи в Поднебесной и оставлять без внимания условия, которые способствовали применению основного элемента учетной системы современности, – балансового метода для фискальной нужд государства.

Под руководством государства в Китае, профессиональным чиновничеством была создана методика, когда в едином денежном измерителе отражались налоги с населения, а затем велся сбалансированный учет расходов. Система балансировки могла быть впоследствии заимствована другими государствами и распространена в развитых странах того времени, а затем появилась в Древнем Риме. Лишь по прошествии значительного времени, появлении объективных обстоятельств ведения счета капитала в средние века для выявления полученной от однородных торговых операций прибыли на вложенный капитал учетная система стала приобретать современные черты.

Поленова Светлана Николаевна

⁷ Древнегреческий историк, автор полномасштабного исторического трактата «История», описывающего греко-персидские войны и обычаи современных ему народов.

⁸ Неолит – последняя стадия каменного века, начавшаяся на Ближнем Востоке около 9 500 лет до н.э.

Литература

1. Арсеньев Г. Как нужно изучать бухгалтерию? Мысли о законе двойной записи и о балансе [Текст] / Георгий Арсеньев. – М. : Типография П.Т. Сапрыкина, 1908. – 20 с.
2. Баликов В.З. К вопросу о происхождении категории «капитал» (в порядке дискуссии) [Текст] / В.З. Баликов // Сибирская финансовая школа. – 2008. – №1. – С. 100-101.
3. Великий Шелковый путь [Электронный ресурс]. URL : <http://www.orexca.com/rus/silkroad.shtml>.
4. Ефимов Г. Очерки по новой и новейшей истории Китая [Текст] / Геронтий Ефимов. – М. : Госполитиздат, 1951. – 576 с.
5. Зубков А.Б. Социально-экономические и культурно-исторические факторы электорального поведения на Востоке [Текст] / Алексей Зубков // Структурные сдвиги в экономике и эволюция политических систем в странах Азии и Африки в 70-е гг. – М. : Наука, 1979. – С. 96-100.
6. Книга правителя области Шан [Текст] / пер. с кит. Л.С. Переломова. – М. : Ладомир, 1993. – 392 с.
7. Крил Х.Г. Становление государственной власти в Китае. Империя Западная Чжоу [Текст] / Херли Крил ; пер. с англ. Р.В. Костенко. – СПб : Евразия, 2001. – 480 с.
8. Кузищин В.И. Формирование права частной собственности в римской юриспруденции во II-I вв. до н.э. [Текст] / В.И. Кузищин // Вопросы истории. – 2008. – №6. – С. 26-36.
9. Маркс К. Восемнадцатое брюмера Луи Бонапарта [Текст] / Карл Маркс // Маркс К., Энгельс Ф. Собрание сочинений : в 39 т. Т. 8. – 2-е изд. – М. : Госполитиздат, 1957. – С. 116-244.
10. Мэтьюс М.Р. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учебник / М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
11. Переломов Л.С. Конфуцианство и легизм в политической истории Китая [Текст] / Леонид Переломов. – М. : Наука, 1981. – 336 с.
12. Посталюк М.П. Институциональная декомпозиция экономических систем [Текст] / Михаил Посталюк // Институциональные проблемы экономического роста. – Казань : КГФЭИ, 2009. – С. 81-83.
13. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика [Текст] / Жак Ришар ; пер. с фр. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
14. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета [Текст] / Ярослав Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
15. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета [Текст] : учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2006. – 288 с.
16. Традиции в общественно-политической жизни и политической культуре КНР [Текст] / отв. ред. М.Л. Титаренко, Л.С. Переломов. – М. : Наука, 1994. – 327 с.
17. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Эдмон Хендриксен, Михаэль ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 567 с.
18. Цыганков К.Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета [Текст] / Ким Цыганков. – М. : Магистр. – 462 с.
19. Цыганков К.Ю. Происхождение двойной бухгалтерии [Текст] / К.Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – №16. – С. 53-62.
20. Шепенко Р.А. Законодательство о бухгалтерском учете в КНР [Текст] / Р.А. Шепенко // Бухгалтерский учет. – 2001. – №5. – С. 76-78.
21. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты [Текст] / Роман Шепенко. – М. : Статут, 2004. – 414 с.
22. Экономика РФ: упасть и отжаться [Электронный ресурс]. URL : <http://news.mail.ru/economics/2680016>
23. Broman S. Studies on the Chou Li [Текст] / Sven Broman // BMFEA : XXXIII, 1961. – P. 1-89.

Ключевые слова

Китай; традиции; особенности страны; регулирование; налоговые ресурсы; учет; двойная бухгалтерия; руководство государством.

РЕЦЕНЗИЯ

Регулирование бухгалтерского учета и отчетности как процесс, характерный для всех периодов развития национальных учетных моделей, является недостаточно изученным. Проведенные авторами исследования опираются на современную систему нормативного регулирования бухгалтерского учета, сформированную в российской хозяйственной среде. Между тем анализ исторического аспекта бухгалтерского учета, отраженного в трудах известных российских и зарубежных ученых, показывает – учетное регулирование возникло в древнейшие времена в развитых цивилизациях практически одновременно с письменной регистрацией движения ресурсов. Анализ возникновения и трансформации регулирования бухгалтерского учета в Китае, выполненный С.П. Поленовой в настоящей статье, достаточно актуален и интересен.

Научная новизна представленного материала заключается в том, что автор в среде немногочисленных исследователей данной тематики обосновывает вывод о происхождении регулирования в бухгалтерском учете, возникшем на государственном уровне в царствах Китая в связи с потребностью в контроле и управлении налоговыми ресурсами для выживания китайской цивилизации, существования царств Поднебесной, их централизации. Нельзя не отметить, представляя научную новизну результатов исследования С.Н. Поленовой, собранные автором доказательства гипотезы о возможном происхождении двойной записи в учете Китая на государственном уровне.

Значимость научного результата, полученного автором статьи, позволяет рецензенту утверждать, что получен новый научный продукт, заключающийся в обосновании возникновения учетного регулирования в древнейшие времена, взаимосвязи регламентации учета и правовой традиции, существующей в Китае, как и любой другой стране, о зависимости порядка регулирования бухгалтерского учета от культурных, национальных, исторических и экономических особенностей страны. Обоснованная когерентность регламентации учета и признаков внешней (окружающей) среды должна быть учтена в процессе реформирования российского бухгалтерского учета.

Доказательная база полученных результатов базируется на анализе духовных и экономических предпосылок китайской цивилизации древнейших времен, ее достижениях, теоретических результатах институциональной экономической теории, методах компаративистики и исторического анализа.

На основе вышесказанного рецензент считает: научная новизна, подтверждаемая содержанием статьи, значимость результатов исследования для выработки современной парадигмы реформирования российской учетной системы и использования в ней международного опыта, достаточная доказательность выводов автора позволяют рекомендовать выполненную работу для опубликования в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Татаров К.Ю., канд. экон. наук, главный бухгалтер ЗАО «Компания «Северин Девелопмент»

2.6. NATURE FINANCIAL ACCOUNTING REGULATION IN CHINA

S.N. Polenova, Candidate of Science (Economic),
the Reader of the Chair «Accounting»

*FGEI HPE «Financial Academia
with the Government RF»*

Importance of cultural, national, historical and economic peculiarities in China in ancient times in establishing accounting regulation order is shown in the article.

It is proved that provision of control receive and use of tax resources under state brought towards beginnings of double-entry book-keeping in China.

Literature

1. G. Arseniev. How must to learn of book-keeping? Reflections about of law double entry and balance [Text] / George Arseniev. – M. : Printer-house by P.T. Saprykin, 1908. – 20 p.
2. V.Z. Balikov. About question of origin category by «capital» (in a discussion of order) [Text] / V. Z. Balikov // The Siberian of financial school. – 2008. – № 1 January-February. – P. 100-101.
3. G. Efimov. Sketch by new and newest of history China [Text] / Geronty Efimov. – M. : Gospolitizdat, 1951. – 576 p.

4. A.B. Zubkov. Social-economical and cultural-historical of the factorials of electoral behavior in East [Text] // Structural of displacement in economic and evolution of political systems in the countries of Asia and Africa in the 70-th years. – M. : Science, 1979. – P. 96-100.
5. The book of government in region Shan [Text] // Translation from China by L. S. Perelomov. – M. : Ladomir, 1993. – 392 p.
6. H.G. Creel. Original of statecraft in China. The Western Chou Empire [Text] / Herly Creel : translation from English by R.V. Kostenko. – SPb : Evraziy, 2001. – 480 p.
7. V.I. Kuzichin. Forming of law private property in Roman justice in II-I centuries to our era [Text] / V. I. Kuzichin // Questions of history. – 2008. – № 6. – P. 26-36.
8. K. Marks. Eighteenth brumera from Lui Bonaparte [Text] / Karl Marks / K. Marks, F. Engels // Work : in 39 b. B. 8. – Second publication. – M.: Gospolitizdat, 1957. – P. 116-244.
9. M.R. Mathews, M.H. Perera. Accounting theory and development [Text]: text book / M.R. Mathews, M.H.B. Perera ; translation from English ; under editorship of J.V. Sokolov, I.A. Smirnova. – M. : Audit, UNITI, 1999. – 663 p.
10. L.S. Perelomov. Konfusianstvo and legizm in the political history of China [Text] / Leonid Perelomov. – M. : Science, 1981. – 336 p.
11. M.P. Postaluk. Institutional decomposition of economical systems [Text] / Mihael Postaluk // Institutional problems of economical growth. – Kazan, KGFEI, 2009. – P. 81-83.
12. G. Richar. Accounting: theory and practice [Text] / Gak Richar; Translation from French ; edited by J.V. Sokolov. – M. : Finansy and statistika. – 2000. – 160 p.
13. J.V. Sokolov. History of accounting development [Text] / Jaroslav Sokolov. – M.: Finansy and statistika. – 1985. – 367 p.
14. J.V. Sokolov, V.J. Sokolov. History of accounting [Text] : text book / J.V. Sokolov, V.J. Sokolov. – M. : Finansy and statistika. – 2006. – 288 p.
15. The traditions in social-political life and political of cultural PRC [Text] / Generally editor by M. L. Titarenko, L.C. Perelomov. – M. : Science, 1994. – 327 p.
16. E.S. Hendriksen, V.F. Van Breda. Accounting theory [Text] / Eldon Hendriksen, Michael van Breda ; translated from English ; editor by J.V. Sokolov. – M. : Finansy and statistika. – 2000. – 576 p.
17. K.U. Tsygankov. Sketch by theory and history of accounting [Text] / Kim Tsygankov. – M. : Magistr. – 462 p.
18. K.U. Tsygankov. Origin of double-entry book-keeping [Text] / K.U. Tsygankov. // Accounting. – 2002. – №16. – P. 53-62.
19. R.A. Shepenko. A law about accounting in PRC [Text] / R.A. Shepenko // Accounting. – 2001. – № 5. – P. 76-78.
20. R.A. Shepenko. Law of tax China: sources and subjects [Text] / Roman Shepenko. – M. : Statut, 2004. – 414 p.
21. Economic of RF: to fall and to revolt. 22.06 [Electronic resource]. URL : <http://news.mail.ru/economics/2680016/>
22. Gate of Silk road [Electronic resource]. URL : <http://www.orexca.com/rus/silkroad.shtml>
23. S. Broman. Studies on the Chou Li [Text] / Sven Broman // BMFEA: XXXIII, 1961. – P. 1-89.

Keywords

China; traditions; peculiarities of a country; a regulation; the tax resources; the accounting; double-entry book-keeping; the state brought.