

НАУЧНОЕ НАСЛЕДИЕ ЧАРЛЬЗА ЭЗРЫ СПРАГА: ОТ «АЛГЕБРЫ» К «ФИЛОСОФИИ» СЧЕТОВ

П.П. Баранов, А.А. Шапошников
Новосибирский государственный
университет
экономики и управления – «НИНХ»,
Новосибирск, Россия

bpavel1974@yandex.ru
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

В статье анализируется редкий опыт философского осмысления феномена бухгалтерского учета, нашедший отражение в научном наследии одного из основателей американской учетной традиции Чарльза Эзры Спрага (Charles Ezra Sprague). Раскрываются и критически оцениваются представления американского ученого о природе, форме и конструкции счета как ключевой категории счетоведения, его воззрения на логику связи счетов и бухгалтерского баланса, а также специфическая авторская интерпретация балансового равенства, объектов и некоторых принципов учета. На основе выстраиваемых исторических параллелей и аналогий между идеями Ч.Э. Спрага и актуальными положениями современных теорий бухгалтерского учета формулируется вывод о необходимости обеспечения сбалансированности форсайтных исследований в области бухгалтерской практики с историко-философскими и науковедческими исследованиями теории и методологии учета.

Ключевые слова: форсайт и бэкграунд бухгалтерского учета, философия счетов, природа счета, конструкция счета, форма счета, балансовый лист, связь счетов и баланса, права собственности, права требования.

DOI: 10.17212/2075-0862-2017-4.1-113-134

Введение

Одним из наиболее интересных и в то же время тревожных явлений прошедшего года в научном сообществе и профессиональной среде бухгалтеров, аналитиков и аудиторов стала актуализация проблемы будущего бухгалтерской науки и профессии. Апогеем дискуссии о перспективах практической бухгалтерии, спровоцированной выступлением заместителя министра финансов Татьяной Нестеренко на сентябрьском Московском финансовом форуме, стали два знаковых мероприятия – между-

зовское заседание профильных кафедр, инициированное Санкт-Петербургским государственным экономическим университетом, и межвузовский круглый стол «Форсайт финансовых профессий: бухгалтер и аудитор», организованный Департаментом финансов факультета экономических наук НИУ ВШЭ совместно с Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации. Есть все основания расценивать оба мероприятия как крайне важные и свидетельствующие о «пробуж-

дении» активной дискуссии в сообществе бухгалтеров, долгое время мирно дремавшем, подложив под голову тома международных стандартов финансовой отчетности, в обнимку с российскими положениями по бухгалтерскому учету. Ощущение вызова и угрозы бухгалтерской профессии и лежащей в ее основе науке действительно витает в воздухе, усиливаясь тенденциями, наметившимися в развитии аудита (полноценным переходом на международные стандарты и переформатированием системы общественно-профессионального регулирования). Это ощущение и стало триггером, запустившим цепную реакцию обсуждений настоящего и будущего знаменитой «бухгалтерской триады»: учета, анализа и аудита. Остановимся на одном настораживающем, по мнению авторов, симптоме, проявившемся в проходивших дискуссиях.

Практически все, за редкими исключениями (В.Я. Соколов, Р.П. Булыга и М.В. Мельник, В.И. Бариленко, В.Т. Чаа и некоторые другие) выступления носили исключительно практико-ориентированный характер с акцентом на доминирующей роли информационных технологий при создании перспективного образа бухгалтерской профессии. Ни в коей мере не отрицая важности форсайта, целесообразно всё же задать вопрос: А возможен ли форсайт без «бэксайта», точнее, без бэкграунда, каковым является научная теория бухгалтерского учета, к настоящему времени не разрешившая массу фундаментальных проблем? По мнению авторов, устремление бухгалтерской профессии в мир облачных технологий и «больших данных» чревато превращением когорты бухгалтеров в сообщество «профессиональных манкуртов», оторванных от при-

роды учета, до конца не исследованной и не познанной. Предпочитая теоретическим исследованиям новейшие учетные и управленческие IT-системы, бухгалтерский мир готовит этим системам скорые «пышные похороны», рискуя в обозримом будущем лишиться «облака и большие данные» специалистов, глубоко и адекватно понимающих фундаментальные основы бухгалтерии и способных на основе этого понимания создать новые (или усовершенствовать устаревающие) алгоритмические платформы для обработки экономической информации в динамично изменяющейся рыночной среде.

Две довольно прочно укоренившиеся полярные точки зрения – о несостоятельности бухгалтерской науки и о полноценном раскрытии ее предмета и метода, лежащие в основе создаваемого форсайта, представляются некорректными. Ущербность первого из этих оценочных суждений убедительно доказана, в частности, в работах В.В. Ковалёва и Вит. В. Ковалёва, среди которых особо следует отметить знаковые статьи «Бухгалтерский учет как наука» [5] и «Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции» [6]. Неполноценность второй точки зрения освещена в исследованиях В.Я. Соколова, М.А. Пятова, М.И. Кутера, Н.А. Каморджановой, К.Ю. Цыганкова и др., вскрывающих отдельные противоречия и лакуны, а также науковедческие и методологические проблемы бухгалтерского учета. Эти исследования дают возможность констатировать не только то, что «бухгалтерская вселенная» далеко не «закрыта», но и то, что ее границы расширяются, в то время как даже самые фундаментальные начала учета – счета и баланс – так и остаются непознанными. Приблизиться к доказательству этого тезиса, по мнению авторов,

позволяет критическое осмысление научного наследия очень глубокого, но малоизвестного в России ученого XIX–XX вв., основателя американской учётной школы Чарльза Эзры Спрага (*Charles Ezra Sprague, 1842–1912*).

1. Чарльз Эзра Спраг (Шпруг): взгляд на формирование личности ученого

В отечественных источниках персоналия Чарльза Э. Спрага (фамилия которого по малопонятным причинам часто транслитерируется как Шпруг) и краткое изложение его идей встречается довольно редко: как правило, дается стандартная «википедическая» информация. Пожалуй, единственный по-настоящему глубокий научный и учебный материал, в котором предпринята попытка «вплести» идеи Ч.Э. Спрага в контекст исторического развития бухгалтерской науки, это учебник по истории учета Я.В. и В.Я. Соколовых [16], однако и в этой работе содержится обобщение лишь некоторых результатов исследовательской деятельности ученого, в то время как достаточно важные идеи, касающиеся осмысления экономической, управленческой и правовой природы учета, остаются за пределами внимания авторов.

Согласно информации, размещенной в Галерее Славы ученых-бухгалтеров университета Огайо (*The Ohio State University*) и в Международной энциклопедии истории бухгалтерского учета [19, с. 548–549], Чарльз Эзра Спраг родился в 1842 г. в семье священника методистской церкви. Окончил школу в небольшом американском городе Амстердам (графство Монтгомери, штат Нью-Йорк), затем получил степени бакалавра (1860) и магистра (1862) в одном из старейших учебных заведений США –

Юнион-колледже (*Union College*) в городе Скеннектади.

После получения степени бакалавра Ч.Э. Спраг полтора года преподавал в академии Гринвич Юнион (*Greenwich Union Academy*), пока в 1862 г. не поступил на службу в Национальную гвардию Нью-Йорка. Он принимал активное участие в Гражданской войне, пока в 1863 г. не был демобилизован в результате ранения в битве при Геттисберге. За безупречную службу и отвагу, проявленную в этом сражении, в 1868 г. Ч.Э. Спраг по исключительным основаниям был возведен в чин полковника.

В период с 1864 по 1870 г. он преподавал в нескольких военных академиях, а в 1870 г. поступил на службу в банк *Union Dime Savings Bank*, пройдя за двадцать два года путь от рядового клерка до должности президента банка. Как отмечают биографы, Ч.Э. Спраг был пионером в разработке и внедрении различных устройств и систем в операционную деятельность сберегательного банка, изобретателем первой машины для ведения бухгалтерских записей, разработчиком амортизационных методов, создателем небольших чековых книжечек, сберегательных книжечек и бухгалтерских книг с отрывными листами.

Но первостепенный интерес представляет вклад Чарльза Спрага в бухгалтерскую науку и образование. В 1900 г. он стал идейным вдохновителем и организатором в Университете Нью-Йорка Школы коммерции, счетов и финансов (*School of Commerce, Accounts, and Finance*) – первого в своем роде высшего учебного заведения в мире. Примечателен тот факт, что с момента основания Школы и вплоть до своей смерти Ч.Э. Спраг, будучи преподавателем вечернего отделения факультета основ бухгалтерского учета, читал лекции на без-

возмездной основе – такова была его приверженность науке и профессии. Преподавательской деятельности Ч.Э. Спрага предшествовала, а впоследствии сопутствовала титаническая научная работа. Он совершил переворот в понимании природы бухгалтерии, подняв колоссальное количество научных проблем. Наиболее известны в мире следующие его работы:

- Алгебра счетов (1880) [34];
- Бухгалтерия инвестирования (1904) [33];
- Проблемы и изучение бухгалтерии инвестиций (1904) [31];
- Расширенные облигационные таблицы (1905) [29];
- Таблицы сложных процентов (1907) [32];
- Философия счетов (1907) [35];
- Амортизация (1908) [28].

Среди них особое место занимает «Философия счетов», анализу ключевых идей которой будет посвящена основная часть этой статьи.

Нелишним будет добавить, что знаменитый ученый-бухгалтер, автор фундаментальных трудов по теории и практике бухгалтерского учета в совершенстве владел шестнадцатью иностранными языками и был одним из создателей искусственного языка Волапюк, руководство по изучению которого [30], написанное непосредственно Ч.Э. Спрагом, до наших дней пользуется популярностью в англоязычном мире.

Лучшим обобщением черт личности и жизненных итогов Чарльза Эзры Спрага стали слова, произнесенные в 1912 г. на его похоронах главой Университета Нью Йорка Динотом Джонсоном (*Dean Johnson*): «Он был джентльменом старой школы, изысканным, чувствительным, тактич-

ным; человеком широкой культуры, исполненным подлинной любви к красоте в искусстве и литературе; ученым, которому было чуждо хвастовство собственными достижениями, но которому была присуща настойчивость в достижении научной точности; солдатом, глядя на которого вы были уверены, что он будет отважным бойцом в сражении; а кроме того, банкиром, бухгалтером и открытым, благородным, деловым человеком» [24].

Таким образом, исследование материалов биографии Чарльза Спрага создает совершенно феноменальный образ, связывающий воедино слабо сочетаемые элементы: в жизни сына церковного управляющего непостижимо соединились героическая военная служба, банковское дело, бухгалтерская наука, общественная деятельность, организаторский, изобретательский и педагогический таланты, любовь к языкам и многое-многое другое.

Как показывает исследование работ Чарльза Эзры Спрага, многие из сформулированных им идей (до настоящего времени не до конца понятых и осмысленных бухгалтерским сообществом), спровоцировали на рубеже XIX–XX вв. поистине революционные изменения в теории и практике бухгалтерского учёта и во многом сформировали современную учётную парадигму.

2. «Философия счетов» в интерпретации Ч.Э. Спрага

Книга «Философия счетов» [35], впервые опубликованная Чарльзом Спрагом на собственные средства в 1907 г. и пятикратно переизданная в последующие пятнадцать лет, стала подлинным венцом научного творчества американского ученого, поставив логическую точку в серии работ, на-

чала которой в 1880 г. положила «Алгебра счетов» [34]. Более чем четверть века, разделяющая эти две работы, – период формирования личности крупного ученого, начавшего свою исследовательскую деятельность с сугубо процедурных аспектов бухгалтерии и предпринявшего в «Философии счетов» попытку перехода на более высокий уровень абстракции при осмыслении экономической, управленческой и правовой природы учета.

В предисловии к своей книге он отмечает, что не преследует цели научить читателя Искусству Бухгалтерии, освоение которого, по его глубокому убеждению, достигается исключительно учетной практикой «...либо регистрацией реальных хозяйственных операций в счетных комнатах, либо симулированием действительности, которое, как правило, осуществляется на практических занятиях в учебных заведениях или в ходе самостоятельной работы с многочисленными прекрасными руководствами и инструкциями» [35, с. 1]. При этом Чарльз Спраг обращает внимание на то, что достижение определенного уровня мастерства в реализации технических, процедурных приемов учета не должно устраивать пытливого ум человека, нацеленного на движение вперед: в какой-то момент неизбежно возникнет потребность в познании научной основы той системы, в рамках которой он работает, в понимании причин ее особенной архитектуры и в постижении механизмов ее функционирования. Наиболее результативно, по мнению ученого, эти задачи решаются в университетских условиях, где «...наука счетов раскрывается одновременно с тренировкой навыков ремесла, опирающегося на эту науку» [Там же, с. 1]. Вместе с тем Чарльз Спраг, в отличие, например, от

авторов «Философии аудита» [23] Роберта Маутца и Хуссейна Шарафа, не дает в своем исследовании собственной трактовки «философии счетов», ограничиваясь лишь упоминанием о базовых принципах бухгалтерского учета, их отнесением к «области математических и классификационных наук», не зависящих от обычаев и традиций учетной практики и потому определяемых посредством априорного обоснования. Контекстный анализ исследуемой работы позволяет судить о том, что он рассматривает философию счетов именно как систему основополагающих принципов учета, природа которых интерпретируется им через призму фундаментальных учетных и балансовых равенств и их разложений.

Феномен бухгалтерского счета формировался и модифицировался столетиями. Как показывают исследования авторов [1], в первых упоминаниях о счетах, относящихся к английским Великим казначейским свиткам (*The Great Pipe Rolls*), по всей видимости, не делалось различий между счетом и отчетом, о чем свидетельствует употребление для обозначения обоих понятий единого франко-нормандского термина «*acompte*», позднее постепенно превратившегося в английское «*account*» и, вероятно, давшего название функции контроля (от среднеанглийского «*comptroll*» – просматривать счета). В англоязычной бухгалтерской литературе понятие отчета (*report, statement*) практически не использовалось примерно до середины XIX в., в то время как основная форма отчетности – бухгалтерский баланс – существовала во флорентийских банках, согласно Майклу Чэтфилду (*Michael Chatfield*) [19], уже в XIV в. Эта информация подтверждается и в знаменитой исторической работе Рэймонда де Рувера

(Raymond de Roover, 1904-1972) о банке Медичи, в которой автор отмечает, что «...в обязанности Франческо Сасетти, ближайшего делового советника Пьеро де Медичи и его сына Лоренцо Великолепного входили... проверка докладов управляющих отделениями, подготовка инструкций и аудит балансов отделений банков...» («заметим при этом, что занятия политикой, дипломатией, искусством и литературой занимали исторического персонажа гораздо больше, нежели «кропотливый анализ скучных балансовых листов») [20, с. 10].

Следует обратить внимание, что и в «Философии счетов» Ч.Э. Спрага термин «терогт», которым в настоящее время принято обозначать бухгалтерскую отчетность, встречается лишь четырежды и лишь в форме глагола [35, с. 28, 105, 132] в значениях «отчитываться, рапортовать, представлять». Центральное же место в исследуемой работе закономерно занимает категория счета, которая однозначно трактуется им как субстрат, *materia prima* бухгалтерского учета.

В полной мере оправдывая философское название своего труда, Чарльз Спраг начинает его главой «Природа счета», пытаясь дать ответы на ряд базовых вопросов, первый из которых выглядит так: «Что есть счет?» Как известно, давать определения ключевым категориям сложнее всего, и удачными подобные попытки бывают довольно редко, поэтому ученый предлагает цепь логических рассуждений: «Слово “счет”, используемое в самом широком и свободном смысле, означает не просто повествование, или изложение фактов, но несет в себе некое системное и организующее начало. Хаотичная история, рассказанная в форме сплетни, не может быть счетом, потому что это не

системно. Счет должен быть системным изложением фактов; но это не всё, – он должен приводить к определенному итогу, указывать на некоторое заключение. Счет, в отличие от простого изложения, предназначен для того, чтобы получить некоторый вывод, доказать или опровергнуть некоторое суждение, и его части, факты, из которых состоит счет, должны касаться этого вывода, свидетельствовать в его пользу или выступать против него. Следовательно, эти факты или элементы счета могут быть либо полностью однородными, либо часть из них может иметь противоположную другим направленность» [Там же, с. 1].

Отталкиваясь от наиболее общего понятия счета, Чарльз Спраг выделяет ряд важнейших присущих ему свойств и аспектов:

- во-первых, счет интерпретируется как некая процедура изложения информации;
- во-вторых, ученый акцентирует внимание на неотъемлемом характере целеполагания в контексте счета, предусматривающем обязательное формирование в результате его использования определенных выводов, заключений и итогов;
- в-третьих, в качестве предмета счета рассматриваются некоторые факты, воспринимаемые счетом извне и становящиеся его элементами, но одновременно служащие доказательствами формируемого в рамках счета вывода;
- в-четвертых, Ч.Э. Спраг неоднократно подчеркивает системный характер счета, воспринимая его как определенную систему представления и итогового обобщения фактов-элементов, объединенных некоторой логической связью.

Анализируя фундаментальные положения теоретических построений аме-

риканского исследователя, нельзя не обратить внимание на два важных взаимосвязанных момента: 1) связующим звеном элементов его базовой идеи является системный подход, в контексте которого счет интерпретируется как система однонаправленных или разнонаправленных фактов, организуемых и излагаемых определенным системным образом с целью получения некоторого вывода, предопределяемого целевым назначением счета; 2) позиционирование Ч. Спрагом фактов как ключевых элементов счета вызывает устойчивую ассоциацию с одной из интереснейших, неоднозначно воспринимаемых и в настоящее время активно дискутируемых идей Я.В. Соколова, считавшего «факт как элементарный момент хозяйственного процесса... предметом бухгалтерского учета» [14, с. 85].

Данный вывод тесно коррелирует и с авторским определением, сформулированным Чарльзом Спрагом в отношении счетов бухгалтерского учета, которые он называет «счетами ценностей» или «финансовыми счетами»: «Счет – это системное представление финансовых фактов, относящихся к однонаправленной или противоположным тенденциям, приводящее к заключению» [35, с. 1]. При этом, говоря о «тенденциях», в контексте которых на счетах рассматриваются «финансовые факты», американский ученый выделяет тенденции увеличения и уменьшения ценностей организации, во многом определяющие две важные характеристики счета – его форму и конструкцию.

Форму (*form*) и конструкцию (*construction*) – две весьма близкие и почти тождественные для русскоговорящего человека характеристики – Ч.Э. Спраг считает настолько важными аспектами описания

и объяснения архитектуры бухгалтерского счета, что посвящает им в «Философии счетов» две отдельные главы, в которых он, с одной стороны, пытается показать и раскрыть объективные связи между формой и конструкцией счета, а с другой – проводит между этими элементами «концепции счета» достаточно четкую демаркационную линию.

Под формой американский исследователь подразумевает, по существу, методологию организации пространства счета, базирующуюся на цели его ведения и совокупности признаков, в разрезе которых на счете должна отражаться информация. При этом в качестве важнейшего требования, которому должна соответствовать форма счета, ученый рассматривает условие раздельного отражения «положительных и негативных элементов», позволяющее в любой момент времени вычислить итоговую сумму однонаправленных, т. е. однородных по экономическому смыслу, оборотов. К числу пяти ключевых признаков, или информационных срезов, определяющих форму счета, Ч.Э. Спраг относит признаки идентификации денежного эквивалента (сколько стоит?) факта хозяйственной жизни, способа (как?) и причины (почему?) его возникновения, его временной определенности (когда?) и связанной с ним стороны (с кем?). Отталкиваясь от необходимости имплементации перечисленных существенных признаков в форму счета, ученый, идя по пути ее последовательного усложнения, предлагает пять вариантов организации пространства счета, начиная с самой простой итальянской формы «счета денежного сундука» (*Italian money-box account*) и заканчивая зеркальной восьмистолбцовой формой.

Каждая из этих форм счета интересна сама по себе, так как отражает определенные особенности профессиональной бухгалтерской логики, однако наиболее важным в системе взглядов Ч.Э. Спрага на «формальную сторону счета» представляется другое: исследователь в ходе своих рассуждений подчеркивает зависимость количества и качественного состава информационных срезов, подлежащих воплощению в форму счета, от потребностей пользователей данных бухгалтерского учета, диктуемых целями использования этих данных, особенностями применяемых для их анализа процедур и методологии принятия на их основе экономико-управленческих решений. Констатируя неизбежность динамического изменения и усложнения информационных потребностей пользователей бухгалтерской отчетности в условиях развивающейся рыночной экономики, Чарльз Спраг на этой основе отвергает идею жесткого детерминизма, доказывает контрпродуктивность формальной унификации счетов и аргументирует объективно многовариантный характер формы счета, иначе говоря, его полиморфизм, позволяющий обеспечить адаптацию «классификационной решетки» счета к непрерывно развивающейся системе предпочтений потребителей бухгалтерской информации. Парадоксально, но практически за сто лет до так называемой цифровой революции и появления технологий обработки больших массивов данных Ч.Э. Спраг сформулировал принципиальные основы их реализации, выдвинув идею множественности признаков разложения экономической информации.

Не менее интересной и гораздо более сложной для понимания представляется логика американского ученого, на которой

базируется его видение «конструкции» бухгалтерского счета. Приступая к развитию авторского подхода, он отмечает: «Итак, мы разработали рамку счета, упаковку для его основных составляющих; настало время определить, что должно быть помещено в эту упаковку, и как ее содержимое должно быть организовано» [35, с. 10]. Исходя из логики дальнейших рассуждений Чарльза Спрага, становится ясно, что под конструкцией счета он понимает некоторую систему организации взаимных отношений его элементов, на которой основывается алгоритм бухгалтерских расчетов и формирования того самого «вывода» или «заключения», во имя получения которого, согласно авторскому определению счета, и ведется учет.

«Конструирование» счета Ч.Э. Спраг демонстрирует на примере счета денежных средств (всё того же «итальянского денежного сундука»), представляющегося ему самым простым и наиболее подходящим для объяснения профессиональной бухгалтерской логики. Обращаясь к собственной дефиниции счета, ученый ставит два приоритетных вопроса, на которые должны быть получены ответы для определения его конструкции: 1) «какого рода факты, относящиеся к “оппозитным тенденциям”, должны отражаться на счете денежных средств?» и 2) «что следует рассматривать в качестве итога, “заключения”, формируемого на счете»? Авторский взгляд на возможные варианты ответов и их взаимосвязи может быть представлен в виде следующей схемы (см. рисунок).

Далее, отталкиваясь от условного примера, охватывающего 12 «финансовых фактов», Ч.Э. Спраг предлагает следующий вариант их отражения в «стандартной форме счета» (табл. 1).



Логика формирования «конструкции счета» по Ч.Э. Спрагу
(на примере счета денежных средств)

Таблица 1

«Стандартный» счет денежных средств

1907 г.	Операция	Сумма	1907 г.	Операция	Сумма
Январь, 1	Занял в долг у А.В.	\$100	Февраль, 2	Вернул А.В.	\$75
Январь, 31	Получил зарплату	\$50	Февраль, 2	Оплатил расходы	\$49
Февраль, 28	Получил зарплату	\$50	Февраль, 15	Одолжил С.Д.	\$35
Март, 31	Получил зарплату	\$50	Март, 3	Вернул А.В.	\$13
Апрель, 10	Получил от С.Д.	\$10	Март, 5	Одолжил С.Д.	\$12
Апрель, 15	Получил от С.Д.	\$20	Апрель, 14	Оплатил расходы	\$27
Общий оборот		\$280	Общий оборот		\$211
Баланс		\$69			

Представленный вариант счетоводства, предполагающий суммирование оборотов на левой и правой сторонах счета и выведение «результата» (Ч.Э. Спраг постепенно отходит от термина «заключение») как разницы между полученными суммами, ученый считает наиболее очевидным, однако не единственным и не вполне корректным. Такой вывод базируется на стремлении бухгалтеров к «уравнению» сторон сче-

та, и Чарльз Спраг предлагает реализовать это стремление путем переноса «результата» (баланса) на противоположную сторону счета и начертания его суммы красными чернилами¹ (чтобы отделить ее от сумм транзакций), с одновременным перемещением общего оборота в нижнюю строку счета (табл. 2).

¹ Выделение «красными чернилами» здесь и далее отражено **полужирным шрифтом**.

Таблица 2

«Уравнительный» счет денежных средств

1907 г.	Операция	Сумма	1907 г.	Операция	Сумма
Январь, 1	Занял в долг у А.В.	\$100	Февраль, 2	Вернул А.В.	\$75
Январь, 31	Получил зарплату	\$50	Февраль, 2	Оплатил расходы	\$49
Февраль, 28	Получил зарплату	\$50	Февраль, 15	ОДОЛЖИЛ С.Д.	\$35
Март, 31	Получил зарплату	\$50	Март, 3	Вернул А.В.	\$13
Апрель, 10	Получил от С.Д.	\$10	Март, 5	ОДОЛЖИЛ С.Д.	\$12
Апрель, 15	Получил от С.Д.	\$20	Апрель, 14	Оплатил расходы	\$27
			Баланс		\$69
Общий оборот		\$280	Общий оборот		\$280

Представленную конструкцию счета Ч.Э. Спраг считает более корректной, так как в ней посредством «выравнивания сторон» реализуется «доказательная» функция правильности выполненных арифметических операций. При этом свою аргументацию для лучшего понимания производимых преобразований он дополняет весьма логичным примером: «Если вы хотите взвесить кусок масла, вы ведь не будете для выравнивая чашек весов отрезать от него кусочки, а добавите гирьки на противоположную чашу?» [35, с. 12–13]. Поэтому для выравнивания сумм на оппозитных сторонах счета и требуется перенос результата на сторону с меньшим оборотом, отражающий равенство

$$\begin{aligned} \text{Поступления} &= \text{Платежи} + \\ &+ \text{Остаток денежных средств} \end{aligned} \quad (1)$$

Отталкиваясь от приведенного равенства, автор «Философии счетов» резюмирует, что представленная «уравнительная конструкция» наилучшим образом подходит для всех счетов, предназначенных для учета имущества. Однако, принимая во внимание

тот факт, что круг объектов счетоводства имуществом не ограничивается, он вводит второй класс счетов для учета операций, связанных с возникновением и погашением задолженности. Из двенадцати ранее описанных операций Ч.Э. Спраг выделяет семь, три из которых имеют отношение к субъекту А.В. (кредитору) и четыре – к С.Д. (дебитору). Для учета операций, определяющих возникновение и погашение дебиторской и кредиторской задолженности, ученый открывает два счета, представленных в табл. 3 и 4.

При изучении представленных выше счетов возникает закономерный вопрос о том, почему так называемые «оппозитные», т. е. разнонаправленные, операции отражаются в обоих случаях на идентичных сторонах счета. Данный вопрос не остается незамеченным со стороны Ч.Э. Спрага, однако ответ на него оставляет широкое поле для рассуждений и догадок: «Транзакции с А.В. противоположны по сути транзакциям с С.Д.; обязательства возникают и погашаются во встречных направлениях. Если *задолженность перед нами* отражается на де-

бетовой стороне счета, может показаться, что *наша задолженность* должна отражаться на кредитовой стороне, и поскольку А.В. – действительно наш кредитор, это совершенно верно. Погашение его требований также может трактоваться как относящееся к дебету; следовательно, мы можем использовать ту же конструкцию счета, что и для отражения операций с С.Д., с той лишь разницей, что бóльшие обороты и, соот-

ветственно, результаты будут находиться на разных взаимно противоположных сторонах рассматриваемых счетов» [Там же, с. 15]. В приведенной логической цепочке нельзя не заметить отсутствия «звеньев» и некоторой «кривизны» логики, не позволяющих адекватно понять предпосылок использования идентичных конструкций счёта для отражения движения как дебиторской, так и кредиторской задолженности.

Таблица 3

Счет движения задолженности С.Д. «передо мной»

1907 г.	Операция	Сумма	1907 г.	Операция	Сумма
Февраль, 15	Получил в долг «от меня»	\$35	Апрель, 10	Вернул «мне»	\$10
Март, 5	Получил в долг «от меня»	\$12	Апрель, 15	Вернул «мне»	\$20
			Баланс		\$17
Общий оборот		\$47	Общий оборот		\$47

Таблица 4

Счет движения «моей» задолженности перед А.В.

1907 г.	Операция	Сумма	1907 г.	Операция	Сумма
Февраль, 2	Получил «от меня» в погашение долга	\$75	Январь, 1	Одолжил «мне»	\$100
Март, 3	Получил «от меня» в погашение долга	\$13			
Баланс		\$12			
Общий оборот		\$100	Общий оборот		\$100

Видимо, понимая «гуманность» и слабую убедительность собственных аргументов, Чарльз Спраг не ограничивается ими и продолжает рассуждения, предпринимая (и небезуспешно) попытку объяснить предлагаемую конструкцию счетов учета задолженности в корреспонденции со счетом денежных средств. Именно ввод в «счетное поле» счета денежных средств позволяет

ученому обосновать как предлагаемую конструкцию счетов учета задолженности, так и порядок двойной записи операций, вызывающих ее возникновение и определяющих ее погашение: «Но что касается собственника счета денежных средств, в его отношении условия должны быть изменены, то есть то, что выгодно связанной с ним стороне, – не выгодно для него, и наобо-

рот. Таким образом, собственник денежного счета вправе написать (на его сторонах – прим. авт.):

“В ущерб Ему [Но в Мою пользу]”
(по дебету);

и

“В ущерб Мне [Но в Его пользу]”
(по кредиту).

В случае со счетом Кассы, неодушевленным и не способным быть ни должником, ни кредитором, его стороны могут быть обозначены просто: [В Мою пользу]; и [Мне в ущерб]» [35, с. 15].

Принимая во внимание эти «конструктивные особенности», Ч.Э. Спраг справедливо отмечает, что каждая из семи рассматриваемых в условном примере транзакций, связанных с возникновением или погашением задолженности, должна отражаться одновременно на счете учета денежных средств (на стороне, определяемой логикой «в мою пользу – мне в ущерб») и на связанном с ним счете учета задолженности (на оппозитной стороне, исходя из

инверсивной логики). В итоге он использует воистину философский прием: применяя к вербальным парам «в мою пользу–мне в ущерб» правила математической логики, он констатирует сокращение, или нейтрализацию «Меня» в рамках каждой связки счетов «Я–дебитор» и «Я–кредитор» в силу того, что корреспондирующие с денежным счетом счета дебиторской и кредиторской задолженности не способны сами по себе, автономно, охарактеризовать прирост или сокращение богатства субъекта ведения учёта.

Эта мысль – о необходимости выделения отдельного счета для учета «чистого результата» экономической деятельности субъекта – заставляет Чарльза Спрага вернуться к пяти финансовым фактам из условного примера, затрагивающим, по его мнению, только интересы лица, ведущего учет. Исследователь предлагает открыть специальный счет «Я», на котором в корреспонденции со счетом учета денежных средств (на противоположных сторонах) отражаются следующие операции (табл. 5).

Таблица 5

Счет «Я» по Ч.Э. Спрагу

1907 г.	Операция	Сумма	1907 г.	Операция	Сумма
Февраль, 2	Оплатил расходы	\$49	Январь, 31	Получил зарплату	\$50
Апрель, 14	Оплатил расходы	\$27	Февраль, 28	Получил зарплату	\$50
			Март, 31	Получил зарплату	\$50
Баланс		\$74			
Общий оборот		\$150	Общий оборот		\$150

Характеризуя конструкцию этого специфического счета с неординарным личным названием, Чарльз Спраг отмечает: «Счет “Я” демонстрирует баланс в размере \$74, отражающий превосходство доходов

над расходами. Этот баланс радикальным образом отличается от аналогичных показателей всех остальных счетов. Он отражает не имущество, не задолженность, а ответственность. Он показывает прирост богат-

ства, обусловленный превышением дохода над издержками, результатом которого является текущее состояние собственного капитала в размере \$74» [Там же, с. 16–17].

Возвращаясь к идеям Ч.Э. Спрага о форме и конструкции счета, нельзя не заметить некоторой аналогии с идеями «конституции и ситуации», сформулированными в первой четверти XX в. немецким ученым Вальтером Ле Кутре в рамках его теории тотального баланса [7]. Однако В. Ле Кутре не исследовал связи счетов и бух-

галтерского баланса, в то время как Чарльз Спраг в рассматриваемом условном примере предложил виртуозный логический переход от счетов к балансу.

Сконструировав счёт «Я» и получив на нем величину собственного капитала, Ч.Э. Спраг обращает внимание на то, что эта величина «поразительным образом» может быть подтверждена посредством независимого расчета, включающего операции с «балансовыми показателями» остальных счетов (табл. 6).

Таблица 6

Альтернативный расчет величины собственного капитала по Ч.Э. Спрагу

Денежные средства в распоряжении		\$69
	+	
Дебиторская задолженность С.Д.		\$17
Итого		\$86
	–	
Кредиторская задолженность перед А.В.		\$12
«Мой» собственный капитал		\$74

Обобщая рассуждения о форме и конструкции счета, автор «Философии счетов» обращает особое внимание на их заключительную часть и делает акцент на том, что предлагаемая система счетоводства позволяет получить идентичные величины собственного капитала двумя альтернативными способами: посредством «исторического учета» роста богатства, отслеживая и фиксируя превышения доходов над расходами, аккумулируя чистые излишки, и посредством «мгновенной инвентаризации» результатов экономической деятельности. Отталкиваясь от этого

обобщения, он формулирует тезис о необходимости аккумулирования всех «балансовых показателей» в форме итогового счета, левая сторона которого должна отражать активы, включающие имущество и имущественные требования, а правая – обязательства и собственные источники, «не запятнанные обязательствами», которые могут именоваться собственностью, капиталом, акционерным капиталом или же просто обозначаться именем собственника бизнеса. Этот итоговый счет, по логике Ч.Э. Спрага, представляет собой балансый лист (табл. 7).

Таблица 7

Балансовый лист по Ч.Э. Спрагу

Активы		Обязательства	
Денежные средства в распоряжении	\$69	Кредиторская задолженность перед А.В.	\$12
Дебиторская задолженность С.Д.	\$17	Собственность	
		«Мой» собственный капитал	\$74
Итого	\$86	Итого	\$86

Не делая принципиальных различий между балансовым счетом и балансовым листом, Чарльз Спраг солидаризируется с позициями Джеймса Уильямсона Фултона, Иоганна Фридриха Шера, Эраста Алексеевича Мудрова и других передовых ученых XVIII–XX вв., считавших капитал центральной категорией бухгалтерского учета и ключевым показателем баланса. При этом он предпринимает попытку выстраивания альтернативной профессиональной логики, нетривиально объясняющей причину и феномен «рождения» баланса на завершающем этапе учетной процедуры. При дальнейшем развертывании и конкретизации собственного видения бухгалтерского баланса американский ученый выдвинул ряд идей, значительно опередивших свое (а возможно, и наше) время, затронув сущностные проблемы теории бухгалтерского учета и балансоведения.

3. Балансовые равенства и особенности трактовки объектов учета в «Философии счетов» Чарльза Спрага

К числу таких идей целесообразно отнести подход Ч.Э. Спрага к формализации балансового равенства, незаслуженно обойденный вниманием отечественных и многих зарубежных ученых. Его подход принципиально отличается от известных аналогов. Однако даже в серьезных трудах российских ученых [4, 9] (за исключением, пожалуй, вышеупомянутой работы Я.В. и В.Я. Соколовых [16, с. 166]), Чарльз Спраг не упоминается в ряду первых авторов балансовых уравнений, не говоря уже о том, что остаются без внимания представленные в его «Философии счетов» традиционные внешне, но девиантные по существу

балансовые уравнения, базирующиеся на неординарном понимании элементов баланса и объектов бухгалтерского учета.

Интересно, что в изданной в 1880 г. «Алгебре счетов» [34] Ч.Э. Спраг не анализирует собственно бухгалтерский баланс, раскрывая лишь процедурные аспекты «собирания» и классификации сальдо балансовых счетов в «рамке» активов и пассивов. Однако уже в этой работе он довольно часто использует понятие «proprietorship» (права собственности, собственность), трактуя его как разницу между активами и обязательствами и практически избегая (умышленно или неосознанно) применения термина «capital». Что же касается «Философии счетов», то в ней, в отличие от «Алгебры...», американский исследователь уделяет значительное внимание именно обоснованию своего понимания балансовых равенств и объяснению собственной интерпретации природы объектов бухгалтерского учета.

Он отмечает, что «...баланс следует рассматривать как первооснову всей бухгалтерии, отправную и конечную точку любого счета» [35, с. 26]. Бухгалтерский баланс, по Ч.Э. Спрагу, однозначно капиталоцентричен: об этом свидетельствует многократное использование в его работе не просто термина «balance sheet» (балансовый лист), но «balance sheet of proprietorship» (балансовый лист прав собственности), в котором «...в определенный момент времени суммируются все элементы, составляющие богатство одной или нескольких личностей» [Там же]. Ученый выделяет три ключевых элемента баланса прав собственности:

1) стоимостная оценка активов, включающих собственность и требования, к которым конкретное лицо или группа лиц имеют отношение;

2) стоимостная оценка требований, противостоящих активам и подлежащих удовлетворению за их счет;

3) стоимостная оценка разности между (1) и (2) и соответствующих интересов собственников в этой разности.

Таким образом, исходным балансовым равенством Ч.Э. Спрага считает уравнение, формализованное им в следующем виде:

$$(3) = (1) - (2), \quad (2)$$

известное в современной России как капитальное уравнение (или постулат) Иоганна Фридриха Шера [4, с. 56, 55]. Однако, в отличие от позиции И.Ф. Шера, считавшего бухгалтерский учет синергетическим результатом взаимодействия трех равновеликих начал – математики, права и науки о хозяйстве [18], характерной особенностью системы научных воззрений Чарльза Спрага является объяснение экономических отношений, описываемых в координатах бухгалтерии, через призму правовой природы этих отношений. Примат правовой природы фактов хозяйственной жизни в трактовке Ч.Э. Спрага выражается в том, что он рассматривает в качестве элементов баланса и объектов учета не активы и пассивы в традиционном смысле, а права и обязательства, симбиотически связанные балансом и двойной записью противоположности. При этом сами факты хозяйственной жизни интерпретируются им как трансформация прав и обязательств субъекта бизнеса: их возникновение, утрата и сущностное перерождение.

Раскрывая свою точку зрения в отношении сущности активов, Ч.Э. Спрага первично выделяет в их составе два вида объектов – «вещи» (things) и «права» (rights). Однако, развивая авторскую логику, он постепенно переходит от «вещей» к «принадле-

жащим нам вещам» и затем к «владениям» (обладаемому нами), а от «прав» – к «принадлежащей нам дебиторской задолженности» и далее к «ожиданиям» (погашения этой задолженности).

Оригинальность исследовательской позиции Чарльза Спрага заключается в том, что он считает первичной именно правовую основу активов и приводящих к их движению фактов: «Обладание вещью представляет собой не что иное, как право на ее использование и контроль над ней. Следовательно, все наши “вещи” могут рассматриваться как права владения ими. Мы рассматриваем деньги как вещь и как один из наиболее конкретных активов. Вместе с тем значительная доля денежных средств обычно размещена на банковских депозитах, которые представляют собой как права на получение денег по требованию, так и права на передачу этих прав требования лицу, готовому акцептовать эти права вместо денежных средств... Таким образом, вещи сами по себе трансформируются в права, но справедливо и обратное: права могут превращаться в вещи. Права представляют собой “будущие вещи” <...> Персональная дебиторская задолженность, которую мы отражаем в активах, базируется, главным образом, на продукции, которая была нашей до того, как мы ее продали. С моральной точки зрения мы ощущаем права на эту продукцию до того, как она оплачена покупателем. Мы доверяем потребителю, потому что он имеет права собственника на эту и другую продукцию, которой более чем достаточно для удовлетворения наших требований. Следовательно, все вещи, как имеющиеся в наличии, так и ожидаемые, охвачены в конечном счете правовым слоем <...> По существу, вся система активов и пассивов преобразует-

ся в совокупность прав требования и обязательств по погашению долгов» [35, с. 39–40].

Правовой природой объясняет Ч.Э. Спраг и сущность обязательств, раскрывая широкий спектр интерпретаций данной категории в терминах балансоведения: «В то время как активная сторона (баланса) содержит конкретные сущности, другая сторона имеет дело с распределением этих сущностей между субъектами, имеющими на них права, иначе говоря, лицами, обладающими правами требования активов... На языке алгебры мы можем сказать, что обязательства представляют собой отрицательные активы, и собственность определяется как алгебраическая сумма положительных и отрицательных активов. Другой способ выражения этой фазы заключается в рассмотрении обязательств как отложенного уменьшения активов <...> Как правовая категория обязательства представляют собой права третьих лиц, направленные против нас и нашей собственности, так же как наши активы есть права, направленные против собственности других субъектов...» [Там же, с. 43].

Категория собственности также трактуется американским ученым через призму правовой природы: «При наличии хоть каких-то обязательств невозможно составить перечень вещей, отражающих собственность, так как обязательства могут быть погашены любыми активами по усмотрению собственника... В то же время как “права” собственность рассматриваться может. Если исходить из того, что активы квалифицируются как наши права против третьих лиц, а обязательства – как права третьих лиц против нас, то излишек наших прав – и есть собственность» [Там же, с. 46]. При этом Ч.Э. Спраг выделяет три принципиальных отличия обязательств (прав третьих лиц) от прав собственника:

«1. Права собственника включают владение активами и власть использовать их по своему усмотрению любым образом, включая отчуждение; в то же время кредитор не может вмешиваться в дела собственника, кроме как в исключительных обстоятельствах.

2. Право кредитора ограничено определенной суммой, которая не может быть уменьшена по причине сокращения активов, в то время как право собственника является эластичным.

3. Потери, ущерб и оттоки активов сказываются исключительно на правах собственника, при этом прибыли и прирост стоимости также затрагивают только его права, не распространяясь на права кредиторов» [Там же, с. 47].

Таким образом, позиционирование правового фундамента в качестве основы квалификации фактов хозяйственной жизни является неотъемлемой чертой методологического подхода, последовательно развиваемого Чарльзом Спрагом в «Философии счетов». В этом, как было отмечено выше, подход американского ученого существенным образом отличается от воззрений одного из признанных классиков бухгалтерии И.Ф. Шера, отмечавшего, что бухгалтерия как наука смежна с наукой о хозяйстве, математикой и юриспруденцией, но «... не есть конгломерат этих трех наук, но представляет собой самостоятельную область знания и умения. Так как она <...> является историографией оборота имущества хозяйства, а этот кругооборот должен быть охвачен математически, юридически и экономически, то бухгалтерия должна прибегнуть к этим трем наукам, чтобы с их помощью написать историю имущества хозяйства соответственно своим целям» [18, с. 9–10]. Иными словами, на-

ставшая на «тройственной» природе бухгалтерии, И.Ф. Шер никоим образом не ранжировал «три источника и три составные части» бухгалтерии, тогда как Ч.Э. Спраг совершенно отчетливо поставил право во главу угла бухгалтерского учета.

Отметим и то, что в «Философии счетов» нетривиально затрагиваются два важнейших, ставших ныне классическими принципа бухгалтерского учета: принцип имущественной обособленности организации и ее собственников и принцип приоритета экономического содержания факта хозяйственной жизни над его правовой формой. Не формулируя в явном виде первый из них, Ч.Э. Спраг отмечает, что наибольшее распространение в Соединенных Штатах получила «бизнес-центричная» теория бухгалтерского учета, в рамках которой «Все активы рассматриваются как “принадлежащие” бизнесу, а бизнес является правообладателем всех обязательств, к числу которых относятся и требования собственников» [35, с. 49]. Собственник или собственники бизнеса могут иметь и другие инвестиции, однако в балансе конкретного бизнеса может быть отражен только их вклад в эту организацию. При этом Ч.Э. Спраг выражает категорическое несогласие с принятым в этой теории позиционированием прав собственников в составе обязательств, отмечая принципиальное различие в отношениях бизнеса и его собственников (капиталистов) в сравнении с отношениями бизнеса и его кредиторов: «Более уместно говорить о том, что бизнес находится “во владении” собственников, нежели о том, что бизнес “владеет” ими» [Там же].

Система суждений Ч.Э. Спрага о правовой природе отношений бизнеса и его собственников вплотную подводила к заключению о необходимости использова-

ния в учете принципа имущественной обособленности и была, по существу, одной из первых попыток теоретического обоснования данного принципа, впоследствии обобщенных А.М. Галаганом [3, с. 99–105] и Н.С. Помазковым [11, с. 35–65] в виде юридического (персоналистского) направления, представленного в XVIII–XIX вв. Эдмоном Дегранжем де Ранси [21], Августом Шиббе и Карлом Густавом Одерманном [27], Лоуренсом Робертом Дикси [22], Йозефом фон Ульманом [37] и, наконец, автором идеи ограниченной ответственности собственника Исполитом Ванье [36].

Сложно сказать, был ли знаком Чарльз Э. Спраг с работами вышеупомянутых ученых (в его «Философии счетов» нет списка использованных источников). Но даже если это так, следует признать, что ни в одной из этих работ их авторы не подошли к глубинному пониманию логики отношений собственника и бизнеса столь близко, как это сделал американский исследователь. Развивая правовую сторону собственности как важнейший детерминант бухгалтерского учета, Ч.Э. Спраг первым из представителей персоналистского направления интерпретировал процесс вступления собственника бизнеса в свои права как обмен прав собственности на имущество, передаваемое в качестве вклада в уставный капитал, на права собственности на создаваемую организацию, трансформируемые впоследствии в права на участие в капитале или, иначе говоря, в права на распоряжение полученной организацией прибылью.

Что же касается принципа приоритета экономического содержания факта хозяйственной жизни над его юридической формой, то на первый взгляд точка зрения американского ученого может показаться откровенно противоречащей этому прин-

ципу: в «Философии счетов» многократно подчеркивается и обосновывается примат правовой природы экономических отношений. Однако данный вывод, как это ни парадоксально, некорректен. Чарльз Э. Спраг сформулировал (пусть и не очень четко) ряд идей, которые начали прорываться через «тернии» интерпретаций международных стандартов финансовой отчетности лишь в начале XXI в. Его ключевая, концептуальная идея заключается в том, что в качестве основного фактора, определяющего экономическую жизнь организации, он рассматривает изменения ее правовой основы как сложно организованной системы противоречивых интересов субъектов, вовлеченных в бизнес, стремящихся к реализации, приобретению, обмену или иной трансформации прав собственности в целях получения выгоды.

Таким образом, Чарльз Спраг ведет речь отнюдь не о юридической форме фактов хозяйственной жизни, а об обусловленности экономического поведения институциональными нормами права, в первую очередь – права частной собственности. Тем самым он еще на рубеже XIX–XX вв. поставил под сомнение саму правомерность соизмерения философских категорий формы и содержания, не говоря уже о соизмерении данных категорий в экономическом и правовом аспектах, объективированных на уровне факта хозяйственной жизни. К сожалению, в «Философии счетов» это тематическое направление оказалось незавершенным и не было «подхвачено» научным сообществом бухгалтеров. В результате принципа приоритета содержания над формой проник как в международные, так и во многие национальные регулятивы учета и финансовой отчетности, но уже не в виде рамочного положения, а в

виде своеобразной аксиомы, весьма плоско трактуемого «категорического императива бухгалтерской морали». Ошибочность игнорирования идей Ч.Э. Спрага, касающихся этого принципа, можно считать признанной и доказанной: об этом свидетельствует развернувшаяся практически через столетие (!) после публикации «Философии счетов» полемика [8, 10, 12, 15] о неоднозначности рассматриваемого принципа, необходимости переосмысления и корректировки его герменевтического «паттерна».

Заключение

Проведенное исследование идей Чарльза Эзры Спрага, безусловно не претендующее на полноту их охвата, позволяет сделать достаточно важные и разноплановые выводы.

Во-первых, представленной (далеко не полной) информации вполне достаточно для того, чтобы имя американского исследователя заняло достойное место в ряду первых теоретиков бухгалтерского учета и балансоведения, труды которых требуют кропотливого изучения и трансляции в учебной и научной литературе.

Во-вторых, провидческий характер и оригинальность многих взглядов Чарльза Э. Спрага на трактовку двойной записи, объектов и принципов учета, а также элементов бухгалтерского баланса убедительно свидетельствуют о том, что исследование фундаментальных проблем бухгалтерии весьма далеко от завершения, поскольку весь спектр объяснительных гипотез, способствующих пониманию природы бухгалтерского учета и отчетности, далеко не исчерпан, и ни одна из альтернативных теорий не приобрела статуса парадигмы.

В-третьих, учитывая неразрешенность очевидных противоречий и неопределен-

ность многих положений международных стандартов финансовой отчетности в условиях расширения сферы их применения в России, изучение истории развития научных теорий и практики бухгалтерского учета и аудита следует признать одним из приоритетных направлений научных исследований, которые необходимо культивировать в рамках реализации образовательных программ и подготовки диссертаций по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

В-четвертых, развитие историко-философских исследований должно базироваться на изучении первоисточников, оригинальных текстов научных работ во избежание искажения смыслов, закономерно возникающем при ставшем традиционным транслировании косвенных цитат и интерпретаций идей одних ученых другими.

В-пятых, назрела необходимость реновации фундаментальных положений, требований, принципов и допущений бухгалтерского учета и финансовой отчетности на основе их научного переосмысления и комплексного теоретико-методологического обоснования.

И, наконец, проведенное исследование со всей очевидностью доказывает контрпродуктивность декларируемого создателями форсайтов магистрального направления движения бухгалтерского учета в сторону информационных технологий в ущерб активизации научно-исследовательской работы в области собственно бухгалтерского знания. Идеи и подходы Ч.Э. Спрага дают все основания полагать, что развитие бухгалтерского учета возможно исключительно на основе сбалансированного развития фундаментальных историко-философских, теоретико-методологических и прикладных информационно-технологиче-

ских исследований, в равной степени важных и не претендующих на «пальму первенства».

Литература

1. Баранов П.П. «Код Фрэнсиса Пиксли»: опыт источниковедения в исследовании истории аудита // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 12. – С. 45–56.
2. Баранов П.П., Шапошников А.А. Теория аудита в системе координат науковедения // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 5. – С. 3–29.
3. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. – М.; Л.: Красный пролетарий, 1927. – 170 с.
4. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Балансовые равенства и уравнения в истории русской бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 43. – С. 55–63.
5. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. – 2013. – Вып. 2. – С. 90–112.
6. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 5. Экономика. – 2015. – Вып. 4. – С. 117–152.
7. Ле-Кутре В. Основы балансоведения. – М.: Макиз, 1925. – 110 с.
8. Луговской Д.В., Оломская Е.В., Молодцова Ю.Н. Приоритет экономического содержания над правовой формой // Международный бухгалтерский учет. – 2007. – № 5. – С. 31–37.
9. Львова Д.А. Балансовая теория А.П. Рудановского // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 23 (413). – С. 44–64.
10. Медведев А.Н. Приоритет содержания перед формой в бухгалтерском и налоговом учете // Консультант. – 2000. – № 18.
11. Памазков Н.С. Счетные теории: принцип двойственности и метод двойной записи. – Л.: Экономическое образование, 1929. – 268 с.
12. Пятков М.А. Принцип приоритета содержания над формой в России // БУХ. 1С. – 2006. – № 11.

13. Соколов Я.В. О бухгалтерах, которых я знал и любил. – М.: Экономистъ, 2007. – 128 с.
14. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 272 с.
15. Соколов Я.В., Бычкова С.М. О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 1. – С. 72–75.
16. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
17. Шапошников А.А. Слово о профессии // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 1. – С. 8–11.
18. Шэфф П.Ф. Бухгалтерия и баланс: пер. с нем. – 2-е изд. – М.: Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.
19. The history of accounting: an international encyclopedia / ed. by M. Chatfield, R. Vangermeersch. – New York; London: Garland, 1996. – 656 p.
20. De Roover R. The Medici Bank: its organization, management, operations and decline. – New York: New York University Press, 1948. – 98 p.
21. Degranges de Rancy E. La tenue des livres rendue facile. – Bordeaux, 1795.
22. Dicksee L.R. Bookkeeping for accountant students. – [8th ed.]. – London: Gee & Co., 1921.
23. Mautz R.K., Sharaf H.A. The philosophy of auditing. – Sarasota, FL: AAA, 1961. – (American Accounting Association monograph; no. 6).
24. McClain C. Biographical sketches of selected men of the normal school company [Electronic resource]. – URL: <http://www.albany.edu/nystate-history/44/afterwar.HTM#Ref57> (accessed: 13.10.2017).
25. Pixley F.W. A history of the baronetage. – London: Duckworth & co., 1900. – 364 p.
26. Pixley F.W. Auditors: their duties and responsibilities. – London: Henry Good & Son, 1901. – 516 p.
27. Schiebe A., Odermann C.G. Die Lehre von der Buchhaltung. – 13 verb. Aufl. – Leipzig: Gebhardt, 1891.
28. Sprague C.E. Amortization: a guide to the ready computation of the investment value of bonds by the use of the extended bond tables. – New York: Business Publishing Co., 1908. – 48 p.
29. Sprague C.E. Extended bond tables giving accurate values to eight places of decimals. – New York: Business Publishing Co., 1905. – 207 p.
30. Sprague C.E. Hand-book of Volapük. – New York: The Office company; Chicago: S.R. Winchell & co., 1887. – 141 p.
31. Sprague C.E. Problems and studies in the accountancy of investment. – New York: Business Publishing Co., 1904. – 58 p.
32. Sprague, C.E. The accountancy of investment, including a treatise on compound interest, annuities, amortization, and the valuation of securities. New York: Business Publishing Co., 1907. 112 p.
33. Sprague C.E. The accountancy of investment. – New York: Business Publishing Co., 1904. – 380 p.
34. Sprague C.E. The algebra of accounts // The Bookkeeper. – 1880. – Vol. 1, N 1. – P. 2–4; N 2. – P. 19–22; N 3. – P. 34–35; N 4. – P. 51–53.
35. Sprague C.E. The philosophy of accounts // Journal of Accountancy. – 1907–1908. 185 p.
36. Vannier H. La tenue des livres telle qu'on la pratique réellement dans le commerce et dans la banque, ou, Cours complet de comptabilité commerciale. – Paris: Langlois et Leclercq, 1844. – 179 p.
37. Ullman J. von. Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konti der doppelten Buchführung // Zeitschr. jur Buchhaltung. – 1904. – N 4.

SCIENTIFIC HERITAGE OF CHARLES EZRA SPRAGUE: FROM “ALGEBRA” TO “PHILOSOPHY” OF ACCOUNTS

P.P. Baranov, A.A. Shaposhnikov
Novosibirsk State University
of Economics and Management,
Novosibirsk, Russian Federation

bpavel1974@yandex.ru
shaposhnikov.alexandr@mail.ru

The authors analyze the rare experience of philosophical understanding of the accounting phenomenon reflected in the scientific heritage of one of the American accounting tradition founders – Charles Ezra Sprague. The article reveals the ideas of the American scientist on the nature, the form and construction of an account as a key category of accounting theory, his view on logic of communication between accounts and the balance sheet, and specific author’s interpretation of balance sheet equation and objects of accounting. Basing on the historical parallels and analogies built between Ch. E. Sprague’s ideas and urgent provisions of modern theories of financial accounting the authors come to the conclusion about the need to ensure a balance of foresight research in the field of accounting practice and historical, philosophical and science studies of the accounting theory and methodology.

Keywords: foresight and background of accounting, philosophy of accounts, account nature, account construction, account form, balance sheet, communication of accounts and balance, proprietorship, the right to claim.

DOI: 10.17212/2075-0862-2017-4.1-113-134

References

1. Baranov P.P. “Kod Frensisa Piksli”: opyt istochnikovedeniya v issledovanii istorii audita [“Francis Pixley’s code”: experience of a source study in an audit history research]. *Auditorskie vedomosti – Audit Journal*, 2015, no. 12, pp. 45–56.
2. Baranov P.P., Shaposhnikov A.A. Teoriya audita v sisteme koordinat naukovedeniya [The theory of audit in system of coordinates of science studies]. *Auditorskie vedomosti – Audit Journal*, 2015, no. 5, pp. 3–29.
3. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razviti* [Accounting in its historical development]. Moscow, Leningrad, Krasnyi proletarii Publ., 1927. 170 p.
4. Karel’skaya S.N., Zuga E.I. Balansovye ravenstva i uravneniya v istorii russkoi bukhgalterii [Balance equalities and the equations in the history of the Russian accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchbet – International Accounting*, 2012, no. 43, pp. 55–63.
5. Kovalev V.V. Yavlyaetsya li bukhgalterskii uchbet naukoj: retrospektiva vzglyadov i tendentsii

[Whether accounting can be treated as a science: retrospective of views and tendency]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Seriya 5. Ekonomika – Vestnik of St. Petersburg State University. Series 5. Economics*, 2013, iss. 2, pp. 90–112.

6. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Kontseptual’nye osnovy bukhgalterskogo ucheta: logika evolyutsii [Conceptual frame work of accounting: logic of evolution]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Seriya 5. Ekonomika – Vestnik of St. Petersburg State University. Series 5. Economics*, 2015, iss. 4, pp. 117–152.

7. Le Coutre W. *Osnovy balansovedeniya* [Fundamentals of balance studies]. Moscow, Makiz Publ., 1925. 110 p. (In Russian).

8. Lugovskoi D.V., Olomskaya E.V., Molodtsova Yu.N. Prioritet ekonomicheskogo sodержaniya nad pravovoi formoi [Priority of economic contents over a legal form]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchbet – International Accounting*, 2007, no. 5, pp. 31–37.

9. L’vova D.A. Balansovaya teoriya A.P. Rudanovskogo [Balance theory of A. P. Rudanovskiy].

Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchbet – International Accounting, 2016, no. 23 (413), pp. 44–64.

10. Medvedev A.N. Prioritet sodержaniya pered formoi v bukhgalterskom i nalogovom uchete [Contents priority before a form in financial and tax accounting]. *Konsul'tant*, 2000, no. 18.

11. Pomazkov N.S. *Schetnye teorii: printsip dvoitvennosti i metod dvoinoi zapisi* [The theories of accountability. The duality principle and the method of double entry]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929. 268 p.

12. Pyatov M.L. Printsip prioriteta sodержaniya nad formoi v Rossii [The principle of a priority of contents over a form in Russia]. *BUKh. 1S*, 2006, no. 11.

13. Sokolov Ya.V. *O bukhgalterakh, kotorykh ya znal i lyubil* [About accountants whom I knew and I loved]. Moscow, Ekonomist Publ., 2007. 128 p.

14. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Bases of the theory of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000. 272 p.

15. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. O prioritete sodержaniya pered formoi: problemy ucheta [About a contents priority before a form: accounting problems]. *Bukhgalterskii uchbet – Accounting*, 2000, no. 1, pp. 72–75.

16. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. *Istoriya bukhgalterskogo ucheta* [History of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2004. 272 p.

17. Shaposhnikov A.A. Slovo o professii [Word about a profession]. *Sibirskaya finansovaya shkola – Siberian Financial School*, 2007, no. 1, pp. 8–11.

18. Sher I.F. *Bukhgalteriya i balans* [Accounting and balance]. 2nd ed. Translated from German. Moscow, Ekonomicheskaya zhizn' Publ., 1925. 575 p.

19. Chatfield M., Vangermeersch R., eds. *History of accounting: an international encyclopedia*. New York, London, Garland, 1996. 656 p.

20. De Roover R. *The Medici Bank: its organization, management, operations and decline*. New York, New York University Press, 1948. 98 p.

21. Degranges de Rancy E. *La tenue des livres rendue facile*. Bordeaux, 1795.

22. Dicksee L.R. *Bookkeeping for accountant students*. 8th ed. London, Gee & Co., 1921.

23. Mautz R.K., Sharaf H.A. *The philosophy of auditing*. American Accounting Association monograph, no. 6. Sarasota, FL, AAA, 1961.

24. McClain C. *Biographical sketches of selected men of the normal school company*. Available at: <http://www.albany.edu/nystatehistory/44/afterwar.HTM#Ref57> (accessed 13.10.2017).

25. Pixley F.W. *A history of the baronetage*. London, Duckworth and company, 1900. 364 p.

26. Pixley F.W. *Auditors: their duties and responsibilities*. London, Henry Good & Son, 1901. 516 p.

27. Schiebe A., Odermann C.G. *Die Lehre von der Buchhaltung*. 13 verb. Aufl. Leipzig, Gebhardt, 1891.

28. Sprague C.E. *Amortization: a guide to the ready computation of the investment value of bonds by the use of the extended bond tables*. New York, Business Publishing Co., 1908. 48 p.

29. Sprague C.E. *Extended bond tables giving accurate values to eight places of decimals*. New York, Business Publishing Co., 1905. 207 p.

30. Sprague C.E. *Hand-book of Volapük*. New York, The Office company, Chicago, S.R. Winchell & co., 1887. 141 p.

31. Sprague, C. E. *Problems and Studies in the Accountancy of Investment*, New York: Business Publishing Co. 1904. 58 p.

32. Sprague C.E. *The accountancy of investment, including a treatise on compound interest, annuities, amortization, and the valuation of securities*. New York, Business Publishing Co., 1907. 112 p.

33. Sprague C.E. *The accountancy of investment*. New York, Business Publishing Co., 1904. 380 p.

34. Sprague C.E. The algebra of accounts. *The Bookkeeper*, 1880, vol. 1, no. 1, pp. 2–4, no. 2, pp. 19–22, no. 3, pp. 34–35, no. 4, pp. 51–53.

35. Sprague C.E. The philosophy of accounts. *Journal of Accountancy*, 1907–1908. 185 p.

36. Vannier H. *La tenue des livres telle qu'on la pratique réellement dans le commerce et dans la banque, ou, Cours complet de comptabilité commercial*. Paris, Langlois et Leclercq, 1844. 179 p.

37. Ullman J. von. Aufstellung einer einheitlichen Buchungsregel für sämtliche Konten der doppelten Buchführung. *Zeitbehr. jur Buchhaltung*, 1904, no. 4.