

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Я. В. Соколов

заведующий кафедрой статистики, учета и аудита
Санкт-Петербургского государственного университета

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: КРИЗИС ОСНОВ

Во всяком кризисе заложен груз утопии, огромная надежда на будущее вкупе с горестной покорностью обстоятельствам в настоящем.

Кардинал Мартини

Кризис — слово страшное, жуткое. В XVIII в. оно пришло к нам из Германии (Этимологический словарь..., 1982, с. 393), означая переломный момент. В этом же смысле его понимал и В. И. Даль (1801–1872): «перелом, переворот», правда, в конце статьи он вспоминал и «рвоту и кровотечение» (Даль, 1955, с. 194). В последнем издании словаря С. И. Ожегова (1900–1964) речь идет о «затруднительном, тяжелом положении» (Ожегов, 2005, с. 299), а в словаре иностранных слов мы находим впечатляющие слова: «... всеобщее недовольство и возмущение» (Словарь иностранных слов, 1979, с. 267). Вот с этой минуты слово «кризис» приобрело зловещий оттенок: недовольство и возмущение. Они привели к желанию от слова избавиться и ему подыскали замену, начали говорить и писать «коллапс». Но стало еще непонятнее и страшнее.

Кризис бухгалтерского учета, который нас интересует, имеет четкие черты, о которых нам следует поговорить. Эта необходимость продиктована, в сущности, тремя кризисами: в теории учета (счетоведении), в его практике (счетоводстве) и в жизни людей, которые представляют профессию (бухгалтерии).

Рассмотрим положение, которое сложилось в каждой из этих областей.

Теория. Сама теория обитает «в дали от земли беспокойной и мглистой», она беспристрастна и в самой теории, в Теории с большой буквы кризисов не бывает. Но у ее носителей, у людей, которые от нее зависят, разделяя те или иные ее положения, кризисы возможны и время от времени наступают. При этом довольно часто человек говорит, что теория его не интересует, но это ему только кажется, ибо он все равно в своей практической деятельности неизбежно использует какие-то обломки старых, примитивных идей.

И, как результат, подлинной теории в нашей бухгалтерской жизни нет. Ее заменяет мифология и ее главный миф звучит так:

Бухгалтерский учет все данные представляет абсолютно точно, ибо бухгалтер считает до копейки.

Это предмет гордости бухгалтеров. Они сверху вниз смотрели и смотрят на статистиков, которые, дескать, все считают приблизительно, применяют выборочную методику, и поэтому их данные ненадежны. Действительно, множество людей, занятых практической работой, полагает, что если где-то и есть правиль-

ные числа, то это в бухгалтерии, при этом они могут отлично знать и про белую и черную ее части.

Так бухгалтеры, в своей массе думали и думают много лет.

Поскольку, согласно приведенному мифу, они *думают до копейки*, у них рождается еще более опасное убеждение: данные, представленные в учете, если они не были сознательно фальсифицированы, имеют однозначное значение, и их истинность, в философском и житейском смысле, абсолютна. Убеждение это представлено почти во всех книгах и, прежде всего в учебниках по теории бухгалтерского учета, в которых всегда излагается только одна из множества возможных, теория двух рядов И. Ф. Шера (1846–1924). Она была изложена в конце XIX в. и до сих пор кочует в нашей литературе из книжки в книжку. И это после огромных достижений в науке за более, чем сто последних лет! Сложившаяся мифология диктует и диссертационные работы. Люди понимают под выводами своих трудов рацпредложения: надо такую-то статью отчетности разделить на две, а две таких-то объединить, себестоимость надо считать по отраслям промышленности, сельского хозяйства, торговли, транспорта и т.п. В некоторых советах дошли до того, что диссертации, особенно по анализу, стали защищать на примере одного предприятия. И вы не найдете диссертации, посвященной творчеству замечательных ученых, таких, скажем, как А. П. Рудановский, А. М. Галаган, Ф. В. Езерский, Н. А. Блатов, а ведь есть много-много имен. Непонимание значимости истории и теории приводит к тому, что люди, работающие в бухгалтерии, и люди, пользующиеся ее данными, искренне думают, что не может быть двух показателей прибыли, не может быть несколько оценок одних и тех же запасов и т.д. Если одно значение правильно, то другое, автоматически, становится ложным. А между тем вся суть современных теоретических подходов в том и состоит, что бухгалтер должен осознать всю относительность и условность данных, с которыми он работает, и тем более тех, которые он создает сам. Всю важность сказанного можно понять из следующего краткого обзора условностей, непонимаемой большинством наших коллег.

Начнем с *оценки*. Она задается, как правило, теми, кто утверждает нормативные документы. Если они исходят из принципов реальности на текущий момент, то могут предписывать систематическую переоценку учетных объектов, а это ведет к разгулу фантазии тех, кто работает, и, что самое главное, ошибки в оценке становятся односторонними. Если законодатель придерживается оценки по себестоимости или, как говорят на Западе, держится исторических цен, то получаются несопоставимые оценки, относящиеся к тем временам, когда ценности были получены, и одни и те же предметы демонстрируются в учете в различной оценке. Комбинация этих двух подходов приводит к логической несопоставимости учетных объектов. Современные нормативные документы исходят из подобной непоследовательности. Чего, например, стоит право учредителей новых обществ оценивать по договоренности вносимое ими в уставный капитал имущество. Однако в настоящее время все же преобладает старая теория, идущая от А.П. Рудановского (1863–1934), оценивать имущество по себестоимости. Но сейчас эта себестоимость для запасов может быть представлена в самых разных вариантах, и какой выберешь, такой финансовый результат и получишь.

При оценивании учетных объектов существенное значение имеет то, что понесенные сегодня расходы могут иметь отношение к будущим периодам, а могут и не иметь. Однако бухгалтер исходит из первой презумпции, и поэтому всегда думает, каким отчетным периодом эти расходы отразить. Совершенно очевидно, что его решение имеет прямое влияние на величину финансового результата. Если бухгалтер капитализирует расходы, то, естественно, увеличивает прибыль данного отчетного периода, если нет, то уменьшает ее. Но капитализация создает еще одно большое неудобство: куплена партия товаров, она отражена (капитализирована) в активе и предполагается, согласно Д. Дзаппе

(1879—1960), что со временем эти капитализированные расходы, по мере продажи товаров, принесут доход, т.е. запасы — это доходы будущих периодов, однако, очевидно, что не все товары будут проданы, и чем таких товаров больше, тем в большей степени оказывается искаженным актив баланса. Положение усугубляется тем, что величина *запасов* оказывается искаженной и в натуральном выражении, ибо их объем, представленный в балансе, существенно отличается от реально находящегося на складе. Причины этого хорошо известны: нормируемые потери, воровство, неоприходованные ценности, отсюда в жизни — одно, в учете — другое. Условность оценок, представленных в учете, можно видеть на примере *расходов и доходов будущих периодов*. Это просто прием для манипулирования финансовыми результатами, так же как *резервирование* по кредиту, образование *гудвила* по дебету и *амортизация*. Она условна, ибо никто не может правильно определить срок полезной эксплуатации объекта и его ликвидационную стоимость.

Поскольку условны величины активов, постольку условна и *прибыль*. Величина капитала также оказывается сомнительной. Но даже если бы она была точной, то все равно она не оказалась бы адекватной реальной рыночной стоимости предприятия.

Осознание сказанного приводит в шок бухгалтеров, которые начинают понимать, что точность данных, которые они представляют заинтересованным лицам, не выдерживает проверки на тест истинности. Поскольку теория не дает выхода из этого положения, то кризис становится явью.

Практика. Многие думают, что теория — ничто, а практика — все. Но практика только воплощает то, что предлагает теория. Теорию сейчас формируют сотрудники министерства финансов. Это давняя традиция, которая берет начало с середины 30-х гг. прошлого века. Жизнь меняется, но без московской команды бухгалтерии не работает. Что их последнее ПБУ скажет, то нам на душу сверху и ляжет.

Что же в результате происходит на практике: множественность нормативных материалов; учетная политика; раздвоение учета и МСФО.

Множественность нормативных документов. За последние десять — пятнадцать лет издано, введено, отменено больше нормативных документов, чем за все годы советской власти. Работа бухгалтера лишилась государственной нормативной поддержки, не стало стабильности: то, что вчера было правильным, сегодня стало неправильным, то, что осуждалось вчера, сегодня стало предметом поклонения; нормативная чехарда — будни нашей жизни. Прямым ее следствием стало неуважение бухгалтеров и тех, кто с ними работает к этим документам, а это значит, что пиетет к Закону исчезает или уже исчез.

Учетная политика. Как только она была введена, практики даже не поняли, что это. Налоговые инспекции разъясняли: надо выбрать момент реализации и форму счетоводства. И все. Остальные альтернативы, заложенные в нормативных документах, даже не вспоминались. А между тем именно введение учетной политики, т.е. предоставление организации права свободного выбора методологических приемов и, как следствие, определения величины финансового результата, впервые открывало перед бухгалтером дорогу к свободе творчества и не на каком-то министерском уровне, а просто за своим рабочим столом. Но, когда бухгалтер стал понимать, что ему дали свободу, он ее испугался. На протяжении десятилетий он был исполнителем воли начальников и инструкций, а теперь ему сказали: поступай так, как считаешь нужным, выходи из клетки несвободы, иди! Но как домашние птицы, выпущенные на волю, часто возвращаются назад, так и наш бухгалтер вернулся в свою клетку и стал требовать новых инструкций. Они скоро последовали.

Раздвоение учета. Вслед за учетной политикой ввели налоговый учет и почти все, имеющие отношение к хозяйственным процессам и к бухгалтерии, испытали буквально шок: появились официально две методологии: бухгалтерская

и налоговая. Первая имела тенденцию к несколько большей капитализации, чем вторая. Казалось бы, это прекрасно, но одно простое обстоятельство, связанное с тем, что теперь каждый бухгалтер должен исчислять две прибыли, коробило всех и каждого. Пошли разговоры о шизофрении в бухгалтерии. Это решение, которое приобрело особенно неожиданные черты после принятия 25 главы НК РФ, настолько перевернуло представления об учете, что «всеобщее недовольство и возмущение» охватило всех или почти всех. А это, как мы видели, и есть лучшее определение кризиса. Чтобы как-то успокоить граждан Минфин издал Концепцию развития бухгалтерского учета на среднесрочную перспективу, в которой выдвинул задачу сближения налогового и бухгалтерского учета. Но тогда возникают два вопроса: 1) зачем их разграничивали и 2) почему сразу же не переписать ПБУ под методологические требования налогового кодекса?

На первый вопрос ответ вытекает из ответа на последний вопрос: не переписывают ПБУ, а констатируют сближение только для того, чтобы успокоить людей, зная, что разграничение налогового и бухгалтерского учета — неизбежно, как неизбежно и то, что на семинарах, в утешение, учат бухгалтеров, например, следующему: амортизация автомобиля для налогового учета 10 лет, а вы, бухгалтеры, для бухгалтерского учета берите амортизацию в 20 лет. Легче считать. И считают, ибо прибыль больше.

Положение усугубляется еще и тем, что сам бухгалтерский учет распался на два учета: финансовый и управленческий. И подавляющее число бухгалтеров понимает это деление очень своеобразно и искренне в него верит: финансовый учет — это для налоговой инспекции, т.е. для внешних пользователей, а управленческий — это для внутреннего употребления, это для себя, тут все пишем по правде, все как есть. При таких рассуждениях ощущение кризиса в бухгалтерском учете только растет.

МСФО. Международные стандарты финансовой отчетности вызывают чувство или надежды, или страха. Кто-то надеется, кто-то боится. Надеется национальный фонд бухгалтерского учета, который стремится только к одному: официально сделать МСФО законодательным документом, регулирующим всю систему бухгалтерского учета в нашей стране. Самые махровые космополиты не могли додуматься до того, чтобы национальные российские правила представляли собой ничто иное, как прямой перевод лондонских текстов и, что в случае, если кто-либо начнет выдвигать свою версию перевода против официальной, то, согласно проекту Закона, всерьез обсуждаемому депутатами, надо будет запросить Лондонский комитет, и он разъяснит, какой в России перевод правильный.

В чем же причина такой любви к чужим стандартам? Ответ очевидный: это позволит снизить оценку еще неприватизированных активов государственных предприятий до «справедливой» стоимости и за бесценку прибрать их в нужные руки.

Тех, кто боится МСФО, значительно больше, и это притом, что подавляющая масса счетных работников просто не представляет, что такое МСФО. Люди думают, что это вроде новых инструкций и нового плана счетов. Но, когда они узнают, что МСФО — не просто инструкции, а новый взгляд на всю информационную деятельность, продиктованный профессией и требующий достоверной отчетности и добросовестного ее составления, когда вся ответственность по учету и его данным переносится на бухгалтера, и именно ему вменяется, сплошь и рядом, решать вопросы о капитализации или декапитализации расходов и доходов, об оценке тех или иных фактов хозяйственной жизни, — положение меняется, — бухгалтерам становится больно. И тут нельзя не вспомнить знаменательные слова Н.В. Гоголя: «А как было дело на самом деле. Бог его ведает, пусть читатель-охотник досочинит сам». А досочинять бухгалтеры боятся.

Человек. Теперь мы подошли к самому главному: бухгалтеру-человеку. Бухгалтер — именно человек, хрупкая женщина, даже если у нее солидная фигура, с обостренной нервной системой. У нее множество своих дел: муж мало зарабатывает, дети плохо учатся, белье не стирают, свекровь говорит гадости и прочее, и прочее, и прочее.

Четыре обстоятельства предопределяют апперцепцию современного русского бухгалтера: менталитет; образование; рефлексология и смена поколений.

Менталитет — слово немецкого происхождения и означает возможность человека понимать конкретные обстоятельства, т.е. то, как он воспринимает окружающий мир, ситуации и проблемы. Постоянное общение с современными бухгалтерами убеждает в том, что они понимают бухгалтерский учет только как определенную процедуру, связанную с составлением баланса и других отчетных форм. Далее они убеждены, что формы эти необходимы для налоговой инспекции и, если налоговая инспекция отчетность не потребует, то ни баланса, ни следующих за ним отчетных форм не надо. Надо только зарплату начислить, да и то хозяин лучше знает, кому сколько дать. При желании можно и без лицевых счетов и табелей обойтись.

Когда от бухгалтерского учета отделили учет налоговый: никто ничего не понял. И это был шок, от которого до сих пор бухгалтеры отойти не могут. Но в менталитете русского человека вообще и, следовательно, русского бухгалтера, есть еще одна глубокая особенность:

- *то, что он говорит, не имеет отношения к тому, что он делает.*

Это очень важная особенность. Иностранцы, которые общаются с нами, часто считают, что в наших речах присутствует ложь. Но это не так:

- *русский человек никогда не врёт,*

ибо когда он говорит, он совершенно искренне убежден, что это так и есть. Лучший пример тому Иван Александрович Хлестаков. Ведь он не врёт, ибо, когда говорит, то говорит совершенно искренне и, что удивительно, а может быть как раз и не удивительно, ему верят. А вот иностранцы, не понимая русской души, не верят, они несколько раз пообщавшись и поработав с хлестаковыми, полагают, что им врал, но с ними говорили искренне. Вот пообщался князь И. А. Хворостинин (?—1625) с поляками, отравился западными идеями и вирши сложил: «Московские люди землю сеют рождю, а живут ложью».

Нет людей более правдивых, чем бухгалтеры. Им не надо врать, они все говорят по правде, у них, принимая западную терминологию, достоверный и добросовестный взгляд. Опросите хоть всю армию счетных работников, и все они под этими словами подпишутся. И если кто-нибудь потом будет уличен в фальсификации финансовой отчетности, то каждый будет считать, что никакой связи между достоверным и добросовестным взглядом, который, конечно, присутствует, и реальными обстоятельствами — нет. Жизнь — это одно, а слова — это совсем другая опера. Поэтому фальсификация отчетности ради ухода от налогов или же для получения прибыли стала будничным делом нашей бухгалтерской жизни. Но, прибегая к подобным процедурам, бухгалтер ни единой минуты не сомневается в своей искренности.

Образование. Бухгалтерское образование, как среднее, так и высшее, претерпело массу неприятностей. Прежде всего, отметим, что учеников обучают технике учета, как правило, им объясняют, как выписывать первичные или сводные документы типа товарного и/или кассового отчета, учат заполнять журналы-ордера и отчетные формы. Цель сводится только к одному: студент должен представлять последовательность процедуры. То, что в обучении именуется теорией — это знание нормативных документов, но, как правило, преподаватель включает в лекции уже пересказ основных идей этих документов, и студент даже не всегда понимает, о каком ПБУ идет речь.

Вопросы понимания учетных проблем даже не ставятся, степень относительной истинности бухгалтерской информации не рассматривается, МСФО

изучаются не в контексте общей бухгалтерской теории и практики, а отдельно. Этот курс напоминает какое-то гетто, а не полноценное изучение учетной тематики.

Но самое главное: преподаватели, в значительной своей части, не любят бухгалтерский учет, не занимаются наукой и даже не представляют, что это такое. Историю учета во многих университетах не преподают даже бухгалтерам. С теорией учета знакомят студентов в самом начале обучения на первом или втором курсах, т.е. великую сложность науки представляют как азбуку для начинающих. Естественно, что основополагающие учебники по теории бухгалтерского учета, которые, кстати, есть на русском языке, Хендриксена и Ван Бреда, Мэтьюса и Перера, Бетге, Обербринкманна и Ришара (Хендриксен, Бреда, 1997; Мэтьюс, Перера, 1999; Бетге, 2000; Обербринкманн, 2003; Ришар, 2000) будущие наши бухгалтеры не знают и не могут знать, ибо эти курсы, как во многих западных странах, следует изучать не на первом, а на последнем курсе вуза.

Обучение губит еще и многотемье. Бухгалтеры-педагоги как бы сдвинуты на обочину учебных программ. Другие кафедры, находясь ближе к руководству, присваивают все больше часов, дабы повысить свой статус, а бухгалтерские часы, даже для бухгалтеров, планируются по остаточному принципу.

Неслучайно молодежь, окончившая вузы, учится по 240-часовой программе Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ). Но назначение этого органа, его роль в повышении престижа наших коллег еще плохо оценивается обществом, многие представители которого настроены к ИПБ скептически, совершенно не понимая, что эта организация, о которой мечтали лучшие представители нашей профессии с конца XIX в. (Подобные институты есть во всех развитых странах и именно они укрепляют престиж наших коллег.)

Переход высшей школы на двухуровневую систему образования должен изменить ту ненормальность, которая сложилась в стране.

Рефлексология. Если будущих бухгалтеров, предназначенных для практической работы, правильно обучать, то это лучше всего сделать по системе В. М. Бехтерева (1857–1927), которая называется рефлексологией. Она предусматривает схему $S \rightarrow R$, т.е. стимул — реакция, которая и лежит в основе современного процедурного обучения. Педагог показывает бланк документа — это стимул (S), и если студент правильно отвечает, какая должна быть проводка, т.е. демонстрирует знание, то учитель должен радоваться. Однако очень многие педагоги этим не довольствуются, что, в общем, правильно, и требуют раскрыть экономический смысл хозяйственной операции. Допустим, студенту показывают заполненную накладную. Студент говорит: дебет 41, дебет 19 и кредит 60. Дальше идет объяснение смысла: счет 41 «Товары» — активный, увеличение отражается по его дебету, следовательно, при поступлении товаров счет дебетуется, счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в данном случае пассивный, увеличение кредиторской задолженности показывается по его кредиту, что свойственно пассивным счетам. Счет 19 «НДС» — активный и показывает дебиторскую задолженность, т.е. право требования. Педагог счастлив. Однако в этом объяснении ни о каком ни экономическом, ни юридическом смысле речь не идет. Ибо весь смысл случившегося означает выполнение двух договоров. Счет 41 дебетуется, ибо администрация, согласно трудовому договору, передает поступившие товары на хранение своему агенту — материально ответственному лицу, у которого возникает ответственность перед собственником организации за вверенные ему товары, а у собственника возникает право требования к агенту. Поставщика необходимо кредитовать в связи с тем, что, согласно договору поставки, у организации возникает обязательство возместить стоимость полученных товаров. Счет 19 «НДС» дебетуют, показывая, что разность в стоимости выплачиваемой поставщику и оприходованной стоимостью товаров принадлежит бюджету до тех пор, пока товар не будет продан. Но именно такое объясне-

ние не дается, и содержательная сторона операции остается для студентов и, увы, для многих преподавателей, неизвестной.

Смена поколений. Можно сказать, что сейчас работают в стране два поколения. Условно их можно назвать — старое и новое.

Старое воспитано в советской школе, привыкло опираться на четкие нормативные документы, требования которых узнают не из первоисточников, а на семинарах, консультациях или разговорах с подругами и начальниками. Они, как правило, стыдливы, побаиваются за свое место работы и стараются начальникам не перечить. Они не читали И. В. Гете (1749–1832), но следуют его максиме: «Начальнику смотрите в рот и повторяйте, что он врет». Профессиональные организации для них мешающая и ничего не дающая субстанция, но, боясь за работу, они прибегают к их помощи всеми правдами и неправдами, добываясь не знаний, а аттестаций. Они любят старые советские фильмы, боятся МСФО и осуждают молодежь. В сущности, это потерянное поколение.

Молодое поколение существенно свободнее, наглее и по внешнему виду образованнее. Их культурный уровень определяется умением работать на компьютере, знанием программы БУХ-1С и посещением курсов иностранных языков (иногда даже успешно). Поскольку они чувствуют себя свободней, то для доказательства своей независимости ходят только в брюках, все время пьют черный кофе, курят дорогие сигареты, тщательно следят за последними модами и безумно любят сериал «Секс в большом городе». Они с безразличием ожидают перехода на МСФО и даже допускают, что если придется эти стандарты изучать за рубежом, то тогда это стоящее дело. Однако подлинного интереса к профессии у них нет. В лучшем случае он ассоциируется с желанием защитить кандидатскую диссертацию. Но это только для родителей¹. Правда, я столкнулся со случаем, когда одна рядовая сотрудница бухгалтерии, но с высшим образованием, хотела выйти замуж, и искала свою половину по Интернету. Нашла его в далекой Канаде. Он приехал к ней. Они страстно полюбили друг друга, но он сказал: пока у тебя не будет кандидатской степени, мы не можем пожениться. И эта способная девушка, из молодых бухгалтеров, со всей ревностью взялась за научную работу.

Но подлинную раскованность и свободу мысли я наблюдал в далекой Исландии, где представитель ИПБ РФ, совмещая приятное с полезным, стал опрашивать наших юных главбухов, они, разумеется, все были женского рода, о том, какой им нужен профессиональный бухгалтерский журнал. Они ответили:

— Только «Playboy».

И долго раскатисто смеялись. Я был рад искренности их ответа, они говорили то, что думают. Это были открытые люди, и их суть давным-давно передал замечательный русский писатель А.М. Ремизов (1877–1957). То, что он говорил, может сказать каждый человек нашей профессии: «Я не двуличный, у меня нет двойных мыслей, я прямодушный, я открыто подхожу к каждому смертному и говорю искренно, что на уме».

Все бухгалтеры говорят искренне, но помните о том, что они делают.

Итоги. Итак, если вы дочитали до этого места, то вам ясны проявления кризиса, а в том, что есть кризис, согласятся все.

Однако почти все читатели и даже те, кто только слышал об этой статье, но не читал ее, скажут:

— Ну и что? Что вы написали о кризисе, это мы и без вас знаем, а вот что делать, чтобы кризис преодолеть? Негатива много, а где позитив?

На это ответить очень сложно и очень легко: главное это осознать, что есть кризис, и если это осознание придет, то и положение можно будет исправить.

¹ Впрочем, я встречал молодых аудиторов, которые с большим интересом рассказывали о книге, изданной под редакцией проф. Ф. Ф. Бутынца (Бухгалтерский учет..., 2005).

Источники

- Бетге Й.* Балансоведение. М., 2000.
- Бухгалтерский учет в зарубежных странах / Под редакцией проф. Ф.Ф. Бутынца. М., 2005.
- Даль В.И.* Толковый словарь живого великорусского языка. М., 1955. Т. 2.
- Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б.* Теория бухгалтерского учета. М., 1999.
- Обербринкманн Ф.* Современное понимание бухгалтерского баланса. М., 2003.
- Ожегов С.И.* Словарь русского языка. М., 2005.
- Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика. М., 2000.
- Словарь иностранных слов. М., 1979.
- Хендриксен Э.С., Бреда ван М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. М., 1997.
- Этимологический словарь русского языка / Под рук. и ред. Н.М. Шанского. М., 1982. Т. 2.
- Вып. 8.