

История развития бухгалтерского учета

(КУРС ЛЕКЦИЙ)

БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ПЕРИОДИЗАЦИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Рассмотрение темы целесообразно начать с выявления сущности бухгалтерского учета, его особенностей как сферы деятельности и области человеческих знаний.

При изучении вопроса «Предмет истории бухгалтерского учета» необходимо отметить, что бухгалтерский учет, исходя из системного подхода, предполагает выделение двух аспектов: теории учета (счетоведение) и практики учета (счетоводства), каждый из которых имеет свою историю развития и использует свою методологию.

Предметом истории бухгалтерского учета являются особенности формирования и развития теории и практики бухгалтерского учета. История счетоводства раскрывает особенности организации и методики учета в разных странах и в разные исторические периоды; исторические, социально-экономические события, повлиявшие на развитие учета. История счетоведения - история возникновения и развития бухгалтерских терминов и концепций учета.

В истории учета немало дискуссионных вопросов. Среди них - вопрос о возрасте бухгалтерии. Для ответа на данный вопрос можно рассмотреть три подхода (концепции).

Согласно первой концепции началом бухгалтерского учета является возникновение регистрации фактов хозяйственной жизни, существующей свыше 6000 лет.

По второй концепции бухгалтерский учет начинается с его литературного изложения, т. е. с выходом первой книги, посвященной описанию процедуры учета. Имеется в виду работа Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях» (1494 г.).

Третий подход начало бухгалтерского учета связывает с появлением систематических знаний, т. е. науки. Бухгалтерский учет как наука существует немногим более 100 лет.

Регистрация событий человеческой жизни и природных явлений стала возможна с появлением счета и записи его результатов.

Наблюдая за окружающим миром, люди научились различать предметы качественно, что способствовало появлению счета - предпосылки появления учета. Этапами становления счета были: появление систем счисления (самая древняя из них - двоичная), вызванное необходимостью распределять продукты питания и орудия труда; образование излишков и обмен ими, что способствовало появлению денег как средства обращения.

С течением времени в процессе счета стали использоваться подручные средства (камешки, палочки и другие предметы), что дало название одному из учетных приемов. Термин «*калькуляция*» в переводе

с латинского, трактуется как «счет камешками».

Важной вехой на пути становления учета стала возможность записи (изображения) результатов наблюдений. До появления письменности использовалась знаковая, цветовая и узловая запись информации. Результаты наблюдений отражались при помощи зарубок, рисунков, наносимых на костях и шкурах животных, дереве. Древние инки в качестве носителя информации и счетного инструмента использовали *квинус*, представляющий собой комбинации узелков, сделанных на шнурках разного цвета. Узловой учет нашел свое применение в Китае, Японии и Африке.

История бухгалтерского учета как науки выполняет следующие функции.

1. Познавательная - знакомит с особенностями становления и развития методологии учета.

2. Практическая - анализ истории учета помогает оценить существующую систему учета, вскрыть нерешенные проблемы теории учета, определить направления по совершенствованию учета.

3. Методологическая - история бухгалтерского учета в совокупности с теорией учета, экономической теорией формирует основы изучения прикладных бухгалтерских наук, отражающих специфику учета в отдельных отраслях и сферах хозяйства.

Бухгалтерский учет формировался и развивался под влиянием исторических событий, социально-экономических преобразований, научных изобретений и открытий.

В дореволюционный период совершенствованию организации бухгалтерского учета способствовали реформы Петра I и Екатерины II.

На развитие учета в России серьезно повлияли политические события. Например, во время гражданской войны крах денежной системы заставил на время отказаться от денежных единиц измерения стоимости. Новая экономическая политика (НЭП) и восстановление народного хозяйства вернули бухгалтерский учет к его традиционным методам.

Среди научных открытий, изобретений, ускоривших развитие учета, следует отметить появление денег, счетных приборов, изобретение бумаги, изобретение арабских цифр, появление магнитных носителей информации.

При изучении вопроса «Взаимосвязь истории бухгалтерского учета с другими науками» необходимо выявить науки, под влиянием которых формировался бухгалтерский учет, и науки, для которых история бухгалтерского учета является методологической основой. Развитие бухгалтерского учета происходило под влиянием развития математики, права, экономики.

Связь истории бухгалтерского учета с другими историческими

науками имеет двойственную природу. С одной стороны, изучение истории учета базируется на знании особенностей развития экономики, политики, культуры в разные исторические периоды и в разных странах, с другой - изучение подлинных бухгалтерских документов, подтверждающих достоверность исторических событий, позволяет раскрыть парадоксы истории.

При изучении периодизации развития бухгалтерского учета необходимо учитывать существование различных подходов к классификации этапов развития бухгалтерского учета.

Рассматривая вопрос «Периодизация развития бухгалтерского учета по характеру учетных носителей», необходимо проследить эволюцию учета не только в зависимости от внешнего вида носителя информации, но и периодизацию развития учета по типу учетных регистров и виду счетной техники, так как внешний вид носителя информации обусловил и тип регистра, и вид счетной техники.

По *внешнему виду учетных носителей* различают бухгалтерский учет до появления бумаги, бумажную бухгалтерию, безбумажную бухгалтерию с использованием магнитных носителей информации.

Носители информации, которые использовались в государствах древнего мира до появления бумаги, были разнообразными. Так, в Вавилоне были наиболее распространенным материалом глиняные таблички, в Египте - папирус, в Греции - черепки, в Риме - восковые таблички, в империи Инков - веревки, в средневековой Европе - пергамент. Бумага была получена во II в.н.э. в Китае, а с X в. появилась в Европе.

Внешний вид носителя информации обусловил и тип регистра.

Глиняные и восковые таблички, черепки предопределили появление карточек; папирус, пергамент - свободных листов. Появление бумаги сделало главным видом регистров книгу. К началу XX в. карточки и свободные листы получили широкое распространение. Развитие вычислительной техники способствовало распространению машино- и видеограмм.

Периодизацию по *видам счетной техники* необходимо начать с момента появления первого счетного прибора - *абака* (500 г. до н.э.), отметить появление *счѐт* и внедрение механизации и автоматизации учета.

При изучении вопроса «Периодизация развития бухгалтерского учета по методологии учета» необходимо помнить, что методология учета - комплексная категория, охватывающая выбор объектов учета, состава счетов, учетных измерителей, целых учетных парадигм, форм счетоводства, методов учета затрат на производства. В более широком смысле выбор методологии - это и выбор научной доктрины учета.

Расширение *объектов учета* было вызвано экономическим и

социальным развитием человека. Наблюдения за небосводом породили учет времени. Изучение животного мира и добыча средств существования вызвали учет материальных ресурсов. Организованный труд имел следствием учет рабочей силы и результатов труда. Образование избытка продуктов способствовало учету складских запасов. Обмен продуктами привел к необходимости учета расчетов и денег.

Развитие системы *счетов* начиналось с появления имущественных счетов (материальных, инвентарных) Одновременно с ними появились счета расчетов, совокупность которых получила название *ресконтро*. Следующим этапом было введение счетов собственных средств (Б Котрульи, 1458 г) и результатных счетов, среди которых центральное значение имеет счет реализации (И. С. Кине, 1817 г.). Самыми последними (1860 г.) благодаря Э. Леоте и Л. Гильбо в учет вошли распределительные, калькуляционные, регулирующие и фондовые счета, которые получили название счета порядка и метода.

Среди учетных парадигм самой древней является *униграфическая*. В ее основе лежит инвентарный счет, т е прямой перечень того, что принадлежит собственнику. Униграфическая парадигма предполагает ведение всех измерений в натуральных единицах. Таким образом, материальные счета ведутся в натуральных единицах, а денежные и счета расчетов - в денежных.

Появление денег и использование их в качестве меры стоимости способствовало формированию двух парадигм - *камеральной (бюджетной)* и *коммерческой (простой патримональной)* бухгалтерии. Изначально деньги учитываются как один из видов имущества, потом - как средство расчетов. Постепенно деньги начинают исполнять функцию меры стоимости и стоимость всего имущества измеряется в денежных единицах.

Предметом *камеральной бухгалтерии* являются денежные доходы и расходы, а объектом учета при этом выступает касса. Предмет *коммерческой* - имущество и результаты его использования. Коммерческую бухгалтерию от камеральной отличает и порядок фиксации расходов и доходов. В отличие от коммерческого учета в камеральном регистрируются не только фактические, но и ожидаемые (планируемые) расходы и доходы, а также права по их получению.

Введение в состав счетов коммерческой бухгалтерии счета собственных средств, превратило простую патримониальную бухгалтерию в замкнутую - *диграфическую систему*, т е систему, основанную на двойной записи. Таким образом, к концу XIII в. истории стали известны 3 учетные системы униграфическая, камеральная и диграфическая.

Попытки синтезировать камеральный и коммерческий учет

привели к созданию *константной* системы учета. Авторство этой концепции принадлежит швейцарскому ученому Фридриху Гюгли.

Эволюция *форм счетоводства* начинается с появлением двойной записи (диграфической системы). Основные формы счетоводства:

- старая итальянская (описана Л. Пачоли в 1494 г.);
- новая итальянская (описана Ф. Гаратти в 1688 г.);
- французская (описана М. де Ла Портом в 1685 г.);
- немецкая (описана Ф. Гельвигом в 1774 г.);
- интегральная (описана Ж. Б. Дюмарше в 1914 г.);
- журнально-ордерная (описана И. С. Резниченко в 1952 г.);
- бардеро (описана Гарнье в 1958 г.).

В основе классификации по формам счетоводства лежит принцип дифференциации учетных записей в журнале. Отдельно следует отметить журнал-главную (американскую) форму, предложенную Э. Дегранжем в 1795 г.

Периодизация *по методам учета затрат на производство* обусловлена парадигмой учета.

В камеральном счетоводстве затраты фиксируются в соответствии со сметой, в коммерческом - по мере их возникновения. Создателем теории калькуляции считают А. Кальмеса, который отстаивал исчисление полной себестоимости продукции. Систему «стандарт-косте» связывают с именем Ч. Гаррисона. В 1933 г. Ч. Кларк сформулировал принципы «директ-костинга». Д. Хиггинс в 1952 г. предложил учет затрат по местам возникновения (идея «центров ответственности»).

Периодизация развития учета *по смене научных доктрин* начинается с формирования бухгалтерского учета как науки. До середины XIX в. учет существовал как практическая деятельность. Основы науки были заложены в 1840 г. Ф. Виллой, который сформулировал и обосновал ее понятийный аппарат. До конца века преобладала зародившаяся в Италии юридическая интерпретация учета. С начала XX в., благодаря трудам Ж. Б. Дю-марше, получила признание экономическая трактовка учета. После первой мировой войны была раскрыта процедурная (Шер) и административно-управленческая (Шмаленбах) стороны учета.

УЧЕТ В ДРЕВНЕМ МИРЕ И В СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

Перед рассмотрением темы необходимо ознакомиться со следующими терминами - капитулярии, манор, рецепция, тамплиеры.

При изучении темы необходимо выявить своеобразие учета в государствах древнего мира, оценить основные достижения и недостатки учета, особенности использования элементов методики бухгалтерского учета, происхождение основополагающих бухгалтерских терминов.

Основным учетным приемом древности была *инвентаризация*. Инвентаризационная опись (инвентарь) заменяла счет, отчет и первичный документ. Объектами инвентаризации были земля, зерно, скот, имущество, население.

Поскольку инвентари не способствовали отражению повседневного движения ресурсов, то на смену инвентарной бухгалтерии пришла *приходно-расходная бухгалтерия*. Она возникла при организации учета в складском хозяйстве. Счета стали иметь следующие показатели: остаток ценностей на начало и конец периода, приход и расход ценностей.

Особенности учета в древнем Египте

Учетная система Египта была частью механизма централизованного управления экономикой. Произведенные продукты собирались государственными органами, хранились на государственных складах и перераспределялись между населением. В результате чего возник локальный учет в отдельном хозяйстве и общегосударственный учет.

Египет считается родиной папируса. Первые папирусные свитки достигали размеров длиной 4-5 м, шириной 18-24 см. Папирус представлял собой табличный вариант регистра. На свитках составляли, прежде всего, инвентарь, где по графам указывалось наименование ценностей, а по строкам - дни, по которым отмечалось количественное их движение. Вид папируса предопределил развитие хронологической записи.

Спецификой материального учета в Египте было *ежедневное выведение остатков*, что находит свое отражение в современной кассовой книге.

Отчетность была годовая, внутригодовая, за несколько лет и велась по областям (номам).

В Древнем Египте учет был тесно связан с нормированием доходов и затрат. Объектами нормирования были земля, зерно, продукты питания, налоги и содержание работников.

Счетоводством занимались писцы, которые принадлежали к интеллектуальной элите общества.

В III веке до н.э. Египет оказался завоеванным Александром Македонским. Возник новый тип культуры - *эллинизм*, воплотивший в себе

черты греческой и восточной культур.

Эпоха эллинизма - эпоха жесткой регламентации учета. Многочисленные инструкции (*гипомнемы*), составленные министром финансов (*диоикетом*) и его аппаратом, содержали подробные указания по учету и включали перечень объектов, наблюдение за которыми вменялось в обязанности должностного лица.

В эллинистическом Египте возник *новый тип учетного регистра*, который породил и новый тип текущего учета. Имея египетское происхождение, он получил греческое название *эфемериды*. Ведущий принцип, который лежал в основе эфемериды при ее создании, заключался в подробном и всеохватывающем учете. Записи в эфемериде разнородны и включают в себя приказы, сообщения, отчеты, счета с указанием доходов, расходов и остатка. Все операции изложены в хронологическом порядке.

Обилие сведений в одном учетном регистре затрудняло ведение учета. Для целенаправленного учета стали составлять *выборочные счета* по какому-либо признаку: ответственному лицу, клиенту банка, типу средств, виду налогов.

Эфемерида в преобразованном виде используется современными бухгалтерами (журнал регистрации хозяйственных операций, журнал-главная).

Особенности учета в древней Вавилонии

Вавилония - первая страна, где около 4000 лет назад возникло специальное законодательство. *Законы Хаммурапи* предписывали купцам ведение самостоятельного учета, храмам - государственное счетоводство. Это была самая первая попытка государственного регулирования методики учета. Она предусматривала ведение счетов только на основании первичных документов, заверенных печатью, равнозначной подписи.

Законами Хаммурапи добивался упорядочивания системы расчетов, происходивших как наличным путем, так и в безналичной форме.

Вавилония - родина учета на карточках. Карточки делались из глины в виде пластинок (таблеток). Характер носителя информации (глиняная таблетка) позволяет заключить, что текущий учет в Вавилонии, в отличие от Египта, был не ежедневным, а *накопительным*. Таблетки предопределили и *систематическую запись*.

Особого внимания заслуживает вавилонская *первичная документация*. Если по данным египетского учета не всегда можно

установить ее существование, то вавилонские документы, бесспорно, подтверждают ее наличие. Операции записывались на *буллах* (комках глины) и могли иметь даты, печати и ссылки на конкретных лиц. Среди сохранившихся первичных документов преобладают *наряды* на выполнения работ. Самый большой из них содержал сведения о работе и содержании 2533 чел.

Отдельные вавилонские документы имеют строки, отделенные друг от друга *горизонтальными линиями*, и этим они похожи на современные. Достижением вавилонского учета было широкое применение *вспомогательных счетных таблиц* (таблица умножения, таблица сложных процентов).

Вавилонские счетоводы использовали не только натуральные учетные единицы, но и *условные* (человеко-день, средний кирпич).

Документы Вавилонии позволяют говорить о зарождении там *синтетического и аналитического* учета. Так, синтетической «ведомости» «Зерновые» соответствовали аналитические «счета» — «Пшеница», «Рис» и т. д.

Отчетность составлялась за разные периоды (месяц, год, несколько лет). Так сохранились отчеты о поступлении зерна за 15 лет, о расходе зерна за 3 года.

Особенности учета в древней Греции

Греция считается родиной монет. Первые деньги появились в Лидии - области, расположенной на восточном берегу Средиземного моря в конце VII в. до н.э. К концу IV в до н.э. каждый греческий полис имел свою монету, что приводило к осложнению расчетов. Эти трудности были частично разрешены с появлением *менял (трапезитов)*, деятельность которых способствовала становлению первых коммерческих банков - *трапезов*.

Трапезы выполняли широкий спектр операций. Наряду с проверкой монет, кредитованием, хранением вкладов, частные банки участвовали в сделках как посредники, свидетели, поручители, хранители документов и ценностей. Безналичные расчеты оформлялись особым образом. Взнос или перевод денег оформлялся *диаграфой* (документом, заменяющим платежное поручение) или с использованием *символа* (опознавательного знака, удостоверяющего личность клиента).

В греческих трапезах был изобретен один из основополагающих бухгалтерских терминов *имеет*. Латинское название этого термина - *кредитуем*.

Своеобразно представление греков о материальной ответственности. Малейшая недостача покрывалась из залога или

имущества материально ответственного лица. В случае, если недостача рассматривалась как растрата, ущерб взыскивался в десятикратном размере. *Инвентаризация* служила средством проверки отчетов материально ответственных лиц, которым принадлежала и инициатива по ее проведению.

Официальная отчетность имела цель - осуществить контроль за деятельностью выборных должностных лиц и соблюдением ответственности в использовании средств. Отчетные документы высекались на плитах или наносились на деревянные доски. Таким образом, отчетность была и публичной, и общедоступной.

Носители информации различны. Наиболее дешевым и распространенным материалом были глиняные черепки.

Основные сведения об учете в Греции в период эллинизма содержатся в папирусах Зенона и Тебтюнуса. Архив Зенона насчитывает более 1000 документов. Зенон, реформируя систему учета, сложившуюся в частных поместьях, дифференцировал учет в зависимости от отраслей сельского хозяйства, регламентировал документооборот, сформулировал в качестве одной из целей учета - исчисление хозяйственного результата. Среди учетных регистров, которые велись в хозяйстве Зенона по принципу систематической записи, выделяются счета материальные, личные и финансовые.

Отчетность в период эллинизма была обязательной и служила как для управления хозяйством, так и для фискальных целей. Проверка отчетов осуществлялась встречным методом (*методом коллажи*). Сущность такой проверки заключается в сопоставлении одинаковой информации, поступающей от разных материально ответственных лиц.

Особенности учета в древнем Риме

Римская учетная система вобрала в себя почти все завоевания греческой и восточной бухгалтерии.

Уникальное достижение в учете Древнего Рима - наличие системы взаимосвязанных учетных книг (кодексов).

В системе учетных регистров выделяется книга для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни - *адверсария* (*adversaria*), которая частично заменяла и первичную документацию.

Выделяются еще два кодекса систематической записи: приходно-расходная книга (*codex accepti et expensi*) и *codex rationum domesticorum*. Относительно назначения последних книг среди ученых имеются разногласия.

Книги, кроме адверсарии, не должны были иметь исправлений.

Приходно-расходная книга римских банков (*аргентов*) была взаимосвязана с адверсарией как с регистром хронологической записи.

Кроме приходно-расходной книги, банкиры вели книгу под названием *codex rationum*, что обычно переводится как «книга счетов». Изобретение этой книги является выдающимся достижением римских банкиров. Они реализовали идею отдельного ведения счетов распорядителей кредитов (банкиров) и счетов клиентов и придали ей книжное воплощение.

Вклад назывался депозитом (*deposition*), а счет - рацио (*ratio*). Приходно-расходная книга и книга счетов также были взаимосвязаны, что проявлялось в приеме и выдаче депозитов, кредитов, их погашении дебиторами и сверке оборотов и остатков. Счет открывался на каждого клиента и имел категории долга *debetorum* и кредита клиенту *habet* (иметь). Таким образом, в бухгалтерском учете появляется новый тип счета, который содержит рубрики *дебет* и *кредит*.

Банковский приходно-расходный счет и персонифицированный (личный) расчетные счета стали корреспондировать, но специального термина для обозначения взаимосвязи найдено не было. Только к XIII в. взаимосвязь счетов найдет свое отражение в двойной записи.

Для учета государственных расходов в отдельных провинциях Римской империи велась книга *бреварийум* (*brevarium*), где отражались сметные ассигнования и их исполнение.

Одно из достижений римского учета - наличие юридической регламентации учета. Римское право признавало общественную значимость финансирования и обязывало банкиров публиковать свои счета. Бухгалтерские регистры стали использоваться в качестве судебной аргументации в I в. до н. э.

Рассмотрение вопроса «Основные события, содействующие развитию учета в средневековье» необходимо начать с выделения основной проблемы средневекового учета - отсутствия точности и достоверности учетных записей. Переломным моментом в развитии учета стало *внедрение арабских цифр*. Они были изобретены в 1202 г. Фибоначчи, но в практику учета вошли три века спустя. Так во Флоренции в 1399 г. был издан закон, запрещающий банкирам пользоваться арабскими цифрами и обязывающий применять римские цифры или словесное описание, чтобы исключить возможность фальсификации данных.

Росту точности в юридической обоснованности учетных записей способствовало заимствование римского права, вслед за которым начало формироваться и *торговое право*. Купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требования к учетным записям. Например, в XIII в. в числе правил, предложенных средиземноморскими купцами, были следующие требования к учету: запись операций в хронологическом порядке, наличие ссылки на разрешающий операцию документ, буквенное написание цифр.

В *капитуляриях* Карла Великого содержится инструкция управляющим о ведении учета в сельском хозяйстве. В ней приведен порядок сдачи денег собственнику, указывается необходимость ежегодных отчетов и предписывается ведение двух регистров для учета расходных операций и одного для приходных.

Рассматривая вопрос «Особенности средневекового учета», необходимо обратить внимание на основные учетные приемы, используемые в данный исторический период, которыми были *инвентаризация* и *отчетность*. Устное свидетельство вплоть до XIV в. считалось достовернее письменного, и в эпоху средневековья была распространена *устная отчетность*. В Британии появилась первая система письменного систематизированного учета и отчетности - *манориальная* (система учета в сельскохозяйственных поместьях). Она основывалась на простой бухгалтерии. Основным документом данной системы был отчет управляющего своему господину (лорду) о вверенном ему имуществе, о поступлениях и расходах имения. Итоговая строка отчета выводилась балансовым методом и показывала общую задолженность управляющего его господину на начало периода. Манориальная система была одновременно системой учета и контроля. Ее недостатком была неприспособленность системы для расчета прибыли.

В Европе, особенно в Англии, распространился *бирочный учет*. Бирки использовались вместо наличных как средство погашения долгов в виде векселей и чеков. В Англии, начиная с правления Генриха I (1100-1135 гг.), бирки выпускало и казначейство. Бирки просуществовали до 1834 г., когда бирки, накопившиеся в архивах парламента, было решено сжечь.

Интересна организация учета в монашеских орденах. Так, у *тамплиеров* для учета кассовых операций существовало два журнала (один на приходные операции, другой на расходные). Ежедневно по журналам выводились итоги и делались записи в регистрах систематического учета *-контокоррентных* (личных) счетах клиентов. Плательщик получал от кассира квитанцию, в которой указывалась сумма взноса (с указанием вида валюты и перевод ее в парижскую), источник поступления, регистр, в котором должна быть записана поступившая сумма. С уничтожением тамплиеров была забыта и техника их учета, которая могла служить предпосылкой для появления двойной бухгалтерии.

В средние века возникла профессия странствующих писцов (бухгалтеров), которые за плату составляли отчеты.

Рассматривая вопрос «Появление института аудиторов», необходимо учитывать, что появление аудиторов было вызвано развитием хозяйства, а это требовало усиления контроля за качеством

информации.

Функции контролеров выполняли чиновники в древних государствах, но понятие «аудит» появилось лишь в средние века. Институт аудиторов родился в Англии. Первое упоминание об аудиторах относится к 1298 г., когда деятельность гофмейстера Лондонского Сити была подвергнута аудиту специальной комиссией в составе мэра, членов муниципалитета, шерифов и других знатных граждан. В дальнейшем контролю подверглись и другие чиновники. 24 марта 1324 г. Эдуард II назначил трех государственных аудиторов. Имя одного из них дошло до наших дней. Это - Джон де Пайкеслей.

Оценивая достижения средневекового учета, следует отметить, что в средние века зародились две основные парадигмы учета: камеральная (в монастырях, в государственном хозяйстве) и коммерческая бухгалтерия (в поместьях, в торговле).

Торговля рассматривалась как некоммерческая (неприбыльная) сфера деятельности, поэтому целью учета было не выявление хозяйственного результата, а фиксация движения товаров.

ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ И ЕЕ ВОЗНИКНОВЕНИЕ

Возникновение двойной записи является началом современной бухгалтерии. Это событие принято относить к XIII в.

В процессе изучения вопроса «История возникновения двойной записи» необходимо отметить наличие различных подходов к объяснению причин появления двойной записи. Одни исследователи истории учета связывали возникновение двойной записи с зарождением капитализма и его отдельных элементов (В. Зомбарт, П. Ж. Прудон, Р. де Рувер), другие выводили двойную запись непосредственно из развития существовавших к тому времени парадигм учета (простой и камеральной бухгалтерии) (Ж. Фламминк, Ж. Фурастье, П. Гарнье). Сложилось представление о том, что двойная запись родилась стихийно из простой технической необходимости контролировать разность по счетам (Я. В. Соколов).

Возникновение двойной записи связано с двумя именами: Б. Котру-льи и Л. Пачоли.

В книге Бенедетто Котрульи - купца из Рагузы «О торговле и совершенном купце» встречается счет собственных средств (счет «Капитал»). Рукопись книги написана в 1458 г., а издана в 1573 г.

Лука Пачоли (1445-1517 гг.) - математик, философ представил первое подробное описание двойной бухгалтерии на примере торгового предприятия, которое содержится в знаменитом XI Трактате о счетах и

записях, помещенном в фундаментальном труде - «Сумма арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях» (1494 г.).

В процессе изучения вопроса «Вклад Луки Пачоли в развитие бухгалтерского учета» необходимо познакомиться с работой Л. Пачоли и выявить используемую автором методологию учета.

Лука Пачоли в своей работе сформулировал цель учета - «ведение дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований». Такое изложение цели учета позволяет выделить экономическую и юридическую природу учета, рассматривать учет как орудие эффективного управления и средство контроля исполнения обязательств.

Пачоли представил первое теоретическое истолкование двойной записи. Описывая двойную запись он использовал особый подход - *персонификацию*, отождествляя счета с лицами, реальными или предполагаемыми. Таким образом, в каждой операции у Пачоли присутствует должник (дебитор) и веритель (кредитор). Следуя позиции Пачоли, англичанин Хью Олдкастл (1543 г.) сформулировал правило двойной записи следующим образом: «Любая полученная вещь или получатель должны отдать переданной вещи или хранителю».

Персонификация впоследствии переросла в персонализацию, которая стала основой юридического истолкования двойной записи.

В бухгалтерский учет вошли два постулата, известные как постулаты Пачоли:

- сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов;
- сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системе счетов.

Постулаты носят универсальный характер и позволяют использовать двойную запись не только на уровне отдельного предприятия, но и за его рамками (например, в экономической статистике).

Лука Пачоли поставил вопрос об условном, зависящем от целей управления, характере плана счетов. «Счета, - писал Пачоли, - суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом».

Рассматривая процедуру учета, он описывает старую итальянскую (венецианскую) форму счетоводства, состоящую из Памятной, Журнала и Главной книги.

Среди прочих элементов методики бухгалтерского учета Пачоли использует инвентаризацию, оценку, счета, баланс.

Стоявшую перед учетом проблему пересчета валют Пачоли решает, предлагая переводную таблицу.

Рассматривая все возможные формы расчетов, итальянский математик впервые применил в учете моделирование, основанное на

комбинаторике.

Этические воззрения Пачоли оказали благотворное влияние на формирование бухгалтерской нравственности.

При изучении вопроса «Распространение двойной записи в странах Западной Европы» необходимо рассмотреть последовательность проникновения двойной записи в страны Европы, акцентировать внимание на способах объяснения двойной записи учеными различных европейских стран, выявить вклад последователей Луки Пачоли в развитие теории бухгалтерского учета.

Двойная бухгалтерия, зародившаяся в Италии и описанная Пачоли, начала распространяться на север Европы, сначала во Францию и Германию, потом в Англию и Скандинавию, затем на запад, в Испанию. Через Атлантический океан она проникла в Америку. В Россию двойная запись пришла через Польшу. Позднее она проникла в Китай и Японию.

Рассматривая путь, пройденный двойной записью, необходимо отметить, что двойная запись в каждой завоеванной ею стране, в каждой отрасли хозяйства и в каждом предприятии ассимилировалась, приспособлялась к местным условиям. Каждый народ, заимствуя итальянское изобретение, вносил что-то свое, что-то перестраивал и совершенствовал в нем.

Идеи Пачоли были развиты учеными всего мира.

В 1525 г. Антонио Тальенте опубликовал «Свечеч арифметики», где ввел название «двойная бухгалтерия».

Доменико Манчини в 1534г. дал первого четкую классификацию счетов. Он разделил все счета на «живые» (персональные или счета расчетов) и «мертвые» (неперсональные счета или счета денежных и материальных ценностей).

Немецкий ученый Иоганн Готлиб (1531г.) показал необходимость укрупнения отчетных показателей, включаемых в баланс.

Джироламо Кардана полагал, что бухгалтерия - это наука, лежащая на стыке математики и черной магии. В книге, изданной им в 1539 г., содержится перечень ошибок Пачоли. а также выдвигается идея накопительной ведомости.

Голландский ученый Ян Импин (1534 г.) рекомендовал вносить в Мемориал не только совершенные операции, но и намечаемые.

Немецкий ученый Вольфганг Швайкер (1549 г.) четко сформулировал цель ведения бухгалтерского учета - выявление прибыли; отметил, что двойная запись позволяет вскрыть величину прибыли; определил двойную запись как метод бухгалтерского учета; ввел правило: «нет записи без документа»; предложил первую корреспонденцию счетов (250 проводок).

В 1558 г. итальянский ученый Альвизе Казанова предложил счет баланса. Его соотечественник Анжело ди Пиетро (1586 г.) синтезировал

методы производственного и торгового учета на основе двойной записи.

Голландский ученый С. ван Стевин (1608 г.) распространил двойную запись на операции государственного хозяйства. Именно его считают основателем макроучета. Он один из первых провозгласил учет наукой и занялся изучением ее истории.

Его соотечественники В. ван Гезель (1681 г.) и К. ван Гезель (1698 г.) заложили основы теории двух рядов счетов (отметили разный характер записи по активным и пассивным счетам).

Выдающимся открытием французского ученого Жака Савари (1675 г.) было деление учета на синтетический и аналитический.

Матье де ла Порт (1685 г.) описал французскую форму счетоводства, сформулировал правило двойной записи: «кто выдает - кредитуются»; разработал детальную классификацию счетов.

В 1688 г. Франческа Гаратти изложил принципы новой итальянской формы счетоводства.

Среди достижений бухгалтерского учета XVIII и начала XIX вв. следует отметить описание новых форм счетоводства: немецкой (Гельвиг, 1774 г.); американской (Дегранж, 1795 г.); английской (Джонс, 1796 г.). В 1803 г. Буше указал на необходимость применения смешанных форм счетоводства. В 1817 г. Франсуа Кине предложил счет реализации и регистры на карточках.

РАЗВИТИЕ УЧЕТА НА РУСИ В X-XVII вв.

Перед изучением темы необходимо выявить особенности социально-экономического развития России в рассматриваемый период.

Согласно археологическим письменным памятникам в VIII—XII вв. у восточных славян уже существовали территориальные княжества - «земли». Объединение Киевского и Новгородского княжеств в IX в. заложило начало древнерусскому государству - Киевской Руси. Это было феодальное государство, во главе которого стоял князь. Класс крепостных крестьян составили разоренные войнами свободные общинники. Князья, их дружинники (бояре), монастыри сосредоточили в своих руках крупный земельный фонд. Доход этих землевладельцев составляла рента, которая могла быть натуральной (оброк), денежной и отработочной (барщина).

Предпосылкой зарождения учета в России явилось появление и распространение письменности и математических знаний, развитие законодательства, формирование торговли и промышленности.

Распространению письменности и грамотности способствовало крещение Руси (988 г.). Письменность появилась у славян до принятия

христианства. У них имелись специальные вспомогательные средства «черты» и «резы» которыми писали, гадали и вели счет. Древним славянам были известны 4 действия арифметики, дроби, начала геометрии. При князьях Владимире (980 - 1015 г.) и Ярославе (1015 - 1054 г.) началось обучение «книжное» детей «нарочитой чади, старост и поповых детей».

Распространению грамотности способствовало появление книгопечатания. В Москве в 1564 г. Иван Федоров и Петр Мстиславец выпустили первую печатную книгу. В 1574 г. во Львове Иваном Федоровым был выпущен букварь с грамматикой.

Первыми законодательными актами в Древней Руси были «Закон Русский», «Русская правда», «Церковный устав», «Покон вирный».

Развитие торговли привело к возникновению денежной системы. Первое время деньгами на Руси сложили скот и дорогие меха (отсюда и название денежной единицы «куна», т е куница) В конце X в. появились первые серебряные монеты. Наиболее распространенной денежной единицей была гривна весом 200 граммов.

Развитие товарно-денежных отношений способствовало концентрации больших денежных сумм в руках купцов, которые начали активно заниматься ростовщичеством. Пытаясь ограничить деятельность ростовщиков, Владимир Мономах в 1113 г. был вынужден издать «Устав о резах» (процентах), который запрещал устанавливать размеры годового процента свыше 50.

Рассматривая вопрос «Своеобразие российского учета в период X-XVII вв.», В. Я. Соколов выделяет ряд принципов, определяющих специфику развития российской учетной мысли.

Первый принцип гласит: *государство является собственником всего имущества*. Данный принцип возник в первые годы существования российского государства и обусловлен преобладанием государственной (княжеской) собственности на все имущество и наличием единого органа, определяющего учет в стране.

Второй принцип - *принцип персональной материальной ответственности* за вверенное имущество. Возникновение этого принципа обусловлено распространением византийской учетной мысли в монастырские хозяйства. Принцип повлиял на технику учета и вызвал строгое разделение учетных регистров предназначенных для фиксации поступлений и отпуска ценностей.

Третий принцип русской бухгалтерии сложился в эпоху татаро-монгольского ига и обязан своим существованием введением персонального налогообложения (подушной подати). Он заключается в *признании объектом учета человека*. Для определения круга налогоплательщиков орда с 1257 г. проводит первую на Руси перепись населения. От дани орде Россия освободилась после Куликовской битвы

(1380 г.) к началу XV в. а татаро-монгольское иго было окончательно ликвидировано в 1480 г.

На смену персонального налогообложения и индивидуальной ответственности пришла коллективная ответственность и новая единица обложения - соха.

Четвертый принцип, доживший до наших дней, - *форма бригадной (солидарной) ответственности*.

В период с XV - XVII вв., когда центром государства стала Москва, были сформированы три новых принципа.

Пятый принцип русской бухгалтерии иллюстрирует зарождение в России элементов нормирования труда: *каждый работник должен получить урок*. Эти уроки своеобразные «плановые задания», определяющие объем работы и сроки ее выполнения, получили широкое распространение в имениях, где складывалось крепостное право.

Шестой принцип заключается в *обязательной взаимной выверке всех расчетов между хозяйствующими субъектами*. Он появился в связи с развитием торговли и кредитно-финансовых учреждений.

С формированием приоритета вертикальных административно-правовых связей над горизонтальными гражданско-правовыми сформировался седьмой принцип - *принцип иерархии отношений*. В соответствии с ним обязательства перед начальниками (вышестоящими органами) считаются более важными, чем перед сторонними организациями.

Развитие государственного и монастырского хозяйства привело к появлению еще одного принципа. Восьмой принцип связан с зарождением калькуляции и определяет принцип ценообразования: *цены на предметы определяются затратами на их производство*.

Девятый принцип - *принцип обрядоловобия* сформировался в московский период: внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок - важнее содержания.

Все рассмотренные принципы получили распространение во всех сферах хозяйства (в строительстве, торговле, промышленности, но особенно в монастырях).

Рассматривая вопрос «Особенности учета в монастырях», следует обратить внимание на организацию учета.

В монастырях существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей: управляющим был келарь, ему подчинялись казначей (ответственный за денежные суммы) и старцы (ответственные за разовые работы или отдельные виды материальных средств), кроме того, в отделениях монастырей - пустынях - выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). В Уставной грамоте строителю Киевско-Печерской пустыни о распределении обязанностей в

монастыре отмечались следующие элементы учета и контроля: инвентаризация и взыскание недостачи с предыдущего строителя; материальная ответственность за все ценности, распределяемая солидарно с казначеем; обязанность казначея хранить ключи от складов, а строителя - опечатывать склады; ведение для денежных доходов отдельной книги, которая заполнялась строителем или казначеем (такая же книга открывалась и для денежных расходов); учет продуктов питания, одежды и инвентаря предусматривалось вести в двух книгах (прихода и расхода); заполненные за год книги следовало присылать архиепископу.

Сведения об урожае записывались в ужимные и умолотные книги, которые велись земскими или церковными дьячками и также посылались в качестве отчета. Отчетность в монастыре сопровождалась инвентаризацией, причем не натуральные остатки сверялись с учетными, а, наоборот, учетные - с натуральными.

Изучая вопрос «Особенности учета в отраслях хозяйства», необходимо остановиться на истории возникновения отраслей.

Преобладающей отраслью в России являлось сельское хозяйство. У восточных славян ремесло отделилось от сельского хозяйства в VI - IX вв.

Эпоха Киевской Руси - период расцвета ремесел, народных промыслов и торговли.

Крупная промышленность начинает формироваться только в XVII в., когда появляются крупные мануфактуры. В 1632 г. по жалованной грамоте Михаила Федоровича Романова (1613-1645 гг.) Вinius основывает на реке Тулице большой железоделательный завод. Вслед за ним стали возникать в районе Тулы и Каширы и другие металлообрабатывающие заводы. Тульские и Каширские заводы работали не только на внутренний, но и на внешний рынок. По государственным заказам ковали пушки, ядра, мушкеты. На внутренний рынок поставляли замки, лопаты, мотыги и другие изделия металлургии.

В учете по металлургическим заводам имели значение три книги: переписная, содержащая инвентаризационную опись и «штатное расписание»; приходная и расходная. Учет был централизованным, записи велись в приходной и расходной книге в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга в основном представляла собой платежную ведомость. Предметом учета являлось движение денег, а не материальных ценностей.

Учет на монетном дворе производится по стадиям. Каждому переделу соответствовала отдельная книга.

При строительстве была установлена следующая схема документации: указ; смета; приходная книга денег; расходная книга денег, отдельные книги для прихода и расхода материальных средств; книги

выполненных работ.

В средневековой России была особенно развита мелочная торговля. В учете товаров преобладал партионный метод со стоимостной схемой регистрации фактов хозяйственной жизни. Кроме этого был распространен и чисто натуральный учет товаров. Господствующим учетным приемом в торговле был контокоррент. Он возник в кредитных учреждениях Новгорода и Пскова. Контокоррентные счета велись на специальных досках -«карточках». При займах оформлялись долговые расписки, на основе которых и составлялись записи.

Изучение вопроса «Особенности учета в государственном хозяйстве» необходимо начать с рассмотрения организационной структуры государственного управления.

Объединение земель вокруг Москвы способствовало созданию новой централизованной государственной системы управления.

С конца XV в. начали создаваться централизованные учреждения, получившие название *приказов*. Хозяйственные и финансовые дела в стране перешли к Казенному, Дворцовому и Конюшенному приказам.

В XVII в. значение приказов возросло. Их насчитывалось около 40. Приказы ведали не только отдельными отраслями и сферами хозяйства, но и отдельными частями России (Сибирский, Малороссийский приказы). Органа, специально ведавшего приходами и расходами, не существовало.

Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи. В начале каждого года или в конце текущего под руководством опытных дьячков составлялись окладные книги.

Каждый приказ ведал сбором налогов, и в каждом открывалась окладная книга на ту область хозяйства, которая закреплялась за данным приказом для покрытия расходов. Записи в окладных книгах, приходно-расходных книгах велись по городам на основании первичных документов. По каждому городу учет велся по видам поступлений.

Для XVII в. характерно, что учетные регистры были одновременно и отчетными документами. К концу этого века сложился довольно строгий порядок описания фактов хозяйственной жизни. Он включал дату, текст, количество (денег, продуктов, материалов).

УЧЕТ В ЭПОХУ ПЕТРА I

Перед изучением темы необходимо ознакомиться со следующими терминами: ревизия населения, сказка, магазин, обер-коммисар.

При изучении темы следует учитывать происходившие в стране в период царствования Петра I (1682-1725 гг.) реформы социальной и эко-

номической жизни общества.

В сфере экономики реформы коснулись системы налогообложения, системы управления, структуры капитала в промышленности.

Движущей силой реформ были войны, требовавшие увеличения государственных расходов.

Изменилась система налогообложения. Поощряемые правительством изобретатели новых налогов, прибыльщики, изощрялись в поисках новых налогов. Население платило налоги с бороды, бань, ульев, рыбной ловли, с перевоза и другие.

Помимо роста налогов для увеличения доходов была проведена в 1700 г. денежная реформа, которая сопровождалась уменьшением количества серебра в монете.

В 1718 г. правительство приступило к проведению переписи населения. Подача *сказок* была возложена на самих помещиков. В 1722-1724 гг. была проведена ревизия результатов переписи. С этого времени переписи населения получили название *ревизий*. Итоги переписи были использованы для введения подушной подати и отмены многочисленных косвенных налогов.

В целях совершенствования управления была проведена областная реформа. В 1708-1710 гг. появилась новая административная единица - губерния. Территория России была разбита на 8 губерний. В 1719 г. основной административной единицей вместо губернии стала провинция.

Административно-финансовый контроль в стране осуществляла *Ближняя канцелярия*, которая возникла в 1699 г. Это учреждение по данным отчетов приказов составляло сводные приходно-расходные ведомости.

В 1711 г. учрежден Сенат, заменивший Боярскую Думу. Сенат осуществлял контроль за работой государственного аппарата, руководил расходами и сбором налогов.

Одновременно с Сенатом Петр ввел должность фискалов. В их обязанности входил негласный контроль за деятельностью учреждений и обеспечение финансовой дисциплины.

В 1718-1721 гг. указы были заменены новыми централизованными учреждениями - *коллегиями*. Финансами ведали 3 коллегии. Камер-коллегия руководила сбором налогов, Штатс-контр-коллегия распоряжалась расходами, Ревизион-коллегия осуществляла контроль за доходами и расходами государства.

Порядок рассмотрения дел в коллегиях был разработан генеральным регламентом. Кроме этого для каждой коллегии был разработан свой регламент, описывающий конкретные обязанности по той или иной сфере деятельности.

Наиболее существенные результаты во время преобразования

экономики были достигнуты в промышленности. Изменилась структура собственности. Государство стало передавать на льготных условиях в частные руки часть построенных мануфактур, что привело к появлению крупной промышленной буржуазии. Одним из первых промышленников был Никита Демидов.

Правительство защищало российских производителей от внешней конкуренции путем повышения импортных таможенных тарифов.

Развитию капитализма мешало крепостное право. Для его усиления в стране была введена паспортная система.

При изучении вопроса «Значение реформ Петра I для развития системы учета» следует учитывать, что перестройка учета была одним из направлений реформирования системы управления.

Инструкции по организации учета издаются как государственные акты. Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 г. «Об обревизовании всех Канцелярий, приказов по приходу и расходу денежной казны в Ближней Канцелярии, о счетоводстве в каждом присутственном месте, где доходы получают и о присылке срочных ведомостей в Ближнюю канцелярию». Положения данного акта, обязательные для государственного аппарата и государственной промышленности, требовали своевременного выполнения бухгалтерских записей ежедневного ведения приходно-расходных книг, строгого персонального подчинения ответственных лиц: «А впредь для утверждения, чтобы в приходе и расходе не было кражи и всякой утраты, и счет был бы скорой; то во всякой Губернии и в Канцеляриях и в Приказах... у прихода и расхода быть по особному Дьяку, да старому подьячему, и ведомости имать у них начальствующим вседневные и месячные, и держать для ежедневной записки прихода и расхода настольная книга, а денежную казну за Дьячими печатями и считать их другим Дьякам погодно...»

Указом вводилась как ежедневная, ежемесячная, так квартальная и годовая отчетность: «Ведомости месячные по третям, а годовые по прошествии года в Ближнюю канцелярию из губерний, и из Канцелярий, приказов. .. присылать неотменно, чтобы Его царскому Величеству о приходах и расходах и об остатках всего государства было известно всегда».

5 апреля 1722 г. был издан «Регламент Адмиралтейству и Флоту». Наряду с описанием отдельных аспектов управления и обязанностей должностных лиц, в военно-морском ведомстве данный законодательный акт утверждает организацию и методику ведения бухгалтерского учета.

В Регламенте выделяются отдельные сферы и объекты учета, за которыми закрепляются ответственные лица. Объектами учета были

денежные средства, персонал, заработная плата, материалы, расчеты с поставщиками и подрядчиками. Каждое должностное лицо должно было вести регистры учета по строго определенным Регламентом формам.

Учет персонала регламентировалось вести в четырех книгах. Две из них (книга о выдаче денежного жалования, книга о выдаче хлебного жалования) по форме напоминают расчетно-платежные ведомости. Казначее Адмиралтейскому предписывалось вести 5 книг:

- журнал или записная указам;
- приходная книга;
- расходная книга;
- «книга для счета с Штатс-конторою и с прочими местами, отколь определено принимать в Адмиралтейство»;
- книга, которая будет ведена из приходной и расходной книги для подачи месячных и годовых ведомостей в Коллегию». Эта книга предназначена для обобщения данных приходной и расходной книг.

В конторе Адмиралтейской регламентировалось ведение 7 книг. Первые 5 книг, предназначенные для натурального учета материалов, построены по аналогии с вышеизложенными книгами. Однако вместо терминов «дебет» и «кредит» использованы понятия «приход» и «расход».

Шестая книга предназначалась для учета материалов, отпускаемых на строительство кораблей:

- «книга для счета с комиссаром у кузниц, с комиссаром у канатного дела и с прочими, которым какие материалы из магазина (склада)

отданы будут на какое дело... ». Эта книга представляла собой книгу расчетов с подотчетными лицами, где каждый лицевой счет открывался нематериально-ответственное лицо, получавшее материалы для производства работ.

«Обер-комиссару от подряду и покупки» надлежало вести 5 книг: «журнал против казначейского»; «приходная против приходной книги казначея»; книгу, обобщающую данные приходной и расходной книги, используемую для ежемесячной и годовой отчетности перед Коллегией Адмиралтейства; книгу для расчетов с подрядчиками. Последнюю книгу ученые считают первым в России документом, где появились признаки линейного метода учета поступления материалов.

Закрепляя ведение учета за чиновниками и служащими Адмиралтейства, Регламент вводил должность контролера. В его обязанности входил надзор «над всеми приходами и расходами, счетами, подрядами, покупками и работами». Таким образом, он исполнял функции аудитора.

Анализируя рассмотренную в Регламенте систему ведения учета,

можно заметить, что любая хозяйственная операция фиксировалась в двух регистрах в стоимостном выражении, т. е. вводилась двойная запись. При недостаточно развитой системе счетов, отсутствии их корреспонденции, отсутствии научных знаний двойная запись понималась только как технический прием.

Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовой. Особым приказом от 11 мая 1722 г. была подчеркнута необходимость составления регламентов в других учреждениях.

Благодаря Регламенту была введена единая для государственных учреждений методика учета. В учет вошли бухгалтерские термины «баланс», «дебет», «кредит», «сальдо». Понятие «бухгалтер» появилось в России несколько раньше указанных терминов. Оно впервые встречается в 1710 г. в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах».

При изучении вопроса «Особенности учета в промышленности» необходимо отметить, что Регламент оказал огромное влияние на всю систему учета в стране, особенно на методику учета запасов на складах, так снабжение материалами армии, строительства и промышленности строго регламентировалось. В конце года или в случае возникновения подозрений проводились сплошные инвентаризации.

Принципы документирования соблюдались и на винокуренных казенных заводах, где были введены для материального учета приходно-расходные книги, в которых на каждое наименование материалов открывался отдельный счет.

На уральских металлургических заводах голландцем, находившимся на русской службе, В. И. Генниным была разработана система учета выработки готовой продукции и израсходованного сырья непосредственно на рабочем месте.

На государственных металлургических уральских заводах (1735 г.) материальный учет велся в книгах «С» и «Д» (кредит, дебет). Таких книг велось двенадцать - по числу групп материалов.

Оценивая достижения учета в промышленности необходимо отметить элементы системы бухгалтерского учета, которые были обеспечены на предприятиях: сплошное документирование всех хозяйственных операций; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; высокая аналитичность информации, необходимой для управления предприятием. Вместе с тем промышленный учет не знал двойной записи.

В завершении изучения темы следует отметить особенность появления двойной записи в России. Двойная запись и составление балансов появилось в России не вследствие развития капитализма, усовершенствования процедур учета, а через государственную

регламентацию и в государственных учреждениях (сначала в военноморском, затем в горнозаводском ведомствах).

Несмотря на все достижения учета в петровский период развитию учета мешал догматизм мышления счетных работников, низкий уровень грамотности и математических знаний, отсутствие бухгалтерского образования, недостаток правосознания.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ВО ВТОРОЙ ПОЛОВИНЕ XVIII - НАЧАЛЕ XIX вв. В РОССИИ

Перед изучением темы следует выявить социально-экономические предпосылки, определяющие развитие учета.

Вторая половина XVIII в. была временем превращения товарного производства в капиталистическое хозяйство. Меняются организационно-правовые формы мануфактур. Растет число крупных частных промышленных предприятий, создается рынок рабочей силы. На мануфактурах все больше применяется труд вольнонаемных рабочих, крепостных крестьян, отпущенных на заработки в город на длительный срок по паспортам. Усиливается протекционистский характер внешнеторговой политики.

Правительство провозглашает свободу промышленной и торговой деятельности. Первым указом о предоставлении свободы предпринимательства является указ Елизаветы Петровны от 28 марта 1762 г., провозгласивший «всякому торгу свободну быть». Манифест 1775 г. позволял «всем и каждому заводить всякого рода станы и производить на них всевозможные рукоделия».

Рассматривая преобразования в учете, происходившие в эпоху царствования Екатерины II (1762-1796 гг.), следует прежде всего отметить изменения в организации учета государственных финансов, связанные с губернской реформой.

Перед изучением вопроса «Значение губернской реформы, проводимой Екатериной II для развития системы бухгалтерского учета» необходимо вспомнить систему управления и административное устройство России, сложившееся к началу царствования Екатерины II.

В 1775 г. был издан манифест «Учреждения для управления губерний». Деление России на 50 губерний предопределяло новые местные органы управления. Наряду с органами административного и судебного управления появились органы финансового контроля и учета - *казенные палаты* (в губерниях) и должность *уездного казначея* (в уездах). На казенные палаты было возложено ведение учета государственных доходов. При них были созданы счетные экспедиции,

которые занимались составлением отчетности. По окончании войны с Османской империей органы учета и отчетности были перестроены: появились органы государственного контроля и учета - губернские контрольные палаты.

Усиление контроля за государственным имуществом и финансами привело в начале XIX в. к появлению должности государственного контролера, который стоял во главе Главного управления ревизии государственных счетов.

В эпоху Екатерины II в России появились первые бумажные деньги. В 1768 г. был учрежден ассигнационный банк с капиталом в 1 млн. руб. золотом и серебром. На указанную сумму были выпущены банковские билеты - ассигнации, которые использовались в качестве платежного средства. Однако турецкая война подорвала силу ассигнаций, и они упали в цене.

Рассматривая вопрос «Использования, счетов и регистров бухгалтерского учета», необходимо остановиться на основных видах применяемых счетов и проблемах, связанных с их использованием.

Помимо имущественных счетов, счетов расчетов выделяются операционные счета (распределительные, результатные).

Следует отметить смешанный характер товарных счетов, на которых отражалось как движение товаров, так и доходы и расходы от реализации. По дебету этих счетов показывалось поступление товаров по себестоимости, а по кредиту - выручка от реализации и остаток товаров. Это затрудняло выявление финансовых результатов по данным учета, вынуждало купцов прибегать к инвентаризации при выявлении фактических остатков и их оценки по ценам реализации.

К смешанным относились счета для учета основных средств. На этих счетах показывалась и первоначальная стоимость основного средства, и расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств.

Деление счетов на синтетические и аналитические отсутствовало. Для обобщения учетных данных вместо оборотной ведомости составлялся список дебиторов и кредиторов. Финансовый результат за отчетный период определялся на основе сопоставления данных инвентарей.

Двойная запись внедрялась в учет медленно. Еще в начале XIX в. существовали торговые дома, которые не применяли в учете торговые книги. Только законом от 14 июня 1834 г. торговые предприятия были разделены на разряды и устанавливались обязательные для предприятий торговли следующие виды книг: товарная, кассовая и расчетная (ресконтро). Поскольку двойная запись предусматривалась данным законом только для предприятий оптовой торговли, то эти предприятия должны были вести, помимо указанных книг, Журнал, книгу копий всей

корреспонденции, книги исходящих счетов и фактур и Главную книгу.

Совершенствование процедуры учета выразилось в следующих моментах: применение *графленых* счетных книг; упорядочивание учетных данных путем введения специальных книг для хронологической и систематической записи (Мемориал, Журнал, Главной); применение в учете счетов.

Рассматривая вопрос «Появление и развитие коммерческого образования», необходимо учитывать, что история коммерческого образования начинается с появления коммерческих школ, коммерческих училищ и завершается созданием высших коммерческих курсов и институтов.

Первая попытка подготовки в России счетных работников связана с царствованием Петра I, который указом от 10 ноября 1721 г. учредил школы для подьячих. В 1772 г. в Москве открылось первое коммерческое училище на средства Демидова. Стали появляться и частные коммерческие училища. В 1804 г. учреждено училище Арнольда. В начале XX в. появляются коммерческие институты.

Появлению двойной записи в России способствовала учетная литература. Первая печатная книга по учету «О порядке и содержании приходов и расходов...» появилась в 1736 г. в Петербурге. В 1762 г. в Москве выходит переведенное с французского издание «Торг Амстердамский», в 1783 г. учебник по учету «Ключ коммерции» (пер. с англ.). Один из первых толкователей двойной записи в России М. Д. Чулков в 1788 г. опубликовал свою книгу «Наставление необходимо нужное для российских купцов». Воспитанник Демидовского училища Иван Сериков в 1804 г. издает книгу по учету, имевшую большое значение в пропаганде двойной бухгалтерии.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В XIX-НАЧАЛЕ XX вв. В РОССИИ

Рассматривая вопрос «Особенности учета в отраслях экономики» следует отметить роль кредитно-финансовых учреждений в совершенствовании учета и отчетности. С появлением в 60-х гг. частных акционерных предприятий (банков) и обществ взаимного кредита, учет по двойной системе становится обязательным для всех предприятий и учреждений. Государственные банки, работая по двойной системе открывали счета для клиентов только после представления ими баланса.

Особенности учета в промышленности обуславливались формой собственности и масштабом деятельности предприятия. Крупные промышленные предприятия вели учет и отчетность, подчиняясь отечественному налоговому законодательству, иностранные предприятия вели учет по зарубежным образцам, а для целей налогообложения печатали свои отчеты и балансы на русском языке. Меткая и средняя

промышленность отчетности не вели.

80-90-е гг. - годы реформы налогообложения, благодаря которым обязанность вести бухгалтерские книги была возложена на все предприятия с публичной отчетностью. Законом от 15 января 1885 г был поставлен вопрос о понятии чистой прибыли, которую можно было выявить по данным регистров бухгалтерского учета.

Множество дискуссий велось по поводу порядка определения налогооблагаемой прибыли. Налог на прибыль в XIX в. Назывался промысловым налогом.

В 1898 г. «Положением о государственном промысловом налоге» законодательно разрешено начисление амортизации. Под амортизационными отчислениями понимались суммы, служащие для покрытия и обесценения стоимости машин, заводских строений и прочего имущества. Они рассматривались как отчисления из валового дохода, которые не подлежали обложению промысловым налогом. Отчисления на погашение имущества допускались с суммы первоначальной стоимости и капитального ремонта, значащейся в активе предприятия по заключительному балансу за отчетный операционный год. Вводились нормы амортизации для каменных и металлических строений до 5%, для деревянных строений, машин и вообще для «живого и мертвого инвентаря» не более 10%. Не подлежали амортизации земля, материалы, товары и предметы торгового сбыта, патенты, права, контракты. Амортизация начислялась только на собственное имущество. Капитальные затраты в арендованное имущество учитывались наравне с собственным имуществом и погашались в том же порядке.

Рассматривая вопрос «Становление бухгалтерского учета как науки» следует отметить, что бухгалтерский учет превращается в науку только в XIX в. У истоков науки стояли К. И. Арнольд, И. Ахматов и Э. А. Мудров. Ими были сформулированы предмет учета, цели учета, дана классификация счетов.

Арнольд один из первых разграничил теорию и практику учета, первый в России разграничил аналитический и синтетический учет, внес существенный вклад в развитие бухгалтерской терминологии. Он дал понятие ведомости как учетного регистра, ввел термин «рекапитуляции» как понятие группировки учетных данных, глагол «сторнировать», объяснил написание глагола «дебетовать». Арнольд первым выступил с учением о ревизии. В его работах впервые появились сведения по истории бухгалтерского учета.

Ахматов рассматривал учет как часть политической экономии. При определении двойной записи он все хозяйственные операции разделил на 4 типа, которые впоследствии легли в основу балансовой теории.

Мудров указал на два основных варианта организации промышленного учета:

10. отдельный учет капиталов и материалов;

11. учет производства включается в учетный цикл.

Ученые пытались решить проблему классификации счетов. Арнольд делил все счета на личные и безличные, Мудров подразделил счета на имущественные, личные и вспомогательные (счета собственных средств и результатов). Ахматов выделил три основания для классификации счетов. По степени обобщения он делил счета на синтетические (основные) и \square еяПлитические (вспомогательные); по содержанию фактов хозяйственной Пеяательности (товары, личные счета, счета за границей); по характеру сальдо (активные и пассивные).

В конце века происходит формирование двух научных школ - Московской и Петербургской, которые по-разному трактовали важнейшие методологические проблемы учета.

Основное различие между ними сводилось к пониманию природы баланса и двойной записи. Москвичи (Р. Я. Вейцман, Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, А. М. Галаган, А. П. Рудановский) считали баланс перегруппированным инвентарем и выводили двойную запись из необходимости поддерживать алгебраическое равенство частей баланса. Бухгалтеры Санкт-Петербурга (А. М. Вольф, Е. Е. Сивере, Н. А. Блатов) выводили баланс из плана счетов.

Среди представителей Петербургской школы имелись противники двойной записи. Наиболее яркой фигурой был Ф. В. Езерский. Предложенная им система, названная «тройной бухгалтерией» отличалась тремя регистрами, тремя счетами и тремя группировочными совокупностями (приход, расход, остаток).

Для понимания основных методологических различий, имеющих между Московской и Петербургской школами, рассмотрим таблицу.

Распространению науки способствует создание профессиональных обществ бухгалтеров. Первое такое общество - общество для распространения коммерческих знаний было учреждено 18 октября 1889 г. Печатным органом данного общества с 1896 г. стал журнал «Счетоводство». 18 декабря 1894 г. на собрании, посвященном 400 летию труда Пачоли, было предложено создать институт присяжных бухгалтеров. В 1994 г. в связи с 500-летием с момента издания «Трактата» состоялась международная конференция по бухгалтерскому учету.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ХГХ - НАЧАЛЕ ХХ вв. В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

Со становлением бухгалтерского учета как науки в XIX в. появляются различные методологические подходы к учету, начинают формироваться национальные научные школы.

Рассматривая зарубежный учет в XIX - начале XX в. необходимо выявить специфику национальных школ: итальянской, французской, немецкой, англо-американской, познакомиться с их представителями, уметь анализировать вклад ученых в развитие науки.

При изучении вопроса «Особенности развития учета в Италии» следует отметить, что в Италии двойная запись получила юридическую трактовку. Здесь возникли три школы учета: ломбардская (Ф. Вилла), тосканская (Ф. Марчи, Д. Чербони) и венецианская (Ф. Беста). Итальянские ученые (Ф. Вилла, Ф. Марчи, Д. Чербони) видели причину двойной записи в смене прав и обязанностей лиц, занятых хозяйственной деятельностью. Так, глава ломбардской школы Ф. Вилла считал, что вся хозяйственная деятельность построена на работе хранителей (материально ответственных лиц), для которых открывались счета. Объем ответственности возрастал при приемке ценностей и уменьшался при отпуске или списании. Вилла совершил переход от персонификации (отождествления счетов с лицами) к *персонализации* (открытие счетов для лиц). Наиболее полное развитие идея персонализации получила в трудах Д. Чербони, который считается главой тосканской школы бухгалтеров. Его концепция учета - *логисмография* - построена на принципе персонализации. Счет открывался в том случае, если за ним стояло лицо или группа лиц.

Изучая вклад ученых, необходимо отметить своеобразие взглядов каждого из них, наличие дискуссионных проблем учета. Так, в противовес Чербони, глава венецианской школы (Ф. Беста) считал предметом учета не человека, а ценности.

С юридической точки зрения на учет целью бухгалтерского учета является контроль деятельности хозяйствующих субъектов, предметом учет - документы. Баланс рассматривался как таблица, в активе которой представлены владельцы ценностей, несущие ответственность перед собственниками а в пассиве - собственники ценностей, представляющие права на последние.

Персонализация, объясняя появление личных счетов, вытекающих из договорных обязательств, не смогла объяснить появление счетов безличных (амортизации, прибыли, резервов).

Рассматривая вопрос «Особенности развития учета во Франции», следует отметить, что там получило распространение *экономическое направление* науки. Бухгалтерский учет связывался здесь не с юриспруденцией, а с экономической теорией. Предметом учета становятся ресурсы, а целью выявление эффективности их использования. Наиболее полно эта трактовка учета получила развитие в

трудах Э. Леоте, А. Гильбо, Ж. Б. Дюмарше, Л. Сэя. Ж. Г. Курсель-Сенеля, Р. Делапорта.

Под влиянием *французской школы* в учет вошли безличные счета (счета процессов, резервов, фондов, регулирующие, распределительные и сопоставляющие). Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек. Так, например, счет «Основные средства» для французской школы - счет расходов будущих периодов, списываемых на издержки через амортизацию.

В каждом акте хозяйственной деятельности сторонники экономического направления видели обмен ценностей (смену форм стоимости), и этим объяснялась двойная запись.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии способствовало распространению бухгалтерской методологии до уровня народного хозяйства и возникновению *макроучета*.

При изучении вопроса «Особенности развития учета в Германии» необходимо подчеркнуть, что представители немецкой школы (И. Ф. Шер, Э. Шмаленбах, Л. Кальмес, Г. Никлиш, В. Ле Кутр) отошли от поиска истоков бухгалтерского учета в других общественных науках. Предметом учета у них становятся учетные процедуры, а целью - их рационализация, формализация. Это обусловило связь бухгалтерии с математикой.

Немецкую школу отличает от французской и итальянской особый научный метод познания - дедукция, который изучает явления, двигаясь в направлении от общего к частному. Так, двойная запись рассматривается, как следствие необходимости поддерживать балансовое равенство.

В недрах немецкой школы родилось особое направление учета - *балансоведение*. Его создатель - швейцарский ученый И. Ф. Шер. Теория получила развитие в трудах В. Ле Кутра, Г. Ниглиша, Э. Шмаленбаха и других авторов. Последний, в противовес концепции *статического баланса*, выдвинул идею *динамического баланса*.

Рассматривая вопрос «Особенности развития учета в Англии и Америке», следует отметить, что расцвет англо-американской школы начинается между двумя мировыми войнами. Ее представителями считают Ч. Э. Шпруга, А. Ч. Литтлтона, В. Э. Патона, О. Мэйя, Ч. Гаррисона, Г. Свинея, Д. Хиггинса, Р. Антонии. Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию в качестве базовой науки учета психологии. При этом бухгалтерская работа превращается в набор заранее заданных вариантов - решений. Дальнейшее развитие англо-американской системы учета вызвало появление отдельного аспекта учета - управленческий учет.

Современный учет построен на взаимодействии различных школ. Все школы сосуществуют, обогащают и дополняют друг друга.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ В 1917-1930 гг.

Исследуя историю учета в рассматриваемый период времени, целесообразно выделить отдельные этапы эволюции учета

1-й этап - 1917-1918 гг. - попытка стабилизации хозяйства и адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования,

2-й этап - 1918-1921 гг. - эпоха военного коммунизма - разрушение старой системы учета и попытки создания новых учетных измерителей.

3-й этап - 1921-1930 гг. - новая экономическая политика (НЭП) и индустриализация - реставрация традиционной системы бухгалтерского учета.

При раскрытии вопроса «Особенности учета в первые, годы Советской власти» необходимо отметить концепцию учета при социалистической системе хозяйствования. Основные принципы построения системы учета в социалистическом хозяйстве изложены в работах В. И. Ленина. Бухгалтерский учет при социализме является частью единой народнохозяйственной системы управления. Объектом учета является все народное хозяйство. Учет неразрывно связан с контролем и планированием.

В первые годы советской власти учет имел идеологическую окраску и рассматривался как орудие победившего класса для изучения процесса воспроизводства. «Положением о рабочем контроле» от 14 ноября 1917 г. была отменена коммерческая тайна и органам рабочего контроля предоставлено право контролировать ведение учета на предприятиях.

Необходимость управления начавшимся в 1917 г. процессом конфискации предприятий вызвала создание нового органа управления экономикой - *Высшего Совета Народного Хозяйства* (ВСНХ). В его задачи входила организация народного хозяйства и государственных финансов.

Слабая организация учета и контроля в первые годы советской власти приводили к значительным потерям государственного имущества. 5 декабря 1917 г. было издано две директивы: Постановление СНК «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля» и Декрет «О правах народного комиссара по Государственному контролю в Совете Народных Комиссаров», В составе Наркомата Государственного контроля был сформирован первый высший орган по учету в республике - *Центральная государственная бухгалтерия*. В обязанности ЦГБ входило направление и объединение деятельности всех счетно-отчетных органов республики; суммарный

учет всех денежных средств и материальных ценностей; составление годовых отчетов о доходах и расходах государства; статистика народного хозяйства.

Первой попыткой перехода в государственном хозяйстве от сметного учета к двойному были «Основные положения учета имущества» от 13 июля 1918 г. Предусматривалось ведение Главной книги, содержащей всего 3 активных счета: недвижимое имущество, материалы и инвентарь. Учет начинался с инвентаризации. Оценку имущества предполагалось вести по рыночным ценам, а при отсутствии таких - по себестоимости.

Рассматривая вопрос «Дискуссии об учетных измерителях стоимости», необходимо вспомнить политическую и экономическую ситуацию в стране.

1918-1920 гг. - период гражданской войны, разрухи, голода. Главная проблема, затрудняющая учет в этот период - катастрофическое снижение курса рубля. Пытаясь ее решить, Народный Комиссариат Контроля предложил заменить денежные бюджеты на материальные.

Среди ученых начинают выдвигаться идеи об отмене денег и введении новых учетных измерителей. В зависимости от позиции относительно вида учетных измерителей ученые разделились на 3 группы: *романтики, натуралисты и реалисты.*

Романтики предлагали новые учетные измерители. Среди этих ученых выделились три направления: трудовое, энергетическое и предметное.

Сторонники *трудового* направления (С. Г. Струмилин, Е. С. Варга, В. А. Миллер) за единицу трудовой ценности (1 тред) предлагали принять стоимость продукта труда одного нормального дня работника 1-го тарифного разряда при выполнении им нормы выработки на 100%.

Сторонники *энергетического* направления (М. А. Смит, С. А. Клепиков) в основу единого измерителя положили затраты условной, приведенной единицы энергии («эрг»).

Предметное направление (А. В. Чаянов) не получило широкого распространения. Его сторонники считали, что должна быть условная единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий труда.

Натуралисты (П. Амосов, А. Савич) не искали замены денежному измерителю и рассматривали бухгалтерский учет только как натуральный учет. Самым интересным изобретением этих ученых было создание централизованной бухгалтерии, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда - чрезвычайный учет.

Бухгалтеры-реалисты не отказывались от использования денежных единиц измерения стоимости. Споры между реалистами касались проблемы переоценки балансовых статей.

Рассматривая вопрос «Особенности учета в годы НЭПа» необходимо отметить, что переход к НЭПу явился поворотным моментом в истории отечественного учета. Новая экономическая политика, курс на которую был провозглашен X съездом РКП(б), денежная реформа 1922-1924 гг. позволили вернуться к твердому денежному измерителю и традиционным методам ведения бухгалтерского учета.

Важным нормативным актом в перестройке учета было «Положение о счетоводстве и отчетности», принятое 6 апреля 1922 г.

В соответствии с этим документом счетоводство должно было вестись по двойной системе. Государственные предприятия должны были применять групповую номенклатуру счетов и типовые формы отчетности. Положение регламентировало все стороны бухгалтерского учета. Средства предприятий нормировались, т. е. определялись фондами (основные, оборотные и специальные фонды). Для учета этих фондов в Главной книге открывались особые счета. Схема счетов в Главной книге отличалась от обычной дореволюционной наличием счета «Переоценка материальных ценностей», введенного для отражения падения курса рубля.

«Декретом о трестах» от 10 апреля 1923 г вводился новый тип государственных промышленных предприятий (трест). Трестам выделялся уставный капитал и представлялась полная хозяйственная самостоятельность. К балансам трестов предъявлялись особые требования. Были выработаны правила оценки статей баланса. Ценные бумаги и товары, имеющие биржевую или рыночную стоимость, показывались в балансе не выше биржевой или рыночной цены. Здания и сооружения - по цене их воспроизводства. Не показывались в балансе и списывались в убыток расходы по организации и управлению.

В этом документе имеются первые элементы регламентации прав и обязанностей главного бухгалтера. На главного бухгалтера возлагалась ответственность за составление балансов и отчетов. Назначение и смещение главных бухгалтеров контролировалось президиумом ВСНХ и его главной бухгалтерией.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ В 1931-1941 гг.

При рассмотрении вопроса «Организация Центрального управления народнохозяйственного учета» необходимо учитывать причины, обусловившие создание ЦУНХУ. Разобщенность различных видов учета (бухгалтерского, статистического и оперативного) мешала централизованному управлению народным хозяйством и затрудняла использование учета в качестве орудия контроля за выполнением плана.

Требование установления органического единства всех видов

учета не означало отказа от методологии каждого вида учета. Однако на практике наблюдалось подчинение бухгалтерского учета статистическому, смешивание функций этих видов учета.

23 января 1930 г постановлением ЦИК и СНК СССР Центральное Статистическое Управление СССР (ЦСУ) было слито с Госпланом, и Госплан превратился в высший методологический центр в области учета. В составе Госплана был организован Сектор народнохозяйственного учета на правах звена управления.

Исключительно важное значение для укрепления централизованного руководства учетом имело Постановление ЦИК и СНК СССР от 17.12.31 «Об организации Центрального управления народнохозяйственного учета СССР при Государственной плановой комиссии» (ЦУНХУ). Данный орган должен был осуществлять централизованное руководство учетом и статистикой в стране вместо реорганизованного сектора народнохозяйственного учета.

Чтобы устранить имевшее место смешивание функции органов бухгалтерского учета и статистики на предприятиях СНК, в Постановлении от 29.09.32 «О правах и обязанностях главных и старших бухгалтеров» предлагалось выделить органы бухгалтерского учета от общих органов учета и статистики. С тех пор бухгалтерия стала самостоятельным структурным звеном системы управления предприятием.

Рассматривая вопрос «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах», следует отметить изменения в бухгалтерском учете вызванные этим документом.

Основные положения этого нормативного документа сводились к следующему:

1. Изменился порядок представления отчетности.

Все предприятия, действующие на началах хозрасчета, должны были представлять в вышестоящие органы не только годовые, но и месячные бухгалтерские отчеты и балансы.

2.Повысилась ответственность главного бухгалтера за своевременность оставление отчетности. Вводилась дисциплинарная и уголовная ответственность за задержку отчетности и фальсификацию данных.

3. Изменился порядок учета отдельных объектов:

- капитальные вложения следовало учитывать на самостоятельном балансе;
- жилищно-коммунальное; хозяйство - также на отдельном балансе, но с обязательным включением в общий баланс;
- капитальные вложения в земельные участки, недра, лесные и водные угодья, погашение стоимости которых рассчитано на ряд лет, надлежало относить к основным средствам (ранее это

- учитывалось как расходы будущих периодов);
- устанавливался лимит стоимости основных средств. Из состава основных средств исключались предметы стоимостью до 200 руб. независимо от срока службы или служащие менее одного года;
 - убытки по основным средствам необходимо было относить на изменение уставного фонда (ранее они относились на результаты);
 - целый ряд расходов включался в себестоимость (потери материальных ценностей, выявленные при инвентаризации, административно-хозяйственные расходы).

4. Уточнен порядок оценки ряда балансовых статей.

Основные средства надлежало показывать в балансе по первоначальной стоимости за вычетом амортизационной части. Износ отражать отдельно - за итогом баланса.

В 30-е гг. получил широкое распространение учет на карточках. Они стали использоваться не только как средство замены книжного учета, но и как способ, позволяющий совместить записи в карточках с выпиской из первичных документов или регистрацией в журнале. Такое применение карточек, связанное с употреблением специальных копировальных аппаратов, получило название *копиручета*.

Улучшению учета затрат на производство содействовало внедрение и распространение нормативного метода учета затрат. Впервые данный метод был апробирован на Харьковском заводе «Серп и Молот» в 1930 г.

УЧЕТ В ГОДЫ ВЕЛИКОЙ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ВОЙНЫ

При изучении темы необходимо уяснить влияние условий военного времени на постановку и организацию учета, проблемы, возникающие перед организацией учета, характер использования элементов методики бухгалтерского учета, упрощение калькулирования, сокращение отчетности, нарушение сроков инвентаризации, введение новых счетов.

Резкое сокращение производственных, материальных и продовольственных ресурсов, связанное с неудачами первого периода войны, наложило отпечаток на цели учета. Первоочередной задачей учета стал оперативный контроль целесообразности расходов, экономным использованием ресурсов, сохранностью общенародной собственности.

С целью предотвращения полного разрушения производственного потенциала страны Совнарком издал ряд директив. Предприятиям было разрешено покрывать затраты на восстановление разрушенных войной

производств и жилищ за счет капитальных вложений, внелимитных затрат, капитального ремонта, а при их отсутствии - за счет себестоимости продукции.

В годы войны произошло резкое упрощение и сокращение методики учета и объема отчетности. Нарушались сроки инвентаризации, выверки расчетов с дебиторами и кредиторами.

Рассматривая вопрос «Особенность методики калькулирования», следует отметить упрощение методики исчисления себестоимости. В промышленности и сельском хозяйстве применялся котловой учет издержек производства. Для определения себестоимости отдельных видов продукции использовался метод коэффициентов. На ряде предприятий прекратилось калькулирование себестоимости продукции вспомогательных производств, а их расходы относились в состав цеховых. На небольших предприятиях цеховые расходы учитывались на одном общем счете, без разделения по цехам. Их включали в себестоимость продукции на основе среднего процента по всему заводу. Брак оценивался по нормативной себестоимости. Отклонения фактической себестоимости материалов от плановой относились на затраты производства общей суммой.

При рассмотрении вопроса «Организация учета расходов и потерь, вызванных условиями военного времени» следует учитывать что расходы и потери, вызванные условиями военного времени отражались на счетах *двух балансов*: основной деятельности и капитальных вложений.

На *балансе основной деятельности* учитывались расходы, связанные с проведением ряда текущих мероприятий, обусловленных обстановкой военного времени (рытье траншей, оснащение групп самообороны и т. д.), расходы по эвакуации предприятий, работников, расходы по капитальным вложениям для защиты от воздушных нападений, если эти затраты не имели целевого финансирования. Потери, вызванные разрушением и утратой основных и оборотных средств, показывались обособленно. С баланса основной деятельности списывалась стоимость основных и оборотных средств предприятия, передаваемых военному ведомству, расходы по оплате труда, затраченного на работы военного характера.

По своему характеру расходы и потери, учитываемые на балансе основной деятельности, подразделялись на три группы.

В первую группу включались расходы, относимые на счет «Основное производство». Например, затраты на мероприятия по сохранению товарно-материальных ценностей, заработная плата бойцов народного ополчения.

Во вторую группу включались потери и расходы, относимые на счет «Прибыли и убытки». Например, расходы по устройству

бомбоубежищ, расходы по эвакуации предприятий.

В третью группу включались расходы, относимые на счет «Уставный фонд» или на особые статьи в активе баланса.

На *балансе капитальных вложений* отражались следующие виды расходов:

- расходы по демонтажу оборудования эвакуированных предприятий и его установке на новом месте;
- стоимость сооружений и другие капитальные вложения производимые эвакуированными предприятиями на новом месте;
- затраты на строительство защитных и оборонительных сооружений за счет целевого финансирования.

Рассматривая вопрос «Использование счетов для отражения расходов и потерь» следует учитывать особенности плена счетов, применяемого в годы войны. В целях единообразия отражения расходов и потерь предприятий, вызванных военным временем, Наркомфин СССР в 1942 г. предписал эти расходы учитывать на дебете особого собирательно -распределительного счета 043 «Расходы и потери, вызванные условиями военного времени». В имеющийся план счетов был введен целый раздел под «званием «Счета, выделенные в связи с условиями военного времени», в который включался 21 счет первого порядка и 2 субсчета. В числе новых были счета «Основные средства неэвакуированные», «Товарно-материальные ценности эвакуированные, но не прибывшие в местонахождение предприятия».

После освобождения временно оккупированных врагом районов проводилась тщательная инвентаризация основных средств и товарноматериальных ценностей. Результаты инвентаризации в зависимости от состояния ресурсов отражались на следующих счетах: «Разрушенные врагом основные средства», «Уничтоженные и расхищенные врагом товарно-материальные ценности». «Частично поврежденные врагом основные средства».

Основной формой отчетности, введенной в годы войны, была *ежемесячная телеграфная отчетность* по труду по определенному кругу показателей, представлявшаяся в ЦСУ Госплана СССР. Разовая отчетность «Об итогах инвентаризации предприятий в освобожденных районах» была представлена в апреле 1944 г.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ В 1946-1964 гг.

В рассматриваемый период времени изменения в системе бухгалтерского учета происходили по следующим направлениям:

- совершенствование организации учетной работы;
- совершенствование аналитического и синтетического учета ресурсов предприятия;
- совершенствование калькуляционной работы и методов учета затрат на производство;
- совершенствования плана счетов;
- появление и распространение новой формы счетоводства;
- изменение прав и обязанностей главного (старшего) бухгалтера.

В целях улучшения постановки учета и отчетности письмом Минфина и ЦСУ СССР от 06.05.46 всем предприятиям и организациям рекомендовалось перейти на *график в учетной* и статистической работе. Введение графиков обеспечивало ритмичность учетной работы и своевременность представления отчетов.

Рассматривая вопрос «Особенности учета ресурсов предприятия», необходимо отметить изменения в организации синтетического и аналитического учета материальных ресурсов. Для упорядочивания учета материальных ценностей инструкцией Наркомата СССР от 30.10.45 устанавливался порядок оприходования материалов и способы их учета на складе и в бухгалтерии. В соответствии с инструкцией материалы должны были приходоваться независимо от получения товаросопроводительных документов от поставщиков. Учет материалов на складах предписывалось вести на карточках, в бухгалтерии - в количественном и денежном выражении.

В качестве расходных документов начинают использоваться *лимитные карты*.

С 1951 г. во всех отраслях промышленности начинает внедряться *сальдовый (оперативно-бухгалтерский)* метод учета материалов.

12 сентября 1951 г. утверждено «Положение о бухгалтерских отчетах и балансах», которым регламентировалось сокращение числа балансов. С 1952 г. затраты по *капитальному строительству* подрядным способом и хозяйственным (в объеме до 300 тыс. руб.) и *капитальному ремонту* стали учитываться на балансе основной деятельности.

Данный нормативный документ коснулся и вопроса оценки отдельных статей баланса.

Основные средства надлежало показывать по первоначальной стоимости, а износ - в пассиве баланса (ранее износ показывался за его итогом). По основным средствам, сданным с аренду, амортизацию следовало отражать в балансе арендодателя и возмещать посредством арендной платы.

Был подтвержден имевшийся на практике порядок отражения товарно-материальных ценностей в балансе. Так, материалы, сырье, тара, незавершенное производство готовая продукция отражались по

фактической себестоимости. В текущем учете предлагалось использовать плановую себестоимость или оптовые цены (для готовой продукции и материалов) с отдельным выделением транспортно-заготовительных расходов (для материалов) и с выделением отклонений фактической себестоимости от оптовых цен и отнесением отклонений на счета реализации (для готовой продукции).

Упрощен порядок погашения стоимости МБП. Разрешено два способа. Первый способ предписывал погашать стоимость МБП исходя из срока их службы. Согласно второму способу первые 50% стоимости погашаются при передаче МБП в эксплуатацию, вторые 50% за вычетом стоимости лома - при выбытии.

Произошли изменения в учете дополнительной заработной платы. Отчисления на оплату отпусков рекомендовалось включать в издержки производства в установленном проценте к заработной плате, а остаток отчислений отражать по статье «Предстоящие расходы». По этой же статье разрешалось создавать резерв на оплату единовременных вознаграждений работникам за выслугу лет.

Уточнен порядок учета затрат на текущий ремонт основных средств. Введена статья «Расходы будущих периодов». Разницу между фактическими затратами и плановыми отчислениями на ремонт рекомендовалось показывать либо в активе по статье «Расходы будущих периодов», либо в пассиве по статье «Предстоящие расходы».

Изменился порядок учета расчетов с дебиторами и кредиторами. Предусматривалась обязательная сверка расчетов. Каждой стороне расчетов надлежало показывать кредиторскую и дебиторскую задолженность в своем балансе.

В соответствии с новым «Положением о бухгалтерских отчетах и балансах» для учета капитальных вложений на балансе основной деятельности в активе и пассиве решено было выделить специальные разделы. В баланс вынесены статьи «Износ основных средств», «Износ МБП». Для текущего учета введены новые счета «Отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от их стоимости по плановым ценам» и «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих организаций».

При раскрытии вопроса «План счетов бухгалтерского учета» следует отметить появление новых счетов, рассмотренных в предыдущем вопросе.

За период 1946-1964 гг. неоднократно изменялся план счетов. Типовые планы счетов 1949 и 1954 гг. были громоздкими и излишне детализированными. План 1949 г. содержал 126 счетов, план 1954 г. - 73 синтетических счета и 139 субсчетов. В 1956 г. введен «Сокращенный план счетов» (45 счетов). С 1960 г. введен единый план счетов для предприятий всех отраслей местного, республиканского и союзного

подчинения, состоящий из 69 синтетических счетов, сгруппированных по экономическому содержанию.

При изучении вопроса «Методы учета затрат на производство» необходимо отметить, что для совершенствования методологии учета затрат на производство были утверждены единые для всех отраслей «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции» (в 1953 и 1955 гг.). Эти документы регламентировали применение наиболее совершенных методов учета затрат на производство (нормативного, попередельного, позаказного) и устанавливали типовую номенклатуру статей расходов (в 1953 г. - 13 статей калькуляции, в 1955 г. - 9). В 1955 г. был уточнен метод ведения сводного учета затрат на производство. Предусматривалось 2 варианта: бесполуфабрикатный и полуфабрикатный (с разрешения министерства).

Уточнена и дополнена методика распределения накладных расходов. Ранее они распределялись только пропорционально заработной плате основных рабочих, теперь их распределение надлежало производить по определенной методике, устанавливаемой в отраслевых инструкциях. Расходы по эксплуатации оборудования предписывалось распределять пропорционально часам работы, затратам времени производственных рабочих или другим измерителям.

В послевоенный период на отдельных предприятиях начинает апробироваться *журнально-ордерная форма* счетоводства. С 1 января 1960 г. для предприятий всех отраслей была введена «Единая журнально-ордерная форма счетоводства».

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ В 1965-1988 гг.

При изучении вопроса «Хозяйственная реформа 1965 г. и ее влияние, на организацию учета» следует отметить, что хозяйственная реформа оказала решающее влияние на постановку и организацию учета.

Основные изменения учета происходили в следующих направлениях: изменился порядок учета амортизации и оценки основных средств; были внесены коррективы в план счетов; совершенствовались методы учета затрат на производство; получила широкое распространение механизация учета, и задан импульс автоматизации учета.

Начало хозяйственной реформе было положено на сентябрьском пленуме ЦК КПСС, который признал необходимость расширить хозяйственную самостоятельность предприятий, сократить число плановых показателей, усилить роль экономического стимулирования

работников предприятий, ориентировать работу предприятий вокруг локального показателя эффективности - прибыли.

Основные направления перестройки бухгалтерского учета на предприятиях, вызванные переходом на новую систему планирования и стимулирования, были изложены в «Положении о социалистическом государственном производственном предприятии» (утверждено Советом Министров СССР 04.10.65).

Были расширены права руководителей предприятий. Они получили право устанавливать цены и тарифы на отдельные виды продукции, которые подлежали утверждению вышестоящими органами; самостоятельно списывать с баланса морально устаревшие, изношенные основные средства; списывать в убыток дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности; самостоятельно разрабатывать смету административно-управленческих расходов; выделять на отдельный баланс свои производства и хозяйства.

Ряд изменений, коснувшихся отдельных объектов бухгалтерского учета (основных средств, реализации продукции, кредитов банка, прибыли, собственных средств), был изложен письмом Министерства финансов от 28.04.67.

Детализирован аналитический учет основных средств. В учете данные о движении и остатках основных средств разделялись в зависимости от вида источников финансирования (фонда развития производства, кредит банков) и характера платы за фонды (отсутствие платы, льготная оплата, отсрочка платежа).

Введение в число отчетных показателей результата производства товарной и реализованной продукции позволило отражать на счете «Реализация» по отдельному субсчету «Реализация готовых изделий, работ и услуг» выручку от реализации и себестоимость товарной продукции.

Изменился порядок учета некоторых видов финансовых результатов. Убытки от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства, ранее относимые на финансовые результаты, было рекомендовано относить на счет «Отвлеченные средства». На этот же счет следовало откосить и платежи в бюджет из прибыли.

Рассматривая вопрос «Изменение плана счетов», следует отметить, что в связи с хозяйственной реформой был откорректирован план счетов. План счетов, введенный в действие с 1 января 1969 г., содержал 82 счета. В нем нашел отражение вопрос раздельного учета износа на полное восстановление и на капитальный ремонт основных средств, который поднимался в 1963 г. «Положениями о порядке планирования, начисления и использования амортизационных отчислений в народном хозяйстве». Изменился порядок учета затрат на капитальный ремонт. Ранее они относились на счет вспомогательного производства, а по

новому положению они стали учитываться непосредственно на отдельном счете «Капитальный ремонт». Для отражения затрат по созданию временных (нетитульных) сооружений вводился счет «Некапитальные работы».

Переход на новые методы экономического стимулирования привел к появлению новых видов собственных источников финансирования. К счету «Специальные фонды» разрешалось открывать 3 субсчета: «Фонд материального поощрения», «Фонд социально-культурных мероприятий и жилищного строительства», «Фонд развития производства».

При недостатке «Фонда развития производства» кредиты, необходимые для развития производства, рекомендовалось учитывать на счетах «Долгосрочные кредиты банков» и «Краткосрочные кредиты банков».

В 60-е гг. получили массовое распространение централизация и механизация учета. Постановлением Совета Министров от 06.11.64 регламентировалось создание централизованных бухгалтерий и ведение механизированной обработки документации на специально создаваемых в системе ЦСУ СССР машиносчетных станциях.

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В РОССИИ В КОНЦЕ XX в.

При изучении вопроса «Особенности системы бухгалтерского учета» следует учитывать социально-экономическую ситуацию в стране.

Изменение системы общественных отношений и гражданско-правовой среды, перестройка системы управления экономикой вызвали необходимость преобразования и системы бухгалтерского учета. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства был осуществлен переход к рациональному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности предприятий в постановке учета. Сущность новых подходов к постановке учета выражается в том, что на основе устанавливаемых государством общих правил ведения учета предприятиям разрешается самостоятельно разрабатывать учетную политику, т. е. выбирать варианты учета и оценки объектов, формы, техники ведения бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет проходит период сближения с практикой, принятой в зарубежных странах. Для этого федеральные органы власти приняли ряд важнейших решений: изменен план счетов бухгалтерского учета и модифицирован бухгалтерский баланс; подготовлен и издан Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; началось издание положений по бухгалтерскому учету; принята Государственная программа перехода Российской Федерации на принятую в

международной практике систему учета и статистики и план мероприятий. Определенными этапами в данном процессе стали следующие: изменение форм бухгалтерской отчетности, введение отчета о движении денежных средств, обеспечение открытости (публичности) отчетности, развитие института аудиторов.

Закон «О бухгалтерском учете» установил единые правовые и методологические основы ведения учета в России. В дополнении к закону с 1 января 1999 г. введено Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. В соответствии с данными документами общее методологическое руководство бухгалтерским учетом осуществляет Правительство РФ. Министерство финансов разрабатывает и утверждает планы счетов, стандарты по бухгалтерскому учету и методические указания по отдельным вопросам учета.

Предприятиям предоставлено право самостоятельно выбирать форму организации учета в зависимости от масштаба деятельности. Руководитель организации может учредить бухгалтерскую службу, ввести в штат должность главного бухгалтера, передать на договорных началах ведение учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту, вести бухгалтерский учет лично.

Вместе с тем в этих законодательных актах изложены общие для всех предприятий основные требования к ведению бухгалтерского учета:

- ведение учета в валюте РФ;
- обособленный учет собственного имущества предприятия;
- непрерывность ведения учета;
- двойная запись;
- наличие рабочего плана счетов;
- полнота учета;
- отдельный учет текущих затрат и капитальных вложений.

Регламентирован состав бухгалтерской отчетности. В ее состав

включено аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетности. Для акционерных обществ открытого типа, банков и других финансово-кредитных учреждений, бирж введена обязанность публиковать годовую отчетность. Содержание внутренней бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета признано коммерческой тайной.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета, составляется также сводная отчетность, включающая в себя отчеты этих обществ.

Рассматривая вопрос «План счетов бухгалтерского учета» следует отметить, что с 1 января 1992 г введен в действие новый план счетов Он

был утвержден Приказом Министерства финансов СССР от 01.11.91 № 56. Было ликвидировано 19 счетов и введено 17 новых, связанных с особенностями рыночной экономики. Принципиально новыми для отечественного учета стали следующие моменты:

- возможность в ряде случаев оценки имущества собственниками;
- введение совершенно новых учетных объектов (нематериальные активы, финансовые вложения);
- возможность резервирования сомнительной дебиторской задолженности;
- альтернативность списания общехозяйственных расходов;
- признание момента отгрузки ценностей моментом их

реализации.

С учетом особенностей экономической обстановки план счетов постоянно претерпевает изменения.

Изучая вопрос «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с требованиями мировой практики», следует рассматривать данную программу как одно из направлений перестройки учета.

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности была утверждена Постановлением Правительства РФ от 06.03 98.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) издаются с 1973 г. независимым комитетом со штаб-квартирой в Лондоне. Основная задача этого комитета состоит в развитии бухгалтерских принципов, принимаемых во всем мире. Им было выпущено более 30 учетных стандартов. В России первым национальным стандартом, подготовленным с учетом международных требований, было Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», утвержденное Приказом Минфина России от 28.07.94 № 100. Вслед за ним введены еще несколько положений.

В целях приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности намечено реформирование системы бухгалтерского учета по следующим направлениям:

- совершенствование нормативного правового регулирования;
- законодательное обеспечение и нормативное регулирование учета;
- формирование нормативной базы (стандарты);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);

- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях);
- взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирования соответствующей деятельности.

В соответствии с программой реформирования учета разработан план конкретных мероприятий.

Ключевым элементом программы является разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов), внедрение их в практику.

Программой предусмотрено создание ряда профессиональных (саморегулируемых) объединений бухгалтеров, формирование системы профессиональной аттестации бухгалтеров и аудиторов, присоединение к деятельности международных профессиональных организаций. При этом ставится задача возрастания роли профессиональных организаций в развитии методического обеспечения организации бухгалтерского учета и становления бухгалтерской профессии (бухгалтеров, консультантов, финансовых менеджеров и др.).