

1. Цели и задачи дисциплины

Программа составлена в соответствии с Государственным образовательным стандартом высшего профессионального образования по специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Целью данной дисциплины является формирование теоретических знаний по истории развития бухгалтерского учета в России и за рубежом.

2. Требования к уровню освоения содержания дисциплины

В результате изучения дисциплины студент должен:

- знать основные этапы возникновения и развития принципов и методов бухгалтерского учета в разные исторические эпохи, роль профессиональных организаций бухгалтеров для развития учета, вклад российских ученых в развитие мировой экономической мысли;

- уметь определять основные различия и сходства между системами учета на разных исторических этапах, в разных странах, применить знания, полученные при изучении дисциплины для оценки проблем учетной науки в прошлом и настоящем.

3. Объем дисциплины и виды учебной работы (для набора 200 _г.)

Виды учебной работы	Всего часов	9 семестр
Общая трудоемкость дисциплины		
Аудиторные занятия:	17	17
лекции	17	17
практические занятия	-	-
Самостоятельная работа:		
Вид итогового контроля	зачет	зачет

Дисциплина входит в цикл СД, курс по выбору.

4. Содержание дисциплины

4.1 Разделы дисциплины и виды занятий

Раздел дисциплины	Л
Периодизация в развитии бухгалтерского учета	2
История развития бухгалтерского учета	2
История развития бухгалтерского учета в России (862-1700 гг.).	2
Бухгалтерский учет в России в период с 1700 до 1917 гг.	4
Бухгалтерский учет в социалистическом обществе	4
Реформирование системы бухгалтерского учета в России на современном этапе	3

4.2. Содержание разделов дисциплины

Тема 1. Периодизация в развитии бухгалтерского учета.

Долитературный и литературный периоды развития бухгалтерского учета. Два полюса средневековой бухгалтерии. Флорентийский вариант. Ранние свидетельства двойной бухгалтерии. Гипотезы о времени появления двойной бухгалтерии. Саморазвитие или трансферт знаний. Преподавание счетоводства.

Тема 2. История развития бухгалтерского учета

Учет в Древнем мире. Учет в Средневековье. Ренессанс и развитие двойной бухгалтерии. Лука Пачоли. Тройная «русская» бухгалтерия

Тема 3. История развития бухгалтерского учета в России (862-1700 гг.)

Принципы русской бухгалтерии. Учет в монастырских хозяйствах и в торговле. Учет государственного хозяйства. Особенности бухгалтерского учета в России в допетровский период.

Тема 4. Бухгалтерский учет в России в период с 1700 до 1917 гг

Русская учетная мысль и распространение двойной записи. Выдающиеся русские бухгалтеры 19 в. и зарождение бухгалтерского учета как науки. Практика составления отчетности. Попытки создания института присяжных бухгалтеров.

Тема 5. Бухгалтерский учет в социалистическом обществе

Теоретические взгляды Галагана и Рудановского. Деформация принципов бухгалтерского учета в 1929-1953 гг. Унификация плана счетов. Разработка учения о нормировании баланса - балансоведение. Развитие форм счетоводства. Учет при развитом социализме (1953-1984 гг.). Основные учетные проблемы: хозяйственный расчет, централизация учета и механизация обработки экономической информации.

Тема 6. Реформирование системы бухгалтерского учета в России на современном этапе

Необходимость проведения реформы бухгалтерского учета на современном этапе развития рыночных отношений. Программа реформирования бухгалтерского учета в России. Разработка Закона о бухгалтерском учете и

Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) как этап реформирования бухгалтерского учета. Создание института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России. Кодекс этики члена ИПБ России. План счетов 2000 года. Будущее бухгалтерской профессии в России.

4.3 Практические занятия

не предусмотрены.

5. Лабораторный практикум

не предусмотрен.

6. Формы и содержание текущего, промежуточного и итогового контроля:

промежуточный контроль – защита реферата (1 шт.)

итоговый контроль – зачет.

Тесты для самоконтроля

1. Какие варианты ответов возможны на вопрос, когда возникла бухгалтерия?
6000 лет тому назад - ?;
500 лет тому назад - ?;
100 лет тому назад - ?
2. В чем состоит суть двойной записи?
применяются денежные и натуральные измерители;
она позволяет выявить сумму капитала и прибыли;
каждый факт хозяйственной жизни отражается в учёте дважды.
3. Труд какого автора стал достоянием широкого круга бухгалтеров?
Фибоначчи;
Бенедетто Котрульи;
Луки Пачоли.
4. Кто из французских учёных сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на синтетические и аналитические, т. е. создал двухступенчатую систему регистрации данных?
П. Пурр;
Д. Чербони;
Жак Савари.
5. Какие четыре проблемы стояли в центре дискуссий Немецкой школы в 20 веке?
балансоведение, формы счетоводства, учет затрат и применение вычислительной техники;
балансоведение, исчисление финансового результата, учет затрат и применение вычислительной техники;

балансоведение, формы счетоводства, налогообложение и применение вычислительной техники.

6. Кто в своём произведении привёл фразу: «если муж купец, то жена у него бухгалтер»?

Бенедетто Котрульи;

Джироламо Кардано;

Лука Пачоли.

7. Какие особенности в развитии теории учета в 20 веке имеет французская школа?

процедурный аспект;

политэкономический аспект;

юридический аспект.

Темы рефератов

1. Предпосылки появления и развития бухгалтерского учета.
2. Развитие учета в 15-19 в.
3. Рождение профессии бухгалтера с началом промышленной революции.
4. Начало финансового регулирования бухгалтерского учета в США.
5. Кризис Нью-йоркской фондовой биржи 1929 г. и его влияние на развитие учета.
6. Возникновение альтернатив методик отражения данных в учете.
7. Образование Совета по разработке принципов бухгалтерского учета и Совета по разработке стандартов финансового учета в США.
8. Понятие камеральной бухгалтерии и ее особенности.
9. Становление и развитие камеральной бухгалтерии.
10. Вклад Фридриха Гюгли в развитие теории константной бухгалтерии.
11. Принципы русской бухгалтерии.
12. Особенности учета в монастырских хозяйствах и в торговле в допетровской России.
13. Учет государственного хозяйства.
14. Особенности бухгалтерского учета в России в допетровский период.
15. Учет в эпоху Петра Великого.
16. Русская учетная мысль и распространение двойной записи.
17. Выдающиеся русские бухгалтеры 19 в. и зарождение бухгалтерского

учета как науки.

18. Теоретические взгляды К.И. Арнольда.
19. Торговый учет Ивана Ахматова.
20. Методика организации учета Э.А. Мудрова и И.С. Вавилова.
21. Традиционалисты и новаторы в российском учете.
22. Роль русского бухгалтера-новатора Ф. В. Езерского в развитии бухгалтерского учета.
23. Формирование двух школ бухгалтеров в конце XIX в.
24. Практика составления отчетности в середине 19 века в России.
25. Попытки создания института присяжных бухгалтеров.
26. Теоретические взгляды Галагана и Рудановского.
27. Деформация принципов бухгалтерского учета в 1929-1953 гг.
28. Унификация плана счетов.
29. Разработка учения о нормировании баланса – балансоведение.
30. Развитие форм счетоводства при развитии социализме (1953-1984 гг.).
31. Основные учетные проблемы социалистического учета: хозяйственный расчет, централизация учета и механизация обработки экономической информации.
32. Необходимость проведения реформы бухгалтерского учета на современном этапе развития рыночных отношений.
33. Программа реформирования бухгалтерского учета в России.
34. Разработка Закона о бухгалтерском учете и Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) как этап реформирования бухгалтерского учета.
35. Создание института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России.
37. Кодекс этики члена ИПБ России.
38. Будущее бухгалтерской профессии в России.
39. Исторические этапы становления бухгалтерского учета в России.
40. Общие принципы бухгалтерского учета в России

Перечень вопросов к зачету

1. Эпоха Возрождения. Предпосылки развития учета.

2. Ранние цивилизации. Технологические достижения и социально-экономические перемены и их влияние на развитие учета.
3. Развитие учета в 15-19 века. Промышленная революция и образование корпораций.
4. Рождение профессии бухгалтера.
6. Американский институт присяжных бухгалтеров.
7. Национальная ассоциация бухгалтеров.
8. Хронология событий в век присяжных бухгалтеров.
9. Начало финансового регулирования в Великобритании и США.
10. Воздействие краха Нью-йоркской фондовой биржи 1929 г. на развитие учета.
11. Создание комиссии по ценным бумагам и биржевым операциям и комитета по учетным процедурам в США.
12. Послевоенный бум и возникновение альтернатив методик отражения данных в учете.
13. Образование Совета по разработке принципов бухгалтерского учета.
14. Образование Совета по разработке стандартов финансового учета.
15. Понятие камеральной бухгалтерии и ее особенности.
16. Основные этапы становления и развития камеральной бухгалтерии.
17. Вклад Ф. Гюгли в развитие теории константной бухгалтерии.
18. Принципы русской бухгалтерии.
19. Учет в монастырских хозяйствах и в торговле.
20. Учет государственного хозяйства.
21. Особенности бухгалтерского учета в России в допетровский период.
22. Учет в эпоху Петра Великого.
23. Русская учетная мысль и распространение двойной записи.
24. Выдающиеся русские бухгалтеры 19 в. и зарождение бухгалтерского учета как науки.
25. Практика составления отчетности.
26. Попытки создания института присяжных бухгалтеров.

27. Теоретические взгляды Галагана и Рудановского.
28. Деформация принципов бухгалтерского учета в 1929-1953 гг.
29. Унификация плана счетов.
30. Разработка учения о нормировании баланса - балансоведение.
31. Развитие форм счетоводства.
32. Учет при развитом социализме (1953-1984 гг.).
33. Основные учетные проблемы: хозяйственный расчет, централизация учета и механизация обработки экономической информации.
34. Необходимость проведения реформы бухгалтерского учета на современном этапе развития рыночных отношений.
35. Программа реформирования бухгалтерского учета в России.
36. Разработка Закона о бухгалтерском учете и Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) как этап реформирования бухгалтерского учета.
37. Создание института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России.
38. Кодекс этики члена ИПБ России.
39. План счетов 2000 года.
40. Будущее бухгалтерской профессии в России.

7. Учебно-методическое обеспечение дисциплины

7.1 Основная литература

1. Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник (гриф УМО) / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 285с.

7.2. Дополнительная литература

Периодические издания.

7.3 Методические материалы преподавателю

Краткий курс лекций по дисциплине «История бухгалтерского учета»

Тема 1. Периодизация в развитии бухгалтерского учета

В истории бухгалтерского учета выделяют два основных периода: **долитературный** и **литературный**. Первый период характеризуется отсутствием учебной литературы, второй - ее наличием.

Литературный период развития учета начинается с 1494 г. выходом в свет работы Луки Пачоли «Сумма арифметики и геометрии, учение о пропорциях, отношениях». Один из разделов этой работы - трактат «О счетах и записях» (в дальнейшем - Трактат) представлял собой учебное пособие для изучения двойной бухгалтерии - первое из известных к настоящему времени.

Появление Трактата лишь на два года отстает от открытия Колумбом Америки. Таким образом, смена эпох в истории учета совпадает по времени с переходом Европы от средневековья к новому времени.

Два полюса средневековой бухгалтерии

Принято считать, что двойная бухгалтерия в долитературный период находилась на этапе становления, делала самые первые шаги, что в Трактате Л. Пачоли обобщены лучшие методы ведения учета, известные в то время. На самом деле это не так. В Трактате описан «венецианский способ» - предельно упрощенный вариант двойной бухгалтерии. Простота объяснялась тем, что этот вариант не предусматривал того, что является смыслом современной бухгалтерии, - составления бухгалтерской отчетности. Благодаря своей простоте венецианский вариант был широко распространен среди мелких и средних торговых компаний и даже преподавался наряду с арифметикой в коммерческих училищах ряда городов Северной Италии.

Однако этот вариант двойной бухгалтерии не был единственным для того времени. В ряде крупных торгово - банковских компаний Флоренции задолго до появления Трактата применялась двойная бухгалтерия необычайно высокого уровня. Уже в XIV в. счетоводы этих компаний систематически применяли почти все известные в настоящее время методы ведения учета, регулярно составляли бухгалтерскую отчетность. Они умели решать самую трудную для бухгалтеров задачу - исчислять финансовый результат и даже дифференцировать его по видам деятельности.

Книги флорентийских компаний описаны в работе известного бельгийского историка Раймонда де Рувера «Как возникла двойная бухгалтерия» (1958 г.).

Флорентийский вариант

Франческо ди Марко Датини (1335 - 1410 гг.) - знаменитый купец - банкир из Прато (под Флоренцией) - был одним из богатейших людей своего времени. Не имея наследника, Датини оставил большую часть своего состояния, включая и дворец, благотворительной организации Чеппо де Повери.

Немалый интерес представляют условия, на которых было передано состояние: преемники обязались продолжать принятый порядок ведения учетных книг. Названная благотворительная организация существует и поныне, причем воля ее основателя неукоснительно выполняется. Архивы Датини по-прежнему хранятся в его бывшем дворце и являются уникальными по полноте: они включают почти 500 учетных книг и около 130 тысяч деловых писем, не говоря о множестве векселей, страховых полисов, оплаченных чеков, коносаментов и других первичных документов. Эти архивы на протяжении нескольких десятков лет являются объектом изучения для многих историков экономики и бухгалтерского учета.

Помимо центрального отделения во Флоренции Датини были созданы шесть отделений - в Венеции, Генуе, Авиньоне, Барселоне, Валенсии и Мальорке. Каждое из них занималось как торговой, так и банковской деятельностью; в центральном отделении, кроме того, велось производство сукна из английской шерсти. Отделения регулярно отчитывались перед руководством о своей деятельности. К примеру, отчетность барселонского отделения состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, полностью согласующихся между собой. Так, показатели чистой прибыли в размере 751 фунт 10 шиллингов и 7 пенсов в барселонской валюте в обоих документах совпадают. Внеоборотные активы в балансе отделены от оборотных и на них начисляется амортизация, в отчетности присутствуют такие статьи, как расходы будущих периодов и резервы по неоплаченным налогам и непредвиденным расходам (в бухгалтерском учете нового времени все эти понятия и соответствующие им счета начали появляться лишь со второй половины XIX в.). Прибыль от торговой деятельности отделена от прибыли по

валютным (банковским) операциям. Отдельно показываются издержки, общие для обоих видов деятельности.

Еще более сложным был учет в центральном отделении, где велась и производственная деятельность. В документах этого отделения встречаются примеры калькуляции себестоимости, однако они до сих пор мало исследованы.

Бухгалтеры Датини использовали практически современный подход к оценке активов. Собственные (не комиссионные) товары показывались по цене приобретения или по рыночным ценам, если последние были ниже; разница относилась на счет убытка по товарам. В то же время внеоборотные активы всегда оценивались по цене приобретения.

Приведенные факты позволяют прийти к выводу: учет в компании Датини принципиально не отличался от современного. Более того, такой постановке учета могли бы позавидовать немало современных предприятий.

Книги Датини являются наиболее полными и совершенными образцами двойной бухгалтерии долитературного периода из всех известных к настоящему времени. Специалисты не жалеют эпитетов, говоря об уровне учета в этой компании. Так, французский историк Фернан Бродель называет книги Датини шедеврами. Видимо, и сам Датини чрезвычайно высоко оценивал постановку учета в своей компании. Об этом можно судить по его завещанию, главной целью которого было сохранение учетных книг для будущих поколений.

Существует предположение, что Датини не был создателем своей системы учета, она заимствована им извне. Об этом свидетельствуют те же учетные книги. Из них следует, что с 1367 по 1383 г. в компании Датини велась не двойная, а простая бухгалтерия, причем весьма архаичная и неудобная. Так, дебетовые всех счетов помещались в первой половине Главной книги, а кредиты - во второй. С 1383 по 1386 г. был осуществлен переход к более удобной двусторонней форме счета, когда дебет и кредит его располагаются рядом, на левой и правой странице развернутого листа (фолио). В это же время в Главной книге появляются результатные счета. Именно в этот период в компании начался переход от простой к двойной бухгалтерии. Лишь после 1390 г. в

компания стала применяться двойная бухгалтерия, соответствующая описанным выше образцам.

Невозможно предположить, что бухгалтеры Датины сумели в течение десятка лет самостоятельно изобрести столь сложные учетные методы и совершить переход от применявшейся у них простой бухгалтерии к двойной бухгалтерии такого высокого уровня. Очевидно, что за столь короткий период в условиях работающего предприятия возможно лишь внедрение уже разработанной и проверенной на практике системы, причем с активной помощью специалистов, хорошо знающих ее.

Книги еще нескольких флорентийских компаний, хотя и не полностью сохранившиеся, свидетельствуют о том, что подобный, удивительно высокий для того времени уровень учета существовал и в первой половине XIV в.

Ранние свидетельства двойной бухгалтерии

Историки не пришли к общему мнению по поводу того, какие из уцелевших учетных книг следует считать наиболее ранними свидетельствами двойной бухгалтерии. Большинство называет в качестве таковых учетные книги генуэзской коммуны * за 1340 г.; Ф. Мелис - наиболее авторитетный историк учета XX в. - книги двух флорентийских компаний: компании Фини за 1296 г. и компании Фаролфи за 1299 г. Разногласия объясняются, во-первых, тем, что большая часть учетных книг сохранилась лишь фрагментами, а во-вторых, тем, что различные историки применяют разные критерии для определения двойной бухгалтерии.

** Коммунами в средневековой Италии назывались органы управления городов. Коммуны собирали налоги с горожан, занимались строительством и ремонтом общественных сооружений, поддержанием правопорядка, а иногда и коммерческой деятельностью. Для управления коммунами и пресечения злоупотреблений в них велся бухгалтерский учет.*

Желанием и возможностями изучать средневековые учетные книги обладают лишь немногие из ученых. Слишком разнородных и редких знаний требует эта деятельность. Книги средневековых компаний написаны частью на латинском, частью на диалектах староитальянского языка (тосканском,

венцианском и др.). По этой причине немало историков долитературного периода являются филологами по образованию. Кроме того, им необходимо хорошо знать деловые и торговые обычаи того периода, приемы ведения учета, многие из которых давно забыты, римскую систему счисления и многое другое.

Другой профессиональной группой, изучающей учетные книги, являются историки экономики. Некоторые из них, например Ф. Мелис и Р. де Рувей, становились по совместительству и историками учета. Однако глубокими теоретическими знаниями бухгалтерского учета, по-видимому, обладают не все из них.

Необходимо также отметить, что выявление критериев отличия простой бухгалтерии от двойной, проведение четкой линии, разделяющей эти учетные системы, совсем непростой вопрос даже для маститых теоретиков. В конце XIX в. он приводил к дискуссиям. Обзор различных мнений по этому поводу содержится в работе швейцарского профессора Ф. Гюгли «Двойная камеральная бухгалтерия» (1916 г.). Значительное внимание этому вопросу уделил и наш соотечественник Ф. Езерский в работе «Полная теория всех систем» (1903 г.).

Книги генуэзской коммуны за 1340 г., полностью сохранившиеся до наших дней, удовлетворяют всем требованиям двойной бухгалтерии. И в настоящее время официально признаются наиболее ранним ее свидетельством. Полностью сбалансированные книги 1340 г. опираются на предшествующие записи 1339 г., но сами эти записи не сохранились; по-видимому, они были сожжены во время народного восстания в Генуе в 1339г.

От более раннего периода сохранились документы, свидетельствующие о том, что, скорее всего, переход к двойной бухгалтерии был осуществлен в 1327 г., когда были выявлены многочисленные финансовые злоупотребления в предшествующем периоде. Для предотвращения их в дальнейшем было принято решение полностью пересмотреть всю систему счетоводства и вести счета по «банковскому методу». Это в свою очередь указывает на косвенные признаки заимствования двойной бухгалтерии, передачи опыта, а, возможно, и оказания услуг по постановке учета. Сомнительно, что люди, не знакомые с

двойной бухгалтерией, смогли на практике перейти на эту учетную систему без помощи опытных специалистов.

В то же время Ф. Мелис настаивает на том, что книги компаний Фини и Фаролфи, сохранившиеся лишь частично, также велись по правилам двойной бухгалтерии, и именно они являются наиболее ранними ее свидетельствами.

В книгах обеих компаний используются результатные счета. Хронологическая запись в компании Фаролфи разделена между журналом и кассовой книгой. Была разделена и Главная книга: товарные счета велись отдельно в так называемой «красной книге». Все это свидетельствует о хорошей организации учета, предусматривающей разделение труда между счетными работниками.

Наиболее впечатляет то, что в книгах Фаролфи найден ясный пример распределения расходов по периодам. Так поступили с суммой в 16 фунтов, уплаченной на 4 года вперед за аренду дома: «В конце первого года 4 фунта были списаны на текущие расходы, а сальдо в 12 фунтов было оставлено в книгах как расходы будущих лет, подлежащие погашению в дальнейшем. Тот же порядок учета был применен и к предварительно внесенной ренте за аренду магазина» (Р. де Рувер. Как возникла двойная бухгалтерия. - М., 1958. - С. 18).

Почему же Р. де Рувер, признавая высокий уровень учета в обеих компаниях, колеблется, не решается признать их учетные книги отвечающими требованиям двойной бухгалтерии? Он определяет единственный критерий, позволяющий, по его мнению, назвать систему учета компании двойной бухгалтерией. Это возможность построения по данным Главной книги бухгалтерского баланса. Данный подход бельгийского историка ошибочен, а названный им критерий не является ни единственным, ни достаточным.

Можно назвать два критерия двойной бухгалтерии, два признака, свидетельствующих о присутствии ее в учетных книгах. Одним из них является наличие в Главной книге счета прибылей и убытков или результатных счетов. Другой признак логически вытекает из первого - это наличие в составе бухгалтерской отчетности отчета о прибылях и убытках (но не бухгалтерского

баланса). В уцелевших книгах обеих флорентийских компаний присутствовали результатные счета. Вероятно, это обстоятельство дало повод Ф. Мелису считать именно эти книги наиболее ранними (из числа сохранившихся) свидетельствами двойной бухгалтерии.

Правильна именно эта точка зрения. Более того, ее можно и нужно усилить. Двойная бухгалтерия компании Фаролфи значительно превосходит двойную бухгалтерию, описанную Лукой Пачоли два столетия спустя.

Гипотезы о времени появления двойной бухгалтерии

По наиболее ранним свидетельствам двойной бухгалтерии, известным в настоящее время, невозможно достоверно установить время и место ее появления. До наших дней сохранилась лишь незначительная часть средневековых учетных книг, наиболее ранние образцы, скорее всего, безвозвратно утеряны. Поэтому историки вынуждены довольствоваться гипотезами.

Несмотря на это, в настоящее время значительных расхождений по этому вопросу не наблюдается. Практически ни у кого нет сомнений в том, что местом возникновения двойной бухгалтерии является Северная Италия. Также почти общепринято, что временем ее появления является XIII в. Так, Р. де Рувер полагает, что двойная бухгалтерия появилась в период с 1250 по 1350 гг. в нескольких городах Северной Италии.

Авторы всех известных российскому читателю гипотез не указывают прямо вариант двойной бухгалтерии, происхождение которого они объясняют. Но из содержания их гипотез можно прийти к выводу, что в них дается объяснение происхождению наиболее простого венецианского варианта.

Такой подход допустим лишь в том случае, если различия между наиболее простым и наиболее сложным вариантами невелики, и для преодоления этих различий не требуются исторически значимые промежутки времени. Однако, существует мнение, различия между венецианским и флорентийским вариантами велики настолько, что пренебрегать ими недопустимо.

Главной задачей двойной бухгалтерии является исчисление финансового результата. В США - стране - лидере мирового бухгалтерского учета, еще в 60-х годах XX столетия пришли к мнению, что главным документом бухгалтерской отчетности является отчет о прибылях и убытках, а не баланс. Исчисление финансового результата - не только основная, но и наиболее сложная для бухгалтера задача. Двойная бухгалтерия, способная правильно исчислять финансовый результат, всегда превосходит двойную бухгалтерию, не обладающую такой способностью.

Средневековые учетные книги не оставляют сомнений в том, что крупные флорентийские компании умели правильно исчислять финансовый результат и регулярно делали это для управления своей деятельностью (кстати, без всякого государственного принуждения). Венецианский вариант правильно исчислять финансовый результат не позволял: в нем отсутствовали такие необходимые для этого методы, как амортизация, финансово - распределительные счета, резервирование и др.

Все эти методы были вновь изобретены объединенными усилиями бухгалтеров Европы и США лишь во второй половине XIX века. В подтверждение этого тезиса выдержки из фундаментальной исторической работы профессора Я.В. Соколова. «Соответственно и первые счета только обобщали то, что было в инвентаре. И долгое время счетоведение знало только «естественные» счета. Однако в середине XIX века уже проникают в учет различные варианты операционных, контрарных и других подобных счетов, которые Леоте и Гильбо назовут счетами порядка и метода. Это были искусственные образования, продукция творчества бухгалтерских умов. Появились такие бухгалтерские счета, как Амортизация, Делькредере, Резервирование - все это и объекты, и методологические учетные приемы, созданные человеком, но не лежащие вне его» (Я.В. Соколов. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М., 1996. - с. 573).

В конце XIV в. все эти методы применялись в практике компании Датини. Более того, за столетие до этого, в конце XIII в., компания Фаролфи

распределяет выплаченные вперед расходы между отчетными периодами, что может делаться с единственной целью - исчисления финансового результата. Компания Фаролфи, таким образом, использовала те самые счета порядка и метода, которые появились в Европе намного позже, чем метод двойной записи.

В той же работе Я.В. Соколова имеется следующее высказывание: «Амортизация как бухгалтерский прием известна с XIV - XV вв., однако систематическое признание она получает в Англии с середины XIX в.» (с. 196). Правильнее было бы говорить не о «систематическом признании», а о повторном изобретении этого метода. В Трактате не содержится ни слова об амортизации, а никакой другой информации о флорентийском счетоводстве долитературного периода до конца XIX в. известно не было. Анализ книг флорентийских компаний был проведен в течение XX в., уже после того, как все методы, необходимые для правильного исчисления прибыли, были изобретены вновь.

Практическое исчисление прибыли предприятиями началось именно в XIX в. На это указывают такие историки учета, как Б. Коласс и Б. Ямей.

Скорее всего, исчисление финансового результата до XIX в. не проводилось именно потому, что для этого еще не были созданы все необходимые методы: сальдо, получаемое ранее на счете прибылей и убытков, финансовым результатом не являлось. Как только эти методы появились, началось исчисление финансовых результатов. Это свидетельствует о том, что лишь во второй половине XIX в., когда бухгалтеры вновь научились считать прибыль, уровень бухгалтерского учета сравнялся с уровнем учета лучших флорентийских компаний XIV в.

Приведенные выше факты позволяют прийти к следующим выводам:

- различие между венецианским и флорентийским вариантами двойной бухгалтерии сводилось, в первую очередь, к отсутствию в венецианском варианте счетов порядка и метода, которые применялись флорентийскими компаниями для исчисления финансового результата;

- отправной точкой развития двойной бухгалтерии в Европе стал описанный в Трактате венецианский вариант;

- отсутствующие в венецианском варианте методы исчисления финансового результата (счета порядка и метода) были изобретены европейскими бухгалтерами вновь, независимо от своих предшественников, в течение трех с половиной столетий с момента появления Трактата.

Гипотеза о появлении двойной записи в XIII в. Эта гипотеза в лучшем случае позволяет объяснить лишь возникновение простого варианта двойной бухгалтерии - венецианского, но не флорентийского. Ее можно было бы считать хотя бы в некоторой степени правдоподобной, если бы историки не располагали учетными книгами Фаролфи, Датини и других флорентийских компаний. Но существование этих книг ставит общепринятую гипотезу под самое серьезное сомнение.

Приняв эту гипотезу, необходимо согласиться, с тем, что для создания счетов порядка и метода средневековым счетоводам было достаточно одного - двух столетий - в два раза меньше, чем бухгалтерам нового времени. Но согласиться с этим очень трудно. Вряд ли развитие какой-либо отрасли знаний в XIII - XIV вв. могло происходить быстрее, чем пять веков спустя. Истории такие факты до сих пор неизвестны. Исторический опыт свидетельствует об обратном: начиная с XV в. развитие знаний и технологий резко ускоряется.

Саморазвитие или трансферт знаний?

В работе де Рувера описаны книги десятков итальянских компаний, применявших различные варианты двойной бухгалтерии, в том числе и самого высокого уровня. Поскольку большинство учетных книг безвозвратно утеряно, это свидетельствует о широком распространении двойной бухгалтерии в разных городах Северной Италии.

Непростой, но весьма интересной представляется попытка найти ответ на вопрос: каким образом двойная бухгалтерия, точнее, наиболее развитые ее варианты, получила такое широкое распространение? Возможны два ответа. Один из них предполагает появление и развитие двойной бухгалтерии внутри

одной из компаний, а затем передачу этой компанией своего опыта другим путем трансферта знаний. Второй вариант ответа состоит в том, что двойная бухгалтерия появилась и развивалась одновременно и независимо в нескольких компаниях. Оба ответа в той или иной мере неудовлетворительны и порождают новые вопросы.

Де Рувер придерживается второго варианта: «До недавнего времени господствовало мнение, что двойная бухгалтерия зародилась в Генуе около 1340 г. и отсюда распространилась в другие торговые города Италии: Флоренцию, Милан, Венецию. Сомнительно, чтобы одна лишь Генуя явилась колыбелью двойной бухгалтерии: Флоренция также может заявить свои претензии в этой области. Но гораздо более вероятно возникновение двойной бухгалтерии почти одновременно в нескольких итальянских торговых центрах» (Р. де Рувер. Как возникла двойная бухгалтерия. - М., 1958. - с. 12).

Такая гипотеза представляется маловероятной. Достаточно вспомнить об уровне развития Европы XIII - XIV вв. Безусловно, уже начался подъем после «веков мрака» - росли города и оживилась торговля. Однако развития знаний и технологий еще не наблюдалось. Все нововведения того времени: компас, порох, бумага, десятичная система счисления, а позже книгопечатание - были заимствованы у арабов, индусов, китайцев. Остатки античной науки в то время сохранялись лишь в монастырях.

Даже арифметика в это время находилась на начальном этапе развития: римские цифры по-прежнему предпочитали арабским, избегали применения отрицательных чисел, а операция деления была доступна лишь лучшим математикам и требовала от них ежедневных упражнений.

Необъяснимым поэтому представляется сам факт появления столь совершенной информационной технологии, превосходившей все прочие интеллектуальные достижения XIII - XV вв. И уже совсем невероятным кажется предположение о появлении такой технологии одновременно и независимо в нескольких местах.

Много вопросов вызывает и первый вариант ответа. Для трансферта столь сложных технологий, как бухгалтерия Датины, явно недостаточно обмена идеями и устных консультаций. Напомню, что речь идет о бухгалтерии почти современного уровня, для изучения которой в наше время требуется, помимо специального высшего образования, несколько лет практической работы на предприятии с уже поставленным учетом, под руководством опытных специалистов. Кроме того, двойная бухгалтерия нуждается в весьма непростой и неоднозначной настройке на особенности предприятия, особенно если оно имеет несколько филиалов в разных странах и занимается несколькими видами деятельности.

Вряд ли трансферт столь сложных знаний был возможен без обстоятельных и хорошо написанных руководств, а также без длительного, непосредственного участия передающей стороны в постановке учета. Однако никаких свидетельств ни того, ни другого не найдено. Сомнения в возможности трансферта вызывает и то обстоятельство, что в средние века не принято было делиться знаниями с конкурентами. Профессиональные тайны тогда хранились очень строго, за разглашение их можно было поплатиться жизнью. Знатоки флорентийской бухгалтерии хранили свои знания в строгом секрете; об этом косвенно свидетельствуют некоторые выдержки из Трактата.

Таким образом, оба возможных варианта - и одновременное саморазвитие двойной бухгалтерии, и распространение ее путем трансферта знаний - вызывают серьезные сомнения, требуют наличия таких условий и предпосылок, в существовании которых можно усомниться. И все же, поскольку трансферт знаний быстрее и проще их саморазвития, он представляется наиболее вероятным. В его пользу говорят сведения о широко распространенной в те времена практике преподавания двойной бухгалтерии.

Преподавание счетоводства

Найденные в архивах учетные книги рассказали историкам не только о существовании великолепного флорентийского варианта. Они свидетельствуют и о том, что задолго до появления Трактата в коммерческих училищах

североитальянских городов преподавалась бухгалтерия. «В книгах компании Бене за 1365 г. есть запись, удостоверяющая расход за изучение счетоводства сыном одного из членов компании под руководством знаменитого тогда преподавателя Кальдерини в Болонье» (А.М. Галаган. Счетоводство в его историческом развитии. - 1927. - с. 57).

Историкам неизвестно, какую именно систему учета преподавали в коммерческих училищах Италии. Поэтому они вынуждены прибегать к косвенным свидетельствам: поскольку компании, платившие за обучение, применяли у себя венецианский вариант двойной бухгалтерии, именно этот вариант и преподавался в училищах.

Необходимо отметить массовость обучения, в организации которого, по-видимому, принимали участие городские власти. Вот что пишет по этому поводу Ф. Бродель: «Флоренция с XIV в. организовала светское обучение. По словам Виллани, в 1340 г. в начальных школах обучались грамоте от 8 до 10 тыс. детей, мальчиков и девочек (город в то время насчитывал менее 100 тыс. жителей). Из этих 8 - 10 тыс. детей 1000 - 1200 шли затем в школу более высокой ступени, созданную специально для будущих купцов. Ребенок оставался там до 15 лет, изучая арифметику и счетоводство. Пройдя эти технические курсы, он уже был способен вести свои бухгалтерские книги, которые мы можем сегодня листать.» (Ф. Бродель. Игры обмена. - 1988. - с. 405).

Известно также, что бухгалтерию в коммерческих школах Италии, занимавшей в тот период в области образования ведущие позиции в Европе, изучали не только итальянцы, но и представители других стран. Так, знаменитый немецкий купец - банкир Якоб Фуггер (1459 - 1525 гг.) обучался двойной бухгалтерии в Венеции, том самом городе, из типографии которого вышла в свет знаменитая работа Пачоли.

Анализ учетных книг позволил историкам выявить целые династии учителей, преподававших бухгалтерию в XIV - XV вв. Можно предположить, что хотя бы для передачи знаний внутри этих династий использовались

подробные конспекты лекций, что в то время было правилом для учеников. К сожалению, такие конспекты до сих пор не обнаружены.

Группа известных историков думает, что автором Трактата является не Пачоли, а один из венецианских преподавателей бухгалтерии. Косвенным подтверждением этого они считают то обстоятельство, что биографам Пачоли не удалось найти никаких свидетельств его занятий бухгалтерским учетом. Кроме того, некоторые разделы его главных работ – «Суммы» и «Божественной пропорции», посвященные математике, были целиком заимствованы у других авторов, в основном у Л. Фибоначчи.

Известный итальянский теоретик и историк Фабио Беста, проводивший самостоятельные исследования этого вопроса, назвал «подлинного», по его мнению, автора Трактата - Трайло ди Канцеляриуса, преподававшего двойную бухгалтерию по венецианскому способу в одной из коммерческих школ Венеции. Пачоли, по мнению Ф. Бесты, включил в состав «Суммы» готовый конспект лекций этого преподавателя. Два других историка, Р. Оллот и Э. Стевелинк, соглашаясь в целом с мнением Бесты, называют имя другого преподавателя - ди Бьянчи.

Вопрос об авторстве Трактата разделил историков на два лагеря: пачолистов и антипачолистов, дискуссии между ними продолжаются до сих пор. Наиболее полную информацию об этих дискуссиях можно найти в статье Я.В. Соколова «Лука Пачоли и его время» (Бухгалтерский учет. - 1994. - N 8. - с. 8 - 12). Сам Я.В. Соколов придерживается традиционных позиций, считая автором Трактата именно Луку Пачоли.

Средневековое счетоводство за пределами Италии

Еще более ярко выглядят достижения итальянских счетоводов на фоне общего состояния счетного искусства средневековой Европы, описанного, в частности, в работе В. Зомбарта: «Это отсутствие желания и умения точно считать ярче всего проявляется в счетоводстве средних веков. Перелистывая записи какого-нибудь Тельнера, Вико фон Гельдерсена, Виттенборга, Отто Руланда, с трудом представляешь себе, что авторы были видными купцами

своего времени. Все их счетоводство заключалось в беспорядочном вписывании сумм покупок и продаж, какое мы встречаем, например, у мелких лавочников наших маленьких провинциальных городов. Это в подлинном смысле слова - только «журналы», «мемориалы», т.е. записные книжки, заменяющие узелки на платках, которые завязывают крестьяне, отправляющиеся в город на рынок» (В. Зомбарт. Современный капитализм. - М. - Л., 1931. - Т. 1. - с. 297).

Аналогичного мнения придерживался редактор петербургского журнала «Счетоводство» А.М. Вольф: «книги торговой фирмы «Фуггер» в том объеме и в том виде, как они сохранились до нашего времени, не подходят под самое слабое понятие о правильно веденной отчетности; рядом с приходно - расходными статьями встречаются в них реестры по проданным товарам, иногда с отметками о перенесении в долговую книгу, которая состоит из разных неправильно разбросанных и частью неоконченных расчетов с должниками. Между этими книгами находится несколько листов, наполненных одними числами с надписью: «главные отчеты», и в них показана величина имущества и размер прибыли с вычислением ее в процентах. Но сличить приведенные данные не представляется никакой возможности, и никто не ошибется, если предположит, что источником для составления этих отчетов служила память составителя, который подписался на них: Лукас Рем» (А.М. Вольф. К истории бухгалтерии // Счетоводство. - 1895. - С. 6).

Чем вызвано такое огромное различие в уровне счетоводства итальянских и неитальянских компаний? Убедительных объяснений историки не дают.

Ни по размерам капиталов, ни по характеру деятельности названные выше немецкие компании не отличались существенно от итальянских. В первую очередь это относится к компании Фуггеров, просуществовавшей несколько столетий и бывшей настолько богатой, что она имела возможность кредитовать одновременно королей нескольких европейских стран. Некоторые историки даже называли XVI в. веком Фуггеров. И хотя Якоб Фуггер, несколько десятилетий руководившей своей фирмой, обучался двойной бухгалтерии в Венеции, это не отразилось на практике счетоводства в его компании.

А. Тойнби высказал мнение, что Италия XIV в. «...как бы обогнала остальное западное христианство примерно на два века» (А. Тойнби. - Постигание истории. - 1991. - с. 637). По уровню же развития счетоводства этот разрыв составлял примерно пять веков.

Используемый источник

1.Цыганков К.Ю. «Бухгалтерский учет», №18, 2001

Тема 2. История развития бухгалтерского учета.

История ставит вопросы, а человек пытается найти ответы на них. На протяжении многих веков история ставила и продолжает ставить различные вопросы перед бухгалтерским учетом. Многие из них остались без ответа. Однако жизнь такова, что человек должен дать тот или иной ответ, даже если заранее знает, что он будет не совсем правилен.

В самом деле, очень долго люди, занятые хозяйственной деятельностью, в этих поисках довольствовались методом проб и ошибок. По прошествии многих столетий, когда хозяйственная жизнь резко изменилась, стала несравненно сложнее, тогда такие приемы перестали себя оправдывать, и потребовалась наука. В настоящее время бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, как счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара. Данный факт позволяет сделать вывод о том, что эти категории в своих первоисточках имели началом схожую хозяйственную деятельность, проходившую в лавках купцов и в конторах менял. По мере экономического развития они трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятельности деловых людей, инженеров, администраторов. Дух эпохи также оказывал огромное, иногда всепоглощающее влияние на содержание и структуру учета. Но во все времена при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что со временем стало не только возможным, но и необходимым выявить и описать.

Изучение возникновения и развития теории и практики бухгалтерского учета помогает специалистам объективно оценить происходящие хозяйственные процессы и освоить технику научного прогнозирования.

История бухгалтерского учета - это поиск разумных ответов. Иногда он шел успешно, порой приводил к разочарованию, люди впадали в заблуждения, однако, осознав это, начинали поиск заново. История учета - это не путь от победы к победе, а летопись его взлетов и падений.

1. Учет Древнего мира.

Точно сказать, когда возник учет и отмечать этот день - невозможно. Учет возникал постепенно, долго и неопределенно. Известны эпохи, когда его не было, и известны эпохи, когда он уже существовал. Но разграничить их не только трудно, но и немыслимо.

Бухгалтерский учет в обществе возник не по чьей-то прихоти, а вследствие самых насущных нужд: нельзя вести хозяйство без меры, веса, счета, не сопоставляя доходы с расходами, не добиваясь превышения первых над вторыми. Это было важно всегда, во все времена и общественно-экономические формации.

Материальные предпосылки становления учета - распад родового строя, появление семьи и частной собственности. Собственнику было необходимо систематически пересчитывать свое имущество для обеспечения его сохранности, рационального использования и приумножения.

Искусство счета развивалось постепенно. На первом этапе количество неотделимо от формы: предмет воспринимается на ощупь и визуально, т. е. органолептически. Счет начинается с освоения качественного различия объектов. На следующем этапе развития счета один объект приравнивался к другому по числу единиц. По нормам древней общины пища и орудия труда делились поровну, а добыча потреблялась полностью. Личное накопление в условиях равнообеспечивающего распределения исключалось. Таким образом, хозяйственные потребности вызывали необходимость появления счета и ведения учета, который становился все более развитым по мере того, как

приумножались блага, находившиеся в распоряжении людей. Появился количественный инвентарный учет...

Большие числа нелегко запомнить, тем более, что пересчитывались различные предметы. Нужно было как-то зафиксировать эти числа, сделать на чем-то отметку. Самым простым решением были зарубки или черточки на каком-нибудь материале, находившимся под рукой: на палках, на коже, на глиняных табличках и т. д. Это были прообразы первичных бухгалтерских документов.

Считается, что хозяйственный учет возник примерно 6000 лет назад. Документальное подтверждение этому факту нашли археологи, расшифровавшие шумерское письмо на глиняных табличках, получившее название «клинопись». Оно относится к периоду около 3600 года до нашей эры. Самые ранние записи «клинописью» принадлежат храмовым чиновникам Междуречья, которые должны были считать, сколько зерна, масла и мяса произведено в хозяйстве, сколько выдано работникам на пропитание, сколько осталось в распоряжении храма. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете.

Как известно, числа не безмолвны, они велеречивы и немногословны, правдивы и лукавы, точны и неверны, и по этой причине выдающиеся ораторы Афин и Рима, в частности Демосфен (384 - 322 гг. до н.э.) и Цицерон (106 - 43 гг. до н.э.), использовали бухгалтерские документы для того, чтобы их выступления выглядели более убедительными. Учет занял особое место в разработке и применении народами и государствами систем учета, планирования, управления и организации хозяйственной деятельности в соответствии с уровнем знаний и накопленным опытом. Наиболее организованной была вначале система учета в Египте, Греции и Риме.

Папирусы древнего Египта (3400-2980гг. до н.э.) способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Первые инвентаризационные описи также появились в Египте, где каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого

имущества (дискретная инвентаризация) - затем она была заменена текущей инвентаризацией (постоянной).

В Древней Греции учет велся на дощечках, выбеленных гипсом. Появляются деньги в виде монет, выступающие как самостоятельный объект учета и средство в расчетах. Велась хронологическая запись всех фактов хозяйственной жизни, а затем делалась рекапитуляция - систематическая разноска всех записей, сделок в хронологическом порядке. Были введены зачетные платежи, существовали переводы платежей в другие кассы. Существовала периодическая публичная отчетность.

В Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов - книг. Полагают, что греки использовали два регистра: эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов - Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или Мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*. Исследователи связывали первый кодекс с журналом, второй - с Главной книгой.

Как видно уже на ранних этапах развития культуры учет начинает выступать в форме письменного текста. Конечно, это происходит по мере изобретения самого письма, которое в различных регионах земного шара датируется 8-6 тысячелетием до нашей эры. Письменность возникала постепенно, вначале иероглифическая, а потом зародилось алфавитное письмо.

По сохранившимся учетным документам видно, какое высокое положение занимали в древности счетные работники, как ценилось их дело. Учет называли тайной богов, в нее посвящали....

Так, в Древнем Египте «главным бухгалтером» гарема фараона был Неферхотеп. На бухгалтерской стезе он достиг большого почета. Выше признавались только тайные советники и жрецы. О таких, как Неферхотеп,

писали: «Тонкий умом, терпеливый сердцем, радующийся делам праведным, он поворачивается спиной к несправедливости». Его богом был «писец совершенный, чистый руками, владыка омовений, прогоняющий зло, писец правды, для которого неправда - мерзость, охраняет его письменная трость вседержителя». Всю жизнь Неферхотеп служил ему верой и правдой, а не так, как некоторые: «обманывают пальцами своими» в учете, которых судят, а потом переводят в простые сборщики налогов.

Учет древнего мира в целом статичен, он обеспечивал фиксацию фактов хозяйственной жизни, которая предполагала осуществление контроля за действиями принимающей решения администрации по управлению организацией. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе.

2. Учет во времена Средневековья.

24 августа 476 г. был низложен последний император Римской империи - Ромул Август. Согласно историческому календарю Античный мир кончился. Начиналось новое время. Можно предположить, что все началось сначала, а можно допустить, что некоторые традиции римской бухгалтерии продолжали теплиться в монастырях.

Как бы то ни было, именно со средневековья начинается непосредственное регулирование хозяйственных операций при помощи бухгалтерского учета.

Довольно развит учет был в Англии - в основу была положена инвентарная опись, которая называлась «Книга страшного суда» 1086 г. Зародился регистр шахматной формы. В Англии была развита система учета кассовых операций. Велись книги, где в одной части записывали приход, во второй - расход.

В Кастилии (Испания) в период правления Альфонса Мудрого в 1263 г. был издан специальный закон об обязательном ежегодном составлении отчетности управляющими государственных предприятий. В это же время складываются три основные системы хозяйственного учета: простая (униграфическая) - объектом учета выступают наличие и движение ценностей; камеральная (сметная, бюджетная) - учитывается выполнение сметы расходов и доходов;

двойная (диграфическая) - все факты хозяйственной жизни непременно фиксируются дважды в одинаковой сумме.

Все эти три системы сохранились до наших дней: простая система применяется малыми предприятиями, перешедшими на упрощенную систему учета и отчетности, камеральная система существует во всех организациях, не ставящих целью получение прибыли, - это так называемые бюджетные организации; двойная система принята во всех коммерческих организациях. Их основное отличие состоит в том, для организаций первого типа получение денег признается доходом, а их выплаты - расходом. Например, куплен компьютер - возник расход. Для организаций второго типа покупка компьютера не признается расходом и понимается как изменение структуры имущества: были деньги - появился компьютер.

Таким образом, первые ступени развития бухгалтерский учет прошел все же в Италии. Именно с этих времен закрепились многие термины бухгалтерского учета, которые имеют итальянское (латинское) происхождение и переводятся как: дебет - «он должен»; кредит - «ссуда, долг»; сальдо - «расчет, остаток»; жиро - «оборот, обращение»; калькуляция - «счет, подсчет»; делькредо - «на веру» и др.

3. Ренессанс и развитие двойной бухгалтерии.

Последующая эпоха, по словам Ф.Энгельса, нуждались в титанах и породила титанов. Эта эпоха получила название Ренессанса или по-русски Возрождения. Предполагалось, что люди стряхнули с себя пыль средневековья и воскресили добрые светлые времена античного мира. Родилась великая наука, раздвинулся мир, океан, соединяющий все части познанного Света, стал внутренним морем Земли, а бесстрашные мореходы проложили дороги между континентами. Родилась наука, предвещавшая новую жизнь.

Наука той эпохи в целом представляла собой картину весьма мрачную. Процветали богословие и философия. В противоположность великому и неоспоримому авторитету средневековья - Аристотелю люди Возрождения всячески подчеркивали значение Платона. Астрологией занимались почти все -

от военачальников до величайших ученых. Гадание на трупах было обычным занятием интеллигенции. Правда, ее элита всем этим ужасам предпочитала математику. Часто цитировали Платона, писавшего, что «человек - это мудрейшее животное, потому, что он умеет считать».

Во второй половине XV века в трудах Бенедетто Котрульи (1458 г.) впервые говорится о бухгалтерском учете как о науке. Бенедетто Котрульи положил начало рассмотрению бухгалтерского учета как орудия управления отдельным предприятием, с одной стороны, и как универсальной методологической науки - с другой.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755). Идея двойной бухгалтерии - это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

С XXIII века до середины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. А все началось с того, что в Венеции в 1494 г. францисканский монах Лука Пачоли (1445 - 1517 гг.) опубликовал книгу, одна из частей которой называлась «Трактат о счетах и записях». Это было первое описание двойной бухгалтерии. На протяжении свыше пятисот лет идеи Луки Пачоли оказывали и все еще оказывают влияние на развитие учета как науки.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не учетные идеи, а процедурные приемы 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 и, наконец, через Атлантический океан в Америку, а на восток она пришла через Польшу в

Россию, а потом в Китай и в Японию. В сущности, весь мир, хотя и с разным акцентом заговорил на едином языке дебета и кредита. Это было распространение двойной бухгалтерии вширь, но распространение ее вглубь было более сложно. Дело в том, что идеи, подобно государствам и расам имеют свои границы. Применение двойной бухгалтерии к бюджетным неприбыльным хозяйствам всегда вызывало осложнения. А использование ее в сельском хозяйстве сомнительно. То есть двойная запись - это только этап на пути развития учетной идеи. И рассматривая пройденный ею за пять столетий путь, необходимо отметить, что двойная запись в каждой завоеванной ею стране, в каждой отрасли хозяйства и в каждом предприятии ассимилировалось, приспособлялось к местным условиям. И хотя и существует единая форма двойной бухгалтерии, нет нигде одинаковой двойной бухгалтерии. Каждый народ в каждой стране, заимствуя итальянское изобретение, что-то вносил свое, что-то перестраивал и совершенствовал в нем, что приспособлял к пониманию и традициям своего общества, своего, как говорят теперь, менталитета. Так, английская бухгалтерия отличается от американской, и обе они весьма существенно отличаются от бухгалтерии континентальной. Но и на континенте Европы французская, итальянская, немецкая традиции тоже не одинаковы. Россия усвоила двойную бухгалтерию в XVIII веке.

С момента появления двойной записи бухгалтерский учет приобрел вид стройной и логичной системы, включающей в себя: инвентарный счет, приходно-расходные операции и расчеты между должниками и их кредиторами. Объемы учета значительно возросли, появилась необходимость дальнейшего совершенствования учетных операций. Итальянец Ф. Гаратти (1688 г.) ввел предложенное Ж. П. Савари (1676 г.) деление систематической записи на синтетические счета (основные книги) и аналитические счета (вспомогательные книги) и дополнил форму новым регистром систематической записи - оборотной ведомостью, которая используется в современном бухгалтерском учете.

Представители французской школы, развивая идеи итальянских авторов, внесли свой вклад в развитие бухгалтерского учета. М. ван Дамм (1606 г.) предложил ввести первичные документы как единственное основание для всех бухгалтерских записей (33,101). Таким образом, первичный документ является основой учета хозяйственной операции. Действует классическое правило известного немецкого автора В. Швайкера (1549 г.): нет документа, нет бухгалтерской записи (35, 20). Этот принцип является основополагающим и в наши дни.

Другой француз М. Тома (1631 г.) усовершенствовал структуру хронологической записи: чтобы сделать журнал более удобным для отражения сложных статей, в него введены две колонки для сумм - частная и общая. В дальнейшем А. Мендес (1803 г.) и Э. Дегранж (1802 г.) обосновали важность введения хронологической и систематической записей. А. Мендес обосновал правило: итог оборотов по журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге.

Специалисты предсказывали дальнейшую возрастающую роль бухгалтерскую учета в экономической деятельности человека.

Лука Пачоли.

Известный философ Оскар Шпенглер (1880-1936) считал, что современная цивилизация возникла благодаря усилиям трех великих людей - Христофора Колумба (1451-1506), Николая Коперника (1473-1543) и Луки Пачоли (1445-1517). По иронии судьбы все знают Колумба и Коперника, но довольно мало кто, не увлекающийся фактами экономической сферы, слышал о Пачоли - великом математике и отце современного учета, зародившегося в XIII -XV вв. в городах северной Италии, там, где формировалась рыночная экономика. Сейчас очевидно, что без учета хозяйство многих стран не могло бы развиваться, ибо как стало теперь общепризнанным: учет - это язык хозяйственной деятельности, язык бизнеса.

Хотя вот уже пятьсот лет, как этот язык развивается, усложняется и совершенствуется, имя человека, впервые его описавшего, внесшего огромный вклад в становление современного общества, все еще остается в тени.

В 1869 году члены Миланской академии счетоводов попросили профессора математики Лючини выступить с лекцией по истории бухгалтерского учета. Готовясь к выступлению, Лючини случайно обнаружил старинную книгу, написанную неким Лукой Пачоли. Один из ее разделов, называвшийся "Трактат о счетах и записях", был посвящен применению математики в коммерции. Среди прочего здесь излагался принцип двойной записи, который теперь применяется во всех без исключения системах бухгалтерского учета (на самом примитивном уровне этот принцип можно описать так: первая запись - откуда взялись деньги, вторая - куда они делись). Неудивительно, что историки тут же принялись по крупицам восстанавливать биографию столь важной для всего бухгалтерского учета персоны.



Лука Пачоли родился в маленьком городке Борго Сен-Сеполькро в 1445 году. В этом городе жил и работал один из великих художников - Пьеро делла Франческа (1416-1492), учеником которого и стал подрастающий Лука. Мастерская художника была не только школой живописного мастерства, но и своеобразным "университетом культуры", где изучали не только то, как растирать и разводить краски, но и правила скульптуры, архитектуры, основы точных наук. Именно там Пачоли и познакомился с математикой того времени. И, очевидно, понял, что художника из него не получится, ибо был влюблен не оттенки цвета, а в мир чисел.

Любовь к числам и неспособность к живописи заставили его покинуть родной город и переехать в Венецию. Там он становится воспитателем трех сыновей богатого купца Антонио де Ромниази. Он учит их и учится сам. Не

совсем ясно чему научились ученики, но учитель научился многому: от математики до бухгалтерии.

Интерес Пачоли к правильным геометрическим формам выходил за пределы чистой геометрии и эстетики. Он сочетал одновременно мистицизм и науку, что было нередко в эпоху Возрождения. Восходя к идеям Пифагора и Платона, Пачоли рассматривал правильные геометрические тела как конструктивные основы, составляющие мир.

И вот счет, решение всех и вся задач, требующих исчисления, составляет смысл жизни Пачоли. Он начитан в литературе, знает предшественников, мыслит символически, за цифрами видит что-то необыкновенное.

Вот, например, число - три. Это не случайность, по мнению Пачоли, ибо в природе все состоит из трех элементов: три проявления духа – интеллект, память, воля; три континента - Европа, Африка, Азия; три основных металла - золото, серебро, медь; три психических проявления души - пробуждение, чувственность, ум; три греха - жадность, расточительность и гордыня; три вида искупления - жертвенность, раздача милостыни, молитва; три степени покаяния - раскаяние, исповедь, искупление; три врага души человеческой - дьявол, мир, плоть; три элемента арифметики - число, вес, мера; три основных регистра (книги) в бухгалтерском учете - памятная (мемориал), журнал и Главная.

В 1470 году Пачоли переезжает в Рим и в 1472 году становится монахом - францисканцем. Монашество открыло доступ к нужным людям, вводило в определенную культурную среду, давало необходимый досуг для научной работы. И в 1477 году Пачоли становится профессором в университете Перуджи. Начинается эпоха чисто педагогической и научной деятельности, переезд из университета в университет. Судя по некоторым замечаниям о подходе к образованию, он был хорошим педагогом.

Надо сказать, что в те далекие времена люди, получившие образование зарабатывали не много, и поэтому молодежь в массовом порядке бросала школы, университеты и устремлялась к практической деятельности, что с точки зрения Пачоли было ложным шагом. Он искренне полагал, что учить труднее,

чем учиться, потому что учитель все время должен делать выбор из множества дидактических приемов, а ученик получает один, уже выбранный для него прием. Что же касается науки, то тут сложность заключалась в том, что "Все, что можно достичь, достигнуто. Все, что мыслимо изобрести, изобретено". И, неустанно работая, Пачоли в 1493 году завершает свой главный труд "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях". В 1494 году эта книга, над которой Пачоли трудился тридцать лет, вышла из печати в Венеции.

Первая часть книги «Summa» посвящена вопросам «золотого сечения», вторая — правильным многогранникам, третья — архитектуре. Название книги дало «золотое сечение», известное в геометрии со времен Евклида

Для нас особенно важен в "Сумме" трактат XI "О счетах и записях", ибо это было первое описание двойной бухгалтерии - основы экономической деятельности современного предприятия. Выход книги умножил славу Пачоли как первого математика эпохи.

Обычно значимость трудов Пачоли связывали с описанием двойной бухгалтерии. Это правда, но не вся. Попробуем перечислить основные его достижения, провести как бы историческую инвентаризацию его бухгалтерского наследия.

Прежде всего Пачоли должен быть отмечен как человек, сформулировавший две цели учета: 1) получение информации о состоянии дел, ибо учет следует вести так, «чтобы можно было без задержки получать всякие сведения как относительно долгов, так и требований»; 2) исчисление финансового результата, ибо «цель всякого купца состоит в том, чтобы приобрести дозволенную соответствующую выгоду для своего содержания».

Первая цель приводила к трактовке всего, что писал Пачоли о бухгалтерском учете, как фиксации действий и событий, происходящих на предприятии, для управления им. В самой «Сумме» можно встретить разбор множества чисто коммерческих задач, решение которых требует от администратора или собственника учетных знаний.

Вторая цель не приводит к формированию того, что получит название финансового учета, но подчеркивает роль прибыли не столько как показателя, оценивающего успешность хозяйственной деятельности, сколько как средства, ограничивающего рост цен, и обуздания непроизводительного и расточительного потребления купцов, с одной стороны, и пресечения эксплуатации покупателей, с другой. Здесь Пачоли не оригинален и, в сущности повторяет идеи Св. Фомы Аквинского (1225-1274), который считал, что цена должна быть справедливой, понимая под ней себестоимость и прибыль, которая обеспечивает прожиточный минимум купца (минимум соответствует общественному положению того или иного купца).

Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи. «Счета - писал Пачоли, - суть не более как надлежащий порядок, установленный самим купцом, при удачном применении которого он получает сведения о всех своих делах и о том, идут ли эти дела его успешно или нет», т. е. план счетов, говоря нашим языком, должна составлять администрация и она же должна приспособлять его к целям анализа хозяйственной деятельности и управлению ею. Но счета только элементы системы, а связи между этими элементами, т.е. счетами раскрываются благодаря двойной записи.

Как утверждают историки, Пачоли решил помочь своему отцу, торговцу вином, навести порядок в коммерческих записях. Барталомео Пачоли, отец Луки, совершенно запутался в учете. Свои и чужие долги сплелись в тугой узел, развязать который было не под силу простому торговцу. Лука Пачоли взялся помочь отцу, приведя все записи в строгий математический порядок. Кроме того, он решил придумать такую форму ведения записей, которая исключала бы саму возможность появления в них ошибок или позволяла легко их находить.

Разобрав бумаги своего отца, Лука сделал гениальный вывод, который гласил: «Запись обязательно должна быть двойной. Нельзя только списывать имущество или только получать. Если что-то списывается, то в этот же самый момент времени что-то вместо него должно ставиться на приход и, конечно,

записываться в документах. И, наоборот, если что-то приходится, то в этот же самый момент времени что-то необходимо списать!»

Именно в двойной записи заложены два основных положения, получивших название постулатов Пачоли: сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов, сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов.

Говоря о роли бухгалтерского учета в системе взглядов Пачоли, почти все комментаторы ссылаются только на «Сумму», однако и в «Божественной пропорции» Волмер подметил очень важную в смысле учета, черту: характер пропорций. В самом деле, для Пачоли, который ссылается на Платона, весь Божий мир состоит из определенных соотношений, каждый элемент бытия находится на каком-то заданным природой, Богом отношении к другим элементам. Для бухгалтерии эти божественные пропорции представлены набором коэффициентов: отношение налогов к прибыли, прибыли к капиталу, оборота к запасу и т. д. Эти пропорции придают учету не только чисто прагматический характер, но красоту и законченность, причем эстетические особенности учета наиболее полно проявляются в наше время, и эпоху компьютерной техники.

Пачоли достаточно много внимания уделяет одной из важнейших категорий - балансу. Современные комментаторы затрудняются ответить на вопрос о том, составлялся ли баланс до заполнения счета прибылей и убытков или после. Считается, что если Пачоли подразумевал первый случай, то он понимал баланс только как пробный, позволяющий убедиться в правильности разности данных о фактах хозяйственной жизни; если же Пачоли имел в виду второй случай, то можно считать, что он трактовал баланс не только как пробный, но и как отчетный документ. Однако первая версия более вероятна, и значительное число историков полагает, что баланс как отчетный документ получил признание не ранее XIX в.

В библиотеке Болонского университета хранится рукопись так и не изданной работы Л. Пачоли «О силах в количестве». Эта книга никогда не была

опубликована. Точно так же не увидел света и даже был утерян «Трактат о шахматной игре», посвященный графу и графине Мантуанским.

4. Тройная «русская» бухгалтерия.

Несмотря на то, что двойная запись получила столь масштабное распространение, существовали и альтернативные идеи ведения учета. Среди новаторов самой яркой фигурой был **Федор Венедиктович Езерский** (1836 - 1816). Всю силу своего незаурядного таланта самоучки он направил на критику двойной бухгалтерии. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор: 1) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов, однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи, 2) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени и др. Расправившись с двойной итальянской системой он спешит прославить свое детище - тройную русскую. Название тройная вызывалась тремя обстоятельствами: 1) регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток; 2) регистрами выступают три книги: журнал, Главная, по терминологии Ф.В. Езерского книга учетов и отчетная, заменяющая баланс; 3) используются только три счета: касса, ценности, капитал. Оппоненты Ф.В. Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре заметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии.

Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась новой формой последней, а в том, что она, значительно опережая свое время, выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами. Назовем несколько из них: 1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени; 2) органическое объединение аналитического и

синтетического учета; 3) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости; 4) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно, т.е. сегодня проверяется наличие чая и кофе, завтра - спичек и сахара и т.д.; 5) достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; в своей форме Ф.В. Езерский насчитал таких сумм 19 и форму охарактеризовал как самопроверочную.

Все идеи были совершенно новыми для современников. Им было трудно оценить их, и, тем не менее, бухгалтерский конгресс в Шарлеруа (1912г.) в Бельгии рекомендовал наряду с логисмографией Д. Чербони и статмографией Э. Пизани изучение во всем мире русской бухгалтерии.

Одни считали Ф.В. Езерского Колумбом бухгалтерского учета, другие - шарлатаном. Но чем больше говорили о нем, тем больше была его слава, которая не давала спокойно спать многим. Среди многих был и И.П. Шмелев. В 1895г. была издана в Москве его работа «Новая четверная бухгалтерия», а в 1897г. вышло ее второе издание.

Сущность теории И.П. Шмелева составляет четкое разграничение в учете *пермутаций* (движения ценностей, не меняющие итога баланса) и *модификаций* (движения ценностей, изменяющие итог баланса). Основной регистр - книга операционно-функциональная. Бухгалтерский баланс - документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика - только часть, момент динамики. В связи с этим можно сформулировать постулат Шмелева: *Сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств.*

Если Ф.В. Езерский и И.П. Шмелев пытались и верили в то, что им удалось разрушить форму двойного учета и заменить ее тройным или четвертным счетоводством, то И.Ф. Валицкий, с одной стороны, С.Ф. Иванов и Э.Э.

Фельдгаузен - с другой, хотели изнутри старой формы изменить ее - один вширь, два других и вглубь, и вширь.

Список используемой литературы.

- 1) Камышанов П.И., Камышанов А.П., Практическое пособие по бухгалтерскому учету 6-е издание, Джангар, 2005
- 2) Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Бухгалтерский учет: Учебник для вузов, Ярцева Н.М, Юристь, 2001
- 3) Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях. - М.: Финансы и статистика, 2001.
- 4) Пошерстник Н.В., Мейксин М.С., Самоучитель по бухгалтерскому учету (7-е изд.) - СПб.: «Издательский дом Герда», 2003.
- 5) Русалева Л.А., Богаченко В.М., Калачева Т.М., Теория бухгалтерского учета, Феникс, 2004
- 6) Соколов Я.В. «Лука Пачоли и его время: становление и развитие учета», М.: Финансы и статистика, 2004

Тема 4. Бухгалтерский учет в России в период с 1700 до 1917 гг

Бухгалтерский учет в Дореволюционной России.

В дореволюционной России бухгалтерский учет изначально развивался в целом по канонам европейской бухгалтерии. Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: И. Ахматов (1809) - некоторые французские идеи, Ф. В. Езерский (1874) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, А. П. Рудановский (1912) излагал французскую доктрину, окрашенную в итальянские цвета.

Отмена крепостного права и развитие капитализма явились мощным стимулом бухгалтерской мысли в России. В своем развитии она прошла несколько этапов, первый из которых начинается с трудов двух крупных ученых второй половины XIX века П.И. Рейнбота и А.В. Прокофьева. Они представляли традиционное знание и были их выразителями. Вместе с тем именно им пришлось столкнуться с первыми попытками «бунта в теории», с

новаторскими предложениями, направленными на пересмотр бухгалтерской мысли.

Начало оперативного учета.

Павел Иванович Рейнбот (1839 - 1916), строго следуя принятой парадигме, сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе предприятия. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации, а целью ее считал недопущение ошибок регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Синтетический учет П.И. Рейнбот трактовал как контрольный, ибо, в самом деле, сальдо и обороты счета товаров контролируют остатки и движение по аналитическим товарным счетам. При этом ведение последних отличалось и сложностью и консерватизмом.

Представляют интерес мысли П.И. Рейнбота о промышленном учете. Аналитические счета он открывал не на все виды производимой продукции, а на участки (цехи, мастерские и т.д.), то, что теперь стало называться центрами ответственности. К прямым затратам он относил: 1) материалы, 2) жалованье, 3) погашение (амортизация). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в год (в конце) распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. Результаты показывали по счету Товары (готовая продукция), причем в течение года готовая продукция учитывалась только в натуральном (количественном) измерении. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции, и таким образом определялась себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции.

Александр Васильевич Прокофьев развивал взгляды, похожие на экономическую теорию, и исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает их расход. В противовес всем теоретикам, которые писали до него на русском языке и отстаивали немецкую форму, в которой широко использовался метод накапливания однородных операций и записи в Главной книге выполнялись итогами, Он требовал, чтобы каждая операция записывалась в

журнал отдельно и заносилась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех.

Тройная «русская» бухгалтерия.

Среди новаторов самой яркой фигурой был **Федор Венедиктович Езерский** (1836 - 1816). Всю силу своего незаурядного таланта самоучки он направил на критику двойной бухгалтерии. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор: 1) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов, однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи, 2) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени и др. Расправившись с двойной итальянской системой он спешит прославить свое детище - тройную русскую. Название тройная вызывалась тремя обстоятельствами: 1) регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток; 2) регистрами выступают три книги: журнал, Главная, по терминологии Ф.В. Езерского книга учетов и отчетная, заменяющая баланс; 3) используются только три счета: касса, ценности, капитал. Оппоненты Ф.В. Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре заметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии.

Однако значение идей, заложенных в русской бухгалтерии, было не в том, что она отменяла двойную или являлась новой формой последней, а в том, что она, значительно опережая свое время, выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами.

Одни считали Ф.В. Езерского Колумбом бухгалтерского учета, другие - шарлатаном. Но чем больше говорили о нем, тем больше была его слава, которая не давала спокойно спать многим. Среди многих был и И.П. Шмелев. В

1895г. была издана в Москве его работа «Новая четверная бухгалтерия», а в 1897г. вышло ее второе издание.

Сущность теории И.П. Шмелева составляет четкое разграничение в учете *пермутаций* (движения ценностей, не меняющие итога баланса) и *модификаций* (движения ценностей, изменяющие итог баланса). Основной регистр - книга операционно-функциональная. Бухгалтерский баланс - документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика - только часть, момент динамики. В связи с этим можно сформулировать постулат Шмелева: *Сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств.*

Усовершенствование двойной бухгалтерии.

Еще в 1872г. **С.Ф. Иванов** писал о необходимости «иметь возможность показать не только количество выработанного материала, но и количество оставшегося в производстве, а главное - стоимость того и другого». Таким образом, была выдвинута задача создания специальных счетов для учета затрат, они получили название счетов производства. Потом их назовут калькуляционными. Ему же принадлежит идея нормирования затрат, под которой он понимал определение «приблизительной нормы издержек», и отнесения всех общих затрат на специальный счет без распределения их по вырабатываемым видам изделий, т.е. предполагал включение в себестоимость, по нашей терминологии, только прямых расходов.

Много внимания С.Ф. Иванов уделял популяризации истории науки. Он оставил заметный след в области судебно - бухгалтерской экспертизы. Его труд переведен на несколько иностранных языков.

Эдуард Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет. Он пользовался термином «нормальная отчетность». Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определяются нормы один раз в десятилетие. Далее в

учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется один раз в месяц.

Структура себестоимости у Э. Фельдгаузена выглядит так: (материалы + топливо + жалованье - стоимость побочных продуктов + брак и угар) = цеховая цена + % прямых расходов, распределяемых пропорционально цеховым ценам, = техническая цена + % косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим ценам, = коммерческая цена. Здесь амортизация рассматривается как накладные расходы.

Эти предложения не нашли признания со стороны современников, но это было новое слово в учете. Оно углубляло понятие учета затрат, расширяло объект счетоводства, вводя в него ожидаемые (нормируемые) события.

Парадигма двойного учета оказалась достаточно прочной, но для защиты и развития она нуждалась в новых людях. Эти люди нашлись. Они объединились в журнале «Счетоводство» (1888-1904). Во главе журнала стоял замечательный бухгалтер, человек с международной известностью - член Болонской академии счетоводов, действительный член национального общества итальянских счетоводов, член - корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, с 1894г. член - корреспондент Института нидерландских счетоводов. - **Адольф Маркович Вольф** (1854-1920).

А.М. Вольфу принадлежит своеобразная классификация ценностей: 1) ценности вещественные, 2) деньги и 3) ценности условные. В связи с этим выделяются три группы счетов: имущества, услуг (результативные), расчетов (личные). Представляют интерес и идеи А.М. Вольфа в части предмета науки, под которым он понимал различные стадии кругооборота капитала. Это положение впоследствии стало основным, благодаря популяризации В.Д. Беловым и развитию Е.Е. Сиверсом.

В учении о балансе мы находим весьма «легкое» определение: «Равенство между активом и пассивом, которое должно получаться к каждому времени, называется балансом». А.М. Вольф противопоставил счет балансу, трактовал

баланс как следствие ведения счетов. Это утверждение дискутируется до сих пор.

Василий Дмитриевич Белов - первый русский чистый теоретик учета. Сущность бухгалтерской работы он видел в классификации счетов, сводя последнюю к трем группам: материальные, личные, операционные.

Самым плодовитым автором был **Семен Моисеевич Барац** (1850-1913). Он любил говорить о наружной правдивости учета, понимая под ней аккуратное заполнение регистров, но истинную задачу науки видел в построении счетов. Природу двойной записи он сводил к движению ценностей (отпущено - принято).

Среди авторов журнала «Счетоводство» надо назвать М.Я. Батенькова, А.А. Беретти, А.З. Попова, Н.И. Попова и И.П. Руссияна.

Михаил Яковлевич Батеньков (1844-1896) считал контроль неотъемлемой частью бухгалтерии, был одним из создателей новой бухгалтерской дисциплины - ревизии.

А.А. Беретти известен как автор метода «цветного провода», дошедшего до нас под названием «красное сторно».

Николай Устинович Попов известен своей довольно оригинальной трактовкой бухгалтерского учета и широким применением в нем математических методов. При этом он трактовал науку как чисто экономическую, а двойную запись считал объективным законом.

Много внимания уделял Н.И. Попов вопросу классификации счетов, которые он делил на 1) частные (статистические, реальные): а) материальные (объективные), б) личные (субъективные, юридические); 2) общие (отвлеченные, экономические). В дискуссии о порядке закрытия счетов Н.И. Попов доказывал необходимость записи сальдо на слабую сторону счета. Такой подход он именовал теорией «баланса в счете», запись в этом случае предполагает уравнение: «остаток + приход = расход + остаток новый». Противоположный подход, консервативный, по его мнению, назывался

«балансом счетов» и строился по схеме: «остаток + приход - расход = остаток новый».

Имя Н.И. Попова, как инициатора использования алгебры для объяснения двойной записи известно, за пределами нашей страны.

Самым талантливым человеком в журнале «Счетоводство» был *Лев Иванович Гомберг* - член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров.

Л.И. Гомберг является автором оригинального метода последующей (рыночной) калькуляции, сущность которого заключается в следующем: из всей валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается себестоимость отходов и сумма полученной прибыли, и таким образом определяется сумма затрат на производство основной продукции. Далее из валовой выручки от реализации готовой продукции вычитается сумма затрат и определяется сумма прибыли от реализации основной продукции. Затем эта сумма делится на число калькуляционных единиц и определяется прибыль, приходящаяся на одну единицу. Из стоимости товаров каждого калькулируемого вида (продажная цена, умноженная на число выработанных проданных единиц) вычитают величину полученной прибыли и определяют себестоимость единицы каждого изделия. Это предложение получило золотую медаль во Франции.

Русская бухгалтерия благодаря трудам Л.И. Гомберга вышла на мировую арену и стала оказывать достаточно сильное влияние на интеллектуалов европейского учета. Л.И. Гомберг - вершина русской учетной мысли конца XIX - начала XX в.

В 1904 г. журнал «Счетоводство» прекратил свое существование.

На смену авторам журнала «Счетоводство» пришли новые люди - Е.Е. Сиверс, А.И. Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар, создавшие новую петербургскую школу, и Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.И. Белмер, создавшие московскую школу. Эти школы разделяло учение о счетах и балансах.

Главой новой петербургской школы бухгалтеров был **Евстафий Евстафьевич Сиверс** (1852-1917). В области чистой теории двойной записи Е.Е. Сиверс известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами. Получили товары, а взамен выдали обязательство эти блага оплатить. Теория эта имела большое распространение.

Е.Е. Сиверс дал весьма детальную классификацию счетов, предвосхитив в этом направлении тенденции 30 - 40-х годов XX в. Его классификация выглядит так: I. Вещественные счета: 1) основные; 2) переходные (калькуляционные) - а) заготовок, б) сооружений, в) производства. II. Личные счета: 1) предпринимательского капитала - а) основные, б) переходные (результативные); 2) ссудного капитала - а) счета лиц и учреждений, б) счета кредитных запасов. Для своего времени эта классификация была большим достижением.

Ближайшим помощником Е.Е. Сиверса был **Александр Иванович Гуляев**. Своей специальностью он избрал промышленный учет, и его учение о структуре себестоимости пользовалось достаточно широким распространением. В состав себестоимости он включал: материалы, заработную плату, затраты механической и электрической силы и амортизацию.

Николай Севастьянович Лунский (1867-1956) был одним из первых, кто создал новое методологическое направление в области учета. Именно ему принадлежит право считаться автором балансовой теории учета, широко признанной и распространенной в нашей стране и весьма популярной за рубежом.

Н.С. Лунский ввел несколько классификаций счетов: 1) простые и сборные; 2) главные и вспомогательные (переходные); 3) активные, пассивные, переменные; 4) чистые и смешанные; 5) вещные, личные, результативные. Ввод нескольких классификаций в теорию учета был большим достижением.

Итоги развития бухгалтерского учета в Дореволюционной России.

Исследования русских ученых оказали воздействие на учетную мысль западных стран. А.М. Вольф, Н.И. Попов, А.М. Галаган, А.П. Рудановский

часто цитируются в серьезных книгах европейских ученых; и даже в далекой Японии была переведена одна из русских бухгалтерских книг.

Круг «Счетоводства», традиционалисты - радикалы совершили великий качественный скачок в развитии парадигмы двойной бухгалтерии, от ремесла к науке. Но и в части учетной техники традиционалисты сделали немало. Так, благодаря их энергии получает распространение весьма прогрессивная для того времени синхронистическая запись (в дебет счета с указанием корреспондирующего счета по кредиту и наоборот). Синхронистическая запись облегчала применение карточек в учете.

Однако подлинным вкладом в развитие учета было не распространение синхронистической записи, карточек и счетных машин, а формирование научных основ парадигмы двойного учета.

Подводя итоги развития бух учета в России, мы можем к чести их представителей отметить, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

Тема 5. Бухгалтерский учет в социалистическом обществе

Бухгалтерский учет в СССР.

История бухгалтерского учета в СССР органически продолжила традиции старой дореволюционной России, а зачатки нового учета можно проследить с первых недель февральской революции. Уже в марте 1917 г. возникает и проводится в жизнь Рабочий контроль. Великая Октябрьская социалистическая революция привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета. Эта эволюция прошла несколько этапов:

1917—1918—попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования;

1918—1921 — подходы к формированию коммунистического, развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание принципиально новых учетных измерителей;

1921—1929—НЭП, реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;

1929—1953—построение социализма, деформация принципов бухгалтерского учета;

1953—1984—совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации;

с 1984—1992 - перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

Первые два этапа: попытка стабилизации хозяйства и эпоха военного коммунизма (1917—1921)

Октябрьская революция на первом этапе была демократической и как бы «заморозила» разрушавшиеся из-за нестабильности социально-экономической жизни производственные отношения. Начиная с октября 1917 до лета 1918 г. в стране продолжало существовать частное предпринимательство, наблюдались тенденции, получившие развитие в годы НЭПа.

Крупнейшие ученые старой России - Е. Е. Сиверс, А. П. Рудановский, А. М. Галаган, Н. А. Кипарисов, Р. Я. Вейцман - издавали новые и успешно переиздавали старые труды. В этот период бухгалтерский учет не обогатился новыми идеями, но и не растерял старых. Влиятельным человеком в среде бухгалтеров при Советской власти становится А. М. Галаган (1879—1938). Ученик - А. П. Рудановского и Ф. Бесты - А. М. Галаган становится как бы идеологом учета в условиях победившей революции. Он подготавливал первые важнейшие нормативные документы в области счетоводства и, не представляя себе, учет вне двойной бухгалтерии, принялся внедрять ее в национализируемое народное хозяйство.

Уже 5 декабря 1917 г. были изданы постановление «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бухгалтерия, которая должна была составлять к концу отчетного периода генеральный баланс и отчет

для представления и утверждения Всероссийского съезда Советов рабоче-крестьянских и солдатских депутатов.

ЦИК РСФСР 13 июля 1918 г. издал Основные положения учета имущества. Этим Положением была сделана попытка перейти в государственном хозяйстве от сметного учета к двойному. Учет должен был вестись отчетным отделом Государственного контроля, где предусматривалось ведение Главной книги, содержащей всего три активных счета: Недвижимого имущества, Материалов и Инвентаря.

СНК РСФСР 27 июля 1918 г. было принято постановление о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. Таким образом, первые шаги в области бухгалтерского учета были направлены на самое широкое распространение классического учета, используя опыт европейских стран.

Положение в стране резко изменилось с середины 1918 г., когда правительство решило перейти к коммунистическому обществу. Казалось, что эти идеалы легко достижимы, достаточно отобрать хлеб у крестьян, и он будет у каждого, уплотнить буржуазию, и коммунизм станет явью. Претворение в жизнь этой программы привело к развалу хозяйственной жизни и укреплению социальной базы контрреволюции. Вместе с тем резко ухудшились и условия труда счетных работников.

Наметившаяся с осени 1918 г. ликвидация товарного хозяйства привела к идее введения безденежного учета. В теории учета появились новые проблемы, разделившие специалистов на три группы, которые можно условно назвать: романтики, натуралисты, реалисты.

Многие видные экономисты, доказывали, что при коммунизме денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые, по их мнению, более совершенные. Эту группу называли **романтиками**. Ее объединяло стремление установить новый измеритель, что делило их три направления: трудовое, энергетическое и предметное.

Самым влиятельным было *трудовое* направление, представители которого считали целесообразным установить измерение материальных ценностей в трудочасах

Другую группу составляли **натуралисты** (П. Амосов, А. Савич, А. Измайлов). Признавая денежный измеритель негодным, они не обольщались надеждами найти замену, а поэтому рассматривали бухгалтерию только как материальный натуральный учет. Самым интересным детищем Амосова и Савича было создание, как сказали бы теперь, централизованной бухгалтерии, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда - чрезучет (чрезвычайный учет). Все, что могли предложить романтики и натуралисты, это или использованию надуманных условных до абсурда величин (трэды, эрги), или к возвращению к самым первым временам истории счетоводства - к инвентарному натуральному учету, лишенному возможности дать хоть сколько-нибудь обобщающее измерение учитываемым ценностям.

Бухгалтеры-реалисты, часто с весьма ограниченным кругозором, продолжали вести учет так, как умели. Они получали новые инструкции и добросовестно применяли их, как могли. Но стремительный рост цен, падение покупательной силы рубля заставили их думать. Большинство думающих стало склоняться к идее переоценки статей баланса на основании индексов цен. Ведущую роль в группе этих бухгалтеров играл С. Ф. Глебов. Основным оппонентом выступил А. П. Рудановский, возглавлявший твердых реалистов, который зарекомендовал себя противником всяких переоценок балансовых статей. Он считал, что все ценности должны получать отражение в учете по тем оценкам (ценам), по которым совершались факты хозяйственной жизни. Сущность разногласий между реалистами и твердыми реалистами коренилась в понимании роли баланса. Первые видели в балансе способ изображения хозяйственных средств и их источников и требовали перманентной *переоценки*, вторые, понимали под балансом способ сопоставления расходов (актив) и доходов (пассив) и поэтому настаивали на перманентной *оценке*.

Выпуск с конца 1922 г. банковских билетов позволил впоследствии вернуться к твердому денежному измерителю. Это привело к прекращению споров и дало возможность бухгалтерам сосредоточиться на решении общих вопросов теории бухгалтерского учета.

Нэп и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921—1929)

Новая экономическая политика возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Твердые деньги обеспечивали эту эффективность и действенность классических традиционных учетных принципов. Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. Это Е. Е. Сиверс, Р. Я. Вейцман, Н. А. Кипарисов, Н. А. Блатов, И. Р. Николаев и особенно А. П. Рудановский и А. М. Галаган.

Николай Александрович Блатов (1875—1942), ученик Сиверса, продолжатель его дела, сторонник обучения от счета к балансу.

Вершин учетной мысли достигли Рудановский и Галаган. Александр Павлович Рудановский (1863—1934) — был большим ученым-бухгалтером. Революцию и социалистические преобразования Рудановский приветствовал, но методы хозяйственного руководства, сложившиеся в эпоху военного коммунизма, осуждал. Нэп, с его точки зрения, возродил подлинный учет, который должен быть свободен от старой вульгаризации. Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию совершенно нового учения о предмете и методе счетоведения. Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве. Метод А. П. Рудановский определял по-разному. В более ранней работе выделяются: регистрация; систематизация; координация. Оценка здесь рассматривалась не как метод, а как цель учета; в дальнейшем - систематизация; координация; оценка. При этом метод он трактовал как средство познания предмета.

Регистрация - наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике. *Систематизация* - правила построения счетов бухгалтерского учета, рассматриваемые им только как балансовые счета.

Координация - размещение хозяйственных операций по счетам баланса - осуществляется специальным координирующим приемом — двойной записью.

Оценка - выявление финансового результата, который может возникнуть только в процессе реализации поскольку все ценности показываются по себестоимости. Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие *нормирования баланса*.

Сейчас целый ряд идей Рудановского стал достоянием всех наших бухгалтеров: 1) предложил новое понятие – фонд, вместо старого - капитал; 2) дал обоснование счету Реализации; 3) указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру; 4) настоял на своде балансов только прямым путем; 5) ввел принцип накопительных ведомостей.

Однако более влиятельным человеком оказался не Рудановский, а его ученик А. М. Галаган. В концептуальном отношении Александр Михайлович Галаган (1879 - 1938) не был человеком последовательным, и в его эволюции можно выделить несколько этапов. В большую науку он вошел четырьмя курсами: 1916 г. - описание европейского, преимущественно итальянского, опыта, 1928 г. - осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция, 1930г. - попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики и, наконец, 1939 г. - посмертное издание, переполненное сносками и пояснениями С. К. Татура и А. Ш. Маргулиса, «выпрямлявшими линию».

Хозяйственная деятельность каждого предприятия, указывал он, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

Субъекты - это участники хозяйственного процесса.

Объекты - различные виды основных и оборотных средств предприятия.

Операции - действия человека на ценности, с которыми он работает.

Трактуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под четыре группы методов: а) наблюдение, б) классификация, в) индукция и дедукция, г) синтез и анализ.

Как бы там ни было, Рудановский и Галаган - выдающиеся бухгалтеры советской школы, ее создатели, и, несмотря на то, что их имена сначала были преданы травле, а потом забвению, оставленные ими идеи прочно остались в практике и теории того, что получило название социалистического учета.

Деформация принципов бухгалтерского учета (1929—1953)

Уже в начале 1929 г. стали появляться зловещие намеки на то, что люди, возглавлявшие учет, проповедают что-то не то.

Большая дискуссия. “Существующие счетные теории а) служат интересам апологетики капиталистического хозяйства; б) под прикрытием марксистско-ленинской терминологии искажают природу нашей социалистической экономики; в) будучи насквозь схоластичными, препятствуют разрешению конкретных задач, стоящих перед учетом; г) дезориентируют учащихся в основных вопросах социалистической экономики и политики Советской власти; д) служат благодатной почвой для правооппортунистических установок в практике учета и хозяйствования; е) делают учет недоступным широким массам трудящихся, колхозников и рабочих; ж) проводят идеи надклассовости и аполитичности в счетных науках”. В этом обвинении были перечислены и “вредители”, ими оказались все классики социалистического учета, но больше всех досталось Рудановскому и Галагану.

В 1930 г. в Ленинграде вышла книга под редакцией трех авторов: Н. А. Блатова, И. Н. Богословского и Н. С. Помазкова “Счетно-бухгалтерские курсы на дому”. Вскоре появилась рецензия, разоблачающая буржуазную идеологию авторов. В том же номере журнала «Спутник счетовода» Помазкова обвиняют в том, что он «написал одну, пожалуй, вредную в счетной литературе книгу «Счетные теории» ... стремился поставить счетную мысль на ложный путь».

Это не могло отразиться на теории и практике учета. Они начинают стремительно деградировать. Все лучшее, что веками накапливала человеческая

мысль, уничтожалось. Взрывали храмы, жгли книги, травили ученых. К 30-м годам в учет вошло утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Важнейшим различием было то, что при капитализме бухгалтерский учет отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности, при социализме этот процесс изучается в условиях общественной социалистической собственности.

Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии: 1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство; 2) параллельное существование двух дисциплин *счетоведения* и признано нецелесообразным. Было решено создать единую научно-практическую дисциплину - бухгалтерский учет; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

Единый социалистический учет. Построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего народного хозяйства выдвинули проблему о соотношении различных видов учета. Эта проблема усугублялась тем, что, помимо бухгалтерского и статистического, в 30-е годы получил самое широкое, новый вид учета - *оперативный*. Его зарождение связано с работами М.П. Рудакова, Р.С. Майзельса, Д.И. Савошинского, А.В. Вейсброта и В.В. Цубербиллера.

Организация бухгалтерского учета. С начала 30-х годов в стране был начисто уничтожен хозяйственный расчет, ввели хозрасчет мнимый, никто не нес никакой ответственности и ничего не закрывал, можно было иметь убытки и получать премии и пр.

Оригинальным способом был переход к ежедневному балансу. Такое решение открывало возможность получать ежедневную информацию о состоянии предприятия.

Большое значение имели графические методы учета, получившие распространение и как средство отчетной информации (графики Ганта), и как средство организации документооборота внутри предприятия (оперограммы).

Механизация учета и распространение счетоводства на свободных листах несколько уменьшили роль карточки, но не упразднили ее полностью. С начала 30-х годов в стране создается счетное машиностроение, что позволило начать в достаточно широких масштабах применение счетно-вычислительной техники в учете.

Учет затрат и калькуляция себестоимости. Надо отметить четыре подхода к учету затрат, разработанные бухгалтерами в 20 - 30-е годы: Н. А. Благова, Р. Я. Вейцмана, А. П. Рудановского, А. М. Галагана.

Блатову принадлежит заслуга наиболее подробного обоснования необходимости исчисления себестоимости.

Вейцман настаивал на том, что как бухгалтерская категория *калькуляция* имеет два смысла: 1) исчисление в едином денежном измерителе результатов какого-нибудь определенного хозяйственного процесса (широкое понимание) и 2) исчисление себестоимости единицы готовой продукции или единичной оказанной услуги (узкое понимание).

Основная идея Рудановского состояла в том, что себестоимость, исчисляемая по фактическим затратам, носит односторонний характер ввиду весьма возможного различного уровня цен на одинаковые материалы. В связи с этим, считал он, необходимо определять две себестоимости: одну - по фактическим затратам, другую — нормированную. Эта идея стала одним из источников формирования советского нормативного учета.

Галаган стремился к ликвидации косвенных расходов, к трансформации их в прямые.

В учете 30-х годов можно выделить три последовательно сменявших друг друга подхода. Вначале калькуляция выполнялась статистически вне непосредственной связи с данными бухгалтерского учета, затем, с 1934 г., ее стали проводить по данным бухгалтерских регистров, при этом статистические представления разрешали списывать готовую продукцию по себестоимости прошлого отчетного периода и, наконец, с 1938 - 1940 гг. вводится жесткая бухгалтерская калькуляция.

Определенный интерес представлял вопрос о том, кто и как должен устанавливать нормативы. Уже в 60-е годы Н. Н. Иванов исходил из необходимости разработки нормативного учета в зависимости от отраслей народного хозяйства.

Одновременно с нормативным учетом развивались реальный учет затрат и калькуляция себестоимости готовой продукции. В 1948 г. А.А. Афанасьев ввел калькуляцию в число элементов метода бухгалтерского учета.

Совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации (1953—1984).

К 1953 г. теория бухгалтерского учета перестала существовать. То, что выдавалось за таковую, было набором или тривиальных, или бессмысленных фраз. Уровень профессиональной подготовки падал.

Учет затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции. Именно на этом участке бухгалтерского учета наблюдался устойчивый рост знаний, четко прослеживалась преемственность с предыдущим периодом. Это особенно заметно по дискуссии о том, что следует понимать под объектом калькулирования. Интересно сопоставить взгляды ведущих ученых: М.С. Рубинов и А.С. Наринский под объектом калькулирования понимают продукт определенной потребительной стоимости; А.Ш. Маргулис - вид продукции; П.С. Безруких - отдельное изделие, работу, услуги, группу однородных изделий; И.А. Ламыкин - виды; Н.Г. Чумаченко - единицу вырабатываемой продукции; В.Б. Ивашкевич и Б.И. Валуев - продукцию в разрезе прејскурантных номеров.

Трактовка объекта калькулирования привела к дискуссии конца 50-х годов о *полуфабрикатном* и *бесполуфабрикатном* вариантах организации сводного учета затрат на производство и калькулирования себестоимости.

Конкуренция делает калькуляцию почти бессмысленной, так как цена в этом случае складывается под влиянием спроса и предложения, а сама по себе фактическая себестоимость на продажную цену не влияет (влияет плановая или нормативная себестоимость).

Правильные взгляды, высказанные бухгалтерами в XVIII, XIX и XX вв., оставались неизвестными подавляющему большинству бухгалтеров. И здесь преследовалась цель не столько предложить нечто новое, сколько возродить то верное, что завещали нам наши предшественники.

Совершенствование организационных структур бухгалтерского учета. Этот вопрос приобрел в эпоху застоя огромное значение. До 1964 г. была принята установка на децентрализованный учет, затем - на централизованный, с начала перестройки все вновь заговорили о пользе децентрализации.

Централизация есть система, при которой учет организуется от имени собственника (оперативно управляющего лица) и каждый участник хозяйственного процесса подотчетен ему - собственнику.

Децентрализация - это система, при которой учет организуется по каждому объекту, входящему в предприятие, а степень подотчетности складывается по указанию вышестоящих инстанций.

Механизация обработки экономической информации. С середины 50-х годов механизация учета получает мощный толчок. Главным идеологом машинной бухгалтерии стал Василий Иванович Исаков. Он формирует таблично-перфокарточную форму счетоводства, создает учение о комплексной механизации и автоматизации учета. Со временем положения таблично-перфорационной формы трансформировались и породили целую серию разнообразных машинно-ориентированных форм счетоводства.

Положение резко изменилось в связи с появлением электронных вычислительных машин. Возник миф об их чудодейственных свойствах: они могут выполнять самые трудные логические операции, сочинять музыку и стихи и т. п.

В дальнейшем последовало разочарование. Потребовалось множество работников на обслуживание машин, бухгалтерам к их прежней работе прибавились новые заботы. Возник глубокий кризис в ее использовании.

Тема 6. Реформирование системы бухгалтерского учета в России на современном этапе

Перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета (1984—1992).

Учетная система в СССР в соответствии с требованиями централизованной экономики была жестко регламентированной и практически полностью стандартизированной. Она существовала без существенных поправок на новые экономические условия вплоть до 1990г, хотя уже тогда было зарегистрировано в СССР более 200 тысяч кооперативов и около 1300 совместных советско-иностранных предприятий.

Новые формы предприятий и предпринимательской деятельности не вписывались в традиционную советскую систему учета и требовали ее изменений.

Эти изменения были неизбежны, но начинались они очень медленно. Но затем государственная машина была вынуждена отступить перед многочисленными предприятиями негосударственных и смешанных форм собственности. Министерство финансов СССР стало предусматривать некоторые отклонения от действующих предписаний, которые законодательно закреплялись отдельными инструкциями и письмами. С начала 1992 года многие положения бухгалтерского учета значительно приблизились к стандартам, принятым за рубежом. Эти изменения были закреплены в новых документах, регламентирующих бухгалтерский учет в России

Таким образом, традиционную советскую систему бухгалтерского учета сменяет более гибкая система учета, которая продолжает развиваться, приближаясь к международным стандартам.

Бухгалтерский учет в современной России

С распадом СССР и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения. Переход от командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог не сказаться и на системе бухгалтерского учета. Произошел переход к принятой во всем мире системе Международных стандартов.

Становление и развитие новых рыночных отношений, управление экономикой, использование Международных стандартов бухгалтерского учета предопределяют усиление роли и значения бухгалтерского учета.

Изменения в экономической системе Российской Федерации привели к изменению в деятельности предприятий, которое должно было найти адекватное отражение в бухгалтерском учете. И бухгалтерский учет в России действительно подвергся коренному изменению. В настоящее время он далеко ушел от бухгалтерского учета в СССР. При подготовке документов, регулирующих бухгалтерский учет, были учтены многие положения и стандарты международного учета.

Тем не менее, сегодняшняя система бухгалтерского учета в России имеет свою специфику, которая связана с её происхождением из бухгалтерского учета в условиях плановой экономики. Не все из “пережитков” старой системы действительно являются пережитками, российская и советская школа теории бухгалтерского учета разработала некоторые понятия и методы, которые не утратили своего значения и сегодня, более того, они начинают постепенно получать распространение и в практике учета в развитых странах. Также некоторые из различий носят номинальный характер, сводятся к различию терминов и понятий.

Но некоторые особенности современной российской системы бухгалтерского учета объективно снижают её ценность для участников хозяйственного оборота и препятствуют нормальному развитию экономики. Одновременно экономическая система России продолжает интенсивно изменяться, возникают новые виды хозяйственной деятельности, которые должны найти адекватное отражение в учете. Роль и концепции бухгалтерского учета потерпели кардинальные преобразования с переходом российской экономики к рынку. Был декларирован переход к современной системе учета. И действительно, преобразованная система учета много лучше соответствует потребностям рыночной экономики. Основное отличие все же продолжает сохраняться - основным потребителем бухгалтерской информации продолжает

оставаться государство в лице налоговых органов, а регулирующая роль участников делового оборота - инвесторов, кредиторов, менеджеров, а также самих бухгалтеров и аудиторов - сведена к минимуму. Отсутствие реальной потребности в данных учета, которое наблюдалось до последнего времени, и достаточно низкая квалификация большинства бухгалтеров и потребителей бухгалтерской информации привели к тому, что подлинное развитие (т.е. движение и столкновение с различными проблемами) бухгалтерского учета для рыночной экономики в России только начинается.

Россия начала свое движение с точки более высокого развития (т.к. смогла использовать большое количество международных наработок) и много большего уровня регулирования, то прогресс России следует признать исключительно быстрым

С определением нормативной базы бухгалтерского учета в Российской Федерации нет никаких проблем. Основой системы учета являются законодательные акты, такие как "Положение о бухгалтерском учете и отчетности" и другие, а также подзаконные нормативные акты, издаваемые Правительством РФ, указы Президента, письма Государственной Налоговой Службы, а в некоторых случаях письма Центрального Банка РФ и распоряжения внебюджетных фондов, особенно Пенсионного.

В Федеральном законе "О бухгалтерском учете" сформулированы следующие задачи:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении

организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

Для выполнения задач, поставленных перед бухгалтерским учетом, в Законе сформулированы и основные требования к его ведению:

- оценка имущества в рублях;
- отдельный учет собственного имущества и имущества других организаций; непрерывность учета во времени;
- ведение учета двойной записью в системе счетов; соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета;
- отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- отдельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

На основе данных бухгалтерского учета осуществляется анализ хозяйственной деятельности, принимаются различные управленческие решения.

Бухгалтерский учет является основным источником информации, предоставляемой разным уровням управления. На ее основе принимаются соответствующие решения. Информация, получаемая в системе бухгалтерского учета, широко используется всеми видами хозяйственного учета. Для того чтобы получаемая информация удовлетворяла всех пользователей, она должна быть достоверной, объективной, своевременной и оперативной.

7.4. Обучающие контролирующие, расчетные компьютерные программы

не используются.