

**Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Амурский государственный университет»**

Кафедра финансов

**УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ
ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Основной образовательной программы по специальности
080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит
специализации «Бухгалтерский учет, анализ
и контроль внешнеэкономической деятельности»

Благовещенск 2012

УМКД разработан старшим преподавателем кафедры финансов Истоминым
Виталием Сергеевичем

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры

Протокол заседания кафедры от «26» 11 2012 г. № 4

Зав. кафедрой *kef* /Ю.А. Ковшун/
подпись И.О.Ф.

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС 080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

от «26» 11 2012 г. № 4

Председатель УМСС *kef* /Ю.А. Ковшун/
подпись И.О.Ф.

СОДЕРЖАНИЕ

Рабочая программа дисциплины «История бухгалтерского учета»	3
1 Цели и задачи освоения дисциплины	4
2 Место дисциплины в структуре ООП ВПО	4
3 Требования к освоению дисциплины	4
4 Структура и содержание дисциплины	4
5 Краткое изложение программного материала	5
6 Методические указания (рекомендации) по изучению дисциплины	53
6.1 Методические указания к практическим занятиям	53
6.2 Методические указания по самостоятельной работе студентов	57
7 Контроль знаний по дисциплине	58
7.1 Текущий контроль знаний	58
7.2 Итоговый контроль знаний	63
8 Интерактивные технологии и инновационные методы, используемые в образовательном процессе	64
9 Учебно-методическое и информационное обеспечение дисциплины	66
10 Материально-техническое обеспечение дисциплины	67

РАБОЧАЯ ПРОГРАММА ДИСЦИПЛИНЫ «ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА»

Специальность 080109.65 – Бухгалтерский учет, анализ и аудит

Специализации – Бухгалтерский учет, анализ и контроль внешнеэкономической деятельности

Квалификация выпускника – Экономист

Курс 3. Семестр 6

Лекции – 18 час.

Практические занятия – 18 час.

Самостоятельная работа – 29 час.

Общая трудоемкость – 65 час.

Зачет – 6 семестр

Составитель – В.С. Истомин, ст. преподаватель

Факультет экономический

Кафедра финансов

Рабочая программа составлена на основании Государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109.65 Бухгалтерский учет, анализ и аудит, утвержденного 17.03.2000 г.

1 ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

Целью освоения дисциплины «История бухгалтерского учета» является формирование знаний о закономерностях развития учета в России и за рубежом, его методологии и основных бухгалтерских категорий.

Задачами дисциплины являются:

- получение знаний об эволюции бухгалтерского учета;
- изучение и раскрытие основных бухгалтерских категорий;
- установление общих принципов и особенностей бухгалтерского учета, сформировавшихся под влиянием исторических процессов;
- формирование понимания о сущности и социальной значимости профессии бухгалтера.

2 МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

ГОС ВПО по специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» дисциплина «История бухгалтерского учета» не включена в обязательный минимум содержания образовательной программы подготовки экономиста. Рабочим учебным планом по указанной специальности данная дисциплина введена в цикл специальных дисциплин (дисциплина по выбору).

Освоение данной дисциплины базируется на знаниях, умениях, навыках, полученных в ходе изучения дисциплин:

1. Экономическая теория – основы курса.
2. Теория бухгалтерского учета – полный курс.

Дисциплина «История бухгалтерского учета» служит основой для освоения таких дисциплин, как «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерская (финансовая) отчетность», «Контроль и ревизия», а также для успешного прохождения практик, итоговой государственной аттестации.

3 ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

1) знать: основные этапы развития учетных систем в мире, возникновение и эволюцию двойной записи как основного метода бухгалтерского учета, закономерности развития форм бухгалтерского учета, основные научные теории и национальные школы бухгалтерского учета, их представителей, историю и проблемы становления современной системы бухгалтерского учета в России и за рубежом, характеристики основных учетных моделей и перспективы их развития;

2) уметь: определять основные различия и сходства между системами учета на разных исторических этапах, в разных странах, излагать взгляды, концепции, теории крупных зарубежных и русских (российских) ученых по бухгалтерскому учету, использовать исторический опыт развития бухгалтерского учета в научно-практической работе;

3) владеть: терминологическим и категориальным аппаратом бухгалтерского учета, характеризующим его с точки зрения науки и практической деятельности, методическими приемами бухгалтерского учета, пониманием роли и значения профессии бухгалтера, испытывая чувство гордости за нее.

4 СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины «История бухгалтерского учета» составляет 65 часов.

№ п/п	Раздел дисциплины	Семестр	Неделя семестра	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов, и их трудоемкость (в часах)	Формы тек. контроля успеваемости (по <i>формам</i>) промежуточной
-------	-------------------	---------	-----------------	--	--

				Лек.	Пр.	СРС	аттестации (по сем.)
1	Тема 1. Зарождение и развитие учета в Древнем мире	6	1 (л.) 2 (пр.) 1-2 (сам.)	2	2	4	Устный опрос, выступления (2 нед.)
2	Тема 2. Учет в эпоху средневековья	6	3 (л.) 4 (пр.) 3-4 (сам.)	2	2	4	Устный опрос, выступления
3	Тема 3. Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI – XIX вв.	6	5 (л.) 6 (пр.) 5-6 (сам.)	2	2	4	Устный опрос, выступления (4 нед.)
4	Тема 4. Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв.	6	7 (л.) 8 (пр.) 7-8 (сам.)	2	2	4	Выступления. Тест (6 нед.)
5	Тема 5. Основные идеи бухгалтерского учета в XX в.	6	9, 11 (л.) 10, 12 (пр.) 10-12 (сам.)	4	4	5	Устный опрос, выступления (8 нед.)
6	Тема 6. Развитие бухгалтерского учета в России	6	13, 15, 17 (л.) 14, 16 (пр.) 15-16 (сам.)	6	4	6	Выступления. Тест (10 нед.)
7	Тема 7. Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета	6	18 (пр.) 17-18 (сам.)	–	2	2	Устный опрос (12 нед.)
8	<i>Итоговый контроль знаний</i>	6	–	–	–	–	Экзамен
Итого				18	18	29	–

5 КРАТКОЕ ИЗЛОЖЕНИЕ ПРОГРАММНОГО МАТЕРИАЛА

В данном разделе представлены планы-конспекты лекций по каждой теме дисциплины «История бухгалтерского учета».

ТЕМА 1. Зарождение и развитие учета в Древнем мире (2 ч.)

План лекции:

1. Хозяйственная деятельность древнего мира и потребность в информации.
2. Древнеегипетский учет.
3. Шумеро-вавилонская бухгалтерия.
4. Древнегреческая (античная) бухгалтерия.
5. Древнеримский (латинский) учет.

В первобытном обществе домашнее хозяйство было не сложным, поэтому сведений о нем было не слишком много и они свободно помещались в голове одного человека. До появления письменности факты хозяйственной жизни фиксировались в памяти человека. Хозяйственная жизнь развивалась в древнем мире и требовала развития учета, а развитие учета стимулировало рост цивилизации. По мнению исследователей для возникновения письменного учета, ведения его регистров необходимо несколько условий: 1) развитие хозяйственной деятельности должно было принять достаточно заметные размеры; 2) наличие письменности и элементарной арифметики. Появление письменности и развитие арифметики создали базу для возникновения учета, хозяйственная деятельность способствовала его повсеместному распространению.

Первыми учетными приемами древнего мира были инвентаризация и контокоррент-счета расчетов. По данным археологов первые следы развитых систем учета нашли в долинах рек Нил – Древний Египет, Тигр и Евфрат – Вавилония.

Древний Египет. Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус, на котором регистрировали факты хозяйственной жизни. Длина свитков составляла 4-5 м, запись велась черной и красной тушью: год писали черной, а месяц и день – красной, частные числа – черной, итоги – красной. На свитках папируса в виде таблиц составляли инвентарные описи. В Древнем Египте (3400 – 2980 годы до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества, позднее прерывная инвентаризация была заменена текущим учетом. Цель учета заключалась в проверке

достоверности получения и выдачи серебра, хлеба и других натуральных продуктов. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами: один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск, а третий сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах. Ценности со склада отпускались при наличии на документах резолюции уполномоченного лица, заведующий складом регистрировал отпуск и прилагал оправдательные документы. Ежедневно составлялись отчеты кладовщиками по движению ценностей по плательщикам и получателям и по наименованию ценностей. Ежедневно составляли сводку данных по складу и по управлению складами, которые содержали уже группировку по наименованию ценностей. Вывод ежедневных остатков возможен в связи с относительно небольшими объемами хозяйственной деятельности. Материальный учет предполагал регистрацию сметных назначений. Регистрация фактов хозяйственной жизни позволяла контролировать выполнение сметных назначений. Документы составлялись в двух или трех экземплярах, а записи делались на черновике и беловике.

Таким образом, в Древнем Египте существовала натуралистическая концепция учета, задачей которой было более точное описание движения ценностей в хозяйстве.

Древний Вавилон. Вавилония стала родиной учета на карточках, которые делали из мягкой глины в виде пластинок до 30×40 см. На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи, после того документ сушился на солнце или обжигался. Многие документы хранились в конвертах, что обеспечивало лучшую сохранность документов и тайны. Документы составлялись в двух экземплярах и хранились они в глиняных конвертах или кувшинах, где на крышках ставилась печать, и указывалось содержание хранящихся документов, исполнители и время составления документов. В Вавилонии широко применялись таблица умножения и таблицы для исчисления сложных процентов. Факты хозяйственной жизни отражались по следующим реквизитам: 1) количество и вид полученных предметов; 2) имя лица, от которого они поступили; 3) имя получателя; 4) дата. Среди сохранившихся первичных документов преобладают наряды для выполнения работ, ведомости, в которых расходы на заработную плату распределялись по видам работ. В Вавилонии пользовались такой единицей, как «человеко-день» для нормирования урочных заданий в зависимости от характера работы, квалификации работника, пола и возраста. Дошедшие до нас материалы показывают, что строгой регулярности в составлении отчетов не было, сохранились отчеты и за период 3-4 года и за 15 лет. Учет материальных ценностей осуществлялся так: приходные и расходные документы группировались отдельно, информация внутри этих групп учитывалась в разряде наименований отдельных ценностей, по оборотам выводилось сальдо, которое алгебраически складывалось с начальным остатком, и таким образом, выводился конечный результат, сопоставляемый с фактическим наличием ценностей. Все сведения фиксировались в карточках и здесь же указывались причины расхождений и на какой счет отнесена недостача.

Таким образом, в Вавилонии зарождался синтетический и аналитический учет, были найдены Законы Хаммураби, по которым купцы вели самостоятельный учет, а храмы – государственное счетоводство, передача денег без расписки считалась недействительной.

Персия. Расцвет учета в Персии приходится на время правления царя Дария (522 – 486 годы до н.э.). Огромные размеры многонациональной империи, разделенной на сатрапии, большая постоянно действующая армия требовали наличия жесткого контрольного аппарата. Бухгалтеры и контролеры в этой империи вели не только учет явный, но и тайный. Основным документом становится не только регистр фактов хозяйственной жизни, сколько журнал анонимных писем, а человек, занимающийся учетом, получает почти официальное название «глаза и уши царя». Из источников следует, что оплата работы осуществлялась частично деньгами, частично натурой. Работник получал «требование-наряд» в конторе и предъявлял его казначею, который вел платежную ведомость и делал отметку о выдаче денег. По этому же требованию-наряду выдавались продукты.

Таким образом, в Персии учет играл огромную роль для государственного управления обширными владениями, чиновники были не только бухгалтерами, но и контролерами.

Древняя Греция. Греческую систему учета исследователи реконструировали по следующим документам: 1) фрагменты хозяйственных записей; 2) законодательные документы; 3) речи ораторов; 4) труды специалистов по управлению имениями; 5) высказывания философов; 6) сведения из произведений искусства. Античный учет велся на дощечках, выбеленных гипсом, папирусе, для черновых записей пользовались глиняными черепками. Греция стала родиной первого счетного прибора – абака, здесь впервые появляются деньги в виде монеты. Деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, потом как средство в расчетах, а затем как мера стоимости для измерения инвентаря. Поскольку в учете фигурировали монеты разной чеканки, сразу встал вопрос о соизмерении в учете самих монет, сначала их складывали по металлу и весу, потом по видам монет, а затем по их покупательной стоимости. В Греции из двух источников: материального учета – инвентаризации – и учета расчетов – контокоррента – возник бухгалтерский учет. В нем соединились два начала бухгалтерии. Для целей отчетности по хронологическому регистру делалась рекапитуляция – систематическая разноска всех хронологических записей, которая и привела к появлению счета. Другим источником была инвентарная опись ценностей. На должность материально ответственных лиц назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. В Афинах были специальные чиновники и контролеры, в обязанности которых входило составление отчетов о доходах и расходах государства. Финансовый учет и контроль находился в руках десяти выбираемых населением лиц, в ведение которых входил учет всех государственных доходов и расходов, учет храмового имущества, проведение инвентаризаций движимого и недвижимого имущества. В государственном хозяйстве регистрировались не только факты поступления и выдачи наличных денег, здесь встречались и зачетные платежи, и переводы платежей в другие кассы. На каждый вид доходов открывался отдельный кувшин под определенной буквой, на конкретные расходы можно было брать деньги только из строго определенного кувшина. Ключ от кассы находился у одного чиновника, а ключ от помещения с документами у другого, им запрещалось обмениваться ключами. Документы о платежах распределялись и хранились по срокам. Чиновники, получая деньги, вычеркивали плательщиков и возвращали списки, которые содержали сведения о просроченных платежах и неплательщиках. Так в Греции зародился прием линейной (позиционной) записи. В Афинах отчетность носила публичный характер: отчеты храмов, государственных учреждений записывались на мраморные и бронзовые доски и выставлялись в народном собрании, в оградах храмов, вдоль дорог. В Греции развивалась банковская система, в банке вели два журнала – один для приходных, другой для расходных операций. Земля являлась товаром, и под залог земли давались ссуды. Аристотель в своей работе «Политика» четко разграничил учетные функции от контрольных, причем, он понимал ревизию как часть контроля. Это был новый подход: ревизор равноправен с главным бухгалтером и не зависим от него. За период Эллинизма сохранилось значительно больше документов по учету, свыше 1000, один из которых был папирус Зенона. Зенон в 256 году до н.э. реформировал систему учета, сложившуюся в частных поместьях. Были сформулированы две цели учета: 1) выявление общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности; 2) исчисление хозяйственного эффекта в различных областях деятельности, что предполагало появление периферийного учета в различных отраслях хозяйства, и по каждому виду деятельности требовалась самостоятельная отчетность специально уполномоченных лиц. В хозяйствах строго регламентировался документооборот, все виды документов и правила их заполнения предусматривались заранее, был заведен четкий порядок хранения документов в архиве. Учетные регистры велись по принципам систематической записи. В этих регистрах выделялись счета материальные, личные и финансовые.

В основу классификации счетов был положен принцип общности происхождения предмета. К личным счетам относили и счета должников, которые велись как настоящие контокоррентные счета с указанием долга и его погашения. Записи в счетах выполнялись в хронологическом порядке, а сальдо выводилось после записи каждого факта хозяйственной жизни. По периодичности отчетные формы делились на месячные, годовые и трехлетние, отчетность была обязательной и служила для налогообложения. В производственном учете широко применялись ежедневные нормы выработки по производимой продукции и сдельные расценки. Отдельно устанавливались нормы накладных расходов в зависимости от видов продукции.

Таким образом, в Древней Греции сложилась хорошо развитая система учета, но это была простая форма бухгалтерии, в основном с натуралистической оценкой.

Древний Рим. В Древнем Риме записи в учете выполнялись на лыке, на покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе. В Древнем Риме существовала взаимосвязанная система учета, развитая на основе греческого учета. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была Памятная или Мемориал, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни, и два кодекса, первый кодекс – кассовая книга со счетами расчетов, а второй кодекс – книга систематической записи. По мнению исследователей, в Древнем Риме сложилась простая бухгалтерия без трансформации данных мемориальных счетов в деньги, в кодексах практиковалась хронологическая, а не систематическая запись; по счетам двух кодексов выводился сальдо. В Риме проводился бюджетный учет в масштабе всего государства, и в отдельных провинциях велась книга Бревариум, где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение. Этот регистр получил название Книги имперских счетов, которую можно рассматривать как первый баланс государственного бюджета. Исследователи выделяли в Бревариуме следующие характерные черты: обязательное документирование записей; строгое разграничение между учетом денежных средств и учетом натуральных ценностей; хронологическая запись в текущем учете и ежемесячная систематическая запись в кодексе с выделением сначала основных приходных, а потом расходных статей с указанием исходящего остатка; периодическая отчетность перед вышестоящими органами, источником данных для которой служили записи в кодексе. Во времена Римской империи систематическая запись получила более широкое развитие. В легионах для расчетов с каждым солдатом открывался отдельный лицевой счет. Солдату три раза в год начислялось жалование, оно выплачивалось либо деньгами, либо пищей, одеждой, обувью, сеном. Стоимость представленного имущества и питания вычиталась из начисленной суммы жалования, налогов практически не было, кроме жертвоприношений, и сумма, причитающаяся к выплате, фиксировалась нарастающим итогом. Если солдата убивали, деньги со счета списывали в доход легиона или его администраторов. Систематическая запись получила распространение в финансовом ведомстве в связи с учетом налогов. На каждого налогоплательщика открывался лицевой счет, в котором указывалось: объект обложения, сумма налога, сумма взысканий, начисленные штрафы, суммы вносимые в казну. В Риме существовал свод законов о финансах, в котором было сосредоточено в руках квесторов, которые контролировали все операции, связанные с выплатой денег. Эти выплаты производились только при представлении первичных документов, служивших единственным основанием для составления записей. Была создана специальная налоговая полиция, которая применяла пытки к налогоплательщикам. Публично-правовая отчетность также была характерна как для Древнего Рима так и для Древней Греции. С развитием экономики Римской Империи наблюдался стремительный рост кредитных отношений. Древнеримские предприниматели ссужали друг друга деньгами, товарами. Проценты уплачивали в первое число месяца (календы), отсюда и запись ссуд, выданных под проценты, получили название календаря. В календаре указывались не только выданные суммы, но и причитающиеся к получению заемщика проценты. Таким образом, возникает принцип начисления, согласно которому в учете фиксируются не только суммы фактически выданных и полученных средств, но и право на получение денег и обязательства их выплаты.

Основной отраслью производства Рима, как и в других древнейших цивилизациях, было сельское хозяйство, поэтому римские авторы оставили замечания относительно организации учета в поместьях. В строительстве при оценке сооружений учитывали износ. В промышленном производстве, которое работало на рынок, результаты хозяйственной деятельности определялись в целом по предприятию путем сопоставления всех расходов со всеми доходами. Цели учета в Древнем Риме были главным образом контрольными. Был создан сложный аппарат ревизоров и контролеров, но обман и утайки были достаточно частыми. Счетоводы Древнего Рима пользовались предоставлением им еще в эпоху республики правом объединяться в корпорации – декурии. Так в Риме появляются первые профессиональные объединения бухгалтеров. Государственные счетоводы занимались делами эрария, который состоял из кассы и архива, а также вели государственные счетные книги. Ввиду ежегодной смены магистров, эрарием фактически управляли эти постоянные счетные работники.

Таким образом, в основе древнеримского учета находилась инвентаризация и прямая регистрация имущества, затем появилась косвенная, когда вместо конкретного учетного объекта фиксировали данные из первичных документов. С этого момента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватными, бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации.

Литература:

основная [1];

дополнительная [3], [4];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 2. Учет в эпоху средневековья (2 ч.)

План лекции:

1. Эпоха застоя в учете и деградация учетных знаний.
2. Развитие предпринимательства в эпоху возрождения и потребность в учетной информации.
3. Версии и причины возникновения двойной записи.
4. Печатные труды Луки Пачоли, их содержание и значение.
5. Формирование принципов камеральной (бюджетной) бухгалтерии в средние века.

В период раннего средневековья в странах Западной Европы продолжались традиции римской бухгалтерии. По мнению исследователей, учетный консерватизм господствовал веками, приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей.

В 1202 году итальянец Фибоначчи ввел в бухгалтерию арабские цифры, но понадобилось более трех веков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. Считалось, что римские цифры легче исправить, чем арабские. Точность подсчетов возрастала по мере осознания относительности учета. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало использование римского права в бухгалтерии. На основе римского права формировалось торговое и хозяйственное право. Купцами создавались посреднические ссуды, которые вырабатывали определенные требования к записям. Все операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;

- 2) в бухгалтерских книгах между записями не должно быть пустых мест;
- 3) по каждой операции дается ссылка на разрешающий ее документ;
- 4) все числа в записях должны быть буквенные, а не цифровые, чтобы избежать подделок.

Основными учетными приемами оставались отчетность и инвентаризация, но люди средневековья считали, что устное свидетельство достовернее письменного, так как последнее можно подделать, а устное – нет. В монастырских хозяйствах получили распространение составление инвентаризационных описей, которые содержали систематизированные записи. В них выделялись следующие группы имущества: 1) здания и

сооружения; 2) хозяйственный инвентарь; 3) продукты; 4) скот. Эти сведения были найдены в инструкциях управляющего сельскохозяйственным учетом.

Отчет о доходах сдавали один раз в год, вели два отдельных регистра учета расходных операций: 1) затраты собственника, 2) затраты хозяйства. Для выведения остатка все записи регистров текущего учета подсчитывались по видам ценностей. Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирочного учета. На бирке-дощечке в странах Западной Европы делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа. Дощечка раскалывалась вдоль, одна половина оставалась у получателя (приходный ордер), а вторая отдавалась плательщику (квитанция). Если половинки сложить, то можно убедиться в правильности записей. Так осуществлялась «линейная запись». Этот прием широко использовался и для отражения регистрации перемещения ценностей внутри хозяйства между материально ответственными лицами. Бирки использовались как «векселя», как «чеки» в свободном обороте и как средство погашения долгов вместо наличных денег.

В средние века возникла профессия странствующих писцов, которые за плату составляли отчеты. Во времена расцвета средневековья появились специальные трактаты по учету, где излагались правила по оформлению документов.

Большое значение учет имел в государственном хозяйстве, образцовым он был в Англии. Из «Книги страшного суда» (1086) мы узнаем, что в основу учета была положена инвентарная опись. В английском казначействе палата шахматной доски ведала финансами страны, где зародился учетный регистр шахматной формы. К XIII веку в странах Западной Европы сложилась система учета кассовых операций. Каждая приходная запись содержала следующие реквизиты: дата, сумма прописью и у правого края страницы – цифрами, от кого последовало поступление денег, основание платежа. Фиксировалось поступление денег в иностранной валюте и в пересчете на местные деньги. Каждая расходная запись содержала следующие реквизиты: дата, ссылка на распорядительный документ, получатель денег, сумма, целевое назначение расхода, способ оплаты. Вверху каждой страницы кассовой книги указывали год. Приходно-расходные книги велись в двух экземплярах: один у кассира, другой у бухгалтера. Исправления во всех книгах выполнял только один специальный нотариус. Остатки по книгам выводились или ежемесячно, или один раз в полугодие путем рекапитуляции – итоги группировались по каждой проводке.

Развитие хозяйственной деятельности требовало определенных форм контроля за качеством учетной информации. В XIII веке в Англии появляется институт контролеров-аудиторов.

Господствующей в Европе была простая бухгалтерия, она существовала в учете купцов в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках. Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, который является зеркальным отражением первого. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникли сами факты.

Простая бухгалтерия в своем развитии прошла пять этапов: 1) инвентарный учет – фиксировались только остатки материальных ценностей; 2) контокоррент – учет только расчетных операций; 3) деньги – монеты выступали объектом учета; 4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов; 5) деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря. Таким образом, простая бухгалтерия не раскрывала ни юридического, ни экономического смысл фактов хозяйственной жизни, так как использовались различные измерители – натуральные и денежные, то невозможно было обобщить факты хозяйственной жизни. В простой бухгалтерии не было условий для расчета прибыли и не существовало правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм.

Камеральная или бюджетная бухгалтерия существовала параллельно с простой и двойной бухгалтерией. Она исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Контроль сметы расходов и доходов был

главной целью учета. Использовались различные и своеобразные приемы учета кассовых операций в одном или нескольких регистрах.

Сложившиеся методы, по мнению исследователей, имели недостатки: 1) учет не был сведен в единую систему, его объекты были совокупностью, элементы которой не могли соизмеряться; 2) каждый объект велся в тех учетных единицах, которые его определяли (например, хлеб – в натуральных единицах, касса – в денежных); 3) если и встречались системы, объединяющие учетные объекты, то они представляли простую бухгалтерию, не имели ни счета собственника, ни результатных счетов; 4) выведение финансовых результатов из учетных записей без инвентаризации было не возможно.

Для преодоления этих недостатков развивалась диграфическая или двойная бухгалтерия. В номенклатуру счетов вводятся счета собственных средств, а материальные счета получают денежную оценку, вследствие чего абсолютно все факты хозяйственной жизни отражаются дважды. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя. Однако исследования документов средневековья показали, что двойная запись существовала задолго до Пиетра, Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии также нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

Исследователи предполагают, что двойная бухгалтерия зародилась в XIII веке, так как до XIII века не сложились объективные условия:

- 1) деньги были слишком редким явлением;
- 2) психология рядового счетного работника не конструктивна, он пишет то, что видит в жизни или в документе;
- 3) прибыль как важнейшая категория не получила должного признания, купец оперировал больше потребительским, чем финансовыми категориями;
- 4) из всех функций денег преобладает функция средства платежа, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной основе;
- 5) многие века в психологии людей преобладали не количественные, а качественные представления.

Одни исследовали полагали, что двойную запись вызвали экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений, другие связывали возникновение двойной записи с развитием кредитных отношений.

Двойная запись зародилась стихийно, из необходимости контролировать разность по счетам. Подавляющее большинство факторов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступали товары от поставщиков, продали товары и т.д. Это был процедурный прием, приводивший к логической необходимости, уравнивания дебетовых и кредитовых оборотов.

Двойная бухгалтерия в своем развитии прошла пять этапов:

- 1) двойная запись родилась как формальный прием, как следствие эволюции методов регистрации;
- 2) двойная запись рассматривалась как технический прием, позволяющий автоматически проконтролировать правильность записи хозяйственных оборотов;
- 3) учет являлся единой законченной и замкнутой системой, используя единый денежный измеритель;
- 4) предполагают не только наличие в системе счетов собственника, но и учет финансовых результатов;
- 5) связан с развитием и расширением объектов учета.

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся бухгалтерская процедура называется двойной:

- 1) два вида записей – хронологическая запись и систематическая;
- 2) два уровня реализации – аналитический и систематический учет;
- 3) две группы счетов – материальные и личные;

- 4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;
- 5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;
- 6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением $A - П = K$;
- 7) две точки у каждого информационного потока – вход и выход;
- 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни – одно лицо отдает, другое принимает;
- 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа – сначала регистрируются факты, а затем проверяют правильность работы;
- 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись, сначала как плановая, затем как учетная или фактическая;

Таким образом, двойная запись формирует три элементарных метода: баланс, счета и двойная запись. Они создают иллюзию гармонии, весь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия, но не жизнь, и это необходимо для упрощения деятельности, создавая предпосылки для управления ею.

В 1494 году в Венеции францисканский монах Лука Пачоли (1445 – 1517) опубликовал свой монументальный труд «Трактат о счетах и записях». Не оцененная по достоинству при жизни автора, эта книга дала миру бизнеса язык, которым он пользуется до сих пор. В своей книге Лука описывает порядок ведения бухгалтерских книг и счетов венецианскими купцами, способ учета в книгах наличного имущества и совершаемых торговых операций. Предложенный Пачоли способ учета торговых операций на бухгалтерских счетах получил название способа двойной записи и до сих пор широко используется в управленческой практике. В трактате Луки Пачоли содержится 36 глав, и в каждой главе даются практические советы как вести торговлю и учет, способы составления различных деловых бумаг, применительно к любому делу, связанному с учетом материальных ценностей и денежных средств и т.п.

Значение трактата для развития бухгалтерского учета очень велико. Пачоли как бухгалтер первым в мире дал теоретическое истолкование двойной записи и попытался объяснить такие понятия как «дебет» и «кредит», хотя об этом он прямо и не говорит. Так же Пачоли создал персональную модель учета, которой пользовались Карл Маркс и Фридрих Энгельс в своих работах.

В XV веке во всех более или менее крупных предприятиях (торговых и банковских) Западной Европы велось по определенной системе счетоводство, в частности широко использовались наставления и положения «Трактата» Пачоли.

«Трактат о счетах и записях». В 1493 году в Асизе тринадцатилетняя работа над книгой «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» была закончена. Пачоли разделил текст «Суммы» на две части: первая часть посвящена арифметике и алгебре, вторая – геометрии. Первая часть; состоит из девяти отделов, восемь из которых посвящены вопросам арифметики и алгебры, а девятый отдел – вопросам применения математики в коммерческом деле. В последний отдел входит двенадцать трактатов: I – о товарищах, II – об арендах, III – о менах и меновых сделках, IV – о векселях и вексельных сделках, V – о процентных вычислениях... XI – о счетах и записях, XII – о мерах, весах и монетах, о торговых обычаях и местах, с которыми Италия находится в торговых сношениях.

С точки зрения практики учета книга Л. Пачоли устарела еще до того, как была напечатана.

Практика учета в Северной Италии к концу XV в. была шире и глубже, чем описал ее Лука Пачоли, и, пожалуй, можно сказать, что для итальянских бухгалтеров – современников Пачоли его книга в части практических предложений была весьма элементарна. В своем классическом труде он не отразил многих ценных практических достижений. Это свидетельствует о том, что Пачоли в основном, очевидно, опирался на торговые книги практического счетоводства Ромпиази. Трактат написан на языке, представляющем собой смесь латинского и итальянского с явным преобладанием последнего, что делало его сложным для чтения и понимания. Наконец, изложение в трактате очень небрежное,

содержит много противоречий. Достаточно сказать, что при описании правил заполнения инвентаря игнорируются цены (глава 3), когда же автор переходит к изложению правил открытия счетов в Главной книге, то предполагается наличие цен (глава 12); столь же противоречивы высказывания и о сроках сальдирования счетов Главной книги, о классификации расчетов (сравни главы 9 и 19); остается неясной позиция Пачоли относительно принципов оценки материальных ценностей (главы 12, 18 и 20).

В своем трактате «О счетах и записях» Лука Пачоли путем анализа операций и уже существовавших способов ведения книг, описал закон двойной записи и доказал, что на нем возможно в любом хозяйстве построить безусловно целесообразную систему счетов и книг.

Лука Пачоли вошел в историю математики и бухгалтерского учета прежде всего как основоположник двойной записи. Однако в настоящее время все историки науки сходятся во мнении, что двойная запись в бухгалтерском учете возникла не во времена Луки Пачоли, а гораздо раньше. Лука Пачоли только описал уже сложившуюся до него систему. Один из самых великих бухгалтеров – ученый Фабио Беста (1845 – 1923) объявил, что «Трактат о счетах и записях» был написан одним из преподавателей коммерческой школы в Венеции и только вставлен Пачоли в текст «Суммы». Согласно другой версии, «Сумма» – это на три четверти пересказ книги Фибоначчи (1170 – 1228). Однако у Фибоначчи ничего не говорится о бухгалтерии.

На сегодня достоверно известно, что первой книгой, в которой описывалась система двойной записи, была книга Бенедетто Котрульи «О торговле и современном купце», написанная от руки в 1458 г. и напечатанная в 1573 г. Вместе с тем, книга Луки Пачоли признается всеми историками науки, как выдающийся источник, давший толчок развитию бухгалтерского учета. Она являлась первой печатной книгой, в которой рассматривались все современные достижения в области математики, бухгалтерии и служила обобщением всех достижений того времени, т.е. была «суммой знаний». Кроме того, она была написана не на обязательном для научных работ того времени латинском, а на итальянском языке, доступном массовому читателю. Об этом говорит эпитафия к книге («То, что в пыли валялось и томилось забытым в темнице, Лука нашел для тебя, друг и читатель»). Таким образом, он проложил дорогу для последующих поколений, задача которых состояла в дальнейшей разработке унаследованного учения.

Двойная запись не просто отражала хозяйственный процесс, а целенаправленно реконструировала его, следствием чего было появление операционных счетов, отражающих средства, которые нельзя ни увидеть в натуре, ни потрогать руками, их нельзя взвесить и измерить, они условны и могут быть выведены только бухгалтерским путем. Это позволило установить систематическое наблюдение за такими величинами, как капитал и прибыль.

Значение «Трактата о счетах и записях» в развитии бухгалтерского учета». Следует отметить шесть главных моментов, которые он привнес в бухгалтерский учет:

1. Теоретическое истолкование двойной записи. Пачоли первым попытался объяснить такие понятия, как дебет и кредит, хотя он и не употребляет этих терминов. Он создал персонификацию учета и тем самым заложил основы для его юридического истолкования.

2. Персонификация приводила к возможности самостоятельного рассмотрения таких абстрактных бухгалтерских категорий, как дебет и кредит. Тем самым создавались условия для выделения бухгалтерского учета в отдельную науку.

3. Бухгалтерский учет рассматривался как самостоятельный метод, основанный на применении двойной записи, имеющий приложение для отражения хозяйственных процессов как на отдельных предприятиях, так и выходящих за их рамки.

4. Отражение двойной записи на счетах, которые трактуются как система (план) учета.

5. Пачоли впервые ввел в бухгалтерский учет моделирование, основанное на комбинаторике. Такой подход позволял построить общую модель, в рамках которой любая учетная задача истолковывалась как частный случай. Почти все комментаторы Пачоли основную его заслугу видели в обобщении практики, формулировке 17 правил, получивших название «правил Пачоли».

Некоторые из отмеченных моментов не утратили своей актуальности и в настоящее время, а значение некоторых даже возросло. Успехи, связанные с развитием бухгалтерских идей, сопровождались забвением их истоков. В XVIII – первой половине XIX в. уже мало кто из бухгалтеров знал имя Пачоли и никто не читал «Трактат о счетах и записях».

В 1869 году члены Миланской академии счетоводов попросили профессора математики Лючини выступить с общеобразовательной лекцией, готовясь к которой Лючини, случайно для себя, открыл книгу некоего Л. Пачоли «Summa» и, к крайнему своему изумлению, в этой инкунабуле он нашел «Трактат о счетах и записях». Бухгалтеры Ломбардии, их коллеги в Италии, а потом и во всем мире были потрясены. Наука бухгалтерии в 1893 году в Санкт-Петербурге издает русский перевод Трактата, второй, более точный перевод был выполнен О. О. Бауэром в 1913 году.

Венецианская форма счетоводства Л. Пачоли. По времени возникновения это одна из самых старых форм. Общая последовательность этапов записей по правилам этой формы такова:

1. Факты хозяйственной жизни;
2. Мемориал;
3. Журнал;
4. Главная книга;
5. Пробный баланс;
6. Отчет.

Прежде всего, обращает на себя внимание факт наличия регистра под названием Мемориал. Иначе его называли – Памятная книга. В Мемориале регистрируются все факты хозяйственной жизни, которые, по мнению бухгалтера, должны быть основанием для последующего представления в балансе.

В Мемориале фиксируются совершившиеся факты независимо от того, есть документ, подтверждающий их, или нет. Тут-то и сказывается приоритет содержания над формой. Но во всех случаях, и в далекие времена Л. Пачоли, и в наши замечательные дни, всегда есть один документ, с которого должен начинаться Мемориал. При открытии организации в Мемориале перечислялись предметы, приведенные в инвентаре, т.е. каждая строчка инвентаря трактовалась как факт, и, таким образом, перечень остатков рассматривался как частный случай хозяйственной жизни, а инвентарная опись приравнивалась к обычному первичному документу. Записи в Мемориале в старину мог делать любой сотрудник.

Следующий этап - заполнение Журнала, т.е. присвоение проводки фактам, зафиксированным в Мемориале. И тут появляется новая особенность: форма Л. Пачоли не использует синтетических счетов и не приемлема для действующего Плана счетов.

Следующий этап – заполнение Главной книги, которая ведется в разрезе аналитических счетов.

В современных условиях данные из Журнала в Главную книгу могут переноситься при составлении баланса или по мере информационной необходимости.

Смысл Главной книги не в наборе счетов и не в оборотах и сальдо на них, а в отношениях между оборотами счетов и значениями сальдо, т.е. как их величины на одних счетах относятся к таким же величинам на других. Бухгалтерская процедура знает только абсолютные числа, но прочтение Главной книги позволяет получить и величины относительные.

Литература:

- основная [1];
- дополнительная [3], [4];
- периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 3. Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI – XIX вв. (2 ч.)

План лекции:

1. Влияние промышленной революции на развитие учета.

2. Модификации двойной бухгалтерии в Западной Европе.
3. Попытки классификации счетов и взгляды на сущность баланса.

Огромное влияние на развитие учета оказала промышленная революция. С появлением фабрик, железных дорог, с концентрацией рабочей силы и средств производства, с новыми концепциями производства, собственности, капитала и управления, износа и амортизации происходило и совершенствование системы регистрации фактов, оценки объектов и раскрытия информации в отчетности.

Производство огромной массы относительно стандартных товаров на фабриках позволяло значительно сократить издержки производства, что привело к вытеснению ручного производства. Поместная приходо-расходная бухгалтерия перестала удовлетворять информационные потребности в первую очередь собственников промышленного капитала.

Концентрация капитального оборудования в условиях технологического развития породила задачи расчета амортизации для включения в себестоимость продукции средств труда, для учета и распределения накладных расходов, оценки стоимости оборотных активов и исчисления прибыли.

Концентрация рабочей силы на фабриках привела к необходимости создания систем оплаты труда, сверхурочных, премий, а также формирования показателей для нужд управления персоналом. Четкие концепции заработной платы и управления персоналом окончательно оформились только в XIX в.

Потребность в значительных средствах для развития бизнеса привела к созданию акционерных компаний. Наемная администрация должна была периодически отчитываться перед собственниками, мало знакомыми с деятельностью компании. В связи с этим начинают формироваться концепции бухгалтерской отчетности. Кроме того, выявленная за отчетный период, прибыль была базой для начисления дивидендов, поэтому определение прибыли стало первостепенной задачей бухгалтера.

Аппарату управления также требовалась больше информации для принятия решений и осуществления контроля от имени собственников, которые не принимают непосредственного участия в управлении предприятием. Со временем это привело к созданию различных систем бухгалтерского учета затрат, призванных помочь менеджерам в процессе принятия решений.

Изменения в экономике привели к изменениям в законодательстве о компаниях. Для привлечения капитала возникла необходимость прибегнуть к сбережениям многих людей, так как средств одного, даже состоятельного лица было недостаточно для строительства и функционирования фабрик и заводов. Один из первых законов в Европе, признававший деятельность незарегистрированных компаний нарушением общественного порядка, был принят в Великобритании в 1719 г. Необходимость такого закона была вызвана тем, что человек, вступивший в договорные отношения с такой организацией, не мог предъявить кому-либо иск в случае спора, так как компания имела значительное число собственников (акционеров). Однако легальность акционерных обществ, а вместе с тем требования к ведению учета и предоставлению отчетности будут введены законодательства европейских стран только в XIX в.

Второй важной областью законодательной инициативы, влияющей на развитие практических методов бухгалтерского учета, было законодательство о банкротстве. Один из первых в Европе законов о судах по делам о несостоятельности должника был принят в 1813 г. Были учреждены суд и система официальных уполномоченных, которые занимались ликвидацией имущества банкрота совместно с уполномоченными кредиторов. Именно разработка законодательства о делах о несостоятельности должников привела к формированию принципа имущественной обособленности в бухгалтерском учете, так как владелец (акционер) отвечал по обязательствам компании только в пределах сумм, вложенных в капитал компании.

Для защиты интересов акционеров, оторванных от управления компанией, появляются предпосылки для формирования еще одного принципа бухгалтерии — принципа

непрерывности деятельности, который позволяет своевременно обеспечить информацией, необходимой для принятия решений, собственников и кредиторов.

После выхода книги Л. Пачоли двойная бухгалтерия распространяется на различные отрасли, завоевывает одну страну за другой. Возникнув в торговле в Италии, она распространяется и на другие отрасли. Альвизе Казанова в 1553 г. описал применение двойной бухгалтерии в судостроении. В 1586 г. Анжело де Пиетро доказал возможность использования двойной записи в банках. Людовико Флори в 1636 г. описал возможность применения двойной записи в государственных органах. Бастиано Вентури в 1655 г. показал использование двойной записи в сельском хозяйстве. Так двойная запись развивается вглубь, охватывая одну отрасль хозяйства за другой. Расширяется география применения двойной записи: из Италии двойная бухгалтерия распространяется в Германию, оттуда во Францию, потом в Англию, затем в Испанию и в Америку. На востоке она шла через Германию в Россию, а потом в Китай и Японию. Так весь деловой мир заговорил на языке дебета и кредита. Переходя из страны в страну, двойная запись совершенствовалась, принимала национальные черты и закладывала основу науки о бухгалтерском учете.

Италия. Основной целью учета долгое время считали оперативное выявление долгов и требований, цель, заданную Л. Пачоли (юридическая природа учета). Вторая цель, поставленная им, «надлежащее устройство дел с целью выявления результата деятельности», имеет экономическую природу и выдвинется на первое место значительно позднее.

Для достижения поставленных целей необходимо ведение книг. Многие столетия вся бухгалтерия определялась как «искусство ведения книг».

1688 г. Ф. Гаратти усовершенствовал староитальянскую форму бухгалтерского учета, разделив счета на синтетические и аналитические. Аналитические счета были выведены из состава учетных регистров. Этот вариант формы получил название *новой итальянской*.

В те времена учет был неотделим от человека, поэтому авторы определяли требования, необходимые для успешной работы. Так, Анжело ди Пиетро писал, что бухгалтер должен:

- уметь быть умным (а не быть умным на самом деле);
- иметь хороший характер (добрый, но принципиальный);
- иметь хороший почерк (так как писали от руки);
- иметь профессиональные знания;
- быть властолюбивым и честолюбивым;
- быть честным.

Впоследствии внутри итальянской школы не было единства взглядов. Исследователи называют три основных течения, сформировавшиеся во второй половине XIX в.: ломбардское, тосканское и венецианское.

Ломбардское течение (юридическое) — основатель Франческо Вилла. Он считал, что бухгалтерский учет не может быть сведен к технической процедуре, ибо он есть не что иное, как комплекс экономико-административных понятий. Бухгалтерии учет может быть организован путем ведения книг на основе этих понятий. Учет необходим администратору для контроля лиц, занятых в хозяйственном процессе.

Тосканское течение (юридическое) — основатель Джузеппе Чербони. Он считал, что бухгалтерский учет — это не комплекс административных действий, а часть юриспруденции. Он изобрел *логисмографию* — учение, в основе которого лежит понятие о хозяйстве как совокупности интересов, порождаемых чьей-либо собственностью. Логисмография различает четыре группы лиц, имеющих отношение к предприятию: собственник, администратор, агенты, корреспонденты. Этим лицам открываются соответствующие счета, которые подразделяются на две части:

1. дебетовую, на которой отмечается все то, что собственник, агент или корреспондент должен (обязательства),
2. кредитовую, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент может получить (права).

Каждая хозяйственная операция создает право для одной стороны и обязательство для другой, что и должно быть основой двойной записи.

Учеником Дж. Чербони был Винченцо Джитти, который дал самое романтическое определение бухгалтерскому учету: «Счетоводство — это зеркало прошедшего, руководитель будущего, это порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия». Джитти писал, что «характерная черта управления — это действовать, а счетоводства — освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально».

Д. Масса, последователь логисмографии, сказал: «Бухгалтерский учет — наука об управлении людьми». Он высказывался за полную независимость бухгалтерии от администрации предприятия. Основным методом счетоведения считал регистрацию, которая должна быть для администратора как компас для мореплавателя. В 1874 г. он начал издавать первый бухгалтерский журнал, который выходил 30 лет.

Венецианское течение (экономическое направление) — основатель Фабио Беста. Он считал, что цель учета — оценка, ценности — его предмет. Бухгалтерский учет — наука о контроле, если бухгалтер обеспечивает его, то не зря получает заработную плату. В каждом хозяйстве имеется три вида функций: распорядительная, исполнительная, контрольная (учетная). «Хозяйственный контроль должен принудить каждого работника быть честным, даже против его желания».

Его последователи также видели экономическую природу учета. Так, Альфиери много внимания уделял смете, называя ее предвидением экономической деятельности предприятия. А. Стабилини называл хозяйство совокупностью действий с целью производства и потребления богатств. Он считал, что точность бухгалтерских данных должна быть относительной, т.е. до-статочной для принятия решений.

Эммануэль Пизани осуществил попытку синтеза тосканской и венецианской школы: от тосканской взял теорию счетов, от венецианской — их характер. Таким образом, венецианское течение стало мостом в более зрелую экономическую теорию бухгалтерского учета. *Германия*. Идея немецкого учета сводилась не к выявлению финансовых результатов, как у итальянцев, а к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами — факторами. В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую двойную бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Цель учета немцы видели в более широком плане — превращение беспорядка в порядок (Вольфганг Швайкер).

Интересный подход по определению метода бухгалтерского учета встречается у философа и математика Г.В. Лейбница. Он впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета в хронологической последовательности:

установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления;

запись этого факта в бухгалтерские регистры;

выполнение счетных операций.

В вопросе оценки товаров для немцев единственно правильной была рыночная стоимость. Г.В. Лейбниц разработал правила экспертом оценки, ориентированной на продажную рыночную стоимость.

Будучи чрезвычайно аккуратными, немецкие авторы требовали оснований для записей в журнал. Только наличие документов является единственным основанием для бухгалтерских записей. В. Швайкер писал: нет бухгалтерских записей без документов, нет записей в систематических регистрах, не оправданных в журнале (хронологическом регистре). Большим достижением В. Швайкера было то, что он сгруппировал все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свел их к 250 стандартным бухгалтерским корреспонденциям, используя систему кодирования счетов. Это позволяет считать его автором первого плана счетов, В. Швайкер придавал большое значение сверке бухгалтерских записей, приводил способы и устанавливал сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяют считать его родоначальником ревизии.

Германия — родина немецкой формы счетоводства. Впервые ее описал Гельвиг в 1774 г. В Германии господствовала камеральная бухгалтерия, которую немцы дополнили итальянской формой счетоводства. В результате синтеза итальянской и немецкой бухгалтерии выделилась кассовая книга и стала самостоятельным регистром. Хронологическую запись стали вести в двух регистрах — мемориале и кассовой книге, а записи по счетам Главной книги — итогами один раз в месяц.

Великобритания. Первая книга написана учителем математики Хью Олдкастлем в 1543 г., ее первые главы полностью совпадают с «Трактатом о счетах и записях» Л. Пачоли. В каждом счете он выделял дебитора и кредитора (персоналистическая трактовка всех счетов). Даниель Дефо, прежде чем заняться сочинением романов, выпустил труд по бухгалтерскому учету, где рассматривал его как средство управления предприятием.

Джон Меллис впервые дал понятие амортизации основных средств как прямого расхода недвижимого имущества, предлагал отражать данную операцию по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Инвентарь», т.е. чтобы стоимость инвентаря равными частями списывалась на убыток.

Создателем английской формы счетоводства является Эдвард Джонс. Он считал, что двойная запись запутывает учет, поэтому пытался, во-первых, обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок и, во-вторых, повысить оперативность выявления финансового результата. Центральный регистр английской формы — журнал, в котором три колонки. В средней колонке записывают содержание операций, затрагивающие кассу, с указанием суммы. Слева (дебитор) — сумма, поступившая в кассу, а справа (кредитор) — сумма расхода из кассы. Сумма крайних колонок должна быть равна итогу средней колонки. Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала. Все текущие операции отражаются в журнале, откуда раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, и итоги Главной книги должны быть равны итогам в журнале.

Эта форма учета относится к простой бухгалтерии. Отсюда обороты по дебету и кредиту не равны между собой, а следовательно, вычтя из итога колонки дебет как итог кредит, так и сумму кредиторской задолженности, получим сумму капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка. Работа Джонса заставила задуматься о необходимости двойной записи.

Франция. Во второй половине XVIII в. Франция стала самой могущественной державой мира. Ее способы учета также доминировали в хозяйствах Европы.

Во Франции учет рассматривался как составляющая часть науки об управлении единичным предприятием. Первым, кто дал такую трактовку бухгалтерскому учету, был Жак Савари, то же писал и основатель школы физиократов Франсуа Кене. Но он сомневался в научных достоинствах бухгалтерии, говоря, что «формы и правила сводятся к технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию».

Суть французской формы счетоводства заключается в том, что единый журнал (хронологическая запись) распадается на несколько. В отличие от немецкой формы французская предлагает ведение не только мемориала и кассовой книги, но и других журналов, рассчитанных на каждый вид основных операций. Периодически (обычно раз в месяц) на основании записей в журналах составлялись записи в сборном журнале (Главной книге). Бельгийская форма счетоводства является разновидностью французской. Эта форма предполагала дифференциацию журнала на четыре самостоятельных регистра: покупки, продажи кассы и финансовых результатов. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу.

Американская форма счетоводства основана на новом регистре — Журнал-Главная, где хронологическая запись была объединена с систематической. Для этого, по мнению Дегранжа, достаточно вести пять счетов: кассы, товаров, документов к получению, документов к оплате, убытков и прибылей. Предусматривалось также ведение еще трех счетов: капитала, баланса вступительного и баланса заключительного. Все счета связаны между

собой двойной записью по правилу «тот, кто получает, дебетуется, а тот, кто выдает, кредитуется».

Большое внимание итальянские авторы уделяли природе счетов, пытаясь их классифицировать. Однако и до настоящего времени вопрос о классификации счетов остается дискуссионным. Так, Доминико Манчини (1540 г.) разделил все счета на живые (счета расчетов с физическими и юридическими лицами) и мертвые (материальных и денежных ценностей). Его классификация сохранилась до XX в., получив название счетов материальных и персональных.

В середине XVII в. Пиетро Паоло Скали (1755 г.) разделил счета на три группы: собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов), имущественные и корреспондентов (дебиторов и кредиторов). Для Д. Манчини и его последователей счета собственные были только частью счетов персональных.

Впервые у итальянских авторов в особую группу были выделены операционные счета, которые дебетовались по цене приобретения, а кредитовались по продажным ценам. Разница между дебетовым и кредитовым оборотом показывала результат от операций. Л. Пачоли к таким счетам относит счет магазина и счет путешествий (передвижной лавки).

Счет прибылей и убытков (у С. Гаммерсфельдера счет счастья и несчастья) еще не получает всеобщего признания. Так, Б. Котрульи результаты хозяйственной деятельности отражает непосредственно на счете капитала. У Л. Пачоли этот счет выделяется, но самостоятельно он пока повсеместно не применяется. Только Д.А. Москетти показал, что счет прибылей и убытков является филиалом счета капитала и распространил на него все правила записей, относящихся к счету капитала. Л. Флори пошел дальше и предложил идею резервирования финансовых результатов в зависимости от отчетных периодов. А. Замбелли предложил счета для резервирования, т.е. сознательного уменьшения доходов. Встречаются особенности и в трактовке счета издержек. Л. Пачоли выделил три основания для классификации издержек: по отношению к предприятию, товару и хозяйственному процессу. Кроме того, все издержки делятся на торговые и домашние, прямые и косвенные, обыкновенные и чрезвычайные. Прямые расходы Л. Пачоли относит на счет товаров, а косвенные — на счет торговых расходов.

Особое значение имело понятие амортизации, которое становится важным при использовании средств труда и их воспроизводстве в капиталистическом хозяйстве. Впервые понятие амортизации было использовано Дж. Меллисом (1588 г.). В практике было два подхода к понятию амортизации: амортизация есть прямой расход недвижимого имущества — тогда списание стоимости средств труда следует производить путем уменьшения их стоимости. Дж. Меллис рекомендует равными суммами списывать стоимость приобретенного инвентаря записью: Д-т счета прибылей и убытков, К-т счета инвентаря.

амортизация — прием, позволяющий постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне. Такой взгляд получил признание в XIX в., когда начисленную амортизацию считали элементом капитала.

Величайшим шагом вперед после работ Л. Пачоли было предложение Ж. Савари разделить все счета и регистры на синтетические (основные) и аналитические (вспомогательные). Таким образом, он создал двухступенчатую систему регистрации учетных данных, которая была использована при модификации старой итальянской формы счетоводства в новую итальянскую. В историю вошли *постулаты Савари*, соблюдение которых является непременным условием правильной организации бухгалтерского учета:

сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они открыты;

сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов равна оборотам по дебету и кредиту того синтетического счета, к которому они открыты.

Классификация счетов была развита Матье де ла Портом. Он выделял три группы счетов:

1. счета собственника (счет капитала, прибылей и убытков) — показывают экономическое движение капитала;
2. счета имущества — выполняют хозяйственную функцию, т.е. показывают кругооборот физического капитала в процессе снабжения, производства и сбыта продукции;
3. счета корреспондентов (счета расчетов) — выполняют юридическую функцию, так как показывают права и обязательства третьих лиц на имущество компании.

Данная классификация позволила сформулировать постулат дела Порта: сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов).

Баланс как орудие контроля и управления хозяйством использовали в средние века, но как бухгалтерская категория он еще не состоялся. Уже к концу XIV в. купцы и банкиры начинают использовать баланс как орудие контроля и управления хозяйственным процессом. Однако сроки составления отличались нерегулярностью, набор показателей отчетности не был типичным, а статьи баланса были перегружены. Например, баланс банка Святого Георгия (на 1 января 1409 г.) содержит в активе 95 статей, а в пассиве 310 статей. Надо также отметить, что в ряде компаний перед составлением отчета требовалось проведение инвентаризации, что подтверждают сохранившиеся фрагменты учетных книг компании Альберти (начало XIV в.), компании Датини (конец XIV в.) и др.

Л. Пачоли под балансом понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Людовико Флори выделял два вида баланса: пробный (как сумму текущих сальдо всех счетов Главной книги) и заключительный (составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года). Анджело ди Пиетро трактовал баланс как форму отчетности, он впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления.

Баланс большинство авторов трактовало либо как символ двойной записи на счетах, либо как процедуру, связанную с подведением итогов оборотов в Главной книге. Ж. Андре (1636 г.) делил виды баланса на пробные и заключительные. Среди последних Ж. Савари различал инвентарный (оценка по себестоимости) и конкурсный (оценка по продажным ценам на день составления) балансы.

Наконец, необходимо отметить, что уже в 1835 г. бельгиец П. Увра первым поставил вопрос о необходимости унифицированных форм отчетности, прежде всего балансов и планов счетов.

Литература:

основная [1];

дополнительная [3], [4];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 4. Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв. (2 ч.)

План лекции:

1. Теория и практика бухгалтерского учета.
2. Юридическая теория бухгалтерского учета и характеристика научных трудов ее представителей.
3. Экономическая теория бухгалтерского учета и ее представители.
4. Балансовая теория бухгалтерского учета, ее принципы.

Бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования практики для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов.

Долгое время считалось, что бухгалтерский учет как прикладная наука обусловлен потребностями практики. В определенной мере это действительно так. Однако именно такая обусловленность оставила учету в наследие противоречивые правила. Нельзя утверждать, что принятые на практике правила не имеют никакой теоретической основы, так как любой комплекс методов учета, применяемый в жизни, имеет свою, особую теорию или взгляд на

вещи, которые стимулировали его разработку. Таким образом, бухгалтерский учет характеризуется не отсутствием теорий, а наличием огромного числа неявных или неполных теорий, не всегда согласующихся друг с другом.

Между теорией учета и его практикой; существует определенная связь: теория предназначена дать разумное объяснение тому, что делают или собираются делать бухгалтеры. Применение теории на практике может иметь реальное практическое значение. Например, использование того или иного метода признания доходов или расходов влияет на величину финансового результата, от которого, в частности, зависит размер дивидендов конкретного акционера.

Теория бухгалтерского учета как наука использует основные методы научного познания: индукцию и дедукцию, синтез и анализ, сравнение и группировку, моделирование и др. Теория выражается словами (термины) и знаками (обозначения).

Все науки подразделяются на эмпирические и неэмпирические (аналитические). Цель эмпирических наук — объяснение и прогнозирование событий реального мира. Именно к такой группе теорий относится и наука о бухгалтерском учете.

Теория, рождаясь на основе практики, обобщает и объясняет факты хозяйственной жизни. Она нужна не тем, кто просто работает, а тем, кто думает и работает. Первой группе теория скорее вредит, чем помогает, второй — тем, кто исследует глубинные проблемы бухгалтерского учета, составляет нормативные документы и выбирает те или иные методологические приемы для достижения большей эффективности в работе предприятия, — теория необходима как воздух.

Еще в 1884 г. итальянский ученый Винченцо Джитти, выступая с докладом на тему «Прошлое и будущее счетоводства», высказал следующую мысль о задачах, стоящих перед счетоводением в его время: «Нашему веку выпали на долю две важные задачи: одна практическая — установление в крупных предприятиях счетоводства, способного удовлетворить новые потребности, другая — теоретическая — установление научных принципов, выводящих счетоводство из эмпирической области и окончательно направляющих его на путь прогресса». С тех пор прошло более века, однако и сейчас возникают споры о том, что бухгалтерия подвержена влиянию эмпиризма и традиций.

Юридические теории двойной записи. В XIX — начале XX вв. основной проблемой, решаемой большинством ученых, было объяснение природы двойной записи. На практике сложились определенные традиции разноски по счетам, но научного объяснения причин и необходимости такой записи ученые не могли представить. Одной из первых начала формироваться юридическая теория двойной записи. В ее основе лежали положения трудов Луки Пачоли.

Суть юридической трактовки бухгалтерского учета сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. С юридической точки зрения целью учета становится контроль деятельности хозяйствующих субъектов: собственника, администратора, агентов (лиц, занятых на предприятии), корреспондентов (лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). Поскольку контролировать права и обязательства можно только по документам, то предмет учета составляют не сами ценности, а сведения о них. Так как ответственные лица должны были отвечать за вверенные им ценности в продажных ценах, то именно такая оценка признается правильной. Сущность двойной записи вытекала из непрерывного возникновения права (обязательства) у одних лиц и его погашения у других. Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы материальных ценностей (материально ответственные лица), а собственники (кредиторы и владелец предприятия) перечислены в пассиве.

В развитие юридической теории бухгалтерского учета огромный вклад внесли Эдмон Дегранж, Ипполит Ванье, А. Шиббе и К. Одерман, Лоуренс Дикси, Йозеф Ульман, Э. Леоте и А. Гильбо, А.П. Рудановский, Джузеппе Чербони и др.

Н.С. Помазков разделяет теории юридического направления на теории одного ряда счетов и теории двух рядов счетов. Теории одного ряда счетов (Э. Дегранж, И. Ванье, А.

Шиббе и К. Одержи, Л. Дикси, Й. Ульман) признают, что все счета одинаковы по своей природе и подчиняются общим правилам регистрации: кто получает — дебетуется, кто дает — кредитруется. Но одни авторы, например Э. Дегранж, исходят из того, что все счета, по сути, являются счетами владельца (собственника). Такие теории вызваны Н.С. Помазковым субъективными. Другие авторы говорят, что счета ведутся от имени хозяйства как юридического лица, а собственник является кредитором данного хозяйства. Юридические теории двух рядов счетов основаны на представлении хозяйственной деятельности предприятия как совокупности отношений хозяйствующих субъектов. Бухгалтерский баланс построен из двух рядов счетов, которые противопоставляются друг другу. Правила записи на счетах зависят от специфических особенностей каждой группы счетов. Н.С. Помазков также разделяет данную группу теорий на субъективные (счета ведутся от имени собственника) и хозяйственные (счета ведутся от имени юридического лица). К субъективным теориям можно отнести теории Э. Леоте и А. Гильбо, Д. Чербони, к хозяйственным теориям — теорию А.П. Рудановского.

В XX в. юридические теории подвергались жесткой критике. Профессор И.Ф. Шер указывал, что основное правило теории одного ряда счетов не является достаточным для применения ко всем хозяйственным операциям. Существует целый ряд операций, сущность которых не позволяет установить лиц дающих и лиц получающих (например, списание долга неплатежеспособного дебитора, уничтожение товаров пожаром). Есть также операции, в результате которых дающий не получает права требования к получающему, а получающий не несет обязательств, как, например, при уплате налогов, начислении заработной платы и т.п. Шер отрицал научную значимость юридических теорий, так как они чисто механическим путем объясняют правила двойной записи и совершенно не постигают научных основ счетоведения.

Однако следует отметить, что именно авторы юридических теорий сделали первые попытки выявить и принципиально обосновать закон двойственности хозяйственных операций и метод двойной записи. Кроме того, за юридическими теориями одного ряда счетов до сих пор остаются преимущества педагогического метода, позволяющего наиболее легко ознакомить начинающих бухгалтеров с техникой регистрации на счетах.

Теория Дегранжа. Эдмон Дегранж («La tenue des livres rendue facile», 1795 г.) указывает, что счетоводство имеет перед собой двоякую задачу: во-первых, давать сведения о состоянии счета каждого корреспондента, во-вторых, освещать положение дел на любой момент, давать сведения о движении ценностей, прибылях и убытках и т.п. Для решения поставленных задач бухгалтер пользуется счетами, делящимися на две группы: счета для лиц, с которыми состоят в хозяйственных отношениях (специальные счета), и счета ценностей (общие счета).

Дегранж отмечает, что в каждой без исключения операции участвуют два лица: одно из них получает какую-либо ценность, другое лицо эту же ценность отдает. Первое лицо является должником, или дебитором, второе лицо — верителем, или кредитором, это обстоятельство и подлежит регистрации путем составления специальных статей, в которых указывались бы одновременно эти два лица. Таким образом, хозяйственные операции отражаются на счетах в соответствии с правилом: дебетовать того, кто получает, кредитовать того, кто дает.

Дегранж предлагает счет хозяина разделить на пять счетов: счет товаров, счет кассы, счет документов к получению, счет документов к оплате и счет прибылей и убытков. Таким образом, счета общие, по классификации Дегранжа, являются подразделениями единого счета хозяина.

Помимо специальных и общих счетов Дегранж требует открытия еще и трех весьма важных счетов особенного характера: счета капитала, счета баланса начинательного и счета баланса заключительного.

Назначением счета капитала является определение чистого имущества хозяина или его капитала. Капитал хозяина определяется путем вычитания из общей суммы всего того,

что он имеет, общего итога его же обязательств. Счет капитала кредитуется за первоначальный капитал хозяина при начале им хозяйственных операций и за всякого рода увеличения этого капитала под влиянием ли случайных причин или же в результате прибылей, выявившихся в итоге хозяйственной деятельности. Счет капитала дебетуется за все то, что уменьшает размеры этого капитала под влиянием случайных причин или в результате убытков, получившихся в итоге хозяйственной деятельности. Счет капитала закрывается счетом баланса заключительного.

Счет баланса заключительного служит для закрытия всех счетов как специальных, так и общих, открытых в Главной книге. В результате заключения счетов Главной книги счетом баланса заключительного последний объединяет в себе и отражает сальдо всех закрытых им счетов. Счет баланса заключительного дебетуется за весь актив хозяина на момент заключения счетов и кредитуется за весь его пассив и отображает, таким образом, точное имущественное состояние хозяина на указанный момент времени.

Счет баланса начинательного служит для открытия вновь всех тех счетов, которые были закрыты счетом баланса заключительного. Оба последних счета представляют собой воображаемых лиц, призванных в целях заключения и открытия счетов Главной книги.

Эта теория обладает рядом уязвимых мест: отсутствие законченной классификации счетов, неубедительная трактовка правил записи по счету прибылей и убытков, наивное объяснение закрытия и открытия счетов и т.д. Вместе с тем следует подчеркнуть и положительные стороны теории Дегранжа, и прежде всего стремление вывести метод двойной записи исходя из того основного положения, которое с известным правом можно назвать законом двойственности.

В представлении Дегранжа каждая операция двойственна по своей природе, так как состоит из двух основных элементов: получения и выдачи. Получение чего-либо связано у Дегранжа с представлением о возникновении должника, а выдача чего-либо — с представлением о кредиторе. Далее, каждый счет, как специальный, так и общий, обязательно распадается на две части: дебет — для регистрации получений и кредит — для записи выдач. Но каждая хозяйственная операция всегда состоит из двух прямо противоположных по своей природе элементов — получения и выдачи, отсюда каждая операция требует одновременной записи по дебету одного и кредиту другого счета. Для своего времени теория Дегранжа безусловно была крупным достижением в области обособления оборотов счетов. Пьер Леоте и Адольф Гильбо полагали, что лицо, производящее хозяйственные операции с третьими лицами за свой счет, обязано вести учет всех своих операций с целью установления влияния последних на то имущество, которым оно владеет и распоряжается. Обязанность ведения учета вытекает из того обстоятельства, что деятельность такого лица имеет не только юридическое, но и социальное значение. Лицо, которое обязано вести учет своего имущества и его изменений, называли начальным счетоводом. Начальный счетовод является одновременно и капиталистом, и собственником, и коммерсантом, и администратором. Учет хозяйственных операций предприятия осуществляется при помощи двух противостоящих друг другу счетов: ряд счетов начального счетовода и ряд счетов третьих лиц (табл. 1).

Таблица 1

Группы счетов в теории Леоте и Гильбо

Счета начального счетовода	Счета третьих лиц
Счета капитала	Дебиторы разные
Счета для учета недвижимого имущества, материалов, инвентаря, кассы, векселей к получению, товаров, ценных бумаг и т.д.	Кредиторы разные
Счета результатные	Векселя к платежу

Два ряда счетов, представленные в таблице, охватывают все без исключения хозяйственные обороты предприятия. Эти обороты могут быть двоякого рода: обороты внутренние и обороты внешние. Внешними оборотами являются такие, при которых

возникают взаимоотношения между отдельными лицами как вследствие меновых актов, так и вследствие различного рода перечислений с одного счета на счет другого лица. Каждый внешний оборот затрагивает счета по крайней мере двух лиц, одно из которых кредитует дающего, дебетуя одновременно самого себя за полученную ценность, а другое дебетует получателя, одновременно кредитую себя за выдаваемую ценность.

Внутренними оборотами считаются все те операции экономического или чисто счетного характера, которые совершаются лицами, например начальным счетоводом, лишь у себя непосредственно и которые не затрагивают кого-либо из третьих лиц.

Совокупность дебетовых сальдо счетов дает представление об активной массе, состоящей в распоряжении начального счетовода. Сведения об активной массе даются счетами учета ценностей и счетами дебиторов (реальный актив); счетами финансовых результатов в части убытка (фиктивный актив). Совокупность кредитовых сальдо дает представление о пассивной массе и включает в себя остатки по счетам кредиторов, личного капитала начального счетовода (реальный пассив); счетов прибылей и счетов, регулирующих дебетовое сальдо в сторону уменьшения, как, например, торговая наценка, амортизационный капитал (фиктивные пассивы). Отсюда можно установить структуру бухгалтерского баланса. При этом результатные счета носят переходный характер и должны закрываться счетом капитала. Характерные черты построения актива и пассива начального счетовода дают возможность представить оба ряда счетов в виде таблицы (табл. 2).

Таблица 2

Содержание счетов

Счета начального счетовода	Счета третьих лиц
Пассив фиктивный Капитал, прибыль	
Актив реальный Недвижимое имущество, инвентарь, материалы, касса, векселя к получению, товары, ценные бумаги и прочие ценности	Актив реальный Дебиторы разные
Актив фиктивный Убытки	Пассив реальный Кредиторы разные и векселя к платежу

Отсюда можно установить нормальное строение баланса (табл. 3).

Таблица 3

Баланс

АКТИВ	ПАССИВ
1. Ценности	1. Капитал
2. Дебиторы	2. Кредиторы
3. Убытки	3. Прибыль

Результатные счета занимают особое место: они являются одновременно счетами администратора и счетами собственника. Это определяется их характером как счетов, учитывающих сочетание труда администратора (начального счетовода) и капитала, причем это сочетание проявляется в тех разницеях, которые оказываются в итоге внешних и внутренних оборотов с ценностями. Дебетовое сальдо по счету прибылей и убытков показывает сумму «израсходованного капитала» в связи с неэффективной работой управляющего, кредитовое сальдо на данном счете показывает прирост капитала в результате грамотного управления администратора. Отсюда можно заключить, что счета прибылей и убытков являются счетами, вспомогательными к счету капитала.

Таким образом, основными положениями теории Леоте и Гильбо являются:
 персонификация всех без исключения счетов;
 введение понятия начального счетовода как лица, обязанного вести учет операций, производимых им за свой счет с третьими лицами;
 счета делятся на два ряда: счета начального счетовода и счета третьих лиц;

представление начального счетовода в виде двух субъектов хозяйственной деятельности: администратора (управляющего) и капиталиста (собственника);

разложение ряда счетов на счета администратора (счета ценностей), счета капиталиста (счет капитала) и счета начального счетовода — как администратора и как капиталиста (счета финансовых результатов);

положение о результатных счетах.

Теория Рудановского. Александр Павлович Рудановский (1863 — 1934) устанавливает, что счетоводство имеет задачей учет и исчисление объема, свойств и состояния хозяйственных масс предприятия, измененных деньгами. Эта совокупность всего исчислимого составляет его баланс как объект учета. Соответственно принципу двойственности, состоящему в «связанном противоположении», баланс распадается на две области — внутреннюю и внешнюю. Эти две области связываются определенными соотношениями, совокупность которых образует третью область — промежуточную, или пограничную. Таким образом, вся хозяйственная масса данного предприятия, состояние, объем и свойства которой исчислены в деньгах, распределяется между двумя областями — внутренней и внешней, причем масса, которая образует область внутреннюю, называется активной, или активом, а масса, входящая в область внешнюю, — пассивной, или пассивом, Совокупность отношений между активной и пассивной массой составляет бюджетную массу, или оборот данного хозяйства.

Актив хозяйства представляет имущество — совокупность вещей данного хозяйства и, вообще, совокупность чисто экономических отношений, а пассив указывает происхождение этого имущества или принадлежность его и отношение к отдельным лицам, т.е. пассив представляет совокупность юридических отношений — прав, имеющих экономическое значение, каковые экономические права есть суть капитала.

Указанные три совокупности — актив, пассив и бюджет — слагают баланс, или, как сказано выше, совокупность всего исчислимого в хозяйстве. Таким образом, баланс распадается на три счета: счет актива, счет пассива и счет бюджета.

Под влиянием хозяйственных операций в этих счетах происходят изменения в двух взаимно исключаящих направлениях — положительном и отрицательном. Поэтому каждый счет подразделяется на две стороны — левую, или дебет, и правую, или кредит, предназначенные для отдельного отражения увеличений и уменьшений хозяйственных масс. Правила учета этих изменений Рудановский выражает формулой: «тот, с кого причитается что-нибудь или кто получил что-нибудь, дебетуется, а тот, кому причитается или кто уплатил что-нибудь, кредитруется».

Каждый из основных счетов разлагается на ряд элементарных счетов:

счет актива — на ряд материальных счетов;

счет пассива — на ряд личных счетов, которые в свою очередь распадаются на счета агентов, счета фондов (счета капиталов собственника),

счета корреспондентов (счета дебиторов и счета кредиторов);

счет бюджета — на ряд счетов доходов и счетов расходов.

Анализируя природу счетов, Рудановский приходит к заключению, что материальные счета образуют безусловный актив, так как всегда дают дебетовое сальдо. Счета дебиторов также дают дебетовое сальдо, поэтому должны отражаться в активе баланса, однако дебиторов следует отнести к условному активу. Счета расходов дают дебетовое сальдо, растворяясь в активе баланса, если оборот данного хозяйства на момент его составления оказался незавершенным. Счета расходов относятся к условному активу.

Аналогичные рассуждения приведены для пассива баланса, который состоит из безусловного пассива, образованного счетами фондов (капитала) и кредиторов, и условного пассива, состоящего из счетов доходов (табл. 4).

Таблица 4

Баланс	
АКТИВ	ПАССИВ

Актив безусловный Счета материальные Актив условный Счета дебиторов Счета расходов	Пассив безусловный Счета капитала Счета кредиторов Пассив условный Счета доходов
--	--

Подводя итоги, отметим основные положения теории Рудановского:
учет ведется от лица хозяйства, деятельность которого приводит во взаимоотношение его активную и пассивную хозяйственные массы;

счета актива охватывают счета вещей хозяйства, а счета пассива — совокупность прав того же хозяйства;

при взаимодействии активной и пассивной массы возникает бюджет хозяйства, состоящий из доходов и расходов, и позволяющий в динамике проследить изменение имущественной массы;

правило регистрации на счетах «кто получил — дебетуется, кто отдал — кредитруется» позволяет отнести эту теорию к юридическому направлению.

Теория Чербони. Джузеппе Чербони (1827—1917) известен как создатель логисмографии. В ее основе лежит понятие о хозяйстве как совокупности интересов, порождаемых какой-либо собственностью. Эти интересы связывают определенными юридическими взаимоотношениями ряд лиц, имеющих то или иное отношение к предприятию. Различают четыре группы таких лиц: собственники, администраторы, агенты и корреспонденты. Этим лицам открываются соответствующие счета, предназначенные для учета прав и обязанностей владельца хозяйства, которые и составляют актив и пассив баланса. Счетами агентов называют счета, которые учитывают конкретное имущество (товары, деньги, ценные бумаги и т.д.), состоящие внутри данного хозяйства у специально назначенных для этого лиц, называемых агентами. Счетами корреспондентов называют счета, которые открываются для учета хозяйственных операций с лицами, стоящими вне рамок данного предприятия (дебиторы и кредиторы). Счет администратора является посредником между счетом собственника и счетами агентов и корреспондентов и характеризует лицо, несущее обязанности по управлению делами предприятия.

Вначале отчетного периода, при открытии счетов администратор является кредитором агентов и корреспондентов на всю сумму ценностей, переданных на хранение агентам, и прав требования к корреспондентам (дебиторам). Администратор является дебитором собственника и корреспондентов на всю сумму своих перед ними обязательств.

В конце отчетного периода, при заключении счетов предполагается, что администратор, во-первых, получает соответствующие суммы от агентов и корреспондентов (дебиторов) в полное погашение их задолженности ему и, во-вторых, в свою очередь ликвидирует свои обязательства перед собственником и корреспондентами (кредиторами).

Таким образом, легко установить, что при открытии счетов счетом администратора будет счет баланса начинательного, а при заключении счетов счетом администратора будет счет баланса заключительного. При текущей регистрации счет администратора выпадает, остаются лишь три счета: собственника, агентов и корреспондентов. При объединении счетов агентов и корреспондентов в один счет остаются лишь два счета.

Такое сведение четырех групп счетов к двум группам Чербони мотивирует тем, что субъектами юридических отношений могут быть лишь собственники, агенты и корреспонденты. Хозяйственные операции, осуществляемые этими лицами, каждый раз сопровождаются возникновением прав у одних и обязательств у других. Администратор во всех хозяйственных операциях может выступать лишь представителем собственника и, следовательно, действовать от имени собственника. Права и обязанности, возникающие у администратора при совершении каких-либо хозяйственных операций, являются, по сути, правами и обязательствами собственника, а не администратора, поэтому его нельзя считать субъектом юридических отношений.

Каждый счет подразделяется на две стороны:

1. дебетовую, на которой записывается все то,
2. кредитовую, на которой записывается все то, что собственник агент или корреспондент может получить (права).

Исходя из этого хозяйственный баланс можно представить в виде таблицы (табл. 5).

Таблица 5

Хозяйственный баланс

Счет собственника		Счет агентов и корреспондентов	
должен отдать (дебет)	получить (кредит)	должен отдать (дебет)	получить (кредит)
1	2	3	4

Экономические теории двойной записи. Экономические теории бухгалтерского учета рассматривают учет как часть полит-экономию. Расцвет экономического направления в теории бухгалтерского учета приходится на конец XIX — начало XX в. Целью счетоведения становится выявление эффективности хозяйственных процессов. Под эффективностью понимают соотношение выгоды и затрат, т.е. результат от хозяйственной деятельности в виде прибыли или убытка.

Основное правило регистрации на счетах основано на понятиях прихода и расхода: то, что пришло, записывается на дебет, то, что ушло, — на кредит счета. Закон двойственности основан на понятии мены (обмена ценностями). Это привело к классификации хозяйственных средств без связи с лицами, стоящими за ними. В отличие от представителей юридического направления сторонники экономической теории считали, что прибыль может быть получена только после оплаты ценностей (согласно юридической школе право на получение прибыли возникало после передачи ценностей, т.е. отгрузки). Использование экономического инструментария позволило вывести бухгалтерский учет на макроуровень (уровень народного хозяйства страны), но при этом оторвать его от повседневных проблем бухгалтерии. Классификация экономической теории (в основном представители балансового направления) отмечали ее существенные недостатки. Так, не все операции могут быть сведены к мене, например: потеря товаров при пожаре или уменьшение (увеличение) стоимости товаров в результате наценки или уценки. Поэтому объяснение двойной записи с точки зрения закона мены не является совершенным. Однако для своего времени экономические теории были более совершенными, чем юридические, и в основном не противоречили им. Ведь в основе гражданского законодательства лежат меновые акты, следовательно, все факты хозяйственной жизни могут быть объяснены их договорной природой, вытекающей из обмена ценностями.

Выдающимися представителями этой школы были Е.Е. Сивере, Л. Гомберг, Н.А. Блатов, Ч. Гэрисон, Ф. Рей и др.

Теория Сиверса. Евстафий Евстафьевич Сиверс (1852 — 1917) выступил с обоснованием меновой теории в Санкт-Петербурге 6 февраля 1892 г, в докладе «Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования». Решающее значение при построении его теории имеет классификация ценностей. К первой категории Сиверс относит действительные, или абсолютные, ценности — те, которыми хозяйство в силу прошлых событий обладает. Действительные ценности включают две группы:

1. вещественные ценности, к которым причисляются все материальные ценности (предметы потребления) и деньги;
2. неимущественные ценности — усвоенные человеком умения что-либо делать, а также приобретенные знания.

Ко второй группе ценностей относятся ценности условные или относительные, обладание которыми дает право требовать передачи ценностей от другого хозяйства или выполнения работ (оказания услуг). Обещания платежа могут быть положительными (чужие

обязательства, которые наделяют хозяйство правом требования к другим. Общая сумма ценностей, находящихся в хозяйстве, образует его капитал, который может быть двоякого рода: предпринимательским — принадлежащим хозяину и ссудным — принадлежащим другим лицам. Сопоставляя виды капитала с установленной классификацией ценностей, Сиверс обосновывает структуру баланса.

Структура баланса Сиверса

1. Вещественные ценности (предметы потребления и деньги) C	1. Предпринимательский капитал (собственный) K
2. Права (чужие обещания платежа) D	2. Ссудный капитал (собственные обещания платежа) S
ИТОГО X	ИТОГО X

На основании данной таблицы можно построить балансовое уравнение:

$$C + D = K + S.$$

Вся хозяйственная деятельность предприятия состоит в тех или иных операциях с ценностями, которые называются хозяйственными оборотами.

Все обороты Сиверс разделяет на восемь групп:

1. натуральный обмен — обмен одного предмета потребления на другой;
2. покупка — обмен денег на предметы потребления;
3. продажа — обмен предметов потребления на деньги;
4. кредитные сделки:

обмен предметов потребления или денег на обещание платежа;

обмен обещаний платежа на предметы потребления или деньги;

обмен одного обещания платежа на другое; 5. депозитные сделки:

обмен предметов потребления или денег на обещание поставки;

обмен обещания поставки на предметы потребления или деньги;

6. комиссионные сделки:

до продажи комиссионной ценности;

после продажи комиссионной ценности;

7. перемещение ценностей — обмен предметов потребления или денег в одном месте на те же ценности в другом месте;

8. видоизменение ценностей — обмен предметов потребления в одном виде на предметы потребления в преобразованном виде (в том числе оплата труда).

Итак, в основе хозяйственных оборотов лежит меновой акт. Так как акт обмена состоит из двух действий — получения и отдачи, каждое хозяйство распределяет совершаемые им обороты по объектам (видам ценностей), по субъектам (лица, участвующие в акте мены) на отдельные группы оборотов. Классифицированные таким образом хозяйственные обороты записываются в специальных таблицах, которые называются счетами. Каждый счет разделяется на две части: на левой происходит регистрация полученных ценностей (приход), на правой — регистрация отдаваемых ценностей (расход).

Закон двойной записи хозяйственных оборотов вытекает из принципа двойственности хозяйственных Операций. Если приход ценностей на одном счете превышает расход, получаем дебетовое сальдо на конец отчетного периода, если наоборот — кредитовое. Совокупность дебетовых сальдо дает представление о ценностях, принадлежащих данному хозяйству, совокупность кредитовых сальдо отображает величину предпринимательского и ссудного капиталов, вложенных в дело.

Меновая теория Сиверса в свое время вызвала оживленную полемику и горячие дискуссии. Основными доводами критиков была трудность объяснения бухгалтерской природы финансового результата, операций недостач и потерь от стихийных бедствий и т.п. Тем не менее это была одна из самых совершенных счетных теорий.

Балансовые теории бухгалтерского учета. Балансовую теорию бухгалтерского учета разрабатывали в основном представители германоязычных стран Европы, а также

российские авторы. Расцвет балансовой теории приходится на первую половину XX в. Если юридическая и экономическая школы объясняли бухгалтерский учет исходя из юриспруденции и политической экономии, то представители балансовой теории исходили из самой бухгалтерии. Сущность бухгалтерского учета они видели в тех документах и регистрах, которые поступают бухгалтеру. Учетная процедура — это цель, метод и предмет бухгалтерского учета. Научная сторона бухгалтерии сводится к максимально точной формализации учетной процедуры, что превращает ее в своеобразный математический язык хозяйственного процесса.

Большие заслуги балансовая школа имеет в части развития вычислительной техники, в создании карточных форм счетоводства, устранении из учета хронологической записи (журнала), распространении математических и статистических методов, унификации плана счетов. В немецкой школе четко разграничены два цикла учета:

1. торговая бухгалтерия — учет внешних отношений предприятия, выявление состава средств и определение финансового результата (точные цифры);
2. производственная бухгалтерия — производственные операции внутри предприятия (приблизительные цифры).

Эти направления взаимно дополняли и развивали друг друга (в отличие от финансового и управленческого учета в американской практике, которые независимы друг от друга). Торговая бухгалтерия нашла теоретическое обоснование в балансоведении, а производственная бухгалтерия — в калькулировании.

Представители балансовой теории уделяли огромное внимание изучению баланса и упрощению его структуры. Они считали, что баланс должен быть понятен любому грамотному человеку, чтобы он мог принять верное решение. Двигаясь от общего к частному, они считали, что счета логически выходят из баланса (соответствуют его статьям), а не наоборот. Счета необходимы для точного и полного выявления изменений в отдельных статьях баланса. Счета в наиболее общем виде сохраняют структуру баланса, т.е. делятся на две части, и имеют органическую связь с балансом. Все хозяйственные операции можно представить в виде схем, позволяющих установить их влияние на статьи баланса, принимая знак «+» для обозначения увеличений и знак «-» для обозначения уменьшений.

Отсюда выводится закон двойственности: каждая операция двойственна по своей природе, так как каждая имеет своим результатом двойное изменение в балансе, и при этом такое основной признак баланса — равенство итогов его актива и пассива — остается неизменным. Правило регистрации на счет будет вытекать из равенства баланса. Так же, как и в балансе, на левой стороне счета (в дебете) отражается увеличение активных и уменьшение пассивных статей баланса, на правой стороне счета (в кредите) отражается увеличение пассивных и уменьшение активных статей.

Однако критики выявляли уязвимые места в балансовых теориях. Прежде всего отмечали сомнительность в правильности отождествления пассивных частей имущества с отрицательным имуществом (М. Берлинер, Л. Пти, И.Ф. Шер, Ф.В. Езерский и др.). Очевидно, что такое понимание природы пассивных частей имущества было вызвано стремлением объединить активные и пассивные счета в единый ряд счетов имущественных, что и приводило к равнозначности: 1) увеличения активной и уменьшения пассивной частей имущества и 2) уменьшения активной и увеличения пассивной частей имущества.

Благодаря этому первые из указанных изменений подлежали регистрации на дебетовой стороне счета, а вторые — на кредитовой стороне. Таким образом, вместо увеличения актива достаточно увеличить пассив и наоборот, чтобы получить качественно одинаковые результаты. Уравнивание совершенно разных по содержанию изменений, хотя и приводящих к одинаковому арифметическому результату, несомненно, подрывает авторитет некоторых балансовых теорий.

Еще более сомнительным является отнесение счета капитала к статическим счетам. Благодаря объединению счета капитала с активными и пассивными счетами создается ситуация, при которой счет капитала оказывается расчлененным на две группы счетов: счет

первоначального капитала, отходящий к ряду счетов статических и приобретающий тем самым отрицательное счетное значение, и счет прибылей и убытков, сохраняющий значение положительное, что абсурдно с точки зрения экономического содержания понятия «капитал».

По мнению Гомберга, уравнения, которые положены в основу балансовой теории, построены на второстепенных моментах произвольных сопоставлений различных групп счетов, которые вследствие их взаимности должны дополнять друг друга, так как являются составными частями одной суммы. Поэтому Гомберг отмечает, что определение счетоведения как отрасли математики неправильно, так как оно имеет дело не с математическими абстрактными отношениями, а с экономическими, конкретными, фактически существующими явлениями, вытекающими из хозяйственной деятельности; числа в счетоведении являются лишь формой выражения экономических ценностей.

Литература:

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 5. Основные идеи бухгалтерского учета в XX в. (4 ч.)

План лекции:

1. Сущность британо-американской учетной системы.
2. Роль профессиональных бухгалтерских организаций в стандартизации учетных процедур.
3. Кодекс профессиональной этики и его влияние на формирование бухгалтерской профессии.
4. Бухгалтерский учет как социальное явление: новые направления в учете.

Двадцатое столетие — это эпоха глобальных преобразований в промышленности, торговле и социальной жизни. Во-первых, социалистическая революция в России расколола мир на два конкурирующих экономических и политических блока. Во-вторых, две мировые войны привели к великой экономической депрессии в странах Европы. США также испытали все тяготы экономической депрессии, так как основные рынки сбыта вследствие отказа от политики изоляционизма в начале XX в. были в европейских странах. Геополитическое расположение США — удаленность от театра военных действий — оказалось крайне выгодным. В то время как Европа «горела пламенем войны», а потом восстанавливалась, американская экономика набирала силу, поставляя в Великобританию и Россию продовольствие, военную технику и др. Поэтому эволюция бухгалтерского учета с середины XX в. проходила под влиянием коммерческой и политической экспансии США.

Именно возрастание экономического потенциала страны в послевоенный период, концентрация промышленного капитала, развитие коллективных форм собственности увеличили спрос на услуги бухгалтеров, что и привело к быстрому развитию теории и практики бухгалтерского учета в США.

Первые попытки введения «принципов» бухгалтерского учета были предприняты отдельными специалистами еще в 20-е годы XX в., позднее эти исследования стали приобретать коллективный характер. Работы авторов, как правило, не были направлены на какую-то определенную учетную деятельность, а охватывали проблему в целом. В основе исследований лежало наблюдение практики учета (эмпирический подход), а не предписание норм (нормативный подход). Полученные результаты рассматривались как часть бухгалтерского учета, что замыкало цикл исследования «практика — теория — практика». Кроме того, в работах не было ни критической оценки практики, ни анализа самих методов исследования, поэтому новые поколения бухгалтеров обучались на прежнем уровне, что не способствовало развитию бухгалтерского учета.

Крупнейшим теоретиком учета XX века в США был Ч.Э. Шпруг, он показал важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. В Америке сформировались две теоретические школы учета: 1) институалистская; 2) персоналистическая. Расхождения в изложении теоретических вопросов между сторонниками двух школ были по двенадцати пунктам:

- 1) трактовка счета капитала;
- 2) содержание пассива баланса;
- 3) цель предприятия;
- 4) содержание счета убытков и прибыли;
- 5) характеристика счета убытков и прибылей;
- 6) балансовое уравнение;
- 7) роль дивидендов;
- 8) рентабельность предприятия;
- 9) оценка;
- 10) для кого предназначен баланс;
- 11) периодичность баланса;
- 12) амортизация.

Персоналистический подход отстаивал В.Э. Патон. В 20-х годах закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике, и Патон предложил отклонение от номинальной стоимости акций отражать на специальных счетах. Патон требовал переоценки каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам. Этот подход поддерживал Р. Стивенсон, но Л. Миддлдитч и Р. Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам. Внутри персоналистической школы образовалась группа ученых во главе с Г. Свинеем, они находились под влиянием идей Шмаленбаха, принимали во внимание опыт европейской инфляции и называли свою концепцию стабилизированной бухгалтерской критикой сторонников Патона имела следствием рождение другой школы, так называемой конвертируемой бухгалтерии Вимбла. Поскольку все ценности продаются за деньги, их курс отражает и изменение оценки; поэтому вместо индексов цен он предлагал проводить переоценку по соотношению валютных курсов. Ошибка, по мнению исследователей, конвертируемой бухгалтерии состоит в подмене функции меры стоимости функцией средства обращения.

Институалисты выступали за оценку по себестоимости. Пикслей Ф. считал, что бухгалтер должен поддерживать оценку активов на первоначальном уровне, т.е. по себестоимости. Он подчеркивал, что неизменность оценки приводит к образованию скрытых резервов, но это оправдано двумя причинами: 1) нельзя считать финансовым результатом то, что не обнаружено в деньгах; 2) предприятие вправе пользоваться финансовой автономией. Литтлтон А.Ч. проводил различие между категорией цены в политической экономии, где она определялась спросом и предложением, и в бухгалтерском учете, где она измерялась затратами. Он отстаивал идею оценки по фактическим затратам, переоценку по ожидаемым прибылям он отвергал как заведомо некорректную процедуру. Самыми яркими защитниками оценки по себестоимости были Р. Антони и Ю. Идзири. Они считали, что так называемая историческая оценка отличалась реалистичностью, простотой в работе, избавляла учет от неизбежного в противном случае субъективизма и сложных процедур, связанных с переоценкой средств и финансовых результатов.

Разные подходы к оценке приводили к попыткам компромисса. Дейнис Г.К. выдвинул в качестве основного положения бухгалтерского учета «принцип дополнительности» – точность данных, полученных по одним объектам, неизбежно связана с изменением точности величин по объектам, дополнительным к ним. Гриир Г.К. предложил более простое решение: все показатели в отчете должны быть представлены в двух колонках: по себестоимости и после переоценки. Каннинг А.Д. развил эту идею и предложил модель множественной оценки показателей бухгалтерского отчета. Каннинг считал необходимым для каждой статьи актива использовать свою базу оценки, при этом он исходил из того, что основная проблема бухгалтерского учета сводилась к оценке не основных, а оборотных средств. На практике возобладали старый и относительно простой подход, обоснованный Монтомгери, который крайностям персоналистов и институалистов противопоставил идею осторожного компромисса. Он настаивал на принципе наименьшей оценки, т.е. если

себестоимость выше продажной цены, то предмет оценивался по продажной цене, а разница считалась убытком; напротив, если себестоимость ниже продажной цены, то предмет оценивался по себестоимости, а разница трактовалась как прибыль.

Персоналисты обвиняли Монтгомери в том, что он приносит интересы акционеров в жертву интересам собственника, а институалисты – прямо в противоположных грехах.

Таким образом, на примере оценки хорошо видно, что за каждым методологическим приемом стояли интересы определенных групп. Требуя переоценки, персоналисты выражали интересы поставщиков, кредиторов, акционеров. Их волновало не то, сколько тратит администрация, а то, сколько стоит реально сегодня имущество этого предприятия. Институалисты отстаивали интересы собственника. Пикслей утверждал, что баланс служит внутренним целям управления предприятием, его актив представлен приобретенными средствами и администрация предприятия должна знать, во что обошлись предприятию эти средства, и иметь правильно определенный, действительный результат своей хозяйственной деятельности – прибыль или убыток.

Различия взглядов персоналистов и институалистов постепенно стирались и вырабатывались новые идеи. В 1978 году Американская ассоциация бухгалтеров дала определение учету: «Бухгалтерский учет должен отражать хозяйственную деятельность предприятий, допуская минимальные отклонения от реального положения дел. Форма отражения должна быть понятна любому пользователю».

Чемберс Р. и Дженнингс А. выдвинули требование о необходимости построения теории бухгалтерского учета, вытекающей из логических постулатов и потому принципиально не связанной с практикой и ее обычаями. Это был новый подход, который разделил мир бухгалтеров на радикалов и консерваторов. Реакцию консервативного большинства выразил Д.О. Мэй. Он писал, что сорок лет практики убедили его, что все предложения по перестройке учета можно разделить на мелкие и крупные. Первые не требовали серьезного рассмотрения, вторые – требовали его, именно поэтому должны проводиться в жизнь поэтапно и медленно, ориентируясь на традицию. Мэй утверждал, что большие перемены в учете не нужны, но радикалы победили, и бухгалтерский учет постепенно из искусства записи становился наукой. Уэллс М.К. ввел в бухгалтерский учет понятие парадигмы, он показал, что учет развивался путем революций, в пламени которых одна парадигма сменяла другую. Автор выделял в теории учета семь парадигм:

1) антропологическая – традиционный подход к учету, когда практика счетных работников определяет теорию учета;

2) конъюнктурная – теория учета формируется исходя из потребностей экономики рынка;

3) событийная – видит цель не в регистрации свершившихся фактов хозяйственной жизни, а в развитии прогностической функции учета;

4) процессуальная – сосредоточена на изучении процессов хозяйственной деятельности и принятии управленческих решений;

5) идеализированная – сводит теорию счета к измерению результатов хозяйственной деятельности;

6) информационная – занята оценкой информации о фактах хозяйственной жизни;

7) бихеверистическая – изучает поведение лиц, принимающих управленческие решения.

Каждая парадигма стремилась преодолеть недостатки других парадигм и не все из них получили развитие, признание и

распространение. Радикалы сформулировали несколько конкурирующих подходов: 1) социологический; 2) экономический;

3) бихеверистический; 4) психологический; 5) событийный или информационно-событийный.

Социологический подход развивали А. Раппопорт, Г.Е. Фертих, А.Ч. Литтлтон, В.К. Циммерман и другие. Они полагали, что каждое теоретическое положение учета влияло на общество и каждое положение должно приниматься или отвергаться в зависимости от его

социального эффекта. Целью социальной бухгалтерии было раскрытие противоречивых интересов различных общественных групп. По мнению ученых, бухгалтерская методология является одним из катализаторов общественного развития, которая приносит максимальный социальный эффект. Это направление выражало либеральные тенденции американского общества, подчеркивало социальную ответственность корпораций.

Экономический подход. Представителями этого направления были Г.Г. Миллер, Л.Л. Брукс, С. Зефф, М. Мунитц, которые считали, что цель бухгалтерского учета заключается в контроле и оценке экономических показателей, в обеспечении условий для достижения максимальной эффективности производства. В связи с этим руководство предприятия должно выбирать те методологические бухгалтерские приемы, которые обеспечивали рост национального благосостояния.

Биховеристический подход. Девине К.Т. обратил внимание на то, что учетный процесс – это процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, поэтому цель учета – это выработка способов влияния, воздействия на поведение сначала бухгалтеров, а через них и на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Бухгалтер описывает и предсказывает поведение этих людей. Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей поведения людей. Представители биховеристического подхода привлекали сложный математический аппарат для построения бухгалтерских концепций.

Психологический подход. С начала XX века для американской школы бухгалтерского учета было характерно подчеркивание интересов лиц, занятых в хозяйственных процессах. Углубление такого подхода привело к рассмотрению человеческой психики и поведения людей на производстве. Показатели отчетности, нормативы, бухгалтерские термины были не чем иным, как стимулами, вызывающими определенную реакцию в зависимости от интересов того или иного лица. С этой точки зрения сторонников этого подхода понять бухгалтерию – значит понять и поставить под контроль бухгалтера.

Управлять людьми – это значит уметь наказывать и поощрять, т.е. использовать негативные и позитивные стимулы. Отсюда следует, что организация бухгалтерского учета должна начинаться с установления модели видения бухгалтером предприятия и своего места в нем, причем эта модель удалена от интересов фирмы и даже противоречит им. Учет есть информационная система, которая действует как составная часть процесса принятия решений, распределения ответственности за исполнение.

Информационно-событийный подход. Сортер Д.Г. полагал, что традиционная бухгалтерия исходит из трактовки предмета как стоимости или как стоимостной оценки учитываемых объектов. В основу учета должно быть положено информационное событие, под которым понимается информационная единица о факте хозяйственной жизни. Выделение, поиск таких единиц составляет сущность учета. Событием, по которому в конечном счете реконструируется отчет, выступает факт хозяйственной жизни, но предметом учета, событием для бухгалтера, является первичный документ, несущий определенную информацию. Главное достоинство данных – их полезность. Бухгалтер должен измерять и фиксировать в учете эту полезность, скрытую в информационных событиях. Таким образом, каждый из пяти подходов выражал рациональные взгляды бухгалтеров Америки. Сознвая общность цели и задач, бухгалтеры начали формировать теорию бухгалтерского учета. По их мнению, только теперь стало возможным считать бухгалтерский учет наукой.

В настоящее время наиболее популярны две концепции. Первая представлена Е.С. Хендриксеном, который определял теорию учета как набор широко трактуемых принципов, которые составляли общую систему эталонов, позволяющих оценить различные хозяйственные ситуации, и создавали новые практические методики и процедуры. Макдональд Д.Л. – выразитель второй концепции, полагал, что любая теория должна иметь три элемента: 1) символическое представление феноменов реального мира путем координирования; 2) обработка и комбинация данных символов согласно выработанным правилам; 3) обратный перевод символических конструкций в феномены реального мира.

Каждый из этих компонентов присутствует в учете. Любая из этих двух концепций может привести к построению описательных теорий, идущих от сущего и предполагающих должное, и нормативных теорий.

Особенность англо-американской школы бухгалтерского учета состоит в том, что она довела до крайности одну из идей – возможность исчисления прибыли. Заслугой американских бухгалтеров было доказательство того, что прибыль не отражает экономического содержания – действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело крупных американских ученых к разграничению понятий – бухгалтерская и экономическая прибыль. Бухгалтерская определяет прибыль как результат реализации товаров или услуг, экономическая – как следствие – результат работы капитала.

Исследовав эту бухгалтерскую категорию – прибыль, американские ученые пришли к выводу, что понятие прибыли не может быть однозначным, так как существует целый спектр понятий, каждое из которых отвечает строго определенной цели.

В теории учета различают налоговую и экономическую прибыль, поэтому возможны два варианта: 1) бухгалтерская прибыль должна быть равна налогооблагаемой сумме; 2) бухгалтерская прибыль – это одно, а налогооблагаемая прибыль – совершенно иное, и их суммы не могут быть равны.

Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США является деление его на финансовый и управленческий учет. Предметом финансового учета являются отношения предприятия с внешним миром, управленческий учет регистрирует положение дел внутри предприятия. Но в русской бухгалтерской школе финансовый это и есть бухгалтерский учет, а управленческий представляет собой аналитический учет к счету основного производства, калькуляцию себестоимости, регистрацию затрат агентами предприятия и перспективный анализ хозяйственной деятельности. Таким образом, у первого круг проблем составляет систематизированный учет, у второго – проблемный.

Возникновение управленческого учета связано с ростом корпораций, производственным нормированием и изменением правовых и экономических отношений. Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам Р. Антони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии, так как бухгалтерская отчетность хронически устаревает, лишена оперативности и не может быть пригодной для управления предприятием.

Выделяют три функции управленческого учета: 1) планирование и координирование будущего развития предприятия; 2) оперативное управление; 3) оперативный контроль и оценка работы предприятия.

Трем функциям соответствует три раздела учета: 1) учет затрат; 2) оперативный аналитический учет; 3) центры ответственности. В первом разделе фиксируются данные о прямых, косвенных и капитальных расходах; они необходимы для планирования. Во втором анализируются возможные издержки и прибыли предприятия, позволяющие оценить степень хозяйственного риска. Цель раздела – информационно-ориентирующая. В третьем разделе изучается контроль лиц, в обязанности которых входит расходование средств, здесь выделяются центры ответственности. Антони утверждал, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей. Природа этой информации отличается от данных, используемых финансовым счетоводством. Каждая цель, стоящая перед управлением требует своих методологических подходов, а каждая оценка показателя зависит от цели, стоящей перед человеком. Поэтому менеджеры создают свой учет, мало или совсем не связанный с бухгалтерией.

Система учета затрат может быть трех вариантов: полная, дифференцируемая и по центрам ответственности. В первом случае по каждому объекту исчисляется полная стоимость затрат; во втором – сравниваются затраты по каждому из альтернативных вариантов, при этом общая стоимость игнорируется, а сопоставляются только отклонения между альтернативными; в третьем – разрабатывается смета производственного участка, составляется отчет о ее выполнении. Только первый и третий подходы имеют некоторое

отношение к бухгалтерскому учету, второй является чисто оперативным. Сумма прибыли, исчисленная в управленческом учете, может не совпадать с суммой прибыли, показанной в отчетах финансового счетоводства. И это не следствие фальсификации, а сознательные расхождения, вызванные различными задачами неодинаковой учетной методологии.

Американские ученые А.Г. Черч, Х.Л. Гант, Дж. Ли Никольсон, Дж. Рорбах, Ч.Б. Гоинг большое внимание уделяли проблемам учета затрат и калькулированию себестоимости готовой продукции. Учет себестоимости зависит от целей управления, считал Антони, калькуляция может проводиться: по центрам ответственности – для контроля технологических процессов и деятельности лиц в них занятых; изделиям (полная себестоимость) – для контроля использования свободных производственных мощностей. Такой подход привел к возникновению и развитию трех основных методов учета затрат и калькулированию готовой продукции: стандарт-костс, директ-костинг и ресибл-центр.

Эмерсон Г. был философом системы стандарт-костс, а Ч. Гаррисон воплотил ее в бухгалтерский учет. Основная идея этой системы сводилась к тому, что расходы должны фиксироваться еще до того, как их осуществили. Все расходы нормируются вперед, нормы устанавливаются не средние, а предельные, минимально возможные для данных условий. Отклонения фактических затрат от стандартов (норм) сразу указывают на неблагоприятные обстоятельства, возникшие в ходе хозяйственного процесса. Согласно Гаррисону, нормативная система учета раскрывает статику, отклонения от нее выявляли динамику хозяйственного прогресса, т.е. статика – не практическая реальность, а теоретический идеал; статика – должное, динамика – сущее. Синтез должного и сущего воплощает мечту Эмерсона. Обычно бухгалтерский смысл стандарт-костс видят в сокращении записи и упрощении учета. Действительно, если вместо сплошного учета всех возникающих фактов хозяйственной жизни ввести только регистрацию отклонений, то объем учетных работ сокращается. Так считал Гаррисон, но в понимании Эмерсона смысл стандарт-костс заключается в раскрытии потенциальной производительности предприятия, в выявлении неиспользованных резервов. Отсюда трудности в практическом применении этой системы учета затрат, так как препятствием для ее внедрения считалось большое число отклонений.

Практический опыт применения стандарт-костс позволяет сделать выводы о его преимуществах:

- 1) дает возможность оптимизировать запасы материальных ценностей;
- 2) выявляет скрытые резервы;
- 3) обеспечивает сопоставимость в анализе тенденций экономических циклов;
- 4) стимулирует работу коллектива.

Директ-костинг. Самым сложным в учете затрат и калькуляции себестоимости ученые признают распределение косвенных (накладных) и комплексных затрат. Гаррисон утверждал, что сначала, при возникновении калькуляции, в качестве базы распределения использовалась прямая заработная плата, потом выбирались иные основы для распределения и каждый выбор приносил новые результаты. Точно так же как и комплексные затраты, которые приходится распределять на готовую продукцию, искажают конечный результат. Существует пять вариантов нахождения себестоимости при комплексных затратах: 1) средняя себестоимость единицы (все виды готовой продукции принимаются равноправными); 2) коэффициентный (вес, объем, калорийность); 3) взвешенная средняя себестоимость – находится по средствам придания различного удельного веса каждой калькуляционной группе (вариант коэффициентного выбора); 4) стоимостный – пропорционально продажным ценам; 5) стандартный – по установленным ранее стандартным затратам. Пока разные результаты бухгалтеры не связывали с разными и противоречивыми интересами тех или иных групп людей, занятых в хозяйственной деятельности, не возникало особых трудностей в выборе нужного варианта. Но когда Антони показал беспристрастность этих вариантов и что каждое распределение задевает интересы людей, Антони не стал проблемой, а скорее десяти способов распределения расходов отдела технического обслуживания и текущего ремонта на производственные цехи. Каждый способ

будет служить своеобразным указанием мастеру о том, как ему следует рассматривать свою ответственность за эксплуатационные расходы.

Директ-костинг был ответом на возникшие запросы общества, он позволял лучше контролировать исполнителей и достовернее считать прибыль. Новое направление в управленческом учете развивал Д.М. Кларк, он подчеркивал, что для администраторов каждая статья затрат имеет различную целевую установку и это главное, а распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет.

Развивая эти идеи, К. Симпсон провел статистическое исследование бухгалтерских калькуляций и пришел к выводу, что на цены оказывают влияние не значения средней себестоимости, а предельные издержки производства; а Д. Харрис в 1936 году создал учение директ-костинг, согласно которому в составе себестоимости необходимо учитывать только прямые расходы. Вначале эта концепция не получила широкого признания, ее критиковали сторонники полной себестоимости. Они утверждали, что полная себестоимость необходима для акционеров, вкладчиков капитала и даже для управляющих. И только с 60-х годов директ-костинг стал преобладающим методом учета затрат. Его сущность заключается в том, что все издержки делятся на две группы: переменные (варьирующие), по нашей терминологии прямые, и постоянные (фиксированные), по нашей терминологии косвенные. В основу учета себестоимости кладутся только переменные (прямые) издержки, косвенные расходы исключаются из себестоимости, так как они вызваны не столько непосредственным процессом производства, сколько течением времени.

Авторы считали, что для ценовой политики решающее значение имеют именно прямые расходы. Таким образом, для директ-костинга самым характерным является строгое отделение в учете прямых издержек от косвенных, они совершенно различны и в схемах корреспонденции никогда не должны смешиваться. При теоретическом обосновании директ-костинга, по мнению исследователей, надо исходить из того, что цель этого метода – выявить степень зависимости между прямыми издержками и занятостью. Но в жизни издержки не бывают или строго переменными или строго постоянными, предполагается два допущения: 1) функция издержек в пределах определенного интервала принимается линейной; 2) динамика издержек объясняется одной, решающей переменной, а не их комплексом, как это имеет место в реальной жизни.

Приемы директ-костинга в настоящее время стали классикой учета, их принципы органически вошли в допущения, принятые при моделировании учета затрат. Хорнгрен предложил восемь условий для моделирования затрат. Большим достоинством директ-костинга считается то, что он якобы отражает требования маржинализма, т.е. учитывает предельные издержки, а это позволяет с успехом применять ЭВМ.

Мнение исследователей о директ-костинге разделились: одни считают, что это только метод калькулирования, учетный прием; другие – рассматривают как универсальную систему управления предприятием. Директ-костинг позволяет провести группировку производственных затрат в соответствии с вызывающими их функциями и измерить влияние этих функций. Выполняя указанные задачи, директ-костинг становится одним из важнейших орудий хозяйственной политики предприятий, которая теперь может руководствоваться данными, полученными на основе их учета и анализа.

Центры ответственности (ресибл-центр). Идея использовать отклонения для оценки работы тех или иных администраторов привела к формированию Д.А. Хиггенсом концепции центров ответственности, т.е. степени ответственности определенных лиц за финансовые результаты своей работы.

Центры ответственности напоминают юридическую трактовку учета и принципы стандарт-костс, если стандарт-костс стремится дать предельную оценку достижений предприятия, т.е. выявить неиспользованный потенциал, то европейская юридическая школа интересуется не потенциалом, а только динамикой прав и ответственности лиц, занятых в хозяйственном процессе. Если юридическая школа требовала от бухгалтера постановки под

контроль агентов и корреспондентов, то учет по центрам ответственности имеет иную цель – создать для администраторов условия самоконтроля.

При определении центров ответственности прежде всего принимают во внимание технологическую структуру предприятия, а далее выделяют ее горизонтальный и вертикальный разрезы. Первый ограничивается кругом деятельности каждого лица, ответственного за центр; второй предопределяет иерархическую лестницу полномочий лиц, принимающих управленческие решения. Каждый из центров может быть центром или затрат, или доходов, или эффекта инвестиций. В первом случае отчет составляют по расходам, во втором – по прибыли и в третьем – по срокам окупаемости. Руководитель центра должен нести финансовую ответственность за принятые обязательства по выполнению заданий. При этом каждый центр может выполнять самые различные функции, это связано с тем, что объектом центра выступает человек, агент, администратор, а не отдельная функция. Горизонтальный и вертикальный разрезы центров ответственности предприятия позволяют сочетать централизованное руководство с максимально возможной инициативой руководителей структурных подразделений предприятий в интересах достижения общей цели. Таким образом, это новая психологическая трактовка учета, направленная на организацию поведения администраторов. Ее цель не столько контроль, сколько помощь администраторов в организации самоконтроля, так как предполагается, что ни один человек не станет нарушать выгодные для него цели и критерии.

В развитие принципов ответственности С.А. Тукер создал так называемый метод ТЧМ (тариф–час–машина), сущность которого сводится к тому, что за каждым центром ответственности закрепляют машины и заранее определяют расходы, связанные с работой одного машино-часа. Зная время работы каждой машины и стоимость машино-часа, легко установить прямые расходы, к которым затем прибавляют амортизацию. Так, калькуляция окончательно сосредотачивается на определенном участке технологического процесса, а не на готовой продукции. Принципы центров ответственности, использованные в духе информационной и психологической школ, оказали глубочайшее влияние на организацию бухгалтерского учета, его будущего. Органическим развитием стандарт-костс и других методов явился метод «SIT» – «System-in-Time» (точно во время). В отличие от традиционных аналитических приемов анализа, связанных с исчислением коэффициентов использования рабочего времени, оборудования, производительности труда, где в основу положены проценты отклонений от графика работ и стандартов, первая группа отклонений связана с идеями Хиггенса, вторая – Гаррисона.

В условиях учета по центрам ответственности в настоящее время организуют учет качества готовой продукции. США признает, что чем ниже расходы на исправимый и неисправимый брак, тем выше качество работы коллектива. Директ-костинг и учет по центрам ответственности резко изменили традиционные взгляды на себестоимость, показали ее условность и относительность.

В американской школе в оценке трудовых ресурсов наметились два основных подхода: при одном стремятся измерить ценность каждого работника путем определения ожидаемого дохода фирмы от работы человека; при другом исходят из того, что трудовые ресурсы предприятия представляют единый коллектив и должны быть оценены в целом.

Первым теоретиком аудита был англичанин Л. Дикси, а воплотил его идеи в жизнь американец Р.Х. Монтгомери, который критиковал Дикси за его идеи ограничения проверки точности баланса, а это требует большой трудоемкости и приводит к ограниченным результатам. Монтгомери использовал такие источники аудита: отчет о прибылях и убытках, данные корреспондентов, разрабатывал и практиковал довольно сложные методы анализа хозяйственной деятельности.

Последователи Монтгомери Р.К. Маутц и Х.А. Шараф сформулировали следующие положения:

1. Отчетность должна быть проверена.
2. Не следует предполагать конфликта интересов между аудитором и администрацией.

3. Финансовая отчетность и подтверждающие ее документы свободны от неточностей и тайн.
4. Объективность отчетных данных прямо пропорциональна эффективности внутреннего контроля.
5. Отчетность должна быть заполнена согласно стандартам.
6. Аудиторская проверка не может быть последней.
7. Мнение аудитора зависит только от его компетенции.
8. Профессиональные обязанности аудиторов должны отвечать их должностному статусу.
9. Полезность отчетных данных прямо пропорциональна степени их проверяемости.
10. Заключение аудитора не может дать больше информации, чем само аудиторское исследование.

Данные положения были положены в основу стандартов аудита, они были доработаны и дополнены.

Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери, а создателем современной этики бухгалтера считают Д.Л. Кэрри. Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятий.

В 1967 году Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) разработала кодекс о моральных правилах бухгалтера, что укрепило статус бухгалтера и увеличило спрос со стороны работодателей на его труд. Этический кодекс бухгалтера имеет огромную моральную и профессиональную силу, он оказывает влияние не только на статус бухгалтеров в фирме, но и на организационную структуру бухгалтерского учета. Возрастание роли бухгалтерского учета в американском обществе связано с появлением специальной должности контролера. В его компетенцию входят разработка и проверка финансовых и учетных директив, представление отчетности, составление сметы и контроль ее выполнения, составление нормативных и фактических данных и их оценка. Эти функции приводят к формированию на предприятии четырех учетных отделов: 1) планового; 2) финансового; 3) инвекторного; 4) производственного. Такая структура способствовала возникновению управленческого учета. Организационная структура внутри корпорации может предусматривать два варианта: или главный бухгалтер филиала подчиняется главному бухгалтеру фирмы, или же он подчиняется своему шефу – управляющему филиала, но во всех случаях он следует профессиональному этическому кодексу бухгалтера.

Таким образом, желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии. Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы, она превращалась в набор заранее заданных вариантов, а это облегчило использование ЭВМ. Дальнейшее развитие направления привело к возникновению управленческого учета. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы: первый – допускает устные сообщения и использует методы исчисления, второй – только документы и их регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности.

Литература:

основная [1], [2], [3];
 дополнительная [2], [3], [4], [7], [8];
 периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

ТЕМА 6. Развитие бухгалтерского учета в России (6 ч.)

План лекции:

1. Практика учета в допетровской России.
2. Реформы Петра I, их влияние на развитие учета в России.

3. Формирование национальных учетных идей под влиянием западных теорий.

4. Разрушение традиционной системы учета после Великой Октябрьской Социалистической революции. Попытка возрождения учета в эпоху новой экономической политики. Государственная регламентация и идеологизация социалистического учета.

5. Перестройка экономических отношений и необходимость реформы бухгалтерского учета. Реформирование учета в России в соответствии с условиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

На Руси экономическая жизнь никогда не проходила вне государственного контроля, поэтому учет всегда был предметом государственной регламентации, а история бухгалтерии в России – это история государственного влияния на учет и его представителей – бухгалтеров. Рассматривая историю учета, можно выделить целый ряд существенных признаков, определяющих содержательные основы российской учетной мысли. Государственное хозяйство рассматривалось как частная собственность владельца – князя, поэтому размеры податей не регламентировались. Эта черта хозяйственного быта оказала влияние на русский учет, сформировав его первый принцип:

1. Государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране.

Принятие православия и развитие монастырских хозяйств, заимствующих византийскую систему учета, повлияли на формирование второго принципа:

2. За каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо или группа лиц.

Принцип ответственности приводил к созданию изоцированной учетной техники, которая требовала строгого разделения учетных регистров, предназначенных для фиксации поступления и отпуска денег или ценностей, последовательного проведения инвентаризации.

Следующий этап развития учета в России совпал с эпохой татарского ига. Татары пытались ввести персональное налогообложение, пренебрегая русской национальной традицией, сделали подать подушной, ее должен платить каждый мужчина без различия состояния и возраста. Так возник третий принцип:

3. Человек – объект учета, ибо каждый человек, так или иначе, подотчетен.

В России всегда были сильны уравнивательные тенденции, поэтому учет расчетов по дани просуществовал недолго. Была введена новая национальная окладная единица – соха, а это привело к возникновению круговой поруки, которая предопределила четвертый принцип:

4. Платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества.

В XV – XVII веках развивались старые и формировались новые принципы. Система уроков (заданий) получила широкое развитие в имениях, где складывалось крепостное право. Каждому работнику задавался урок – своеобразное «плановое задание», с этим связан пятый принцип:

5. Каждый работник должен получить урок, т.е. сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить.

Развитие торговли в средневековой Руси способствовало выверке всех счетов как дебиторской, так и кредиторской задолженности один раз в неделю, т.е. колляции счетов, что предопределило появление шестого принципа:

6. Все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены.

В этот период времени формировался приоритет вертикальных административно-правовых связей и практически игнорировались горизонтальные гражданско-правовые отношения, поэтому седьмой принцип звучит так:

7. Обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.

Развитие государственного и монастырского хозяйства привело к появлению восьмого принципа – принципа экономии и зарождения калькуляции:

8. Цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством.

В период развития Московского княжества складывался интерес к учетным процедурам и привел к возникновению девятого принципа:

9. Внешний вид документов, их взаимосвязи, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания; казаться важнее, чем быть.

Таким образом, к XVII веку сложился строгий порядок описания фактов хозяйственной жизни, он включал дату, текст, количество. Русский учет заимствовал западные приемы и методы, но преобразовывая их, приспособливая к местным условиям, национально-русской бухгалтерии получили отражение во всех сферах хозяйственной жизни, особенно в монастырях. В них существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей по иерархической лестнице. В Уставной грамоте показано распределение обязанностей в монастыре: 1) инвентаризация и взыскание недостачи с предыдущего строителя; 2) материальная ответственность за все ценности распределяется солидарно с казначеем; 3) казначей хранит ключи от складов, а строитель опечатывает склады; 4) для денежных доходов открывается специальная книга, заполняемая строителем или казначеем; 5) учет муки также должен вестись в двух отдельных книгах для прихода и расхода; 6) то же относительно одежды и другого инвентаря; 7) заполненные за год книги должны быть присланы архиепископу.

В системе учета XVII века учет прихода был отделен от учета расхода, таким образом, достигался большой контроль над ценностями, и создавалось большее удобство в хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни.

Продолжительность отчетного периода колебалась. Отчетность сопровождалась инвентаризацией, сличались не натуральные остатки с учетными, и, наоборот, учетные – с натуральными.

Из XVII века до нас дошли несколько учетных документов, позволяющих реконструировать систему учета в строительстве храмов, гостиных дворов, в судостроительной промышленности. Производственный учет складывался в России во второй половине XVII века. Приходно-расходная Главная книга содержала сплошной учет, именная книга – ресконтро – расчеты с рабочими и служащими, сметная книга содержала калькуляцию расходов или затрат на производство продукции.

На металлургических заводах велись три книги: переписная, содержащая инвентарную опись и штатное расписание; приходная и расходная. Учет был централизован, записи велись в приходной и расходной книге в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга представляла собой платежную ведомость, где за неграмотных расписывался поп или дьяк. Предметом учета являлось движение денег, а не материальных средств. Отпуск готовой продукции выполнялся безвозмездно. Казна выдавала наличные деньги на возмещение текущих расходов. Бухгалтер одновременно выполнял функции кассира.

На монетных дворах велся учет по стадиям производства. Каждому переделу соответствовала отдельная книга, в которой отражались: 1) поступление сырья и отходов; 2) золотичные пошлыны брутто и нетто в переводе на деньги; 3) запись зарплаты мастеров и финансового результата.

Таким образом, учет в строительстве и промышленности велся в форме простой бухгалтерии, но здесь мы уже встречаем учет затрат и составление отчетной калькуляции.

Учет в торговле был достаточно развит в средневековой Руси. Главным предметом в торговле учета был контокоррент – по счетам расчетов, он возник в кредитных предприятиях. Контокоррентные счета по кредитным операциям велись на Руси на специальных досках – карточках.

В Новгороде при займах давались долговые расписки и составлялись записи. В учете товаров в торговле преобладал партионный метод со стоимостной схемой регистрации

фактов хозяйственной жизни, но преобладал и чисто натуральный учет товаров, а не натурально-стоимостной.

Основу учета в государственном хозяйстве составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг.

Каждый приказ (министерство) ведал сбором налогов, и в каждом приказе открывалась самостоятельная окладная книга на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом для покрытия его расходов. Все записи в окладных, приходно-расходных книгах велись по городам, входившим в состав приказной области. В начале года каждому городу вписывались недоимки прошлых лет с указанием видов недоимок. Текущие записи выполнялись на основании первичных документов, причем по каждому городу учет велся по видам поступлений.

Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций требовался оправдательный документ или приказ начальства. Каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче.

Но такой порядок не гарантировал от злоупотреблений, поэтому особое внимание уделялось правилам оформления первичных документов – столбцов. В некоторых приказах велась запись о начислении, и дьяк делал отметку об исполнении: дано, зачтено, взято; в других приказах составлялись две записи о начислении и уплате по окладным книгам.

При царе Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ Счетных дел, сотрудники которого систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам, изымали в бюджет не использованные приказом денежные средства. Для проведения ревизии в других городах вызывали в Москву в приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами, но степень достоверности учета и записи в учетных регистрах всегда служили предметом дискуссий российских ученых.

Таким образом, развитие учета в средневековой Руси шло медленными темпами из-за низкого уровня грамотности и низкого уровня математических знаний.

В период правления Петра I страна встала на путь реформ, которые затрагивали и учет. В 1710 г. в газете «Ведомости» появилось новое слово «бухгалтер» (было предложено и русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось).

Индустриализация страны была связана с развитием казенных металлургических и винокурных заводов, кораблестроительных и иных предприятий. Учету и контролю уделяется огромное внимание, инструкции по учету издаются как государственные акты. Первый из них датируется 2 января 1714 г. Его положения были обязательными для государственного аппарата и промышленности. Они требовали своевременно делать записи, ежедневно вести приходо-расходные книги, а также устанавливали строго персональное подчинение ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского бухгалтерского учета было издание «Регламента Адмиралтейству и Флоту» от 5 апреля 1722 г. Он предусматривал строгую систему натурально-стоимостного учета материалов и разрешал делать записи в бухгалтерские книги только на основе оправдательных документов. Приходо-расходная книга по учету материалов должна была вестись в алфавитном порядке по наименованию, с указанием количества и суммы.

Принципы документирования соблюдались и на казенных винокурных заводах, где также были введены для материального учета приходо-расходные книги. Специальная книга открывалась для учета выполненных договоров с подрядчиками.

Огромное развитие получает учет на уральских металлургических заводах. Виллим Иванович Геннин (1676—1750) разработал законченную систему производственного учета, которая обеспечивала сплошную документацию всех фактов хозяйственной жизни, регулярное проведение инвентаризации и составление отчетности. Кроме того, он усовершенствовал методику учета затрат с помощью линейной записи. В результате в

системе учета формировалась аналитическая информация, необходимая для управления структурными подразделениями.

Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои в производстве возлагалась на управляющих. За несвоевременную подачу заявок на уральских за-водах на виновных налагался штраф.

При этом двойная запись не использовалась, так как учет в натуральных единицах был более понятен. Успех любой работы невозможен без контроля, и средством контроля были доносы. К прямым доносам отношение было положительное, а к анонимным — двойственное (внешнее неодобрение, внутреннее поощрение). Доносы поощрялись специальными людьми — фискалами. Они должны были обеспечить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально. Но и ответственность была немалая: если по какой-либо причине фискал не выполнял свои обязанности должным образом (дружба, вражда или взятка), его могли казнить или сослать на галеру с вырыванием ноздрей и конфискацией всего имущества. За более мелкие преступления фискалы наказывались временной ссылкой или штрафом. Следствием подобных мер стало то, что в государственном хозяйстве учет был развит хорошо.

Наиболее серьезное теоретическое развитие учета было в хозяйствах помещиков. Объектами учета были люди, а скот, пашни, инвентарь учитывались по крепостным крестьянам. Главным методическим приемом была инвентаризация ценностей и людей. Записи заносились в специальные книги или на бирки.

Текущий учет требовал сложной системы книг. Центральная книга — табель, который вел староста. В ней учитывалось, сколько времени крестьянин отработал на барщине. Табель был поименный, открывался на каждую деревню. Следующая книга — это домашний журнал, в котором записывали в хронологическом порядке смертность, рождаемость, побег крепостных и т.д. В полевой тетради описывали состояние полей. В хлебной тетради вели запись наличия и движения хлеба. Денежная тетрадь была предусмотрена для учета прихода, расхода и остатка Денег. Домовая тетрадь была предназначена для записи долгов. Отдельно заводилась тетрадь поборов с мужиков,

И наконец, в последнюю тетрадь записывали то, что не вошло в другие книги. Каждая тетрадь представляла собой бухгалтерский регистр. Ежегодно заводились новые тетради, причем не на основе предыдущих записей, а по данным инвентаризации.

Учет в торговле был также основан на натуральных измерителях и велся по простой (униграфической) системе. Главный принцип оценки товаров — по себестоимости (по фактическим затратам на покупку).

Для проведения реформ, в том числе и в области учета, необходимы были грамотные люди. В допетровскую эпоху знания переходили от отца к сыну, от хозяина к приказчику и т.п. Такое учение ценило практику — «умение дела делать, а не слова говорить». При Борисе Годунове хотя и была сделана попытка отправить учащихся за границу, но они все там и остались. В 1721 г. Петр I пытался создать коммерческую школу, где бы учились вести книги. Учение в петровской школе рассматривалось как служба. У учителей была обязанность научить, у учеников — научиться. Если обязанность не выполнялась, налагались наказания: за отказ отвечать — штраф, за дерзость — бить батогами, за прогул — сажать на цепь. Итак, реформы Петра I преследовали две цели: усилить контроль за сохранностью собственности и увеличить доходы казны. Но эти цели не были достигнуты ни при Петре I, ни после него. Успешному развитию учета мешали догматизм мышления, очень слабое правосознание, низкий уровень грамотности и математических знаний.

Развитие теории учета в России в XIX веке. В первой половине XIX века благодаря трудам четырех выдающихся русских бухгалтеров — К.И. Арнольда, И. Ахматова, Э.А. Мудрова и И.С. Вавилова — сформировалась русская школа бухгалтерского учета. Арнольд К.И. одним из первых различал теорию и практику бухгалтерского учета, под первой он понимал «способность составлять счета, их вести и пересматривать», а под второй — «круг всех к счетам принадлежащих дел». Трактовка предмета бухгалтерского учета как учета

вещей сводила этот предмет к имущественным отношениям, однако она оставляла в стороне обязательственные отношения. Под методом Арнольд понимал формы счетоводства и был первым в России, кто привлек для объяснения двойной записи математический аппарат, и исходил из принципов персонификации. Счета открывались не посредством баланса, а через счет капитала; Арнольд предложил классификацию счетов на личные и безличные.

В части практической организации учета Арнольд предложил новую, как ему казалось, наиболее удобную форму журнала: дебетуемый счет, сумма, кредитуемый счет, описание операций, сумма. Арнольд строго разграничил синтетический и аналитический учет, в Главной книге он открыл один синтетический счет «Товары», а в части аналитического учета излагал два варианта. В обоих случаях на каждое наименование товаров открывался специальный счет, по дебету которого разносился приход из каждого первичного документа, а по кредиту или один раз после инвентаризации заносился остаток с выведением общей суммы расхода, или же разносились данные каждого расходного документа. В калькуляционную книгу записывались в дебет счета товаров прямые издержки. В состав себестоимости товаров согласно калькуляционной книге входили: 1) полученная стоимость товаров, естественная убыль в пути, скидка по обычаю; 2) транспортные расходы и пошлины.

Власти промышленного учета Арнольд рекомендовал оприходование материалов и готовой продукции на счет товаров так же, как в торговле. Арнольд первым выступил с учением о методах ревизии, и большое внимание уделял вопросам бухгалтерской терминологии. В 1809 году в Петербурге вышла работа И. Ахматова «Итальянская или отчетная бухгалтерия». Ахматов указывал, что бухгалтерский учет является частью политической экономии и предметом учета объявляется не само хозяйство, а его изображение на счетах. В центре внимания этого автора находилась хронологическая запись, которая в Памятной книге регламентировалась шестью обязательными реквизитами: 1) число; 2) действие и что сделано; 3) с кем; 4) как и когда будет платеж; 5) количество и свойство; 6) цена. В журнал вводились следующие реквизиты: 1) число; 2) дебитор; 3) кредитор; 4) сумма; 5) количество и свойство; 6) действие и каков платеж; 7) цена. Порядок ведения журнала приводился как по итальянской, так и по французской формам счетоводства.

При определении двойной записи Ахматов исходил из юридической теории, но все операции объединял в четыре типа, не связывая эту классификацию с балансом. Хотя книга автора в основном касалась торговли, но треть страниц уделялось фабричному счетоводству, где суть сводилась к ведению счета расходов на производство. Этот счет предусматривал ведение лицевых счетов на каждого работника. Каждый аналитический счет дебетуется на сумму выданных работнику материалов, а кредитуется на сумму готовых изделий.

По мнению исследователей, это своеобразный учет по центрам ответственности. Учет товаров Ахматов предлагал вести для оптовой торговли натурально-стоимостным способом с открытием аналитического счета на каждое наименование. В дебет автор рекомендовал записывать покупную стоимость и транспортные расходы по данному товару, а в кредит – продажную стоимость; при закрытии счетов – выводить количественный остаток и расценивать его по покупной цене; записать в кредит данного счета и в дебет счета баланса, затем разницу между суммой кредитового и дебетового оборотов переносить на счет барышей и наклада. Для розничной торговли он рекомендовал стоимостный учет на специальном счете товаров. В дебет записывали покупную стоимость приобретенных товаров и расходы по доставке, в кредит – продажную стоимость. Для выведения окончательного результата следует проводить инвентаризацию, выявленный остаток вносить на счет, а разница в оборотах будет показывать прибыль и убыток.

Мудров Э.А. рассматривал диграфизм как модель, с помощью которой можно описать хозяйственный оборот предприятия. В отличие от Ахматова Мудров отдавал предпочтение систематической записи перед хронологической. Все счета Мудров делил на имущественные, личные и вспомогательные, к которым он относил счета собственных средств и результатов. Мудров настаивал на том, что двойная запись вытекает из самой природы хозяйственных оборотов. Он вывел в 1846 году уравнение

$$a - b = c,$$

где a – актив, b – кредиторская задолженность, c – капитал;

a затем и балансовое уравнение $a = c + b$. При объяснении двойной записи Мудров руководствовался принципами персонификации счетов, а это доказывало, что математика пригодна как для объяснения юридической, так и экономической природы учета, т.е. в основу баланса Мудров положил сумму собственных средств на момент выведения сальдо.

В промышленном учете Мудров указывал на два варианта его организации: 1) раздельный учет капиталов и материалов, выделение учета производства и калькуляции, не связанные с общим учетом; 2) учет производства включался в единый цикл учета. Он считал, что необходимо распределять накладные расходы пропорционально весу готовых изделий.

Методика организации учета излагалась Мудровым по немецкой форме счетоводства, при оценке товаров он исходил из принципов себестоимости.

Вавилов И.С. дал определение учета, где четко подчеркивалась процедурная задача учета и финансовая, связанная с оценкой результатов хозяйственной деятельности: «Бухгалтерия есть искусство вести записи торговым делам на точных и условных правилах таким образом, чтобы по средством правильного ведения сих записок было можно, обзрев и рассмотрев в полном виде, как весь состав производимой торговли, так и каждую часть отдельно, вывести результат, который мог бы показать верно положение капитала».

Таким образом, подводя итог развитию бухгалтерского учета в XIX веке, следует отметить, что двойная запись чаще использовалась в торговле, чем в промышленности. Государственные мануфактуры не работали по принципу самостоятельности, но тем не менее, производственный учет был на шаг впереди торгового учета.

Традиционалисты и новаторы в русской школе учета. Во второй половине XIX века в русской учетной теории наметились два направления. Рейнбот П.И. и Прокофьев А.В. представляли традиционную бухгалтерскую мысль.

Рейнбот П.И. 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 выявление причин прибылей и убытков. Синтетический учет Рейнбот трактовал как контрольный, внутри каждого аналитического счета предусматривался партионный учет. Регистрация проводилась в натуральном измерении по весу брутто, тары и нетто. При расходе товары списывались со строго определенной партии, счета закрывались внесением сальдо, снятого с природы. Это сальдо расценивалось по себестоимости партии, имеющейся в остатке, а не по средней цене. Себестоимость включала покупную цену товаров и расходы, связанные с их приобретением и доставкой в торговлю. Рейнбот признавал, что на практике почти всегда оказывалась значительная разность между действительным весом товара и выведенным весом по товарной книге.

Рейнбот предложил сложную систему калькуляции: издержки, связанные со стоимостью товара, распределялись пропорционально стоимости; издержки, вызванные весом, распределялись пропорционально весу.

В промышленном учете Рейнбот, как и Мудров, аналитические счета открывал не на все виды производимой продукции, а на участки, что теперь называется центрами ответственности. К прямым затратам он относил: 1) материалы; 2) жалование; 3) амортизацию. Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в год распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. Результаты показывали по счету «Товары», причем в течение года готовая продукция учитывалась только в натуральном 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. Баланс он рассматривал как счет, закрывающий другие синтетические счета и практика учета излагалась на основе немецкой формы счетоводства. Таким образом, с работ Рейнбота начинался оперативный учет в России.

Прокофьев А.С. пропагандировал новую итальянскую форму, более удобную для изучения, чем для практики. Прокофьев требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно и заносилась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех, и инструкции того периода предписывали составлять мемориальные ордена по каждому документу отдельно.

Таким образом, хотя авторы и использовали разные формы счетоводства, они развивали традиционные бухгалтерские мысли двойной бухгалтерии в теории и на практике.

Езерский Ф.В. – русский новатор бухгалтерской мысли. Всю силу своего незаурядного таланта направил на критику двойной бухгалтерии. Иногда эта критика носила курьезный характер, но иногда отмечались недостатки, многие из которых не преодолены до сих пор:

1) несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, а прибыль (кредит) – расходом;

2) для учета собственных средств вводятся «подставные» счета, что способствовало обману;

3) учет искусственно делится на «мертвый» (синтетический) и «живой» (аналитический), а в «книгах пиши верно, пиши неверно, все равно – баланс получится»;

4) выведение финансового результата возможно только путем инвентаризации и за истекший период времени;

5) совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов.

Езерский предложил тройную русскую форму бухгалтерии. Название тройная вызывалась тремя обстоятельствами:

1) регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход, остаток;

2) регистрами выступают три книги: журнал, Главная и отчетная, заменяющая баланс;

3) используются только три счета: «Кассы», «Ценности», «Капитал».

Значение идей новой формы бухгалтерии заключалось не в том, что она отменяла двойную форму, а в том, что она значительно опережала свое время и выдвигала перед учетом ряд новых целей, которые не могли быть решены старыми традиционными бухгалтерскими методами:

1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени;

2) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости;

3) органическое объединение аналитического и синтетического учета;

4) достижение внутреннего автоматического контроля путем заданного в учете совпадения контрольных сумм. Свою форму Езерский назвал самопроверочной;

5) использование счета наценки. Езерский предложил способы нахождения реализованной торговой наценки по среднему проценту;

6) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно;

7) определение задолго до Шера «мертвой точки» или критического финансового момента.

Езерский выступал против использования в бухгалтерском учете иностранной терминологии, но далеко не многие с этим соглашались. Одни считали Езерского шарлатаном, другие – «Колумбом бухгалтерского учета», и тем не менее бухгалтерский конгресс в Шарлеруа (Бельгия) в 1912 году рекомендовал изучение во всем мире русской бухгалтерии. Шмелев И.П. в 1895 году издал в Москве книгу «Новая четверная бухгалтерия» под влиянием Езерского. Сущность теории Шмелева составляло четкое разграничение в учете пермутации (движение ценностей, не меняющие итога баланса) и модификаций (движение ценностей, изменяющие итог баланса). Основным регистром являлась книга операционно-функциональная, а бухгалтерский баланс – это документ, отражающий движение капитала. Под обычным учетом понимали не сами ценности, а их движение; статика – только часть,

момент динамики. Интересны его взгляды в области амортизации основных средств, он критиковал равномерный линейный метод и настаивал на регрессивном методе.

Езерский и Шмелев пытались и искренне верили, что им удалось разрушить двойной учет и заменить его тройным или четверным счетоводством, но на самом деле они развивали двойную бухгалтерию.

Новаторы С.Ф. Иванов, Э.Э. Фельдгаузен и И.Ф. Валицкий, не заменяя двойную бухгалтерию, пытались ее усовершенствовать.

Валицкий И.Ф. сформулировал задачи макроучета:

- «1) как велико народное материальное богатство страны;
- 2) из каких составных частей оно состоит по количеству, местным ценам и стоимости;
- 3) какое отношение сил данных к однородным отраслям богатства других стран, абсолютное и по 100 душ народонаселения;
- 4) на сколько из года в год накапливается в стране тот запас материала, который снова поступает для дальнейшего производства».

Состав народного хозяйства он изучал в двух измерителях: натуральном и стоимостном, рассматривая стоимостный учет в двух оценках: общенациональной стоимости и местной цене. Макроучет Валицкий понимал как бухгалтерию, ведущуюся с помощью статистических методов, так как в основе записей были не документы, а акты статистического исчисления. Техника учета состояла в выписке мемориальных ордеров по поступающим от предприятий справкам. Счета, по которым должен был вестись учет, делились на два ряда: счета народного дохода и счета народного богатства. Все счета должны показывать состояние трех факторов производства: труда, капитала и земли.

Недостатком учения Валицкого было отсутствие демонстрации механизма двойной записи, а заслугой его было предложение четко разграничить учет основной деятельности и капитальных вложений: две Главные книги, две кассы, два баланса.

В центре внимания С.Ф. Иванова и Э.Э. Фельдгаузена были принципы промышленного учета. Они выдвинули задачу создания специальных счетов для учета затрат, которые получили название счетов производства, а затем счетов калькуляции. Иванову принадлежит идея нормирования затрат, под которым он понимал определение «приблизительной нормы издержек». Иванов видел недостаток счетовых сочинений в том, что «они не стремятся объяснить частности, упускают из вида общее и потому по необходимости опираются на отдельные примеры, а не на общие правила. Последствием этого является то, что у нас в конторе каждый бухгалтер действует по-своему, тогда как истина всюду одна и та же. И бухгалтерия, как и всякая наука, не терпит в себе ничего произвольного» [29]. Вклад в развитие судебно-бухгалтерской экспертизы, благодаря этому его труды получили широкое признание в мире, он был действительным членом международного библиографического института, членом-корреспондентом Академического общества бухгалтеров в Париже, членом-корреспондентом Академического общества в Бельгии, членом главного совета Международной ассоциации бухгалтеров.

Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет. Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-костс и нормативном учете. Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определялись нормы один раз в десятилетие и утверждались общим советом или комиссией экспертов. Далее в учете регистрировались отклонения от этих норм, причем все отклонения показывались как прибыли, так и убытки. Общий расчет выполнялся один раз в месяц.

Фельдгаузен подверг критике практиковавшиеся в его время методы распределения общих расходов пропорционально весу готовых изделий либо их стоимости, или стоимости материалов, или заработанной плате. Эти методы, по его мнению, недостаточны, так как не учитывали совокупных усилий всех факторов производства.

Предложения Фельдгаузена не получили признания и главным предметом критики явились нормативы, при этом утверждалось, что отклонения типичны, поэтому учет их становится трудоемким и сложным, чем прямой учет затрат.

Заслугой Фельдгаузена было то, что он по-новому осмыслил двойную бухгалтерию, само название которой происходит не из того «построенного обязательства», что операции регистрируются как по дебету, так и по кредиту, а из наличия синтетического и аналитического учета.

Таким образом, заслугой новаторов является критика двойной бухгалтерии, а для исправления ее недостатков, каждый из авторов вносил новые идеи, которые способствовали усовершенствованию принципов двойной записи.

Сторонники двойной бухгалтерии объединились в журнале «Счетоводство» (1888 – 1904) под руководством заслуженного бухгалтера А.М. Вольфа. Он попытался создать философию учета, в основе которой находилось учение Чербони о классификации хозяйственных функций на учредительные, исполнительные и заключительные, противопоставлял науку – счетоведение практике – счетоводству. Вольф рассматривал науку об учете, как «хозяйственный путь, по которому следовало вести данное предприятие, согласно с экономическими и юридическими требованиями», которая указывала «путем счета и вычислений во всякое время положение предприятия и связь между действиями и вызываемыми ими последствиями». Вольф и его последователи классификация ценностей, ставшая потом обязательной для представителей петербургской школы: 1) ценности вещественные; 2) деньги; 3) ценности условные. В связи с этим он выделял три группы счетов: имущества, услуг, расчетов.

Вольф сумел противопоставить натиску Езерского и его последователей научные принципы учета, а догматизму практиков, считавших, что учет – это совокупность приемов, направленных на облегчение записей, – идею о том, что самое важное, не как мы учитываем, а зачем ведется учет.

Последователем А.М. Вольфа был В.Д. Белов, который развивал теорию учета. Он проследил связи бухгалтерии с другими дисциплинами, показал общие стороны и отличия между ними. Методы бухгалтерского учета он отождествлял с методами кино, рассматривая проверку, как кадр киноленты, а весь учет, как увлекательный фильм. Он разграничивал инвентарь и баланс, считая, что баланс – это вывод из книг, а инвентарь – опись с природы, с помощью которого можно уточнить баланс.

Вальденберг Э.Г. уделял внимание вопросам истории бухгалтерского вопроса и методике обучения учету.

Барац С.М. видел задачу науки в построении отчетов, а природу двойной записи сводил к движению ценностей и к обмену эквивалентами. Барац был сторонником ведения хронологической записи, обосновывая свой взгляд необходимостью видеть в одном месте счетную формулу хозяйственной операции, быстрого наведения справок об операциях любого определенного дня и контроля систематической записи. Заслугой Бараца было введение понятия времени в систему учета, он связывал отчетный период и расходы предприятия. Журнал «Счетоводство» объединял не только ученых – бухгалтеров, жителей столицы, но и других городов России: К.Г. Щетинина-Какуева (Москва), М.Я. Батенькова (г. Нижний Новгород), А.А. Беретти (г. Владимир), А.З. Попова (г. Харьков), Н.И. Попова (г. Красноярск), И.П. Руссияна (г. Одесса).

Самым талантливым был Л.И. Гомберг – член-корреспондент Академического общества бухгалтеров в Париже и действительный член Международной Ассоциации бухгалтеров. Все экономические дисциплины он делил на две группы: социально-экономические и частнохозяйственные. В свою очередь частнохозяйственные он делил на три: 1) экономическая техника или экономическая морфология – изучала средства экономической активности;

2) организация и экономическая администрация – предусматривала планы организации учета, статистики и контроля, изучала проблемы организации;

3) экономология – исследовала феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам. Предметом экономологии являлась хозяйственная деятельность предприятия, она делилась на анатомию предприятия, изучающую состояние хозяйственных средств, и физиологию, изучающую поведение хозяйства.

Гомберг считал, что цели бухгалтерского учета в экономологии заключались в точном определении и систематизации бухгалтерских категорий, систематическом изучении развития экономических процессов. Экономология включала следующие разделы: 1) оценка; 2) инвентарь; 3) смета; 4) бухгалтерия; 5) отчетность; 6) контроль. Гомберг связывал оценку с целями учета и дал одну из первых классификаций видов оценок: 1) первоначальная; 2) рыночная; 3) восстановительная; 4) номинальная; 5) экспертная; 6) для памяти; 7) остаточная; 8) правовая. Гомберг был автором оригинального метода последующей (рыночной) калькуляции, сущность которого заключалась в следующем: из всей валовой выручки от реализации готовой продукции вычиталась себестоимость отходов, и сумма полученной прибыли, и таким образом, определялась сумма затрат на производство основной продукции. Далее из валовой выручки от реализации готовой продукции вычиталась сумма затрат и определялась сумма прибыли от реализации основной продукции. Затем эта сумма делилась на число калькуляционных единиц и определялась прибыль, приходящаяся на одну единицу. Из стоимости товаров каждого калькулируемого вида вычитали величину полученной прибыли и определяли себестоимость единицы каждого изделия. За это предложение Гомберг получил золотую медаль во Франции. Русская бухгалтерия, благодаря трудам Гомберга, вышла на мировую арену и стала оказывать достаточное влияние на европейский учет и новаторов, идей участников журнала «Счетоводство» сформировалось поколение бухгалтеров, которые создали две школы в русском учете – петербургскую и московскую.

Главой петербургской школы бухгалтеров был Е.Е. Сиверс. В теории учета он выделял две части: теорию учета и теорию книг, где излагалась методика ведения различных регистров. Теория книг трактовалась Сиверсом как наука о методах бухгалтерского учета. Он был автором меновой теории, сущность которой заключалась в том, что в основе двойной записи лежит обмен благами. Исходя из позиции меновой теории, Сиверс группировал все хозяйственные обороты, трактуемые как меновые, причем присвоение прибыли рассматривалось как обмен ценностей на «права» собственника. Положение о мене как о причине двойной записи приводило к выводу, что баланс являлся следствием счетов. Отсюда вытекало положение о независимости баланса от инвентаря. Обучение студентов должно было строиться по схеме от счета к балансу, что соответствовало практической последовательности и теории возникновения баланса.

Сиверс дал детальную классификацию счетов:

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, в ней выделялись группы калькуляционных и результативных счетов, причем автор не смешивал эти счета в одной группе операционных счетов, что по ошибке делают в ряде случаев еще и сейчас.

Много дал Сиверс как педагог; он показал, что надо учить сущности, а не технике; вместо бланков его ученики заполняли схемы счетов «самолетики».

Помощником Е.Е. Сиверса был А.И. Гуляев, который уделял внимание промышленному учету, 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; причем два последних вида расходов относил на себестоимость, если они участвуют в создании определенного вида продукции. Распределение накладных расходов рекомендовалось выполнять

пропорционально заработной плате. В теории учета Гуляев был продолжателем идей Сиверса; под системой науки счетоводства он понимал изложение логического пути, по которому производился учет движения ценностей.

Вторым последователем Е.Е. Сиверса был Н.Ф. фон Дитмар, который утверждал, что счетоводство по методу своих операций есть один из отделов прикладной математики, ведающий учетом хозяйственной стороны жизни. Дитмар считал, что двойная запись являлась следствием основного правила экономики: объем выдач равен объему полученных.

Таким образом, петербургская школа в лице Сиверса, Гуляева и Дитмара утверждала, что баланс являлся следствием системы счетов, поэтому учить надо от счета к балансу, баланс опирался только на счета и не связан с инвентарем. Петербургская школа оказывала глубокое влияние на провинциальных бухгалтеров.

Московскую школу бухгалтеров возглавляли Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.И. Бельмер. Представители московской школы считали, что счета – это элементы баланса, что система счетов задана балансом и что частное можно понять только в связи с целым, поэтому учить надо от балансу к счету. Лунский был автором балансовой теории, широко признанной и распространенной в нашей стране и популярной за рубежом. Лунский утверждал, что балансом генеральным называется таблица, в которой сопоставлялись имущественные средства предприятия с их источниками; этот баланс представлял экономическое и юридическое положение предприятия в данный момент. Из баланса вытекала и двойная запись, изменения в балансе посредством двойной записи могут вызвать ряд операций. Лунский ввел несколько классификаций счетов, и эти классификации были большим достижением для теории учета. Бухгалтеры поняли, что номенклатура счетов это еще не классификация, что единой классификации быть не может, что их столько, сколько целей стоит перед исследователем.

Заслугой Лунского было введение в теорию учета категорий сущего и должного. Категории сущего соответствовал инвентарь, должного – баланс. В отличие от Сиверса он сводил инвентарь к балансу и строил баланс на инвентаре, превращая должное в сущее.

Бахчисарайцев Г.А. развивал идею балансовой теории учета. Он утверждал, что все методы прикладной бухгалтерии должны вытекать из понятия о балансе и базировался на нем. Баланс – начало и конец счетоводства. Счет – органическая часть баланса, отношение счетов к балансу – математическое: целое равно сумме своих частей, изучение счета ранее изучения баланса логически не возможно. Все операции по отношению к балансу разделялись на четыре категории, счета делились на активные и пассивные. Все пассивные счета – личные, активные счета могли быть и личные и вещественные.

Бельмер Ф.И. развивал учение о балансе как независимом от плана счетов документе. Он считал, что в балансе нет счетов и что отчетная балансовая таблица может не быть тождественной с главным балансом Главной книги ни по содержанию, ни по итогам. Бельмер утверждал, что журнал играет главную роль, чем Главная книга и хронологическая запись является основной.

Янковский И., Бауэр О.О. и Рошаховский А.К. стояли вне противодействующих школ. Янковский рассматривал учет как науку математическую, методы которой могут быть распространены не только на учет хозяйственной деятельности предприятия, но и на учет всего хозяйства. Бауэр изучал историю бухгалтерского учета, и Рошаховский рассматривал бухгалтерский учет как источник финансовой информации для уплаты налогов.

Таким образом, подводя итоги эволюции бухгалтерского учета в дореволюционной России, можно отметить, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их, но была не понятна и не востребована практиками в России.

Бухгалтерский учет в России в начале XX века. Победа социализма в начале XX века означала возрождение традиционных русских начал в самых различных сферах жизни народа и имела прямое отношение к усилению влияния исконно русских принципов бухгалтерского учета.

Значимость этих принципов хорошо сознавал В.И. Ленин, а также творчески развил ряд положений К. Маркса и Ф. Энгельса. Для развития бухгалтерского учета решающее значение имели новые положения Ленина: 1) общеметодологические принципы организации учета; 2) его методологические основы, правила теоретического истолкования; 3) практические вопросы организации всей системы учета.

Указания Ленина о практичности учета имели громадное значение для выработки основных положений социалистического учета и контроля. Ленин считал, что учет и контроль производства и распределения продуктов являлись важнейшей функцией управления государством, в связи с этим он по-новому определил цель учета как контроль над мерой труда и потребления. Ленин не отрывал учет от контроля, а считал, что контроль являлся неотъемлемой частью учета. Ленин сформировал ряд требований к социалистическому учету: 1) массовость; 2) гласность; 3) ответственность; 4) простота. Необходимо подчеркнуть вклад Ленина в разработку принципов деятельности управленческого, в том числе учетно-контрольного аппарата. Главное внимание уделялось вопросам научной организации труда, а для настоящего времени значение имеет мысль Ленина, что правильная организация учета контроля на предприятии обуславливает рост производства и способствует о хозяйственном расчете стало краеугольным камнем функционирования всей социалистической экономики. Для бухгалтеров имели значение указания Ленина о том, что следует относиться с большой осторожностью к регулирующим статьям баланса, так как с их помощью изменялись результаты хозяйственной деятельности. Хозяйственный расчет предполагал широкое использование данных экономического анализа, в том числе разработку сводного синтетического показателя, характеризующего работу народного хозяйства в целом. А это имело большое значение для сравнения результатов работы различных по своему характеру и объему деятельности предприятий.

В этот период времени учеными были выдвинуты новаторские идеи в области учета и контроля: 1) человек – объект учета, а средством поголового учета и контроля должна быть трудовая книжка; 2) натуральный измеритель как основная и единственная база учета; 3) учет и контроль всего имущества не предприятия, а страны; 4) пока использовался денежный измеритель, банк должен быть органом центральной государственной бухгалтерии; 5) контроль за мерой труда и потребления, контроль выполнения плановых заданий; 6) все это претворяется в жизнь благодаря тому, что учет становится простым и понятным всем и каждому. В 1917 по 1921 годы можно проследить две тенденции в учете: новаторская, связанная с ликвидацией денежного измерителя и консервативно-традиционная, позволяющая продолжать ведение бухгалтерского учета так, как его вели до революции. Сначала возобладала первая тенденция, была создана Центральная государственная бухгалтерия, которая должна была заниматься суммарным учетом всех денежных средств и материального имущества, составлением годовых отчетов о доходах и расходах республики, статистикой народного хозяйства. Вторая тенденция реализовалась в мае 1918 года, когда все государственные предприятия получили предписание вести счета и хранить сбережения в Госбанке, а все сделки заключались с помощью чеков или путем внесения в книги. Учет возлагался на отчетный отдел Государственного контроля, который должен был вести Главную книгу, содержащую два активных счета: «Недвижимое имущество», «Материалы и инвентарь». Таким образом, можно проследить, по мнению исследователей, три важных момента: 1) объектом учета признавался только актив без регистрации денежных средств и дебиторской задолженности; 2) органом, осуществляющим учет, выступал отдел Государственного контроля; 3) желание поставить под строгий централизованный контроль все материальное имущество. В 1918 году СНК РСФСР принял Постановление о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. Документ готовил А.М. Галаган и ввел требование денежной оценки всех видов имущества, которая должна выполняться по рыночным ценам на момент инвентаризации или по себестоимости. Но проведение программы продрозверстки усилило развал хозяйственной жизни и падение дисциплины, а это привело к почти полной деградации учета.

В этих условиях распада бухгалтеры-практики продолжали создавать новый учет, они перерабатывали и приспособляли инструкции и положения, применявшиеся до революции в наиболее развитых в экономическом отношении предприятиях.

В 1920 году были отменены почтовый и таможенный тарифы, поэтому деньги стремительно исчезали из экономического быта страны, что сказалось на поиске других учетных измерителей. Эта проблема разделила специалистов на три группы: романтиков, натуралистов и реалистов.

Многие видные экономисты, опираясь на труды известных теоретиков, доказывали, что при коммунизме денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые более совершенные измерители. Их называли романтиками, но каким должен быть новый измеритель, они отвечали по-разному, и в зависимости от ответов наметились три направления: трудовое, энергетическое и предметное. Самым влиятельным оказалось трудовое направление, представители которого считали целесообразным установить измерение материальных ценностей в трудо-часах. Энергетическое и предметное направление не получили широкого распространения; сторонники этих направлений полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена единица энергии или единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства. Все романтики в своих проектах враждебно относились к бухгалтерскому учету; по их мнению, он должен быть заменен экономическим учетом и переносился в главк, который оценивал работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгоды, сопоставляя его со всеми другими подобными. На предприятии вводился технический учет, в главке – экономический. Самым важным было выдвижение ими новой задачи учета – выявление народнохозяйственной эффективности взамен определения прибыли отдельных предприятий. Другую группу составляли натуралисты, которые рассматривали бухгалтерию как материальный натуральный учет.

Бухгалтеры-реалисты вели учет, как умели и работали по получаемым инструкциям, но стремительный рост цен и падение покупательной силы рубля склонило их к идее переоценки статей баланса на основании индекса цен. Разногласия между реалистами и твердыми реалистами заключались в понимании роли баланса. Первые видели в балансе способ изображения хозяйственных средств и их источников и поэтому требовали их переоценки, вторые понимали под балансом способ сопоставления затрат и доходов и поэтому настаивали на перманентной оценке.

Таким образом, романтики и натуралисты предлагали вернуться к инвентарному натуральному учету, лишенному возможности дать сколько-нибудь обобщающее измерение учитываемым ценностям. Реалисты в практике вернулись к твердому денежному измерителю, а это привело к торжеству традиционного направления в экономике страны.

Новая экономическая политика возродила хозяйство страны, а твердые деньги обеспечили эффективность и использование в учете традиционных учетных принципов. Формирование учетных принципов имело огромные последствия для дальнейшего развития и становления бухгалтерского учета, в годы НЭПа теория учета достигла своего наивысшего развития. Выдающиеся ученые – Р.Я. Вейцман, Н.А. Блатов, И.Р. Николаев, А.П. Рудановский, А.М. Галаган, Н.С. Помазков – смогли проявить себя с полной силой.

Вейцман Р.Я. был последователем немецкой школы учета, пропагандистом идей Шера. Он отстаивал балансовую теорию двойной записи и исходил из трехчленного уравнения $A = П + К$, из которого он делал выводы, связанные с типизацией хозяйственных операций. Помазков Н.С. развивал учение об абсолютном балансе, он утверждал, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей – «абсолютной» – модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений. Эта идея заставляла сомневаться в отправной точке балансовой теории – двойная запись вытекала из баланса.

Блатов Н.А. был учеником Сиверса и пропагандировал обучение от счета к балансу, и что двойная запись отражала только естественный обмен ценностями на предприятии. В основе его учения лежала меновая теория, он сконструировал специальную модель всех

возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель называлась квадратом профессора Блатова – вещественные ценности, деньги и условные ценности, и их потоки, выражающие движение ценностей в хозяйстве. Блатов классифицировал баланс по шести основаниям: 1) по источникам составления; 2) по срокам составления; 3) по объему; 4) по полноте оценки; 5) по содержанию; 6) по форме.

Николаев И.Р. был учеником П.Б. Струве, он утверждал, что организуемый через баланс бухгалтерский учет не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучались. Концепции учетного натурализма Николаев противопоставил тенденцию учетного реализма. Он считал, что бухгалтерский учет призван реконструировать хозяйственный процесс в целях последующего эффективного управления, учет должен представлять только ту информацию, которая должна быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений. Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. Он утверждал, что, только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков и прибылей; он считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег.

Рудановский А.П. приветствовал революцию и социалистические преобразования в России, но методы хозяйственного руководства, сложившегося в эпоху военного коммунизма, он осуждал. Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию нового учения о предмете и методе счетоведения. Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве; метод трактовал как средство познания предмета. В теории Рудановский вывел понятие нормирования баланса, по его мнению, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобно причинности и развития. Закон приспособления в нормировании предполагает: 1) фондирование; 2) резервирование; 3) бюджетирование. Заслугой Рудановского являлось то, что он предложил: новое понятие «фонд» вместо старого – «капитал»; дал обоснование счету реализации, который стал неотъемлемой частью всех панов счетов; указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех изданиях прав и обязанностей главных бухгалтеров; настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов; ввел принцип накопительных ведомостей – один из самых популярных в нашей бухгалтерской практике.

Галаган А.М. описал европейский, преимущественно итальянский, опыт, попытался создать диалектико-материалистическую теорию бухгалтерского учета и осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики. Галаган развивал идеи, связанные с трактовкой единичного хозяйства (предприятия) как предмета счетоводства. Он указывал, что хозяйственная деятельность каждого предприятия предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции. Трактую метод, Галаган пытался подвести все традиционные учения под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: а) наблюдение; б) классификация; в) индукция и дедукция; г) синтез и анализ. Галагана критиковали за формальную и диалектическую логику, и эта критика была направлена на его моральное и научное уничтожение.

Таким образом, российские ученые создали советскую школу бухгалтерского учета.

С 1929 года в России происходила деформация бухгалтерского учета, началась травля лучших российских теоретиков учета. Среди бухгалтеров появились карьеристы, которые сочиняли политические доносы и развернули дискуссию о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии: 1) сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство; 2) параллельное существование двух дисциплин – счетоведения (как теории) и счетоводства (как практика учета) – признано нецелесообразным и нежелательным; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон. Следствием этой дискуссии было построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего

народного хозяйства. В ходе дискуссии была выдвинута проблема о соотношении различных видов учета, эта проблема усугублялась тем, что помимо бухгалтерского и статистического, в 30-е годы получил широкое распространение новый вид учета – оперативный. Наличие на предприятиях трех видов учета выдвинуло задачу создания теории единого социалистического учета. Стремительно развивающееся народное хозяйство страны уже не могло руководствоваться сведениями, которые представляли бухгалтеры. Это было вызвано большим отставанием в сроках представления отчетности и избыточностью информации, в ней заключенной. Повышение оперативности стало важнейшей задачей практики, для решения которой применялись различные меры.

В условиях постоянной травли классики учета замолчали, на теорию учета был наложен запрет, но появились новые теоретики И.А. Кошкин, Я.М. Гальперин, Н.А. Леонтьев. Они создали схоластическое направление в учете, не теорию, а псевдотеорию, сведя ее к трем совершенно надуманным проблемам: предмет, метод и классификация счетов. В 30-е годы XX века преобладали различные варианты карточных форм, особенно развивался дефинитив (окончательный), дающий возможность совместить запись в карточках с выпиской первичных документов или регистрацией в журнале. Такое применение карточек, связанное с употреблением специальных аппаратов, облегчающих копирование, получило название копиручета. К 40-м годам получила распространение мемориально-ордерная форма, при которой широко применялись накопительные ведомости. Для однородных операций открывалась отдельная ведомость. По истечении месяца в ведомостях подводили итог и по ним составляли мемориальные ордера, содержащие хронологические записи (проводки). Если операция носила единичный характер, то мемориальный ордер выписывали непосредственно по первичному документу, а после регистрации мемориальных ордеров делали записи оборотов в Главной книге. При разработке журнально-ордерной формы стремились к большей экономичности затрат, связанных с регистрацией данных. Поиски начались с идеи дополнить колонки накопительных ведомостей шифрами корреспондирующих счетов. В результате получился регистр интегральной формы, но в таком регистре дебетовые и кредитовые обороты сгруппированы по корреспондирующим счетам. Отсюда следует возможность регистрировать каждую хозяйственную операцию не дважды, а один раз – либо в дебетовой части, с указанием кредитуемого счета, либо в кредитовой, с указанием дебетуемого счета. При любом варианте технические записи сокращались в два раза и оба варианта практически равноценны. Журнально-ордерная форма подвела черту под развитием ручных форм регистрации, ликвидировав технически и сохранив по существу двойную запись, упразднив хронологическую регистрацию и создав условия широкого применения позиционной записи для целей аналитического учета. В 50-е годы получили большое распространение счетно-перфорационные машины, велся поиск новых форм счетоводства – таблично-перфокарточных и варианты мемориально-ордерных, из которых возникла новая таблично-матричная форма. Новым шагом в развитии форм счетоводства была работа В.В. Панкова, который исходил из идеи банка данных как основы для реализации машинно-ориентированной формы счетоводства. Журнально-ордерная форма оказала огромное влияние на учет во многих странах мира. В Чехословакии она применялась с сокращением числа регистров. В Польше применялась регистровая форма, которая была компромиссом между журнально-ордерной и карточно-шахматной формами. В Румынии была принята карточно-шахматная форма, в Монголии получила распространение копировальная форма с элементами журнально-ордерной.

основная [1], [2], [3];

дополнительная [2], [3], [4], [7], [8];

периодические издания и Интернет-источники – все наименования.

6 МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ (РЕКОМЕНДАЦИИ) ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

Методические указания по изучению дисциплины представляют собой комплекс рекомендаций и разъяснений, позволяющих студенту оптимальным образом организовать процесс изучения данной дисциплины.

6.1 Методические указания к практическим занятиям

В соответствии с учебным планом, на практические занятия отводится **18 часов (9 занятий)**. Содержание каждого практического занятия включает в себя:

- рассмотрение теоретических вопросов по теме занятия;
- выступление студентов с докладами по заранее определенным вопросам и их дискуссионное обсуждение между собой и преподавателем;
- проведение опросов студентов по изученным темам, самостоятельных письменных работ, реализуя текущий контроль знаний студентов.

ТЕМА 1. Зарождение и развитие учета в Древнем мире (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Предопределение возникновения потребности в учетной информации.
2. Характеристика предметно-знаковой учетной регистрации в эпоху палеолита и ее локально-этнические варианты.
3. Инвентарная бухгалтерия и приходо-расходный учет в древнем мире.
4. Шумеро-вавилонский учет.
5. Статус учетного работников в странах Древнего Востока.
6. Развитие денежного обращения и банковской бухгалтерии античности.
7. Сравнительный анализ учетных систем древности.

Дополнительные вопросы:

3. Охарактеризовать государственно-сельскохозяйственный учет Вавилона.
4. Какие математические знания использовались в бухгалтерии Вавилона?
5. Охарактеризовать особенности организации государственного учета в Персии.
6. Дать характеристику учета в Древнем Китае.

Выступление с докладами на примерные темы:

Древнегреческая и эллинистическая бухгалтерия.

Учет как часть государственного устройства Древнего Египта.

Учет в Древнем Риме. Влияние римского права на развитие учета и бухгалтерской терминологии.

ТЕМА 2. Учет в эпоху средневековья (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Организация учета в хозяйствах средневековой Европы.
2. Эпоха географических открытий, ее влияние на хозяйственную деятельность и повышение требований к учетной информации.
3. Версии возникновения двойной записи.

Дополнительные вопросы:

1. Что легло в основу развития бухгалтерии стран Западной Европы периода раннего средневековья?
2. Что такое бирочный прием учета средневековья?
3. Охарактеризуйте простую процедуру бухгалтерии.
4. Какие характерные черты можно выделить у камеральной или бюджетной бухгалтерии?
5. Охарактеризуйте двойную форму бухгалтерии.
6. Какие этапы развития прошла диграфическая – двойная бухгалтерия?
7. Почему диграфический учет получил название двойная запись?
8. Какова роль Б. Котрульи в распространении двойной записи?
9. Назовите основные достижения Л. Пачоли.

Выступление с докладом на примерную тему:

Анализ труда Л. Пачоли «Трактат о счетах и записях».

ТЕМА 3. Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI – XIX вв. (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Влияние «Трактата о счетах и записях» Л. Пачоли на эволюцию учета в Западной Европе.

2. Эволюция форм бухгалтерского учета.

Дополнительные вопросы:

1. Как повлияло на развитие методологии бухгалтерского учета создание промышленных мануфактур и заводов?

2. Какие подходы к учету средств труда были бухгалтерского учета предложены в XVI – XVIII вв.? Кто ввел понятие появления амортизации основных средств?

3. Какое влияние на методологию оказало коллективных форм собственности – акционерного капитала?

4. Что явилось основой для развития итальянской национальной школы бухгалтерского учета?

5. Какие научные школы сформировались в Италии в XIX веке?

6. В чем отличие логисмографии Д. Чербони и статмографии Э. Пизани?

7. Какой вклад внесли французские бухгалтеры в развитие бухгалтерского учета?

8. Чем отличается экономическое направление французского бухгалтерского учета от юридического направления итальянского бухгалтерского учета?

9. Какие три формы счетоводства были сформулированы во французском бухгалтерского учета?

10. Назовите представителей, развивавших теорию учета в XIX веке.

11. Охарактеризуйте теоретические разработки Ж.Г. Курсель-Сенеля.

12. Какой вклад внесли в теорию учета Э.П. Леоте и А. Гильбо?

13. Какие характерные черты можно выделить в немецкой бухгалтерии?

14. Какие учетные регистры использовали немецкие бухгалтеры?

15. Каких теоретиков Германии XIX века вы можете назвать?

16. Охарактеризуйте торговую и производственную бухгалтерию.

17. Какие ученые развивали балансоведение в немецкой школе?

18. Охарактеризуйте вклад Шера в балансовую теорию.

19. Охарактеризовать формы счетоводства в средневековой Англии.

20. Какие организационные принципы сформировались в английском учете в XIX веке?

21. Каких знаменитых теоретиков английского учета Вы можете назвать?

22. Охарактеризуйте особенности американского учета в XIX веке.

Выступление с докладами на примерные темы:

Изменение взглядов на баланс.

Классификация счетов бухгалтерского учета: взгляды на проблему.

ТЕМА 4. Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв. (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Сущность юридической и экономической теории бухгалтерского учета.

2. Балансовая теория бухгалтерского учета.

3. Развитие форм бухгалтерского учета, баланса, классификации счетов в свете различных теорий.

4. Сравнительный анализ юридической, экономической и балансовой теорий бухгалтерского учета.

Выступление с докладом на примерную тему:

Деятельность профессиональных бухгалтерских организаций в XIX вв.

ТЕМА 5. Основные идеи бухгалтерского учета в XX в. (4 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Влияние американской школы на развитие бухгалтерского учета в XX в.

2. Влияние европейских учетных систем на появление международных стандартов бухгалтерского учета и аудита.

3. Содержание концепций финансового и управленческого учета.

Дополнительные вопросы:

1. Почему с середины XX в. в мире доминирует американская методология бухгалтерского учета?

2. Обоснуйте необходимость разделения бухгалтерского учета на финансовый и управленческий. Кто был автором научного подхода такого разделения?

3. Каковы роль и сфера применения международных стандартов финансовой отчетности?

4. Объясните понятия «унификация» и «конвергенция». В чем их разница?

Выступление с докладами на примерные темы:

Профессиональная этика бухгалтера.

Подходы к стандартизации бухгалтерского учета, их достоинства и недостатки.

ТЕМА 6. Развитие бухгалтерского учета в России (4 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Влияние национальных традиций и менталитета на принципиальные основы системы учета в России.

2. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России.

3. Характеристика особенностей учета в домашних хозяйствах дореволюционной России.

4. Влияние европейской учетной мысли на формирование русской бухгалтерии.

5. Регламентирование бухгалтерского учета в XIX веке.

6. Этапы формирования русской школы бухгалтерского учета.

7. Основные идеи традиционалистов и новаторов.

8. Сравнение петербургского и московского направления русской школы бухгалтерского учета.

9. Отличия капиталистического и социалистического учета.

10. Деформация принципов бухгалтерского учета (1929 – 1953).

Дополнительные вопросы:

1. Объясните, почему простая бухгалтерия доминировала в хозяйствах России вплоть до конца XIX в.?

2. Что способствовало развитию бухгалтерского дела в России в период правления Петра I?

3. В чем концептуальные различия между системами капиталистического и социалистического учета?

4. Обоснуйте необходимость реформирования системы бухгалтерского учета в России в конце XX в.

5. Каких представителей теории учета в России можете назвать?

6. Какие разногласия сложились между традиционалистами и новаторами?

7. Охарактеризуйте идеи новаторов по реформированию русского учета.

8. Какой вклад внесли в развитие теории учета участники журнала «Счетоводство»?

9. Какие особенности можно выделить в развитии теории учета в московской и петербургской школах?

10. Какие изменения происходили в бухгалтерском учете в годы становления советской власти?

11. Какие направления возникли в учете, в чем заключается смысл разногласий между сторонниками разных направлений?

12. Какой вклад внесли русские теоретики и практики в развитие русской бухгалтерской школы?

13. Какие изменения произошли в учете в современной России?

14. Как изменилась роль бухгалтера в русской школе учета?

Выступление с докладами на примерные темы:

Причины и направления реформирования бухгалтерского учета в конце XX века.

Роль института профессиональных бухгалтеров в реформировании бухгалтерского учета в России.

ТЕМА 7. Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета (2 ч.)

Вопросы, выносимые на обсуждение:

1. Функциональность и достижение целей бухгалтерского учета.
2. Формализованность учета как основа стабильности национальных учетных систем.
3. Историческая преемственность и использование исторического анализа для разработки концептуальных основ современного бухгалтерского учета.

6.2 Методические указания по самостоятельной работе студентов

Самостоятельная работа студентов является составной частью учебной работы по данной дисциплине. При ее выполнении ставятся следующие задачи: закрепить и углубить полученные знания и навыки, приобрести новые знания; осуществить подготовку к предстоящим занятиям и экзамену.

По дисциплине «История бухгалтерского учета» самостоятельная работа в соответствии с рабочей программой предусматривает:

знакомство с рабочей программой дисциплины и четкое осмысление каждой темы и логики их построения;

работу с основной и дополнительной литературой, а также с нормативно-правовой базой, справочно-поисковыми системами (Гарант, Консультант Плюс и др.);

подготовку к практическим занятиям по вопросам, представленным в разделах 5 и 6 данного УМК;

подготовку к выступлению с докладами;

подготовку ко всем видам контроля.

Главное назначение самостоятельной работы – это дополнение, углубление, приобретение новых знаний студентами относительно того, что было ими изучено на лекционных и практических занятиях. Виды самостоятельной работы, распределенные по темам, предусматривают изучение вопросов, представленных в таблице ниже, в соответствии с указанной трудоемкостью.

По вопросам, вызывающим у студентов затруднения, им следует обратиться, прежде всего, к источникам основной и дополнительной литературы, периодическим изданиям. В любом случае отдельные разъяснения по дисциплине дает преподаватель, ведущий ее. В той же таблице приведены формы самостоятельной работы при подготовке к сдаче зачета по дисциплине, которые сводятся к систематическому овладению теоретическими и практическими знаниями, умениями и навыками по истории бухгалтерского учета.

Таким образом, после освоения студентами дисциплины «История бухгалтерского учета» должны быть достигнуты цели и решены задачи, на которых акцентировалось внимание в разделе 1 данного УМК.

Таблица

Самостоятельная работа

№ п/п	Номер раздела (темы) дисциплины	Форма (вид) самостоятельной работы	Трудоемкость в часах
1	Тема 1. Зарождение и развитие учета в Древнем мире	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу и выступлениям с использованием основной и дополнительной литературы	4
2	Тема 2. Учет в эпоху средневековья	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу и выступлениям с использованием основной и дополнительной литературы	4
3	Тема 3. Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI – XIX вв.	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу и	4

вв.

		выступлениям с использованием основной и дополнительной литературы	
4	Тема 4. Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв.	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к выступлениям, тесту	4
5	Тема 5. Основные идеи бухгалтерского учета в XX в.	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к опросу и выступлениям с использованием основной и дополнительной литературы	5
6	Тема 6. Развитие бухгалтерского учета в России	Изучение вопросов, представленных в разделах 5 и 6. Подготовка к выступлениям, тесту	6
7	Тема 7. Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета	Изучение вопросов, представленных в п. 5.1. Подготовка к опросу с использованием основной и дополнительной литературы	2
8	Все темы практических занятий	Подготовка к практическим занятиям, к текущему и промежуточному контролю по учебно-методическим материалам, материалам лекций	В течение семестра
9	Подготовка к сдаче экзамена	Подготовка по вопросам, список которых представлен в разделе 8 рабочей программы	Экзаменационная сессия
Итого			29

7 КОНТРОЛЬ ЗНАНИЙ ПО ДИСЦИПЛИНЕ

7.1 Текущий контроль знаний

Текущий контроль знаний по дисциплине «История бухгалтерского учета» реализуется в следующих аспектах:

- 1) проверка посещаемости занятий студентами (в течение семестра);
- 2) устный опрос студентов, их выступление с докладами (в течение семестра);
- 3) проверка решения задач на практических занятиях (в течение семестра);
- 4) проведение текущего тестирования по изученным темам (к контрольным точкам).

Примеры текущих тестовых вопросов:

1. Родина счетоводства на карточках:
 - а) Древняя Греция; б) Древний Египет; в) Вавилон.
2. Задачей бухгалтеров Древнего Египта было:
 - а) ведение записей прихода и расхода;
 - б) учет рабочей силы;
 - в) сохранение спокойствия в доме хозяина (фараона).
3. Основные достижения греческой бухгалтерии были в области:
 - а) банковского учета; б) отраслевого учета; в) бухгалтерского учета.
4. Правовое регулирование учетных записей впервые осуществили в:
 - а) Древней Греции; б) Вавилоне; в) Древнем Риме.
5. Книжная форма бухгалтерского учета зародилась в:
 - а) Древней Греции; б) Древнем Египте; в) Древнем Риме.
6. Какая концепция бухгалтерского учета преобладала в Древнем мире:
 - а) философская; б) документальная; в) натуралистическая.
7. Самые древние документы, демонстрирующие упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), называют:
 - а) счетными бирками; б) счетами; в) эфемеридой.
8. Первой формой бухгалтерского учета, возникшей в Египте, была:
 - а) приходо-расходная; б) инвентарная; в) мемориальная.
9. Исследователь методологии древнего учета:
 - а) Т.М. Малькова; б) Я.В. Соколов; в) В.В. Ковалев.
10. Бухгалтерская профессия не была престижным занятием в:

- а) Египте; б) Греции;
в) Вавилоне; г) Риме.
11. Кто предложил использовать арабские цифры, в том числе и для учета хозяйственных операций:
а) Л. Пачоли; б) Л. Флори; в) Л. Фибоначчи.
12. Впервые двойная запись была описана:
а) Л. Пачоли; б) Б. Котрульи; в) Л. Флори.
13. В средние века в Европе господствовала:
а) униграфическая бухгалтерия;
б) диграфическая бухгалтерия;
в) камеральная бухгалтерия.
14. Институт контролеров (аудиторов) появился в 1299 г. в:
а) Италии; б) Франции; в) Англии.
15. Сколько этапов в развитии двойной записи выделяет Я.В. Соколов:
а) три; б) пять; в) два.
16. Какую цель не ставил перед учетом Л. Пачоли:
а) получение информации о состоянии дел;
б) исчисление финансового результата;
в) контроль за деятельностью лиц.
17. Какой из постулатов не принадлежит Л. Пачоли:
а) сумма остатков аналитических счетов всегда тождественна остатку синтетического счета, к которому они открыты;
б) сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной и той же системе счетов;
в) сумма дебетовых сальдо (остатков по счетам) всегда тождественна сумме кредитовых сальдо в одной и той же системе счетов.
18. Л. Пачоли трактовал баланс:
а) как бухгалтерское равновесие, необходимое для контроля за правильностью разности по счетам;
б) как отчетный документ;
в) как метод бухгалтерского учета.
19. В староитальянской форме бухгалтерского учета факты хозяйственной жизни фиксировались в:
а) журнале; б) мемориале; в) Главной книге.
20. Л. Пачоли отстаивал оценку имущества:
а) рыночную; б) фактическую (по себестоимости); в) плановую.
21. Двойная запись появилась:
а) 1250—1350 гг.; б) 1350—1450 гг.; в) 1450—1550 гг.
22. Кто сформулировал правило: «Ни одного хозяйственного субъекта нельзя сделать должником без его согласия»:
а) В. Джитти; б) Ф. Гаратти; в) Л. Пачоли.
23. Разделение учета на синтетический и аналитический предложил:
а) Ж. Савари; б) Л. Пачоли; в) М. де ла Порт.
24. В основе камеральной бухгалтерии лежит учет:
а) доходов и расходов; б) имущества; в) денежных средств.
25. Классификация счетов на живые и мертвые была предложена:
а) Д. Манчини; б) Л. Пачоли; в) А. ди Пиетро.
26. Создателем английской формы счетоводства считают:
а) Э. Джонса; б) Дж. Меллиса; в) Д. Дефо.
27. В Германии считали правильной оценку:
а) рыночную; б) фактическую (по себестоимости); в) плановую.
28. Впервые систематизацию счетов и типовых их корреспонденции произвел:

- а) Ф. Гельви́г; б) И. Швайкер; в) И. Готлиб.
29. Постулат «сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов)» носит имя:
- а) М. де ла Порта; б) Ж. Савари; в) Л. Пачоли.
30. Основы бухгалтерской этики были заложены:
- а) Л. Пачоли; б) А. ди Пиетро; в) Б. Вентури.
31. М. де ла Порт сформулировал постулат:
- а) сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов);
- б) сумма сальдо аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они открыты;
- в) сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной системе счетов;
- г) сальдо счетов собственника всегда равно сумме счетов имущества и обязательств.
32. Целью какой теории двойной записи было выявление эффективности хозяйственных процессов:
- а) балансовой; б) юридической; в) экономической.
33. Что было предметом изучения юридической теории двойной записи:
- а) документы; б) ценности; в) ресурсы предприятия.
34. Базовой наукой балансовой теории двойной записи является:
- а) право; б) политэкономия; в) математика.
35. Автором логисмографии — нового учения о бухгалтерском учете итальянской школы является:
- а) Дж. Чербони; б) Ф. Вилла; в) Ф. Беста.
36. Представители какой школы вывели бухгалтерский учет на макроуровень:
- а) юридической; б) экономической; в) балансовой.
37. Счетоводную, экономическую и классовую функцию бухгалтерского учета называли:
- а) Э. Леоте и А. Гильбо; б) Ф. Беста; в) Л. Сей.
38. Представители экономической теории считали целесообразным признавать доходы:
- а) по методу начисления (отгрузки);
- б) по мере оплаты счетов покупателями;
- в) не имело принципиального значения.
39. Основателем балансоведения считают:
- а) Л. Пачоли; б) Э. Мудрова; в) И. Шера.
40. Философская теория бухгалтерского учета, объяснявшая двойную запись с помощью причинно-следственных связей, была предложена:
- а) Ф. Гюгли; б) Л. Гомбергом; в) М. Берлинером.
41. Теория Е.Е. Сиверса получила название:
- а) меновой; б) философской; в) математической.
42. Сформулировал принципы системы стандартных издержек:
- а) Ч. Гаррисон; б) Дж. Хиггинс; в) Л. Дикси.
43. Дж. Хиггинс является автором:
- а) теории стандартных издержек;
- б) теории прямых издержек;
- в) теории учета затрат по центрам ответственности.
44. В 1933 г. Ч. Кларк создал метод учета затрат на производство, сущность которого заключается в разделении издержек на постоянные и переменные. Он получил название:
- а) директ-кост; б) стандарт-кост; в) ресибл-центр.
45. Персоналисты представляли балансовое уравнение с помощью формулы:
- а) $K = A + П$; б) $K = A - П$; в) $A = П + K$.
46. Создателем международного герба бухгалтеров является:

- а) Ф. Гарнье; б) Ж.Б. Дюмарше; в) Л. Баттардон.
47. Институалисты рассматривали капитал как:
- собственность предприятия;
 - кредиторскую задолженность предприятия собственнику;
 - учетную категорию.
48. Персоналисты рассматривали счет прибылей и убытков как:
- финансово-результативный;
 - собираательно-распределительный;
 - операционный.
49. Различия между финансовым и управленческим учетом были сформулированы Ч. Хорнгреном:
- в начале XX в.; б) середине XX в.; в) конце XX в.
50. Д.Л. Кэрри разработал основы Кодекса профессиональной этики, который был принят:
- в 1970 г.; б) 1987 г.; в) 1998 г.
51. Не является подходом к решению проблемы унификации бухгалтерского учета:
- стандартизация; б) гармонизация; в) универсализация.
52. Первый нормативный документ по бухгалтерскому учету в России после Октябрьской революции разработал:
- А.М. Галаган; б) Л. Пачоли; в) И. Ахматов.
53. Первая реформа бухгалтерского учета в России была проведена:
- Петром I; б) В.И. Лениным; в) М.С. Горбачевым.
54. В каком году в России созданы первые коммерческие школы:
- 1721 г.; б) 1861 г.; в) 1924 г.
55. На формирование русской школы бухгалтерского учета большее влияние оказала:
- итальянская школа; б) французская школа; в) немецкая школа.
56. Первый закон о бухгалтерском учете в России принят:
- в 1725 г.; б) 1834 г.; в) 1996 г.
57. Основной причиной отличий капиталистического учета от социалистического является:
- форма собственности;
 - разные задачи учета;
 - использование разных документов.
58. Идеи Ф.В. Езерского относились:
- к традиционным; б) новаторским; в) революционным.
59. Первый журнал по бухгалтерскому учету в России назывался:
- «Мир бухгалтерии»; б) «Счетоведение»; в) «Счетоводство».
60. Петербургскую и московскую школы разделяло:
- учение о счетах и балансе;
 - учение об учете затрат и калькулировании себестоимости;
 - учение о формировании финансового результата,
60. В период нэпа бухгалтерию рассматривали только как материальный (натуральный) учет:
- романтики; б) реалисты; в) натуралисты.
62. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике была разработана для того, чтобы:
- бухгалтерский учет стал элементом рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частного инвестирования, в том числе для иностранных инвестиций;
 - перейти на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности;
 - трансформировать бухгалтерский учет в соответствии с потребностями хозяйствующих субъектов.

63. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике:
- а) является нормативным документом;
 - б) показывает направления формирования законодательной базы;
 - в) является методическими рекомендациями по ведению бухгалтерского учета в условиях рынка.
64. Цель реформирования системы бухгалтерского учета в России:
- а) переход на МСФО;
 - б) адаптация к рыночным условиям;
 - в) приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.
65. План мероприятий по реализации реформ бухгалтерского учета:
- а) был выполнен полностью и в срок;
 - б) не выполнен в связи с объективными причинами;
 - в) выполнен, но с опозданием.
66. Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России был создан:
- а) в 1993 г.; б) 1997 г.; в) 2000 г.
67. Разработка Программы реформирования бухгалтерского учета и контроль за ее выполнением ведутся:
- а) Межведомственной комиссией при Правительстве РФ;
 - б) Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России;
 - в) Министерством финансов РФ.
68. Регулированием системы бухгалтерского учета в настоящее время занимается:
- а) Правительство РФ и Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России;
 - б) Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России;
 - в) Правительство РФ,
69. Деятельность ИПБ в области образования в настоящее время охватывает:
- а) среднее и высшее образование;
 - б) высшее и послевузовское образование;
 - в) только послевузовское повышение квалификации.
70. Сообщать соответствующим органам о грубых нарушениях (преступлениях), выявленных им при выполнении своих профессиональных обязанностей член ИПБ:
- а) обязан;
 - б) не обязан;
 - в) обязан в случаях, предусмотренных законодательством РФ.
71. Кодекс профессиональной этики является:
- а) нормативным документом;
 - б) инструментом общественного регулирования;
 - в) законодательным актом.
72. Единство экономической и контрольной функций бухгалтерского учета обеспечивается:
- а) функциональностью; б) формализованностью; в) суверенитетом.
73. Парадигма формализованности проявляется:
- а) во взаимосвязи контрольной и экономической функций бухгалтерского учета;
 - б) в стереотипах учетных документов и стереотипах методологии бухгалтерского учета;
 - в) в регулировании соотношения профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества в сфере методологии бухгалтерского учета.
74. Механизм действия методологии бухгалтерского учета, который содержит эффект неопределенности, раскрывает парадигма:
- а) функциональности; б) суверенитета; в) организации учета.
75. Приоритетной функцией бухгалтерского учета является:
- а) экономическая; б) контрольная; в) аналитическая.

76. Приоритет профессиональной ответственности над профессиональной независимостью является традицией:

а) стран Востока; б) европейских стран; в) США.

77. Современная методология основана на модели бухгалтерского учета:

а) древневосточной; б) итальянской; в) англосаксонской.

78. Методология международных стандартов бухгалтерского учета имеет в основе модель:

а) англосаксонскую; б) итальянскую; в) интернациональную.

79. Введение новых объектов в систему учета и разработка методов их учета объясняется:

а) исторической преемственностью;

б) интровертивным принципом;

в) экстравертивным принципом.

79. Подход к изучению истории бухгалтерского учета начиная с древнейших времен с использованием современного понятийного аппарата называется:

а) синтетическим; б) эволюционным; в) философским.

7.2 Итоговый контроль знаний

Формой итогового контроля знаний по дисциплине «История бухгалтерского учета» является *проведение экзамена* (в период экзаменационной сессии по окончании 6 семестра).

Экзамен сдается *по билетам*, каждый из которых включает два теоретических вопроса из списка, представленного ниже.

Время, отводимое на подготовку к ответу, составляет не более двух академических часов. После этого студент устно отвечает на вопросы.

Примерные вопросы к экзамену по дисциплине «История бухгалтерского учета»:

1. Хозяйственная деятельность и учет в первобытном обществе.
2. Государственное устройство Древнего Египта, его влияние на организацию учета.
3. Шумеро-вавилонская бухгалтерия.
4. Древнегреческая бухгалтерия.
5. Развитие денежного обращения, появление банков и особенности банковской бухгалтерии Древней Греции.
6. Древнеримский учет.
7. Консерватизм средневековья, его влияние на организацию учета.
8. Развитие предпринимательства в эпоху возрождения и потребность в учетной информации. Версии возникновения двойной записи.
9. Печатные труды Луки Пачоли и Дж. Котрульи.
10. Модификации двойной бухгалтерии в Западной Европе.
11. Появление европейских национальных учетных систем. Идеи ведущих представителей А. ди Пиетро, Э. Джонса, Гельвига, И. Готлиба, Ж. Савари, М. де ла Порта и др.
12. Характеристика старой и новой итальянской, немецкой, английской, французской форм счетоводства.
13. Юридическая теория бухгалтерского учета. Идеи Э. Дегранжа, Э. Леоте и А. Гильбо, Ф. Вилла, Дж. Чербони и др.
14. Экономическая теория бухгалтерского учета и ее представители (Л. Гомберг, Е.Е. Сиверс и др.).
15. Балансовая теория бухгалтерского учета, ее принципы. Представители балансовой школы (В. Крекнит, М. Берлинера, Ф. Гюгли, И.Ф. Шер, Ж.Б. Дюмарше и др.).
16. Появление профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов, специальных печатных изданий по бухгалтерскому учету XIX – XX вв.
17. Содержание и основные идеи британо-американской учетной системы.
18. Стандартизация учета и аудита в Европе и на международном уровне.
19. Кодекс профессиональной этики бухгалтеров.

20. Формирование принципов и практика учета в допетровской России. Реформы Петра I, их влияние на систему бухгалтерского учета.

21. Развитие национальных учетных идей (труды К. Арнольда, И. Ахматова, Э. Мудрова). Влияние западных учетных школ на развитие учета в России.

22. Петербургская и московская научные школы. Выдающиеся представители русской школы бухгалтерского учета (Ф.В. Езерский, Е.Е. Сиверс, Н.С. Лунский и др.).

23. Система учета в России после Октябрьской революции. Принципы социалистического учета.

24. Развитие теории и практики учета в послевоенное время и в эпоху застоя. Переход к рынку и необходимость реформы бухгалтерского учета.

Критерии оценивания.

Оценка за экзамен ставится исходя из четырехбалльной системы.

«Отлично» получает студент, который полно и по существу раскроет оба теоретических вопроса, а также в случае затруднения с ответом продемонстрирует достаточные знания, умения и навыки по изучаемой дисциплине путем ответов на дополнительные вопросы. Студенту, испытывающему трудности при ответе на один из вопросов либо дающему в недостаточной степени полные ответы на оба вопроса. Оценка «хорошо» может также учитывать ответы на дополнительные вопросы, задаваемые в случае необходимости.

«Удовлетворительно» ставится студенту за неполные, нелогичные, фрагментарные ответы, низкий уровень знаний основополагающих тем дисциплины.

В случаях, еще более худших, студент получает «неудовлетворительно» и направляется на пересдачу.

8 ИНТЕРАКТИВНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ И ИННОВАЦИОННЫЕ МЕТОДЫ, ИСПОЛЬЗУЕМЫЕ В ОБРАЗОВАТЕЛЬНОМ ПРОЦЕССЕ

Интерактивная модель обучения ориентирована не только на взаимодействие обучаемых с преподавателем, но и друг с другом. Роль преподавателя сводится к направлению деятельности студентов на достижение целей занятия.

Основные интерактивные методы, применяемые в процессе изучения дисциплины «История бухгалтерского учета»:

1. Анализ конкретных ситуаций.

Различают несколько видов ситуаций:

ситуация-проблема представляет собой описание реальной проблемной ситуации. Цель обучаемых: найти решение ситуации или прийти к выводу о его невозможности;

ситуация-оценка описывает положение, выход из которого уже найден. Цель обучаемых: провести критический анализ принятых решений, дать мотивированное заключение по поводу представленной ситуации и ее решения;

ситуация-иллюстрация представляет ситуацию и поясняет причины ее возникновения, описывает процедуру ее решения. Цель обучаемых: оценить ситуацию в целом, провести анализ ее решения, сформулировать вопросы, выразить согласие-несогласие;

ситуация-упреждение описывает применение уже принятых ранее решений, в связи с чем ситуация носит тренировочный характер, служит иллюстрацией к той или иной теме. Цель обучаемых: проанализировать данные ситуации, найденные решения, используя при этом приобретенные теоретические знания.

2. Разыгрывание ролей (ролевая игра) – имитационный игровой метод активного обучения, характеризующийся следующими признаками:

наличие задачи (проблемы);

распределение ролей между участниками ее решения.

3. Деловая игра – форма воссоздания предметного и социального содержания будущей профессиональной деятельности специалиста, моделирования таких систем отношений, которые характерны для этой деятельности как целого. Деловые игры являются

педагогическим средством и активной формой обучения, которая интенсифицирует учебную деятельность, моделируя управленческие, экономические, психологические, педагогические ситуации и дают возможность их анализировать и вырабатывать оптимальные действия в дальнейшем. Деловые игры приводят к тому, что студенты не только сами стремятся выполнять хорошо задание, но и побуждают к этому своих однокурсников. Они делают процесс обучения интересным и занимательным, создают у студентов доброе рабочее настроение.

4. Проблемное обучение – это такая организация учебных занятий, которая предполагает создание под руководством преподавателя проблемных ситуаций и активную самостоятельную деятельность студентов по их разрешению, в результате чего и происходит творческое овладение профессиональными знаниями, навыками и умениями и развитие мыслительных способностей.

Основные условия успешного проблемного обучения:

- 1) необходимо вызвать интерес к содержанию проблемы;
- 2) обеспечить посильность работы с возникающими проблемами;
- 3) получаемая при решении информация должна быть значимой, важной в учебно-профессиональном плане;
- 4) проблемное обучение реализуется успешно лишь при определенном стиле общения между преподавателем и обучаемыми, когда возможна свобода выражения своих мыслей и взглядов студентами при пристальном доброжелательном внимании преподавателя к мыслительному процессу учащегося. В результате такое общение в виде диалога направлено на поддержание познавательной, мыслительной активности студентов.

5. Опережающая самостоятельная работа – изучение студентами нового материала до его изложения преподавателем на лекции и других аудиторных занятиях.

Опережающая самостоятельная работа имеет две формы:

- 1) *опережающие задания практического характера*. До начала изучения новой темы студентам предлагается провести наблюдение на практике. Это позволяет преподавателю опереться на опыт студентов, а у студентов вызывает интерес к теоретическому материалу;
- 2) *опережающие работы теоретического характера*. Студенты самостоятельно изучают отдельные темы, отдельные вопросы, дополнительную литературу до изучения теоретического материала. Например, анализ документальных источников по теме, подготовка сообщений о практическом опыте в изучаемой области, изучение методических разработок и рекомендаций, знакомящих студентов с предстоящей профессиональной деятельностью и другое.

В процессе самостоятельной работы вырабатываются значительный багаж знаний, навыков и умений, способность анализировать, осмысливать и оценивать современные события, решать профессиональные задачи на основе единства теории и практики, что гарантирует успешное освоение современной профессии.

В интерактивной форме могут проводиться как практические занятия, так и лекции. Среди последних могут быть выделены:

Проблемная лекция. Преподаватель в начале и по ходу изложения учебного материала создает проблемные ситуации и вовлекает студентов в их анализ. Разрешая противоречия, заложенные в проблемных ситуациях, обучаемые самостоятельно могут прийти к тем выводам, которые преподаватель должен сообщить в качестве новых знаний.

Лекция с запланированными ошибками (лекция-провокация). После объявления темы лекции преподаватель сообщает, что в ней будет сделано определенное количество ошибок различного типа: содержательные, методические, поведенческие и т.д. Студенты в конце лекции должны назвать ошибки.

Лекция вдвоем. Представляет собой работу двух преподавателей, читающих лекцию по одной и той же теме и взаимодействующих как между собой, так и с аудиторией. В диалоге преподавателей и аудитории осуществляется постановка проблемы и анализ

проблемной ситуации, выдвижение гипотез, их опровержение или доказательство, разрешение возникающих противоречий и поиск решений.

Лекция-визуализация. В данном типе лекции передача преподавателем информации студентам сопровождается показом различных рисунков, структурно-логических схем, опорных конспектов, диаграмм и т.п. с помощью технических средств (слайды, видеозапись, интерактивная доска и т.д.).

Лекция «пресс-конференция». Преподаватель просит студентов письменно в течение 2 – 3 минут задать ему интересующий каждого из них вопрос по объявленной теме лекции. Далее преподаватель в течение 3 – 5 минут систематизирует эти вопросы по их содержанию и начинает читать лекцию, включая ответы на заданные вопросы в ее содержание.

Лекция-диалог. Содержание подается через серию вопросов, на которые студенты должны отвечать непосредственно в ходе лекции.

9 УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

а) основная литература:

1. Бдайцьева, Л.Ж. Бухгалтерский учет [Электрон. ресурс] : учеб. для вузов / Л.Ж. Бдайцьева. – М. : ЮРАЙТ, 2011. – 735 с. // <http://www.biblioclub.ru/book/57699>.

2. Муравицкая, Н.К. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. : рек. УМО / Н.К. Муравицкая, Г.И. Лукьяненко. – М. : КноРус, 2009. – 571 с.

3. Сапожникова, Н.Г. Бухгалтерский учет [Текст] : учеб. : рек. Мин. обр. РФ / Н.Г. Сапожникова. – М. : КноРус, 2009. – 473 с.

б) дополнительная литература:

1. Бабаев, Ю.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Электронный ресурс] : электр. учеб. / Ю.А. Бабаев, А.М. Петров. – Электрон. дан. – М. : КноРус : Проспект, 2009. – 1 эл. опт. диск (CD-ROM).

2. Бабаев, Ю.А. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. : рек. Мин. обр. РФ / Ю.А. Бабаев. – М. : Проспект, 2009. – 239 с.

3. Заббарова, О.А. Балансоведение [Текст] : учеб. пособие: рек. УМО / О.А. Заббарова. – М. : КноРус, 2007. – 256 с.

4. Медведев, М.Ю. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / М.Ю. Медведев. – М. : Омега-Л, 2009. – 420 с.

5. Николаева, О.Е. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – 8-е изд., испр. – М. : ЛИБРОКОМ, 2009. – 239 с.

6. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст] : учеб.: доп. Мин. обр. РФ / В.Ф. Палий. – 4-е изд., доп. и испр. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 512 с.

7. Поленова, С.Н. Теория бухгалтерского учета [Текст] : учеб. / С.Н. Поленова. – М. : Дашков и К, 2009. – 462 с.

8. Соколова, Е.С. Бухгалтерское дело [Текст] : учеб. : рек. УМО / Е.С. Соколова, О.В. Соколов. – М. : Высш. образование, 2009. – 328 с.

Периодические издания:

1. Бухгалтер и компьютер.

2. Бухгалтерский учет.

3. Международный бухгалтерский учет.

Справочные издания:

1. Николаева, И.П. Экономический словарь [Текст] / И.П. Николаева. – М. : КноРус, 2011. – 160 с.

2. Бичик, С.В. Словарь экономических терминов [Текст] : [2300 терминов] / С.В. Бичик, А.С. Даморацкая, И.В. Даморацкая. – Минск : Вышэйш. шк., 2009. – 272 с.

3. Россик, Е.Я. Толковый словарь экономических терминов и понятий [Текст] / Е.Я. Россик, Ф.Н. Клюев. – 2-е изд. – Ростов н/Д : Феникс, 2008. – 158 с.

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы:

№ п/п	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1	Гарант	Справочно-поисковая система. Содержит законодательную и нормативную базу, статьи периодических изданий, книги
2	Консультант Плюс	Справочно-поисковая система. Содержит законодательную и нормативную базу, статьи периодических изданий, книги
3	www.klerk.ru	Интернет-ресурс, на котором публикуются новости и статьи о бухгалтерском учете, менеджменте, налоговом праве, банках, 1С и программах автоматизации
4	www.ipbr.ru	Интернет-ресурс Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБ)
5	www.buh.ru	Интернет-ресурс для бухгалтеров, на котором публикуются новости и статьи учета, налогообложения, автоматизации
6	www.grebennikon.ru	Электронная библиотека Издательского дома «Гребенников». Содержит статьи по маркетингу, менеджменту, финансам, управлению персоналом, опубликованные в специализированных журналах издательства за последние 10 лет
7	www.biblioclub.ru	Электронная библиотечная система «Университетская библиотека – online», специализирующаяся на учебных материалах для ВУЗов по научно-гуманитарной тематике, а также содержит материалы по точным и естественным наукам
8	www.aup.ru	Бизнес-портал для руководителей, менеджеров, маркетологов, финансистов и экономистов предприятий, содержит электронную библиотеку деловой литературы и документов, а также бизнес-форум по различным аспектам теории и практики организации, планирования и управления деятельностью предприятий

10 МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Для проведения лекционных и практических занятий по дисциплине «История бухгалтерского учета» необходимо обеспечение специализированной учебной мебелью, техническими средствами для представления учебной информации (мультимедиа), компьютерами с установленной лицензионной операционной системой Windows и офисным пакетом Microsoft Office.