



**Л.Н. Родина,
Л.В. Пархоменко**

**ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ
БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

◆ ИЗДАТЕЛЬСТВО ТГТУ ◆

ББК У9я73-5
УДК 630-673(075)
Р604

Р е ц е н з е н т ы:

Доктор экономических наук, доктор технических наук, профессор
Б.И. Герасимов

Доктор экономических наук, профессор
В.В. Смагина

Родина, Л.Н.

Р604 Этапы развития бухгалтерского учета : учебное пособие / Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. – 100 с. – 100 экз. – ISBN 5-8265-0581-8 (978-5-8265-0581-6).

Рассматриваются исторические этапы развития бухгалтерского учета в европейских странах, начиная с древних времен до настоящего времени. Показан процесс формирования и развития национальных бухгалтерских школ, выделены их особенности и специфические черты, а также вклад в науку учета представителей этих школ.

Предназначено для студентов 2 курса специальности 080109, аспирантов и преподавателей, изучающих историю бухгалтерского учета.

ББК У9я73-5
УДК 630-673(075)

ISBN 5-8265-0581-8
(978-5-8265-0581-6)

© ГОУ ВПО "Тамбовский государственный
технический университет" (ТГТУ), 2007

Министерство образования и науки Российской Федерации

ГОУ ВПО "Тамбовский государственный технический университет"

Л.Н. Родина, Л.В. Пархоменко

ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Утверждено Ученым советом ТГТУ
в качестве учебного пособия
для студентов 2 курсов специальности 080109



Тамбов
Издательство ТГТУ
2007

Учебное издание

РОДИНА Любовь Николаевна,
ПАРХОМЕНКО Лев Васильевич

ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учебное пособие

Редактор З.Г. Чернова
Инженер по компьютерному макетированию М.Н. Рыжкова

Подписано к печати 11.04.2007
Формат 60 × 84/16. 5,81 усл. печ. л. Тираж 100 экз. Заказ № 217

Издательско-полиграфический центр
Тамбовского государственного технического университета
392000, Тамбов, Советская, 106, к. 14

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет нельзя понять из бухгалтерских документов. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Предметом счетоводства выступают документы, то есть информация о фактах хозяйственной жизни. В практическом бухгалтерском учете воспроизводятся не сами ценности и не сами факты, а информация о них, заключенная в первичных документах. Бухгалтер извлекает из документа информацию, при этом нужна только та информация, которая может оказать реальное влияние на процессы, связанные с принятием управленческих решений. Бухгалтерский учет представляет хозяйственный процесс в виде единого целого – это продукт сознательной целенаправленной работы бухгалтера.

Анализ привносится в учет, а не органически вытекает из него. Поскольку каждый видит в учетных данных то, что его прежде всего интересует, то одна и та же учетная процедура может быть интерпретирована по-разному. Таким образом, сформировались различные национальные школы бухгалтерского учета в странах мира.

Во все времена при описании фактов хозяйственной жизни выявлялись общие категории, описание которых мы находим в источниках различных исторических эпох. По мере экономического развития бухгалтерские категории трансформировались, принимая разнообразные формы, связанные с особенностями деятельности людей. Любая бухгалтерская категория, любой счет отражают и в то же время скрывают интересы тех или иных лиц, занятых в хозяйственном процессе.

История развития бухгалтерского учета составляет несколько тысячелетий, в течение которых формировались формы и методы учета у различных народов различных стран мира. Современная методология учета, его научные теории и международные стандарты являются закономерным продолжением развития бухгалтерского учета в русле теоретической преемственности.

История развития бухгалтерского учета как научная дисциплина ставит цель – формирование у будущих специалистов знаний и закономерностей развития регистрации фактов хозяйственной жизни, стремления использовать исторический опыт для совершенствования современной теории и практики бухгалтерского учета как постоянно развивающейся системы.

Изучение дисциплины позволяет воспитать у студентов интерес и любовь к своей профессии, правильной оценке роли учета и информационного обеспечения управления в развитии экономики и цивилизации, а так же проследить возникновение и эволюцию двойной записи в бухгалтерском учете, познакомиться с основными бухгалтерскими школами и их ведущими представителями.

Пособие поможет студентам разобраться в отдельных темах курса, выделить главные направления развития учета в определенных исторических периодах. В пособии предложены темы дисциплины не только в исторической последовательности развития, но и по отдельным странам, в которых формировались национальные школы учета. Вопросы и задания после тем способствуют усвоению учетных теорий, созданию четкой логической схемы формирования научных учетных категорий, приемов и методов учета на различных исторических этапах.

Данное пособие необходимо для учебного процесса, чтобы научить будущих специалистов объективно оценивать новое в учете и применять в практической деятельности и научно-исследовательской работе множество методов и приемов, выработанных человечеством.

ПРЕДМЕТ, МЕТОДЫ ИЗУЧЕНИЯ И ЗАДАЧИ ДИСЦИПЛИНЫ

Бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, как счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой стране. Эти категории характеризовали хозяйственную деятельность, проходившую в поместьях, в лавках купцов и в конторах менял. По мере экономического развития они трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятельности деловых людей.

На вопрос, когда возникла бухгалтерия, можно дать три ответа:

- 1) 6000 лет тому назад, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни;
- 2) 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли и началось описательное осмысление учета;
- 3) 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции.

6000 лет тому назад учет возник как практическая деятельность, как счетоводство, как средство понимания хозяйственного процесса, как его язык; 500 лет – как предмет литературного обсуждения, как часть литературного языка; 100 лет он существует как самостоятельная наука – счетоведение, как средство понимания учета, как язык счетоводства. С этого последнего момента счетоводство и счетоведение существуют параллельно и самостоятельно.

Предметом истории бухгалтерского учета как науки являются факты хозяйственной жизни, целью науки являются обеспечение сохранности ценностей и выявление результатов хозяйственной деятельности. Методом исследования служит моделирование регистрации фактов хозяйственной жизни.

Бухгалтеры в различные исторические периоды решали три задачи:

- 1) сделать учет максимально информативным и точным;
- 2) добиться его простоты и дешевизны;
- 3) получить своевременную информацию о фактах хозяйственной жизни.

Однако, эти задачи в значительной мере взаимно исключают друг друга, и поэтому учет никогда не был исчерпывающе информативным, достаточно точным, общедоступно простым и действительно дешевым и своевременным. Эта несовместимость была замечена довольно давно, интересы собственника, администратора, служащих, подотчетных лиц, кредиторов и дебиторов – противоречивы, и эти противоречия с неизбежностью находят отражение в учетных регистрах.

Изучая историю бухгалтерского учета можно прийти к выводу, что не может быть одной единственной верной теории, единственно возможной системы категорий, способной объяснить весь комплекс проблем, все вопросы, которые жизнь задает людям. Любая бухгалтерская категория, любой счет отражают и в значительной степени скрывают интересы лиц, занятых в хозяйственном процессе.

Поэтому бухгалтер должен понимать и уметь видеть искажающие тенденции, заложенные в учетной методологии, увидеть за документами интересы собственника, администратора, служащих, подотчетных лиц, кредиторов и дебиторов. Для этого достаточно по каждому факту хозяйственной жизни ответить на семь вопросов:

1. Что составляет предмет факта хозяйственной жизни, или как его оценить?
2. Где место совершения сделки и как распределяется риск?
3. Кто несет расходы?
4. Кому необходимо платить или отгружать ценности, или оказывать услуги?
5. Когда возникают права и обязательства?
6. Зачем их необходимо получать и выполнять?
7. Как получать и выполнять, т.е. в какой форме?

При этом бухгалтеру необходимо всегда помнить, что описание фактов хозяйственной жизни могут быть разнообразным, но разнообразие этих форм не мешает найти их общее описание. Для этого используются средства анализа и синтеза. Анализ раскрывает структуру теории, представляет знание, синтез показывает функции, которые выполняет теория, позволяет понять ее. Применительно к фактам хозяйственной жизни анализ рассматривает их изнутри, синтез – извне.

Таким образом, невозможно дать одну единственно правильную реконструкцию подлинного процесса развития учетных категорий. Возможно лишь описать различные подходы к реконструкции, дать обзор сделанных интерпретаций, сравнивая и анализируя различия, вскрыть причины неодинакового понимания людьми того, что было.

Много веков бухгалтера не интересовались своей историей и только с начала XX века зародился научный интерес к истории учета. Бухгалтеры по-разному понимали историю учета и поэтому использовали четыре подхода к ее изучению:

1. Философский – авторы пытались осмыслить ход исторического развития и выяснить, какие законы управляют этим развитием. Наиболее известными представителями этого подхода были Ф.В. Езерский, Я.М. Гальперин, А. Хаар и другие. Они выстраивали свои схемы, в которые закладывали некоторые факты из истории учета, но сами схемы были нужны авторам только для доказательства своих теорий учета. Поэтому это направление было неудачным.

2. Документальный – авторы предпочитали излагать факты, они издавали тексты старинных книг по учету, воздерживаясь от комментариев. Представителями были В.Ф. Широкий, Б. Пенндорф, Ф. Мелис, Э. Стевелинк и другие, заслугой которых был сбор материалов по истории учета.

3. Синтетический – авторы обобщили фактический материал с помощью какой-либо философской концепции, поэтому это направление объединило два предыдущих. Представителями были А.И. Галаган, Н.С. Помазков, А.И. Лозинский, К.П. Кейль, Г.Д. Элдридж и другие.

4. Аналитический – авторы излагали историю не всего учета, а отдельных его категорий. Представителями были А.Ч. Литтлтон, Б.С. Ямей, Н.Р. Вейцман и другие. Разновидностью этого направления можно считать попытки проследить развитие идей, связанных с интерпретацией двойной записи [29].

Если мы изучаем бухгалтерский учет как науку счетоведения, то положение несколько облегчается, так как ее историю можно описать по опубликованным работам. Однако, в этом лабиринте книг и журнальных статей так трудно отделить то, что имеет значение для веков, от того что представляло сиюминутный интерес для незнакомых нам современников.

Еще труднее решить, когда социальный заказ повлиял на развитие учета и уже совсем трудно разобраться в том, кто был

первым в решении той или иной проблемы, кому принадлежит приоритет. Счетоведение не стремится к предельной реальности, у него есть одна цель – исчерпывающее объяснение фактов хозяйственной жизни в целях эффективного управления хозяйственными процессами; у счетоводства – с минимальными затратами дать управляющему органу информацию, достаточную для принятия действенных эффективных решений. И счетоведение, и счетоводство по существу имеют одну организационную основу.

Сравнивая практическую деятельность в области учета с ее научной разработкой можно сказать, что излагали историю учета до Л. Пачоли по древним документам, а после – по книгам и журнальным статьям. Теоретические работы отражали практику на протяжении веков, а как сильно было влияние науки на будни учета остается загадкой. Каков бы ни был подход к написанию истории бухгалтерского учета, он представляет большой интерес и в нашей стране и за рубежом. Изучение истории поднимает престиж профессии бухгалтера, облегчает понимание практических проблем, прививает любовь к бухгалтерскому учету.

Для периодизации развития бухгалтерского учета было использовано множество подходов, но адекватная периодизация теории учета невозможна. Хотя логика науки позволяет иногда лучше понять те или иные процессы развития, но она ничего или почти ничего не может сказать о том, как на самом деле развивался бухгалтерский учет [28].

Т е м а 1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ В ДРЕВНЕМ МИРЕ

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 таблицы 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 [16].

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.

Древний Китай

Историки считают, что история учета в этой стране насчитывает 8000 лет. К VII – XIII векам н.э. в Китае сложилась развитая система учета материальных ценностей. Учетные работники находились в трех отделах, где фиксировался приход, расход и остаток ценностей. Первый и второй отделы показывали движение ценностей, а третий проводил инвентаризации и выводил натуральный остаток, но не знал остатка учетного. Это приводило к тому, что только высшая администрация имела представление о должном положении дел. При учете материальных ценностей в Китае получила распространение так называемая четырехколонная система

$$П - Р = О_k - О_n,$$

где П – приход, Р – расход, O_k – остаток конечный; O_n – остаток начальный. По мнению исследователей, это уравнение материального баланса. Его заполнение требовало, чтобы каждое поступление и отпуск ценностей оформлялось актом. Учет велся в красных списках, в которые записывали данные актов. Для проверки один из экземпляров списка отсылался в центральное управление. Служащие склада могли занимать место только три года, а затем после инвентаризации передавали ценности в течение 15 дней.

Таким образом, организация складского хозяйства в Китае проводилась по принципу "первая партия получена – первая отпущена", что свидетельствует о четком учете ценностей. Контрольную функцию выполняли осведомители, которые находились среди складских работников.

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 [30].

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 первых приемов экономического анализа.

Закон строго специализировал учет в зависимости от отраслей 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 введен 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 выводилось сальдо [16].

В Риме развивался 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 и его оценка, взносы различных налогов, общая сумма взноса.

В Риме учет государственных и армейских финансов был сосредоточен 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.

Вопросы и задания

1. Какая сложилась государственная организация учета в древнем мире?
2. Дать характеристику натуралистической концепции учета в Древнем Египте.
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.
7. Какие особенности можно назвать, характерные для раннего этапа развития учета в Древней Греции?
8. Охарактеризовать Эллинистический учет и государственную регламентацию управления и учета.
9. Какая организация учета сложилась в Древнем Риме?
10. Охарактеризовать классификацию средств в учете и систему учетных регистров в Древнем Риме.
11. Какие особенности можно назвать в формировании банковской и налоговой систем в Древней Греции и в Древнем Риме?

Т е м а 2. РАЗВИТИЕ УЧЕТА В ПЕРИОД РАННЕГО СРЕДНЕВЕКОВЬЯ В СТРАНАХ ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЫ

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 [29].

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:

- 1) завершенные 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-дошечке в странах Западной Европы делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа. Дошечка 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 [23].

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 [30].

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 исследователи 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 разницу 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.

Вопросы и задания

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?

Тема 3. РАЗВИТИЕ ИТАЛЬЯНСКОЙ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Учет в Италии в XV – XVIII веках

Итальянцы были продолжателями традиций древнеримской бухгалтерии, они использовали те же учетные регистры кодексы, которые стали называть Памятной книгой, Мемориалом и Главной книгой, но вели их в денежном измерителе. А когда в Главную книгу внесли счет капитала, то появилась двойная запись. Сначала бухгалтерия развивалась самостоятельно в каждой фирме, потом появились типографические книги, возникла печатная бухгалтерия. Ее появление связывают с двумя именами Б. Котрульи и Л. Пачоли. Б. Котрульи был купцом из Рагузы и написал книгу "О торговле и совершенном купце" в 1458 году, а в 1573 году она была напечатана. Лука Пачоли был математиком с мировым именем, друг Леонардо да Винчи, в своем труде "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях" (1494 год) в "XI Трактате о счетах записях" изложил процедуру двойной записи. Л. Пачоли называл главной целью учета – ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было без задержек получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований. С развитием двойной записи в Италии возникают две взаимосвязанные цели учета: юридическая – оперативное выявление величины долгов и требований; экономическая – надлежащего устройства своих дел. Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение учетных регистров, в связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг.

У Котрульи и Пачоли речь идет о бухгалтерском учете в торговле и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства; А. Казанова распространяет двойную запись на судостроение; А. ди Пиетро – на учет монастырского хозяйства и банков; Д. Москетти – на промышленность; Л. Флори на госпитали, государственные организации и домашнее хозяйство; Б. Вентури – на сельское хозяйство.

Для итальянской школы была характерна не трактовка общих вопросов учета, а тщательное описание бухгалтерской процедуры. Порядок глав в трактате Пачоли полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Он использовал персонализированный подход, суть которого сводится к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Он создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, названные двумя постулатами Пачоли:

- 1) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов;
- 2) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же систем счетов.

Все итальянские авторы этого периода оставались на позициях персонализации, и их вклад был связан с уточнением и развитием отдельных положений Пачоли. При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли выделял четыре неизменных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время; 4) место. Этим моментам соответствует четыре вопроса: кто, что, когда, где?

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические привело к перегруженности статьями балансов средневековых фирм. Интересным моментом практики составления средневекового баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли и убытки [29].

Для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета капитала; счета кредиторской задолженности кредитовались и тут же дебетовался счет капитала, т.е. практически все счета открывались проводками через счет капитала. Это провоцировало фиктивные обороты на счете капитала, поэтому Казанова предложил счета баланса вступительного и заключительного, в результате чего стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета имущества, кредит счета баланса; дебет счета баланса, кредит счета капитала. Для составления заключительного баланса составлялись обратные проводки. Это предложение надолго вошло в практику и теорию учета многих стран. Под балансом Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Трактую двойную запись как методологический прием, позволяющий выявлять ошибки в разноске, Пачоли рекомендовал составление баланса только тогда, когда исписана Главная книга.

Флори Л. определял журнал как регистр, в котором факты хозяйственной жизни идентифицируются со счетами Главной книги и ввел правило: любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован в Главной книге только на основании записи в журнале. Флори выделял два вида баланса – промежуточный и заключительный: первый содержит в себе финансовые результаты на любой момент, второй – составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года.

Таким образом, к концу XVII века в Италии были созданы венецианская или староитальянская формы учета, включающие Памятную, журнал и Главную книгу. Гарати Ф. усовершенствовал староитальянскую форму, разделив счета на синтетические и аналитические, и этот вариант получил название новой итальянской формы счетоводства.

Бухгалтерский учет становится наукой в Италии в XIX веке

С начала XIX века в итальянском учете сформировались два направления в развитии учета: первое выводило учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей, – это юридическое направление; второе было основано на учете ценностей – это экономическое направление.

Представителями юридического направления итальянской школы учета были Н. д'Аностасио, Ф. Вилла, Д. Чеброни, Д. Борначини и другие. Они развивали две мысли в учете: 1) учет – это регистрация прав и обязательств собственника; 2) в центре учетной системы стоит учет капитала. Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать данный счет. Эту систему называли четверной, так как каждая операция требовала минимум четыре записи. Такой подход усиливал

контрольное значение бухгалтерской регистрации, потому что на одном счете капитала должны были получиться контрольные итоги, подтверждающие правильность разности хозяйственных операций.

Представителями экономического направления в итальянском учете были Д. Криппа, Ф. Беста, В. Альфиери, Г. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне и другие. Сторонники экономического направления считали, что в конечном итоге на всех счетах учитываются материальные ценности, отсюда название материалистической теории. Все счета делятся на две группы капитала и его частей, которые раскрывают структуру капитала. По мнению представителей экономического направления учет фиксирует изменение ценностей, движение вещей, а динамика обязательств – это только следствие.

Под влиянием соперничества этих направлений были образованы в Италии три школы учета: ломбардская, тосканская, венецианская.

Ломбардская школа. Ее создателем был Ф. Вилла (1801 – 1884). Он совершил великий синтез юридических и экономических целей учета, систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслил основные учетные категории. Вилла считал, что бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляла собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. Ее цель – контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах. Это положение сделало Виллу отцом итальянской бухгалтерии.

По мнению Виллы, бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое исследование; 3) организация управления, в том числе ревизия счетов. Все счета Вилла делил на три группы: 1) депозитные (имущественные); 2) личные; 3) методологические итоговые (счет убытков и прибыли, счет вступительного и заключительного баланса).

Таким образом, бухгалтерский учет Виллы был комплексной экономико-правовой дисциплиной, он разделил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

Тосканская школа. Основателем юридического направления бухгалтерской теории был Ф. Марчи (1822 – 1871). Марчи выделял четыре группы лиц на предприятии: 1) агентов (материально ответственных лиц); 2) корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты); 3) администратора; 4) собственника. Каждой группе соответствовали отдельные счета. Все лица, связанные с предприятием, находятся в определенных юридических отношениях, смысл которых раскрывался в учете. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Поэтому правовая структура предприятия определяет его экономическое положение. Центральной фигурой в управлении признается администратор, через его счет проходят все хозяйственные операции. Марчи был сторонником персонализации – за каждым счетом стоит человек. Этот подход оправдал себя на крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции, Марчи предлагал использовать персонификацию, объясняя ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции на учетные объекты.

Другим крупным представителем тосканской школы был Д. Чербони – создатель логисмографии. Для Чербони бухгалтерский учет – наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривается как часть юриспруденции.

Его учение предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, и эта структура должна соответствовать организационному построению самого предприятия. Чербони утверждал, что счетоводство как наука, рассматривая ведение хозяйства во всем объеме, определяет нормы, на которых основаны различные степени ответственности управляющих делом и агентов.

В логисмографии Чербони выделял теорию и форму счетоводства. В основе теории лежало два принципа: персоналистичность – за каждым счетом стояло лицо или группа лиц, и дуалистичность – сальдо счета собственника равно сальдо совокупного счетов агентов и корреспондентов. Чербони подчеркивал, что смысл логисмографии заключается в последовательной персонализации счетов, целью учета является контроль деятельности агентов и корреспондентов хозяйства. Предметом науки являются права и обязательства физических и юридических лиц, методом – регистрация. Все хозяйственные операции делились на три группы: 1) собственно юридические, отражающие расчеты с корреспондентами; 2) статистические, приводящие к внутренним изменениям в имуществе; 3) экономические, изменяющие суммы расчета предприятия с собственником. Чербони утверждал, что бухгалтер не создает законы, а открывает их. Логика этих законов диктует логику законов бухгалтерской записи. Отношения, выступающие как юридические, служат предметом учета, который неотделим от целей управления.

У Д. Чербони было много последователей: К. Чербони, Д. Росси, К. Беллини, Ф. Баналуми, Д. Масса, Э. Мондини, А. Сангвинетти, В. Джитти, которые развивали логисмографию.

Рассматривая информационные и психологические аспекты бухгалтерского учета, Росси указывал, что счетоводство и счетоведение выступают "охранительницами экономических интересов общества, указывают опасности и способы их устранения, разоблачают злоупотребления, диктуют средства их предупреждения и пресечения". Экономические интересы лиц, по мнению Росси, пересекаются в хозяйственных операциях. Эти операции он считал предметом бухгалтерского учета и классифицировал их в три группы: 1) экономические (производство, распределение или потребление материальных благ); 2) юридические (выяснение, приобретение, утрата или прекращение прав и обязательств); 3) административные (перемещение ценностей внутри предприятия). Так как каждая операция затрагивает двух субъектов, а их три, то основной принцип учета Росси получил название двойной тройственности. Росси известен как крупный историк в области учета и как создатель шахматной формы счетоводства (размещение записей учета в шахматном порядке). Он доказывал, что его форма есть только реставрация методов, применявшихся в казначейской палате Англии, поэтому назвал ее нормандской.

Все ученики Чербони развивали логисмографические идеи – двойная запись – это не абстрактный искусственно созданный прием, а принцип, выражающий основную идею управления – согласование противоположных интересов.

Венецианская школа. Основоположником был Ф. Беста (1845 – 1923), который развивал экономическое направление в учете. Он утверждал, что бухгалтерский учет как средство экономического контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по: 1) руководству; 2) управлению; 3) контролю агентов хозяйства. В бухгалтерском учете на первой стадии разрабатываются инструкции, положения, сметы, ведется плановая работа; затем проводятся

инвентаризации, оформляются доверенности, приходные и расходные материальные и кассовые ордера. Беста считал текущий контроль удачно организованным только в том случае, если в нем предусмотрена противоположность интересов агентов предприятия, в учете должен быть обеспечен взаимный контроль материально ответственных лиц. Третья стадия включает весь традиционный учет с его записями совершившихся фактов хозяйственной жизни, при этом вычислительная техника трактуется как элемент метода бухгалтерского учета.

В соответствии с экономической трактовкой учета Беста подчеркивал, что в учете изучается не количественная и качественная структура хозяйственных ценностей, а их стоимость. Провозгласив, что объектом учета выступают не сами ценности, но их стоимость, Беста выдвинул ставшую знаменитой теорию фонда. Фонд – это общий объем стоимости, вложенный в предприятие. Фонд состоит из отдельных элементов и каждому элементу соответствует определенный счет. Все счета носят стоимостный характер и делятся на прямые и производные. Прямые включают весь актив и кредиторов, производные счета – собственные средства и результаты. Прямые счета отражают прямые элементы и делятся на положительные (актив) и отрицательные (кредиторы). Изменения всех прямых и производных элементов могут носить активный и пассивный характер. В работе Бесты прослеживается четкое деление баланса предприятия не только по вертикалям, но и по горизонталям.

По мнению исследователей, заслугой Бесты было то, что систему учета он рассматривал независимо от ее формы, и если большинство бухгалтеров видели прогресс науки в конструировании новых форм, то Беста форму записи определял как форму счетоводства. Ему принадлежит лучшая их классификация по трем основаниям: 1) вид регистра; 2) характер записи; 3) способ выполнения записи на счетах [41].

Учеников Ф. Бесты – В. Альфиери, К. Гидилья, А. Стабилини, Д. Мальоне – увлекали идеи учета сметы, так как смета показывала, каковы будут вероятные результаты ведения хозяйства в течение определенного промежутка времени. Под влиянием учения Ф. Бесты Э. Пизани попытка осуществить синтез идей всей итальянской школы в созданном им учении – статмографии. Пизани уподоблял хозяйственный процесс механизму, поэтому бухгалтерия изучает три вида операций: динамические (имущественные счета), статические (счета чистого имущества) и статико-динамические. Внешне статмография отличалась от логисмографии тем, что в логисмографии дни, за которые выполняется регистрация, расположены по горизонтали таблицы, а счета, в которых проводят регистрацию, – по вертикали. В статмографии наоборот, счета, в которых проводят регистрацию, – по горизонтали, а дни, за которые выполняется регистрация, расположены по вертикали таблицы.

Оценивая труды Пизани, современники подчеркивали, что он находился под влиянием своих предшественников и полагал, что бухгалтер констатирует объективно существующие категории подобно тому, как инженер изобретает машины. Влияние статмографии на современников было значительно слабее, чем влияние логисмографии.

К началу XX века итальянские ученые в счетоведении выделяли три науки: 1) логисмология – учение о бухгалтерских счетах; 2) статмология – учение о бухгалтерском балансе; 3) леммалогия – учение об остатках. Логисмология была наиболее близка к традиционной бухгалтерии, статмология превратилась в анализ хозяйственной деятельности, леммалогия была развита в англосаксонских странах, используя сложный математический аппарат в учении об управлении запасами. При всем разнообразии взглядов итальянскую школу можно рассматривать как единое целое. Ее представителей объединяет целеустремленная содержательная трактовка основных категорий науки учета. Даже различия между юридическим (тосканская) и экономическим (венетская) направлениями несущественны. И тосканцы, и венетцы в духе ломбардской школы рассматривали учет как средство управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые – как управление ресурсами – ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности.

Для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической трактовке учета.

Вопросы и задания

1. Что явилось основой для развития итальянской национальной школы бухгалтерского учета?
2. Какие научные школы сформировались в Италии в XIX веке?
3. Охарактеризовать каждую из школ и указать какой вклад внесли основоположники этих школ и их последователи в развитие учетной теории.
4. В чем отличие логисмографии Д. Чербони и статмографии Э. Пизани?
5. Какие три науки выделили итальянские ученые из счетоведения в XX веке?

Т е м а 4. РАЗВИТИЕ УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ

Формирование французской школы бухгалтерского учета в XVII – XVIII веках

Со второй половины XVII века в Европе доминировал французский бухгалтерский учет. Ж. Савари (1622 – 1690) утверждал, что учет – это составная часть науки об управлении отдельным единичным предприятием. Для французских бухгалтеров характерно главенство счетов над балансом, двойную запись они выводили из счетов, а не из баланса. Они объясняли двойную запись так: "Необходимо дебетовать все, что поступает в распоряжение собственника, и кредитовать все, что из распоряжения собственника выходит" [29].

Баррем Б.Ф. вывел четыре правила для двойной записи:

- 1) счет дебетуется, если на него записывается поступление ценностей хозяйства;
- 2) счет кредитруется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства;
- 3) если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется счет лица, с которым выполняется расчет;
- 4) если поступление ценностей не сопровождается выбытием других ценностей, то кредитруется счет лица, с которым выполняется расчет. Таким образом, Баррем отождествлял вход с дебетом, выход с кредитом и в объяснении двойной записи последовательно проводил юридический принцип.

Рикар С. рекомендовал бухгалтерам вести специальный контрольный счет, в котором надо было заносить все операции, записываемые в дебет и кредит счетов. Назначение этого промежуточного счета заключалось в том, чтобы в конце дня подсчитывать итоги, и если итоги оказывались равны по дебету и кредиту, то разноска по счетам Главной книги была правильной. С появлением копировальной бумаги этот прием Рикара получил новое применение: при разноске сведений из приходных материальных документов в карточки информация дублировалась на специальный лист. После заполнения всех карточек данные листа подсчитывались и итог сравнивался с итогом по документам, их совпадение считалось признаком верности в разноске. Этот прием используется в бухгалтерии и в наши дни.

Савари разделил счета на синтетические и аналитические и создал двухступенчатую систему регистрации данных, которая в последствии получила название колляции счетов. Классификацию счетов развивали Де ла Порт и Баррем, эволюция счетов прошла шесть этапов:

- 1) сначала появились счета материальных ценностей;
- 2) счета денежных средств;
- 3) счета расчетов;
- 4) счета финансовых вложений;
- 5) счета собственных средств;
- 6) результатные счета.

Большинство французских авторов трактовали баланс как документ, определяющий финансовый результат. Савари внес по вопросам о связи баланса с инвентарем три новые идеи: 1) необходимость постоянного и строгого периодического составления инвентаря; 2) осознание того, что баланс вытекает из инвентаря; 3) инвентарь и баланс должны служить средством для переоценки имущества, требований и обязательств.

Французским авторам принадлежит вклад в разработку состава и структуры учетных регистров, их информационных связей, технических приемов и создания трех форм учета: французской, американской и бельгийской.

Французская школа начиналась с идеи итальянской формы, с ее тремя книгами: Памятной, журнала и Главной, но позднее от Памятной книги отказались. Среди бухгалтеров шли споры про вопросу какая книга важнее.

Французская форма счетоводства, описанная Де ла Портом, кроме кассового журнала и Мемориала использовала другие журналы, рассчитанные на каждый вид основных операций. При этой форме счетоводства записи по одним и тем счетам могли встречаться несколько раз, при чем записи, сделанные на основании какого-нибудь одного частного журнала, уже не принимались во внимание при составлении проверок по другому частному журналу.

Бельгийская форма счетоводства, описанная М. Баттайлем, предполагала деление журнала на четыре самостоятельных регистра: 1) покупки; 2) продажи; 3) кассы; 4) финансовых результатов, возникающих как при покупке, так и при продаже. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу.

Американская форма счетоводства, описанная Э. Дегранжем, предполагала всеохватывающую теорию бухгалтерского учета. Дегранж считал, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре – Журнал-Главная. Записи в этой книге позволяли достичь две важнейшие цели учета: выяснить на любой момент времени состояние расчетов и определить величину капитала собственника. Для этого он предлагал использовать пять счетов: 1) кассы; 2) товаров; 3) документов к получению; 4) документов к оплате; 5) убытков и прибылей. Счета кассы, товаров, убытков и прибылей являлись общими и отражали внутренние обороты предприятия, счета документов к получению и документов к оплате квалифицировались, как специальные и предназначались для фиксации внешних оборотов. Предусматривалось также ведение трех дополнительных счетов: капитала, баланса вступительного и баланса заключительного. Все названные счета предназначались только для регистрации текущих операций. Учет производства, резервов и основных средств не предусматривался.

Таким образом, достоинством американской формы являлось: сокращение на 1/3 числа бухгалтерских записей; обеспечивался с одного взгляда полный обзор состояния хозяйства; достигалось без дополнительной работы составление ежедневного баланса; облегчался поиск и выявление ошибок; упрощалась нумерация страниц. Эти достоинства позволили дожить этой форме счетоводства до наших дней, но она была оправдана только на небольших предприятиях.

Итак, в XVIII веке во Франции начала формироваться французская национальная школа учета экономического направления. Для нее был характерен обостренный интерес к рационализации учетной работы: предложены карточки как новый вид учетных регистров. Баррем предложил использовать таблицы для облегчения перевода покупательной стоимости

одних денежных средств в другие. Французская форма счетоводства была связана с развитием крупных предприятий. Савари участвовал в разработке Ордонанса (1673), законов для регулирования экономики, которые впоследствии назвали кодексом Савари.

Французская бухгалтерская модель в XIX веке

Французские ученые считали, что бухгалтерский учет является частью политической экономии. Материальная природа счетоводства проявлялась в том, что каждому виду материальных ценностей соответствовал определенный счет, отсюда сложилась классификация счетов по типу ценностей. Все счета делились по учету реальных и рациональных ценностей. Реальные счета делились на счета личные и счета материальных ценностей, а счета материальных ценностей – на счета основных и оборотных средств. В счета оборотных средств включали счета капитала и все результатные счета.

Приоритет экономических аспектов в бухгалтерском учете характерен для трудов крупнейших ученых французской школы: Ж.Г. Курсель-Сенеля, Л. Сэйя, А. Гильбо и Э.П. Леоте.

Курсель-Сенель создал теорию учета как прикладной экономики, отражающей хозяйственные процессы, и как метода управления ими. Его трактовка двойной записи как объективно обусловленной законом мены (обмена) оказала огромное влияние на теорию учета. Курсель-Сенель подчеркивал управленческие цели бухгалтерии, предостерегал бухгалтеров от излишней дробности сведений для уменьшения вероятности ошибок.

Сэй Л. считал главным в учете контроль, а самым важным в контроле – себестоимость, при рыночном колебании цен себестоимость становится параметром хозяйственной жизни. Сей подчеркивал, что подлинная величина прибыли может быть установлена только за период от баланса начинательного до баланса ликвидационного.

Леоте Э.П. и Гильбо А. создали чисто экономическое направление во французской бухгалтерской школе, а затем и в мировой бухгалтерской литературе. Учет рассматривался как математическая дисциплина конструирования счетов и исчисления экономических количеств. Они строго отличали науку об учете от практики, чтобы отделить учетные идеи от узких практических задач.

Леоте и Гильбо выдвинули доктрину трех функций учета: 1) счетоводной, связанной с разработкой специальной логики, с классификацией объектов; 2) социальной, сопоставляющей классовые интересы; 3) экономической, позволяющей с помощью учетной информации осуществлять управление хозяйственными процессами. По утверждению теоретиков двойная запись вытекала из условий обмена. Все меновые акты делились на внешние и внутренние. Каждая операция в учете выражалась своей счетной диграфической формулой. Внешние меновые акты связаны отношениями со сторонними предприятиями и лицами, внутренние протекали на предприятии. Авторы построили элементарную модель хозяйственной операции и разработали сложную классификацию счетов, введение счетов порядка и метода, которые стали достоянием теории учета. Для Леоте и Гильбо учет – это ведение счетов, с помощью которых достигалась регистрация, систематизация и координация фактов хозяйственной жизни. Баланс являлся следствием двойной записи и задан счетами, он уравнивал активную и пассивную массы. Активные включали основные средства, оборотные средства, затраченные средства, средства у дебиторов и убытки; пассивные – собственные средства, средства кредиторов и прибыли. Регулирующие счета вводились в баланс, и тем самым создавались два баланса: "брутто" – с регулирующими статьями и "нетто" – без них. Баланс был задан системой счетов, где ценности оценивались по себестоимости, и баланс выступал как выражение перманентного инвентаря.

Леоте и Гильбо, признавая точность за учетом бухгалтерским, пропагандировали приблизительный статистический учет прибыли, использование различных условных коэффициентов и других упрощений, позволяющих повысить оперативность учета.

Главной заслугой Курсель-Сенеля явилась разработка учения об учете затрат и калькуляции, учение о широкой и узкой амортизации. Структура себестоимости включала прямые и косвенные расходы, прямые прямо пропорциональны выпуску готовой продукции, косвенные – обратно пропорциональны. Смысл такой классификации Курсель-Сенель видел в том, что продажную цену по отдельным товарам нужно опускать до уровня себестоимости, состоящей из прямых затрат, так как сохраняется возможность компенсации общих затрат за счет некоторого увеличения цен на другие товары, но нельзя продавать товары по ценам ниже этого уровня.

Во Франции уделялось огромное внимание разработке различных форм счетоводства. В 1810 году Ислер предложил швейцарскую форму счетоводства, которая заключалась в переносе статей из Памятной книги в Главную. Техника переноса предполагала ведение отдельных листов на хозяйственные операции, итоги которых заносились в Главную книгу. Квиней Ж. предложил специальную форму счетоводства, в журнале которой после каждой проводки выводилось исходящее сальдо корреспондирующих счетов. Кроме журнала Квиней предлагал вести Главную книгу. Его последователи, подчеркивая идею перманентного выведения сальдо, считали возможным ограничиться одной книгой, объединяющей хронологическую и систематическую записи. Свой регистр они называли Журнал-Контроль. Под влиянием этих идей в Италии П. Филиппини предложил свой вариант формы простого счетоводства бюджетографию. Жили И.А. предложил метод централизации, под которым понималось ведение аналитических книг по местам возникновения фактов хозяйственной жизни, а в бухгалтерии – выполнение только сводных записей аналитического учета. Многие бухгалтеры выступали за унификацию счетоводства, но опыт показал абсурдность создания единой формы счетоводства, так как даже в одном предприятии невозможно применить какой-либо одной формы в чистом виде.

Таким образом, во Франции в XIX веке была создана учетная теория экономического направления, но при всех успехах учетной мысли и распространении двойной записи была еще широко представлена простая бухгалтерия. Бухгалтеры пытались создать бухгалтерский кодекс, который должен был содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон. Критические работы французских авторов о простой и двойной формах бухгалтерии способствовали развитию учетной мысли.

Бухгалтерский учет во Франции в XX веке

В начале XX века на бухгалтеров Франции оказывало влияние юридическое направление, но это продолжалось недолго и связано было с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. Выразителями этого направления выступали А. Лефевр, Л. Батардон, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, П. Гарнье и другие.

Крупнейшим представителем юридического направления был П. Гарнье, который начинал перечисление теоретических принципов с понятия бухгалтерского факта; все факты он делил на: 1) юридические – договора-поставки, купли-продажи, подряда и аренды; 2) экономические изменения цен, тарифов; 3) материальные – потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств. Гарнье П. разработал методологию классификаций фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. Таким образом, Гарнье пытался систематизировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов. В понятие организации бухгалтерского учета он включал три элемента: 1) метод – выбор методологических приемов (перманентного или обычного инвентаря, варианта калькуляции); 2) систему – структура аппарата, документооборот, форма счетоводства; 3) процедуру – порядок выбора тех фактов, которые подлежат регистрации.

Представителями экономического направления было организовано четыре школы учета: первая выводила учет из понятия капитала (представитель Ш. Пангло); вторая – из категории стоимости (Ж.Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьен); третья – из хозяйственных операций или фактов хозяйственной жизни (Р. Деллапорт); четвертая – из определения предприятия (Ж. Фламминк, Ж. Фурастье).

Исторически преобладало представление о бухгалтерии как средстве учета капитала, затем разложили его на элементы и вывели его составляющую – стоимость. Тщательный анализ позволил раскрыть в составе стоимости ее элементы – хозяйственные операции; за анализом последовал синтез, чтобы объединить все экономические представления об учете; необходимо синтезировать теорию о природе хозяйственной деятельности каждого предприятия.

В настоящее время во Франции появилась новая попытка истолкования двойной записи: диграфизм объяснялся с точки зрения ресурсов и их распределения. Такой подход предполагал применение методов линейной алгебры, линейного программирования и в противовес дифференциальному балансу Гарнье, получила распространение интегральная бухгалтерия, осуществляемая с помощью ЭВМ. Она должна давать комплексное решение трех типов задач: 1) традиционные задачи бухгалтерского учета; 2) учет текущих результатов хозяйственной деятельности; 3) учет результатов решений, позволяющих оценить принятые решения.

Дюмарше утверждал, что в бухгалтерском учете экономическая категория стоимости получала строго определенный количественный смысл, но поскольку оценка выступала как предмет, а не как цель учета и задана бухгалтерскому учету извне, то она не есть плод творчества бухгалтера, а только позволяла ему объединить различные объекты, попадающие в круг влияния бухгалтерского учета. Дюмарше разграничил понятия износ и амортизация, проводя натуралистическую концепцию, – сумма амортизации должна быть равна сумме износа. Износ может быть производственным и моральным: если преобладает первый, то износ исчислялся исходя из объема работы, если второй – то исходя из времени эксплуатации. Счет амортизации трактовался как резерв, обеспеченный в активе не основными, а оборотными средствами. Дюмарше был первым, кто ввел типологический анализ баланса. Он разработал свою новую форму счетоводства, названную им интегральной. Суть ее сводилась к тому, что на каждый счет первого порядка должны были открывать два журнала синхронистической записи (для дебетового и кредитового разложений). Так, в учет вводились только сложные проводки. Эта форма имела большое влияние в условиях использования карточного счетоводства и при конструировании журнально-ордерной формы, в которой дебетовое разложение называется ведомостью, а кредитовое – журналом-ордером.

Продолжателем экономической линии во французском учете был Р. Деллапорт, который считал предметом учета движение ценностей во времени и пространстве. Он различал три вида стоимостных объектов: имущественные, обязательные и финальные, а это деление предопределяло классификацию счетов. Главной в его теории была трактовка бухгалтерии как комплекса управленческих функций, если в XIX веке Леоте и Гильбо насчитывали их три, то Деллапорт выделил одиннадцать: 1) статистические; 2) экономические; 3) финансовые; 4) юридические; 5) бюджетные; 6) управленческие; 7) контрольные; 8) исторические; 9) регистрационные; 10) сигнализационные; 11) сравнительные.

Фламминк Ж. известен, прежде всего, как историк учета. Он рассматривал эволюцию учета, которая должна привести к слиянию бухгалтерского учета с экономикой предприятия и возникновению экономологии в духе Гомберга.

Фурастье Ж. считал, что бухгалтерский учет – это средство управления предприятием, это и наука, и техника, которая имела целью регистрации движения стоимости, выраженной в денежных единицах и представляющей определенные виды имущества. Фурастье утверждал, что учет и контроль не тождественны: первый требует регистрации, второй должен показать ее правильность и достоверность.

Французская школа в XX веке испытывала влияние американских ученых, которые различали три вида стоимости: техническую, активизированную и структурную; исходя из этого, анализ рентабельности был основан на этих трех факторах. Теоретики учета выделяли пять целей анализа:

1) определение продажных цен – достигалось путем исчисления исторической себестоимости, отвечающей: а) определенному уровню цен;

б) объему деятельности; в) производительности; г) методу распределения накладных расходов, принятых бухгалтером;

2) определение результатов по видам реализации – достигалось только приказами, относящимися к технической себестоимости; существенным считалось выявление затрат на уровне центров ответственности;

3) ориентация торговой политики предприятия по наиболее рентабельным видам деятельности – эта цель осуществима, если анализ рентабельности разделить на краткосрочный и длительный; первый игнорировал изменения в структуре средств производства и продажи, вместе с тем анализ всей себестоимости не эффективен, так как она зависела от деятельности предприятия в целом;

4) контроль внутренней деятельности предприятия в целях повышения производительности труда – эта цель выполнима, если бухгалтерию дополняет оперативно-технический учет. Контроль осуществлялся в разрезе центров, его

сущность сводилась к ведению счета эксплуатации, который дебетировался на суммы расходов и кредитовался на списываемые по плановой оценке ценности; выявленные отклонения фактической оценки от плановой отражались по виновным лицам;

5) определение стоимости активов, в частности, оценка величины запасов – это правильная оценка стоимости запасов, причем эта оценка должна быть постоянной.

Французские авторы, придерживающиеся позитивистской ориентации, обращали большое внимание на процедуры организации учета. Дюмарше уподоблял учет организму, вводил специальный раздел – органологию счетоводства – учение об организации, целях и работе различных отделов бухгалтерии. Все отделы дополняли друг друга подобно органам единого организма.

Вопросы организации учета получили еще более полное освещение в трудах Гарнье. Гарнье описал форму бордеро, предусматривающую нумерацию всех первичных документов, поступающих в бухгалтерию, и вкладывание их в отдельные папки – бордеро. На каждую проводку открывалась отдельная папка, на которой фиксировался номер документа и его сумма. По окончании месяца бухгалтер подсчитывал итог и вписывал его в Главную книгу шахматной формы. Таким образом, бордеро завершала эволюцию форм счетоводства.

После второй мировой войны во Франции возросло распространение американских идей в бухгалтерском учете. Лабар А., Дюмортье А., Мерлин Ж., Падермаджан А. и другие бухгалтеры цель учета видели в измерении производительности и продуктивности предприятия. В 1918 году в Стокгольме на Международном конгрессе по научной организации труда была рассмотрена техника бюджетного контроля себестоимости. Техника бюджетного контроля совпала с рациональной постановкой бухгалтерского учета.

Американское влияние на французский учет все время усиливалось, но вместе с тем во Франции имела место и оппозиция американскому влиянию.

Для французских бухгалтеров всех направлений и школ характерна тенденция к унификации учета, выработки общих принципов. Ко второй половине XX века они сформулировали шесть таких положений:

- 1) механизация учета есть следствие налаженной организации;
- 2) экономия времени может быть достигнута одновременным выполнением различных работ;
- 3) экономия труда;
- 4) сокращение сроков, бухгалтерия должна стремиться предоставлять больше информации, с большей точностью, в более короткий срок;
- 5) безопасность обеспечивается контролем, понимаемым как самоконтроль и ревизия;
- 6) четкость – одно из основных условий хорошей организации учета, четкость предполагает коммуникацию и ясную терминологию.

Вопросы и задания

1. Какой вклад внесли французские бухгалтеры в развитие бухгалтерского учета?
2. Чем отличается экономическое направление французского бухгалтерского учета от юридического направления итальянского бухгалтерского учета?
3. Какие три формы счетоводства были сформулированы во французском бухгалтерского учета?
4. Назовите представителей, развивавших теорию учета в XIX веке.
5. Охарактеризуйте теоретические разработки Ж.Г. Курсель-Сенеля.
6. Какой вклад внесли в теорию учета Э.П. Леоте и А. Гильбо?
7. Какие характерные черты можно выделить во французской национальной школе учета в начале XX века?
8. Что нового было внесено в процедуру организации учета французскими авторами?

Тема 5. ФОРМИРОВАНИЕ НЕМЕЦКОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ШКОЛЫ УЧЕТА

Развитие учета в Германии в XVI – XVIII веках

Идея немецкого учета сводилась к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами – факторами. В 1531 году И. Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Немецкие бухгалтеры В. Швайкер, Х. Хагер попытались синтезировать немецкие и итальянские идеи учета. Главным в учете они считали искусную запись и обоснованное описание всех расходов и доходов.

Математик и философ Г.В. Лейбниц впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета, расположив их в хронологическом порядке: 1) установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления; 2) запись факта в бухгалтерские регистры; 3) выполнение счетных операций.

Практика учета некоторых немецких фирм показывает, что с XVI века начинали требовать проведения инвентаризации перед составлением годового баланса. Оценку ценностей немецкие бухгалтеры проводили по рыночной стоимости.

Большим достижением Швайкера было то, что он попытался сгруппировать все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свести их к 250 стандартным проводкам. Выделение операций предусматривало и выбор счетов. Это позволяло признать Швайкера автором плана счетов, в котором использована система кодирования как счетов, так и хозяйственных операций. Поступление товаров послужило примером Швайкеру для объяснения двойной записи. Счет товаров в современном понимании в то время отсутствовал, поэтому речь шла о множестве аналитических товарных счетов. Наиболее подробно натурально-стоимостный учет товаров излагался Граммерсфельдером.

Швайкер большое значение придавал сверке бухгалтерских записей, указывал конкретные способы и сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяли признать его одним из основоположников бухгалтерской ревизии.

Немецкая форма счетоводства впервые была описана в 1774 году Ф. Гельвигом, форма родилась в результате деления журнала на Мемориал и кассовую книгу. В первом регистре в хронологическом порядке регистрировались все факты хозяйственной жизни, не затрагивающие кассы.

В Германии долгие годы господствовала камеральная бухгалтерия, в центре которой был учет кассы, поэтому распространение двойной итальянской бухгалтерии привело к дополнению хорошо известной кассовой книги Мемориалом и в результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах, а записи по счетам в Главной книге, где подводили итоги один раз в месяц. На основании кассовой книги и Мемориала составляли две рекапитуляции по дебету и кредиту всех счетов. После этого заполняли сборный журнал, в котором по конкретной схеме записывали либо статьи с разложением по дебетовому признаку, либо по кредитовому признаку отдельных счетов (южно-германский вариант), или же по формуле сборной статьи: счета разные, счетам разным (северогерманский вариант). Итоги оборотов по синтетическим счетам записывали в Главную книгу.

Таким образом, в немецкой форме счетоводства формировались свои особенные черты учета, при этом особое внимание уделялось оформлению записей, но как и для бухгалтеров многих европейских стран того времени было характерно – вести свои записи так, как они умеют.

Развитие теории учета в Германии в XIX веке

Теорию учета в германоязычных странах развивали Ф. Скубиц, Ф. Ляйтнер, Э. Шмаленбах, И. Крайбиг, И.Ф. Шер и другие.

Скубиц Ф. в объяснении двойной записи исходил из теории обмена ценностей. Он утверждал, что каждая операция требует двойной записи, не на основании искусственно придуманной системы, а вследствие естественного характера менового акта. Скубиц считал, что результаты хозяйственной деятельности должны выводиться не только по предприятию в целом, но и по всем его частям: цехам, магазинам, отделам и так далее.

Ляйтнер Ф. определял счетоводство как хронологическое изображение торговых операций, систематическую группировку хозяйственных событий в их причинной связи, сводку однородных оборотов с денежными ценностями. Он утверждал, что конечной целью счетоводства всякого хозяйства является описание его экономического состояния путем установления величины и составных частей капитала и долгов, а также путем вывода результата от деятельности хозяйства. Ляйтнер был новатором, что проявлялось в понимании бухгалтерского учета как части хозяйственной статистики, она содействовала общему надзору и контролю. Ляйтнер критиковал двойную бухгалтерию за ее нечетность оценки имущества, что искажало финансовое положение предприятия; за недостаточность проверки учетных данных на основе двойной записи и невозможность отражать финансовые результаты на любой момент времени.

В немецкой школе прослеживалось четкое разграничение учета на два самостоятельных цикла: торговая и производственная бухгалтерия. Торговая бухгалтерия вела учет внешних отношений предприятия, выявляла состав его имущества и результаты хозяйственной деятельности. Производственная бухгалтерия охватывала все операции и точно отображала процесс производства. Таким образом, торговая бухгалтерия контролировала долги и обязательства, а производственная – внутривозрастные процессы. Производственная бухгалтерия делилась на четыре отдела: учет заработной платы, материалов, себестоимости, результатов. Торговая бухгалтерия считалась ведущей, а производственная – подчиненной.

В Германии торговая и производственная бухгалтерии взаимно дополняли друг друга, первая нашла наиболее полное теоретическое обоснование в балансоведении, вторая – в калькуляции.

Рост промышленности и распространение акционерных обществ привели к стремительному развитию теоретической мысли. В конце XIX и в начале XX веков зародилось оригинальное направление – балансоведение. Возникновение балансоведения было обусловлено пропагандой баланса как основополагающей исходной концепции бухгалтерии и деятельностью юристов, создавших специальную отрасль права – балансовое право. Заслугой юристов было формулирование требований к балансу: 1) точность; 2) полнота; 3) ясность; 4) правдивость; 5) преемственность; 6) единство

баланса. Различные требования к балансам обусловили необходимость их классификации. В Германии стали различать баланс-брутто – составлялся с указанием нераспределенной прибыли и баланс-нетто – составлялся с уже распределенной прибылью. Более детальную классификацию балансов дал И. Крайбиг, он делил балансы по четырем основаниям: а) способу основания чистого результата; б) цели составления; в) признакам оценки; г) предметам исчисления.

В германской учетной теории принципиальным вопросом был метод оценки. Ляйтнеру Ф. принадлежала своеобразная классификация методов оценки, в соответствии с которой цены делились на абсолютные (текущие и продажные) и относительные (учетные, номинальные, калькуляционные, по себестоимости). Более гибкий подход характерен для И. Коверо, который исходил в теории из ликвидационной оценки и выделял следующие виды оценок: 1) покупная цена; 2) покупная цена на день составления баланса; 3) продажная цена в случае ликвидации; 4) обыкновенная продажная цена; 5) минимальная цена. Эти оценки предполагали мнимую ликвидацию предприятия и оценку имущества по текущим рыночным ценам.

С таким подходом к оценке был не согласен Р. Фишер и предложил оценку по себестоимости, которая в учете получила название идеи бухгалтерского номинализма. У Фишера было много последователей, но все варианты оценки по себестоимости не удовлетворяли многих бухгалтеров – она делала несопоставимой ценности, увеличила актив скрытыми убытками, а иногда приводила к занижению прибылей.

Принципиально новым в немецком балансоведении был субъективистский подход к оценке имущества – субъективное есть реальное для данного случая, но и этот подход подвергся критике. Исследования субъективной школы оценки привели к выводу о нормальной учетной цене, она была продиктована практическими обстоятельствами и желанием избежать смешанных счетов. Источником учетных цен могут быть или покупные, или продажные цены, но при всех обстоятельствах они обеспечивали стабильность экономической информации, устойчивость финансовых результатов. Эта оценка имела большие последствия для бухгалтерии и дожила до нашего времени [29].

Различные виды оценок обусловлены различными целями, стоящими перед балансом как учетной категорией. В теории немецкой школы различали: динамический баланс, который правильно отражал финансовый результат, но мог искажать оценку имущества; статистический баланс, цель которого – точное отражение стоимости имущества. На практике различали два баланса – налоговый и коммерческий.

В немецкой учетной школе шли дискуссии об отношениях баланса и счетов. Одни авторы утверждали, что счета и баланс – автономные категории; другие полагали, что баланс это и есть совокупность сальдо счетов Главной книги. Господствовала школа двух рядов счетов, утверждавшая условность расположения дебета и кредита. Согласно теории двух рядов, предполагающей выведение счетов из баланса, счета делились на активные и пассивные.

Основоположником балансовой теории в немецкой школе был швейцарский ученый И.Ф. Шер. В основу учета в отличие от предшествующих авторов Шер положил не счета, а баланс, и строил изложение не от частного к общему, а наоборот. В основе баланса лежало уравнение капитала, а сам баланс понимался как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала. Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им. На современников большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету. Существенным здесь было учение о смешанных счетах, выдвинутое Шером. Под смешанными счетами он понимал инвентарные счета, на которых отражались и результаты хозяйственных операций. Признавая недостатки смешанных счетов, Шер считал их неизбежными, поэтому все хозяйственные операции он делил на меновые, результатные и смешанные.

Большой заслугой Шера явилась увязка счетов с практикой организации и функционирования бухгалтерских аппаратов. Организация учета и применяемых планов счетов должны были обеспечивать движение информационных потоков как центробежным, так и центростремительным путями. В первом случае имелся в виду централизованный аппарат, во втором – децентрализованный. План счетов, вытекающий из баланса, составлял основу хозяйственного управления. Много внимания уделял Шер вопросам калькуляции и рассматривал ее как важнейшую часть бухгалтерии. Он признавал, что распределение расходов пропорционально выбранной базе придает конечной калькуляции приблизительный характер, но считал, что эту приблизительность можно свести к минимуму путем выбора для каждого вида расходов специальной базы.

Шер одним из первых ввел в учет анализ и его заслугой был расчет оборачиваемости для счетов. Трактовка методики исчисления оборачиваемости являлась господствующей до сих пор, как и методика деления издержек на постоянные и переменные. Шер развивал формы счетоводства, он предложил трехсчетную форму, суть которой заключена в журнале хронологической регистрации с выделением трех граф, трех счетов: чистый, смешанный и капитала. Если по этим счетам вывести сальдо, то сумма дебетовых сальдо двух первых счетов равна кредитовому сальдо счета капитала. Одножурнальная форма Шера была более интересной, она предусматривала простую хронологическую регистрацию хозяйственных оборотов с выделением сальдо по модификациям, т.е. выведение после каждой операции сальдо счета убытков и прибылей.

Взгляды Шера критиковали ученые, считая их противоречивыми, но самым большим недостатком балансовой теории было то, что она не могла объяснить все операции, затрагивающие счета расчетов, и с большой натяжкой описывала факты, отражаемые на результатных счетах.

Большим достижением немецкой школы был переход от идей, связанных с конструированием и трактовкой баланса, к его анализу. Выделились три направления в учете: 1) создание экономического анализа (Шер, Штерн, Ляйтнер и др.); 2) развивало анализ юридический и привело к созданию бухгалтерской ревизии (Байгель, Ремер, Порциг и др.); 3) популяризировало знание о балансе среди акционеров (Розиус, Губер, Шенвадт и др.).

Учет в Германии в XX веке

Для немецкой школы и в XX веке была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения. В Германии господствовала механистическая трактовка баланса, поэтому в центре дискуссии оказался вопрос о статической и динамической его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс отражал состояние средств на определенную дату, выступал причиной последующих изменений, во втором баланс – это только итог прошлых и безвозвратно утерянных

усилий. Вся немецкая школа балансоведения разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения. Сторонниками статического баланса были М. Берлинер, Г. Бидерманн, Г. Никлиш и др.

Берлинер рассматривал каждый баланс как ликвидационный, отсюда пассив баланса есть не что иное, как долевое распределение имущественной массы актива. Это экономическое понимание баланса, в активе которого представлена имущественная масса предприятия, а в пассиве – план ее распределения.

Статическая теория баланса была названа так, чтобы противопоставить свое учение традиционным взглядам. Никлиш утверждал, что баланс имеет одну цель – изобразить состояние средств предприятия, так как только в этом случае баланс защищал интересы кредиторов. Баланс понимался как бы ликвидационный, т.е. активы рассматривались по текущим ценам на день отчетности. На практике это привело к тому, что средства оценивались по минимальным ценам, нематериальные ценности вводились в баланс только в том случае, если они покупались. Потерями считались лишь производственные расходы. Статическую трактовку бухгалтерского баланса развивали Г. Хольцер и В. ле Кутр.

Развитие теории баланса привело от статической трактовки к динамической, первая носила натуралистический характер и была свойственна статистике; вторая раскрывала экономическое содержание хозяйственной деятельности современных фирм.

Динамический баланс изложил Э. Шмаленбах, основу его учения составляло разграничение материальных результатов и материальных затрат. По его мнению, если рассматривать баланс за всю историю существования предприятия, от момента его возникновения до момента ликвидации, величины результатов и затрат были бы идентичны; однако, на практике должны составлять баланс на отдельные отрезки времени существования предприятия. Если учитывать материальные результаты и материальные затраты за краткий период, то избыток результатов за этот период над затратами не равен финансовому результату, так как финансовые расходы и выручка не всегда соответствуют материальным затратам и результатам. В целях учета финансового результата – прибыли – следует воспользоваться только учетом расходов и доходов, в которые включены суммы периодических материальных затрат и результатов. Таким образом, Шмаленбах видел основную роль баланса в выявлении прибыли и отражении результатов.

Ставя в центр своих исследований баланс, Шмаленбах связывал классификацию счетов с движением капитала, поэтому в основе бухгалтерского баланса лежит баланс оборотных средств, а вытекающий из классификации план счетов должен с наибольшей полнотой отражать движение капитала, фазы его кругооборота. Вопросы динамического баланса развивали Э. Касиоль, Е. Вальб, В. Ригер. Сторонники динамической трактовки в объяснении двойной записи делились на представителей одного ряда счетов: дебет–расход, кредит–приход (В. Ригер); двух – значение дебета и кредита менялось в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете (Е. Вальб); и трех рядов – счета имущества и капитала (по дебету отражалось движение имущества, по кредиту – капитала), счета расчетов (по дебету показывались права собственника, а по кредиту – доходы). Окончательный финансовый результат может быть выведен отдельно по каждому ряду счетов (Леманн).

Объединение статического и динамического баланса, их синтез предложили Ф. Шмидт, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах и В. Томс, который получил название компромиссный.

Шмидт назвал свой баланс органическим и рекомендовал составлять его ежегодно. Это требование вытекало из недостатка денег как учетного измерителя, их покупательная сила быстро менялась, отсюда вывод: чем быстрее обесцениваются деньги, тем чаще надо составлять баланс. Из учения об органическом балансе Шмидт выводил и учение об органической калькуляции.

Зоммерфельд в своем эвдинамическом балансе стремился к синтезу идей Шмаленбаха с интерпретацией баланса, данной Бидерманном: объектом баланса считался денежный цикл: деньги–запасы–готовые изделия–реализация–деньги.

Почти все немецкие исследователи основой учета считали баланс, но Вальбах полагал, что в основе учета лежит счет. Счет отражал реальный мир, давал его количественное измерение и вскрывал взаимосвязи людей.

Томс создал кинетическую бухгалтерию, изучающую движение в зависимости от вызывающих его причин. Созданная Томсом матрица счетов давала возможность отразить кругооборот средств предприятия за отчетный период, раскрыть взаимосвязи, исчислить линейные коэффициенты. Матрица счетов привела автора к пониманию предмета бухгалтерского учета как потока ценностей и денег. Таким образом, матрица представляла шахматный баланс, который раскрывал жизнеспособность предприятия, при этом экономическая мощь трактовалась как фактор более важный, чем рентабельность.

Немецкая школа внесла большой вклад в развитие форм счетоводства: карточные формы и копирование. В 1905 году В. Бах создал карточную форму счетоводства хинтц, которая полностью восстанавливала принцип хронологической записи. Форма фортшритт (успех) предполагала наличие специальной доски с закрепленной линейкой. На эту доску подкладывались два счета, а сверху закладывался журнал, так одновременно делались три записи. Этот принцип получил развитие в форме руф, которая основана на использовании аналогичного аппарата для закладки документов, применяемого в форме фортшритт. Подлинником здесь являются счета, копией – журнал. В конце дня хозяйственные операции рекапитулируются (суммы группируются по одинаковым проводкам) по журналу, и на этой основе составляется баланс. Таким образом, роль хронологической записи возрастает. Наибольшее распространение получила форма дефинитиф (окончательная). Эта форма являлась практическим приспособлением формы руф к условиям работы сложных хозяйств, она использовала более удобную систему закрепления документов. Похожими были формы ода, ног, шабор. Распространение карточек и копирования не только не уничтожило журнал, а подтвердило необходимость его ведения для целей контроля разноски по счетам. Вопрос сводился к тому, что считать подлинником, а что – копией, счета или журнал. Помимо карточных форм сохранялись и книжные формы, но ни одна форма не применялась в чистом виде, а использовались все в комплексе.

Таким образом, немецкая школа бухгалтерии имела большие заслуги в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов. Немецкие ученые видели смысл учета в документах и регистрах и их учете, т.е. в учетной процедуре. Формализованная процедура открывала путь к синтезу различных решений, так как каждое из таких решений являлось частным случаем общей универсальной процедуры. Бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой школы.

Вопросы и задания

1. Какие характерные черты можно выделить в немецкой бухгалтерии?
2. Какие учетные регистры использовали немецкие бухгалтеры?
3. Каких теоретиков Германии XIX века вы можете назвать?
4. Охарактеризуйте торговую и производственную бухгалтерию.
5. Какие ученые развивали балансоведение в немецкой школе?
6. Охарактеризуйте вклад Шера в балансовую теорию.
7. Какие три направления возникли в немецкой школе балансоведения в XX веке?
8. Охарактеризуйте механистическую трактовку баланса в немецкой школе в XX веке.
9. Какой вклад внесли немецкие ученые в развитие теории и практики бухгалтерского учета?

Тема 6. АНГЛО-АМЕРИКАНСКАЯ ШКОЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Развитие учета в Англии в XVI – XVIII веках

Первая книга по учету была напечатана в 1543 году, автором ее был учитель математики Х. Олдкастл. Он выделял в каждом счете две части – дебитора и кредитора, отсюда персоналистическая трактовка всех бухгалтерских счетов и возможность использования их данных для целей управления хозяйственными процессами.

Английские бухгалтеры в своих трудах разрабатывали вопросы амортизации, формы счетоводства, дидактику и организацию учета в сельском хозяйстве и промышленности. Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Д. Меллиса, в практике имели распространение два подхода: 1) амортизация есть прямой расход недвижимого имущества; 2) амортизация является приемом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне.

Формы счетоводства развивали Д. Веддингтон, Р. Даффорне, Э.Т. Джонс.

Веддингтон вместо ведения Памятной книги и журнала рекомендовал серию специализированных вспомогательных книг, из которых итоговые записи переносились прямо в Главную книгу. Такой подход мотивировался распределением труда и экономией числа записей. Смысл учета он видел в ведении лицевых счетов и расчетах с подотчетными лицами.

Даффорне описывал порядок ведения следующих книг: 1) книга кассовых и банковских счетов; 2) специальная; 3) малая книга расходов;

4) книга копий писем; 5) памятная; 6) книга копий счетов, выставленных для оплаты; 7) книга учета потерь; 8) журнал; 9) инвентарь; 10) Главная. Эти регистры были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие.

Джонс Т. являлся новатором в бухгалтерии и создал английскую форму учета, он критиковал двойную запись за недостатки. Английская форма счетоводства Джонса должна была: 1) обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете; 2) повысить оперативность выявления финансовых результатов. Центральным регистром являлся журнал, в нем были три колонки: средняя, где описывались все операции, затрагивающие кассу с указанием суммы; две боковые колонки – слева (дебитор) писалась сумма, поступившая в кассу, справа (кредитор) писалась сумма, выдаваемая из кассы. Если сложить все суммы крайних колонок, то их общий итог всегда должен быть равен итогу средней колонки, которая вводилась для контроля разности. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако, она существенно отличалась от камеральной полным и принципиальным отказом от операционных и результатных счетов.

Учет начинался с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело: все текущие операции отражались в журнале. Из журнала один раз в три месяца делали итоговые записи в Главную книгу, в которой были предусмотрены только следующие счета: дебиторов и кредиторов; полученных и выданных векселей. Итоги Главной книги должны были равняться итогам журнала. Для выведения прибыли необходимо было провести инвентаризацию товаров и итогов и включить в левую колонку журнала.

Метод Джонса относился к простой бухгалтерии, в журнале обороты по левой и правой колонке были не равны между собой, следовательно, вычтя из итога первой колонки итог колонки второй, мы должны были получить сумму собственного капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно было определить величину прибыли и убытка.

В середине XVIII века в Англии пытались применить двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывалась система учета производственных затрат. Додсон Д. описывал технику бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства, но ему была чужда идея расчета себестоимости единицы продукции и принятая им система позволяла сопоставлять затраты, которые были связаны с работой каждого мастера и выручкой от продажи его изделий.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф.В. Кронхейльм утверждал, что двойная бухгалтерия зародилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутривычислительные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский: первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов.

Английские бухгалтеры считали, что практика учета для обеспечения гласности должна предполагать табличную форму унифицированной отчетности и одинаковые бланки первичных документов. Кроме того, бухгалтеры должны были обмениваться опытом, т.е. квалифицированные бухгалтеры должны распространять передовые знания и воспитывать лиц, занятых в хозяйственных процессах, предостерегая их от злоупотреблений.

Развитие теории учета в англо-американской литературе в XIX веке

Авторы, писавшие о бухгалтерии в XIX веке, не думали о том, чтобы разработать и предложить новый эффективный прием, сколько были заняты описанием целесообразных достижений практики.

В англо-американской литературе конца XIX века можно выделить шесть организационных бухгалтерских принципов:

1) разделение труда – рядовой исполнитель всю свою деятельность направляет на простое собрание и группировку отчетных данных;

2) локализация информации – вся тяжесть первичного учета перекладывается на оперативных работников;

3) конкуренция в контроле – всякое показание должно быть сличено с соответствующим показанием из другого, совершенно самостоятельного источника (это принцип называется коллацией);

4) действенность бухгалтерии – один раз в месяц бухгалтер по регистрам, ведущимся на местах оперативными работниками, заполняет журнал, внося в него проводки;

5) методологическая независимость – каждая фирма сама устанавливает свои правила в организации, методологии и ведении бухгалтерского учета, сколько фирм, столько и способов учета;

б) психологический климат – основная задача учета – не допустить злоупотреблений со сторон работников предприятия, а также проведение мероприятий по организации взаимоотношений между сотрудниками бухгалтерии и работниками других отделов, распределению обязанностей, поддержанию дисциплины.

На этих принципах практически строилась организация бухгалтерского учета. Ответственность за его постановку, за оперативность ведения нес не бухгалтер, а сам управляющий. При согласовании с правлением допускались любые не только организационные, методические, но и методологические изменения в системе учета.

Текущий учет велся различными администраторами. В бухгалтерии на основе журнала купленных материалов и расходных документов велась книга материалов, в которой на каждое наименование открывался отдельный аналитический счет. Чтобы избежать значительного числа отдельных счетов, их открывали только для материалов особенно ценных или имеющих значительный оборот. Недостача, если она не гасилась материально ответственным лицом, списывалась на счет реализации, излишек приходовался также с этого счета. Примерно также был организован учет готовой продукции и ее реализации, но в центре внимания находился учет затрат на производство. Затраты делились на коммерческие и производственные. Производственные затраты подразделялись на три группы: прямые, местные (цеховые) и общие, и эти три группы обуславливали величину себестоимости.

Суть текущей бухгалтерской работы заключалась в колляции данных по оприходованию материалов в цехи и списанию их со складов, а также в списании готовой продукции из основного производства с оприходованием их на складах готовой продукции. Строго контролировались бухгалтерией по встречным данным все прямые расходы, относимые на затраты производства. В конце месяца местные и часть общих расходов списывались на себестоимость, но некоторая доля списывалась в конце года на счет убытков и прибылей как подлежащие погашению из сумм дохода.

Для учета основных средств на каждую единицу открывался отдельный счет в специальной книге, в нем записывалось все, что было связано с эксплуатацией данного объекта, капитальные ремонты и амортизационные начисления. Ежемесячно составлялся баланс счетов, он был необходим для контроля движения средств в аналитических книгах и проверки в них разности. Один раз в месяц составлялся журнал регистрации операций. В отличие от итальянской бухгалтерии в Англии журнал превратился в опись месячных оборотов счетов Главной книги. Итоги этих оборотов выбирались из аналитических книг и с составлением проводок вносились в журнал, оттуда эти обороты разносились по счетам Главной книги. Журнал как бы сшивал аналитический учет. Главная книга подытоживала, а баланс в сжатой форме удостоверял результаты хозяйственной деятельности.

В Англии изначально была распространена персонификация в учете. В развитии учета она прошла три этапа: 1) олицетворение счета – предполагалось, что счета товаров, кассы, основных средств – это как бы живые люди; 2) предположение, что каждый счет – это расшифровка капитала собственника; 3) интерпретация каждого счета как экрана, с помощью которого наблюдают за поведением служащих – агентов предприятия; этот аспект получил название персонализации.

Персонификация вызвала критику со стороны бухгалтеров, которые считали недостатком то, что расчетный счет можно трактовать или как счет денежных средств, или как счет расчетов.

Первыми теоретиками учета в Англии были Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Л.Р. Дикси, Э.Г. Фолсом и другие.

Фультон был первым, кто не только оценил значение счета капитала как центрального в системе счетов, но и разделил все счета на две группы: счет капитала и все другие счета. Первый счет воплощал цель бухгалтерского учета, все остальные – только средства для достижения поставленной цели. Через счет капитала раскрывались отношения между собственником капитала и всеми другими физическими и юридическими лицами. Эта идея была уточнена Фостером, к счету капитала он отнес все счета собственника, т.е. результатные, счета фондов и резервов. Еще дальше пошел Фолсом, утверждая, что в основе учета лежит движение ценностей; ему принадлежит классификация ценностей, из которой он выводил классификацию счетов. Стоимость, положенная в основу классификации счетов, диктовала оценку, а выбор оценки влиял на величину прибыли, подлежащей распределению между собственниками. С распространением акционерных обществ собственники предпочитали наибольшую сумму прибыли и соответственно максимальную величину дивидендов. Но с этим положением не были согласны все теоретики учета. Дикси обратил внимание на то, что на предприятии может быть безденежная прибыль или безденежный убыток. Это возможно в результате изменения цен на активы. Если рыночная цена активов возрастает выше учетной цены, то образуется безденежная прибыль, и, наоборот, если их рыночная цена падает ниже учетной, – возникает безденежный убыток.

Дикси видел назначение бухгалтерского баланса в том, что последний позволял достаточно четко распределять финансовые результаты между смежными отчетными периодами и правильно отражать финансовое положение предприятия. Это была революция в учете, только с середины XIX века берет начало рассмотрение баланса как средства исчисления прибыли. Этому способствовали исчисление амортизации и введение налога на прибыль. Налог на прибыль разделил бухгалтеров на две школы: одни отождествляли балансовую прибыль с налоговой, другие считали, что это две различные величины.

Первым идеологом и теоретиком аудита был Дикси, который четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса. Дикси видел цели аудита в выявлении: 1) подлогов; 2) случайных ошибок; 3) недостатков в организации учета. Проверка начиналась с кассы, анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц. Идеи аудита Дикси развивали А.Т. Ватсон, Р. Годдард, Э. Мишо и другие.

Таким образом, в XIX веке в Англии бухгалтерию понимали как изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии, и утверждали, что все должно иметь практический смысл, вне практики нет идей.

Учет в США и англоязычных странах в XX веке

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) институционалистская; 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 бухгалтерией.

Критика 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 [29].

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 привели 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 возобладал старый и относительно простой подход, обоснованный Монтгомери, 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" [19].

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) бихевиристическая – 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.

Бихеверистический 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 бихеверистического 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. Трех 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 небеспристрастность этих вариантов и что каждое распределение задевает интересы людей, отношение к проблеме изменилось.

Антони писал, что существует более 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 отдельно взятые функции и средства.

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 [29].

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) инвенторного; 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.

Вопросы и задания

1. Охарактеризовать формы счетоводства в средневековой Англии.
2. Какие организационные принципы сформировались в английском учете в XIX веке?
3. Каких знаменитых теоретиков английского учета Вы можете назвать?
4. Охарактеризуйте особенности американского учета в XIX веке.
5. Какие две школы сформировались в Америке в XX веке?
6. В чем отличие взглядов персоналистов от институционалистов?
7. Какие четыре направления выделялись под влиянием двух школ?
8. Как американская теория учета была связана с практикой учета?
9. Каких представителей американской теории Вы можете назвать и каков их вклад в развитие теории учета?
10. Что явилось причиной выделения управленческого учета из бухгалтерии и его отличительные черты?
11. Охарактеризуйте особенности учета затрат в американском учете.
12. В чем заключается значение приемов учета затрат в стандарт-костс, директ-костинг и по центрам ответственности?
13. Как развивался аудит в американском учете?
14. Какое влияние оказала на международный учет стандартизация и профессиональная этика бухгалтера американского учета?

Тема 7. РУССКАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ШКОЛА

Учет в средневековой Руси до XVIII века

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 изолированной 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, приспосабливая к местным условиям, национализировал их.

Учет в монастырских хозяйствах, строительстве, промышленности и торговле

Принципы 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 печатывает 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 больший 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 дяк. 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 пошлины брутто и нетто в переводе на деньги; 3) запись зарплат 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 выдачи. Но такой порядок не гарантировал от злоупотреблений, поэтому особое внимание уделялось правилам оформления первичных документов – столбцов. В некоторых приказах велась запись о начислении, и дяк 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.

Бухгалтерский учет в России в XVIII – XIX веках

В эпоху Петра I учету и контролю уделялось огромное внимание, инструкции по организации учета издавались как государственные акты.

В 1714 году в государственном акте нашли место вопросы учета: 1) своевременность записи и чтобы "счет был скорый"; 2) ежедневное ведение приходно-расходных книг; 3) строгое персональное подчинение ответственных лиц. Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи в 1722 году, где появились слова бухгалтер, дебит, кредит и была подчеркнута необходимость составления регламентов для других крупных предприятий.

Адмиралтейский Регламент предусматривал строгую систему натурально-стоимостного учета материалов; учет вели по наименованию, количеству, цене и сумме. На складе кладовщик вел две материальные книги, которые были пронумерованы и листы пронумерованы, опечатаны и подписаны кладовщиком и контролером. Первая книга была журналом хронологической записи, в ней записывались приходные и расходные операции. Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть подписан контролером, в журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Специальная книга открывалась для учета выполнения договоров с подрядчиками. Таким образом, можно считать этот документ первым в России, где появились признаки линейного метода учета поступления материалов.

Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводился принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Записи, не оправданные документами, не принимались. В системе учета центральное место приобретал учет запасов на складах, так как снабжение материалами армии, строительства и промышленности строжайше регламентировалось.

На государственных металлургических заводах материальный учет велся в книгах "С" – кредит, "Д" – дебит. Таких книг велось двенадцать – по числу групп материалов. Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простой в производстве возлагалась на управляющих.

При Петре I организация учета была пересмотрена в связи с административными реформами, проведенными в государстве, издано множество различных законодательных актов и инструкции, многие из которых были заимствованы из

западной, прежде всего шведской, практики. Эта перестройка преследовала две цели: 1) усиление контроля над сохранностью собственности; 2) увеличение доходов казны.

Промышленный учет в петровской России имел огромное достижение, на предприятиях впервые были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более современная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия. Вместе с тем, промышленный учет не знал системы двойной записи, так как бухгалтерам психологически были понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксировались в том измерении, в котором они возникли.

На появление двойной записи в России оказала влияние западноевропейская литература. Одним из первых переводчиков и толкователей был М.Д. Чулков, который восхищался двойной записью. В переведенных работах встречались разные формы счетоводства: старая итальянская, французская и немецкая. Учет в торговле имел некоторые особенности, которые сложились в крупных оптовых предприятиях. Большинство бухгалтеров придерживалось принципа оценки по себестоимости. Система бухгалтерского учета в торговле была регламентирована Банковским уставом 1800 года и законом о порядке ведения купцами торговых книг 1834 года. Этими документами предписывались порядок и форма учета в торговом предприятии. Учет был разделен на три раздела: оптовая, розничная и мелочная торговля. Из регистров выделялись три книги: 1) товарная – аналитический учет товаров; 2) кассовая – сплошная регистрация выплат и денежных поступлений; 3) расчетная (ресконтро) – включает перечень счетов лиц, с которыми предприятие ведет расчеты. В розничной и оптовой торговле предусматривалось ведение простой, а в оптовой – двойной бухгалтерии. Поэтому в оптовых предприятиях еще велись следующие книги: 1) журнал хронологической регистрации всех фактов хозяйственной жизни; 2) книга копий всей исходящей корреспонденции; 3) книга исходящих счетов; 4) книга исходящих фактур; 5) Главная книга систематической регистрации всех фактов хозяйственной жизни.

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.

В части 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 уделялась 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; а 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) отдельный 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" [5].

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 разница 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" [12].

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].

Иванов внес 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 заработной 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, противопоставляя 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 вызывающими их причинами".

Вольфу принадлежала 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 натуры, с помощью которого можно уточнить баланс.

Вальденберг Э.Г. уделял внимание вопросам истории бухгалтерского учета 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 достаточно сильное влияние на европейский учет.

Под влиянием споров традиционалистов 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 [29].

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

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 получений.

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 производительности труда.

Ленинское учение 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 поголовного 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.

С 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 материальные ресурсы страны.

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 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 выгодности, 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 $A = P + K$, 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) – призвано 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.

Учет в России в конце XX века

В конце XX века в практической области учета имели место существенные достижения, связанные с проблемами применения хозяйственного расчета, учета затрат и калькуляции себестоимости готовой продукции, с организацией и интеграцией обработки учетных данных с использованием современных средств вычислительной техники.

Внимание к идеям хозяйственного расчета стимулировало интерес к проблемам исчисления себестоимости. Это было заметно по дискуссии о том, что следует понимать под объектом калькулирования. Трактовка объекта калькулирования привела к дискуссии в конце 50-х годов о полуфабрикатном и бесполуфабрикатном вариантах организации сводного учета затрат на производство и калькулирование себестоимости. Сколь много ни занимались бухгалтеры данной темой, она так и не сложилась в законченную теорию. Большинство авторов и практиков рассматривали себестоимость в духе идей Блатова как центральную категорию бухгалтерского учета, что было обусловлено следующими причинами: 1) выявление резервов (П.С. Безруких, В.Т. Войтехов, П.П. Новиченко и др.); 2) осуществление контроля за использованием всех ресурсов (П.С. Безруких, С.А. Стуков, П.П. Новиченко и др.); 3) повышение эффективности рентабельности производства, укрепление хозяйственного расчета (А.С. Бородин, В.А. Бунилович, И.А. Шевчук); 4) осуществление сравнительного анализа (Н.Г. Чумаченко, М.Х. Жербак); 5) ценообразование (А.А. Екимов, В.Т. Войтехов и др.); 6) оценка эффективности производства (И.И. Поклад и др.); 7) распространение передового опыта (В.И. Стоцкий).

Исследователи пришли к выводу, что бухгалтерская калькуляция фактической себестоимости не нужна, но это не означало, что калькуляция себестоимости вообще не нужна. Она необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная. Первая была предназначена для принятия решений о производстве продукции и установления цен. Именно эта калькуляция определяла характер экономической работы на предприятии. Вторая могла возникнуть или только в связи с экономическими и контрольными вопросами, обусловленными выпуском каких-то определенных видов продукции, или в связи со статистической задачей исчисления себестоимости всех видов продукции на какой-то момент времени. Это разовая, а не системная калькуляция. В том случае возможно использование небухгалтерских методов, например, экспертная оценка. Эксперты устанавливали способы оценки и методы инвентаризации незавершенного производства, способы оценки побочной продукции и ориентировочные квоты накладных расходов. После этого они выбирали формулу для расчета среднего показателя, по которому определяли себестоимость.

Неприемлемость калькуляции отдельных видов продукции была очевидна многим, поэтому учеными была выдвинута идея учета затрат по отдельным производственным участкам – центрам ответственности. Внутри центров ответственности учет затрат дифференцировался по местам их формирования. Методика этого учета описана в работах Б.И. Валуева, С.С. Сатабалдина и других, а они, в свою очередь, использовали зарубежный опыт.

Почти одновременно с проблемой учета затрат по центрам ответственности возник вопрос о соотношении учета затрат и калькуляции. Этот вопрос был поднят в середине 60-х годов Н.Г. Чумаченко, И.А. Басмановым и Э.К. Гильде, которые обратили внимание на то, что это разные учетные задачи. После дискуссий по этому вопросу исследователи пришли к выводу о независимости калькуляции от учета затрат и учета затрат от калькуляции.

Использование математических матриц в целях учета и анализа издержек производства описали В.Б. Ивашкевич, А.Л. Лузин, М.А. Деркач, В.Ф. Палий и другие. Палий В.Ф. утверждал: "Исходя из теоретической посылки о множественности систем аналитических счетов к каждому синтетическому счету, можно легко решить задачу получения информации о формировании себестоимости не только по видам изделий, элементам, статьям калькуляции, но и по технико-экономическим факторам и их составляющим, хозрасчетным подразделениям и другим необходимым для управления признакам" [29].

Развитие учета в современной России

При развитии рыночных отношений в нашей стране происходили качественные изменения в учете, контроле и анализе. При административно-командной системе учет строился, исходя из иерархической подчиненности всех экономических объектов. Предприятие практически было лишено права на инициативу, от него требовалось исполнение распоряжений вышестоящих органов управления. Сложившаяся модель бухгалтерского учета была призвана регистрировать факты хозяйственной жизни и составлять отчетность для вышестоящих органов управления. Роль учета сводилась к выполнению обязанностей государственного цензора, контрольная функция при этом была главной. Формально главный бухгалтер был вторым лицом на предприятии, а на деле его роль сводилась к минимуму.

В настоящее время роль бухгалтера изменилась; его знания, практический опыт и суждение являются решающими в деятельности предприятия. Он выступает в качестве бухгалтера-аналитика, обладающего знаниями и опытом, не только в области учета, но и в областях аудита, финансовой математике, экономике.

Внедрение элементов рыночной экономики возвратило в обиход забытые понятия и категории: валютные операции, коммерческое кредитование, вексельное обращение, трансфертное ценообразование и другие. Необходимость и логичность комплексного подхода к реформированию системы бухгалтерского учета диктовалась не только причинами методического

характера, но и чисто прикладными аспектами бухгалтерской деятельности. С приобретением хозяйственной самостоятельности все большее число предприятий включались в международный бизнес.

В 1989 году Центром ООН по ТНК и Торгово-промышленной палатой СССР был организован в Москве семинар по проблемам учета на совместных предприятиях. Была создана рабочая группа для интеграции системы учета нашей страны в международную учетную практику.

В 1998 году правительством страны была принята Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Целью этой Программы являлось приведение российской системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. В соответствии с принятой Программой для достижения поставленных целей было предусмотрено обновление нормативной базы бухгалтерского учета, повышение квалификации бухгалтеров.

В 2000 году Министерство финансов России утвердило новый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкцию по его применению. При этих условиях основным критерием успешной работы компаний становится биржевая капитализация, потеснившая такие традиционные показатели, как прибыль и рентабельность.

Изменились технические возможности бухгалтерского учета: компьютерные технологии заменили традиционную технику бухгалтерской регистрации и сверки записей; мгновенная передача деловой информации в любую точку планеты необычайно ускорила и упростила банковские и биржевые операции, любые другие деловые сделки, темп отражения информации в бухгалтерском учете и даже частично содержание такой информации.

В ходе выполнения Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) были определены три группы организаций, по-разному формирующих бухгалтерскую отчетность в соответствии с российскими правилами бухгалтерского учета. Предусмотрено три варианта формирования составляющих частей бухгалтерской отчетности: упрощенный, стандартный и множественный. Имеется и четвертый вариант формирования бухгалтерской отчетности, когда организация составляет отчетность в полном соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и не формирует ее параллельно по российским правилам. Необходимость выделения указанных групп связана с тем, что разные группы организаций в зависимости от стоящих перед ними задач в разной степени детализации должны решать проблему прозрачности при раскрытии итоговой бухгалтерской информации.

Таким образом, если раньше в России бухгалтерский учет осуществлялся по правилам, выработанным российскими учеными и по законодательным документам, при этом от бухгалтера требовалось знание и четкое исполнение инструкций и указаний, то в настоящее время бухгалтерский учет ведется по принципам, в которых на бухгалтера возложено принятие решений о том, как отразить тот или иной факт хозяйственной жизни.

Вопросы и задания

1. Какие принципы русской бухгалтерии можете назвать, в чем заключается суть этих принципов?
2. Как велся учет в монастырских хозяйствах?
3. Назовите особенности учета в строительстве, торговле и государственном хозяйстве средневековой Руси?
4. Какие изменения произошли в учете в XVIII веке в эпоху Петра I?
5. Что способствовало распространению двойной записи в учете российского государства?
6. Каких представителей теории учета в России можете назвать?
7. Какие разногласия сложились между традиционалистами и новаторами?
8. Охарактеризуйте идеи новаторов по реформированию русского учета.
9. Какой вклад внесли в развитие теории учета участники журнала "Счетоводство"?
10. Какие особенности можно выделить в развитии теории учета в московской и петербургской школах?
11. Охарактеризуйте вклад В.И. Ленина в развитие контрольной функции в советском бухгалтерском учете.
12. Какие изменения происходили в бухгалтерском учете в годы становления советской власти?
13. Какие направления возникли в учете, в чем заключается смысл разногласий между сторонниками разных направлений?
14. Какой вклад внесли русские теоретики и практики в развитие русской бухгалтерской школы?
15. Какие изменения произошли в учете в современной России?
16. Как изменилась роль бухгалтера в русской школе учета?

Тема 8. РАЗВИТИЕ УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ

Учет в сельском хозяйстве в странах Западной Европы

В XVIII веке в Англии Роджер Норт использовал двойную бухгалтерию в учете сельского хозяйства. Он ввел два главных счета для фиксации затрат: "Растениеводство" и "Животноводство". Оба счета могли иметь аналитические резервы, счета дебетовались на фактические затраты, а кредитовались на суммы: 1) реализованной продукции; 2) использованной в своем хозяйстве продукции; 3) конечной стоимости остатков. Сальдо переносилось на счет убытков и прибылей. В аналитическом учете Норт доводил расчеты до каждого арендатора или рабочего. Он предлагал матрицу, по строкам которой записывались фамилии рабочих, а по столбцам виды работ. В элементах матрицы фиксировались выполненная работа и начисленная за это зарплата.

Во Франции в XIX веке А.Ф. де Казо применил двойную запись в учете сельскохозяйственного производства. В системе счетов он выделял четыре синтетических счета: 1) поле; 2) урожай; 3) стадо; 4) постройки и инвентарь. В начале года проводилась инвентаризация, ценности получали оценку по текущим рыночным ценам – 5 % от получения суммы составляла капитализируемая рента. Затем в течение года в дебет этого счета списывали все затраты по обработке земли и износ инвентаря. Весь дебетовый оборот этого счета повторялся по его кредиту переносом всей суммы в дебет счета "Урожай". Счет урожая кредитовался на сумму реализованной продукции по продажным ценам и на величину отпущенной в свое хозяйство продукции по себестоимости. На счет "Стадо" относилась стоимость фуража, скормленного животным, а по кредиту отражалась готовая продукция так же, как и по предыдущему счету. Остатки готовой продукции переносились на счет убытков и прибылей. Казо проводил различия между прибылью, полученной от производства, и прибылью, возникшей в результате колебаний рыночных цен. Другой французский автор С. Леруа развивал идеи Казо и считал необходимым исчисление финансового результата по каждому виду готовой продукции.

Итальянский теоретик учета К. Роньони предлагал регистрировать все обращающиеся в сельском хозяйстве ценности в деньгах. Ссылаясь на авторитет П.Л. Росси, К. Роньони утверждал, что сельскохозяйственное счетоводство должно показывать чистый доход каждой отдельной культуры, и поэтому необходимо открывать в Главной книге столько счетов, сколько имеется культур и видов животных. Каждый такой счет рассматривался как результатный, по дебету собирались расходы, а по кредиту – выручка, сальдо по окончании года переносилось на счет убытков и прибылей, а сальдо последнего – на счет капитала. Натуральная оплата батраков должна была получить денежную оценку по себестоимости съеденных продуктов. Большие трудности возникали при калькуляции продуктов животноводства, особенно, по оценке навоза. Одни пытались оценить его по стоимости равноценных химических удобрений, другие, аккумулируя в условных оценках все виды затрат и результатов, рассматривали стоимость навоза как сальдо счета животноводства, третьи, к ним принадлежал Роньони, ориентировались на рыночные цены. В части учета комплексных расходов Роньони считал, что прибыль или убыток хозяйственной деятельности должны быть отражены всегда на основном продукте. Роньони спорил с Келлером по вопросу о полезности бухгалтерских данных для агронома. Роньони общие расходы по полеводству распределял пропорционально площади посевов различных культур. Он считал, что в себестоимости культур следовало включать 5 % стоимости оборотного капитала. Таким образом, управляющий крупным поместьем мог узнать какие культуры или какой скот экономически выгоден; с какой точки увеличения урожая дальнейшая обработка земли становится экономически неоправданной; кого выгоднее привлекать – постоянных рабочих или поденщиков.

В Германии в середине XIX века идеи двойной бухгалтерии были близки прусским помещикам. В. Рошер утверждал, что ведение двойного счетоводства способно произвести такой же прогресс в практической области сельского хозяйства, как если бы все хозяева, через учение химии и физиологии, достигли полного понимания технической стороны своего производства. Дикснер и Флейшман выступали против применения двойной записи в учете сельского хозяйства.

Флейшман писал, что использование двойной бухгалтерии имеет относительное значение, а при известных обстоятельствах может принести к совершенно парадоксальным результатам и породить только путаницу. Это было вызвано тем, что при простой бухгалтерии учет продукции велся в натуральном виде, а с переходом на двойную форму необходимо вводить денежный измеритель. А он носит искусственный характер, так как значительная часть продукции вообще не продается, а потребляется в своем хозяйстве, то же, что предназначено для продажи, до тех пор, пока не будет продано, не может быть оценено в деньгах.

Каждый из сторонников двойной записи предлагал свой вариант учета, что ставило под сомнение конечные результаты работы. Условность оценки авторы показывали на примере оценки навоза: одни настаивали на оценке по рыночным ценам фосфорной кислоты, калия и азота; другие предлагали учитывать как удобренную силу торфа; третьи оценивали навоз по цене приращения продуктов, полученных благодаря его использованию в качестве удобрения. Таким образом, споры вокруг применения двойной записи в сельском хозяйстве не утихали в XIX веке во всех бухгалтерских школах европейских стран.

Учет в сельском хозяйстве России в XIX веке

Сельское хозяйство было основой экономики страны, но только с XVIII века стало возможно и нужно говорить об учете в этой отрасли. Благодаря трудам А.П. Волынского, А.М. Вольфа, П.И. Рычкова, А.Т. Болотова, Ф.В. Удолова произошло теоретическое осмысление учета во второй половине XVIII века помещичьих хозяйствах. Объектом учета выступали люди – крепостные; скот, размер вспаханной пашни, инвентарь – учитывались по крепостным крестьянам. Имущество выступало как аналитический учет к синтетическому – крепостным крестьянам, при этом учет нужен был как средство управления хозяйством, а не сам по себе и не только для контроля крепостных. Главным методическим приемом этого учета была инвентаризация людей и ценностей. Иногда к инвентаризации привлекались священники, им отводилась роль ревизоров за действиями управителей, в ряде случаев за подписью священника должен был быть организован и текущий учет по деревням.

Текущий учет помещичьего хозяйства требовал довольно сложной системы книг. Центральным был табель, в котором фиксировалось отработанное на барщине время. Табель был поименный и открывался на каждую деревню, заполнял его староста. Кроме этого документа были: домашний журнал – это был своеобразный реестр хронологической записи; хлебная тетрадь – систематическая запись о движении "намолоченного хлеба"; денежная тетрадь – содержащая систематическую запись о движении денег; домовая тетрадь – для записи хлебных, денежных и всяких других долгов; тетрадь учета поборов с мужиков; последняя тетрадь, в которую записывалось все, что не попало в предыдущие. Учетные книги открывались ежегодно по данным инвентаризации. В учете использовался выборочный метод и укрупненные учетные единицы, например, учет зерна проводился в ведрах.

Во второй половине XVIII века наблюдалась тенденция создать науку домоводства, примером труда в этой области может служить книга И. Регенсбургера. Он предлагал ведение двух регистров с хронологической и систематической записями с выделением конкретных видов провизии для господ и слуг. Регистрация выполнялась по дням на основе записей журнала, причем каждый систематический регистр открывался отдельно на приход и расход. По окончании месяца из общей суммы прихода выводились остатки, которые вписывались в приходные ведомости следующего месяца. Если расход по какому-то наименованию был больше, это указывало на ошибку в записях или злоупотребления.

Таким образом, можно утверждать, что в XIX век русские помещики вступили, имея развитую систему учета сельского хозяйства, но ее можно характеризовать как простую бухгалтерию.

В конце XIX века счетоводы-аграрники разделились на две группы: сторонников простой и двойной записи в учете сельского хозяйства.

К первой принадлежали Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа, ко второй – авторы журнала "Счетоводство": А.М. Вольф, А.М. Скворцов, П.В. Ростовцев. Позиция сторонников простой бухгалтерии сводилась к тому, что применение двойной записи противоречит здравому смыслу. Сторонники двойной бухгалтерии убеждали практиков в пользу двойной записи, в возможности оценки и калькуляции и в полной непригодности простой бухгалтерии, поскольку она устарела.

Возникали дискуссии об оценке пастбищ, о возможном учете арендной платы, об отнесении налогов в состав затрат и другим вопросам. Особенно много вопросов возникало в связи с учетом основных средств и отражением их амортизации. Так Б.И. Ясенецкий для учета основных средств открывал два счета: земли и основного капитала с подразделением последнего на счете капитала в мелиорации, в мертвом и живом инвентаре. При учете расчетов по заработной плате конкурировало два способа: табель и ежедневный расчет чеками. Учет производства предполагал калькуляцию и самым сложным моментом в расчете себестоимости был учет смежных и косвенных расходов. Об оценке готовой продукции сторонникам двойной записи было договориться еще труднее, теоретически они должны были бы высказываться за себестоимость, но в чистом виде такая оценка встречалась редко. Правильность оценки готовой продукции была связана с правильностью исчисления затрат, а это исчисление зависело от наиболее точного разграничения затрат по отчетным периодам. Для этого, считали многие специалисты, надо вместо календарного года использовать год хозяйственный, predetermined сельскохозхозяйственным циклом, так как выбор границ хозяйственного года позволял в значительной степени определить финансовые результаты.

С точки зрения организации учета можно отметить, что разные авторы предлагали различные формы счетоводства: американскую, немецкую, итальянскую. В каждой из них использовалось разное количество счетов Главной книги.

Таким образом, двойная запись в учете сельского хозяйства в России начинает получать распространение с начала XX века, этому способствовали бюджетные обследования земских статистиков Н.И. Кострова, А.Н. Челинцева, А.В. Чайнова, Г.А. Студенского, А.В. Пошехонова и др. Они использовали методологию двойной бухгалтерии для текущего наблюдения хозяйственной деятельности крестьянской семьи, и тем самым принципы учета позволяли оценивать эффективность хозяйственной деятельности этих семей. В сельском хозяйстве как нигде видны были условности и недостатки двойной бухгалтерии.

Вопросы и задания

1. Охарактеризуйте особенности учета в сельском хозяйстве Англии в XVIII веке.
2. Какую систему счетов использовали во Франции в сельскохозяйственном учете?
3. Какие особенности можно выделить в итальянском сельскохозяйственном учете?
4. Как доказывали относительность двойной записи в учете сельского хозяйства германские теоретики?
5. Какие особенности можно выделить в сельскохозяйственном учете России?
6. В каких вопросах учета расходились взгляды сторонников простой и двойной бухгалтерии?
7. Назовите русских ученых, развивавших двойную запись в сельскохозяйственном учете.

Тема 9. КАМЕРАЛЬНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

В средневековой Европе учет велся в конторах (в комнатах – камерах по латински). Совокупность приемов получила название камеральной, и, претерпев большие изменения, она дожила до наших дней.

Исследователи полагают, что камеральная бухгалтерия ничего общего не имеет с двойной бухгалтерией, так как объекты и задачи учета у них разные. Если в двойной бухгалтерии объектом учета является имущество, то в камеральной – учет денег в кассе. Задачей камеральной бухгалтерии является расход и приход денежных средств, с этим связан учет ожидаемых доходов и расходов, а также учет расчетов с контрагентами по причитающимся платежам.

Камеральная бухгалтерия развивалась в государственном хозяйстве. В своем развитии она прошла три этапа:

1. Старая камеральная бухгалтерия господствовала в Европе с XII века до середины XVIII века. Ее сущность заключалась в том, что в центре внимания бухгалтеров находился учет доходов и расходов денежных средств в кассе. Эта форма и сейчас используется в семьях для учета своего бюджета, поэтому ее еще называют бюджетной.

2. Новая камеральная бухгалтерия. В 1770 году в Вене Пуэхберг читал публичные лекции по бухгалтерии, где излагал основы нового направления в учете, смысл которого заключался в смете (бюджете) доходов и расходов. Каждый вид доходов и расходов представлял строго определенную статью и бухгалтер контролировал, как хозяйственник соблюдает имеющейся у него финансовый план-бюджет. В основе построения бюджета и учета его исполнения лежали четыре принципа:

1) аналитичность – предполагает регистрацию только твердо установленных прав и обязательств, оформленных договорами;

2) специализация – раздельное планирование и учет каждого вида доходов и расходов;

3) полнота – требует отражения в бюджете и в учете как доходов, так и расходов в полных суммах, не допуская их взаимного сальдирования;

4) единство – определяет необходимость объединения всех доходов и расходов каждого распорядителя кредитов в едином бюджете.

Важной особенностью учета являлось дублирование записей и параллельное ведение двух Главных книг и различных вспомогательных книг, с одной стороны, распределителем кредитов и, с другой стороны, – должностными лицами, ответственными за исполнение бюджета. Такой порядок усиливал контроль и становился органической частью бюджетной системы, каждое звено которой действовало в пределах строго ограниченной компетенции. Полномочия распорядителя кредитов и непосредственных исполнителей его распоряжений полностью определялись бюджетом, его исполнение не только составляло предмет и пристальное наблюдение, но и постепенно ограничивало возможность принятия тех или иных управленческих решений. На исполнителя возлагалась обязанность ведения кассовой книги, служащей основанием для записей в Главную книгу доходов и расходов как самих исполнителей, так и распорядителей кредитов.

В отличие от имущественного учета по двойной записи в камеральном учете регистрации подлежат не только расходы и доходы, но и возникновение прав на их осуществление или получение и, в первую очередь, бюджетные назначения.

Австриец И. Шротт был крупнейшим теоретиком камеральной бухгалтерии, он видел цель учета в том, чтобы предупредить и открыть ущерб, нанесенный хозяйству его управляющим. Шротт занимался и двойной бухгалтерией, но принадлежал к школе камералистов и в центре учета видел смету, считая ее способом контроля действий администратора хозяйства. Идеи Шротта поддерживали и другие ученые, особенно Ф. Гюгли. А.М. Галаган отмечал, что характерной особенностью взглядов немецких авторов является то, что они хозяйственный контроль сводят к формальной проверке действий. Администрация контролируется только с точки зрения законности операций, но не с точки зрения их целесообразности.

3. Константная бухгалтерия. Бухгалтеры XIX века пытались создать единую систему двойного и камерального учета. Рива М. утверждал, что двойная бухгалтерия приемлема только для коммерческих предприятий, извлекающих прибыль; предприятия бюджетные, которые просто тратят ассигнованные им средства, не должны использовать двойной записи. По мнению исследователей в отличие от камеральной, двойная бухгалтерия не позволяет вести учет ассигнований, так как она игнорирует плановые предприятия. Камеральная бухгалтерия исходит из основ бюджетного права, и весь текущий учет подчиняет контролю выполнения сметы. Двойная бухгалтерия беднее, как считал Рива, так как не решает вторую функцию – текущий учет не подчиняет контролю выполнения сметы. Этот взгляд М. Рива разделяли многие ученые, в том числе и швейцарский ученый Ф. Гюгли. Свое учение он назвал константной бухгалтерией. В отличие от своих современников, признававших только двойную бухгалтерию, Гюгли предложил их четыре: 1) простую; 2) камеральную; 3) двойную; 4) константную.

Гюгли, как и Шротт, выделял контрольную роль бухгалтерии, цель которой проверять отчеты администрации и материально ответственных лиц, делая упор не на сохранности ценностей, что рассматривалось как частный случай, а на выявление степени соответствия хозяйственной деятельности поставленным перед ней задачам. Гюгли утверждал, что бухгалтерия имеет своим предметом правильную запись составных частей имущества и их изменений, при этом прослеживается инвентарный подход к бухгалтерии, полностью отсутствует юридический аспект и противопоставляется учет на сальдо учету оборота. В 1887 году Гюгли сформулировал теорию двух рядов счетов, разделив все счета на две группы: 1) имущества и 2) чистого имущества, показав их взаимно противоположный в математическом отношении характер. Исторически счета имущества предшествовали счетам чистого имущества, только появление счетов чистого имущества превратило простую бухгалтерию в двойную. Выделяя счета чистого имущества, Гюгли считал их ведение целью счетоводства, но его учение не получило признания современников.

Таким образом, заслугой Гюгли было то, что он попытался синтезировать камеральную и двойную бухгалтерию в своей константной. Сущность ее заключалась в том, что заранее определенные нормативные результаты деятельности предприятия вводятся в счета бухгалтерского учета. Записи последующих операций корректируют нормативы, и счета Главной книги в этом случае показывают не только совершившиеся операции, но и степень выполнения установленных нормативов. Помимо деления всех счетов на активные и пассивные в константной бухгалтерии вводится еще одна классификация счетов по функциональному признаку. В ней выделяют три группы: кассы, администрации и расчетов. Счет кассы противопоставляется счетам администрации, а для их информационного соединения вводятся расчетные или

ликвидационные счета активных и пассивных обязательств, на которых происходит сопоставление назначенных и исполненных доходов и расходов. Сальдо по счету активных обязательств покажет недополученные доходы, а сальдо по пассивным обязательствам – непроизведенные расходы. Внутренние расчеты предприятия, не связанные с общим изменением денежных средств, отражаются по счету взаимных расчетов, который может постоянно вестись как кассовый или расчетный. Корреспонденция счетов всегда постоянна, каждый счет связан не более чем с двумя счетами: с одним – по дебету и с другими – по кредиту.

Счет кассы выступает как начало и конец всего движения средств. Таким образом, бухгалтерский учет посредством системы счетов превращается в орудие управления предприятием. Степень отклонения фактических данных от заданных данных сразу указывает на успешность работы предприятия и его администрации. Это было переворотом в учете, который осуществил Гюгли.

Гюгли не признавал хронологической записи, сводя задачи учета только к систематизации. Он указывал на то, что счета должны быть приспособлены к форме счетоводства, и это его требование получило подтверждение при переходе к журнально-ордерной форме счетоводства. Фундаментальное значение работы Гюгли получило отражение в идее учета отклонений фактических затрат от намеченных ассигнований. В методе учета затрат на производство – стандарт-костс, в фиксации затрат по центрам ответственности, в нормативном учете эта идея получила новую жизнь.

Камеральная бухгалтерия обеспечивала учет государственных расходов и доходов, т.е. учет бюджета, но не учет национального дохода и национального богатства. Многие полагали, что легко дополнить камеральную бухгалтерию и проблема будет решена, но они ошибались. Камеральный учет подвергался острой критике современниками. Утверждалось, что в современных условиях бюджет и основанный на нем учет уже нельзя считать действенным инструментом контроля, поскольку комплексный состав фактов хозяйственной жизни и постоянно возрастающее их число не позволяют следить ни за развитием хозяйственных процессов, ни за их сущностью, временная ограниченность камерального учета одним годом препятствует долгосрочному финансовому планированию. Учет исполнения бюджета не позволяет получать необходимых сведений об имущественном положении коммунальных предприятий, прежде всего, о стоимости коммунальной недвижимости. Отсутствие денежной оценки материальных ценностей приводит к невозможности определения их современной стоимости и не позволяет начислять амортизацию. Все эти недостатки могут быть устранены путем синтеза двойного и камерального учета. В этом случае сохраняется бюджетный принцип финансирования предприятий; подробная классификация хозяйственных операций по различным экономическим функциям, которая не только организует учет, но и служит предпосылкой успешной кодификации операций при автоматизации учета; контроль за исполнением бюджета и за правильностью его разработки; облегчается краткосрочное финансовое планирование.

В интегрированном учете следует различать бюджетный и имущественный результаты. Первый определяется по счету распорядителя кредитов как разница между объемом его прав и их исполнением. Второй исчисляется по данным учета исполнителей как сумма разностей активов и пассивов, которыми они управляют, и доходов и расходов, учетных по счету результатов. Бюджетные результаты определяются после закрытия всех камеральных счетов и переноса их оборотов на заключительный счет бюджетного периода, по дебету которого отражаются все виды расходов, а по кредиту – все доходы, полученные за данный бюджетный год. Расходы и доходы подразделяются на нормальные, исключительные и резервированные; бюджетные результаты определяются по каждой группе в отдельности, после чего к ним присоединяется бюджетный результат предыдущих периодов.

Интеграция учета дополняет бюджетные планирования экономическим анализом, который становится возможным благодаря имущественному учету. Помимо сравнительного анализа бюджетных статей во времени предлагается вычисление ряда относительных показателей: изучение процентов амортизации; для анализа задолженности исчисляются отношения к ее общей величине к собственным фондам предприятий и к итогу его активов; оценка ликвидности предприятий и другие.

В настоящее время сторонники камеральной бухгалтерии указывают на то, что развитие вычислительной техники не только создало предпосылки для перехода к константной бухгалтерии, но и революционизировало ее, сделав возможным автоматическое объединение камерального и имущественного учета с помощью ЭВМ. Таким образом, камеральная бухгалтерия в ее константной форме получила мощный импульс для дальнейшего развития.

Вопросы и задания

1. Почему камеральная бухгалтерия получила такое название?
2. Какие три этапа прошла камеральная бухгалтерия в своем развитии?
3. Какое название получила старая камеральная бухгалтерия в настоящее время?
4. Какие четыре принципа были заложены в новой камеральной бухгалтерии?
5. Кто был основоположником константной бухгалтерии?
6. Какие особенности характерны для константной бухгалтерии?

СЛОВАРЬ БУХГАЛТЕРСКИХ ТЕРМИНОВ

Абак – первый счетный прибор в Древней Греции, доска с полосами, по которой передвигались камушки или кости.

Агент – юридическое или физическое лицо, совершающее операции по поручению другого лица за его счет и от его имени.

Ажур – правило регистрации документа в день поступления.

Актив баланса – часть бухгалтерского баланса, отражающая на определенную дату в денежном выражении средства предприятия, их состав и размещение.

Аналитический учет – детализированный бухгалтерский учет хозяйственных операций и средств предприятий, организаций, учреждений при помощи аналитических счетов.

Аудит – проверка финансовой деятельности компаний, предприятий аудитором.

Баланс – система показателей, характеризующая какое-либо явление путем сопоставления или противопоставления отдельных его сторон.

Бирка – дощечка, на которой делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа, старинный платежный документ.

Бюджет – роспись денежных доходов и расходов государства, предприятия на определенный период.

Ведомость – учетный регистр, список какой-либо учетной информации.

Вексель – письменное долговое обязательство установленной формы, выдаваемое заемщиком кредитору, предоставляющее право требовать с заемщика уплаты к определенному сроку денег.

Выборка – разноска хронологических записей по одному или нескольким признакам.

Дебет – 1) сумма, причитающаяся к выплате или получению в результате хозяйственных взаимоотношений с юридическим или физическим лицом (в активе дебет означает увеличение учитываемых сумм, в пассиве – уменьшение); 2) счет поступлений и долгов данному учреждению, организации.

Дебитор – юридическое или физическое лицо, имеющее денежную или имущественную задолженность предприятию или организации.

Инвентаризация – периодическая проверка наличия числящихся на балансе объединения, предприятия ценностей, их сохранности и правильности хранения, обязательств и прав на получение средств, а также ведения складского хозяйства и реальности данных учета.

Калькуляция – способ определения затрат в стоимостной форме на производство единицы изделия.

Кредит – ссуда в денежной или товарной форме на условиях возвратности и обычно с уплатой процента, выражает экономические отношения между кредитором и заемщиком.

Кредитор – один из участников кредитных отношений, выступает как субъект, предоставляющий ссуду.

Колляция, метод колляции (стыковки) – проверка отчетов, оборотов встречным методом стыкования документов (в конце XIX века в США получил название метод конкуренции).

Контокоррент, контокоррентный счет – единый текущий и ссудный счет, открываемый банком клиенту, служит для хранения средств и осуществления расчетов.

Корреспондент – банк или иная финансовая организация, представляющая интересы и выполняющая финансовые, коммерческие поручения для другого лица или учреждения.

Леммалогия – учение об остатках Г. Росси и других.

Ликвидность – 1) способность рынка поглотить разумное количество ценных бумаг при разумном изменении цены последних; 2) элементы основного или оборотного капитала компании быстро и легко реализуемые.

Логисмография – учение о бухгалтерском учете юридического направления и одновременно форма счетоводства.

Логисмология – учение о бухгалтерских счетах.

Маржинализм – один из методологических принципов политической экономии, основанный на использовании предельных величин для исследования экономических законов и категорий.

Мемориал – бухгалтерская книга для ежедневных записей торговых операций.

Мемориальный ордер – платежный документ.

Модификация – хозяйственная операция, изменяющая итог баланса.

Открывание – после записи данных из документа в счет и в документе, и на счете делалась отметка о том, что запись и последующая сверка выполнены.

Партионный учет – методика учета, основанная на выявлении результатов по каждой партии товаров.

Персонализация счетов – олицетворение учетных объектов или отождествление счета с лицом.

Персонализация счетов – введение счета для лица (за каждым счетом стоит человек).

Пермутация – хозяйственная операция, не меняющая итог баланса.

Рекапитуляция – систематическая разноска всех хронологических записей.

Репрезентативность – представительность, показательность каких-либо наблюдений позволяет обоснованно переносить научные выводы, полученные при анализе выборочной совокупности, на генеральную совокупность.

Сальдо – разность между денежными поступлениями и расходами за определенный промежуток времени.

Статмография – балансоведение, счетоведение как наука об управлении, объектом которой является установление статистики и динамики частных и общественных хозяйств.

Статмология – учение о бухгалтерском балансе.

Счетоведение – наука о бухгалтерском учете, теория учета, предметом которой выступают факты хозяйственной жизни.

Счетоводство – наука о бухгалтерском учете, систематизация практических приемов организации бухгалтерского учета, предметом которой выступают документы, информация о фактах хозяйственной жизни.

Трейгендер – бухгалтер-ревизор в Германии.

Униграфизм – простая бухгалтерия, форма счетоводства, использующая инвентаризацию и хронологическую запись текущих оборотов.

Факторная бухгалтерия – немецкая форма счетоводства, которая основана на раскрытии внутренних расчетов с материально ответственными лицами – факторами.

Фиск – государственная казна.

Фондирование – предусматривает распределение собственных средств актива в соответствии с нормами, указываемыми в пассивных счетах.

Экономология – экономическая дисциплина, которая исследует феномены экономической деятельности, подчиняя их заранее установленным правилам.

Экстраполяция – метод научного исследования, заключающийся в распространении выводов, полученных из наблюдения над одной частью явления, на другую его часть. Например, предположение о существовании в будущем тех же тенденций в экономике, как в прошедшем периоде, является экстраполяцией.

ФОРМЫ СЧЕТОВОДСТВА

- Американская** см. с. 26, 50.
Английская см. с. 46.
Бельгийская см. с. 26.
Бордеро – 1) выписка из бухгалтерских документов, счетов; 2) опись различных ценных бумаг, составляемая банком.
См. с. 32.
Бюджетография см. с. 29.
Дефинитив см. с. 40, 79.
Журнал-Контроль см. с. 29.
Журнально-ордерная см. с. 31, 79.
Интегральная см. с. 27, 79.
Карточно-шахматная см. с. 79.
Контрольно-шахматная см. с. 79.
Копировально-карточная см. с. 79.
Логисмография см. с. 22.
Машинно-ориентированная см. с. 79.
Мемориально-ордерная см. с. 79.
Метод централизации см. с. 29.
Немецкая см. с. 40.
Новая итальянская см. с. 20.
Ног см. с. 40.
Нормандская см. с. 23.
Ода см. с. 40.
Одножурнальная см. с. 37.
Регистровая см. с. 79.
Руф см. с. 40.
Старая итальянская см. с. 20.
Таблично-матричная см. с. 79.
Таблично-перфокартная см. с. 79.
Трехсчетная см. с. 37.
Тройная русская см. с. 66.
Фортшритт см. с. 40.
Французская см. с. 26, 31.
Хинтц см. с. 40.
Четверная см. с. 68.
Шабор см. с. 40.
Шахматная см. с. 23.
Швейцарская см. с. 29.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бакаев, А.С. Бухгалтерские термины и определения / А.С. Бакаев. – М., 2002.
2. Бакаев, А.С. Бухгалтерский учет в России: основные направления развития / А.С. Бакаев // Финансовая газета. – 2001. – № 3.
3. Большой бухгалтерский словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М., 1999.
4. Большой экономический словарь / под ред. А.Н. Азрилияна. – М. : Фонд "Правовая культура", 1994. – 528 с.
5. Галаган, А.М. Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. – М., 2001.
6. Генералова, Н.В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н.В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23.
7. Голосов, О.В. Бухгалтерская наука на рубеже веков / О.В. Голосов // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 5.
8. Гофман, Г.А. Очерки развития форм бухгалтерского учета / Г.А. Гофман, С.М. Капелюш. – М. : Финансы, 1966.
9. Ивашкевич, В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б. Ивашкевич. – М. : Финансы и статистика, 1982.
10. Ивашкевич, В.Б. Этика профессионального бухгалтера / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 7.
11. Кедров, В.Е. История бухгалтерского учета / В.Е. Кедров. – М., 2000.
12. Ковалев, В.В. Критика двойной бухгалтерии / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8.
13. Купер, М.И. Бухгалтерский учет: основы теории : учебное пособие / М.И. Купер. – М. : "Экспертное бюро М", 1997. – 496 с.
14. Ларионов, А.Д. Лука Пачоли: возникновение и развитие бухгалтерской этики / А.Д. Ларионов // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8.
15. Лупикова, Е.В. История бухгалтерского учета : учебное пособие / Е.В. Лупикова. – М. : КНОРУС, 2006.
16. Малькова, Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? / Т.Н. Малькова. – М. : Финансы и статистика, 1995.
17. Мацкевичус, И.С. Организация бухгалтерского учета в странах-членах СЭВ / И.С. Мацкевичус. – М. : Финансы и статистика, 1984.
18. Мюллер, Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Р. Миик ; пер. с англ. В.В. Ковалев. – М. : Финансы и статистика, 1996.
19. Наробаев, К.Н. Организация бухгалтерского учета в США / К.Н. Наробаев. – М. : Финансы, 1979.
20. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1994.
21. Новодворский, В.Д. Бухгалтерский баланс: прошлое и настоящее / В.Д. Новодворский // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8.
22. Палий, В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.
23. Палий, В.Ф. Бухгалтерский учет до и после Луки Пачоли / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8.
24. Панков, Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах / Д.А. Панков. – Минск : ИП "Экоперспектива", 1998.
25. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли. – М. : Финансы и статистика, 1994.
26. Сатабалдин, С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатабалдин. – М. : Финансы, 1980.
27. Скоун, Т. Управленческий учет / Т. Скоун ; пер. с англ. ; под ред. Н.Д. Эриашвили. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
28. Соколов, Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М., 1991.
29. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней : учебное пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
30. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М., 2006.
31. Соколов, Я.В. Создание института присяжных бухгалтеров России / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 3.
32. Соколов, Я.В. Международные профессиональные объединения бухгалтеров / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1989. – № 7.
33. Соколов, Я.В. Международные стандарты и российская бухгалтерия / Я.В. Соколов // Консультант. – 1997. – № 19.
34. Соколов, Я.В. Учет затрат – от теории к практике / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3.
35. Соколов, Я.В. Профессиональное суждение – новый инструментарий современного бухгалтера / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 21.
36. Струков, С.А. Учет и хозяйственный расчет в промышленности стран-членов СЭВ / С.А. Струков. – М. : Финансы, 1979.
37. Толковый словарь бухгалтера. – М. : ИНФРА-М, 1995. – 240 с.
38. Толковый словарь финансово-бухгалтерских терминов и понятий / сост. : Е.Д. Чацкис. – Донецк : Изд-во "Сталкер", 1996. – 320 с.
39. Хендриксен, Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М.Д. Ван Бреда / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997.
40. Хорнгрен, Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч.Т. Хорнгрен, Дж. Фостер / пер. с англ. ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.
41. Цыганков, К.Ю. О венецианском варианте двойной бухгалтерии / К.Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 12.
42. Цыганков, К.Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии / К.Ю. Цыганков. – М. : Изд-во "Бухгалтерский учет", 2004.

43. Шейдман, Л.З. На пути к международным стандартам и финансовой отчетности / Л.З. Шейдман // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 1.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ПРЕДМЕТ, МЕТОДЫ ИЗУЧЕНИЯ И ЗАДАЧИ ДИСЦИПЛИНЫ ...	4
Тема 1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ В ДРЕВНЕМ МИРЕ	7
Древний Египет	7
Древний Вавилон	8
Персия	9
Древний Китай	9
Древняя Греция	10
Древний Рим	12
Вопросы и задания	14
Тема 2. РАЗВИТИЕ УЧЕТА В ПЕРИОД РАННЕГО СРЕДНЕВЕКОВЬЯ В СТРАНАХ ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЫ ...	14
Вопросы и задания	18
Тема 3. РАЗВИТИЕ ИТАЛЬЯНСКОЙ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	18
Учет в Италии в XV – XVIII веках	18
Бухгалтерский учет становится наукой в Италии в XIX веке ...	20
Вопросы и задания	25
Тема 4. РАЗВИТИЕ УЧЕТА ВО ФРАНЦИИ	25
Формирование французской школы бухгалтерского учета в XVII – XVIII веках	25
Французская бухгалтерская модель в XIX веке	27
Бухгалтерский учет во Франции в XX веке	29
Вопросы и задания	33
Тема 5. ФОРМИРОВАНИЕ НЕМЕЦКОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ШКОЛЫ УЧЕТА	33
Развитие учета в Германии в XVI – XVIII веках	33
Развитие теории учета в Германии в XIX веке	35
Учет в Германии в XX веке	38
Вопросы и задания	41
Тема 6. АНГЛО-АМЕРИКАНСКАЯ ШКОЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	41
Развитие учета в Англии в XVI – XVIII веках	41
Развитие теории учета в англо-американской литературе в XIX веке	43
Учет в США и англоязычных странах в XX веке	45
Вопросы и задания	57
Тема 7. РУССКАЯ БУХГАЛТЕРСКАЯ ШКОЛА	57
Учет в средневековой Руси до XVIII века	57
Учет в монастырских хозяйствах, строительстве, промышленности и торговле	59
Бухгалтерский учет в России в XVIII – XIX веках	61
Развитие теории учета в России в XIX веке	63
Традиционалисты и новаторы в русской школе учета	65
Бухгалтерский учет в России в начале XX века	73
Учет в России в конце XX века	79
Развитие учета в современной России	80
Вопросы и задания	82

Тема 8. РАЗВИТИЕ УЧЕТА В СЕЛЬСКОМ ХОЗЯЙСТВЕ	83
Учет в сельском хозяйстве в странах Западной Европы	83
Учет в сельском хозяйстве России в XIX веке	85
Вопросы и задания	87
Тема 9. КАМЕРАЛЬНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ	87
Вопросы и задания	91
СЛОВАРЬ БУХГАЛТЕРСКИХ ТЕРМИНОВ	92
ФОРМЫ СЧЕТОВОДСТВА	95
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	96