

**Д.Н. Корнеев, А.И. Тюнин, Н.В. Уварина, С.А. Изюмникова**

# **ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ, ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебное пособие для бакалавров направление 44.03.04  
«Профессиональное обучение (по отраслям)»  
Направленность «Экономика и управление»

**Челябинск  
2025**

УДК 657:93(075.8)

ББК 65.052г.я73

С59

*Рецензенты:*

Ю.В. Абдурахимов, доктор экономических наук, Генеральный директор ООО «Уралмрамор»;

И.И. Плужникова, кандидат технических наук, доцент кафедры экономики, управления и права ФГБОУ ВО «ЮУрГГПУ».

**Корнеев Д.Н., История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета: учебное пособие / Д.Н. Корнеев, А.И. Тюнин., Н.В. Уварина, С.А. Изюмникова . – Челябинск: Изд-во «Абрис», 2025. – 230 с.**

ISBN 978-5-91744-163-4

В пособии рассматриваются возникновение учета, распространение двойной записи в европейских странах. Показывается развитие теории и практики учета в ведущих странах мира. В отдельный раздел выделена история развития учета в России, включая дореволюционный, советский и современный периоды. Учебное пособие предназначено для бакалавров очной, и заочной форм обучения по направлению подготовки 44.03.04 «Профессиональное обучение (по отраслям)» Направленность «Экономика и управление» и составлено в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования.

ISBN 978-5-91744-163-4

© Корнеев Д.Н., 2025.

© Тюнин А.И. 2025.

© Уварина Н.В. 2025.

©Изюмникова С.А. 2025.

## ОГЛАВЛЕНИЕ:

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ</b>		3
<b>ГЛАВА 1.</b>	<b>Хозяйственный учет и возникновение двойной бухгалтерии</b>	6
	Вопросы для обсуждения	16
	Литература	17
<b>ГЛАВА 2.</b>	<b>Двойная бухгалтерия получает признание в Европе (XV—XVIII вв.)</b>	19
	Вопросы для обсуждения	39
	Литература	40
<b>ГЛАВА 3.</b>	<b>Зарубежный учет в XX в.</b>	42
	Вопросы для обсуждения	56
	Литература	57
<b>ГЛАВА 4.</b>	<b>Учет в эпоху Петра Великого</b>	58
	Вопросы для обсуждения	66
	Литература	67
<b>ГЛАВА 5.</b>	<b>Бухгалтерский учет в СССР</b>	68
	Вопросы для обсуждения	73
	Литература	73
<b>ГЛАВА 6.</b>	<b>Бухгалтерский учет XXI века</b>	92
	Вопросы для обсуждения	113
	Литература	113
<b>ГЛАВА 7.</b>	<b>Национальные школы бухгалтерского учета</b>	144
	Вопросы для обсуждения	220
	Литература	220
<b>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</b>		221
<b>Литература</b>		223

## ПРЕДИСЛОВИЕ

«История есть систематическое изложение достопамятных событий».

Это правильное определение сохраняет все свое значение и для истории бухгалтерского учета. (Только слово «достопамятное» следовало бы заменить на «значимое» имея в виду события значимые.)

Говоря о значимых (достопамятных) событиях, мы должны отметить, что именно о самых значимых, т.е. оказавших влияние на становление и развитие учета, мы так мало знаем.

Нам трудно даже вспомнить, когда возник хозяйственный учет.

На вопрос, когда родилась бухгалтерия, однозначного ответа нет.

Ясно одно: истоки учета, его первые ростки скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не сможем узнать. Они исчезли за несколько тысячелетий до нас.

Не менее трудно определить, когда возникла двойная бухгалтерия и кто первый бухгалтер, кто тот человек, который придумал двойную бухгалтерию. Люди теряют память о своем деле. Это плохо, ибо им приходится все время повторять прошлые ошибки.

История всегда привлекала людей. Каждому человеку важно знать историю своей Родины, своей семьи, своей науки. Это понимали многие поколения.

В.Я. Соколов в своей книге отмечает: мы стали понимать, что история позволяет:

- 1) раскрыть динамику исторического процесса, описать его закономерности;
- 2) представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития;

3) рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий;

4) проследить смену общих концепций;

5) показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений, представить читателям «драму идей»;

6) научить специалистов объективно оценивать новое или то, что предлагается под видом последнего понимать;

7) освоить технику научного предвидения;

8) привить себе, коллегам, ученикам и близким чувство любви и гордости за свою профессию.

Наконец, помимо всего прочего, история науки интересна сама по себе, она доставляет радость уже тем, что как бы продлевает нам жизнь.

В самом деле, если вы проживете 100 лет, то это все-таки мало, хочется пожить больше, познакомиться с Колумбом и поговорить с Сократом, решить, стали ли люди вообще и бухгалтеры в частности лучше или хуже. История позволяет нам сделать это.

В настоящее время вопрос об изучении истории науки не вызывает сомнений. Бухгалтер, знающий опыт предшественников, может работать лучше; он не будет тратить время на изобретение того, что было известно раньше. Занимаясь историей, бухгалтер не может ее переделать, но способен переосмыслить.

Так, например, на вопрос, когда возникла бухгалтерия, возможны три ответа:

- 6000 лет тому назад, в тот момент, когда началась целенаправленная регистрация фактов хозяйственной жизни;

- 500 лет тому назад, когда вышла книга Луки Пачоли и началось описательное осмысление учета,

- и, наконец, 100 лет тому назад, когда появились первые теоретические конструкции.

Эти три ответа — три разных обобщения того, что такое бухгалтерия:

- 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.

Если рассматривать только научную сторону бухгалтерского учета, то необходимо принять во внимание, что наука имеет *внешние и внутренние* причины развития.

Внешние причины задаются науке потребностями окружающего нас мира. Например, медицина должна найти средства в борьбе с туберкулезом, счетоведение должно найти средство ликвидации растрат, недостач, хищений и т. п.

Внутренние причины обусловлены логикой развития науки, следовательно, излагая историю науки, мы должны проследить две параллельные эволюции, вызванные внешними и внутренними причинами.

## ГЛАВА 1. ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ И ВОЗНИКНОВЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Истоки учета, его первые ростки скрыты от нас навсегда. Мы не знаем их и не можем узнать. Они исчезли за много тысячелетий до нас. Все, что мы можем утверждать, это то, что учет возник не сразу. Было время, когда он был не нужен, когда все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека, и не потому, что у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем было не слишком много.

В первобытном обществе, где «люди всегда боятся, что весна забудет прийти на смену зиме», а хозяйство не сложнее нашего, домашнего, все, что можно было наметить, намечали без записи, а результаты труда были известны всем.

### 1.1 Восток. Начало

Первые следы развитых систем учета мы находим в долинах рек Нил, Тигр и Ефрат.

**Древний Египет.** Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус. К этому времени — юности мира — восходят и истоки учета, и регистрация фактов хозяйственной жизни на свитках папируса («свободных листах»). На этих свитках, прежде всего, составляли инвентари.

При I и II династиях (3400—2980 гг. до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества. При IV династии прерывная (*дискретная*) инвентаризация была заменена текущим (*перманентным*) учетом. Его цель заключалась, прежде всего, в проверке достоверности получения и выдач серебра, хлеба и т. д.

Ценности со склада могли быть отпущены только при наличии на документе резолюции уполномоченного лица: «подлежит выдаче». «Заведующий складом» регистрировал отпуск и подкладывал оправдательные документы. «Кладовщики» по окончании дня должны были составить отчет, в котором отражали движение ценностей по плательщикам и получателям, а внутри этой первичной группировки — по наименованиям ценностей. Отчет подытоживался.

Если он состоял из нескольких листов, то подсчитывалась каждая страница отдельно и отчет в целом. Ежедневно составляли сводку данных по складу и по «управлению складами». Однако все эти сводки, хотя и выполнялись ежедневно, содержали уже группировку по наименованию ценностей. Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков.

**Двуречье.** Если Египет был родиной «счетоводства на свободных листах», то Вавилония стала родиной «учета на карточках».

«Карточки» делали из мягкой и влажной глины в виде пластинок, или, как их называют, таблеток. «По величине глиняные таблетки от крохотных кусочков в 2 сантиметра доходят до массивных плит 30Х40 сантиметров»./10/

На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи. После чего документ сушился на солнце.

Учет материальных ценностей осуществлялся примерно так: приходные и расходные документы группировались отдельно, информация внутри этих групп учитывалась в разрезе 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 таблечках, здесь же указывались причины расхождений и на чей счет отнесена недостача.

**Иудея.** В Библии сохранилось высказывание царя Соломона: «С кем постоянно находишься в торговых сношениях, считай и оценивай:



что даешь и что получаешь — запиши». Специальная инструкция предусматривала порядок учета пожертвований в храм.

В обширной империи чиновники часто находились в разъездах. Сравнительно недавно были открыты документы сатрапа Аршама: из них видно, что каждый, посылаемый в разъезд, получал из конторы письмо (командировочное удостоверение) и по предъявлении этого письма в отделениях (дома Аршама) получал по строго установленным нормам продовольствие.

## 1.2 Античный мир. Учет делает шаг вперед

**Древняя Греция.** Учет велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом, иногда применялся папирус, но он был очень дорог. Для черновых записей пользовались глиняными черепками. Греция стала родиной первого счетного прибора — *аббака*, здесь впервые появляются деньги в виде монеты. Это явление было одним из существенных скачков в развитии учета.

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.

Хранение денег было своеобразным. Так, на каждый вид доходов открывался отдельный кувшин, которому присваивался буквенный индекс.

**Рим.** Записи в учете выполнялись на лыке, на деревянных, покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе, но шире всего вначале применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент.

Однако основные достижения учета здесь лежат не в его технических приемах, а в системе учетных регистров. Здесь не просто велись учетные книги, но существовала развитая взаимосвязанная их система.

Дошедшие до нас сведения позволяют сделать самые общие выводы относительно назначения этих книг. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaria*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Это была книга, которую в дальнейшем назовут памятной, или мемориалом.

Далее необходимо выделить две книги (кодексы): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum*, где распределялась систематическая запись.

Существует мнение, что первый кодекс предназначался для учёта только денежных средств и расчётов, другой – для учёта материально - вещественных счетов. По счетам двух кодексов выводилось сальдо.

В Риме в значительной степени развивался бюджетный учёт в масштабах всего государства, и в отдельных провинциях велась книга *Brevarium*, где отражались как сметные ассигнования, так и их исполнение.

### **1.3 Возникновение двойной бухгалтерии**

Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности – в натуральных единицах, расчёты, касса – в денежных. Одно не сводилось к другому – результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не такими косвенными категориями, как прибыль.

Два французских автора Г. Нерро и Э. Гильяр, рассматривая таможенные книги Древней Греции и увидя в них запись в расход товара и вприход кассы решили, что родина современного учёта – Афины. Но всё дело в том, что неизвестно, распространялась ли двойная запись на счета собственных средств и результатов, да и были ли такие сета в учёте?

Немецкий историк Г.Нибур считал, что двойная бухгалтерия возникла в Древнем Риме, т.к. у Цицерона он нашёл такие слова: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счётных книг, в которых то, что выдано, должно равняться тому, что получено». Но ему не поверили, т.к. в то время существовало мнение, что арабские цифры непригодны для бухгалтерии, т.к. их легко подделать.

В середине XIX века К.П. Клинге утверждал, что двойную бухгалтерию изобрели арабы и продали её венецианцам за 50 000 талеров.

Подобных примеров можно привести множество. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя.

Легче всего было видеть его в лице францисканского монаха-математика Луки Пачоли (1445-1517). Но он в своём труде по математике заявлял, что не предлагает что-то новое, а только описывает то, что уже есть, хотя и посвятил данному вопросу главу в книге.

Однако исследование документов средневековья показало, что двойная запись существовала задолго до А. Сенизио (бенидиктинского монаха из Палермо), монаха делла Пьетра, Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии так же нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

В начале XX в. считалось, что двойная бухгалтерия зародилась в Генуе в 1340 г. Потом граница была отодвинута в более ранние времена. Э. Перагэлло считал, что она возникла между XIII—XIV в.

Кастеллани выделял как первый памятник двойной бухгалтерии учетную книгу Ренери Финн (служащего флорентийской компании), относящуюся к 1296—1300 гг. В этой книге все записи по дебету делались со ссылкой на кредит и наоборот. Но так как общая система учета Ренери Финн не сохранилась, то мы не знаем, позволяли ли эти записи составлять заключительные регистры в нашем понимании.

Исходя из этих замечаний Р. де Рувер считал преждевременным рассмотрение учетной книги Р. Финн как документа, отвечающего требованиям двойной бухгалтерии.

И все-таки он делал вывод, что двойная бухгалтерия зародилась между 1250—1350 гг. одновременно в нескольких городах северной Италии.

Э. Стевелинк даже писал, что двойная запись возникла не ранее 1000 г., однако почти общепринятым считается XIII в.

Но тут возникает вопрос: почему до XIII в. не было двойной бухгалтерии?

На этот вопрос можно дать несколько ответов:

а) мы не знаем, может быть, двойная запись существовала и до XIII в.;

б) не было объективных условий;

в) не была достаточно развита учетная методология.

Первый ответ — самый трудный и самый простой. Трудный, ибо если будут найдены более ранние следы двойной бухгалтерии, то это спутает все наши последующие предположения, простой, ибо, если время определено верно, можно рассмотреть последующие ответы.

Итак, какие объективные условия не позволили двойной бухгалтерии возникнуть ранее XIII в.? Для этого было минимум пять объективных причин:

1) деньги были слишком редким явлением;

2) психология рядового счетного работника неконструктивна, он пишет то, что видит или в жизни, или в документе;

3) прибыль как важнейшая категория, исчисляемая бухгалтером, не получила должного признания, купец оперировал больше потребительскими, чем финансовыми категориями;

4) из всех функций денег преобладала функция средства платежа, деньги нужны были в первую очередь, чтобы взыскивать и вносить, а не для вложения в хозяйственные обороты, следовательно, учет хозяйственных процессов строился на натуральной, а не на денежной

основе;

5) многие века в психологии людей преобладали качественные, а не количественные представления.

Если предположить, что к XIII в. такие условия наступили, то возникает ответ о том, что первый век Возрождения, век Данте и Джотто стал первым веком двойной бухгалтерии, которая родилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам.

Однажды возникнув, двойная запись — это, по ироничному замечанию В. Гете, «величайшее изобретение человеческого разума», развивалась в дальнейшем под влиянием обстоятельств хозяйственной жизни и по законам внутренней логики.

Это развитие легче всего понять по пяти критериям Р. де Рувера, объясняющим эволюцию двойной записи:

«1) дебет и кредит располагаются на одной и той же странице один против другого;

2) производится сверка равенства дебета кредиту, несовпадения поясняются;

3) учет ведется в единой счетной монете;

4) наличествуют счета как персональные, так и неперсональные;

5) производятся различные виды операций (с денежными суммами, товарами и ценностями)».

Правильнее эти критерии назвать этапами эволюции двойной записи. Первый этап - двойная запись родилась как формальный прием, как следствие эволюции методов регистрации;

Второй — двойная запись рассматривается как технический прием, позволяющий автоматически проконтролировать правильность записи хозяйственных оборотов;

Третий — учет является единой законченной и замкнутой системой и, следовательно, использует единый денежный измеритель.

Русские учёные А.П. Рудановский и Л.В. Некраш считали, что с двойной записью связано рождение бухгалтерского учета, его выделение из статистики, т.к. последняя использует любые единицы

измерения, первый — без стоимостного измерения невозможен.

С этого момента все экономические явления делятся на две сферы — реальную (материальную) и финансовую (денежную). Первая является предметом статистического учета, вторая — бухгалтерского;

Четвертый этап предполагает не только наличие в системе счетов собственника, но и учет финансовых результатов;

Пятый этап связан с развитием и расширением объектов учета.

Сведение множества предметов и не меньшего множества валют к единому измерителю привело к значительно большим условностям в экономической информации, чем это было раньше.

Но эта условность создала возможность для:

- а) конструирования системы счетов;
- б) соизмерения и оценки всей совокупности ценностей, прав и обязательств, входящих в понятие предмета бухгалтерского учета.

Все это привело к тому, что изначальный наивный учетный натурализм сменился реализмом. В учет были внесены некоторые условные допущения с тем, чтобы его система раскрывала характер хозяйственного процесса.

Далее хотелось бы остановиться на самом словосочетании — «двойная запись». Оно возникло не сразу и связывается с трудом ДА. Тальенте (1525), который зарабатывал на жизнь не столько бухгалтерским трудом, сколько сочинением любовных писем, а получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Ската (1755).

Существует несколько объяснений, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Это связано с тем, что используются:

- 1) два вида записей — хронологическая и систематическая;
- 2) два уровня регистрации — аналитический и синтетический учет;
- 3) две группы счетов — материальные (товары, касса, основные средства и т. д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т. п.);

- 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  $A - П = К$ ; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая — наличие собственных средств;
- 7) две точки у каждого информационного потока — вход и выход;
- 8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни — одно отдает, другое получает;
- 9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа — сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы;
- 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз — как учетная (фактическая) и т.п.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три неперенных элемента метода: баланс, счета и двойную запись.

И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву.

Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман, или самообман, необходим, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управления ею.

История двойной бухгалтерии — это история ее живого проявления в изменяющейся хозяйственной среде.

Идея двойной бухгалтерии — это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

## 1.4 Три парадигмы учета

В XIV-XV вв. можно наблюдать существование трех парадигм: униграфической, камеральной и диаграфической.

Униграфический учет основан на идее информационного воспроизведения хозяйственных процессов, идее наивного натурализма.

Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, последний является зеркальным отражением первого.

Парадигма униграфического учета не была единой. В своем развитии она прошла пять этапов:

- инвентарный учет (фиксировались только остатки материальных ценностей);
- контокоррент (учитывались только расчетные операции);
- деньги (монета) выступали объектом учета;
- деньги как объект учета слились с учетом расчетов;
- деньги и контокоррент поглотили и учет инвентаря (это полная униграфическая парадигма — все счета ведутся в деньгах).

И наконец, введение в систему счетов собственных средств означало конец униграфизма и торжество новой парадигмы.

Диграфический учет был первой попыткой заменить ставшую несостоятельной концепцию наивного натурализма идеей учетного реализма. В этом случае заранее предполагается неполнота охвата фактов хозяйственной жизни и введение концептуальных, логически искусственных ограничений.

История учета с XVI по первую половину XX столетия — это история диграфической парадигмы, ее роста, ее внутреннего дробления на другие мелкие и частные парадигмы, ее болезней и медленного умирания.

Камеральный учет существовал параллельно с униграфическим и диграфическим.



В нем упор делался на кассовые операции и на учет сметных ассигнований: факты, еще только намеченные, вводятся в единую систему учета вместе с фактами, уже совершившимися.

### Вопросы для обсуждения

1. Нужен ли бухгалтерский учет?
2. Почему бухгалтерский учет делят на различные виды?
3. Что такое наука?
4. Бухгалтерский учет — это наука или нет?
5. Есть ли какой-то смысл в развитии учета?
6. Каковы причины бухгалтерской революции?
7. Какой учетный измеритель важнее: натуральный или стоимостный?
8. Зачем в бухгалтерском учете нужна калькуляция?
9. Что в бухгалтерском учете более важно: форма или содержание фактов хозяйственной жизни?
10. Возможно ли бухгалтерское право?
11. Баланс - это элемент метода бухгалтерского учета или научная категория?
12. Можно ли сказать, что бухгалтерский учет правильно отражает факты хозяйственной жизни?
13. Каким образом бухгалтерский учет создает факты хозяйственной жизни?
14. Почему факт хозяйственной жизни — центральное понятие бухгалтерского учета?
15. Какие причины определяют эволюцию бухгалтерской мысли?

## Литература

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 2022.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. Велицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на

практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).

14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.

15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.

16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.

17. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.

## ГЛАВА 2. ДВОЙНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ ПОЛУЧАЕТ ПРИЗНАНИЕ В ЕВРОПЕ (XV—XVIII ВВ.)

В недрах старого средневекового общества медленно и неотвратно зарождался капитализм. Его носителями были смелые, хищные, умные и безжалостные люди, конкистадоры коммерческого мира. Им в джунглях хозяйственной жизни были нужны новые приемы и методы, более точные и совершенные ориентиры. То, что они искали, они обрели в двойной бухгалтерии.

Зародившись в Италии, диграфическая парадигма начинает стремительно распространяться в Западной Европе, в этом победном шествии она покоряет умы купцов и банкиров, бухгалтеров и счетоводов, предпринимателей и государственных деятелей, страну за страной.

### 2.1. Бухгалтерский учет на родине двойной записи

У истоков итальянской бухгалтерии мы находим учетные регистры Древнего Рима. Сначала бухгалтерия развивалась почти самостоятельно в каждой фирме. Потом появились типографские книги, возникла «печатная бухгалтерия».

Ее появление связано с двумя именами: Б. Котрульи и Л. Пачоли.

Бенедетто Котрульи — купец из Рагузы (Дубровник), автор книги «О торговле и совершенном купце». Рукопись написана в 1458 г. Патризи отредактировал и издал ее в 1573 г., т. е. через 115 лет со времени написания. В 1602 г. вышло второе, а в 1990 г. — третье издание этой книги.

Лука Пачоли (1445—1517) — математик с мировым

именем, человек универсальных знаний, ученик Пьеро делла

Франческа и Леона Баттиста Альберта, друг и учитель Леонардо да Винчи.

Слава

Пачоли

зиждется

на знаменитом XI Трактате о счетах и записях, помещенном в фундаментальном труде — «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях»

Трактат был напечатан на четыре года раньше книг Аристотеля и на восемнадцать лет — Платона. Он был переведен на множество языков, и по степени влияния на учет с ним не может сравниться ни один труд.

Но мы жестоко ошибемся, если сведем всю историю учета Италии к этим двум именам.

На Апеннинском полуострове можно найти плеяду блестящих исследователей, труды которых, сейчас уже «размытые давностью лет и безразличием» (Х.Л. Борхес), на многие годы определяли судьбу нашего дела.

**Цель учета.** Л. Пачоли писал: «Учет — ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения, как относительно долгов, так и требований».

/18/

Таким образом, уже в первой бухгалтерской работе подчеркивалось, что учет ведется в целях оперативного выявления величины долгов и требований (юридическая природа учета) и надлежащего устройства своих дел (экономическая природа учета). Итак, с первых шагов возникают как бы две взаимосвязанные цели.

Вплоть до XX в. первая цель — чисто контрольная, или, как скажет Анжело ди Пиетро (1550—1590), «охранительная» функция, будет считаться основной — главной.

Потом, начиная с труда Бастиано Вентури (1655), на первое место выдвигается цель, связанная с управлением хозяйственными

процессами. Вентури, в частности, считал, что бухгалтер должен определить сферу ответственности администраторов, занятых в хозяйстве, и обеспечить с минимальными затратами эффективность работы предприятия.

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. Иногда дефиниция уточнялась и об учете говорили «как об искусстве регистрации фактов хозяйственной жизни» (Джиованни Антонио Москетти — 1610).

**Предмет учета.** Сфера приложения этого искусства неуклонно расширялась. У Котрульи и Пачоли речь идет еще только о бухгалтерском учете в торговле, и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства.

Альвизе Казанова (1558) распространяет диграфизм на судостроение, А. ди Пиетро (1586) — на учет монастырского хозяйства и банков, при этом из объектов текущего учета он исключал основные средства, последние учитывались только в инвентаризационных ведомостях; Д.А. Москетти (1610) — на промышленность; Людовико Флори (1636) — на госпитали, государственные организации и даже на домашнее хозяйство; наконец, Бастиано Вентури (1655) — на сельское хозяйство.

Последний дал трактовку учета как отрасли административного права и описал предмет бухгалтерского учета как практическую реализацию административных функций любого предприятия.

**Инвентаризация.** Л. Пачоли писал: «Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь». В качестве регистров допускались как свободные листы, так и книги. (Джироламо Кардано допускал только книги.)

Последовательность расположения статей в инвентарной описи была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат. Начинать надо было с предметов, «которые более ценны и легко

утрачиваются, как-то: наличные деньги, драгоценности, серебряные изделия и пр.». Подчеркивая, что «весь инвентарь должен быть составлен к одному времени».

**Оценка.** Практика того времени знала различные варианты. Так, в компании Бене товары оценивались только по текущим рыночным ценам, а в компании Датини собственные товары показывались по цене приобретения или по рыночным ценам; если последние были ниже, разница относилась на счет Убытка по товарам.

Комиссионные товары и товары, принятые на хранение, учитывались только в натуральном выражении. Несколько иной порядок существовал в отношении оценки земельных участков. В компании Датини они показывались по цене приобретения./10/

У Л. Пачоли мы находим две противоречивые рекомендации: продажные максимально высокие цены и себестоимость. Применение первого принципа приводило к систематическому завышению величины капитала и уменьшению суммы показываемой прибыли. Знакомство с Трактатом позволяет сделать вывод о том, что Л. Пачоли в текущем учете предполагает оценку по себестоимости. Ди Пиетро положил начало так называемой конъюнктурной оценке по продажным ценам. Он писал: «Остатки будешь считать по той цене, по которой надеешься их продать» [Счетоводство, 1895, с. 49]. Однако это приводило к искажению финансовых результатов.

**Хронологическая и систематическая записи.** Текущий учет предусматривался в журнале и в Главной книге.

Пачоли и Д.А. Тальенте закрывали результатные счета только записями в Главной книге, не внося их в журнал, что лишало необходимого тождества итогов хронологической и систематической записей. Доменико Манчини (1540), первый профессиональный бухгалтер, ставший писать книги, вводя эти записи в журнал, создал условия для контроля разности по счетам [Peragallo, с. 72].

**Классификация счетов и двойная запись.** Первые попытки классификации счетов можно найти у итальянских авторов.

Д. Манчини, который искренне полагал, что человек, не знакомый с двойной бухгалтерией, мало чем отличается от скотины, разделил все счета на живые (расчетов с физическими и юридическими лицами) и мертвые (материальных и денежных ценностей).

В дальнейшем эта классификация сохранится до XX в. под названием счетов персональных и материальных.

Эта классификация эклектична, но из нее, в сущности, возникнут две теории — *юридическая* (трактующая первые счета как живые, т. е. переносящая объект учета с ценностей на людей, занятых в хозяйственных процессах) и *экономическая* (интерпретирующая живые счета как мертвые, т. е. концентрирующая внимание на том, что объектом учета выступают ценности, а не люди с их ответственностью и правами).

Флори все счета классифицировал на четыре группы:

- капитала;
- номинальные (операционные) счета;
- торговые счета (материальные);
- счета расчетов.

Существенна группа операционных счетов, на них Флори рекомендовал относить суммы, которые неясно к какому именно объекту должны быть отнесены. (Например, обычно неясно, куда относить накладные расходы.)

В середине XVIII в. Пиетро Паоло Скали (1755) разделил счета на три группы:

- собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов);
- имущественные;
- корреспондентов, т.е. дебиторов и кредиторов. /Счетоводство, 1895, с. 50/

Для Д. Манчини и его последователей счета собственные были только частью счетов персональных.

Все счета должны быть связаны двойной записью. Джиованни Антонио Тальенте (1525), введя название «двойная бухгалтерия»,



подчеркнул тем самым, что если в учете отсутствует двойная запись, то нет оснований и для бухгалтерии.

Однако, как объяснить природу двойной записи, оставалось неясным.

Л. Пачоли дал персонифицированный подход, суть которого может быть сведена к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц.

Дж. Луццато писал, что «двойной аспект каждой операции стал возможным потому, что в качестве дебиторов и кредиторов начали фигурировать не только лица, но и предметы».

**Баланс.** Уже к концу XIV столетия коммерсанты средневековья составляли балансы не только для контроля оборотов. Купцы и банкиры начинают использовать баланс как орудие контроля и управления хозяйством.

В компании Медичи каждое отделение ежегодно, на 24 марта, составляло баланс, который вместе с объяснительной запиской управляющего отсылался в главную контору во Флоренции, где выявляли просроченную дебиторскую задолженность и делали запрос отделений.

Такой же запрос делали и в случае предоставления чрезмерных кредитов, которые грозили подорвать платежеспособность фирмы. Иногда к балансу прикладывали справку о перспективах погашения долга.

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические приводило к перегруженности статьями балансов средневековых фирм.

Так, баланс банка святого Георгия на 1 января 1409 г. содержал в активе 95 статей и 310 в пассиве. /Рувер, с. 32/

Баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399г.) - более 110 статей в активе и около 60 в пассиве.

**Бухгалтер.** Уже в XVI в. возникла идея юридического статуса счетного работника — бухгалтера.

В 1558 г. А. Казаков писал: «Должность нотариуса обставлена некоторыми гарантиями, того же для общего блага следовало бы требовать и от счетоводов, до допущения их к ведению книг, так как их обязанности не менее важны, чем функции нотариуса, наоборот, они даже имеют большее значение, ибо нотариусам не дают веры без свидетельских удостоверений, а книгам счетоводов доверяют без всяких других удостоверений»./Цит.: Счетоводство, 1895, с. 106/

Это требование осталось благим пожеланием, ибо в те времена учет был неотделим от человека, от бухгалтера, и требования к бухгалтеру соответствовали знанию о бухгалтерии. Ди Пиетро, например, считал, что бухгалтер должен:

- уметь быть умным;
- иметь хороший характер;
- четкий почерк;
- иметь профессиональные знания;
- быть властолюбивым и честолюбивым;
- честным.

## **2.2 Страны Европы принимают итальянскую (двойную) бухгалтерию**

В XVIII в. экономика Италии медленно агонизирует и, очевидно не случайно, агонизирует её учёт.

Но открытия и упорядочение знаний о бухгалтерском учёте позволили другим странам Европы приобщиться к основным достижениям в области теории бухгалтерского учёта и сформировать свои учётные школы в Испании, Германии, Нидерландах и Англии.

**Испания.** Страна оставила след в теории учета, особенно в осознании его юридической природы.

Родоначальником юридического направления в бухгалтерском учете следует признать замечательного ученого — математика и юриста Диего дель Кастилло (1522), который каждый факт

хозяйственной жизни — покупку, продажу, вклад и т. д.— трактовал как договор.

Учет своим предметом, с его точки зрения, имел договоры.

За счетами он увидел агентов — людей, администраторов (физических лиц) или контрагентов (физических и юридических лиц, сторонних для данного предприятия).

Цель учета состояла в отражении юридических прав и требований участников договоров.

С точки зрения техники учета Кастилло выделял три варианта ведения учета:

- кассовый (учет прихода и расхода денег мог вестись или в одной, или в двух книгах — одна для прихода, другая для расхода денег);

- ресконтро (помимо учета кассы велся учет возникающих обязательств и их погашения);

- полный (бухгалтерия, состоящая из журнала и Главной).

Однако это только подход к двойной, но еще не двойная бухгалтерия.

Процедура учета в Испании была на низком уровне. Виднейшие специалисты Кастилло, Тексада, Эскобар описывали простую бухгалтерию и только Солозано — двойную по староитальянской форме счетоводства.

**Германия.** «Немцы, — писал Ян Импин, — прекрасно ведут свои книги и очень аккуратно вносят записи; они этому научились у итальянцев»./Цит.: Кейль, с. 83/

Идея немецкого учета сводилась прежде всего к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами — факторами. В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Продолжателями синтеза немецких и итальянских идей были

крупнейшие немецкие бухгалтеры Вольфганг Швайкер (1549) и Христоф Хагер (1654).

*Цель учета.* Швайкер ее формулировал как определение и исчисление прибыли.

Помимо этой узкой цели он определял цель и в более широком плане: превращение беспорядка в порядок, или, точнее, привнесение порядка в беспорядок.

Еще четче мысли об оперативном исчислении финансовых результатов, в рамках факторной бухгалтерии, выдвигал Хагер: «Бухгалтерский учет, — писал он, - есть искусное, красивое, тщательно дифференцированное, обоснованное описание всех расходов и доходов, а также расчетов с кредиторами и дебиторами, он ведется для того, чтобы в каждый момент знать, каждый час или в каждую минуту видеть положение дел, находятся ли они в прогрессе или регрессе, иначе говоря, в выигрыше или проигрыше собственник».

Итак, «в выигрыше или проигрыше собственник» — вот задача учета, заимствованного лучшими, но не всеми немецкими бухгалтерами в Италии.

*Метод.* Швайкер понимал под методом двойную запись, но более интересный подход мы находим у великого ученого, математика и философа Г.В. Лейбница (1646—1716).

Он впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета, расположив их в хронологическом порядке:

- установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления;
- запись факта в бухгалтерские регистры;
- выполнение счетных операций.

*Инвентаризация.* Готлиб рекомендовал вместо составления описи (ведомости или книги) выполнять записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах, в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял

сразу, автоматически выполнить бухгалтеру те функции, которым служит сличительная ведомость.

Швайкер полагал, что инвентарь должен быть составлен на отдельном листе, а потом перенесен в особую книгу. Начинать инвентаризацию следовало с более ценных вещей.

Практика учета некоторых немецких фирм показывает, что с XVI в. начинают требовать проведения инвентаризации перед составлением годового баланса. Именно так составлялись балансы Гаука, Лангнауэра, Линка, Фуггера.

*Оценка.* Если итальянские авторы проявляли колебания в вопросе оценки, то для немцев на долгие годы конъюнктурная оценка в изложении Пасшы Гессенса (1594) служила единственно убедительной. Такой подход был подкреплён авторитетом Лейбница, которому принадлежат правила экспертной оценки, ориентированной на продажную рыночную стоимость.

**Нидерланды.** В этой стране жило много выдающихся бухгалтеров: Ян Импин (1485-1540), С. ван Стевин (1548-1620), С.Г. Кардинель (1578-1647) и др.

Для них был характерен интерес как к бухгалтерской процедуре, так и к теоретическому осмысливанию системы счетов и двойной записи.

*Цель и предмет учета.* Распространяя двойную запись на все отрасли народного хозяйства, государственные учреждения, великий голландский ученый, математик, человек, первым назвавший бухгалтерию наукой, Симон ван Стевин считал, что цель бухгалтерского учета — определение всего народного богатства страны, т. е. бухгалтерия это не только *микроучет*, как полагали до него, но и *макроучет*. При этом микроучет должен был, по его мнению, представить данные:

- а) о наличии денег в кассе;
- б) о состоянии расчетов с подотчетными и материально ответственными лицами;

в) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами;

г) о результатах операций (прибыль или убыток) по покупке и продаже каждого товара./[Stevelinck, 1970, с. 52—53/

Надо заметить, что такие, с одной стороны, общие цели, как учет всего народного богатства, а с другой стороны, такие частные цели, как наличие денег в кассе, воспринимались слишком сложно. Поэтому вскоре Кардинелем (1648) была сделана попытка найти обобщающую единицу предмета в виде хозяйственной операции /там же, с. 114/, отражаемой на счетах.

*Счета.* Генрих Ванинген (1609) разделил счета на три группы:

- собственных средств;
- комиссионных средств;
- средств компании [там же, с. 95].

А. де Грааф (1693) — на счета:

- собственника;
- корреспондентов (расчетов);
- операций собственника (инвентарные счета, которые велись как смешанные, и потому именно в этом классе счетов определялся финансовый результат).

К. ван Гезель (1698) выделял:

- счета собственника (все пассивные счета собственных средств и счета результатные);
- счета третьих лиц (счета расчетов, причем имущественные счета, например;
- счета товаров, кассы, рассматривались как счета дебиторской задолженности материально ответственных лиц). Так были введены два ряда счетов.

*Баланс.* В целом для нидерландских авторов характерна инвентарная трактовка баланса. Так, Импин исходил из того, что составление инвентаря с натуры служит основанием для составления баланса, каждая статья которого должна быть таким образом подтверждена выверкой натуральных остатков. /Terebuscha, с. 17/

Ван Стевин полагал, что входящее сальдо должно записываться не на 1-е и не на 31-е, а на 0-е число./ [Stevelinck, 1970, с. 56/

Представляют интерес два правила Кардинеля: одно связано с вступительным (начинательным) балансом (1), другое — с заключительным (2).

$$A - K = D, (1)$$

где  $A$  — актив,  $K$  — капитал,  $D$  — долги предприятия.

Из всего актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) исключается сумма собственных средств и тем самым устанавливается величина кредиторской задолженности.

$$A - D = K (2)$$

В заключительном балансе решающее значение имеет полученный результат, т. е. величина наличного капитала, которая находится исключением из актива (инвентаря, включающего дебиторскую задолженность) суммы кредиторской задолженности.

**Англия.** Первая книга по учету была написана школьным учителем математики Хью Олдкастлем. Она вышла из печати в Лондоне 14 августа 1543 г. (Первые четырнадцать глав ее полностью совпадают с текстом Трактата о счетах и записях.)

Х. Олдкастл ввел правило двойной записи: *«Любая полученная вещь или получатель должны отдать переданной вещи или хранителю имущества»*. Он выделял в каждом счете две части (стороны) — «Дебитора» и «Кредитора».

Отсюда персоналистическая трактовка всех бухгалтерских счетов и возможность использования их данных для целей управления хозяйственными процессами. (Двойная запись не применялась повсеместно. Так, Дж. Малинес (1636) писал о горнозаводском счетоводстве под большим влиянием камеральной бухгалтерии, и в центре его внимания оказались не процессы производства, а учет денежной наличности.)

В этом отношении необходимо сослаться на Д. Дефо (1660—1731), который, прежде чем заняться сочинением романов, создал труд

по бухгалтерскому учету (1726), где, продолжая традицию не столько Л. Пачоли, сколько Б. Котрули, рассматривал бухгалтерский учет как инструмент в управлении предприятием. (Он же подчеркивал необходимость страхования кредита.)

Из конкретных разработок английских бухгалтеров можно выделить четыре: амортизацию, формы счетоводства, дидактику и организацию учёта в сельском хозяйстве и промышленности. Подробнее отметим две: амортизацию и формы счетоводства.

*Амортизация.* Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Джона Меллиса (1588). Как писал А.Ч. Литтлтон /Littleton. 1933, с. 223/, в практике имели распространение два подхода к понятию амортизации:

- амортизация есть прямой расход недвижимого имущества;
- амортизация (как гласит сам термин — отрицание, мор — смерть) является приёмом, позволяющим постоянно сохранять основной капитал на одинаковом уровне.

*Формы счетоводства.* В этой области отметим три имени: Джон Веддингтон, Ричард Даффорне и Эдуард Томас Джонс.

Д. Веддингтон (1567г.) 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 (в Главной делают итоговые записи, накопленные по вспомогательным книгам). Устраняя единый журнал, Веддингтон понимал, что он устраняет и хронологическую запись. Смысл учета он видел в ведении лицевых счетов и расчетах с подотчетными лицами.

Даффорне (1634), автор весьма распространенного руководства, не шел так далеко. Он описывал порядок ведения следующих книг:

- кассовая и банковских счетов;
- специальная;
- малая книга расходов;



- копий писем;
- памятная;
- книга копий счетов, выставленных для оплаты;
- книга учета потерь;
- журнал;
- инвентарь;
- Главная.

Эти регистры Даффорне были рассчитаны на довольно сложное и развитое предприятие.

Необходимо отметить педагогические взгляды Даффорне. Он последовательно отстаивал догматическое обучение. Ученик должен твердо и наизусть выучить правила и проводки и не должен в процессе обучения вникать в их суть. (Часто ученики говорят: «Я не понимаю и поэтому не могу выучить». Это отговорки ленивых. На самом же деле ученик не может понимать содержания хозяйственных операций, но может выучить процедуры их учетного оформления.) Отсюда правило Даффорне: *запоминание должно предшествовать пониманию*.

Эдуард Томас Джонс (1766 — 1838), создатель английской формы, считается новатором. Его книгу (1796) перевели на немецкий, итальянский, французский и русский языки. Он думал, что двойная запись только запутывает учет, а название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно и дело не в названии, а в том, что сама идея двойной бухгалтерии порочна. Против нее Джонс выдвигал три критических замечания:

а) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, так как в жизни этого нет (пала лошадь, затонул корабль и т. п.);

б) итоги оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, и постулат Пачоли, предполагающий их тождество, как будто бы окажется выполненным, однако запись, сделанная умышленно или случайно не на том счете, тем не менее приведет к ошибке и исказит отчетность;

в) терминология двойной бухгалтерии, все ее дебетов и кредиты не что иное, как мистическая галиматья, в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. Корреспонденция по схеме: счет — счету, не лучше. Что значит, например, запись: счет Кассы должен счету Вина. Если понимать эту запись буквально, то окажется, что вино выпили в кассу. И этот явный вздор лежит в основе двойной бухгалтерии! Но, продолжал развивать мысль Джонс, вздор этот не случаен. Он выгоден мазурикам от торговли. «Двойной способ бухгалтерии, — писал Джонс, — спутаннее и неяснее (чем простой) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум произвести может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его»./13/

В свою очередь Э.Т. Джонс предложил английскую форму счетоводства, с центральным регистром формы - журналом, где чётко выделялись лишь те операции, которые были связаны с кассой.

### 2.3 Бухгалтерский учет на пути к науке

По мере того как меркла слава учета Италии, росло влияние галльской мысли. Во второй половине XVII столетия Франция стала самой могущественной державой мира. Ее учет доминировал в Европе. И даже практика учета Италии долгое время, вплоть до середины XIX в., в значительной степени питалась французскими идеями.

*Управление и учет.* Именно во Франции возник афоризм, который часто цитируется теперь: «учет — это функция управления». Наверное, первым, кто стал говорить об этом громко, был Жак Савари (1622—1690). Для него учет — это составная часть науки об управлении отдельным, единичным предприятием. То же писал и основатель школы физиократов Франсуа Кенэ (1694 — 1774): учет «является одной из отраслей управления, отличающейся крайней сложностью и наиболее склонной к неустойчивости». Он же, сомневаясь

в научных достоинствах бухгалтерии, писал, что применяемые в учете «формы и правила сводятся к таинственной технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию»./13/

*Счета и двойная запись.* Для французских авторов характерен примат счетов над балансом. И двойную запись они выводили не из баланса, а из счетов.

Первый автор, писавший по-французски, Валентин Меннго (1550 г.) вводит сложную проводку (один счет дебетуется, несколько счетов кредитуются и наоборот). Но у Меннгра мы не находим еще обобщения принципа двойной записи. Оно встречается у П. Пурра (1676 г.), который полагал, что в счете дебет и кредит смотрят друг на друга, чтобы видеть, что «входит» в счет и что остается на нем.

*Синтетический и аналитический учет.* Величайшим шагом вперед после работ Пачоли было предложение Савари о необходимости ведения как основных, так и вспомогательных книг. /Галаган, 1927, с. 89/

Таким образом, Савари сформулировал одно из основных понятий учета: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на *синтетические* и *аналитические*, т. е. он создал двухступенчатую систему регистрации данных. Это имело огромные последствия для развития бухгалтерской науки. В этом смысле можно вывести два постулата Савари:

- *Сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты;*
- *Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были открыты.*

Соблюдение постулатов Савари является непреложным условием правильной организации бухгалтерского учета, а обеспечение на практике его постулатов носит название *колляции* счетов.

Впоследствии Д. Чербони (вторая половина XIX в), дал более полную интерпретацию соотношения счетов, а постулаты Савари стали частным случаем постулатов Чербони.

*Классификация счетов* развивалась де ла Портом и Барремом. У первого мы находим три группы счетов:

- а) счета собственника (счет Капитала, Убытков и прибылей);
- б) счета имущества (счет Кассы, Товаров и т.д.);
- в) счета корреспондентов (счета Расчетов, показывающие дебиторскую и кредиторскую задолженность).

Такое деление счетов позволяет нам сформулировать постулат де ла Порта: *«Разность сальдо счетов имущества и собственника всегда равно разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов)».*

Баррем предлагал две группы счетов:

- а) счета общие — собственника (счет Капитала) и его агентов (кассира, кладовщика и т. п);
- б) счета частные — корреспондентов — дебиторов и кредиторов.

Интересно, что по Баррему дебиторская и кредиторская задолженность возникают в том случае, когда обмен не завершен или когда его не было.

*Баланс.* Большинство авторов трактовали баланс или этимологически — как двухчашечные весы, или как символ двойной записи на счетах — Пурра /Stevelinck, 1970, с. 122/, или как документ, определяющий финансовый результат, — «прежде чем заключить счет балансом (сальдо), — писал де ла Порт, — следует выяснить, что этот счет принес — прибыль или убыток. Если счет показывает прибыль, мы должны его на эту прибыль утяжелить, а если на счете убыток, нам следует признать его за убыток, лишь после этого остаток переносится на счет Баланс /Цит.: Schmalenbach, 1926, с. 63/ или только как процедуру, связанную с подытоживанием оборотов Главной книги.»

Так, для Ирсона баланс — это «самобалансирующийся финал» Главной книги, в которой итог дебетовых сальдо равен итогу кредитовых.

Две последние трактовки привели Андре (1636) к выделению двух видов балансов — *пробных* (Баррем назовет их воздушными) и *заключительных*. Среди последних Савари различал *инвентарный* и *конкурсный* балансы: первый предусматривал оценку по себестоимости, а второй — по продажным ценам на день составления баланса.

*Формы счетоводства. Новая итальянская форма* не претерпела существенных изменений, если не считать исключения из ее состава регистров памятной книги и введения Мендесом специального правила: «*итог оборотов по журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге*».

Эта форма не допускала разделения труда. Поэтому к концу XVII в. единый журнал стал распадаться на несколько регистров, что вызывалось необходимостью группировать факты хозяйственной жизни по типам операций.

Дальнейшая дифференциация хронологической записи привела к разделению единого журнала на несколько. В результате хронологическая запись потеряла свое значение.

Так возникла *французская форма* счетоводства, описанная де ла Портом.

Отличие ее от немецкой состоит в том, что кроме кассового журнала и мемориала здесь вводились и другие журналы, рассчитанные на каждый вид основных операций. Кассовый журнал имел такой же вид, как и в немецкой форме. Все остальные журналы представляли таблицы многоколончатой формы. (Отсюда название табличных форм — *синхронистические*.)

Исключение составляет журнал разных операций, внешний вид которого аналогичен мемориалу немецкой формы. Периодически, чаще всего один раз в месяц, на основании записей в этих частных журналах составлялись проводки в сборном журнале. При этой форме счетоводства записи по одним и тем же счетам могли встречаться несколько раз, причем записи, сделанные на основании какого-нибудь

одного частного журнала, уже не принимались во внимание при составлении проводок по другому частному журналу.

Французская форма развивалась. Ее разновидностью можно считать *бельгийскую* форму счетоводства, описанную Мартином Баттайллем в 1804 г.

Эта форма предполагала дифференциацию журнала на четыре, самостоятельных регистра:

- покупки;
- продажи;
- кассы;
- финансовых результатов, возникающих как при покупке, так и при продаже. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу. /Stevelinck, 1970, с. 161/

## 2.4 Стал ли бухгалтерский учет наукой?

Шли годы, век сменялся веком. Бухгалтеры накапливали опыт, гордились этим и были бы обижены, услышав, что «опытом называют собственные ошибки» (О. Уайльд).

И тем не менее то, что одни называли опытом, а другие - коллекцией заблуждений, стремительно развивалось.

В трудах Олдкастла и ван Стевина были заложены основы юридической теории, сформировалась проблема оценки, детализировалось понимание предмета и метода учета, были даны первые классификации счетов, синтетический учет выделен из аналитического. Это время было периодом формирования учетного языка. В XVIII столетии получил признание афоризм Э. Кондильяка: «наука есть не что (или почти не что) иное, как вполне выработанный язык»./10/

Наиболее ярко *синтаксис* учетного языка развивался путем формирования различных структур хозяйственных записей (форм счетоводства).

Создаются четыре основные модели (Гаратти, Гельвиг, де Ла Порт, Дегранж) двойной бухгалтерии.

В области синтаксиса это четыре парадигмы одной семантической парадигмы. Каждая из этих парадигм не отрицает, а дополняет другие, они родились из потребностей практики и, в сущности, не имеют авторов.

У них были только популяризаторы, даже если некоторые из них (Дегранж) и сделали открытия в области конструирования форм.

Таким образом, уже XVIII столетие показало, что двойная запись осуществляется в определенной системе регистров, образующих заданную замкнутую структуру. В свою очередь каждый из регистров имеет свою структуру. Совершенно очевидно, что и структура системы регистров, и структура каждого отдельного регистра могут иметь различную форму, т. е. их реквизиты группируются самым различным образом. Вот почему Баттайль употреблял вместо понятия формы счетоводства термин «модель».

Таким образом, учет стал предметом научной деятельности, учет из набора эмпирических и догматически регламентируемых правил превратился в орудие исследования хозяйственной деятельности и собственной методологии.

Но стал ли учет наукой?

Г. Спенсер как-то заметил, что «нигде нельзя провести черту и сказать: «Здесь начинается наука». / Спенсер, с. 14/

Во всяком случае, в XVIII-IXX вв. учет становился наукой, но не стал ею.

Уже была бухгалтерская мысль, но еще не было учетной науки, счетоводство так и не стало счетоведением.

Этот критический момент суждено будет пережить людям грядущего века.

## Вопросы для обсуждения

1. Что такое учет и что такое учет бухгалтерский?
2. Ведете ли вы учет своего домашнего хозяйства?
3. Если вы начнете вести учет своего хозяйства, то что вам даст применение двойной бухгалтерии?
4. Что значит натуралистическая («зеркальная») концепция учета?
5. Почему в Древнем Египте в случае претензий к учету наказывали бухгалтера (писца), а не руководителя работ?
6. Почему в основе учета Древнего Египта лежала хронологическая запись, а в Месопотамии преобладала запись систематическая?
7. Почему в Греции вели отдельно журнал поступления и отдельно журнал выбытия ценностей? Разве не проще было объединить эти операции в одном регистре?
8. Что лучше для собственника: чтобы служащие — материально ответственные лица были грамотными людьми или, напротив, их неграмотность или малограмотность не позволит им прибегать к мошенничеству?
9. Почему Катон предпочитал осматривать само имение, а не его учетные книги? Правильно ли он поступал?
10. Чем принципиально отличался бухгалтерский учет в Древнем Риме от учета в других регионах?
11. Знаменитый немецкий историк Т. Моммзен утверждал, что в Риме на каждом добропорядочном отце семейства лежала обязанность вести бухгалтерские книги. Прокомментируйте это высказывание.
12. Чем отличается учет в «командной экономике» Египта и Месопотамии от учета в «экономике рыночной» Греции и Рима?



## Литература

1. Античный способ производства в источниках. //Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. *Валицкий* И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на

практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).

14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.

15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.

16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.

17. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.

## ГЛАВА 3. ЗАРУБЕЖНЫЙ УЧЕТ В XX В.

В XX в. усилились тенденции развития экономических аспектов учета. Бухгалтерия сблизилась со статистикой, и их методы стали взаимно обогащать друг друга; предмет бухгалтерского учета или, по крайней мере, его методология распространились на все народное хозяйство; стали широко использоваться математические методы и разнообразные средства вычислительной техники; широкое признание и углубление получило учетное законодательство.

### 3.1 Немецкая школа

В центре дискуссий стояли четыре проблемы: балансоведение, формы счетоводства, учет затрат и применение вычислительной техники.

Иоган Фридрих Шер — самый известный бухгалтер. К концу XIX в. в большинстве стран Европы бухгалтеры пришли к выводу, что обрели, наконец, самую законченную и совершенную науку. Большинство из них свято верило, что Шер (1846—1924) сказал в ней последнее слово. Швейцарский ученый утверждал, что бухгалтерия есть историография (история) хозяйственной жизни, изложенная по законам систематизации. Он считал, что «предметом бухгалтерии могут быть только совершившиеся внутренние и внешние хозяйственные и правовые факты», а хронологический и систематический учет следует понимать как хронологическую и прагматическую историографию, фиксирующую движение вещных (телесных) и юридических (бестелесных) благ. Бухгалтер — летописец хозяйственной жизни, он пользуется математическим методом, и поэтому учет «... есть отрасль прикладной математики». Бухгалтер пользуется главным образом денежным измерителем, натуральный — играет вспомогательную роль.

«Цель учета... состоит в двойном выводе чистого имущества», т.

е. не выявление результатов хозяйственной деятельности, а расчет капитала, не динамика, а статика. Отсюда вывод: «Сущность каждого счета выражается не в обороте, а в его сальдо».

В основу учета в отличие от предшествующих авторов Шер кладет не счета, а баланс, строит изложение не от частного к общему, а наоборот. В основе баланса лежит уравнение капитала, а сам баланс понимается как средство для раскрытия стадий кругооборота капитала. Поэтому теорию учета И.Ф. Шера часто называют балансовой. Шер использует несколько уравнений капитала:

$$A - П = K \quad (1)$$

Т.е. актив — пассив = капитал

Это важнейшее уравнение получило название постулата Шера: Величина капитала предприятия равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью предприятия.

Впоследствии будет отмечено, что в левой части подчеркивается косвенное исчисление величины собственных средств (актив минус кредиторская задолженность), в правой — прямое определение этой величины. Уравнение (1) показывает статику предприятия.

Динамика выражается двумя другими уравнениями:

$$A - П = K + Пр - У; \quad (2)$$

$$A - П - K = Пр - У, \quad (3)$$

где Пр — прибыль; У — убыток

Уравнение (2) повторяет уравнение (1). Бухгалтерское их различие состоит в том, что в первом случае финансовые результаты отражаются на счете Капитала, а во втором — на счете Убытков и прибылей.

При хорошей постановке учета (в идеале)  $У=0$ . В связи с этим Шер писал: «Чем более бухгалтерия совершенствуется и стремится совпасть с калькуляцией, тем меньше становится в бухгалтерии убыточных статей».

В основе баланса лежит постулат Шера, представляющий сущность предприятия.

Итак, за основу учета Шер брал баланс. «Баланс начинательный и баланс заключительный, — писал он, — составляют альфу и омегу всякого счетоводства». Бухгалтерия начинается с баланса и заканчивается им.

На современников самое большое впечатление произвело изложение всей теории учета и бухгалтерской процедуры не от счета к балансу, а от баланса к счету. Впервые такой подход был изложен Шером в 1890 г.

Переход к балансовой теории был совершен: в России — Н. С. Лунским в 1909г., в Швейцарии — Г. Бидерманном в 1911г., в Нидерландах — Ф. Венном в 1911 г. и в Германии — А. Кальмесом в 1912 г.

И. Ф. Шер дал мощный толчок развитию теории учета в Германии. Все, кто писали после него, или повторяли его идеи, или развивали их, или отталкивались от них.

Для немецкой школы была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения.

Например, В. Хаук утверждал, что баланс — это метод, синтезирующий учет, изучение баланса — это и есть изучение бухгалтерского учета; еще раньше А. Кальмес (1920г.) неоднократно подчеркивал, что «теория счетов, а вместе с тем и бухгалтерия выводятся из баланса. Каждый отдельный счет объясняется посредством места и значения соответствующей этому счету статьи баланса»; Г. Гроссман (1927 г.) саму совокупность счетов рассматривал только как расчленение баланса, каждый счет правомерен постольку, поскольку он отражает изменения, происходящие в балансе, вне баланса нет счета [там же]; а такой видный теоретик, как К. Шмальц, даже полагал, что баланс — настолько всеохватывающая и трудная категория, что дать ее определение вообще невозможно.

Для немецкой школы была характерна механистическая трактовка баланса, может быть, поэтому не случайно в центре дискуссий оказался вопрос о *статической* или *динамической* его природе. Предполагалось, что в первом случае баланс, отражая состояние средств на определенную дату, выступает причиной последующих изменений, во втором баланс — это только итог, иногда скорбный, прошлых и безвозвратно утерянных усилий; в первом случае баланс устремлен в будущее, во втором — в прошлое.

Вся немецкая школа балансоведения, как в целом называли себя наследники И. Ф. Шера, разделилась на три группы: сторонников статического, динамического балансов и сторонников компромиссного решения.

**Формы счетоводства.** Распространение карточек как учетного регистра выдвинуло много вопросов о соотношении хронологической и систематической записей, о модификации форм счетоводства.

В 1925 г. Макс Шенвандт в духе Ф. Гюгли выдвинул десять тезисов против журнала (хронологической записи):

1) журнал—пережиток того времени, когда учет велся несистематически. С появлением двойной записи систематическая запись получила преимущество перед хронологической;

2) система двойного счетоводства не знает журнала. Этот тезис — теоретический, и смысл его сводится к тому, что, отражая каждую операцию два раза, нам нет нужды отражать ее еще один раз в журнале, журнал — книга не двойной, а простой записи;

3) основой систематического счетоводства являются счета, инвентарь и баланс;

4) для систематических записей по счетам журнал излишен: во-первых, запись в Главную книгу можно выполнять прямо из документов, минуя журнал, сокращая тем самым вероятность ошибок, а, во-вторых, пунктировка журнальных статей отнюдь не доказывает правильности разности по счетам;

5) пользование журналом для разности по аналитическим счетам невозможно, журнал не приспособлен для этого;

6) журнал не приспособлен для определения корреспондирующего счета;

7) сводка (обозрение) записей для журнала делается только на небольших предприятиях, на остальных она не имеет никакого значения;

8) лишь непосредственная разность с документа и контроль записи могут гарантировать верность проводки;

9) журнал оказался излишним уже при отделении от него кассовой книги, т. е. сразу с возникновением немецкой формы счетоводства;

10) ведение журнала является помехой для системы учета, для периодического обзора имущественного и финансового состояния предприятия и создает излишнюю работу.

Однако взаимная сверка результатов хронологической и систематической записи - лучшая гарантия правильности регистрации, а возможность получить обзор операций, совершаемых за день, неделю и т. д., дает богатый материал для анализа.

**Учет затрат.** Наш обзор бухгалтерской мысли Германии будет неполным, если мы не рассмотрим дискуссию между тремя школами по вопросу о наиболее рациональных способах построения номенклатуры затрат на производство. Здесь выделяются чисто бухгалтерское, математико-статистическое и «плановое» направления.

1. Чисто *бухгалтерское* направление основано на документальных данных. Большинство авторов придерживаются взгляда, что бухгалтерская методика разложения затрат является единственно допустимой.

2. Относительно *математико-статистического* направления можно отметить, что оно намечается в трех вариантах: Д. Р. Лонгмана—М.Шифа; К.Руммеля; А.Вольтера. У первых эта методология основана на построении коэффициентов корреляции между отдельными видами издержек и степенью занятости: К. Руммель

рассчитывает коэффициенты корреляции между потреблением (издержками) и выпуском готовой продукции [431, с. 19]; А. Вольтер строит кривые издержек на основе коэффициента регрессии.

3. «Плановое» направление реализуется в системе *планкостен* (на счет производства относятся только прямые затраты). Здесь заранее устанавливается потребление производственных факторов по объему, видам и причинам, в результате чего вся система учета ориентируется не на прошлое, а на будущее.

Представители всех трех направлений сходятся на том, что только бухгалтеры, только они одни, располагают священным огнем знания. Но одни считают, что этот огонь может быть добыт только бухгалтерскими методами, а другие стремятся пополнить свой инструментарий за счет статистики, логики, математики.

Итак, повышение эффективности управления невозможно без улучшения системы учета.

**Вычислительная техника** нашла широкое применение в учете: при регистрации движения материальных и денежных ценностей, для учета расчетов (прежде всего по заработной плате), для взаимного контроля деятельности материально ответственных лиц, для анализа эффективности тех или иных хозяйственных процессов.

### 3.2 Итальянская школа

В XX в. школа итальянских бухгалтеров старалась уже не создавать, а сохранять и совершенствовать богатое наследство.

В этой связи следует отметить тех, кто вслед за Э. Пизани думал создать новое, комбинируя старое: это прежде всего Никколо Пеллигрини (1929 г.), Карло Домпе (1930 г.), Сабино Спиненди (1931 г.). Н. Пеллигрини шел от Ф. Бесты к К. Беллини. Он делил счета на материальные и персональные (личные); первые — на активные и пассивные, вторые — на счета депозитариев (хранителей), администратора, собственника и корреспондентов. Далее вводилось



деление счетов на объективные и субъективные. За каждым счетом группы объективных счетов стоит реальное лицо.

К. Домпе шел от К. Беллини к Ф. Бесте. Он делил счета на элементарные (интегральные), включающие счета депозитариев (агентов) и корреспондентов, и экономические (дифференциальные), включающие счета собственника.

С. Спиненди шел от Д. Россп к Д. Дзаппе. В духе первого он считал бухгалтерию методологической наукой, вся теория которой носит сугубо математический характер. Развивая идеи Д. Дзаппы, он считал, что предмет учета — богатство предприятия, которое изучается не только с точки зрения управления им, но и с точки зрения причин его возникновения, трансформации роста [365, с. 150].

Но самым крупным ученым был Пьетро д'Альвизе (1934 г.) — любимый ученик Ф. Бесты, продолжатель дела своего учителя. В период между двумя мировыми войнами его влияние достигло вершины.

### **3.3 Французская школа**

В отличие от немецкой, утратившей связи с юриспруденцией, французская школа никогда этих связей не порывала.

Крупнейшие представители французской школы — А. Гильбо и Э. Леоте — шли от юридического направления к экономическому. В XX в. обе ветви нашли своих последователей, но наследники скорее отталкивались от наследства, чем развивали его, однако и в этом отталкивании были свои логические связи.

По влиянию на умы бухгалтеров юридическое направление преобладало. Его выразителями были Г. Фор, Л. Батардон. А. Лефевр (1882г.) Классификации счетов по Лефевру:

- а) наличные деньги;
- б) ценные бумаги;
- в) дебиторы и кредиторы;

г) товары (сюда включались все материальные ценности). Но в целом это был последовательный представитель юридического направления в конце XIX в. В начале XX в. французскую школу возглавили Габриель Фор и Леон Батардон.

Для Габриеля Фора (1910 г.) бухгалтерский учет — это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни, совершаемых хозяйствующими лицами. Этим то лиц и хотел видеть Г. Фор за каждым бухгалтерским счетом. Управлять — значит контролировать. Контролировать — значит направлять деятельность лиц, занятых в хозяйственном процессе и связанных взаимными обязательствами.

Леон Батардон (1919 г.) рассматривал сумму капитала как кредиторскую задолженность предприятия перед собственником. Сумма капитала, по его мнению, должна оставаться неизменной; прибыль — это проценты на капитал. Амортизация трактуется им, в духе того времени, в широком и узком смысле.

Если юридическая теория, которой придерживалась итальянская школа, исходила в объяснении двойной записи из правила Э. Дегранжа: «Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, — кредитуется» и потому пыталась истолковать все счета как счета личные, то экономическая трактовка диграфизма «нет прихода без расхода» приводила к объяснению всех счетов как счетов средств и процессов (операционных). Личность, договорные отношения исчезали из поля зрения бухгалтера, правовые конструкции не нашли дальнейшего развития. И вместо них пришло убеждение, что бухгалтер не юрист, а экономист.

Наиболее полно этот взгляд выразил Прудон, а последовательной бухгалтерской трактовки он достиг у Э.П. Леоте, А. Гильбо, Ж.Б. Дюмарше, Ш. Пангло, Р. Делапорта, Ж. Бурнисьена, А. Тома. «Объектом учета, — писал Дюмарше, — теперь провозглашаются атомы стоимости».

Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов. Бухгалтер переставал быть сторожем

чужого добра и выступал в роли экономиста, одного из организаторов («архитекторов») хозяйственной жизни любого предприятия.

Что привело к классификации счетов как элементов баланса по видам средств, без связи с лицами, стоящими за ними, к развитию сложной системы операционных счетов, или, как их называли Леоте и Гильбо, счетов порядка и метода, или, как говорил Маришаль, счетов-экранов.

С этого времени планы счетов заполняются безличными счетами – резервов, процессов, фондов, регулирующих, финансово-распределительных и сопоставляющих. Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек.

В самом деле, счет Основных средств – это только счет расходов будущих периодов, которые посредством амортизации из месяца в месяц списываются на текущие расходы.

Во Франции приобретение товаров отражается по дебету счета Издержек обращения (при составлении баланса делается проводка: дебет счета Товаров, кредит счета Издержек обращения – на сумму товарного остатка); все ценности учитываются по себестоимости, актив баланса, за исключением счетов денежных средств, определяется как аккумулированный расход, будущий расход.

Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: «Нет денег – нет прибыли». Например, товары, отгруженные покупателю, нельзя считать проданными, а прибыль полученной, так как они не оплачены. Итальянская же школа предполагала, что раз товары отгружены, то у покупателя возникло обязательство, а у продавца – право на причитающиеся деньги, и, следовательно, продавец может с названного момента считать прибыль полученной. Далее, выявленный излишек товаров нельзя отнести на счет прибылей, так как эти товары в дальнейшем вообще могут быть не проданы и тогда возникнут убытки.

При переброске товаров от одного материально ответственного лица другому по правилам французской школы не делают проводок по синтетическим счетам, что само собой подразумевается при юридической трактовке учета.

Вновь выявленный фактический остаток в результате инвентаризации должен быть немедленно внесен в товарный отчет (утверждение не меняет существа вопроса).

Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной для принятия действенных управленческих решений, т.е. не абсолютной, а относительной. При этом представители французской школы были убеждены, что они, в отличие от итальянцев, учитывают не бумаги, не сведения и не информацию, а сами деньги, вещи, ценности. Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например, гибель основных средств (где здесь приход?).

Итак, права и обязательства подотчетных лиц – не предмет бухгалтерских забот, это дело юрисконсульта. Цели бухгалтерии – рационализация, действенность, эффективность, система, порядок.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии, конечно, сближая их, заставило и бухгалтерскую методологию распространяться до ранее не свойственных ей границ, до создания учета всего народного хозяйства, т.е. до того, что получило название макроучета.

И может быть, не случайно многие видные бухгалтеры, такие, например, как Е. Терехуха, уже не могли признать макроучет бухгалтерией. Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера – контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях.

### 3.4 Англо-американская школа: психологический аспект

Данная школа резко отличается от европейской. Почти все, что волнует немцев, французов, итальянцев, оставляет равнодушными англичан и американцев.

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Ч.Э. Шпруга, А.Ч. Литтлтона, В.Э. Патона, Д.О. Мэйя, Ч. Гаррисона, Г. Свинея, Д.А. Хиггинса, Р. Антони.

Только в середине XX в. здесь наблюдается определенное оживление в области теоретических разработок.

Она преследовала одну цель – сделать учет орудием управления. Это требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы. Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей:

- \*натуральные измерители;

- \*стандартные издержки;

- \*центры ответственности;

- \*управленческий учет;

- \*биховеризм (подход к учету, при котором методы должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей).

Каждая из этих идей не имеет прямого отношения к двойной записи. Формализм немецкой школы положил конец диграфизму как центральной теоретической проблеме, а также и денежному измерителю – его неотъемлемой черте. (Все школы, включая немецкую, сходились на том, что только денежное измерение делает бухгалтерию бухгалтерией.)

Самое яркое имя, которое может встать в один ряд с европейскими — Чартера Гаррисона.

Без тени смущения он писал: «Со времени фараонов в действительности в методы бухгалтерии были внесены два основных улучшения, из которых одно появилось приблизительно 700 лет тому назад, в то время как другое получило свое развитие уже в текущем столетии. Первым из этих основных положений следует считать введение двойной системы бухгалтерии» [84, с. 21], вторым—комплекс идей, получивших название стандарт-костс и предложенных самим Чартером Гаррисоном.

Он развивал строго утилитарную доктрину; в ней не было места ни юридическим, ни экономическим аспектам.

Вся теория европейцев осталась за порогом идей Ч. Гаррисона, не оказав на них никакого влияния.

Цель теории — не рассуждать о том, что такое предмет и метод, а создавать нечто практическое, что помогает принятию управленческих решений. «Система учета, — писал он, — точно такой же механизм, как и всякий иной. Ее производственная задача — фабрикация информационно-ориентирующих данных «.

Гаррисон впервые обратил внимание на то, что истинным измерителем может быть только натуральный, хорошее управление должно быть основано на нем, только на нем или его не будет вовсе. Денежный измеритель носит производный характер от натурального.

Положив в основу учета именно натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию внутрь – от учета синтетического к учету аналитическому, Ч. Гаррисон создал условия для построения стандартов – норм расходов, которые вводились, закладывались в бухгалтерские счета. Последние лишались юридического и экономического содержания, выступая в роли «экранов», демонстрирующих, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от нормативных, заранее намеченных. Благодаря этому бухгалтерия из историографии хозяйственных процессов, как называл ее Шер, превратилась в компас предприятия.

Если учет с помощью стандартов (стандарт-костс) обеспечивал прорыв бухгалтерской идеи (в том числе и идеи двойной записи) в сторону планирования и управления предприятием, то учет по центрам ответственности в определенной мере реставрировал принципы итальянской персоналистической (юридической) школы; отличие состояло в том, что центры ответственности также предполагали возможность синтеза с принципами стандарт-костс.

Но и эти принципы, как выяснилось, имеют огромный недостаток. Они исходят из того, что есть, по крайней мере должен быть, «нормальный» процесс, и, следовательно, фиксируя отклонения от него, оценивают и нормальный, и реальный процессы, т.е. через нормальный процесс понимаются реальные процессы. Однако уже в силу того, что реальные процессы никогда не совпадают с нормальными, следует признать именно реальный процесс нормальным, а то, что англоязычные бухгалтеры называют нормальными (стандартными) процессами, может быть осмыслено только через процессы реальные. (Правилом являются отклонения, сами правила – частным случаем отклонений.)

Следовательно, в основе учета должны лежать типы хозяйственных ситуаций, включающие как общее, правило все отклонения, а не единый нормативный (стандартный) образец, как это делал Гаррисон. Более того, всякое конструирование системы учета должно быть принципиально ориентировано не на «нормальные» условия, а как раз на экстремальные, например, на случай недостач, растрат, хищений. И только в этом случае создается возможность предотвращения подобных негативных явлений.

Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте биховеризма.

Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул – реакции (S ®R). Документ – это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря

психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов – решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование ЭВМ.

Дальнейшее развитие направления привело к возникновению так называемого управленческого учета, который стал параллельным (альтернативным) направлением традиционного бухгалтерского учета. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы; первый допускает устные сообщения, второй – только документы; первый использует методы исчисления, второй – регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности. Так приходит конец мифу об идеальной точности бухгалтерских данных.



## Вопросы для обсуждения

1. Что понимается под термином «римское право»?
2. Почему учет нуждается в регламентации?
3. Что такое шахматная форма регистров?
4. Почему присяга в средние века нередко принималась в качестве более надежного доказательства, чем письменный документ?
5. Почему простая бухгалтерия была более распространена, нежели камеральная?
6. Что означает потребительский характер хозяйства?
7. Почему бухгалтер не должен выполнять обязанности кассира?
8. Каковы особенности партионного учета и почему он был распространен в средневековье?
9. В чем смысл справедливой цены и как она влияет на оценку имущества в бухгалтерском учете?
10. Почему к сундуку (кассе) делалось несколько ключей и почему они находились у разных лиц? Почему хранители ключей не могли ими обмениваться?
11. Как во времена средневековья оценивали финансовую успешность работы предприятия?
12. Почему власть имущие, например, Альфонс Мудрый, обычно любят регламентировать учет?

## Литература

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.

5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. *Валицкий* И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).
14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.
15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.
16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.
17. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.

## ГЛАВА 4. УЧЕТ В ЭПОХУ ПЕТРА ВЕЛИКОГО

### 4.1 Учет в эпоху Петра Великого

Говорят, в старые годы лучше было все в земле русской. - А.С. Хомяков

Начало XVIII в. было ознаменовано великими реформами Петра I. До него все были убеждены, что Запад безнадежно отстал от нас, а Петр, из которого «природа готовила скорее хорошего плотника, чем великого государя» (В.О. Ключевский), объявил, что мы отстали от Запада. С основанием Санкт-Петербурга возникает радикальная задача: догнать и перегнать экономически развитые страны.

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь всесторонней реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны.

Не избежала коренного изменения и постановка учета. В 1710 году в правительственной газете «Ведомости о военных и иных делах» появилось загадочное и малопонятное слово «бухгалтер». Радетели чистоты родного языка предложили русское слово — книгодержатель, но оно не прижилось.

В это время учету и контролю уделяется огромное внимание. Инструкции по организации учета издаются как государственные акты.

\*Первый государственный акт, в котором нашли место вопросы учета, датируется 22 января 1714 года. Эти положения были обязательны для государственного аппарата и государственной промышленности. Они требовали:

- 1) своевременности записи, и чтобы «счет был бы скорый»;
- 2) ежедневного ведения приходно-расходных книг,
- 3) строгого персонального подчинения ответственных лиц.

Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 года.

Здесь появились слова: бухгалтер, дебет, кредит. Особым приказом 11 мая 1722 года была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях.

Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовой. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 года были введены новые книги для учета в Адмиралтействе.

Адмиралтейский Регламент 1722 года предусматривал довольно строгую систему натурально-стоимостного учета материалов.

В управлении Адмиралтейства велась «Приходная материалам по алфавету книга», в которой «прописывается всякого звания провиант по алфавету».

Учет вели по наименованию, количеству, цене и сумме.

На складе магазин-вахтер (кладовщик) вел две магазин-вахмистрские (материальные) книги.

Обе они были прошнурованы, листы пронумерованы, опечатаны и подписаны кладовщиком и контролером.

Первая книга — журнал хронологической записи, в ней записывались приходные и расходные операции. При оприходовании материалов сдатчику нужно было «дать квитанцию за руками всех, кто засвидетельствовал прием в книге». Отпуск материалов был возможен только при наличии приказа на отпуск, который должен был быть «подписан от контролера». В журнале и в приказе кладовщик и получатель расписывались. Офицер магазина (зав. складом) «должен о всем расходе подавать ведомость в контору по все недели на осьмой день».

Специальная книга открывалась для учета выполнения договоров с подрядчиками. «Сперва, на листе дебет пишется; сколько обязался подрядить, а справа (кредит) оставляется свободное место, где по мере выполнения договора пишется, сколько и когда поставлено».

Таким образом, мы можем 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 проводится принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Записи, не оправданные документами, не принимались.

В системе учета центральное место приобретает учет запасов на складах, так как снабжение материалами армии, строительства и промышленности строжайше регламентировалось. В военных интендантских складах провиантмейстер (заведующий) вместе с камериром (воинским инспектором) ежемесячно сдавали в штатс-конторколлегию (интендантское управление) ведомость о наличии остатков.

В конце года или в случае возникновения подозрений проводились сплошные инвентаризации, выявленные остатки должны были сверяться с отчетом провиантмейстера.

Принципы документирования соблюдались и на винокуренных казенных заводах, где были введены для материального учета приходно-расходные книги. В них на каждое наименование открывался счет, куда все приобретенные запасы «записывались порознь, равно как их цены и место купли», «чтобы у головы и у целовальников в том, какого воровства и кражи и спору не было и лишнего ни в чем не приписывали».

Огромное развитие учет получает на уральских металлургических заводах.

Они были созданы крупнейшим металлургом века В.И. Генниным (1676-1750), голландцем, находящимся на русской службе с 1698 года.

Им была разработана законченная система учета на уральских металлургических заводах.

Так, учет выработки предусматривал вывешивание у каждой домны табельной доски, на которой отмечалась мастерами выработка

готовой продукции, а также количество идущего в переработку сырья.

Для учета, проработанного времени мастер должен был «...записывать, кто в который день, у какой работы был, а по прошествии месяца оную роспись мастеру или кому приказано будет, заруча, подать ему, управителю, а он должен свидетельствовать, ежели исправно, писать в Сибирской Обер-бергамт для заплаты денег».

При передаче дел одним мастером (старостой) другому находящиеся на ответственности первого мастера ценности должны были передаваться после инвентаризации. Под инвентаризационной описью расписывался принявший дела мастер

На государственных металлургических уральских заводах (1735) материальный учет велся в книгах «С» и «D» (кредит, дебет).

Таких книг велось двенадцать — по числу групп материалов. В книгах надо «записывать каждую вещь по содержанию своему щетом, мерою и весом и по цене» Книги должны были быть прошнурованы, листы в них пронумерованы и скреплены печатью.

Учет тесно переплетался с планированием, причем вся ответственность за простои в производстве возлагалась на управляющих. За несвоевременную подачу заявок на уральских заводах на виновных налагался штраф: «А ежели оных (заявок — Я.С.) на то число подано не будет, то за оное с управителя за всякой умедленной день доправить надлежит по гривне, а с шихтмейстера -по пяти, с подьячих старых, средних и молодых — со всех обще — по пяти ж копеек».

Порядок отпуска и оприходования материалов должен был быть строго документирован: «Без письменного указа ни малой вещи никуда не отпускать и в расход не записывать ни по чьему словесному приказу или требованию под заплатою тройные цены».

Это положение сохранялось и при отпуске материалов своим заводам: «Припасы с одних на другие заводы отпускать по указам, с росписками, и чтобы отповедь письменная была от управителей тех заводов, что получено, и в книги записать за счет тех заводов по цене

настоящей». В отношении расходных операций сказано: «...записывать оные по силе регламентов и указав имяно, кому, на какое дело колико числом (количеством) мерою или весом дано, и книги содержать порядочно и чисто так же, как и о приходных показано».

На приходных документах на уральских заводах проставлялся номер страницы приходно-расходной книги.

Имелись на уральских заводах и указания о методике организации архива: «По прошествии года, все дела разобрав, и которые касаются к щету, те переплесть особо от оставших других конторских дел с оберткою в коже, и учиня тому всему ясные описи. И как оные, так и те дела закрепить по листам, и касающаяся к щету книги и щетные выписки объявлять во Обер-бергамте. А кои к щету не касаются, те содержать при конторе и хранить во всякой чистоте, а паче от пожара, дабы оные, такоже приходные и расходные книги не погорели, ибо от того немалая беда произойти может».

Из сказанного видно, что в промышленности учет постепенно начинает складываться в определенную строгую и сложную систему.

При Петре I организация учета была пересмотрена в связи с административными реформами, проведенными в государстве, издано множество различных законодательных актов и инструкций, многие из которых были, очевидно, заимствованы из западной, прежде всего шведской, практики.

Эта перестройка преследовала две цели:

- 1) усиление контроля за сохранностью собственности
- 2) увеличение доходов казны.

Промышленный учет в петровской России имел огромные достижения. На предприятиях впервые были обеспечены:

- сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни;
- регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная 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, ибо психологически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируются в том измерении, в котором они возникают.

Например, куплена бочка водки за 3 руб. Водка приходовалась без всякой связи с деньгами, а кассовый остаток уменьшался на 3 руб., дебет счета Вина — 1 бочка водки, кредит счета Кассы — 3 руб.

Не меньшие достижения были в учете и контроле государственных хозяйств. И может быть, успехи промышленного учета связаны именно с тем, что промышленность была государственной, индустриализация страны и учет в ней были делом надежным, государственным, ибо «идеи иницируются и внедряются сверху».

Принуждение становится основным и определяющим фактором экономического и социального прогресса. «Наш народ, — писал Петр I, — яко дети, которые никогда за азбуку не примутся, когда от мастера при-невольны не бывают».

Успех любой работы невозможен без строжайшего учета и контроля «за мерой труда и потребления», а средства этого контроля — доносы для выявления виновных, для устрашения слабых духом и удержания их от соблазна.

К доносам прямым — отношение было положительное, к анонимным (подметным письмам) — двойственное, внешнее неодобрение и внутреннее поощрение. Вот отрывок из специального указа Петра I о подметных письмах: Доносы поощряются специальными людьми — фискалами.

Они должны были обеспечить полную честность в соблюдении финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально: «...дабы земской фискал в своем чине прилежнее и вернее себя мог вести и поступать: того для его царское величество чрез сие милостиво повелевает, что он третью часть от всех штрафных денег, которые он



чрез свой собственный труд и изыскание и в правах основанными доношении за похищение его царского величества доходов, или за другие дела положенные штрафные деньги во всей губернии сделал, получать имеет, а ежели не он проводывал, но то дело от другого кого донесено, то тот доноситель того дела, буде похочет, ту третью часть получить имеет: однакож надлежит земскому фискалу, по должности своего чина, оное дело производить, и прилежно осмотреть, в чем возможно тому постороннему доносителю верить, и тако то доношение доказано быть может».

Но и ответственность у служащих Российской империи была немалая: «...кто по дружбе, или по вражде, или из взятков, или других намерений что пренебрежет, которое ему чинить надлежало, таковым за преступление как вышним, так и нижним надлежит чинить смертная казнь, или вечная на галеру ссылка с вырезыванием ноздрей и отнятием всего имения, ежели же кто меньшее преступление учинит, как выше писано, таковым за преступление наказания чинить ссылкойю на галеру временною, со отнятием всего или части имения, или лишением чина и тяжким штрафом (ежели впервые) по силе прегрешения».

Но великий преобразователь России понимал, что одними казнями человека заставить работать трудно, нужно и бережное отношение к тем, кто удержался от «взятков». Так, служащие в государственных коллегиях, как предписывал Генеральный регламент 1720 года, имели «среди лета купно с канцеляриями и конторами отдохновения от трудов, и притом свободу на четыре недели в маестности свои ехать летним увеселениям забавляться».

## Вопросы для обсуждения

1. Что понимается под балансоведением?
2. Почему именно в немецкой школе вопросы балансоведения оказались в центре теории бухгалтерского учета?
3. Почему Шмаленбах критиковал теорию статического баланса?
4. Почему теорию Ле Кутра называют тотальным балансом?
5. Что понимал Шмаленбах под динамикой в отчетности?
6. Должна ли бухгалтерская отчетность быть понятной неподготовленному пользователю или ее чтение — удел специалистов?
7. Как оценка активов влияет на величину финансовых результатов?
8. Почему теорию органического баланса Шмидта подозревают в дуалистичности? Справедливо ли это?
9. Почему теория Шмидта, не нашедшая применения в нашей стране, весьма популярна на Западе?
10. В чем основное различие юридической и экономической теории учета во Франции?
11. 11. Что позволило П. Гарнье назвать бухгалтерию алгеброй права?
12. Возможно ли создание бухгалтерского права по аналогии с правом гражданским?
13. Как вы понимаете утверждение Пангло: бухгалтерский учет — зеркало капитала?
14. Почему Дюмарше считал свою теорию позитивной? Как вы понимаете позитивизм в учете? Насколько он современен?
15. Приведите примеры потенциальных оценок в современном русском учете.
16. Почему развитие теории учета в Америке начиналось позже, чем в Европе?

## Литература

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. *Валицкий* И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).
14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.

15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.
16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.
17. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.

## ГЛАВА 5. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СССР

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

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

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

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

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

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

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

### **5. 1. Первые два этапа: попытка стабилизации хозяйства и эпоха военного коммунизма (1917—1921)**

Октябрьская революция на первом этапе была демократической и как бы «заморозила» разрушавшиеся из-за нестабильности социально-экономической жизни производственные отношения.

Начиная с октября 1917 до лета 1918 г. в стране продолжало существовать частное предпринимательство, наблюдались тенденции, получившие развитие в годы нэпа.

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

Уже 5 декабря 1917 г. были изданы постановление «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бухгалтерия, которая должна была составлять к концу отчетного периода генеральный баланс и отчет для представления и утверждения Всероссийского съезда Советов рабоче-крестьянских и солдатских депутатов».

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

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

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

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

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

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

Энергетическое и предметное направления не получили распространения. Среди его представителей отметим М. Н. Смит и С. А. Клепикова, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной, приведенной единицы энергии («эрг»), и А. В. Чайнова, считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства. Бухгалтерский учет должен был, по мысли Чайнова, быть заменен, экономическим учетом, суть которого в том, что «экономический учет результатов производства переносится в главк, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгодности. В рамках же эксплуатационной единицы может вестись только технический учет». Самым важным здесь было выдвижение ими новой задачи учета —

выявление народнохозяйственной эффективности взамен определения прибыли отдельных предприятий.

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

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



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

## **5. 2. Нэп и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921—1929)**

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

Николай Александрович Блатов (1875—1942), ученик Сиверса, продолжатель его дела, сторонник обучения от счета к балансу. Из наследия Блатова следует выделить данную им по шести основаниям классификацию балансов

*А. По источникам составления* — 1) инвентарный; 2) книжный; 3) генеральный.

*Б. По сроку составления* — 1) вступительный; 2) операционный; 3) ликвидационный.

*В. По объему*—1) простой; 2) сводный; 3) сложный, или сложенный.

*Г. По полноте оценки*— 1) брутто; 2) нетто.

*Д. По содержанию*—1) оборотный; 2) сальдовый.

*Е. По форме*—1) двусторонний; 2) односторонний; 3) шахматный.

В дальнейшем А. Я. Локшин ввел еще одну классификацию:

*Ж. По временной ориентации* — 1) провизорный; 2) перспективный; 3) директивный.

Первоклассным ученым был И. Р. Николаев, ученик П. Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена». И. Р. Николаев (1877—1942) развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Учет должен представлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений. Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив и все сальдо счетов, показываемые в нем, есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов.

Исходя из финансовой трактовки учетных показателей, Николаев и оценку статей сводит, естественно, к себестоимости, т. е. в старом споре между Лукой Пачоли (1494) и Анжело ди Пиетро (1585) он выбрал сторону автора «Трактата о счетах и записях».

Николаев дал глубокое обоснование хозяйственного расчета, развивая его финансовые аспекты. Он придерживался правила, что, только превратившись в деньги материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей. Таким образом, он, возможно первый в отечественной литературе, считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег. Теперь это одно из непреложных правил.

Имея опыт жизни, Николаев сформулировал три требования, которым должен отвечать настоящий бухгалтер: хорошо знать особенности предприятия, в котором работает; быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоять тому давлению, какое он постоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста — оперативника-хозяйственника»; обладать способностью быстро ориентироваться в особенностях каждой отдельной сделки, чтобы

знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сделки.

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

А. *Регистрация*—наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике.

Б. *Систематизация*—правила построения счетов бухгалтерского учета, рассматриваемые им только как балансовые счета. В этой модели бухгалтерского баланса выделяются две аксиомы: Пачоли—о равновеликости дебета и кредита и Пизани — о равновеликости сальдо *динамических* и *статических* счетов. Учение Рудановского о систематизации и балансе включает ряд неудачных положений, но, несмотря на это, в целом его теория является большим достижением учетной мысли.

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

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

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

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

Галаган будет четко развивает идеи, связанные с трактовкой единичного хозяйства (предприятия) как предмета (объекта) счетоводства. Хозяйственная деятельность каждого предприятия, указывал он, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

*Субъекты* — это участники хозяйственного процесса.

*Объекты*—различные виды основных и оборотных средств предприятия.

*Операции* — действия человека на ценности, с которыми он работает.

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

Такова общая схема теоретических взглядов Галагана. Потом возникнет «галагановщина»—это обвинение каждого бухгалтера, который разделяет полностью или частично изложенные выше взгляды. Сам Галаган, попытался трансформировать свое учение, перейти как бы от логики формальной к логике диалектической. В основу был положен принцип двойственности, который рассматривался в виде определенного ядра. Предполагалось, что каждая хозяйственная операция непременно и объективно несет в себе два равновеликих заряда — положительный и отрицательный, что предопределяет действие закона единства и борьбы противоположностей. Вывод сальдо объяснялся как переход от количественных изменений к качественным, а последовательная смена сальдо начального оборотом и оборота сальдо конечным трактовалась как проявление закона отрицание отрицания. Галаган думал, что теперь горькая чаша «разоблачений» минует его. Но он ошибался. Через несколько месяцев Галагана заставят каяться за все — и за формальную, и за диалектическую логику. Но в то время, когда Галаган страдал и каялся, Н. И. Подвойский в своих лекциях о диалектическом материализме излагал то же самое о двойной бухгалтерии, и его за это не преследовали.

Одной из причин неприязни к Галагану со стороны его коллег, возможно, послужило его выдвижение на роль ведущего ученого в первые годы Советской власти и оттеснение тем самым остальных на второй план. А. П. Рудановский критиковал везде и по любому поводу, Р. Я. Вейцман отказывался работать с ним в комиссиях и т. п.

Как бы там ни было, Рудановский и Галаган — выдающиеся бухгалтеры советской школы, ее создатели, и, несмотря на то, что их

имена сначала были преданы травле, а потом забвению, оставленные ими идеи прочно остались в практике и теории того, что получило название социалистического учета.

### **5.3. Деформация принципов бухгалтерского учета (1929—1953)**

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

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

Но основным вредителем признавали А. М. Галагана. Над ним был организован специальный показательный общественный суд. Это шельмование подытоживалось торжествующей записью: «Проф. Галаган ... под давлением общественности признал не только отдельные свои ошибки, но и то, что в основе этих ошибок лежит законченная буржуазная идеология». В результате Галагану была запрещена педагогическая работа, и в 1938 г., не дожив до шестидесяти лет, он умер; Рудановский умер внезапно в 1934 г.

В 1930 г. в Ленинграде вышла книга под редакцией трех авторов: Н. А. Блатова, И. Н. Богословского и Н. С. Помазкова «Счетно-бухгалтерские курсы на дому». Вскоре появилась рецензия,

разоблачающая буржуазную идеологию авторов. В том же номере журнала «Спутник счетовода» Помазкова обвиняют в том, что он «написал одну, пожалуй, вредную в счетной литературе книгу «Счетные теории» ... стремился поставить счетную мысль на ложный путь».

Это не могло отразиться на теории и практике учета. Они начинают стремительно деградировать. Все лучшее, что веками накапливала человеческая мысль, уничтожалось. Взрывали храмы, жгли книги, травили ученых. К 30-м годам в учет вошло утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом. Важнейшим различием было то, что при капитализме бухгалтерский учет отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности, при социализме этот процесс изучается в условиях общественной социалистической собственности. Теперь, когда мы проводим различия между учетом в административно-командной системе и в условиях рыночной экономики, то надо отметить, что эти различия, вытекающие из разнообразия форм собственности, огромны.

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

***Единый социалистический учет.*** Построение единого учета и возможность использования бухгалтерского баланса для отражения структуры всего народного хозяйства выдвинули проблему о соотношении различных видов учета. Эта проблема усугублялась тем, что, помимо бухгалтерского и статистического, в 30-е годы получил самое широкое, новый вид учета — *оперативный*. Его зарождение

связано с работами М.П. Рудакова, Р.С. Майзельса, Д.И. Савошинского, А.В. Вейсброда и В.В. Цубербиллера.

Все это получило очень широкое распространение. Интеграция трех видов учета стала очередным мифом экономической идеологии.

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

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

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

Забвение принципов классической бухгалтерии сопровождалось ростом внимания к технике регистрации фактов хозяйственной жизни.

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

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

Блатову принадлежит заслуга наиболее подробного обоснования необходимости исчисления себестоимости.

Вейцман настаивал на том, что как бухгалтерская категория *калькуляция* имеет два смысла: 1) исчисление в едином денежном измерителе результатов какого-нибудь определенного хозяйственного процесса (широкое понимание) и 2) исчисление себестоимости



единицы готовой продукции или единичной оказанной услуги (узкое понимание).

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

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

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

Появление в практике терминов «нормативный учет» и производного от него «нормативная себестоимость» потребовало выяснения соотношений между плановой и фактической себестоимостью. Р. Я. Вейцман оказал влияние на последующие представления бухгалтеров, отождествив понятия плановой и нормативной себестоимости.

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

Несмотря на широкую пропаганду «чистого» варианта нормативного учета, отмеченные обстоятельства тормозили его распространение. Серьезным фактором, тормозящим распространение

«чистого» нормативного учета затрат на производство, следует признать отсутствие научно обоснованных нормативов.

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

**5.4. Совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации (1953—1984).** К 1953 г. теория бухгалтерского учета перестала существовать. То, что выдавалось за таковую, было набором или тривиальных, или бессмысленных фраз. Уровень профессиональной подготовки падал.

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

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

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

стороны, постараемся показать невозможность и ненужность калькуляции в ее современном состоянии.

Возможна ли калькуляция? Возможна ли калькуляция вообще или же возможна ли бухгалтерская точная калькуляция. В первом случае следует дать положительный, а во втором отрицательный ответ, продиктованный следующими соображениями.

1. Состав затрат, а, следовательно, и величина себестоимости обусловлены нормативными актами: что по инструкции включается в состав затрат, то и получается в частном.

2. Величина затрат, т. е. числителя, зависит от колебаний цен, тарифов, ставок налога с оборота, процентных отчислений.

3. Нельзя затраты строго разграничить между отчетными периодами, всегда возможно смещение по времени тех или иных величин.

4. Знаменатель, т. е. объем готовой продукции, зависит и от инструкции, и от определения объема незавершенного производства.

5. Существенным обстоятельством надо считать и то, что объект калькуляции, как правило, крайне сложно определить.

6. Наличие так называемых сопряженных расходов практически перечеркивает возможность калькуляции.

7. Существенным аргументом против бухгалтерской калькуляции надо считать и то обстоятельство, что практически на любом предприятии выделяются прямые и косвенные затраты. Предполагается, что прямые затраты легко включить в объекты калькуляции, косвенные затраты распределяются пропорционально какой-то определенной базе.

8. Необходимо также отметить, что себестоимость получается только как средняя арифметическая величина.

9. И, наконец, последнее предположение: допустим, что себестоимость рассчитана и измерена совершенно точно. Тогда все равно возникают минимум два вопроса: а) что с этой себестоимостью делать? и б) во что она обойдется, какова себестоимость

себестоимости. Расчет себестоимости, конечно, и трудоемок, и дорог, а решать с ее помощью конкретные производственные задачи не приходится, так как она не верна, по существу.

Итак, бухгалтерская калькуляция невозможна и не нужна. Эта истина была известна давно. Бухгалтерская калькуляция фактической себестоимости не нужна, но это, конечно, не означает, что калькуляция себестоимости вообще не нужна. Она необходима в двух качествах: как плановая (перспективная) и ретроспективная.

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

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

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

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

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

Благодаря Исакову и его последователям в будни почти каждого бухгалтера вошли такие проблемы, как унификация и стандартизация первичных документов, проектирование машинных сводок — учетных регистров и т. п.

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

В дальнейшем последовало разочарование. Потребовалось множество работников на обслуживание машин, бухгалтерам к их прежней работе прибавились новые заботы возник глубокий кризис в ее использовании. основополагающие принципы, лежащие в основе рациональной организации учета в условиях его механизации:

**1. Гибкость**—Суть этого принципа сводится к возможности эксплуатировать ЭВМ как в режиме персонального компьютера, так и в операторном варианте.

**2. Коммуникация**—возможность передачи информации от одного лица, занятого обработкой данных, другим лицам, участвующим в хозяйственном.

**3. Коллация**—предполагает четкую адекватность объема прав объему обязательств.

**4. Мнемоничность**—предполагает оптимальное сочетание запоминающих и печатающих устройств.

**5. Информационное обеспечение**—по возможности никогда не должно увеличиваться в связи с созданием ЭВМ.

**6. Огмантация**—предполагает, что объем результатной информации должен превышать объем исходных данных.

**7. Пирамида**—принцип, согласно которому чем выше уровень управления, тем меньше информации о нижних уровнях.

**8. Инвариантность**— хорошо составленная программа должны решать не частную задачу, а частный случай более общей задачи, составленной проектировщиком.

**9. Главное звено**—с точки зрения технологии машинной обработки данных необходимо четко разграничить *массовые и немассовые* операции.

**10. Перманентность (корректировка)**— возникающих ошибок предполагает, что учетный регистр на машине не исправляется, а сохраняется в первоначальном виде.

**5. Перестройка социально-экономических отношении в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.**

Научные положения должны излагаться нейтральным языком, и в какое время высказана мысль—триста лет тому назад или сейчас, не имеет никакого значения. И, отмечая сложившееся сейчас положение, необходимо указать, что успех развития бухгалтерского учета в нашей стране в условиях возрождения рыночной экономики зависит от нескольких существенных моментов.

Необходимы и акционерные независимые аудиторские фирмы, которые бы концентрировали самых квалифицированных бухгалтеров. К созданию таких фирм следует привлечь иностранных специалистов. За все ошибки в заверенных отчетах аудиторская фирма несет материальную ответственность. Совершенно очевидно, что аудитором может стать только высококвалифицированный бухгалтер.

***Развитие науки — счетоведения.*** Без науки, без развитой теории бухгалтерского учета какой-либо прогресс невозможен.

Теория позволяет:

- 1) анализируя прошлое, находить решения в будущем;
- 2) понимать конкретные факты хозяйственной жизни;
- 3) выявлять структуру изучаемых явлений;
- 4) видеть, рассматривать и выбирать наилучшие решения из возможных альтернатив;
- 5) раскрывать интересы лиц, отстаивающих ту или иную методологическую концепцию;
- 6) сформулировать общие правила поведения хозяйствующих

субъектов.

Теория не должна быть противоречивой. Существующая теория бухгалтерского учета ограничивается осмыслением *диграфизма*. И в этой связи трактовка фактов хозяйственной жизни в теории двойной записи может быть *имманентной, трансцендентной, позитивной и конвенциональной*. Первая исходит из того, что сам факт хозяйственной жизни обуславливает двойную запись или двойная запись—следствие имманентных особенностей факта хозяйственной жизни. Наиболее последовательно эта теория представлена в трактовке А. М. Галагана.

Второе понимание связано с тем, что факт хозяйственной жизни обусловлен двойной записью, которая вытекает из взаимоотношений субъектов хозяйственного оборота. Выразителями трансцендентного подхода были А. И. Гуляев (юридическая теория) и Н. А. Блатов (экономическая теория в ее меновом варианте).

Третья интерпретация основана на том, что бухгалтер с помощью двойной записи только наблюдает и описывает факты хозяйственной жизни, при этом его не интересует природа, содержание самих фактов. Такой подход был характерен для представителей балансовой теории (Н. С. Лунский, Р.Я.Вейцман, Н. А. Кипарисов, Я. М. Гальперин).

И наконец, последний конвенциональный подход. Его цели чисто практические. Любая запись любого факта хозяйственной жизни predeterminedena соглашением (конвенцией) между бухгалтером и администрацией.

***Совершенствование организации бухгалтерского учета.*** В новых условиях повышается самостоятельность и ответственность руководителя предприятия, в том числе и главного бухгалтера. Выбор форм счетоводства, формирование конкретных структур бухгалтерского аппарата, комплектация парка вычислительных машин — все это находится в компетенции главного бухгалтера, и никто не в праве навязывать ему какие-либо мнения по этим вопросам.

С распадом СССР и выделением России как нового государства в ее экономической политике произошли значительные изменения.

Переход от командно-административной системы управления к рыночным отношениям не мог не сказаться и на системе бухгалтерского учета. Произошел переход к принятой во всем мире системе Международных стандартов.

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

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» сформулированы следующие задачи:

– формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

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

- оценка имущества в рублях;
- отдельный учет собственного имущества и имущества других организаций; непрерывность учета во времени;



- ведение учета двойной записью в системе счетов; соблюдение тождества данных синтетического и аналитического учета;
- отражение хозяйственных операций на счетах без всякого изъятия;
- отдельное отражение затрат на производство и капитальные вложения.

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

В системе управления хозяйственной деятельностью предприятия бухгалтерский учет выполняет ряд функций.

❖ Контрольная функция имеет большое значение в условиях развития рыночных отношений и наличия различных форм собственности. Работники бухгалтерии, аудиторских фирм, налоговых служб осуществляют контроль за сохранностью, наличием и движением имущества предприятий и организаций, правильностью и своевременностью расчетов с государством и другими субъектами хозяйственных взаимоотношений. С помощью бухгалтерского учета осуществляются три вида контроля - предварительный, текущий и последующий.

❖ Информационная функция - одна из главных функций бухгалтерского учета.

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

Информация должна содержать только необходимые данные, что позволяет быстрее изучать их, принимать оптимальные управленческие решения.

❖ Обеспечение сохранности имущества - функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:

– наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;

– совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостатков, растрат, хищений;

– использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.

❖ Функция обратной связи означает, что бухгалтерский учет формирует и передает информацию обратной связи, т.е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

Основными компонентами информационной системы обратной связи, применительно к бухгалтерскому учету, являются в качестве ввода - неупорядоченные данные, процесса - обработка данных, вывода - упорядоченная информация.

Бухгалтерский учет с точки зрения системы управления представляет собой часть информационной системы обратной связи, ее основу. Он призван обеспечивать все уровни управления предприятия информацией о фактическом состоянии управляемого объекта, а также обо всех существенных отклонениях от заданных параметров.

❖ Аналитическая функция в условиях развития рыночных отношений позволяет изучить перспективы развития данного хозяйственного органа, вскрыть имеющиеся недостатки, наметить пути совершенствования всех направлений хозяйственной деятельности.

## Вопросы для обсуждения

1. Почему оказалось возможным использование дореволюционных инструкций по учету в акционерных товариществах для ведения учета в советских главках?
2. В чем «чрезвычайность» чрезвычайного учета? Возможно ли его применение в наши дни?
3. Почему, несмотря на политический заказ и высшее одобрение, трудовой измеритель не нашел применения в бухгалтерском учете?
4. Почему советская экономика упрощала учет по сравнению с дореволюционным периодом или учетом за рубежом?
5. Каким образом НЭП возродил денежный измеритель?
6. Почему НЭП явился периодом расцвета русской бухгалтерской мысли? Справедливо ли это утверждение для русской науки и искусства?
7. Почему из множества журналов по бухгалтерскому учету к концу 30-х годов сохранился один «Бухгалтерский учет»?
8. В чем различие идей петербургской и московской школ бухгалтерского учета?
9. Для чего Н.А. Блатову понадобилось излагать свою теорию в форме квадрата?
10. Какую теорию, меновую или балансовую, вы считаете более правильной и почему?
11. Какие факты не может объяснить меновая теория, а какие балансовая?
12. Как вы понимаете понятие «источник средств»?

## Литература

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.

2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. Велицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).
14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.
15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.
16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.

## ГЛАВА 6. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ XXI ВЕКА

### **Понятие бухгалтерского учета, его сущность и значение**

Бухгалтерский учет — это стройная устоявшаяся система учета. Принципы бухгалтерского учета в России и за рубежом одинаковы.

Организация современного общественного производства не возможна без управления им. Управление призвано организовать, согласовывать, регулировать и контролировать хозяйственную деятельность отдельных работников и производственных единиц. Учет занимает одно из главных мест в системе управления. Он отражает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, характеризует финансовое состояние организации, служит основой для планирования, прогнозирования и анализа его деятельности.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику экономических явлений и процессов с целью контроля и более эффективного управления ими.

### **Цель и задачи хозяйственного учета на современном этапе**

Совершенствование управления экономикой, становление рыночных отношений, использование различных форм собственности, создание предприятий с участием иностранных партнеров, ориентация на Международные бухгалтерские стандарты предполагают дальнейшее повышение роли и значения учета и аудита.

В Российской Федерации действует система хозяйственного учета, в которой выделяются три взаимосвязанных вида учета:

- оперативный;
- статистический;
- бухгалтерский.

**Оперативный (или оперативно-технический) учет** осуществляется для повседневного текущего руководства и управления предприятием, участками, производствами, цехами. С помощью

оперативного учета управленческому персоналу поступает информация о движении материальных ресурсов на предприятии об объемах выпущенной продукции, ее продаже, о наличии производственных запасов. Источником информации для получения таких сведений могут быть как документы, так и данные, полученные по телефону, телетайпу, факсу, в устной форме. Оперативно-технический учет может прерываться во времени, и надобность в нем появляется по мере необходимости.

**Статистический учет** изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики, тенденциях ее развития, движении рабочей силы, товаров, ценных бумаг, материальных запасов, численности и составе населения по возрасту, полу, профессиям. Статистика широко использует выборочный метод наблюдения и регистрации, осуществляет единовременный учет и переписи. Для этих целей она применяет информацию бухгалтерского и оперативно-технического учета.

**Бухгалтерский учет** изучает количественную сторону хозяйственных явлений в неразрывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в денежном выражении, так и в натуральных показателях.

Из определения следует, что в бухгалтерском учете:

✓ имеет место **сплошное** отражение финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, всего его имущества и источников его формирования, всех видов производственных запасов, основных фондов, затрат на производство и реализацию продукции, денежных средств, задолженности как предприятию, так и другим предприятиям, организациям;

✓ осуществляется **непрерывность** во времени отражения происходящих хозяйственных фактов. Предполагается, что происходят

постоянное наблюдение и отражение хозяйственных операций, связанных с движением основных фондов, производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, расчетов, фондов, кредитов;

✓ каждый хозяйственный факт оформляется **документально** бумажным первичным документом или машинным носителем информации, который имеет **правовую основу**, согласно ему, устанавливается ответственность за выполняемую хозяйственную операцию, а, следовательно, документ приобретает юридическую силу;

✓ все средства и хозяйственные процессы обязательно отражаются **денежном** выражении, обобщая натуральные показатели;

✓ существует **взаимосвязанное** отражение финансовой и хозяйственной деятельности, обусловленное взаимной зависимостью совершающихся фактов. Так, при поступлении материальных ресурсов на склады предприятия обязательно должно быть указано, откуда они поступили: от поставщиков или в результате передачи их из цеха в цех. Выплата заработной платы работникам предприятия из кассы наличными подтверждает уменьшение задолженности предприятия работающим, а также уменьшение денежных средств в кассе.

Перечисленные особенности бухгалтерского учета отличают его от оперативно-технического и статистического видов учета. Но только использование информации всех трех видов учета, хозяйственного учета как целостной системы, позволяет предприятиям наиболее эффективно управлять хозяйственной деятельностью, удовлетворять запросы потребителей продукции, выполнять работы и оказывать услуги, оценить положение предприятия на рынке,

**Основной целью хозяйственного учета** является формирование качественной (полной, достоверной) и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения предприятия на рынке, выявления положения предприятий-конкурентов.

Бухгалтерский учет, постоянно совершенствуясь, становится важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, действенной функцией управления. Он призван способствовать лучшей организации управления, планирования, прогнозирования, анализа посредством обеспечения учетной информацией разных уровней управления и носит не только ретроспективный, но и перспективный характер.

**Бухгалтерский учет — одна из основных функций управления наряду с такими функциями, как планирование, регулирование, организация и стимулирование. Это означает, что совершенствование управления, создание рыночного механизма неразрывно связаны с развитием всей системы бухгалтерского учета.**

Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых, финансовых ресурсов, что позволяет направлять и координировать финансовую и производственно-хозяйственную деятельность, добиваться желаемых результатов.

Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятием, необходима такая система организации бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методов учета, положительного зарубежного опыта, международных стандартов бухгалтерского учета, широкое применение вычислительной техники.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, основными из которых являются: контрольная, обеспечение сохранности собственности, информационная, обратной связи, аналитическая.

**1. Контрольная функция.** В условиях совершенствования управления, наличия различных форм собственности, формирования рыночных отношений происходит усиление контрольной функции



бухгалтерского учета благодаря развитию его форм и методов, использованию зарубежного опыта, широкому внедрению вычислительной техники, использованию возможностей, автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика.

Наличие различных форм собственности, расширение прав предприятий не означают, что в рыночных условиях должен быть ослаблен финансовый контроль, контроль за затратами на производство и продажу продукции, выполненных работ и оказываемых услуг. Наоборот, работники учетного аппарата, контрольно-ревизионных служб, банков, аудиторских фирм, налоговых служб, опираясь на новые методы хозяйствования, должны осуществлять действенный контроль, за использованием различных видов ресурсов. В единой целостной системе бухгалтерского учета роль его контрольной функции усиливается и приобретает еще, большее значение, поскольку администрации, руководителям, менеджерам необходимо знать, например, не только финансовое состояние своего предприятия, но и финансовое положение, платежеспособность предприятий-конкурентов.

**Контроль** — это процесс, позволяющий определить достижение организацией своих целей. Процесс контроля состоит из установления стандартов, измерения фактически достигнутых результатов и проведения корректировок в том случае, если достигнутые результаты существенно отличаются от установленных стандартов.

Различают три вида контроля: предварительный, текущий и последующий (заключительный).

В организациях предварительный контроль обычно используется по отношению к человеческим, материальным и финансовым ресурсам. Предварительный контроль в области человеческих ресурсов достигается в организациях за счет тщательного анализа тех деловых и профессиональных качеств и навыков, которые необходимы для выполнения тех или иных должностных обязанностей, и отбора наиболее подготовленных и квалифицированных работников.

Контроль материальных ресурсов осуществляется путем выработки стандартов минимально допустимых уровней качества и проведения физических проверок соответствия поступающих материалов этим требованиям.

Хотя последующий контроль осуществляется слишком поздно, чтобы реагировать на проблемы в момент их возникновения, он выполняет две важные функции. Первая заключается в том, что последующий контроль дает руководству организации информацию, необходимую для планирования, в случае если аналогичные работы предполагается проводить в будущем. Кроме того, он позволяет также получить информацию о возникших проблемах и сформулировать новые планы так, чтобы избежать этих проблем в будущем. Вторая функция состоит в том, чтобы определять результативность и соизмерять соответствующие вознаграждения, с тем чтобы сформулировать будущие ожидания о существовании тесной связи между фактическими результатами и вознаграждениями.

В бухгалтерском учете отражается весь кругооборот средств предприятия, источников их формирования и хозяйственные процессы. Качественная учетная информация позволяет осуществлять контроль на разных стадиях производства, контролировать в случае необходимости во всех деталях деятельность предприятия и его подразделений, анализировать ее и на базе этой информации подготавливать, обосновывать и принимать соответствующие управленческие решения на различных уровнях управления.

Контроль может осуществляться по следующим направлениям:

- ♦ выполнение планов (программ) по объемам выработанной и проданной продукции;
- ♦ обеспечение сохранности собственности предприятия;
- ♦ рациональное и эффективное использование материально-сырьевых, топливно-энергетических, трудовых и финансовых ресурсов;
- ♦ использование основных средств, амортизационных

отчислений, ремонтного фонда;

- ♦ формирование фактических затрат на производство продукции и калькулирование себестоимости продукции (выполненных работ и оказанных услуг);

- ♦ формирование полной себестоимости проданной продукции, включая коммерческие расходы;

- ♦ выполнение различных смет расходов (включая, например, сметы представительских расходов, затрат, связанных с рекламой);

- ♦ деятельность различных подразделений предприятия;

- ♦ операции, связанные с ценными бумагами (акциями, облигациями, векселями);

- ♦ формирование финансовых результатов деятельности предприятия (прибыль, доход, убыток);

- ♦ снижение затрат, связанных с формированием выпущенной и реализованной продукции;

- ♦ создание и использование фонда риска;

- ♦ финансовое состояние предприятия, а также информация о предприятиях-конкурентах;

- ♦ формирование прибыли, подлежащей налогообложению, и, прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, ее использование.

Реализации задач по усилению контрольной функции бухгалтерского учета в управлении способствует широкое применение ЭВМ и других средств вычислительной техники на всех стадиях учетного процесса, начиная со сбора, измерения, регистрации информации и кончая получением необходимых промежуточных, результативных и отчетных показателей.

Сферой контроля со стороны главного бухгалтера, работников учетного аппарата совместно с руководителями, работниками соответствующих подразделений и служб являются:

- ✓ соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;

- ✓ правильность и обоснованность применяемых цен в

условиях действия рыночного механизма;

- ✓ правильность начисления заработной платы по всем основаниям, удержаний из начисленных сумм (налогов, отчислений в пенсионный фонд);

- ✓ правильность применения тарифных таблиц, должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;

- ✓ соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций, денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств, расчетов и обязательств;

- ✓ взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;

- ✓ законность списания различных недостач, потерь, дебиторской задолженности;

- ✓ правильность определения прибыли, облагаемой налогом;

- ✓ правильность определения и своевременность выплаты дивидендов акционерам;

- ✓ правильность определения прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, и направлений ее использования.

Таким образом, в процессе контроля систематически проверяется и наблюдается деятельность всех объектов управления, всех участков, производств, выявляются причины отклонений, отступлений от целей, поставленных перед конкретным объектом, и в оперативном порядке принимаются меры по их устранению,

**2. Обеспечение сохранности собственности.** Эта функция тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Следует особо отметить, что для реализации этой функции необходимы соответствующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары, расходомеров и др.

В условиях совершенствования управления, формирования

рыночной экономики, роста числа собственников, развития внешнеэкономической деятельности значение этой функции бухгалтерского учета возрастает. Научно организованная система учета позволяет не только вскрывать растраты и хищения, выявлять деятельность различных коррумпированных группировок, но и предупреждать их. Инструментом для реализации этой функции является инвентаризация имущества предприятия, которая позволяет определить изменения, произошедшие в составе собственности.

Действенная система бухгалтерского учета позволяет совместно с другими службами обеспечить сохранность собственности, создать заслон всевозможным видам хищений, порчи и потерь.

**3. Информационная функция.** Одна из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления в условиях формирования рыночной экономики, — информационная функция. На современном этапе роль и значение своевременно поступающей объективной экономической информации усиливаются.

**Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным объектам управления — службам предприятия, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.**

Расчеты показывают, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации (колебания этого показателя зависят от особенностей техники и технологии производства, организации производства, труда, управления).

Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества и источниках его образования, хозяйственных процессах, о конечных

результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности.

На всех этапах развития к бухгалтерской информации предъявляются такие требования, как объективность, достоверность, своевременность, оперативность. Однако на современном этапе совершенствования управления, дальнейшего развития рыночной экономики к бухгалтерской информации предъявляются повышенные требования.

Она должна быть высокого качества и эффективной, удовлетворять потребностям собственника, в том числе иностранного партнера, участвующего в создании и функционировании совместного предприятия.

Это означает, что бухгалтерская информация должна содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальное число ее пользователей на разных уровнях управления. Информация должна быть необходимой и целесообразной, исключая лишние показатели.

Необходимо также, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

Наиболее информационно емкими участками бухгалтерского учета являются такие, как учет расчетов с персоналом по оплате труда, учет производственных запасов, учет, затрат на производство, учет готовой продукции и ее продажи.

Так, например, на долю информации по учету расчетов с персоналом по оплате труда приходится 32-37% общего объема учетной информации.

Благодаря ей для расчетов, анализа труда и заработной платы, для управления трудовыми ресурсами создается достаточная информационная база

В современных условиях, предполагающих широкое использование ЭВМ, других средств вычислительной техники, возможностей автоматизированных рабочих мест бухгалтера, экономиста, аналитика, аудитора, важным теоретическим и методологическим вопросом является не столько рост объемов учетной и аналитической информации по расчетам с персоналом по оплате труда, сколько качество ее использования для подготовки, обоснования и принятия соответствующих решений на различных уровнях управления.

Использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест обеспечивают возможность получения трудовых показателей любой степени детализации и за любые промежутки времени.

Конечным результатом получаемой информации являются целенаправленные единые действия всех работников предприятия по улучшению качества работы, повышению производительности труда, достижению высоких финансовых результатов.

В зависимости от поставленной цели, круга решаемых задач, подразделений (пользователей информации), уровня объекта управления учетную и аналитическую информацию необходимо различать по ее максимуму и минимуму.

Каждый вид информации следует дифференцировать по объектам управлений и срокам выдачи.

#### **4. Функция обратной связи.**

Бухгалтерский учет выполняет функцию обратной связи, без которой немислимо действие системы управления, тем более ориентированной на широкую автоматизацию.

Системный бухгалтерский учет обеспечивает работников управления фактическими данными о деятельности предприятия и его подразделений за определенный период, о состоянии имущества, источников его образования, обязательств предприятия, о взаимоотношениях с поставщиками, покупателями, заказчиками,

банками, налоговой инспекцией, иностранными партнерами, о формировании финансовых результатов; прибыли и ее использовании, об отношениях с собственниками. {акционерами, учредителями и другими заинтересованными).

Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, стандартов, норм и нормативов, смет, соблюдение экономного использования всех видов ресурсов, устанавливают различные недостатки, выявляют резервы производства и степень их мобилизации и использования.

Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне. Никакая другая система не в состоянии выполнить эту задачу.

Функцию обратной связи, как правило, выполняет находящаяся на различных носителях исходная информация, поступающая главным образом из первичной документации.

Например, информация, имеющаяся в рабочих нарядах на оплату труда, используется как для учета фактического объема выполненных работ, так и для определения отклонений от плана по каждой планируемой позиции за определенный период.

**5. Аналитическая функция.** В современных условиях совершенствования управления и формирования рыночных отношений аналитическая функция также важна, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений. Аналитическая функция тесно связана с информационной; однако рассматривать ее как информационное обеспечение для анализа неправомерно.

Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, в том числе использования всех видов ресурсов, затрат на производство и продажу продукции, правильности



применяемых цен, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен, инфляционных процессов.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, широкое использование средств вычислительной техники, функционирование автоматизированных рабочих мест позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа.

В памяти ЭВМ хранятся стандарты, нормы и нормативы материально-сырьевых, топливно-энергетических ресурсов, затрат труда и заработной платы и другие составляющие себестоимости, плановые показатели, сметные показатели по обслуживанию производства и управлению.

Ввод в ЭВМ необходимых фактических данных, сопоставление их со стандартами, нормами и нормативами, плановыми, сметными показателями позволяют иметь сгруппированные соответствующим образом отклонения (по причинам, виновникам и другим признакам), которые используются в анализе финансовой, производственно-хозяйственной деятельности предприятия; для оперативного управления, подготовки, обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, а также для определения положения предприятий на рынке, среди предприятий-конкурентов.

Усиление аналитических функций вызвано развитием рыночных отношений и конкурентоспособности, что предполагает углубление финансового анализа.

Для бухгалтерского учета характерно применение особых приемов и способов обработки экономической информации: счета бухгалтерского учета, двойная запись хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, бухгалтерский баланс.

При рыночной экономике бухгалтерский учет включает в себя не только ведение счетов и хранение учетной информации, но и составление смет, проведение анализа количественных и качественных показателей, аудиторские издержки, расчет налогов, планирование

прибыли, разработку альтернативных вариантов для принятия управленческих решений по вопросам хозяйственной деятельности организации.

В современной трактовке бухгалтерский учет понимается как информационная система, которая осуществляет измерение, регистрацию, обработку и передачу финансовой информации об определенном хозяйствующем субъекте в целях использования этой информации для принятия управленческих решений и контроля за их использованием.

В системе бухгалтерского учета различают финансовый и управленческий учёт.

Финансовый учет представляет собой процесс подготовки учетной информации, которая используется как внутренними (администрация организации, менеджеры), так и внешними пользователями (инвесторы, финансовые органы).

Финансовый учет отражает «историческую» информацию о производственно-коммерческой деятельности организации.

Его информация носит объективный характер и поддается проверке. Ведение финансового учета обязательно для всех организаций.

Управленческий учет представляет собой процесс идентификации, изменения, сбора, анализа подготовки, интерпретации и передачи управленческому персоналу (менеджерам) информации, необходимой для планирования, контроля текущей производственно-коммерческой деятельности организации и управления какими-либо объектами.

Информация управленческого учета является внутренней и используется менеджерами организаций для принятия управленческих решений.

### **Роль б/у в управлении.**

## **Роль в управлении бухгалтерского учета в России в XXI веке.**

Какую роль несет бухучет в управлении фирмой?

- 1) Самое главное требование к деятельности любой фирмы — прибыльность (Критерий): нет прибыли — нет фирмы.
- 2) Информация о прибыльности, как результате деятельности фирмы, поступает через финансовый отчет.
- 3) Финансовый отчет — это документ бухгалтерской отчетности.
- 4) Поэтому бухучет предоставляет информацию о выполнении основного критерия: прибыльности деятельности фирмы.

## **Роль в налогообложении**

В бухучете отражаются различные виды доходов и расходов предприятия.

На основе их группировки осуществляются исчисление нормативной базы налогообложения и уплаты налогов в бюджет и т.д.

На различных специально выделенных для этого счетах фиксируются обобщенные данные для отчетности перед налоговыми службами.

## **Нормативное регулирование бухгалтерского учета**

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством России.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень включает Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в редакции Федерального закона от 1998 г. № 123-ФЗ), другие федеральные законы, указы Президента России и постановление Правительства России, прямо или косвенно регулирующие постановку бухгалтерского учета.

В настоящее время одним из основных документов первого уровня,

регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета, составление и предоставление бухгалтерской отчетности юридическими лицами по законодательству России, является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в России, которое разработано на основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» и утверждено приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (с изменениями в соответствии с приказом № 31н от 24 марта 2000 г.).

Второй уровень включает планы счетов бухгалтерского учета и положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составление и предоставление бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Постановлением Правительства России от 19 августа 1994 г. №984 «Об утверждении Положения о Министерстве финансов России» — нормативные акты по бухгалтерскому учету и отчетности разрабатывает и утверждает Министерство финансов России.

Документами второго уровня, регулирующими порядок ведения бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности, являются следующие:

1. Приказ Минфина РФ «Об утверждении счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкции по его применению» №94н от 31 октября 2001 г.

2. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 8 января 2000 г. № 10.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утверждено приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 г. №167.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в

иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 10 января 2000 г. №2н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 8 января 2000 г. № 10. .

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/98), утверждено приказом Минфина РФ от 15 июня 1998 г. № 25н, с изменениями в соответствии с приказом Минфина РФ от 24 марта 2000г. №31н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/97), утверждено приказом Минфина РФ от 3 сентября 1997 г. №65н, с изменениями в соответствии с приказом Минфина РФ от 24 марта 2000 г. №31н

8. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утверждено приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/98), утверждено приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. №57н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утверждено приказом Минфина РФ от 27 января 2000 г. № 11н.

Третий уровень регулирования бухгалтерского учета включает нормативные акты и методические указания (инструкции, письма, рекомендации) по вопросам бухгалтерского учета, разрабатываемые как Министерством финансов России, Министерством по налоговым сборам и платежам, так и другими органами.

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов России.

Четвертый уровень — это рабочие документы, формирующие учетную политику организации (рабочий план счетов бухгалтерского учета, график документооборота).

### **Основные задачи бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к его ведению**

#### Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной, достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации), а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности (инвесторам, кредиторам и др.);

- обеспечение необходимой информацией внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства России при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения её финансовой деятельности.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996г. № 129-ФЗ (в редакции Федерального закона от 1998 г. № 123-ФЗ), к ведению бухгалтерского учета предъявляются следующие требования:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут в валюте Российской Федерации;

- имущество, являющееся собственностью организации, учитывают обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

- организации осуществляют бухгалтерский учет непрерывно с момента их регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации. в порядке, установленном законодательством России;

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведут путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

- данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам аналитического учета;

- все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без пропусков или изъятий;

- в бухгалтерском учёте организации текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

-

## **Применение вычислительной техники при составлении бухгалтерского баланса**

Функционирование системы бухгалтерского учета в организации связано созданием и обработкой больших объемов информации.

В условиях применения ЭВМ, автоматизированных рабочих мест экономиста, бухгалтера, аналитика появляется возможность быстрой обработки первичной информации (первичной документации и др.), получения с применением средств вычислительной техники итоговых данных по счетам аналитического и синтетического учета, сопоставления нормативной, плановой, сметной, учетной информации по статьям бухгалтерского баланса, другим формам отчетности, Возможности вычислительной техники позволяют, с одной стороны, проследить движение информационных потоков от хозяйственной операции вплоть до формирования соответствующей статьи бухгалтерского баланса, с другой - детализировать каждую статью бухгалтерского баланса через систему синтетического и аналитического учета вплоть до первичного документа, хозяйственной операции.

Качественно и своевременно составленный бухгалтерский баланс помогает подготавливать и принимать соответствующие управленческие решения, оценивать положение организации в условиях рынка с целью повышения эффективности производства и управления, улучшения качества продукции, труда, организации производства и управления.

В условиях действия автоматизированных систем управления и обработки информации с использованием ЭВМ и других средств вычислительной техники роль бухгалтерского баланса как синтезирующего способа группировки показателей финансово-хозяйственной деятельности организаций возрастает, так как применение ЭВМ позволяет формировать более качественную



информацию и полнее ее использовать.

Для получения бухгалтерского баланса предприятия (организации) используются данные учета, которые формируются в виде определенных функциональных участков, каждый из которых связан с определенным объектом учета (основных средств, материальных запасов, готовой продукции), и где обеспечиваются непрерывная регистрация и обработка хозяйственных операций, связанных с этим субъектом бухгалтерского учета.

Так как бухгалтерский баланс относится к трудоемким участкам бухгалтерского учета, то составление его с использованием средств вычислительной техники приобретает всевозрастающее значение, и это относится как к процессам сбора, измерений, регистрации, обобщения и подготовки информации для формирования статей бухгалтерского баланса, так и непосредственно к процессу составления.

Форма бухгалтерского баланса представляет собой документ (вид отчетности), который характеризуется такими условно-постоянными данными, как количество разделов актива и пассива, количество строк в разделе, а также Количество граф по каждой строке.

Каждая статья бухгалтерского баланса закодирована.

Методом математического моделирования получения итоговых показателей по строкам и графам производится построчное и пографное суммирование данных статей бухгалтерского баланса в соответствии с расположением их в памяти ЭВМ.

В качестве примера рассмотрим методику формирования статей бухгалтерского баланса организации на примере такого объекта бухгалтерского учета, как Нематериальные активы.

Номенклатура нематериальных активов велика, к ним относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии (включая лицензии на определенные виды деятельности), организационные расходы, торговые марки, товарные знаки.

Поэтому в процессе производственно-хозяйственной и

финансовой деятельности организации приходится обрабатывать большие объемы показателей и признаков, характеризующих движение нематериальных активов (безусловно, необходимо учитывать специфику предприятия, его объемы производства и реализации продукции, выполненных работ, оказанных услуг, численность работников организации и др.).

Использование вычислительной техники для составления бухгалтерского баланса предполагает применение пакетов прикладных программ (ППП) по учету нематериальных активов.

Для заполнения статьи баланса «Нематериальные активы» по остаточной стоимости необходимо иметь информацию о первоначальной стоимости нематериальных активов, которая отражается на счете 04 «Нематериальные активы», и их, амортизации, которая показывается на счете 05 «Амортизация нематериальных активов».

Согласно ныне действующей форме бухгалтерского баланса статьи, относящиеся к учету нематериальных активов, имеют такие коды: «Нематериальные активы» — 110, организационные расходы — 111, патенты, лицензии, товарные знаки и т.д. — 112.

Следовательно, составление бухгалтерского баланса в условиях автоматизации состоит в увязке закодированных соответствующим образом статей баланса и синтетических счетов согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.

Данная взаимосвязь обеспечивается предварительно составленной таблицей, которая находится в памяти ЭВМ и предполагает соответствие счетов бухгалтерского учета определенной статье бухгалтерского баланса.

Рассмотренный нами этап является заключительным. Ему предшествуют автоматизированная обработка всех первичных данных по учету нематериальных активов, составление машинограммы-ведомости по учету в аналитическом разрезе, машинограммы-ведомости синтетического учета, выделение информации, которая

необходима для заполнения Главной книги и других бухгалтерских регистров. Все эти этапы связаны с формированием и обработкой информации лишь по одному объекту учета.

При составлении же баланса в целом объем перечисленных выше работ по формированию информации возрастает во много раз, поэтому использование электронно-вычислительных машин и других средств вычислительной техники необходимо.

### **Значение методов бухгалтерского учета и его составных частей**

Для учета кругооборота капитала организации применяют различные приемы и способы. Совокупность этих приемов и способов представляет собой метод бухгалтерского учета.

Каждый отдельный прием или способ является элементом метода бухгалтерского учета. К ним относятся: бухгалтерский баланс, счета и двойная запись, документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский баланс является способом обобщения и группировки хозяйственных средств организации (по видам и размещениям, источникам формирования и целевому назначению) в денежном измерителе на определенный момент времени.

Он содержит информацию об имущественном и финансовом положении организации.

Бухгалтерский счет — это специальный прием, который позволяет осуществлять экономическую группировку хозяйственных средств и текущий учет однородных хозяйственных операций. Бухгалтерский счет открывается на каждый отдельный объект учета; вид хозяйственных средств или их источников, или хозяйственный процесс. Совокупность счетов представляет собой систему формирования и сохранения информации, необходимой для применения управленческих решений.

Система двойной записи на счетах основывается на принципе

двойственности и состоит в том, что каждая хозяйственная операция должна быть зарегистрирована как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме.

Документация — это способ первичного отражения объектов бухгалтерского учета путем их документального оформления.

На каждую хозяйственную операцию или группу однородных операций составляют оправдательный документ, который является материальным носителем первичной учетной информации и служит в дальнейшем для регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Инвентаризация — это проверки фактического наличия имущества и финансовых обязательств организации и сопоставление полученных данных о них с данными бухгалтерских счетов с целью установления достоверности учетных показателей, а их уточнение в случае выявленных расхождений. Инвентаризация позволяет установить явления, по тем или иным причинам не зафиксированные на счетах бухгалтерского учета.

Оценка представляет собой способ денежного выражения имущества и обязательств организации путем суммирования затрат для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Калькуляция - это способ группировки затрат и определения себестоимости приобретенных материальных ценностей, изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Бухгалтерская отчетность — это система показателей, отражающих нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год).

Она является завершающим этапом учетного процесса и включает бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, а также дополняется другими отчетными данными с пояснениями в соответствии с требованиями стандартов бухгалтерского учета.

## **Качественные характеристики информации.**

Актуальной проблемой для современной российской экономики является приведение существующей в нашей стране системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами.

Изучение накопленного опыта в странах с развитой экономикой и системами хозяйствования позволяет привлечь потенциальных партнеров-инвесторов и вооружить российских предпринимателей знаниями международной системы ведения финансовой отчетности.

В международной системе финансовой отчетности выделяются четыре основных характеристики бухгалтерской информации: релевантность, достоверность, сопоставимость и последовательность.

### **Релевантность (Relevance)**

Информация должна способствовать принятию решения пользователем, «иметь отношение или полезное применение к действиям, для которых она предназначалась».

Релевантность информации является результатом сочетания трех ее характеристик: предсказательной ценности (Predictive value), свойства обратной связи (Feed-back) и своевременность (Timeliness).

Она должна обладать предсказывающей ценностью («свойство информации, помогающее пользователям повысить вероятность реализации прогнозов») для того, чтобы пользователь мог использовать ее в принятии инвестиционных решений.

Она также должна обеспечивать обратную связь — не только прогнозирование, но и подтверждение и корректировку предыдущих прогнозов.

И, наконец, она должна быть своевременной, чтобы сохранять свою полезность.

### **Надежность (Reliability)**

Надежность определяется в SFAC 2 как «свойство информации, предполагающее ее достаточную свободу от ошибок и пристрастности, а также то, что он точно представляет то, что предполагалось представить».

Надежность состоит в свою очередь из трех составляющих: проверяемости (Verifiability), репрезентативной достоверности (Representative faithfulness) и нейтральности (Neutrality).

Проверяемость является исключительно важным свойством информации — она означает, что пользуясь одними и теми же данными, различные эксперты придут к одинаковым выводам.

Репрезентативная достоверность данных подразумевает что существует прямая связь между явлением и его оценкой и нет каких-либо посредующих фактов, которые способны исказить оценку явлений при том, что само явление остается неизменным.

И, наконец, нейтральность подразумевает что на оценку явления не оказывает влияния то, каких целей хочет добиться пользователь или эксперт с помощью данной оценки.

Таким образом, искаженная интерпретация информации финансового учета при формировании финансовой отчетности, с целью повышения кредитоспособности предприятия, нарушает в том числе и нейтральность предоставленной информации.

### **Сопоставимость (Comparability)**

Сопоставимость — это свойство формы представления информации, которая повышает ее полезность за счет возможности сравнения ее с аналогичными показателями или данными. Предельной формой сопоставимости является единообразие (Uniformity), когда фирмы предоставляют информацию не просто в сопоставимом, а в совершенно однообразном формате.

### **Последовательность (Consistency).**

Под последовательностью подразумеваются последовательность и постоянство в применении любого данного учетного принципа или способа учета, после его принятия в отношении данного объекта учета.

Помимо основных требований к качеству подготовленной информации выделяются также требования к самому процессу подготовки информации.

Эти требования и предположения, касающиеся процесса измерения и распознавания фактов хозяйственной деятельности, а также способов их раскрытия в отчетности в свою очередь делятся на следующие группы:

- ♦ Допущения, относительно того, как фирма ведет учет и составляет свою отчетность.
- ♦ Собственно, основные принципы и методики, которыми руководствуется фирма при ведении учета и отражении в отчетности фактов хозяйственной жизни.
- ♦ Требования, которые должны соблюдаться при ведении финансового учета и составлении отчетности.

#### **Допущения (Assumptions)**

1. Допущение единого изолированного предприятия (entity concept). Это допущение полагает, что данное предприятие существует как единая и в то же время самостоятельная организация, которая отделена в экономической деятельности от своих владельцев, так и от всех прочих контрагентов.
2. Соответственно, это допущение позволяет сконцентрироваться на данных, относящихся только данному предприятию, и отбросить все ненужные.

В качестве предприятия, или, что точнее, хозяйствующей единицы может рассматриваться не только данное предприятие как юридическое лицо, но и конгломерат предприятий, объединенный

общими владельцами, или, наоборот, только часть одной фирмы. Конкретное выделение зависит от целей отчетности.

Так, при составлении консолидированной отчетности как хозяйствующая единица рассматривается группа предприятий, отчетность которых подлежит консолидации.

2. Допущение непрерывности (*going concern*). Это допущение предполагает, что однажды созданное предприятие будет существовать в течение неопределенно долгого промежутка времени.

Это не слишком правдивое предположение, а иногда просто неправильное, но оно помогает избежать проблем, связанных с распознаванием прибылей или убытков, служит основой для применения принципа себестоимости при оценке активов, а также предоставляет сторонним пользователям лучшую возможность самим прогнозировать развитие предприятия.

3. Допущение использования денежного измерителя подчеркивает приоритет финансовой информации над любой другой.

В отчетности могут отражаться только операции и события, которые имеют денежную оценку, причем натуральные или иные причины результатов, имеющих денежное измерение, не имеют особого значения.

С одной стороны, предоставление информации только в денежной форме уменьшает аналитические возможности стороннего пользователя.

С другой стороны, это избавляет пользователя от большого количества нерелевантной информации.

С применением денежного измерителя связана также проблема его неустойчивости, которая приводит к необходимости корректировок на текущую стоимость денежной единицы при прогнозировании или ином анализе показателей во времени.

4. Допущение периодичности предполагает исчисление финансовых результатов по истечении определенных периодов времени — квартала или года.



Так как отчетный период, обычно финансовый год, редко совпадает по продолжительности с операционным циклом предприятия, то это допущение помогает решить проблему исчисления финансового результата по незавершенным операциям и соотнесения частей этого результата с соответствующим периодом.

### **Основные принципы (методы) учета**

1. Принцип себестоимости требует, чтобы все объекты учитывались по стоимости приобретения, либо аналогичной.

Применение этого принципа сталкивается с многочисленными препятствиями, так как случаи, когда рыночная и/или восстановительная стоимость актива, особенно долгосрочного, продолжает равняться себестоимости его приобретения, представляют собой скорее исключение, чем правило.

2. Распознавание прибыли и убытков базируется на принципе начислений и подразумевает их отражение в учете и отчетности в момент получения дохода (понесения убытков), а не в момент реализации. Например, продажи распознаются обычно после того как:

1) фирма выполнила все существенные условия для того, чтобы товар (услуга) были предоставлены потребителю и

2) доход можно измерить с достаточной степенью вероятности.

Обычно таким достаточным условием является поставка товара (предоставление услуги) потребителю.

Также резервы по сомнительным долгам создаются в момент определения того, что оплата по долгу маловероятна, а не в момент неоплаты долга.

3. Принцип соответствия соотнесения требует соотнесения доходов и порождающих их расходов по времени. Соответственно, расходы, порождающие доходы в другом отчетном периоде, учитываются отдельно, так же как расходы, которые будут понесены позже, но уже принесли доходы, а также доходы, расходы по которым

еще не понесены, а будут понесены позже и, наконец, полученные доходы, признание которых отложено.

4. Принцип полного раскрытия информации требует раскрытия всей существенной информации, в том числе и не относящейся к данному отчетному периоду, если обладание данной информацией существенно влияет на возможное поведение пользователя.

Этот принцип, с одной стороны, требует раскрытия всех экстраординарных происшествий, имевших место после конца учетного периода, но перед опубликованием (представлением в официальный орган, получением заключения аудитора) финансовой отчетности, и, с другой стороны, требует раскрытия существенных планов менеджмента и другой прогнозной и прочей информации, которая может быть существенной для пользователя.

### **Требования (Constraints).**

1. Определение соотношения издержки-выгоды требует соотнесения издержек по получению информации с вероятной или действительной полезностью этой информации. Естественно, что точно определить полезность данной информации крайне затруднительно, да и издержки ее получения не всегда можно точно определить.
2. Тем не менее, этот принцип находит определенное применение, обычно в случаях, когда учитывается информация, связанная с неопределенностью, а ее уточнение стоит несоразмерно дорого.

Также это соотношение во многом определяет, какой объем и способы раскрытия информации должны применяться при распространении финансовой отчетности.

2. Требование существенности требует раскрытия только той информации, которая является существенной для пользователя при принятии решений на основе данных отчетности.

Соответственно, изменение или нераскрытие существенной информации влечет за собой принятие пользователем неправильного решения. Этот принцип тесно связан с принципом полного раскрытия: информация может считаться полностью раскрытой, когда раскрыты все существенные детали этой информации.

Принцип существенности позволяет ограничить объем информации до такого, который является достаточным, но не избыточным для пользователя.

3. Требование консерватизма или осторожности имеет своей целью защиту пользователей от чрезмерного, и даже неоправданного оптимизма управляющих. Это требование подразумевает большую готовность к учету всех вероятных убытков и потерь, чем возможных доходов.

В соответствии с ним убытки должны по мере возможности учитываться в момент понесения, даже если они еще не реализованы, а вот прибыли должны учитываться только в момент реализации.

С этим принципом связан способ оценки по меньшей из себестоимости и рыночной стоимости, а также другие, аналогичные по воздействию на результаты фирмы.

Декларирование соблюдения принципов не всегда означает, что им действительно следуют. Так, зачастую методы учета, навязываемые налоговыми органами, отрицают принцип преобладания содержания над формой.

Использование принципа осторожности (консервативности) также не всегда последовательно: для создания резервов по сомнительным долгам требуется фактическая идентификация уже неоплаченных долгов, т.е. требуется фактическое понесение убытков, после чего их уже можно просто списывать, а не создавать резерв.

Нарушается также использование принципа начисления, во-первых, в том, что запрещается учет вероятных убытков и расходов будущих периодов до момента их действительного понесения. Принцип начисления нарушается также в том, что предприятия для

целей налогообложения часто используют кассовый принцип.

И то, что они обязаны использовать принцип начисления для подготовки бухгалтерской отчетности, только усложняет ситуацию, так как им необходимо вести практически две бухгалтерии или тщательно отслеживать процесс оплаты всех счетов.

Но и внедрение системы учета по отгрузке тоже пока не реально, так как платежеспособность большинства контрагентов настолько неустойчива, а контрактная культура настолько неразвита, что использование этого принципа в полной мере способно привести к еще большему ухудшению ситуации с проблемой неплатежей.

Проблема качества информации также стоит в России достаточно остро — предоставляемая информация зачастую есть просто отражение первичных документов, ее релевантность или надежность мало кого интересует.

В то же время существование проблемы проходит практически незамеченным, по крайней мере она не рассматривается как столь же актуальная, что и переход на использование американских методик ведения учета.

Следует учитывать, что в отрыве от принципов, на которых они базируются, эти методики во многом теряют свою полезность.

Среди российских бухгалтеров, к сожалению, бытует мнение, что если при ведении учета не допускается преднамеренного искажения данных, то итоговые данные будут истинными, что неверно в силу условности многих приемов, используемых в бухгалтерском учете.

### **Права и обязанности главного бухгалтера.**

Основываясь на требованиях положения о бухгалтерском учете и отчетности (утв. приказом Минфина РФ № 34н от 29 июля 1998 г., с

изменениями в соответствии с приказом Минфина РФ №31н от 24 марта 2000 г.), отметим, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером, ввести в штат должность бухгалтера, передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту, вести бухгалтерский учет лично.

Принятая организацией учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учёта.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организаций и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, его

обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

При освобождении главного бухгалтера (бухгалтера) производится проверка состояния бухучета и достоверности отчетных данных с составлением акта, утвержденного руководителем предприятия.

### **Основные требования к ведению бухгалтерского учета в РФ.**

Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях.

Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами.

Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- ✓ наименование документа;
- ✓ дату составления документа;
- ✓ наименование организации, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции;
- ✓ измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- ✓ наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ✓ личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.



Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В Остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на

магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну.

За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциях в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка

Российской Федерации на дату совершения операции.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризаций обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- ✓ при передаче имущества в аренду;
- ✓ выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- ✓ перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- ✓ при смене материально ответственных лиц;
- ✓ при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- ✓ в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- ✓ при реорганизации или ликвидации организации;
- ✓ в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

### **Бухгалтерская отчетность**

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из:

- ✓ бухгалтерского баланса — форма №1 {приложение № 1);
- ✓ аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в

соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

- ✓ специализированных форм, установленных в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации;

- ✓ отчета об использовании бюджетных ассигнований;

- ✓ пояснений к бухгалтерскому балансу;

- ✓ пояснительной записки.

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Министерством финансов Российской Федерации.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации;

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учёта, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчётности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов РФ.

### **План счетов**

Бухгалтерские счета должны быть построены так, чтобы мы могли получить полную картину состояния средств предприятия и их источников, финансового положения предприятия и результатов его деятельности.

В отечественной практике бухучета используется единый план

счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственных операций.

План счетов представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета. На основе плана счетов строится отчетность предприятия.

План счетов предназначен для всех предприятий и организаций независимо: от форм собственности, отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, объема деятельности.

В настоящее время действует типовой План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденный Министерством финансов РФ 31 октября 2000 г. № 94н и Инструкция по его применению.

Согласно Плану счетов и Инструкции по его применению бухгалтерский учет должен быть организован в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, форм собственности, отраслевой принадлежности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

Действующий План счетов бухгалтерского учета ориентирован на рыночную Экономику и международные стандарты бухгалтерского учета.

Счета в плане счетов сгруппированы по принципу родства в отдельные разделы, при этом указываются не только полное название каждого счета, но и его род.

Это делается для того, чтобы при механизированной или автоматизированной обработке информации можно было вместо подробного буквенного обозначения счета поставить его цифровое обозначение.

Кроме балансовых счетов в плане счетов перечислены забалансовые счета, на которых учитываются средства, не принадлежащие данному предприятию, но находящиеся в его временном пользовании.

Все счета в едином плане счетов сгруппированы по 8 разделам:  
I — Внеоборотные активы; III — Затраты на производство;  
II — Производственные запасы; IV — Готовая продукция и товары;  
V — Денежные средства; VI — Расчеты;  
VII — Капитал; VIII — Финансовые результаты;  
Забалансовые счета.

Всего в Плане счетов предусмотрено девяносто девять счетов первого порядка и субсчетов, а также одиннадцать забалансовых счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности.

Организации могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

### **Учетные регистры.**

Учетными регистрами обычно называются разграфленные таблицы, предназначенные для ведения учетных записей.

То есть. для регистрации определенных хозяйственных операций, состояния и движения хозяйственных средств предприятия и их источников.

Записи в учетных регистрах используются для контроля за хозяйственной деятельностью предприятия, управления производством.

А также для последующего экономического анализа и подготовки рекомендации с целью принятия управленческих решений. По данным учетных регистров калькулируется себестоимость продукции и исчисляется чистый доход предприятия.

По внешнему виду учетные регистры представляют собой книги (кассовые, главная), карточки (инвентарные, учета основных средств, учета материалов), журналы (свободные листы). По характеру

бухгалтерских записей учетные регистры бывают хронологические, систематические и комбинированные.

Хронологические — это регистрационный журнал; систематические — главная книга счетов; комбинированные — журналы-ордера. Систематическая запись — запись в системе счетов бухгалтерского учета.

Хронологическая запись — запись в хронологическом порядке, в последовательности операций.

По объему содержания регистры подразделяются на регистры аналитического и синтетического учета.

К первым относятся расчетные ведомости по начислению зарплаты рабочим, всякого рода лицевые счета, карточки складского учета; ко вторым — мемориальные ордера, оборотные ведомости по синтетическим счетам, главная книга. Существуют также комбинированные регистры — журналы-ордера.

По форме построения регистры делятся на двусторонние, односторонние и шахматные.

В зависимости от степени автоматизации учетных работ регистры бывают ручной или машинной записью.

Таким образом, в регистрах учета совершается весь учетный процесс, хранится вся учетная информация.

Данные учетных регистров используются для оперативного руководства и управления.

По данным учетных регистров составляется отчетность предприятия.

Сочетание различных учетных регистров и технических средств образует разные формы бухгалтерского учета.

### **Формы бухгалтерского учета**

Форма бухгалтерского учета выбирается предприятием самостоятельно, и в течение отчетного периода не должна изменяться.

В настоящее время на предприятиях используются следующие формы бухгалтерского учета:

- журнал-главная;
- мемориально-ордерная;
- журнально-ордерная;
- автоматизированная.

Наиболее простой является форма «Журнал-главная». Эта форма применяется на небольших предприятиях с незначительным количеством учетных операций.

### **Виды стандартов, их классификация по назначению и экономическому содержанию**

Каждый стандарт учета и отчетности имеет несколько типовых частей.

Цель. Эта часть предназначена для краткого изложения учетной проблемы и раскрытия цели выпуска стандарта.

Сфера применения. Здесь определяются границы стандарта, оговариваются условия, при которых он не применяется.

Кроме того, дается информация об упразднении ранее действующих стандартов в связи с выходом новых.

Определения. Даются понятия основных терминов, применяемых в тексте стандарта.

Описание сущности. Эта часть стандарта наиболее емкая. Она обычно представлена несколькими разделами, разнообразными по тематике. Например, излагаются принципы решения проблемы, варианты оценок, методы учета, способы отражения в отчетности.

Раскрытие информации. Обязательная часть стандарта. Здесь приводится содержание информации, которая должна обязательно раскрываться при описании учетной политики предприятия.

Дата вступления в силу. Эта часть краткая. В ней указывается дата введения стандарта в действие.



Иногда стандарт имеет приложения, в которых приводятся сведения об опыте различных стран по данному вопросу,

Наличие типовых разделов позволяет ориентироваться в информации, изложенной в стандарте.

Стандарты учета подразделяются на два вида: международные и внутренние.

Международные стандарты бухгалтерского учета — стандарты, разработанные Комитетом международных стандартов учета (КМСУ) и рекомендованные к применению странам, входящим в КМСУ. Внутренние стандарты — нормативы по бухгалтерскому учету; издаваемые для внутреннего пользования отдельной страной.

Каждый стандарт в системе стандартизации выполняет свою функцию. Всю совокупность стандартов можно классифицировать по их назначению и по экономическому содержанию.

Классификация стандартов **по их назначению** предполагает выделение следующих трех блоков:

- Блок 1 — это стандарты, формирующие международные принципы бухгалтерского учета. Блок содержит следующие Международные стандарты финансовой отчетности (в дальнейшем МСФО) — МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», который переоформлен и действует с 1.10.95 г. Информация, заложенная в этот стандарт, имеет базовое, основополагающее значение для бухгалтерского учета. В эту же группу можно включить МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике».

- Блок 2 — это стандарты, регламентирующие состав и содержание финансовой отчетности. В блок входят стандарты: МСФО 10 «Условные события произошедшие после отчетной даты» МСФО 14 «Сегментная отчетность»; МСФО 27 «Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании»; МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»; МСФО 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных

финансовых институтов»; МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

Эта группа стандартов имеет базовое, основополагающее значение, либо именно она считается ключом к пониманию финансовой отчетности любого государства, применяющего при организации бухгалтерского учета международные стандарты.

- Блок 3 — это стандарты, определяющие правила учета отдельных объектов. Самая многочисленная группа, которая в свою очередь может подразделяться на подгруппы. В эту группу входят стандарты, упорядочивающие учет инвестиций и текущих активов, доходов и расходов, налоговых и пенсионных обязательств, правительственных субсидий.

Например, МСФО 2 «Торгово-материальные запасы»; «Отчеты о движении денежных средств»; МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен»; МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов».

Классификация стандартов по экономическому содержанию предполагает группировку стандартов по экономическому признаку. Они разрабатываются для разрешения учетных проблем, возникающих в ходе экономических отношений.

Как известно, любая производственно-хозяйственная и финансовая деятельность вызывает целый комплекс экономических отношений. Прежде всего к ним относятся:

Отношения между государством и предприятием.

В их основе — взаимодействие интересов государства, моделирующего развитие экономики и формирующего общенациональный бюджет, и интересов предприятия, стремящегося к развитию и приросту собственного капитала;

Отношения между товаропроизводителями и потребителями. Они строятся на сочетании и противодействии интересов «продавца» и «покупателя», регулируемых спросом и предложением товаров;

Отношения между предприятиями по горизонтали, между

предприятиями-партнерами.

Основываются на экономическом интересе обеих сторон осуществить выгодную сделку.

Четвертая группа — стандарты, направленные на учет операций внутри компаний: по учету деятельности сегментов, по учету операций при слияниях компаний.

Пятая группа — стандарты определяющие нормы учета, касающиеся интересов работодателей в строительстве, в банковском деле, в страховых компаниях.

Шестая группа— стандарты, рассматривающие правила ведения учетных операций, выражающие интересы государства и предпринимателей на международном уровне: определяющие учет валютных операций, учет деятельности совместных предприятий.

Следует отметить, что деление стандартов на указанные группы условно, однако такая классификация позволяет более четко представить весь спектр взаимосвязанных экономических интересов, который обуславливает построение стандартов учета.

Классификация стандартов по их назначению и экономическому содержанию распространяется как на международные, так и на внутренние стандарты.

### **Место стандартов в системе концепций и нормативных документов.**

Стандарты учета — главные звенья системы взаимосвязанных концепций и нормативных документов в области учета.

Под концепцией (от лат. *conceptio* — понимание, система) следует понимать систему взглядов на процессы и явления в обществе.

Применительно к бухгалтерскому учету это означает систему взглядов на цели, задачи учета, приоритетность пользователей, состав и содержание отчетной информации, периодичность финансовой отчетности. Концепцию учета можно подразделить на общие и

частные.

Общие концепции учета отражают системы взглядов нескольких стран; частные — систему взглядов одной стран.

Концепции складываются под влиянием основных положений, изложенных в международных стандартах учета и отчетности: принципов учета, учетной политики, отчетности.

В настоящее время в мировой теории и практике учета сложились две основные общие концепции: континентальная (европейская) и американская.

Континентальная (европейская) концепция (модель) учета основана на том, что степень вмешательства государства в учетную практику высока.

Она предполагает применение всеми предприятиями государства единого плана счетов, одинаковых процедур отражения операций; эта модель исходит из того, что бухгалтерская отчетность должна ориентироваться на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных государственных органов.

В результате практика учета одних стран существенно отличается от практики учета других стран. Эта модель учета лежит в основе организации бухгалтерского учета Германии, Австрии, других стран Европы, а также Японии.

Сущность американской концепции заключается в том, что отчетность сориентирована на удовлетворение информационных потребностей инвесторов и кредиторов предприятия.

Задачи налоговой системы решаются отдельно и независимо от решения задач финансового учета.

Система финансового учета базируется на общепринятых учетных принципах — GAAP (Generally Accepted Accounting). Этой модели придерживаются США, Великобритания, Нидерланды, Канада, Индия, Австралия, ЮАР и др.

Каждая отдельно взятая страна, ориентируясь на ту или иную модель учета, как правило, разрабатывает свою, частную концепцию

бухгалтерского учета.

Российская модель учета исторически (с момента возникновения) ориентирована на европейскую.

Однако в последние годы российский учет все более ориентируется на удовлетворение информационных потребностей инвесторов, а налоговый учет обособляется в самостоятельное направление.

Все это говорит о тенденциях к некоторой американизации бухгалтерского учета.

Исходя из принятой концепции в отдельных странах формируются законодательные акты по организации и ведению бухгалтерского учета (чаще это наблюдается при континентальной модели).

В России, например, принят Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

Возможны варианты, при которых государство не издает законы в области учета, так как основными органами регулирования учета признаются общественные организации (как предусмотрено при американской модели учета).

Подчиненным звеном считаются внутренние стандарты учета, так как они разрабатываются каждой страной в соответствии с применяемой концепцией и законами.

Между внутренними и международными стандартами существует тесная взаимосвязь.

Внутренние стандарты учета могут быть первичными.

При разработке международных стандартов учета анализируются внутренние стандарты, изучается сложившаяся практика ведения учета того или иного объекта в различных странах, а затем уже формируются рекомендации по учету, носящие международный характер.

В свою очередь, внутренние стандарты учета должны строиться на базе международных стандартов.

Международные стандарты не отвергают национальных

требований к ведению учета и составлению финансовых отчетов в отдельных странах.

Они направлены на устранение существующих трудностей в мировой экономической интеграции.

Для подтверждения, сказанного ознакомимся с практикой применения международного стандарта учета №29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» в отдельных странах.

В Аргентине, Боливии, Бразилии, Чили компании» работающие в условиях значительных темпов инфляции, обязаны предоставлять бухгалтерскую отчетность, пересчитанную с помощью общего индекса цен.

Нижним звеном в иерархии нормативных документов, по учету считаются документы, издаваемые предприятием.

Среди этих документов главное значение имеет приказ об учетной политике организации, который юридически закрепляет выбранные методы учета.

В конечном итоге учетная информация, зафиксированная в финансовой отчетности, регламентируется как международными, так и внутренними стандартами, и другими документами.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Почему гармонизация учета может привести к экономическому краху некоторых фирм?

2. Влияет ли инфляция на данные бухгалтерского учета и если да, то каким образом?
3. Какой вид переоценки учитываемых объектов вы считаете правильным?
4. Что такое профессиональное суждение?
5. Почему люди не всегда поступают согласно велениям разума?
6. Есть ли у предприятия жизненный цикл и что он означает?
7. Почему в каждой стране своя система бухгалтерского учета?
8. Должно ли быть одно всемирное объединение бухгалтеров, решающее их профессиональные проблемы, или таких обществ может быть достаточно много, в зависимости от стран или же от целей, которые эти общества должны преследовать?
9. Что нужно сделать, чтобы престиж бухгалтеров и бухгалтерского учета возрастал?
10. Одинакова ли роль профессиональных организаций в учете России и в наиболее развитых странах?

### **Литература**

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
2. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
3. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
4. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
5. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.

7. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
8. Бобров С.П. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
9. Богомазов Г.Г. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
10. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
11. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
12. Велицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.
13. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).
14. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.
15. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.
16. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.
17. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.



## ГЛАВА 7. НАЦИОНАЛЬНЫЕ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 7.1. Инвентаризация - первый прием бухгалтерского учета

Инвентаризация позволяет установить хозяйственную силу предприятия.

Л. И. Гомберт

Первобытные люди были очень простыми и простодушными. Они не умели писать, и мы это знаем достоверно, а вот умели ли они считать - это вопрос, покрытый мраком. Конечно, до какого-то числа, очевидно, умели. Но со временем число это увеличивалось. И когда в глубочайшей древности люди так продвинули числа, до которых можно было считать, что их стало сложно запомнить, возникла потребность сосчитанное записывать: сначала палочками, потом словами. Таким образом, необходимость запомнить развивала сначала память, потом письменность, как условие сохранения памяти на каком-то носителе: папирусе, пергаменте, камне.



Понимание бухгалтерского учета как памяти о хозяйственных процессах дожило и до наших дней. Вот как его определяют два видных французских автора Ив Бернар и Жан Клод Колли:

«Техника удостоверения и записи единым цифровым способом знаков той или иной деятельности с целью сохранить о ней память, отразить ее развитие и результаты и обеспечить возможность ее контролировать» \*.

\* *Примечание: Бернар и Колли. Толковый экономический и финансовый словарь. Пер с фр., М.: «Международные отношения», 1997, т. 1, с. 405.*

Таким образом, бухгалтерский учет в его современном понимании - это продолжение вне человека его способности запоминать то, что происходит в хозяйстве.

Ради этого запоминания были изобретены слова и алфавит. Слова носили магический смысл: «И в Евангелии от Иоанна сказано, что слово - это Бог». С алфавитом все было проще. Тайну его возникновения у финикийских купцов мы узнаем из уст его изобретателя Кадма, сказанных Анатолю Франсу:

««Если вы, милостивый государь», - говорит Кадм, - по недостатку умственных способностей, необходимых для занятия торговлей, были принуждены стать бухгалтером, вы должны были бы обожествить меня, давшего вам алфавит... Вы, конечно, понимаете, что я создал его просто для своих коммерческих потребностей... Мне нужна была простая система знаков для быстрой записи». \*

\* *Примечание: А. Франс. Собр. Соч., т. 3 М.: Госхудиздат, 1958, с. 314-315.*



Для чего же потребовалась эта «быстрота записи»? Конечно для подсчета имущества и поведения расчетов с соседями. Первая работа выполнялась с помощью инвентаризации, вторая - коллации. Это и были два первых приема, до сих пор лежащие в основе бухгалтерского учета и теперь именуемые элементами его метода.

Сегодня мы поговорим об инвентаризации. Ее проведение связано со следующими причинами:

- В  
о-первых, простая констатация того, что есть. Тут можно привести множество примеров. Прошла битва, взяты трофеи - их надо записать. Работали сезон, а как работали, приросло ли имущество или убыло - это можно узнать только через инвентаризацию. Была проверка до сезона, провели проверку после сезона. Вот и узнали люди о своих прибылях. И благодаря инвентаризации знают, веселиться им или плакать. Потом, конечно, и без инвентаризации бухгалтеры научатся определять финансовые результаты, но одно дело результат в регистрах, а другое дело - в закромах;

- В  
о-вторых, контроль подотчетных лиц. Когда уже есть система учета, необходимо проверить ее точность и добросовестность подотчетных лиц.

Таким образом, мы сталкиваемся с двумя определяющими идеями: описание истины и ее подтверждение.

Обе идеи относятся к истокам человеческой цивилизации.

Так, описание истинного положения было одной из постоянных особенностей учета в таких государствах как Древний Египет, Вавилон, Древний Китай.

«Исчисление имущества», то есть инвентаризация ценностей фараона, считалось в Древнем Египте столь важным делом, что годы правления царей датировались именно по времени их проведения. Чем больше проведено инвентаризаций - тем мудрее правитель и тем счастливее его народ (так, по крайней мере, считалось).

Занимались этим важнейшим государственным делом наши древнеегипетские коллеги - писцы. Их было очень много. И люди не зря говорили, что число писцов в империи равно числу звезд на небе. Однако уже тогда людей нашей профессии особо не уважали. Это были, как скажет Т. Манн, «...вялые души, только и готовые записывать своими тростинками все, что прикажут, они вообще не думали, что могли быть рождены для власти и общения, для чего они именно поэтому и не были рождены» \*

*\* Примечание: Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 2-ой, стр. 97.*

Вот как Томас Манн описывает «инструктаж», проводимый египетским начальником египетского бухгалтера. Он говорит: возьми «... письменные принадлежности - листы, тростинки и тушь - и, пользуясь человеческим письмом, составь перечень имеющихся у нас товаров по их разновидностям - смол, мазей, ножей, ложек, тростей, светильников, а также обуви, светильного масла и цветного стекла. Наименования напишешь черной тушью, а вес и количество - красной, только без ошибок и клякс...» \*.

*\* Примечание: Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, том 1-ый, стр. 628.*



Дальше возникают метафизические особенности инвентаризации. Начальник доверяет бухгалтеру. Он верит, что «список, опись ценностей, соответствует действительности, так что он не только живописен, но и полезен. Приятно видеть столь исправный и четкий перечень своих товаров, где так единообразно обозначены разнородные вещи. Товар бывает смолистый и жирный, но купец не касается его руками, а орудует им в его письменном выражении. Вещи находятся там, но в то же время они и здесь, причем здесь они чисты и обозримы. Такой список похож на духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью» \*.

*\* Примечание: Иосиф и его братья. М.: ИХЛ, 1968, там же, том 1-ый, стр. 629.*

Отсюда вытекают важные выводы:

1) инвентаризационная опись заменяет, «дублирует» в информационном плане сами материальные ценности, и именно из нее в дальнейшем родится бухгалтерская отчетность;

2) «дублирование» приводит к тому, что ценности лежат в одном месте, т.е. там, где они и лежали, а, «не касаясь руками», работа с ними (распоряжение ими) ведется по описи в совершенно другом месте;

3) возникновение инвентаризационной описи означало рождение бухгалтерского учета, ибо, как пишет автор, учет выражает «духовную плоть вещей, имеющуюся у них наряду с осязаемой плотью»;

4) наконец, учет и, в том числе, инвентаризационная опись, несут в себе, помимо информационной ценности, ценность эстетическую.

Теперь поговорим об инвентаризации как средстве контроля. Любой хозяин даже весьма маленького предприятия вынужден

нанимать сторонних людей и раздавать им свое имущество. В отличие от нашего времени нанятые работники плохо понимали, что свое и что чужое. Даже песенка была веселая:

«Ты здесь хозяин, а не гость,  
Тащи с завода каждый гвоздь!»

И людей можно было понять. Дома сохраннее!



И тут сказалась воспитательная функция - инвентаризационная. Подчиненный должен отчитаться, это его святая обязанность, а у хозяина, работодателя есть право этот отчет или принять (одобрить), или нет (не утвердить). Очевидно, что в этом случае возникла новая проблема: как поступать с выявленными расхождениями между данными текущего учета и фактически выявленным наличием ценностей?



Возможны три варианта:

- учетные и фактические данные совпали;
- учетные остатки оказались выше фактических;
- учетные остатки оказались ниже фактических.

Первый случай сейчас встречается достаточно редко, хотя логика, порождая иллюзию надежности бухгалтерских данных,

породила возникновение старейшего бухгалтерского парадокса, заключающегося в том, что учетная информация практически никогда не соответствует реальному положению дел в хозяйстве. Позднее, уже в новое время, эта проблема примет чисто методологический характер. Пока она существовала в виде фактов, естественно присущих каждому хозяйству, - естественной убыли, результатов воровства и порчи. Это потом станет ясно, что бухгалтерский учет не может адекватно отражать действительность в принципе, но вполне может достигнуть необходимой и приемлемой степени репрезентативности. В глубокой древности и в средневековье этой проблемы вообще не существовало. «В те времена, - писал русско-французский философ А.И. Койре, - чаще всего вычисления были ошибочными и производились очень медленно. Немного больше, немного меньше... Какое это могло иметь значение»  
\*.

*\* Примечание: А. И. Койре. Очерки истории философской мысли. - М.: «Прогресс», 1985 с. 114.*

Второй случай достаточно типичен. Он означает недостачу ценностей. Мы сейчас склонны рассматривать недостачу, которая возникла вследствие халатности или же злого умысла материально ответственного лица, как нарушение моральных норм, а также норм уголовного и гражданского права, т.е. для нас акт возмещения недостачи — значит существенно меньше, чем факт распущенности и воровства. Справедливость для нас дороже денег. Не так обстояли дела в древности.

Вот характерный пример. Древние греки рассматривали воровство, кражу только как вред материальный. Они создали такие условия, что собственнику были выгодны недостачи у материально ответственных лиц: украл человек драхму, а хозяин 10 драхм получит. Однако тут было важно, чтобы у растратчика было что брать. Поэтому на должности с материальной ответственностью назначались только богатые люди, способные внести крупный залог или представить влиятельных поручителей. Малейшая недостача покрывалась из залога

или имущества материально ответственного лица или его поручителей, причем если недостача квалифицировалась как растрата, то изъятие проводилось в десятикратном размере. Отсюда и иное, отличное от нашего, понимание инвентаризации, которая являлась только средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период. Понятие внезапной инвентаризации было чуждо грекам. Более того, инициатива инвентаризации должна была исходить от материально ответственного лица - он сдал отчет, он и должен позаботиться о доказательствах достоверности.

Подход греков к обеспечению договора о материальной ответственности получил широкое признание во всем мире. Многие десятилетия он использовался и в нашей стране. Так, в дореволюционный период система залогов при расчетах с кладовщиками использовалась практически повсеместно. В советское время такая практика не применялась. Однако сегодня, говоря о материальной ответственности, нельзя не отметить такое «существенно новое явление» как возрождение системы залогов, берущихся организацией с лиц, допускаемых к работе с товарно-материальными ценностями. В случае возникновения недостач внесенный работником залог идет на их покрытие.

Третий случай всегда обличает мошенничество материально ответственных лиц. Или они получают ценности и не приносят, например, в старину управляющий часть родившихся телят не приносовал, а держал в стаде помещика, держа не оприходованное поголовье как свое, но за счет хозяина. В наше время многие не приносят ценности, дабы не платить налог на имущество.

Но тут возникает главный вопрос: кому принадлежит выявленный излишек ценностей? На этот вопрос история знает несколько ответов:

- собственнику - ответ кажется очевидным, и ныне действующее бухгалтерское законодательство и признает его как единственно



правильный. Однако, это ошибка. В самом деле, приказчик (он же материально ответственное лицо) наворовал, а собственник все и присвоил, - получается, вор у вора украл;

- материально ответственному лицу - худший ответ, ибо он предполагает анархию и полную безответственность. Иногда этот вариант приобретает характер «гносного товарищества», когда собственник и его агент делят «не благоприобретённое». Иногда начальник даже принуждает подчиненных создавать излишки. В годы моей молодости бывали случаи, когда завмаг заставлял кассирш по окончании рабочего дня отдавать ему определенную сумму денег, а кассирши должны были обсчитывать покупателей;

- государству - в этом есть определенный резон, так как все отходит третьим лицам в лице госбюджета. Но и тут есть некоторая сложность: тем самым государство не только карает «шалунов», но и невольно соучаствует в их играх;

- пострадавшему - единственно правильный вариант, но, увы, почти невыполнимый. Продолжим наш пример с обчетом граждан. Представьте, по радио звучит объявление: «В кассе магазина выявлены излишки денег, образовавшиеся за счет обчета покупателей. Покупателей просим посетить названный магазин и получить свою собственность». Интересно как бы отреагировали граждане? Давайте подумаем!

- социальным фондам - в самом деле, такие бесхозные ценности должны быть истрачены на благотворительные цели. Пусть жизнь «бездомных и несчастных людей» станет «лучше и веселее». Это, несомненно, очень хорошее решение, но и в нем есть изъяны:

- все ли средства дойдут до бездомных, не осядут ли они в кошельках чиновников;

- не пропьют ли бездомные то, что получают, т.е. в результате такой акции, не увеличится ли число алкоголиков «в нашей любимой стране», т.е. не выйдет ли такая помощь боком. Но, с другой стороны, если вдруг излишков в предприятиях не станет, т.е. все материально

ответственные лица станут честными, чем будут жить бездомные несчастные люди?

Теперь мы видим, что инвентаризация - это не просто историческая и бухгалтерская проблема, это проблема:

- экономическая (как выявить излишки и не допустить недостач);
- юридическая (кто и как должен отвечать за излишки и недостачи);
- социальная (как помогать незащищенным слоям общества).

Все сказанное подчеркивает важность методологии и техники проведения инвентаризационной работы.

И в самом деле. История инвентаризации, этой первой ласточки великой весны бухгалтерского учета, донесла до нас много проблем. Кратко остановимся на них:

1. Инвентаризация более важна в тоталитарном обществе, чем в стране демократической, в административно-командной экономике, чем в экономике рыночной, ибо инвентаризация, все-таки, это не просто опись - это контроль;

2. Инвентаризация имеет прямое отношение к бухгалтерскому учету, но заниматься ею должны не бухгалтеры, а оперативные работники. Во-первых, бухгалтеры, как правило, не знают технических особенностей проверяемых ценностей. На моих глазах в одном из крупнейших ленинградских универсамов возникла крупная недостача в музыкальном отделе. На протяжении нескольких лет недостача скрывалась, так как счетный работник (бухгалтер) и другие члены инвентаризационной комиссии не могли отличить музыку классическую (пластинка стоила 3 руб.) от эстрадной (пластинка стоила 9 руб.). При инвентаризации творения Моцарта, Баха, Чайковского и др. оценивали по 9 вместо 3 руб., и тем самым скрывалась недостача. Следовательно, задача бухгалтера - не «ползать» по кладовым и не получать «благодарности» от материально ответственных лиц, а просто получить акт о результатах

инвентаризации и отразить его в учете. Бухгалтер должен помнить завет предков: «Отойди от зла и сотворишь благо». А в годы моей молодости самым тяжким наказанием для бухгалтера было лишение его права ходить на инвентаризацию.

3. Проводить ли инвентаризацию внезапно или же заранее объявив - не ясно. В первом случае есть возможность взять «виновника с полочным», уличив в чем-то, во втором - есть возможность выявить все, по правде.

4. Однако есть много сложностей в любом случае. Если человека заранее предупредили, то это как-то гуманнее, более порядочно, а иногда и эффективнее выходит. Отсутствие внезапности дает возможность и возместить потери, и сохранить лицо фирмы, ибо какова будет ее репутация, если все узнают, какие люди в ней работают.

5. Периодичность проведения инвентаризаций - тоже вопрос очень спорный. Одни полагают, что проверять надо «редко, но метко», заменять материально ответственных лиц. Есть, например, в универсаме 100 секций и складов. Вот и надо раз в три года передвигать людей из секции в секцию, ибо только при смене материально ответственных лиц проводится настоящая инвентаризация. Другие, напротив, утверждают, что-людей-то можно и не менять, а переучеты делать надо как можно чаще. Самым мудрым был замечательный русский бухгалтер Ф.В. Езерский. Он полагал, что нужно ежедневно проверять имущество двух-трех наименований. Это, прежде всего, дисциплинирует и складских, и счетных работников, заставляя вести аналитические счета точно в реальном масштабе времени: средний лаг - один день. Я полагаю, что лучших решений было два: смена материальных лиц и каждодневная проверка малой дозы учтенных ценностей.

6. Как проверять - это тоже загвоздка. Многие, начиная с замечательного немецкого бухгалтера Иоганна Готлиба (1531 г.), полагают, что инвентаризатор должен взять или амбарную книгу, или карточки складского учета и сверить представленное там количество с

фактическим наличием ценностей, которое также требовалось отражать в этой же книге (или карточке). Однако такой подход одобрить нельзя. Сама идея инвентаризации в том и состоит, что члены комиссии, материально ответственные лица и бухгалтер не должны использовать учетную информацию, данные о должном. Их задача - получить сведения о сущном, т.е. установить фактическое наличие ценностей, не думая о том, сколько этих ценностей должно быть.

7. Как составлять инвентаризационную опись - это тоже большая проблема. Пачоли писал: «Сначала купец должен составить подробно свой инвентарь».

В качестве регистров допускались как свободные листы, так и книги. Последовательность расположения статей в инвентарной описи была обусловлена степенью защиты имущества от возможных утрат. Начинать надо было с предметов, «которые более ценные и легко утрачиваются, как-то: наличные деньги, драгоценности, серебряные изделия и пр.» (там же). Подчеркивая, что «весь инвентарь должен быть составлен к одному времени» (там же), автор, таким образом, вводит в учет требование, которое в статистике получит название критического момента. Существенным обстоятельством, вытекающим из процесса инвентаризации, следует считать то, что автор не использует единого измерителя, и его инвентаризационная опись носит чисто статический характер. Наиболее полное развитие учение об инвентаризации получает у ди Пиетро, который впервые классифицировал инвентаризации на переучет недвижимого, движимого имущества и ценных вещей.

8. Многовековой опыт проведения самых различных инвентаризаций привел замечательного итальянского бухгалтера П. д'Альвизе (1934 г.) к построению достаточно полной их классификации. Он выделил восемь классификационных оснований для инвентаризаций:

- по объему (полные, частичные);

- по принадлежности (имущество на предприятии, вне предприятия);
- по цели (вступительные последующие, при передаче ценностей, ликвидационные);
- по последовательности (от объекта к регистру, от регистра к объекту);
- по субъекту (ординарные - инициатива собственника; экстраординарные - инициатива внешних органов: судебных, финансовых и т.п.);
- по использованию данных (информативные, доказательные - первые решают экономические, вторые - юридические задачи);
- по степени агрегирования (дифференцированные, интегрированные);
- по форме описи (устные, письменные, на механических носителях).

9. Инвентаризация имеет огромное значение и для налогообложения. Ибо налог на имущество надо брать не просто по бухгалтерскому балансу, но, что более оправдано, по данным инвентаризационных ведомостей.

*\* Примечание: Лука Пачоли, Трактат о счетах и записях, М., Финансы и статистика, 20251, с. 25*

*\*\* Примечание: Счетоводство и хозяйство, 1912, с. 53.*

Заканчивая этот обзор, необходимо сделать самый главный вывод:

**Инвентаризация - исходный и потому важнейший элемент метода бухгалтерского учета.**

Без инвентаризации нет бухгалтерского учета, как бы не пытались осмыслить инвентаризацию по ту сторону бухгалтерии.

**Национальные школы бухгалтерского учета**

*Наука не знает Истины, а знает истины. Н.А. Бердяев*

Каждой стране присущи своя история, свои ценности, политическая система. То же самое можно сказать о бухгалтерском учете. Современные исследователи выделяют четыре группы стран, каждая из которых объединена по некоторым общим подходам.



Это, прежде всего, англоязычные страны, далее - страны континентальные, затем латиноамериканские и, наконец, социалистические страны восточной Европы.

Первые три группы стран используют двойную бухгалтерию в целях исчисления финансового результата, четвертая - преимущественно для контроля сохранности ценностей.

При этом первые две группы стремятся к отражению правильности финансового результата, не прибегая к переоценке денежного измерителя, третья - прибегая к нему.

Для англоязычных стран характерен не государственный подход, регулирующий учет, а чисто профессиональный. Лучшие специалисты в области бухгалтерского учета объединяются в Ассоциацию и вырабатывают основополагающие учетные принципы. Государственные органы признают их. При этом учет ведется в интересах инвесторов и кредиторов.

В континентальной Европе учет ведется по принципам, сформулированным государственными органами, обязательным для всех хозяйствующих субъектов. При этом учет ведется в интересах государственных, регулирующих и в том числе налоговых органов.

В Латинской Америке учет имеет только основную цель - отражать инфляционные процессы, и методология учета целиком подчиняется этой цели. В Восточной Европе учет вели преимущественно от имени или по поручению государственных органов.

Страны с англо-американской системой учета строят свой учет, исходя из сложившейся практики, идя от нее. И тут следует различать ее английский и американский варианты. Первый характерен для таких стран как Великобритания, Южная Африка, Новая Зеландия, Австралия; второй - для США, Канады, Японии, Мексики и Филиппин.

К англоязычной системе обычно относят и Нидерланды, но для этой страны континентальной Европы характерен подход не от практики к теории, а наоборот, от теории к практике, иными словами, в этой старой стране дедукцию признают больше индукции.

Страны континентальные также могут быть разделены на две группы: признающие примат правильности отражения учетных, часто преимущественно правовых, отношений (Германия) и провозглашающие примат налогового фискального права (Франция, Италия, Испания, Бельгия).

Однако все сказанное подчеркивает особенности реализованных бухгалтерских систем, а в этой работе следует отметить характерные черты системы реализуемой, т.е. двойной записи и ее научной интерпретации, данной специалистами разных национальных школ.

## **7.2. Итальянская школа: юридический аспект**

Идея двойной записи, вернее, идея использования этой идеи, возникнув в средневековой Италии, получила там прежде всего юридическую трактовку\*. (Крупнейшими учеными, создавшими науку о бухгалтерском учете, были Вилла, Марчи, Чербони и Росси.) Суть ее на первом этапе сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Однако вскоре такое объяснение двойной записи оказалось недостаточным.

*\* Примечание: Ни одна страна не имеет однородной концепции в области бухгалтерии, но для каждой из них характерно преобладание тех или иных взглядов. Несмотря на то, что здесь речь идет о юридической концепции, представленной итальянской школой, это не значит, что все итальянские бухгалтеры ее разделяли. Вместе с тем многие бухгалтеры-неитальянцы развивали подобные взгляды.*

Великий итальянский бухгалтер Джузеппе Чербони (1827-1917), выражая идеи этой школы, провозгласил, что «бухгалтерский учет, прежде всего, должен изучать человека, поскольку последний живет в хозяйстве и для хозяйства; человек не может в действительности отделиться от хозяйства и хозяйство от человека; хозяйство органически связано с человеком, имеющим самостоятельное существование».



Таким образом, акцент переносится на самих носителей прав и обязательств - людей, занятых хозяйственной деятельностью. Поскольку носителями прав и обязательств могут быть только люди, делался вывод, что учитывать надо людей, участвующих в хозяйственном процессе (не кассу, а кассира, не товары, а кладовщиков и т.д.). Такая трактовка нашла подтверждение и в теории права. Рудольф Штаммлер (1856-1938) стал понимать собственность не как право абсолютного господства над вещью, а как отношение между собственником вещи и всеми другими лицами (последние не могут посягать на собственность первого).

С юридической точки зрения целью бухгалтерского учета становится контроль деятельности лиц, участвующих в хозяйственных



процессах. Их делили на четыре группы: собственник, администратор, агенты (лица, занятые на предприятии) и корреспонденты (физические и юридические лица, с которыми предприятие ведет расчеты). Бухгалтер должен четко знать, сколько одно лицо списывает и сколько другое приходит. Контроль растворялся в учете, составлял его сущность. Поскольку контролировать права и обязательства можно было только по документам, то не сами ценности, а сведения о них (или информация, как принято говорить теперь) составляют предмет учета. Все, что бухгалтер знает о хозяйстве, он знает из бумаг, а не из жизни (например, инвентаризационная опись - такой же первичный документ, как и все прочие, а его точность (репрезентативность), как правило, даже ниже точности обычных материальных документов).

В бухгалтерском смысле такая трактовка приводила к объяснению всех счетов как личных, как счетов расчетов, операционные же счета (типа реализации) объявлялись излишними. (Баланс рассматривался как сумма счетов.) Действительной в этих условиях могла быть только оценка материальных ценностей по продажным ценам, так как материально ответственные лица были обязаны отвечать за вверенные им ценности в этой оценке; в части инвентаризации разрешалось списывать недостачу только после ее утверждения руководителем предприятия. Например, остатки товаров на начало инвентаризации составили 10 000 лир, в результате инвентаризации установлен остаток в сумме 8 000 лир, тем не менее, в товарном отчете материально ответственное лицо должно показывать товары на сумму 10 000 лир до тех пор, пока инвентаризационный акт не будет утвержден собственником или лицами, действующими по его поручению. Это объяснялось тем, что у предприятия объем требований в размере 10 000 лир к этому лицу не мог измениться, так как бухгалтерия учитывала права собственника, а не сами товары.

Учет прав и обязательств, вытекающих из договоров, предопределял и своеобразный порядок записей фактов хозяйственной жизни - проводок.

Так, Н. д'Анастасио приходовал товары не проводкой: дебет счета Товаров, кредит счета Поставщиков, а двумя записями: дебет счета Товаров, кредит счета Уставного фонда - выполнение договора о материальной ответственности и дебет счета Уставного фонда, кредит счета Поставщиков - выполнение договора поставки. (Чербони считал, что счет Уставного фонда (Капитала) всегда подразумевается, но операции на него не записывают, так как они проходят по дебету и кредиту в одинаковой сумме и арифметически сокращаются.)

Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы ценностей, а собственники последних перечислены в пассиве. Излишки ценностей, увеличивая актив, в пассиве увеличивают собственные средства (прибыль). Точность учетных сведений должна была соответствовать точности прав и обязательств, указанных в документах.

Следующим шагом юридической школы, вершиной ее методологической экспансии была попытка истолковать счета амортизационного фонда, делькредере, отвлеченных средств, износа и другие как личные. Но именно здесь юридическая доктрина потерпела фиаско. Никакая, даже самая смелая фантазия, не могла представить счет Амортизации основных средств как счет личный или счет Уставного фонда как счет кредиторской задолженности, а от таких счетов, как счет Реализации, бухгалтеры юридической школы были вынуждены отказаться сами. Юридическая теория терпела неудачи и при объяснении всех записей по счетам собственных средств. В этом случае нельзя было объяснить ни запись расходов (почему их получают), ни запись доходов (почему их выдают).

Итак, итальянская юридическая школа могла хорошо объяснить все факты хозяйственной жизни, касающиеся учета выполнения договоров. И не случайно в старом испанском варианте итальянской бухгалтерии (Д.Кастилло, Ф.Эскобар и др.) договорные обязательства, а не только их выполнение, вводились в систему бухгалтерских счетов.

В целом итальянская школа могла бы написать на своем знамени слова горьковского Сатина: «Существует только человек, все же остальное - дело его рук и его мозга».

### **7.3. Французская школа: экономический аспект**

Если юридическая теория исходила в объяснении двойной записи из правила Дегранжа «Тот, кто получает, - дебетуется, тот, кто выдает, - кредитуется» и потому пыталась истолковать все счета как счета личные, то экономическая трактовка диграфизма «нет прихода без расхода» приводила к объяснению всех счетов как счетов средств и процессов (операционных). Личность, договорные отношения исчезали из поля зрения бухгалтера, правовые конструкции не нашли дальнейшего развития. И вместо них пришло убеждение, что бухгалтер не юрист, а экономист. Наиболее полно этот взгляд выразил Прудон, а последовательной бухгалтерской трактовки он достиг у Леоте, Гильбо, Дюмарше, Пангло, Делапорта, Бурнисьена, Тома «объектом учета теперь провозглашаются атомы стоимости» (Дюмарше). Целью учета становилось выявление эффективности хозяйственных процессов. Бухгалтер переставал быть сторожем чужого добра и выступал в роли экономиста, одного из организаторов («архитекторов») хозяйственной жизни любого предприятия.

Это привело к классификации счетов как элементов баланса по видам средств, без связи с лицами, стоящими за ними, к развитию сложной системы операционных счетов или, как их называли Леоте и Гильбо, счетов порядка и метода, или, как говорил Маришаль, счетов-экранов. С этого времени планы счетов заполняются безличными счетами - резервов, процессов, фондов, регулирующих, финансово-распределительных и сопоставляющих. Счета материальных ценностей стали рассматриваться как счета расходов, издержек. В самом деле, счет Основных средств - это только счет расходов будущих периодов, которые посредством амортизации из месяца в месяц списываются на текущие расходы. Во Франции приобретение товаров отражается по дебету счета Издержек обращения (при составлении

баланса делается проводка: дебет счета Товаров, кредит счета Издержек обращения - на сумму товарного остатка); все ценности учитываются по себестоимости, актив баланса, за исключением счетов денежных средств, определяется как аккумулированный расход, будущий расход.

Итальянская школа считала, что величина прибыли определяется согласно заповедям (установкам) собственника, французская школа исходила из того, что прибылью могут считаться только денежные поступления: «Нет денег - нет прибыли». Например, товары, отгруженные покупателю, нельзя считать проданными, а прибыль полученной, так как они не оплачены. Наоборот, итальянская школа предполагала, что раз товары отгружены, то у покупателя возникло обязательство, а у продавца - право на причитающиеся деньги, и, следовательно, продавец может с названного момента считать прибыль полученной. Далее, выявленный излишек товаров нельзя отнести на счет прибылей, так как эти товары в дальнейшем вообще могут быть не проданы и тогда возникнут убытки. При переброске товаров от одного материально ответственного лица другому по правилам французской школы не делают проводок по синтетическим счетам, что само собой подразумевается при юридической трактовке учета. Вновь выявленный фактический остаток в результате инвентаризации должен быть немедленно внесен в товарный отчет (утверждение не меняет существа вопроса).

Точность бухгалтерских сведений должна быть достаточной для принятия действенных управленческих решений, т.е. не абсолютной, а относительной. При этом представители французской школы были убеждены, что они, в отличие от итальянцев, учитывают не бумаги, не сведения и не информацию, а сами деньги, вещи, ценности.

Однако представители экономического направления не могли объяснить многие записи, в основе которых не было обмена, например, гибель основных средств (где здесь приход?).

Итак, права и обязательства подотчетных лиц - не предмет бухгалтерских забот, это дело юрисконсульта. Цели бухгалтерии - рационализация, действенность, эффективность, система, порядок.

Расширение рамок бухгалтерского учета до границ политической экономии, конечно, сближая их, заставило и бухгалтерскую методологию распространяться до ранее не свойственных ей границ, до создания учета всего народного хозяйства, т.е. до того, что получило название макроучета.

И, может быть, не случайно многие видные бухгалтеры, такие, например, как Теребуха, макроучет уже не могли признать бухгалтерией.



Вторгнувшись в сферу макроучета, задумав изучать и раскрывать экономическую природу хозяйственных процессов, французская школа забыла человека, забыла людей, осуществляющих процессы, и невольно вступила в противоречие с повседневной будничной работой бухгалтера - контролировать хозяйственную деятельность лиц, занятых на предприятиях и в организациях.

#### **7.4. Немецкая школа: процедурный аспект**

Если итальянская школа объясняла бухгалтерский учет исходя из юриспруденции («Учет - это алгебра права»), а французская - из политической экономии («Учет - это точная политическая экономия»)

и каждая в поисках смысла обращалась к посторонним наукам, подходя к учету извне, то представители немецкой школы, наиболее яркими выразителями которой были Шер, Шмаленбах, Кальмес, Никлиш, Ле Кутр и другие, формулировали принципы бухгалтерии из нее самой.

Немцы не отходили от бухгалтерии в поисках учетного смысла. Этот смысл они видели в тех документах и регистрах, которые поступают в бухгалтерию.

Учетная процедура - вот и цель, и предмет, и метод бухгалтерии. Вне бухгалтерии нет бухгалтерии.

Ее научная сторона сводится к максимально возможной формализации учетной процедуры, это превращает ее в своеобразный математический язык хозяйственного процесса.

Формализованная процедура открывает путь к синтезу различных, на первый взгляд неодинаковых решений, так как каждое из таких решений является частным случаем общей универсальной процедуры. В сущности, бухгалтерское моделирование берет начало из немецкой школы, создателем которой был швейцарец И.Ф. Шер.

Построив уравнение  $A = \Pi$  и типизировав все хозяйственные операции с чисто формальной точки зрения, он положил как бы начало алгоритмизации учета.

Поскольку в основу бухгалтерской процедуры Шер положил балансовое уравнение, постольку и изучение учета в немецкой школе велось по схеме от баланса к счету. (В итальянской и французской школах - от счета к балансу.)

Двойная запись также объяснялась, не исходя из объективных присущих фактам хозяйственной жизни обстоятельств, а выводилась из формальных моментов, заданных балансовым уравнением. Двойная запись - это математическое следствие баланса. Процедура, описанная в виде математических формул, получила новую жизнь в условиях применения ЭВМ.

Будучи позитивистом, Шер противопоставил метафизическим, как он считал, объяснениям двойной записи в итальянской и французской бухгалтерии объяснение научное, т.е. чисто формальное.

Все счета по отношению к балансу были разделены на активные и пассивные. Содержание их сторон рассматривалось как противоположное: дебет активного счета - увеличение, кредит - уменьшение, в пассивных счетах - наоборот. (Это не объясняло записи по счетам расчетов.) Развитием формальных требований к балансу было правило Ле Кутра о строгом соответствии каждому счету определенной статьи баланса (тотальный баланс).

Большие заслуги немецкая школа имеет в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов.

В целом для немецких авторов характерен подход, который правильнее всего назвать гештальтбухгалтинг\*\* (Gestaltbuchhaltung). Его отличительные особенности - рассмотрение изучаемого явления как целостной структуры. Если итальянская и французская школы шли от частного к общему, т.е. путем индукции, то немецкая изучала факты хозяйственной жизни, двигаясь от общего к частному, путем дедукции, не от счетов к балансу, а от баланса к счету.

**\*\* Примечание:** *Gestalt* - форма, структура.



«Бухгалтерия и баланс» назвал Шер свой главный труд, бухгалтерию как баланс будут трактовать его ученики. К двадцатым

годам XX в. бухгалтерия трансформировалась в балансоведение, или в балансовый учет.

Отсюда понимание баланса не как суммы счетов, а как здания, сложенного из кирпичей - счетов и цемента - проводок.

Как здание качественно отлично от груды кирпичей и цемента, точно так же бухгалтерский баланс отличен от набора счетов, его составляющих. Счет сам по себе ничто, каждый факт хозяйственной жизни изменяет баланс и счета баланса (отсюда до сих пор сохранившееся в нашей практике выражение балансовый, а не синтетический счет), вне баланса нет счета. Баланс (Б) качественно и количественно больше, чем сумма счетов ( $\sum S$ ):

$$W_B > \sum S_{i=1}$$

Рассматривая корреспонденцию счетов (проводки) только как развитие взаимосвязей между частями баланса, представители немецкой школы, используя взгляды известного психолога В. Келера об «инсайте» - схватывании, создали и широко практикуют смешанные проводки (несколько дебетуемых и несколько кредитуемых счетов).

Например:

- дебет счета Основного производства,
- дебет счета Вспомогательного производства,
- дебет счета Общепроизводственных расходов,
- дебет счета Общехозяйственных расходов,
- дебет счета Обслуживающих производств и хозяйств,
- кредит счета Расчетов по оплате труда,
- кредит счета Расчетов по социальному страхованию.

Итальянская и французская школы не давали возможности для составления таких проводок, так как они нарушали непосредственную корреспонденцию между счетами. Смешанная проводка была примером микрогештальта внутри баланса и макрогештальта вне его.

Но именно здесь выявились пределы возможностей немецкой школы, ее теоретическая неустойчивость.



Идя от общего к частному, она, в сущности, не знала, что именно принять за общее, каковы границы гештальта.

Условно они принимали за гештальт баланс предприятия, но теоретически были возможны и другие подходы: смешанная проводка, вся бухгалтерия предприятия, вся его информационная совокупность, все народное хозяйство и т.д.

Последовательный гештальт приводил к учету без конкретного содержания, к созданию бухгалтерии «без берегов». Бухгалтерия без содержания имела успех.

После первой мировой войны наблюдается быстрая агония итальянской и медленная французской школ. Однако и формализм немецкой школы не мог долго вдохновлять бухгалтерский мир.

#### **Англо-американская школа: психологический аспект**

Между двумя мировыми войнами начинается расцвет англо-американской школы. Ее главными представителями можно считать: Шпруга, Литтлтона, Патона, Мэйя, Гаррисона, Свиная, Хиггинса, Антони. Она преследовала одну цель - сделать учет орудием управления. Это требовало безусловного знания людей, последовательного использования их интересов, необходимых для принятия действенных управленческих решений, направленных на благо фирмы.



Для достижения этих целей было выдвинуто несколько принципиально новых идей:

- 1) натуральные измерители;
- 2) стандартные издержки;
- 3) центры ответственности;

- 4) управленческий учет;
- 5) биховеризм.

Каждая из этих идей не имеет прямого отношения к двойной записи. Формализация немцев положила конец диграфизму как центральной теоретической проблеме, и денежному измерителю - его неотъемлемой черте. (Все школы, включая немецкую, сходились на том, что только денежное измерение делает бухгалтерию бухгалтерией.) Гаррисон впервые обратил внимание на то, что истинным измерителем может быть только натуральный, хорошее управление должно быть основано на нем, только на нем или его не будет вовсе. Денежный измеритель носит производный характер от натурального. Положив в основу учета именно натуральный измеритель, позволяющий развить бухгалтерию внутрь от учета синтетического к учету аналитическому, Гаррисон создал условия для построения стандартов - норм расходов, которые вводились, закладывались в бухгалтерские счета. Последние лишались юридического и экономического содержания, выступая в роли «экранов», демонстрирующих, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от нормативных, заранее намеченных. Благодаря этому бухгалтерия из историографии хозяйственных процессов, как называл ее Шер, превратилась в компас предприятия.

Если учет с помощью стандартов (стандарт-костс) обеспечивал прорыв бухгалтерской идеи (в том числе и идеи двойной записи) в сторону планирования и управления предприятием, то учет по центрам ответственности в определенной мере реставрировал принципы итальянской персоналистической (юридической) школы; отличие состояло в том, что центры ответственности также предполагали возможность синтеза с принципами стандарт-костс. Но и эти принципы, как выяснилось, имеют огромный недостаток. Они исходят из того, что есть, по крайней мере, должен быть, «нормальный» процесс, и, следовательно, фиксируя отклонения от него, оценивают и

нормальный, и реальный процессы, т.е. через нормальный процесс понимаются реальные процессы. Однако уже в силу того, что реальные процессы никогда не совпадают с нормальными, следует признать именно реальный процесс нормальным, а то, что англоязычные бухгалтеры называют нормальными (стандартными) процессами, может быть осмыслено только через процессы реальные. (Правилом являются отклонения, сами правила - частным случаем отклонений.) Следовательно, в основе учета должны лежать типы хозяйственных ситуаций, включающие как общее, правило все отклонения, а не единый нормативный (стандартный) образец, как это делал Гаррисон. Более того, всякое конструирование системы учета должно быть принципиально ориентировано не на «нормальные» условия, а как раз на экстремальные, например, на случай недостач, растрат, хищений. И только в этом случае создается возможность предотвращения подобных негативных явлений.

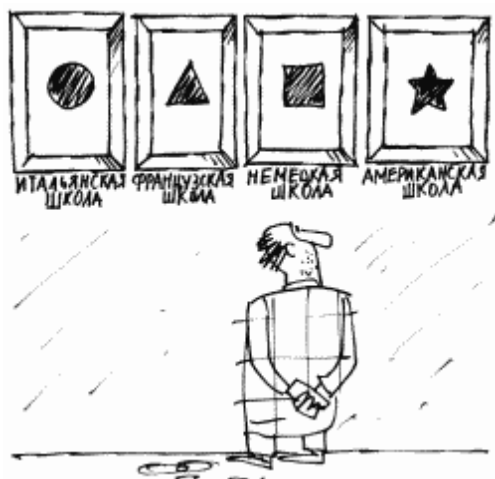
Желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии, причем в варианте биховеризма. Бухгалтеры руководствовались схемой: стимул - реакции (S -> R). Документ - это стимул, а реакция бухгалтера должна быть предопределена этим стимулом (документом). Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы. Она превращалась в набор заранее заданных вариантов - решений. И это в еще большей степени, чем немецкая формализация, облегчало использование ЭВМ.

Дальнейшее развитие направления привело к возникновению так называемого управленческого учета, это параллельное (альтернативное) направление к традиционному бухгалтерскому учету. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы, первый - допускает устные сообщения, второй - только документы, первый использует методы исчисления, второй - регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву

оперативности. Так приходит конец мифу об идеальной точности бухгалтерских данных.

### 7.6. Возможность четырех школ

Влияние представителей, рассмотренных четырех школ было значительно шире, чем территория их собственных стран. Итальянская школа была широко известна в Европе, и можно сказать, что европейская учетная мысль развивалась в значительной степени, отталкиваясь от ее взглядов.



Например, вся теория динамического баланса Шмаленбаха - это не что иное, как позитивная критика итальянских идей. Французская школа оказала огромное влияние на некоторых представителей немецкой школы, например, на Ригера, Буррия, Бидермана, Косиоля и др., а также на бухгалтеров франкоязычных стран; немецкая школа - на бухгалтеров скандинавских и балканских стран, на Швейцарию. Англо-американская школа в настоящее время стала наиболее распространенной, что связано не столько с ее методологическими преимуществами, сколько с экспансией англо-американского капитала и распространением английского языка. Ее идеи господствуют в США, Англии, Индии, Канаде, Японии, во многих африканских странах. В Латинской Америке последовательно сменялось влияние итальянской, французской и англо-американской школ.

Если сравнить бухгалтерию с живописью, с тем, как различные художественные школы отражают действительность, то можно

провести следующую аналогию: итальянская школа отражает реальный мир, как Рафаэль, французская - как Тулуз-Лотрек, немецкая - как Мондриан, англо-американская - как Пикассо.

Общая характеристика расхождений во взглядах представителей различных школ дана в таблице 1.

### **7.7. Русская школа: стремление к синтезу**

Большие особенности в интерпретации двойной записи сложились в России. Эти особенности можно понять, только принимая во внимание то обстоятельство, что двойная бухгалтерия была введена в нашей стране, прежде всего для того, чтобы не отпугивать иностранцев, не давать им возможности отказывать в инвестициях, ссылаясь на непонятный учет. Однако заимствованная диграфическая парадигма получила в России, в сущности, принципиально иную интерпретацию, связанную не столько с исчислением прибыли, сколько с коллацией - установлением адекватности в расчетах между агентами и собственником и между собственником и его контрагентами (корреспондентами). Если спросить знающего и достаточно опытного бухгалтера любого крупного предприятия о цели бухгалтерского учета, то он ответит, что вся регистрация выполняется для того, чтобы проконтролировать списание и оприходование ценностей, начисление и оплату. (Только сейчас, когда возник налог на прибыль, и страна перешла к рыночной экономике, роль двойной записи в исчислении финансового результата приобретает реальное значение, и при этом несколько забывается ее ритуальная роль, какую она играла раньше.)

Сама идея двойной записи была заимствована в Германии, и это обстоятельство, а также то, что в России огромное число практикующих и пишущих по-русски бухгалтеров было представлено немцами, привело к тому, что на русскую мысль именно немецкие взгляды оказали огромное влияние. «В школе немецкой, - с грустью писал Рудановский, - мы должны отметить, что с присущим этой школе формализмом, она ставит на первый план систематическую

регистрацию, своего рода метод дедуктивного синтеза, стремящийся посредством ряда наперед данных форм уловить и сохранить в них все содержание живой действительности, такое чисто формальное обоснование учета имеет претензию случайным и нередко неудачным счетным формам приписать значение меры хозяйственных явлений».



И далее: «основания для измерения и исчисления хозяйственных явлений надо искать в них самих, а не в формах, изобретенных фантазией счетоводства». Действительно, немецкое влияние было очень сильным. Исключение составили три попытки использовать и другие доктрины: Ахматов (1809) - некоторые французские идеи, Езерский (1874) пытался дать чисто финансовую трактовку учета, которая оказалась весьма близкой предпосылкой французской школы, и, наконец, сам Рудановский (1912) излагал французскую доктрину, окрашенную в итальянские цвета.

Однако бухгалтеры, придерживавшиеся немецкой ориентации, в похвальном стремлении к бухгалтерской экспансии довели до абсурда диграфические идеи, последовательно распространяя их на запись результатов игры в преферанс (Валицкий), химических реакций (Н.И. Попов), закон эквивалентного обмена (Сиверс) и закон сохранения энергии (Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар). Это был тупик.

При социализме диграфизм в русской бухгалтерии приобрел еще одну особенность: на крупных предприятиях, а при социализме почти все предприятия были крупными, выявилось, что, в сущности, вертикальная корреспонденция преобладает над горизонтальной. Это выражалось в том, что значительная, обычно преобладающая часть

фактов хозяйственной жизни отражалась через счета внутренних расчетов, и роль их гипертрофировала систему двойной записи.

И, наконец, еще одна существенная особенность: русская бухгалтерия всегда рассматривалась на словах как выражение экономической мысли, но на деле она всегда служила только фискальным целям государства, и в основе своей являлась безусловно правовой, подчиняясь принципам административного, финансового и гражданского права.

### **Смена влияний**

Грандиозные социальные события и сдвиги первой половины XX в. заставили бухгалтеров независимо от их профессиональной ориентации по-новому взглянуть на учет. Так, в частности, внедрение бухверизма наглядно показало недостаточность всех известных школ бухгалтерского учета. Все они, имея исторический, чисто описательный характер, не могли стать инструментом решения актуальных управленческих задач, двойная запись оказалась неспособной разрешить все проблемы, к которым стремились представители различных школ.

Уже итальянская школа дематериализовала учет, сведя всю бухгалтерскую работу к личностным отношениям, французская школа деперсонализовала учет, выветив финансовые аспекты, немецкая школа, дематериализовав и деперсонализовав учет, свела его к формальной процедуре и окончательно показала ограниченность двойной записи. Именно в немецкой школе, благодаря торжеству формальных процедурных приемов, стало совершенно очевидно, что двойная запись, может быть, и не нужна бухгалтерии. Она достигла предела своих возможностей, и теперь осознавались ее недостатки. На основе старых трактовок будет складываться новая концепция, открывающая пути дальнейшего развития бухгалтерского учета (счетоведения) - общей науки, объединяющей принципы политической экономии и права.

Итак, развитие теории двойной записи - это и развитие теории бухгалтерского учета. Пять веков идет последовательное восхождение сначала от конкретного к абстрактному, потом от абстрактного к конкретному. Сначала в поле учета попадают люди, субъекты. Их права и отношения составляют верхний учетный (юридический) слой, изученный итальянской школой; следующий, более глубокий слой, составляют экономические, а точнее финансовые отношения, описанные представителями французской школы. Еще глубже взгляд немецкой школы. Она выделяет только форму, рассматривает учет как идеальную структуру, как дом, в котором никто не живет и потому может жить каждый. Заглядывая еще глубже в технологическую структуру предприятия, англо-американская школа показала предельные возможности двойной записи, вскрыла ее функциональную ограниченность и попыталась еще в конце XVIII в. создать новую ветвь учета - управленческий учет.

Этот поиск управленческого учета был характерен для зарубежных национальных школ. Для русских бухгалтеров, напротив, всегда была типична именно финансовая трактовка бухгалтерского учета.

Лука Пачоли и ближайшие его последователи сформулировали важнейшие положения теории учета в момент прогрессирующего ослабления и утраты экономического значения итальянскими государствами. Можно даже сказать, что выход «Трактата о счетах и записях» был симптомом заката могущества Венецианской республики. В 1494 г. никто не догадывался об этом, но теперь мы можем осознать случившееся.





Точно так же Матье де ла Порт, возвещая учет эпохи Просвещения, намекал на то, что солнце Людовика XIV идет на закат, хотя, конечно, в 1685 г. в преддверии страшной войны за Испанское наследство мало кто мог подозревать что-либо подобное.

Господство немецкой школы не было долговечным. На вершине его в 1915 г. Шмаленбах выпускает свою мало тогда кем замеченную книгу *Finanzierungen*, но теперь мы знаем, а проницательные люди, может быть, догадывались и раньше, что влиянию Германской Империи приходил конец.

Расцвет немецкой учетной мысли служил как бы иллюстрацией предстоящей катастрофы.

Точно так же выход в свет в 1912 г. книги Рудановского «Общая теория учета» предвещал не что иное, как «невиданные катастрофы, неслыханные мятежи».

После второй мировой войны в мире господствуют принципы американской бухгалтерии, может быть, и их ждет общая судьба?

### **Генезис**

Анализ концептуальных основ национальных школ позволяет сделать вывод о том, что история бухгалтерского учета может быть представлена как схема последовательно доминирующих теоретических представлений.

С XV до XVII в. преобладала итальянская бухгалтерия. В ее рамках были сформулированы основные учетные категории: баланс, счета, двойная запись, сальдо и т.п.; разработаны интерпретационные, преи-мущественно персоналистические схемы.

С XVII по XIX в. получает влияние французская школа, давшая миру идеи синтетического и аналитического учета, колляции, дифференцированную систему форм счетоводства, включая такие регистры, как карточки и свободные листы. Здесь же родилась и возможность интерпретации бухгалтерского учета и как науки об управлении единичным предприятием, и как части политической экономии.

Первая половина XX в. продемонстрировала торжество немецкой бухгалтерской школы. Именно в ее рамках возникло такое направление как балансоведение, получил развитие экономический анализ, были предложены различные процедурные подходы к реализации множества учетных задач, созданы десятичные планы счетов, сформулированы положения о калькуляции себестоимости, о централизации и децентрализации учета, и, что особенно важно, были предложены достаточно эффективные приемы трансформации учетных показателей в условиях падающей валюты (инфляции).

Вторая половина XX в. - гегемония американской школы. Она дала множество подходов к изучению поведения лиц, занятых в хозяйственных процессах (биховеризм), разделение учета на макро- и микроуровни, причем в последнем выделяют финансовый, управленческий учет и аудит. В рамках управленческого учета американцы подарили миру стандарт-костс, директ-костинг, в сфере аудита усовершенствовали то, что начали англичане. Наконец, развитие вычислительной техники позволило американцам создать весьма эффективные компьютерные системы учета.

Сравнивая последовательную смену господствующих учетных школ, мы можем сделать два вывода:

- 1) господствует в мире та бухгалтерская школа, которая формируется на базе наиболее развитой экономики;
- 2) в развитии школ наблюдается инерция, когда экономическое господство утрачивается, бухгалтерская школа достигает своего апогея.

Рассмотренные школы не противоречат друг другу, они все несут истину, но эта истина вытекает из разных целей. Все школы сосуществуют, как сосуществуют разные системы счисления, ведь 10 - это десять в десятичной системе и два в двоичной. То и другое правильно. Так, в зависимости от цели, поставленной перед учетом, резко меняется квалификация одних и тех же фактов хозяйственной жизни. Возьмем, например, накладную на поступление товаров. Для итальянской школы - это два самостоятельных факта, связанных с выполнением двух договоров (материальной ответственности и поставки); для французской - один (начисление расходов в то время, как их еще не было, т.е. возникновение кредиторской задолженности; в сущности, это расход будущего периода, относимый на данный момент); для немецкой - это более чем один факт, это одновременная корреспонденция балансовых счетов товаров, тары, издержек обращения, расчетов по претензиям, расчетов с дебиторами, расчетов с поставщиками и торговой скидки. Все это нагромождение счетов - один «инсайт», одно схватывание. Указанное разнообразие в квалификации, субъективной трактовке объективно возникающих фактов хозяйственной жизни ставит перед бухгалтерами вопрос: существует ли один бухгалтерский учет или их четыре? Ответ на него осложняется тем, что последующие школы строили свои позиции внутри старых, предыдущих, они не столько противостояли им, сколько внутренне разлагали старые концепции, а не выявляли свои.

В реальной бухгалтерской практике получилось смешение самых различных стилей мышления. Вместе с тем, как печальное обстоятельство следует отметить, что почти все бухгалтеры - и теоретики, и практики - искренне не замечают ничего противоестественного в таком смешанном стиле мышления. Они просто полагают, что существует только один правильный учет, тот, который ведут они, а все то, что делают их коллеги, неправильно и по существу, и по форме.

На самом деле это не так.

Убедительный ответ может дать только наука. Обращаясь к участникам первого Международного конгресса аудиторов, Пий XII сказал: «Раньше каждая страна применяла свои, только ей присущие методы бухгалтерского учета. Так, известны венецианская, английская, французская, антверпенская бухгалтерия. Затем появились теоретики, они исследовали преимущества и недостатки этих отдельных систем... Так родилась наука. Она и сейчас еще находится в начальной фазе, но ее дальнейшая разработка, господа, представляет в настоящее время особое значение».

Таким образом, под названием бухгалтерского учета скрываются четыре самостоятельные науки. Они изучают одни и те же явления, одни и те же факты хозяйственной жизни, но по существу, по целям, по конкретным решениям неоднородны. Если представить графически различия между ними, то получим следующую схему:

где  $t-1 - t_0$  - символизирует подход итальянской школы;  $t_0 - t+1$  - французской, так как данные о затратах и доходах могут быть использованы в целях прогнозирования; точка  $t_0$  - англо-американской школы, отрезок  $T$  - немецкой.

Обращая внимание на вышесказанное, отметим, что:

- одна наука - ветвь права;
- другая - экономики;
- третья - системного анализа, общей теории систем;
- четвертая - психологии.

Однако не может быть четырех, пяти и т.п. наук об одном и том же.

Ближайшая задача бухгалтеров состоит в интеграции взглядов и направлений, в создании общей (чистой) теории бухгалтерского учета - науки, которой принадлежит будущее.

Эта интегрированная наука станет по предмету более фундаментальной, чем право и политическая экономия, общие законы и взаимосвязи которых она должна изучать.

Ее методология будет опираться на логико-математические и лингвистические аспекты, а практика - на завоевания прикладной психологии.

Это и есть наука будущего, но будущее принадлежит всем.



Вчерашнее будущее - сегодняшнее настоящее. И только.

История бухгалтерского учета - обширное кладбище, где каждая школа - фамильная усыпальница, каждое имя - склеп, в котором похоронены идеи счетоводства и счетоведения, каждое сердце - урна с прахом утраченных иллюзий и надежд.

#### **Новейшая история учета: десять лет перемен**

Последние десять лет имели огромное значение для российской бухгалтерии. На наших глазах возникло вместо одной несколько систем учета.

Прежде всего, следует выделить собственно бухгалтерский учет, который теперь многими на западный манер называется финансовым. Он регулируется Министерством финансов РФ. Именно оно подготовило и провело через Государственную Думу Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп. от 23 июля 1998 г., 28 марта 2002 г.). Закон ввел правило true and fair view\* (ч. 4 п. 13) и потребовал обязательной публикации годовой отчетности.

#### ***Примечание:***

*\* Правдивый и беспристрастный взгляд.*

Однако на практике первая новация осталась непонятой, а вторая - за неимением санкций - применяется добровольно (кто хочет, тот и публикует).

Вторым документом, который довольно жестко организует бухгалтерский (финансовый) учет стал План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (утв. приказом Минфина СССР от 01.11.1991. № 56). Можно сказать, что с этого документа началась перестройка бухгалтерского учета в нашей стране под западные стандарты. В дальнейшем этот план счетов был существенно переработан в целях еще большего приближения к международной практике, путем издания приказа Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 30.12.1999, 24.03.2000).

План счетов до сих пор остается важнейшим и общепринятым документом. Это - своеобразная бухгалтерская Конституция. За десять лет, о которых идет речь в этой статье, эта Конституция изменилась. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н был утвержден новый план счетов. Предполагается, что он еще ближе к требованиям международных стандартов.

Наконец, третьим источником бухгалтерского (финансового) учета в России выступают так называемые стандарты. Они называются у нас Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) и привязываются к Плану счетов, уточняя и развивая его требования.

### ***ПБУ***

Из них решающее значение для судеб российского учета имеют:

- ПБУ 1/98. Оно впервые позволило отступить от единообразных унифицированных требований, которыми семьдесят лет был пронизан весь бухгалтерский учет России. Теперь бухгалтеры и собственники получили уникальную возможность выбирать варианты оценки активов, методы резервирования и амортизации. Это была великая революция в учете.

- Есть несколько ПБУ, которые действуют номинально. Насколько можно судить, в лучшем случае их изучают в вузах. Речь идет, прежде всего, о ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»; ПБУ

8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности» (здесь не совсем применимо слово *деятельность*, ведь в учете встречаются факты и бездеятельности, например, потери от растрат, недостач, стихийных бедствий и т. п.; корректнее было бы - факты хозяйственной *жизни*); ПБУ 11/00 - «Информация об аффилированных лицах»; ПБУ 12/00 - «Информация по сегментам». Это и есть международные стандарты, но пока они в практической жизни не применяются, ибо они открывают путь для бесконтрольного субъективизма в учете. А это не может не привести к искажению его данных. Наш учет должен быть предназначен для наших людей - тех, кто воспитан в определенных правилах.

- ПБУ 9/99 и 10/99 имели огромное влияние на бухгалтерский учет в России. В них финансовые результаты были классифицированы на четыре группы: доходы (расходы) от обычных видов деятельности, операционные доходы (расходы), внереализационные доходы (расходы) и чрезвычайные доходы (расходы). Эта классификация вызвала критику со стороны практических работников. Но еще большее смущение вызывает признание доходов, если «в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод» (пункт «в» ст.12 ПБУ 9/99). Но самой главной проблемой бухгалтеры-практики считают то, что величина и состав финансового результата по ПБУ и по Налоговому кодексу не совпадают.

- ПБУ 6/01 «Учет основных средств» внесло путаницу в головы всех российских бухгалтеров. Дело в том, что в состав критериев, определяющих что следует относить в состав основных средств, включено совершенно чуждое апперцепции россиян требование, чтобы объект был способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем (пункт «г» ст. 4 ПБУ 6/01). При буквальном прочтении этого требования все основные средства, находящиеся на балансе любой организации, но не приносящие ни актуального (на данный момент), ни потенциального (на будущее) дохода должны быть

списаны в убыток. Столкнувшись с этой западной формулировкой в отечественном нормативном поле, бухгалтеры сначала просто проигнорировали ее, искренне не поняв смысл, который за ней стоит. Однако многие предприниматели и особенно их консультанты из юридических структур ее хорошо поняли. И как следствие понимания стали при купле-продаже предприятий широко ею пользоваться. Огромные объемы основных средств, находящиеся в хорошем состоянии, стали списываться на убытки. В этом были заинтересованы и продавцы, и покупатели. Завод превращался в убыточное предприятие, его рыночная стоимость снижалась до сверхминимума, а администрация продаваемого завода получала «черным налом» от покупателя большие деньги, преимущественно на счета, открытые в зарубежных банках. Так, добрые бухгалтерские идеи формировали коррупцию в России.

- Из последних положений отметим только ПБУ 18/03, которое ввело совершенно незнакомую в России категорию отложенных налогов. Понимается эта категория широкими массами счетных работников с большим трудом. И мы опасаемся, что и это ПБУ постигнет судьба других западных стандартов, введенных в России чисто авторитарными методами.

### ***Налоговый учет***

Принятие главы 25 НК РФ официально ввело так называемый налоговый учет. И теперь возникло два параллельных учета - бухгалтерский и налоговый.

В результате - и это надо понять - на предприятиях возникают две учётные политики: в целях финансового учёта и в целях налогообложения. Поскольку у этих двух видов бухгалтерского учёта цели весьма разные, естественно, бухгалтером будут исчисляться - что уже и имеет место - разные финансовые результаты. Отметим в связи со сказанным, что такой подход позволяет собственникам официально занижать величины налогооблагаемой прибыли и увеличивать прибыль, выдаваемую на дивиденды. По мысли авторов Налогового



кодекса это позволит вывести из тени часть доходов, до сих пор скрывааемых предпринимателями. Теперь - полагают составители кодекса - с 1 января 2002 года не будет нужды скрывать свои доходы, всё будет прозрачно. Но на практике прибыли продолжают скрывать.

Наличие двух учётных политик позволяет организации легально использовать различные варианты оценки имеющихся материальных ресурсов. Например, в учётной политике, формируемой для целей финансового учёта, принять метод ФИФО, что позволит увеличить прибыль, выплачиваемую на дивиденды, а в учётной политике, принятой для целей учёта налогового - ЛИФО, что приведёт к снижению налоговых платежей. Конечно, возможно во всех случаях выбрать ЛИФО или ФИФО, но тогда пропадёт возможность маневрировать финансовыми ресурсами. Но может быть самым важным следует признать то, что Налоговый кодекс РФ определяет состав доходов и расходов и то, что к доходам и расходам не относится. Это приводит к противоречиям с финансовым учётом, который исходит из правила Шера: «всё, что потрачено суть расход».

Налоговый кодекс РФ последовательно проводит правило Ганта, которое гласит: «всё, что потрачено целесообразно, составляет расходы». Последнее правило хорошо известно нашим налоговикам и бухгалтерам - часть платежей можно включать в расходы, если они укладываются в отведённые нормы, а платежи сверх этой нормы предлагается списывать за счёт чистой прибыли (по сути, это предполагает восстановления счёта «Отвлечённые средства».) В результате себестоимость (термин, которого не без основания стараются избегать авторы Налогового кодекса) готовой продукции и услуг в финансовом учёте оказывается выше, чем в налоговом. Однако величина, показанная в Налоговом кодексе, в сущности, более правильная, так как отделяет от расходов потери и тем самым автоматически раскрывает неиспользованные резервы. И в духе правила Ганта для включения в состав себестоимости предусмотрены нормативы: по рекламе - 1 % от выручки (п. 4 ст. 264), по

представительским расходам - 4 % от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264), расходы на подготовку кадров - не нормируются, т.е. включаются в себестоимость полностью (п. 3 ст. 264) и т. п.

Очень важно отметить то обстоятельство, что сейчас сложилось противоречивое положение. Организации очень часто выбирают момент реализации оплаты, но полностью сохраняют принцип начисления в расходах. Налоговый кодекс предписывает, что если в организации принят метод учёта по оплате, то и расходы по заработной плате, по услугам и т. п. не начисляются, а показываются только в момент их физической выплаты. Любопытно, но современный финансовый учёт допускает только один момент реализации - по отгрузке (обратите внимание: план счетов не знает термина «реализация», предписывая слово - продажи, но кодекс предполагает другое слово - реализация).

Теперь момент реализации и для учёта, и для налогообложения признаётся только по отгрузке, то есть действует принцип начисления и доходов, и расходов. Однако реализация по оплате может быть сохранена в результате добровольного выбора администрации предприятий, чей объём отгрузки за четыре предшествующих квартала в среднем не превышал 1 000 000 руб. в квартал (без учёта НДС и налога с продаж). В последнем случае сохраняется кассовый метод для учета, как доходов, так и расходов.

Понятие выручки стало центральным, но понимается оно по-разному.

С точки зрения здравого смысла - это деньги, полученные от продажи товаров, работ и услуг и, может быть, имущественных прав. Не то с точки зрения науки.

В ПБУ 9/99 речь идёт о выручке как составляющей части доходов, при этом «Доходами организации признаётся увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации» (п. 2). То есть в

данном случае речь идёт об увеличении выгод, «приводящих к увеличению капитала», а не платежей. Под выгодами при методе начислений понимаются права на получение платежей, ибо в жизни важны не деньги, а обещание того, что их вернут. Для бухгалтеров это - альфа и омега их работы. Примерно также думают и сотрудники фиска. В Налоговом кодексе (п. 2 ст. 249) сказано: «Выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчётами за реализованные товары (работы, услуги)». Самое главное здесь - это «поступления, связанные с расчётами за реализованные товары (работы, услуги). То есть пока согласно ст. 39 НК РФ не произошла смена собственника - нет выручки, а согласно более простым и, может быть, более здравым мыслям бухгалтера, выручка - это, в сущности, выставленные этим бухгалтером счета, то есть кредит счёта 90/1 «Выручка». Если выручка определяется по методу начислений, то отгрузка означает переход права собственности и возникновение выручки, если же применяется кассовый метод, то признание выручки связывается с днём поступления денег в банк (п. 2 ст. 273 НК РФ).

Налоговый кодекс делит все расходы на прямые и косвенные. К прямым относят: материалы, заработную плату (оплату труда), амортизацию; к косвенным - все остальные.

Все прямые расходы должны списываться на счёт основного производства, косвенные - в дебет счёта 90 «Продажи». (В финансовом учёте общепроизводственные расходы должны списываться на счёт 20 «Основное производство», общепроизводственные расходы, в зависимости от принятой учётной политики, или на основное производство, или на финансовые результаты.) Это существенно новый подход, ибо косвенные расходы по данной методологии неизбежно возникают за определённый отчётный период, а прямые падают на конкретные виды вырабатываемых изделий (в финансовом учёте принят иной порядок, который позволяет сравнительно легко

исчислить фактическую себестоимость различных единиц готовой продукции. В налоговом учёте это сделать существенно труднее).

Самое главное в Налоговом кодексе это то, что список затрат, включаемых для исчисления налогооблагаемой прибыли, теперь открыт. А это значит, что в состав себестоимости можно включать все экономически оправданные затраты. Критерий же оправданности в каждом конкретном случае на основе своих профессиональных суждений определяют налоговый инспектор и налогоплательщик. Если они понимают друг друга, то дело у них пойдёт на лад. При этом налоговые инспекторы очень гордятся тем, что состав затрат, включаемых в себестоимость, теперь представляет собой открытый список. Благодаря этому каждый бухгалтер может доказать налоговому инспектору почему понесённый расход должен быть включен в состав затрат. Внешне это выглядит очень привлекательно: все доверяется компетенции бухгалтера, его профессиональному суждению. Но на деле все проблемы отдаются на откуп налоговым инспекторам, ибо если бухгалтер будет дружить с некоторыми из них, то он - бухгалтер - что-то докажет, а не будет дружить - ничего доказать не сможет. Это значит, отбрасывая сантименты, что такой подход просто-напросто провоцирует коррупцию.

Но все это только фасад, за которым скрываются драмы налогоплательщиков. Составители и те ответственные работники, которые ввели 25 главу НК РФ, объявили налоговым учетом чисто бухгалтерскую проблему: исчисление прибыли. А исчисление других налогов в понятие налогового учета не входит. Достаточно сказать, что прибыль для налогообложения исчисляется по методике МНС, а налог на имущество официально взимают по данным ПБУ.

Сомнительные долги могут резервироваться на основе инвентаризации дебиторской задолженности, проведённой на конец отчётного периода (ст. 266). Все непогашенные на этот момент долги, если по ним не было залогов, поручительств и банковских гарантий, признаются сомнительными. Если долг просрочен свыше 90 дней - он

полностью резервируется; если просрочка составляет от 45 до 90 дней, то резервируется половина долга; просрочка до 45 дней не резервируется. При этом общая величина резерва не может превышать 10 % от суммы выручки отчётного (налогового) периода.

В финансовом учёте согласно плану счетов, резерв по сомнительным долгам определяется администрацией самостоятельно, исходя из вероятности возможного погашения каждого долга. При этом ограничений по величине резерва нет.

Налоговый кодекс вводит очень жёсткие правила для начисления резервов, которые отличаются от тех, что приняты в учёте финансовом, который позволяет:

- и  
ли увеличить число и объёмы резервов, что приводит к сокращению выплат по дивидендам;

- и  
ли уменьшить, против данных налогового учёта, число и объём резервов. Это позволит увеличить выплаты по дивидендам.

Мы привели достаточно много примеров, показывающих, насколько расходится методология налогового и финансового бухгалтерского учёта. Вернее, она едина, но разные ведомства сформулировали необходимые решения по-разному, каждое хотело подчеркнуть свой авторитет. Однако это не может не создавать огромные сложности для тех, кто работает.

Из сказанного вырисовывается задача огромной важности, которую должна решить армия счетных работников: сколько Главных книг должен вести бухгалтер? Первым решением было - вести одну Главную книгу и только по правилам бухгалтерского учета. А чтобы пересчитывать данные для налогового учета было легче, счетная общественность Санкт-Петербурга просила Министерство финансов привести требования Плана счетов и ПБУ в соответствие с требованиями Налогового кодекса. Однако Министерство финансов этого не сделало. Правда, уже в январе 2002 года оно разослало письмо,

в котором разрешало некоторые разночтения между бухгалтерскими и налоговыми требованиями отражать в соответствии с последними. Однако, как правило, ряд ПБУ зарегистрирован в Минюсте, а письмо Департамента учета и отчетности Минфина России - нет. Следовательно, любой, самый маленький человек из налоговой инспекции может оштрафовать несчастного бухгалтера, который воспользуется рекомендацией Минфина. Остается ждать и вместо одного учета вести два: бухгалтерский и налоговый, один - по двойной системе и согласно новому Плану счетов, второй - в виде набора множества несистематизированных таблиц.

### ***Управленческий учет***

Поскольку бухгалтерский учет получил второе название - «финансовый», то возник под влиянием западных книг и учет управленческий. В настоящий момент существует большая неразбериха в том, что следует понимать под этим детищем бухгалтерских революций.

Одни объявляли, что это новый, принципиально отличный от всего нам известного предмет, и не без некоторых оснований считали, что это ключ к принятию управленческих решений.

Другие искренне полагали, что управленческий учет - это набор регистров, в которых написано все «по правде», для себя, а финансовый и налоговый учет ведется «для народа» - один для собственников, другой - для налоговиков.

Третьи говорили об управленческом учете, как о новом прочтении хорошо известного профессорам и пенсионерам внутрихозяйственного расчета.

Четвертые думали, что это оперативно - технический учет, только названный в условиях перестройки на иностранный манер.

Пятые стали утверждать, что управленческий учет - это только раздел финансового учета - такой же, как, например, учет труда и заработной платы.

Шестые сводят содержание управленческого учета к тому, что у нас излагалось в курсе «Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг)».

Директивные органы, как это часто бывает, пытаются навести порядок, издать нормативный документ и новыми способами разъяснить, что есть что. Министерство экономического развития тоже не прочь приложить усилия в этом направлении.

### ***«Упрощенная» система***

Мы говорили об учете на основных коммерческих предприятиях, но в отдельную систему выделяется и учет на малых предприятиях.

Прежде всего, что естественно, надо было выделить учет для малых предприятий. Правда, как построить такую систему мало кто знает толком, от старого отошли, но к новому не пришли. Дело в том, что конструкторы нового творят в тумане, груз прежней бухгалтерии довлеет над ними. И выдумывают они один упрощенный вариант за другим. Но только как-то так выходит, что каждый последующий упрощенный вариант становится все сложнее и сложнее. И не случайно многие бухгалтеры предпочитают старую привычную систему учета всем упрощенным его формам. А на самом деле ясность проста: малым предприятиям нужна только кассовая книга. И больше ничего. Однако фирма с одной кассовой книгой ничего общего не имеет с тем, что составляет суть бухгалтерского учета, ибо в ней нет ни баланса, ни счетов, ни двойной записи, ни принципа начислений. Тут действует одно правило: простому - простое.

### ***МСФО***

Мы рассказали о том, в каком положении находится учет в нашей стране. Но сейчас он стоит на распутье. Его ждут дальнейшие большие перемены. Переход на международные стандарты бухгалтерской отчетности - МСФО. Этот переход прокламируется давно. По крайней мере, он должен был быть закончен в 2000 году. Теперь новый срок - 2004 год. Почему? Почему вот уже десять лет провозглашается переход, издаются постановления, а перехода нет? Дело в том, и об

этом мало кто думает, что у наших бухгалтеров, да и администраторов, предпринимателей «иные на сердце заботы, иная на сердце печаль». На языке психологов - и это очень важно запомнить - иная апперцепция, то есть «... воздействие общего содержания психической деятельности всего предыдущего опыта человека на его восприятие предметов и явлений» [Философский энциклопедический словарь. М.: «Советская энциклопедия», 1983, с. 32]. Ясно, что весь предыдущий опыт нашего счетного работника мало что общего имел с опытом его западных коллег. По наивности мы часто понимаем МСФО как новую инструкцию: раньше делали так, а теперь надо делать этак. Увы! Это не так.

Апперцепция нашего современника требует определенных и ясных предписаний. Мы ценим единый План счетов, особенно ценим перечень корреспонденций, которые там указаны. И бухгалтер работает по четкой схеме условных рефлексов: есть первичный документ, он фиксирует определенную хозяйственную ситуацию и выступает, согласно теории И.П. Павлова, как стимул (S), вызывающий нужную реакцию (R) - проводку. И бухгалтер уверен в своей правоте и непогрешимости, ибо проводка для данной ситуации указана в пояснениях к Плану счетов - документу официальному. Апперцепция наших иностранных коллег, прежде всего, из англоговорящих стран иная: они убеждены, что наличие предприятий с различными формами собственности, с неодинаковыми объемами хозяйственной деятельности, с определенной специализацией, в принципе, предполагает невозможность использовать единый план счетов. Каждый бухгалтер с учетом особенностей субъективных (какие люди) и объективных (какая деятельность) должен составить для себя и для своего предприятия свой план счетов, выбрать свою корреспонденцию. В основе учета должны лежать общие стандарты и великий принцип достоверного и добросовестного взгляда. Мы охотно приветствуем этот лозунг. Кто против?! Но для нас это - общие слова, лозунги, которые мы и наши отцы умели сочинять и произносить. Подлинного



смысла, скрытого за этими словами, которые требуют от бухгалтера руководствоваться не готовыми подсказками, и уж тем более не лозунгами, а профессиональным суждением, мы не понимаем. А он есть и требует от нас уяснить, что методология учета существует не на бумаге, не в учебниках и инструкциях, а прежде всего в головах людей. Достоверный и добросовестный взгляд, лежащий в основе профессионального суждения бухгалтера, предопределяет поведение бухгалтера. Он означает, что стандарты - это только общие рекомендации, но если бухгалтер понимает, что он столкнулся с ситуацией, которая может потребовать решения, противоречащего тому, которое вытекает из нормативных документов, тут реакция у него должна быть самостоятельной - не такой, которую за него кто-то когда-то придумал. И вырабатывая свое оригинальное решение, бухгалтер должен руководствоваться все тем же великим принципом достоверного и добросовестного взгляда.

Применительно к нашим условиям многое сделано для сближения с МСФО, но далеко не все сблизилось. Есть ли у нас достоверный и добросовестный взгляд? Да, конечно. Он закреплен в Законе о бухгалтерском учете: «В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации с соответствующим обоснованием» (п. 4 ст. 13). Это значит, что бухгалтер при составлении отчетности в необходимых случаях должен отойти от требований нормативных документов, поступить согласно своему профессиональному суждению, но в пояснительной записке указать, что он сделал, как и почему.

Отсюда вывод: необходимо сделать все для изменения, прежде всего, апперцепции наших бухгалтеров. Сейчас нормативные документы обгоняют ее, а надо, чтобы требования стандартов из нее вытекали.

## **Формы счетоводства. Венецианская форма Луки Пачолли**

Практика знает много форм: разные предприятия, разные экономические условия, разные бухгалтеры, разные объемы работ и неодинаковая техника - все это предопределяет выбор формы.

Умение выбрать форму - это умение эффективно организовать работу. Иногда кажется, что какая-то форма устарела, а потом неожиданно оказывается, что устаревшая и забытая форма возникает вновь, и невольно вспоминаются замечательные слова: «Новое - это хорошо забытое старое».

Вся история счетоводства связана с изменением его форм. Рост размеров хозяйственной деятельности приводил, как правило, к появлению новых форм счетоводства, которые модифицировали реализацию его процедуры. В эволюции счетоводства существенную роль играли следующие формы: венецианская, итальянская, немецкая, французская, американская, русская, логисмография, шахматная, интегральная, журнально-ордерная.

Рассмотрим эти формы, ибо они сохранили определенное значение вплоть до наших дней, а некоторые из них еще долго будут присутствовать в системе бухгалтерского учета. При этом будем помнить, что форма - это только прием, «одежда», в которую бухгалтер облачает учетную мысль, но именно последняя составляет живое содержание нашей работы.

Для начала расскажем о Венецианской форме Луки Пачолли. По времени возникновения это одна из самых старых форм, но с появлением электронной техники и для малых предприятий она может быть очень полезна. Общая последовательность этапов записей по правилам этой формы такова:

1. Факты хозяйственной жизни
2. Мемориал
3. Журнал
4. Главная книга

## 5. Пробный баланс

## 6. Отчет

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



Эти факты могут быть оформлены в виде первичных документов, но могут в них и отсутствовать, ибо факты могут возникать и до того, как документы поступят. Например, вы поговорили по телефону, скажем, с Парижем: когда вам придет счет, когда вы его оплатите?

Тут для бухгалтера возникают три возможности сделать запись данных о факте хозяйственной жизни в случае: 1) оплаты; 2) получения счета и 3) окончания разговора. Людям больше понятны возможности (1) и (2), но те, кто любит принципы МСФО, будут настаивать на варианте (3).

Многие читатели нашего журнала, которые еще не знакомы с этими принципами, могут подумать, что автор несет чепуху, ибо как же отразить расходы по телефонным переговорам, когда их стоимость может быть выявлена и отражена только на основании счета телефонной станции, и есть железное правило немецкого бухгалтера В. Швайкера (1549 г.):

*«Нет документа, нет записи»*

Это хорошее правило. Если бы его не было, то неизвестно, что случилось бы с бухгалтерским учетом. Однако во времена Л. Пачоли

люди предпочитали именно вариант (3), т.к. люди были сплошь и рядом безграмотными, они всегда торопились, считали плохо, и им часто некогда было сочинять первичные документы. Но тот, кто вел хозяйство, должен был записывать то, что в этом хозяйстве случалось. Вот он и записывал, если, конечно, документа не было. И бухгалтер той эпохи, и «продвинутый» бухгалтер нашего времени в этом случае, конечно, сразу же после телефонного разговора, факт его записали бы в Мемориале.

Но тут возникает новая проблема: проставить или нет стоимость данного телефонного разговора? Первое труднее, ибо нет счета, поэтому стоимостная оценка, как правило, откладывается до его получения. И тогда оценка делается уже на следующем этапе, при заполнении журнала. Наш пример был элементарным, но поступление товаров по накладным или фактурам без проставленных в них цен - явление довольно обычное, и бухгалтер должен отразить этот факт в Мемориале.

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

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

счетов и не приемлема для действующего Плана счетов. В этом есть, особенно для малых предприятий, огромное преимущество. В самом деле, баланс показывает наличие товаров, но что это за товары: одно дело - повышенного спроса, другое - устаревший хлам, который никто не покупает. Что значат дебиторы? Ничего! Одни погасят долги, другие - нет. Поэтому венецианская форма предполагает перечень конкретных статей: картофель, манная крупа, пиво «Невское» и т.д.



Итак, как было сказано, в Журнал переписываются данные из Мемориала, и если там какие-то факты не имели оценки, то лучше, если это сделано в момент регистрации в Мемориале. Если этого не было сделано, то приходится вводить оценку при записи в Журнале. Это позволяет автоматизировать и составление Журнала, ибо исчерпывающая информация представлена в Мемориале.

Следующий этап - заполнение Главной книги, которая ведется в разрезе аналитических счетов. Бухгалтер, как правило, ежедневно переносит записи из Журнала в Главную книгу, в результате хронологическая запись превращается в систематическую, что вытекает из правила Л. Флори (1636 г.):

*«Любой факт хозяйственной жизни может быть зарегистрирован только на основании записи в Журнале»*

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

Смысл Главной книги не в наборе счетов и не в оборотах и сальдо на них, а в отношениях между оборотами счетов и значениями сальдо, т.е. как их величины на одних счетах относятся к таким же величинам

на других. Бухгалтерская процедура знает только абсолютные числа, но прочтение Главной книги позволяет получить и величины относительные.

Это дает возможность перейти от регистрации фактов хозяйственной жизни к их анализу. В старые времена огромное значение имел пробный баланс. С его помощью подытоживались записи дебетовых и кредитовых оборотов и конечные сальдо. Пробный баланс включает четыре итога: дебетовый и кредитовый обороты (они должны быть равны между собой), дебетовое и кредитовое исходящее сальдо (так же должны быть равны между собой).



Если пробный баланс не фиксирует названных равенств, то бухгалтер допустил ошибку в разноске чисел или подсчетах. При использовании компьютера роль пробного баланса становится чисто служебной. Названные равенства, как правило, возникают автоматически, но бухгалтер вручную составляет баланс заключительный. Дело в том, что в пробном балансе перечисляются принятые бухгалтером счета, а для баланса необходимо: 1) провести инвентаризацию; 2) определить финансовые результаты; 3) закрыть результатные счета; 4) заполнить дополнительные отчетные формы.

### **Новая итальянская форма счетоводства**

Дата создания: **22.10.2003**

Венецианская или, как еще ее называют, старая итальянская форма счетоводства, изложенная Лукой Пачоли в 1494 году, имела два крупных недостатка:

1) Первый связан с тем, что она не предусматривала агрегирования данных внутри учетных групп. Например, каждый вид товаров учитывался на отдельном счете. Представим себе склад или универсам, где номенклатура товаров составляет 30 тыс. наименований.

А теперь вообразим себе актив баланса, содержащий вместо одной строки - товары, 30 тыс. позиций. А если еще разложить всех дебиторов и кредиторов, рабочих и служащих (персонал), все единицы основных средств и т. д. и т. п., то что же получится?

2) Второй недостаток был связан с тем, что баланс рассматривался не столько как отчетный документ, а скорее, как средство выверки правильности разности данных по счетам.

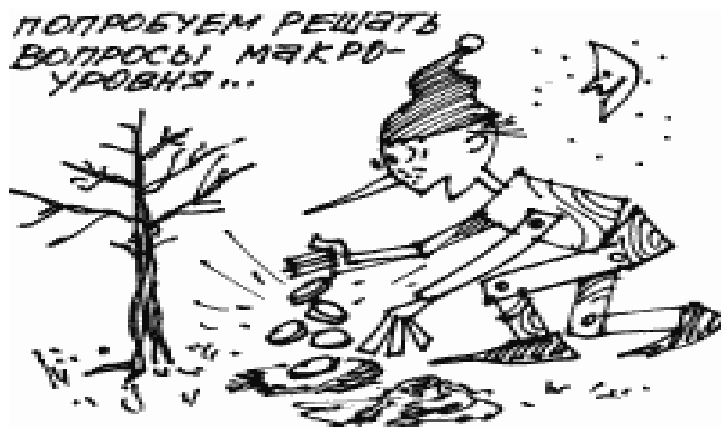
В новой форме из баланса выделили счет Убытков и прибылей и развернули в нем все обороты результатных счетов (с тех пор бухгалтеры разных стран спорят, какая отчетная форма важнее: форма № 1 или форма № 2.)

Но самое главное, что обе формы приобрели характер отчетных.

Пока предприятия были относительно небольшими, их администрацию устраивала венецианская форма. В самом деле, что значит, скажем, что у предприятия имеется товаров на 200 000 руб.? Ведь из этой характеристики нельзя понять, что это за товары. Может быть, это такие ценные вещи, что их за два часа покупатели расхватывают, а может быть, это такой хлам, что его никто и покупать не захочет.

Ясно, конечно, что деловые люди предпочитали конкретику, а не общие слова типа «товары», «дебиторы», «кредиторы». Однако экономическая жизнь набирала темпы. К середине XVII в. коммерческий мир стал требовать не столько конкретных наименований, но и общих категорий.

Возникали вопросы как бы макроуровня: сколько денег вложено в товары с тем, чтобы в будущем получить еще больше денег.



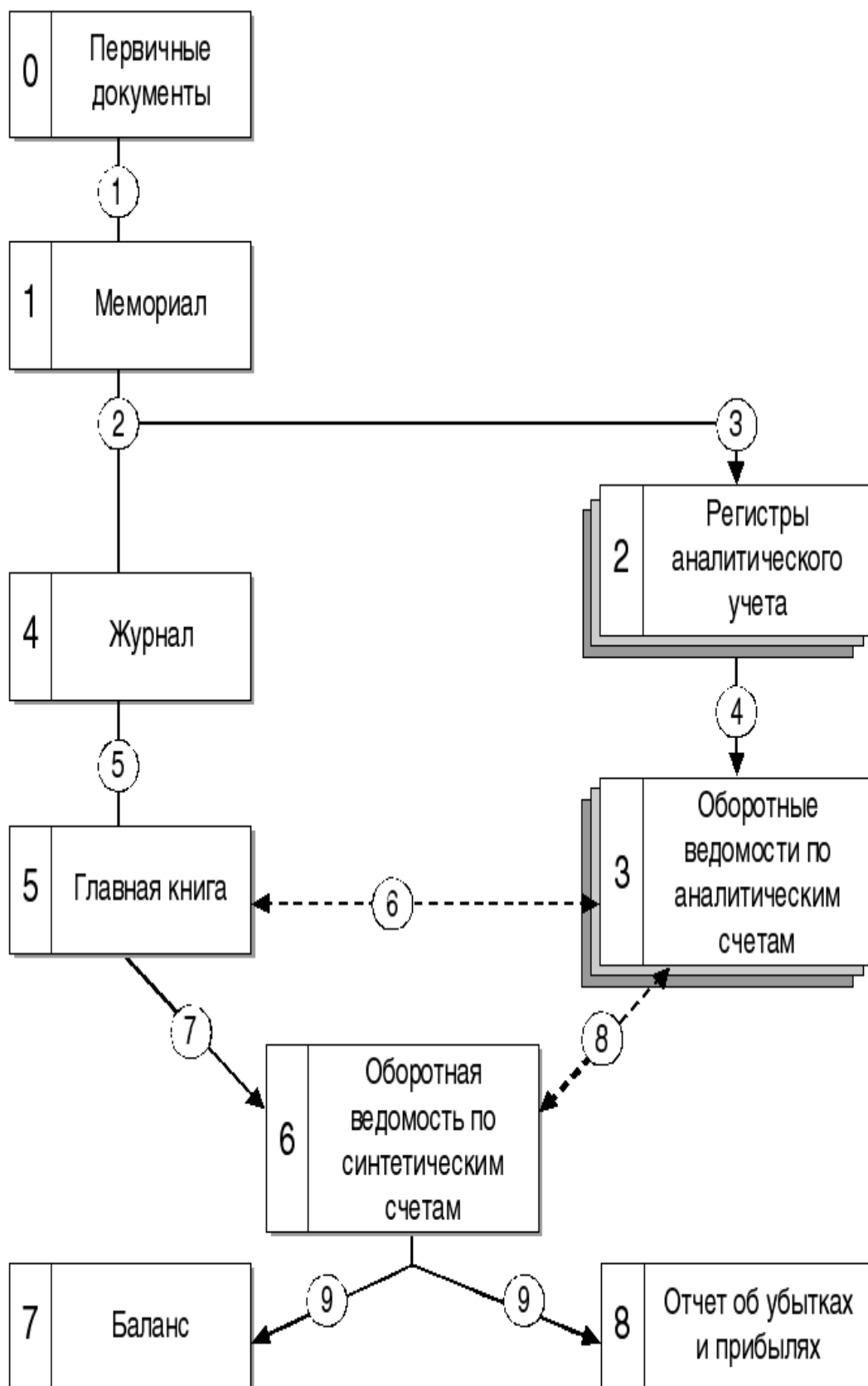
Старые купцы жили надеждой хорошо жить на полученный доход, новых доход интересовал только как средство, позволяющие расширить дело: была лавочка, нужно сделать из нее магазин, сделал магазин - нужно иметь супермаркет, потом гипермаркет и т. д. и т. п. Так впервые учет разделился на:

- а
- налитический - это, можно сказать, старый управленческий учет, и
- с
- интетический - это был новый финансовый учет.

Эти две ветви организации бухгалтерии привели к возникновению новой итальянской формы счетоводства. Ее создал в 1688 году итальянский бухгалтер Ф. Гаратти.

Структура формы может быть представлена схемой, изображенной на рисунке.





Из схемы, прежде всего, видно раздвоение информационного потока.

Изначально он формируется в мемориале, памятной книге (блок 1), которая предполагает ввод в систему обработки данных экономической информации из первичных документов.

В случае их отсутствия бухгалтер сам вводил в мемориал данные о фактах хозяйственной жизни. Например, привезли товары, а накладную забыли. Бухгалтер или его начальник сами оценивают партию и вносят ее в мемориал.

И вот из мемориала информация разделяется на два потока.

Один связан с тем, что уже было раньше в венецианской форме - это разноска данных по регистрам аналитического (управленческого) учета. Каждому конкретному виду ценностей, каждому лицу, будь то юридическому или физическому, тут открывается аналитический счет (блок 2).

При составлении отчетных форм данные аналитических счетов, связанные с движением ценностей и расчетов, обобщаются в разрезе каждого синтетического (балансового) счета, данные которого они расшифровывают (детализируют). В связи с этим возникают новые документы - оборотные ведомости по аналитическим счетам (блок 3).

Другой информационный поток - поток синтетического (финансового) учета - параллельно представлен теперь как бы в старом регистре-журнале, но по содержанию этот журнал приобретает совершенно иное содержание, так как в нем нет аналитики, есть товары, но неясно какие; есть поставщики, но неясно, с кем ведутся расчеты и т. п. Зато теперь четко выделяется функциональная финансовая составляющая бухгалтерского учета (блок 4). Такова новая функция журнала.

В нем, как и раньше, факты хозяйственной жизни идентифицируются с проводками (корреспонденцией счетов). То есть каждому факту присваиваются счетные координаты (дебетуемый счет и кредитуемый счет). Теперь журнал стал выполнять по отношению к

счетам аналитического учета и контрольную роль, ибо то, что фиксировалось по аналитическим счетам, должно было совпадать с итогами синтетического счета, к которому были открыты аналитические счета.

Далее данные журнала (хронологическая запись) переносились в Главную книгу (систематическая запись), что предполагало разность данных по синтетическим счетам (блок 5). Вот тут-то обороты и сальдо синтетических счетов сверялись с данными оборотных ведомостей по аналитическим счетам.

Если по какому-то счету не было тождества, то записи сверялись по регистрам (счетам) аналитического учета.

Только при составлении отчета бухгалтеры заполняли оборотную ведомость по синтетическим счетам Главной книги, которую немцы грубовато называли Гроссбух, и которую итальянцы нежно именовали Либро-маэстро (блок 6).

Обороты и сальдо Главной книги должны были быть идентичны оборотам и сальдо ведомостей по аналитическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам содержала три вида итоговых тождеств:

- 1) итог дебетовых сальдо начальных равен итогу кредитовых сальдо начальных;
- 2) итог дебетовых оборотов равен итогу кредитовых оборотов;
- 3) итог дебетовых сальдо конечных равен итогу кредитовых сальдо конечных.

Это - так называемые постулаты Пачоли. Кроме того, два итога оборотов (дебетовый и кредитовый) должны совпадать с итогом журнала. Это- так называемое правило Мендеса. Постулаты Пачоли и правило Мендеса выступали важнейшими контрольными моментами, позволяющими бухгалтерам самостоятельно убедиться в том, насколько правильно они работали.

Если они были выполнены, то бухгалтер составлял баланс (блок 7) и отчет об убытках и прибылях (блок 8).

В баланс включались все счета, кроме результатных, а в отчет об убытках и прибылях (правильное название, ибо убытки пишутся по дебету, т.е. слева, а прибыли отражают по кредиту - справа, и читать мы должны слева направо) отражались сведения по результатным счетам.

Несколько столетий новая итальянская форма счетоводства доминировала в бухгалтерском учете. Однако по мере того как усложнялась хозяйственная деятельность, стали возникать другие, более сложные формы, и новая итальянская отодвинулась на задворки практической жизни.

Однако все время - в сущности, с момента возникновения и по сей день - именно она служит основной формой, на примере которой изучается двойная бухгалтерия во всех коммерческих высших и низших школах мира.

С появлением компьютерной техники новая итальянская форма счетоводства переживает второе рождение. Поэтому будем помнить великий завет наших предков: «Бывает нечто, о чем говорят: «смотри, вот это новое», но ЭТО уже было в веках, бывших прежде нас.



Нет памяти о прежнем, да и о том, что будет, не останется памяти у тех, которые будут после» (Екклесиаст)

## **Немецкая форма счетоводства**

Эта форма создана бухгалтерами, которые ранее работали в бюджетных организациях, а затем перешли на работу в коммерческие фирмы.

Как специалисты в области учета сметы доходов и расходов они усвоили одну мысль: учет кассовых операций - причина учета всех других операций. В бюджетном (тогда говорили - камеральном) учете факты хозяйственной жизни фиксировались в денежной оценке и только по кассе. Например, купили дом: кредит кассы, а дебета не было, ибо дом приходовался как дом, и его стоимость могла определяться по текущей рыночной цене, и никого не интересовало, сколько когда-то за дом было заплачено.

Теперь - с переходом к коммерческому счетоводству - и в приведенном случае появился дебет: покупная стоимость дома. Так родились два информационных потока: кассовый и прочих операций. Отсюда форма получает структуру, приведенную нами в схеме.

### **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

При рассмотрении этой формы следует сосредоточить внимание не только на ее структуре, но и на отличии от новой итальянской формы. Ее описал немецкий бухгалтер Ф. Гельвиг (1774 г.), а создала сама жизнь.

Все начинается с первичных документов. А далее весь поток документированных фактов хозяйственной жизни (запись 1) разбивается на два русла: денежные (кассовые) и неденежные. Первый поток фиксируется в Кассовой книге (блок 1), второй - в Мемориале (блок 2). Такое деление сразу же позволяет взять под контроль движение денежных средств. И в этом случае обороты Кассовой книги делают ненужными отчет о движении денежных средств. Из Мемориала делались записи (2) в регистры аналитического учета (блок 3), по которым (запись 3) составлялись оборотные ведомости по аналитическим счетам (блок 4).

Далее сведения из Кассовой книги (запись 4) и Мемориала (запись 5) периодически переносятся в Журнал (блок 5). И тут действует принцип накопительной ведомости: проводки делаются не по каждой операции, а предварительно группируются в Журнале, и корреспонденция счетов устанавливается за весь отчетный период. При этом возможны два варианта: северо-германский и южно-германский. В первом случае возникает сборная корреспонденция, которая позволяет отразить итоги по всем дебетуемым и кредитуемым счетам, но корреспонденция каждого отдельного счета с другими счетами исчезает. Во втором случае создаются сложные проводки, когда к каждому дебетуемому счету открываются кредитуемые с ним счета и к каждому кредитуемому - дебетуемые с ним счета. Во всех случаях проводки составляются один раз за весь отчетный период.

Итоги оборотов, показанные в Журнале, переносятся (запись 6) в Главную книгу (блок 6), которая содержит в разрезе каждого счета только сальдо входящие, итог оборотов и сальдо конечное. Обратная ведомость в этом случае становится ненужной. По данным Главной книги прямо (запись 8) составляются баланс (блок 7) и отчет о прибылях и убытках (блок 8).

В нашей стране немецкая форма счетоводства в ее южно-германском варианте всегда была самой распространенной.

С начала 30-х гг. XX в. она трансформировалась в мемориально-ордерную форму счетоводства, которая в отдельных предприятиях дожила до наших дней.

### **Французская форма счетоводства**

Дата создания: **06.01.2004**

Французская форма развивает этот процесс. Ее пропагандист Матье де ла Порт (1673) - разорившийся дворянин, вынужденный работать бухгалтером, - исходил из двух положений:

- 3  
аписи в мемориале или памятной книге итальянской формы дублируются в журнале, и поэтому от мемориала можно отказаться;

• е  
диньй журнал не допускает распределения обязанности между бухгалтерами, и поэтому его следует разделить на несколько журналов.

Вся суть, вся новизна формы выражалась в том, что сведения о фактах хозяйственной жизни, отраженные в первичных документах (блок 0) отражаются (запись 1) в регистрах аналитического учета (блок 2) и параллельно в одном из журналов синтетического учета (запись 1). Это самый главный момент (блок 1) всей организационной структуры данной формы.

Дело в том, что главный бухгалтер в условиях применения этой формы выделяет наиболее массовые операции, которые имеют место в его предприятии. Поскольку в промышленности двойная бухгалтерия стала применяться значительно позднее, чем в банковской и торговой сфере, французская форма возникла в крупных оптовых фирмах. Классическим набором журналов в них были:

- 1) Кассовый журнал (это была та же кассовая книга, но в которой делались проводки);
- 2) Журнал полученных векселей;
- 3) Журнал выданных векселей;
- 4) Журнал покупки товаров;
- 5) Журнал продажи товаров;
- 6) Сборный журнал (отражал все прочие операции).

Как видно из перечня, центральное место занимает учет товаров.

Тот, кто читал современные американские учебники, может обратить внимание на то, что весь учет торгового предприятия и вертится вокруг журналов покупки и продажи товаров.

Здесь был приведен наиболее типичный перечень журналов, но надо помнить, что их выделение было в полной компетенции главного бухгалтера.

Составление отчетности сопровождалось инвентаризацией и заполнением оборотных ведомостей по аналитическим счетам (запись 2, блок 3).

Далее заполнялась Главная книга. Эта процедура была весьма сложной, ибо в разных журналах могли оказаться дублирующие проводки. Поэтому самый опытный и аккуратный бухгалтер просматривал журнал и отмечал подобные проводки, указывая те, которые следовало пропустить в Главной книге.

Потом по этой Главной книге (блок 4) делалась разноска: из журналов (запись 3) переносились не итоги хозяйственных оборотов, как это имело место в немецкой форме, а сами журнальные записи. Итоги этих оборотов и выведение сальдо делалось в самой Главной книге. Полученные итоги сверялись с итогами оборотных ведомостей по аналитическим счетам (запись в виде открывания - отметок - 4).

Далее по итогам Главной книги (запись 5) составлялась Оборотная ведомость (блок 5). Естественно, упор делался на то, что дебетовые и кредитовые итоги по сальдо начальным, оборотам и сальдо конечным образовывали три равновеликие пары. Этим трем равенствам придавалось огромное значение, ибо считалось, что если они получены, если дебетовые и кредитовые сальдо, а также дебетовые и кредитовые обороты равны между собой, то весь учет велся правильно. Три равенства - это три критерия истинной бухгалтерии.

Правда, скоро все поняли, что это не так, что критерии могут быть выполнены, но множество вольных и невольных ошибок останется в учете.

Стало ясно, что минимум шесть серьезнейших ошибок не выявляются правилами двойной бухгалтерии:

- 1) все пропущенные записи в журнале;
- 2) проводка, сделанная дважды в Главной книге;
- 3) сумма, занесенная не на тот счет, на который ее следовало отнести;
- 4) сумма, представленная в проводке, исчислена неправильно;
- 5) при разноске перепутаны дебет и кредит;
- 6) при разноске сделана ошибка в одинаковой сумме, например, дебетовали счет кассы и увеличили сумму на 100 руб., а при



дебетовании, скажем, счета добавочный капитал, уменьшили сумму на 100 руб.

Судя по многим причинам, бухгалтеры XVII века уже догадывались об этих изъянах двойной бухгалтерии. Бескомпромиссные критики Джонс, Езерский именовали ее воровской, так как, по их мнению, она показывала лишь формально правильные равенства, скрывая истинное положение вещей за этим кажущимся магическим совпадением чисел: нескончаемый поток чисел, больших, маленьких, опять маленьких и опять больших, а потом, через год - вдруг все сходится.

Но со временем люди, осознав возможности двойной бухгалтерии, поняли, что ее сила не столько в том, чтобы самопроверочным способом утверждать достоверность отчетности, сколько в том, чтобы позволить правильно исчислить финансовый результат. Без двойной записи это вообще невозможно.

Французская форма счетоводства дожила до нашего времени, и с появлением компьютеров она вместе с новой итальянской формой переживает второе рождение. Отличаясь от формы Ф. Гаратти\* тем, что разрывает единый журнал на  $n$  журналов и позволяет главным бухгалтерам самим формировать эти журналы, приспособив их к условиям работы самых различных предприятий, французская форма становится удобной и для использования компьютерной техники в условиях сети.

В России эта форма, в отличие от немецкой, никогда не была популярна. Но время идет, меняется жизнь, меняются люди. И, может быть, и эту старую форму ждет чудесное возрождение.

### **Американская форма счетоводства**

Американской эта форма называется по недоразумению, ибо многие бухгалтеры в старину думали, что все лучшее, что есть в учете, изобрели американцы. Но это не так.

Данную форму счетоводства придумал замечательный француз - Эдмонд Дегранж. В молодости его потянуло в политику. Этому

способствовала Великая революция. Желая всем гражданам свободы, равенства и братства, Дегранж вступил в партию жирондистов, это что-то вроде наших меньшевиков. Он произносил яркие речи и вел активную агитацию за лучшую жизнь. Но когда к власти пришли якобинцы - «настоящие» борцы за такую жизнь - его посадили в тюрьму, и он ждал казни. К счастью, казнили не его, а пламенных якобинцев. Выйдя из тюрьмы, Дегранж решил, что заниматься бухгалтерским учетом гораздо приятнее, полезнее и, что самое главное, безопаснее.



Как человек с незамыленным в бухгалтерии глазом, он, устроившись на должность бухгалтера, сразу же начал упрощать то, что делалось в учете, а там вели новую итальянскую форму счетоводства\*.

Дегранж решил, что в ней много дублирования, и нашел идеальное решение для малых предприятий (структура американской формы счетоводства приводится на схеме).

#### **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

Главная особенность этой формы, отличающая ее от новой итальянской, заключается в том, что центральный регистр синтетического учета Журнал-Главная (блок 1) объединяет три регистра-книги: Журнал (хронологическая запись), Главную (синтетическая запись) и оборотную ведомость, которая в этом случае становится ненужной.

#### **Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки.**

Согласно схеме, записи из первичных документов (запись 1) делаются в Журнал-Главную и параллельно - в регистры аналитического учета (блок 2). Скажем, в одной накладной отражено поступление десяти наименований различных товаров. В этом случае необходимо сделать как минимум одиннадцать записей: десять в десяти регистрах аналитического учета (раньше это были, как правило, карточки или отдельные страницы книги складского учета, именуемой обычно «амбарной») и одна запись - итоговая - делается в Журнал-Главной.

Тот, кто помнит новоитальянскую форму, сразу увидит особенность американской формы счетоводства: просто к новоитальянскому журналу приставили синтетические счета, в просторечии - «самолетки», составляющие суть Главной книги. Если напомнить, что первая строка регистра представляет собой начальное, а последняя - конечное сальдо, то легко увидеть, что сам регистр представляет собой перевернутую оборотную ведомость.

Совершенно очевидно, что чем меньше счетов в организации, тем удобнее форма. Весь учет в одном альбоме.

А если организация большая, и синтетических счетов в ней много, то работать становится трудно (у Дегранжа было всего пять счетов).

Бухгалтеры сразу же отметили этот недостаток и предложили три варианта его устранения:

1. Счета вкладывались в виде тетрадки, то есть регистр представлял собой не разворот одного листа, а набор ряда страниц;

2. Графа каждого счета содержала не две колонки - дебет и кредит, а одну колонку, в которой фиксировали дебетовые записи черными чернилами, а кредитовые - красными (в обычном, представленном варианте факт фиксируется в одном счете в одной колонке, оставляя вторую пустой, и в другой колонке другого счета, при этом вторая колонка этого счета также остается пустой);

3. В Журнал-Главной открываются графы только для главных счетов, по которым отражаются основные операции, а для остальных счетов вводится графа «Прочие счета», в которой фиксируются операции с проставлением после суммы (в скобках) шифра (кода) счета.

Только после окончания отчетного периода по графе «Прочие счета» проводится рекапитуляция (выборка), то есть в отдельном регистре, согласно шифрам счетов, делается разноска проставленных сумм. Такой подход позволял выделить значимые счета, в которых имело место множество текущих записей из общего массива хозяйственных операций.

Аналитический учет (блок 2) ведется обособленно, как и при других формах счетоводства.

Основная процедура (запись 2) в этом случае сводится к составлению оборотных или сальдовых ведомостей (блок 3). Итоги этих ведомостей по каждому синтетическому счету, к которому ведутся аналитические счета, должны быть сверены и при правильном ведении учета должны непременно совпасть (сверка 3).

Отсутствие специальной оборотной ведомости по синтетическим счетам позволяет на основе итогов Журнал-Главной (записи 4 и 5) составить баланс (блок 4) и отчет о прибылях и убытках (блок 5).

Для небольших организаций это лучшая форма: она отличается максимально возможной наглядностью и сводит до минимума затраты по ее ведению.

Старые бухгалтеры называли ее американской, но начиная с 1948 года - в эпоху борьбы с безродными космополитами, когда «французская» булка стала «городской», а форварды - нападающими, эту форму счетоводства стали именовать Журнал-Главной.

Под таким названием она известна многим нашим коллегам.



Век вычислительной техники снизил ее возможности и возродил интерес к новой итальянской форме. Это связано с тем, что в условиях компьютера достаточно вести журнал, а рекапитуляция данных по счетам Главной книги, по регистрам аналитических счетов и составление оборотных ведомостей, баланса и отчета о прибылях и убытках могут быть получены автоматически.

Но это уже прогресс инженеров.

### **Русская «тройная» форма счетоводства**

Те, кто форму счетоводства просто отождествляет с бухгалтерской процедурой, склонны называть русскую тройную форму просто упрощением американской\*.

### ***Примечание:***

В американской, говорят они, несколько счетов, а в русской - три. Но это не так, суть различий не в формалистике, не в числе счетов, а в содержании и целях самого счетоводства.

Русская форма была создана в 1869 году в Дрездене. Ее создатель - русский бухгалтер-самородок Федор Венедиктович Езерский (1836-1915) - думал, прежде всего, не о том, как лучше расположить регистры и как проще работать счетоводу-бухгалтеру.

Он пытался решить главную задачу управления: отслеживать в реальном масштабе времени успешность работы предприятия. Дело в том, что все предприниматели во всем мире до сих пор, как это ни

парадоксально, работают «вслепую», то есть финансовый результат может быть установлен только после составления баланса. Но даже когда он составлен, между датой самого баланса и датой его составления проходит определенное время, иногда несколько месяцев (для годового баланса).

Неслучайно управление по данным бухгалтерского учета сравнивают с шофером, который держит руль автомобиля, лобовое стекло которого заклеено непроницаемой тканью. Шофер-менеджер видит в зеркальце только пройденный путь. Этим зеркальцем и служит бухгалтерский учет. Его ведут день за днем, но финансовый результат, это надо понять, можно вычислить только потом.

Вот Ф.В. Езерский и взялся за создание формы, которая, по его представлению, должна была обеспечить исчисление прибыли после каждой хозяйственной операции.

Это доминирующая задача русской бухгалтерии. Из нее вытекают следующие требования к учету:

1. использование в оценке только себестоимости учетных объектов и хозяйственных операций;
2. слияние синтетического и аналитического учета;
3. создание условий для автоматического контроля разности данных - Езерский внес 19 признаков верности (контрольных сумм);
4. проведение ежедневных инвентаризаций по 2-3 наименованиям;
5. в форме последовательно проводился кассовый принцип признания доходов и расходов: доход возникает не тогда, когда перешло право собственности (не по отгрузке), а когда поступили деньги; расход возникает не тогда, когда образуется долг, а когда долг оплачивается. Отсюда дебиторская задолженность - это просто изъятие капитала, а кредиторская - его привлечение;
6. нахождение «мертвой точки», то есть момента, с которого начинается прибыль. Вот как красочно и сегодня звучит его речь из старой стенограммы: «Я печатаю книгу. Я продаю первые экземпляры;

это не есть еще моя прибыль; это есть покрытие моей стоимости. Значит, прибыли и убытки отвалятся, как листок с чайного дерева, только тогда, когда я продам столько экземпляров, что они покроют мою затрату»\*. Это была, по мысли ее создателя, форма здравого смысла.



**Примечание:**

\* Э.Г. Вальденберг. «Тройная система» счетоводства перед судом специалистов, в теории и на практике. - СПб., 1891, с.42. - Авт.

Для пропаганды Ф.В. Езерский противопоставлял свою «тройную» бухгалтерию традиционной двойной. Он не только отрицал необходимость таких понятий как дебет и кредит, но и объявлял их зловредным изобретением врагов человечества, в нормальной бухгалтерии их нет и не должно быть, ибо в жизни бывают только приход и расход и ничего больше. Отсюда и записи (проводки) должны строиться иначе, чем это делают безродные космополиты, которые приходят, скажем, товары записью:

**Дебет счета «Товары»      Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

По мнению Ф.В. Езерского, здесь, прежде всего, ошибочно используются бессмысленные счета: «Товары» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Такой подход к учету иначе как параноидальным не назовешь, а за такими названиями ничего не стоит.

Что значит «товары» - это может быть ветчина, а может быть шерсть - и это абсолютно разные вещи. А что значат «поставщики и подрядчики» - это могут быть крупные фирмы, одно упоминание о которых укрепляет наш кредит, а могут быть какие-то однодневки. Да и платим мы не поставщикам и подрядчикам вообще, а конкретным юридическим или физическим лицам. Да и часто товар от материала или даже недвижимости трудно отличить. Поэтому Ф.В. Езерский предложил совсем иную проводку:

**Приход по счету «Ценности»**

**Приход по счету «Поставщики»**

В традиционном случае создается абсурдное положение, будто мы ведем учет за поставщика и отражаем уменьшение у него ценностей, а нам до его учета дела нет. В наших же делах происходит увеличение кредиторской задолженности. И, следовательно, имеют место два прихода: увеличение товарной массы и увеличение долгов. Далее Езерский делает еще один сверхсмелый шаг: он объявляет кредиторскую и дебиторскую задолженности выдумкой.



Он утверждает, что поступле  
товаров надо приходовать записью:

**Приход по счету «Ценности»**

**Приход по счету «Капитал»**

Пока мы не оплатим счет - это наш капитал. А вот когда оплатим эти ценности, то сделаем записи:

**Приход по счету «Касса»**

**Приход по счету «Капитал»**

ние



Точно так же трактовалась и поэтому ликвидировалась дебиторская задолженность.

Отгрузим товары:

**Приход по счету «Ценности»**

**Приход по счету «Капитал»**

*- оценка по себестоимости.*

Оплатили товары:

**Приход по счету «Касса»**

**Приход по счету «Капитал»**

*- оценка по продажным ценам.*

Таким образом, именно на счете «Капитал» концентрировались финансовые результаты фирмы или, как почти во всех случаях говорил Ф.В. Езерский, товарищества.

Они отражались по счету «Капитал» и, сравнивая текущий остаток с остатком предыдущим, всегда можно было увидеть финансовый результат.

А то, что он был искажен на разницу между кредиторской и дебиторской задолженностью, пропагандиста и агитатора никак не смущало.

Надо заметить, что Ф.В. Езерский даже слов таких, как «кредиторы» и «дебиторы», не терпел и вместо них писал и говорил «доверители» и «заборщики». Его не послушались.

Это была философия формы, ее процедуры выглядели гораздо примитивнее (см. схему 1).



*Схема 1. Общая схема русской тройной формы счетоводства*

Внешне это самая простая форма счетоводства. Все данные о фактах хозяйственной жизни (запись 1) из первичных документов переносятся в журнал (блок 1). Некоторые сторонники обрусения бухгалтерского языка журнал называли дневником и даже сказкой. Журнал Езерского не содержал проводок, в сущности, это был мемориал (памятная книга) итальянской формы счетоводства.

### **Таблица Книга учетов (ЖУРНАЛ)**

Как следует из сделанных в Книге учетов записей, отличительной особенностью формы Езерского является то, что объектом здесь выступает факт, подтверждающий или изменяющий состав средств

предприятия, но не их источников. Отсюда идеи Езерского, связанные со стремлением к получению возможности ежедневного выведения финансовых результатов, обернулись подменой понятия «прибыль» понятием «прирост капитала».

В этом случае прибыль определяется как разность между конечным и начальным остатками по счету капитала.

В результате, если по традиционным формам в нашем примере предприятие получило прибыль - 14 860 руб., то согласно взглядам Езерского, оно получило убыток в 26 540 руб. (250 100-233 560). Прежде всего, это связано с тем, что Езерский игнорирует и дебиторскую, и кредиторскую задолженность: поступили материалы - 15 000 руб., до тех пор, пока они не оплачены - это прибыль, отгрузили покупателям товары - 65 140 руб., пока покупатели не заплатят - это изъятие капитала, то есть убыток.

При этом беспристрастный взгляд сразу же позволит сделать вывод, что никакой тройной бухгалтерии тут нет, а есть та же двойная, только пассивный счет «Капитал» как бы вывернут - это пассивный счет традиционного бухгалтерского баланса, имеющий обратные знаки к активным счетам (в данном случае к счетам «Ценности» и «Касса»).

Последняя книга именуется Отчет (блок 3), и в нее переписывают остатки из Книги учетов (запись 3).

Три книги этой формы дают ей, по Ф.В.Езерскому, название трехэтажной.

Отсюда русская форма называется тройной, ибо она: трехколонная, трехкуполичная и трехэтажная, а Бог троицу любит.

Мы, русский народ, самый религиозный и боголюбивый, мы правду любим. «Двойная бухгалтерия», - учил Езерский, - «служит покровом бесстыднейших обманов, а русский народ смело идет к светлому будущему и всем другим народам несет благовест и счастье».



Благодаря пропаганде форма имела достаточно представительное распространение в стране. Для малых предприятий она, безусловно, удобна даже сейчас, а может быть, особенно сейчас. А для всех предприятий - больших и маленьких - навсегда останутся в памяти вечные правила счетоводства, выдвинутые Ф.В. Езерским: ясность, краткость, полнота и верность.

### Вопросы для обсуждения

11. Почему гармонизация учета может привести к экономическому краху некоторых фирм?
12. Влияет ли инфляция на данные бухгалтерского учета и если да, то каким образом?
13. Какой вид переоценки учитываемых объектов вы считаете правильным?
14. Что такое профессиональное суждение?
15. Почему люди не всегда поступают согласно велениям разума?
16. Есть ли у предприятия жизненный цикл и что он означает?
17. Почему в каждой стране своя система бухгалтерского учета?
18. Должно ли быть одно всемирное объединение бухгалтеров, решающее их профессиональные проблемы, или таких обществ может быть достаточно много, в зависимости от стран или же от целей, которые эти общества должны преследовать?
19. Что нужно сделать, чтобы престиж бухгалтеров и бухгалтерского учета возрастал?
20. Одинакова ли роль профессиональных организаций в учете России и в наиболее развитых странах?

## Error! Bookmark not defined.ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Переход Российской Федерации к рыночной модели хозяйствования с преобладанием частной собственности на средства производства вызвало необходимость проведения соответствующих изменений в надстроечных отношениях государства, включая и систему бухгалтерского учета.

В настоящее время в связи с реформированием национальной системы бухгалтерского учета — приведением ее в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности, вопросы дальнейшего развития теоретических и методологических основ бухгалтерского учета, на базе использования имеющегося опыта отечественной и зарубежной теории бухгалтерского учета, являются особенно актуальными.

Теория бухгалтерского учета является общей основой организации системы бухгалтерского учета.

Она рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, отвечающие современному уровню развития экономики.

Учет занимает одно из главных мест в системе управления. Он отражает реальные процессы производства, обращения, распределения и потребления, характеризует финансовое состояние организации, служит основой для планирования и анализа ее деятельности.

Бухгалтерский учет не только отражает хозяйственную деятельность, но и воздействует на нее.

Являясь частью процесса управления, он дает важную информацию, позволяющую контролировать его стратегию и тактику; оптимально использовать ресурсы, измерять и оценивать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации; устранять субъективность при принятии решений.

В условиях становления рыночных отношений в экономике Российской Федерации, формирования и развития новых форм

предпринимательской деятельности, совершенствования управления ими возрастает роль и значение бухгалтерского учета.

В последние годы в методологии и организации бухгалтерского учета в Российской Федерации произошли существенные изменения. Действующий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности позволяет осуществлять учет многих категорий рыночной экономики (нематериальных активов, финансовых вложений, уставного и добавочного капитала).

Существенно изменены состав, структура, содержание и формы бухгалтерской отчетности. Она в значительной мере соответствует международным требованиям.

Несколько изменились правила документирования хозяйственных операций и их отражения в регистрах бухгалтерского учета.

## ЛИТЕРАТУРА

1. Античный способ производства в источниках. // Известия ГАИМК - Вып. 78. - Л., 2025.
3. Арнольд К.И. Самоучитель бухгалтерии. — М., 2024.
4. Арнольд К.И. Опыт гражданской бухгалтерии. — СПб., 2023.
5. Ахматов И. Итальянская, или опытная, бухгалтерия. — Т. I — СПб., 2024.
6. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции/Под ред. В.А. Новака. — М.: Финансы, 2024.
7. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. - М., 2025.
8. Блатов Н.А. Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939.
9. Бобров СП. Экономическая статистика. — М. — Л., ГИЗ, 2024.
10. Богомазов ГГ. Теоретическая разработка проблемы учета затрат общественного труда в советской экономической литературе периода военного коммунизма //Вестник Ленинградского ун-та. Сер. Экономика, философия и право. — Вып. 1. — Л., 2024. — № 5.
11. Бродель Ф. Материальная цивилизация. Экономика и капитализм. XV-XVIII вв. - Т. 2. - М.: Прогресс, 2024.
12. Бухгалтерский учет - журнал (2023)
13. Бухгалтерский учет: Учебник для студентов вузов /Б94 Ю.А. Бабаев, И.П. Комиссарова, В.А. Бородин; Под ред. проф. ЮА Бабаева, проф. И.П. Комиссаровой.— 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. - 527 с. ISBN 5-238-00831-7
14. Бухгалтерский учет : учебное пособие / авт.-сост. Н. Н.



Ильшева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина. — Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. — 156 с. ISBN 978-5-7996-1820-9

15. Власов А.В. Основы теории бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие / А.В. Власов. — Электрон. текстовые данные. — М.: Евразийский открытый институт, Московский государственный университет экономики, статистики и информатики, 2005. — 76 с.

16. Велицкий И.Ф. Теория счетоводства в применении к народному хозяйству. — СПб., 2024.

17. Верещагина, Т. А. Кризис традиционной модели развития малых городов / Т. А. Верещагина, П. Я. Дегтярев, А. И. Тюнин // Вестник Челябинского государственного университета. – 2018. – № 3(413). – С. 53-60. – EDN YWMLRT.

18. Вальденберг Э.Г. «Тройная система» счетоводства (Ф.В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. — СПб., 1891. Вестник счетоводства — журнал (1923–1925).

19. Волкова, О. Н. Концептуальное пространство учета в российской и зарубежной научной традиции / О. Н. Волкова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 2(296). – С. 16-26. – EDN RSHYKD.

20. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. - М., 1912.

21. Галаган А.М. Общее счетоведение. — Вып. 1. — М., 2024.

22. Галаган А.М. Учебник счетоведения. — М., 1916.

23. Галаган А.М. Общественное коммунальное счетоведение. — М.: Изд-во «Вся Россия», 2024.

24. Ельцова, Е. В. Бухгалтерский (финансовый) учет. Теоретический курс : учебное пособие / Е. В. Ельцова, И. П. Колечкина, И. Ю. Верчагина ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Кузбасский государственный технический университет имени Т. Ф. Горбачева, филиал в г. Белово. – Белово, 2022 – 238 с. – ISBN 978-5-00137-308-7. – Текст

:непосредственный.

25. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет: учеб. — М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2006 - 448 с. ISBN 5-482-00772-3

26. Бухгалтерский учет: учебное пособие / авт.-сост. Н. Н. Илышева, Е. Р. Синянская, О. В. Савостина. — Екатеринбург : Изд-во Урал. ун-та, 2016. — 156 с. ISBN 978-5-7996-1820-9

27. Любушин Н.П. Экономический анализ [Электронный ресурс]: учебник для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и «Финансы и кредит»/ Любушин Н.П.— Электрон. текстовые данные.— Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2017.— 575 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/71233.html>.— ЭБС «IPRbooks»

28. Лукьянова С.А. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Лукьянова С.А.— Электрон. текстовые данные.— Омск: Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, 2013.— 232 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/24874.html>.— ЭБС «IPRbooks»

29. Масло Р.В. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Масло Р.В.— Электрон. текстовые данные.— Саратов: Вузовское образование, 2013. — 481 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/11297.html>. — ЭБС «IPRbooks»

30. Марченкова И.Н. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учебное пособие / И.Н. Марченкова. — Электрон. текстовые данные. — Саратов: Ай Пи Эр Медиа, 2011. — 195 с. — 2227-8397.

31. Мурашова Ю. Г. М911 Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] : учебное наглядное пособие / Ю. Г. Мурашова, М. Н. Наам ; Пермский государственный национальный исследовательский университет. – Электронные данные. – Пермь, 2022. – 6,21 Мб ; 115 с. – Режим доступа: <http://www.psu.ru/files/docs/science/books/uchebnie-posobiya/murashova-naam-buhgalterskij-uchet.pdf>. – Заглавие с экрана.

ISBN 978-5-7944-3793-5

32. Осадчая О.П., Волкова М.В., Дирша Е.В. Бухгалтерский учет: курс лекций: Учебное пособие для студентов всех форм обучения экономических направлений подготовки. 2-е изд. доп. и исправл. / Рубцовский индустриальный институт. – Рубцовск, 2021. – 156 с.

33. Полковский А.Л. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учебник для бакалавров / А.Л. Полковский. — Электрон. текстовые данные. — М. : Дашков и К, 2015. — 272 с.

34. Поленова С.Н. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учебник / С.Н. Поленова. — Электрон. текстовые данные. — М. : Дашков и К, 2013. — 464 с. — 978-5-394-02172-5

35. Смагина, М. Н. С50 Бухгалтерский учет и аудит [Электронный ресурс] : учебное пособие / М. Н. Смагина, Н. В. Москаленко. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ», 2023. –ISBN 978-5-8265-2687-3

36. Свердлина Е.Б. Экономический анализ [Электронный ресурс]: практикум для студентов экономического факультета/ Свердлина Е.Б., Сайбитина Н.Б.— Электрон. текстовые данные.— Омск: Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского, 2015.— 164 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/59678.html>.— ЭБС «IPRbooks»

37. Соколова Е.С. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Соколова Е.С., Соколов О.В.— Электрон. текстовые данные. — Москва: Евразийский открытый институт, 2011.— 404 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/10634.html>.— ЭБС «IPRbooks»

38. Тростьянский С.Н. Налоги и налогообложение. Система налогов в Российской Федерации и субъекты налоговых отношений [Электронный ресурс]: курс лекций/ Тростьянский С.Н.— Электрон. текстовые данные.— Москва: Издательский Дом МИСиС, 2012.— 153 с

39. Тюнин, А. И. История экономики: Учебное пособие для

студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин, Д. Н. Корнеев, И. И. Плужникова. – Челябинск : ЗАО "Библиотека А. Миллера", 2024. – 175 с. – EDN KLCWZI.

40. Тюнин, А. И. Экономическая история: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин. – Челябинск : Издательство ЗАО "Библиотека А. Миллера", 2024. – 332 с. – ISBN 978-5-93162-847-9. – EDN ZVUCYI.

41. Тюнин, А. И. Вопросы истории экономики и экономических учений: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин. – Челябинск: ЗАО «Библиотека А. Миллера», 2023. – 264 с. – ISBN 978-5-93162-699-4. – EDN WJQTYK.

42. Тюнин, А. И. История экономики и экономических учений: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин. – Челябинск: Библиотека А. Миллера, 2023. – 306 с. – ISBN 978-5-93162-721-2. – EDN YSHRDE.

43. Тюнин, А. И. История экономики и экономических учений: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин, П. Г. Рябчук, Д. Н. Корнеев. – Челябинск: ЗАО "Библиотека А. Миллера", 2022. – 154 с. – ISBN 978-5-93162-659-8. – EDN PHYTСN.

44. Тюнин, А. И. История экономики и экономических учений: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения педагогических и экономических специальностей / А. И. Тюнин, П. Г. Рябчук, Д. Н. Корнеев. – Челябинск : Южно-Уральский государственный гуманитарно-педагогический университет, 2018. – 148 с. – EDN XYQPNB.

45. Тюнин, А. И. История экономических учений: Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения

экономических специальностей; Направление: Педагогическое образование; Степень: Бакалавр / А. И. Тюнин, П. Г. Рябчук. – Челябинск: Южно-Уральский государственный гуманитарно-педагогический университет, 2017. – 108 с. – EDN ZHNSKGX.

46. Тюнин, А. И. Тесты по истории экономических учений : Учебное пособие для студентов очной и заочной формы обучения экономических специальностей. Направление: Педагогическое образование. Степень: Бакалавр / А. И. Тюнин. – Челябинск, 2017. – 77 с. – EDN ZVJMHZ.

47. Тхагапсо, Р. А. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее / Р. А. Тхагапсо // Бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 122-123. – EDN SDFCDX.

48. Усатова Л.В. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебное пособие/ Усатова Л.В., Арская Е.В.— Электрон. текстовые данные.— Белгород: Белгородский государственный технологический университет им. В.Г. Шухова, ЭБС АСВ, 2014.— 169 с

49. Узденова, Ф.М. Основы бухгалтерского учета: учебное пособие для обучающихся по направлениям подготовки – 38.03.01 Экономика, 09.03.03 Прикладная информатика, 09.03.04 Программная инженерия и специальности 38.05.01 «Экономическая безопасность» / Ф.М. Узденова, А.И. Аджиева. – Черкесск: БИЦ СКГА, 2023. – 112с.

50. Уфимцева, М. В. Эквайринг как актуальный способ денежных расчетов / М. В. Уфимцева, А. И. Тюнин // Проблемы социально-экономического развития в новых экономических условиях: взгляд молодых исследователей: Сборник статей участников Международной научно-практической конференции IV Уральского вернисажа науки и бизнеса, Челябинск, 03 марта 2017 года / Под общей редакцией Е.П. Велихова. – Челябинск: Энциклопедия, 2017. – С. 319-321. – EDN ZJXXL.

51. Фельдман, И. А. Бухгалтерский учет : учебник для вузов / И. А. Фельдман. — Москва : Издательство Юрайт, 2024. — 287 с. —

(Высшее образование). — ISBN 978-5-534-16386-5. — Текст : электронный // Образовательная платформа Юрайт [сайт]. — URL: <https://urait.ru/bcode/536021> (дата обращения: 17.03.2025)

52. Фридман А.М. Финансы организации (Предприятия) Учебник А.М. Фридман 2=е Изд-во – М;. Издательско-торговая корпорация Дашков и К, 2016 год. 488с.

53. Шинкарёва О.В. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс]: учебно-методическое пособие/ Шинкарёва О.В.— Электрон. текстовые данные.— Москва: Перо, 2014.— 43 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/33846.html>.— ЭБС «IPRbooks»

54. Ярушкина Е.А. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учебное пособие / Е.А. Ярушкина. — Электрон. текстовые данные. — Краснодар: Южный институт менеджмента, 2011. — 72 с.

*Учебное издание*

Корнеев Дмитрий Николаевич,  
доцент, кандидат педагогических наук  
Тюнин Александр Иванович,  
доцент, кандидат педагогических наук  
Уварина Наталья Викторовна,  
профессор, доктор педагогических наук  
Изюмникова Снежана Андреевна,  
доцент, кандидат педагогических наук

## **ИСТОРИЯ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ, ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Учебное пособие для бакалавров направление 44.03.04 «Профессиональное обучение (по отраслям)» Направленность «Экономика и управление»

**ISBN 978-5-91744-163-4**

Издательство краеведческой и картографической литературы ООО «Абрис»,  
454007, г. Челябинск, Тракторозаводский район, Проспект Ленина 15-1 подъезд  
Телефон: +7 (351) 775-00-91, +7 (351) 775-54-36

Компьютерная верстка Корнеев Д.Н.

Подписано в печать 14. 03.2025  
Формат 60×90 1/16. Бумага газетная,  
объем. (15,1 печатных листов.)  
Тираж 200 экз.  
Заказ № 99

Отпечатано с готового оригинал-макета  
в типографии ФГОБУ ВО «ЮУрГГПУ» 454080,  
г. Челябинск, пр. Ленина, 69