**ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ**

**ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ**

**ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ**

**«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**

**ЭКОНОМИКИ И ФИНАНСОВ»**

Вечерний факультет

Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Допустить к защите

Научный руководитель

/\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_/

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2009г.

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**по курсу «Теория бухгалтерского учета»**

Студента группы В391

**Бягуровой Карины Юрьевны**

на тему: **Эволюция бухгалтерского учета в России**

Научный руководитель: доцент Захарова Р.Л.

Санкт-Петербург

2009г.

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

**ВВЕДЕНИЕ …………………………………………………………………... 3**

**1. Эволюционные аспекты развития учета в дореволюционной России**

1.1. Развитие учета в царской России до петровских

реформ (862-1700 гг.)……………………………………………………….… 5

1.2. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России .……………….... 9

1.3. Тройная «русская» бухгалтерия (В. Езерский) ………………………... 14

**2. Формирование бухгалтерского учета в СССР**

2.1. Учет в эпоху военного коммунизма ……………………………………. 17

2.2. Нэп и реставрация традиционной системы

бухгалтерского учета (1921-1929 гг.)………………………………………… 20

2.3 Учет при социализме (1930-1990 гг.) …………………………………… 27

**3. Бухгалтерский учет в современной России**

3.1. Реформирование системы бухгалтерского учета …………………….... 36

3.2.Адаптация отечественной системы бухгалтерского учета

к требованиям МСФО ……………………………………………………….. 41

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ ……………………………………………………………... 48**

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ ………………………………………………...... 50**

**ПРИЛОЖЕНИЕ………………………………………………………………. 53**

**ВВЕДЕНИЕ**

Все, что представляет собой каждое общество, каждая наука, каждый человек, — следствие истории. Это в полной мере относится и к бухгалтерскому учету. Он развивался много столетий и стал наукой.

Актуальность выбранной темы обуславливается тем, что мы не так много и знаем, говоря о значимых (достопамятных) событиях, оказавших влияние на становление и развитие учета в России. О его зарождение и эволюции на протяжении всей истории развития нашего государства и по сей день.

В своей курсовой работе мы рассмотрим историю развития и эволюции бухгалтерского учета в нашей стране. Затронем главные аспекты, повлиявшие на его становление и сыгравшие не мало важную роль в его закрепление в России.

Основной задачей данной курсовой работы является систематизация и анализ материала о возникновении и развитии бухгалтерского учета в России.

Данная курсовая работа состоит из трех глав, списка используемой литературы состоящего из источников, приложений и заключения.

Первая глава посвящена описанию процесса возникновения понятия “бухгалтерский учет” и его сущности в дореволюционной (царской) России. Особое внимание заслуживают реформы, проведенные Петром I, в частности, принятый Адмиралтейский Регламент.

Во второй главе речь пойдёт о формировании бухгалтерского учета в СССР. Нами были рассмотрены три этапа: эпоха военного коммунизма, НЭП, возродивший советскую экономику в наиболее эффективных формах, и, конечно же, единый народно-хозяйственный учет при социализме, сыгравший не мало важную роль в истории развития бухгалтерского учета в нашем государстве.

Последняя, третья глава посвящена уже современному учету. В ней рассматриваются изменения, произошедшие в бухгалтерском учете в связи с переходом нашей страны к рыночной экономике. В данной главе затронута тема реформирования системы бухгалтерского учета и адаптация данной системы к требованиям МФСО.

При написании работы мной были использованы российские источники, посвященные рассматриваемой проблеме, в частности, статьи в специализированных периодических издания.

В заключении сформулированы основные выводы и предложения, полученные в ходе проведенного исследования.

1. **Эволюционные аспекты развития учета в дореволюционной России**

**1.1. Развитие учета в царской России до петровских реформ (862-1700 гг.)**

Учет в России появился и развивался как учет государственный. Идея государственности пронизывает всю русскую историю, но эта идея, преломленная через духовный склад нашего народа, привела к весьма своеобразному типу учета. Рассматривая его многовековую историю, можно выделить целый рад существенных принципов, определяющих глубинные содержательные основы российской учетной мысли. Соколов Я.В. выделял 9 принципов, а именно:

1. Принцип примата государственной собственности: *государство является собственником всего или почти всего имущества, находящегося в стране.* Из этого принципа вытекает необходимость в существовании единого органа, регламентирующего порядок учетных записей и организацию учета. Данный принципвозник в княжеском хозяйстве вместе с зарождением русскогогосударства в 862 г. и распространением варяжской техникиучета. Государственное хозяйство рассматривалось как частная собственность его владельца — князя, именно поэтому размеры податей не регламентировались. Князь мог взять все, что считал нужным для себя и излишним для податного населения.

Должен быть единый орган, регламентирующий порядок учетных за­писей, и, что еще более важно, в обществе вертикальные правовые отношения преобладают над горизонтальными, частная собственность носит подчиненный характер, и каждый человек отдает все князю и все от него получает. Это прямая аналогия с древневосточными деспотиями.

2. Принцип материальной ответственности: *за каждый имущественный объект отвечает строго определенное лицо (материально ответственное лицо) или группа лиц.* Данный принцип зародился в монастырском хозяйстве под влиянием византийскойучетной мысли. Личная ответственность за сохранность чужой(государственной, общественной, частной) собственности леглав основу учета, сделав контрольную функцию преобладающей.При этом ответственность была не только материальной, но и уголовной — личной. В случае недостачи виновного избивали, лишали жизни. Принцип ответственности приводил к созданию весьма изощренной учетной техники, которая требовала строгого разделения учетных регистров, предназначенных для фиксации поступления и отпуска денег и других ценностей; последовательного проведения инвентаризаций, при которых учетные остатки сверялись с натуральными.[[1]](#footnote-1)

3. Принцип личной ответственности: *человек* — *объект учета, ибо каждый человек, так или иначе, подотчетен,* возник в эпоху татарского ига вследствие введения подушной подати. Монгольские ханы коренным образом изменили налогообложение. Они пытались ввести персональное налогообложение — подать стала подушной, ее должен был платить каждый мужчина без различия состояния и возраста. Для этого впервые в 1257 году была проведена перепись населения. И это был не статистический учет населения, а фискальный - была проведена своеобразная бухгалтерская инвентаризация людей, “положенных в число”.

Однако привнесенное извне персональное налогообложение и учет расчетов по дани не просуществовали долго. В России возникла новая национальная окладная единица — соха.

4. Дело в том, что в нашей стране всегда были сильны уравнительные тенденции и убеждения в конечном торжестве справедливости. Подавляющее большинство налогоплательщиков считало несправедливым то, что и богатые, и бедные выплачивают одинаковые подати (налоги).

Впоследствии при переходе к иной окладной единице — сохе[[2]](#footnote-2) и возникновении круговой поруки наша страна сталкивается с новым принципом коллективной ответственности: *платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества (коллектива).*

Эти принципы учета получили отражение во всех сферах хозяйственной жизни нашей страны, но особенно в монас­тырях. Татаро-монгольские ханы рассматривали православные монастыри важнейшей хозяйственной и фискальной единицей. Такую роль играли буддистские монастыри в Монголии и Китае. Поэтому в период татарского ига монастыри стали играть важную роль в хозяйственной жизни страны. В них существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей: управляющим монастырским хозяйством был келарь[[3]](#footnote-3), ему подчинялись казначей (ответст­венный за денежные суммы) и старцы (монахи со стажем и авторитетом, ответственные за разовые работы или за отдельные виды материальных средств); кроме того, в отделениях монастырей — пустынях — выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). Материально ответственными лицами должны были служить выборные целовальники.

5. Принцип урока, или твердого задания: *каждый работник должен получить урок, т.е. сколько, какой именно работы и в какие сроки он должен выполнить,* привел к потребности ведения учетаисполнения этого задания; широкое распространение получаетучет сметных ассигнований, целевых средств, выполнения планов, фондирования и т.п.

6. Принцип коллации[[4]](#footnote-4): *все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены.*

7. Принцип преобладания административных правоотношений:

*обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.[[5]](#footnote-5)*

8. Принцип затратного ценообразования: *цены предметов зависят от затрат, связанных с их производством,* восходит к греческим мечтам о справедливой цене. Последовательное его применение выразилось в создании громоздкого учета себестоимости и бесчисленной отчетности, а также породило немало трудностей в развитии экономики, так как чтобы поднять доходы,производители должны были неизменно увеличивать издержки,что вело к нерациональному использованию материальных, трудовых и финансовых ресурсов, а также к абсурду в нашей экономике.

9. Принцип приоритета формы над содержанием:

*внешний вид документов, их взаимосвязь, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания;* казаться важнее, чем быть. Это принцип продолжает оказывать существенное негативное влияние на учет и является одной из первопричин отличия нашего учета от требований международных стандартов. Он сводит на нет значение всех методов учета, подменяя их документированием. Практически это выражается в том, что учет отказывается признавать недокументированные факты: нет документа — нет факта.[[6]](#footnote-6)

Все отмеченные принципы сформировались в допетровскую эпоху. Памятники тех лет сохранили сведения о бухгалтерском учете в государственном хозяйстве, монастырях, строительстве и промышленности, торговле.

В системе учета XVII века бросается в глаза, что учет прихода всегда был отделен от учета расхода. Этим, во-первых, достигался больший контроль за ценностями, в частности, материально ответственные лица не знали учетных остатков, а во-вторых, достигалось большее удобство в хроно­логической регистрации фактов хозяйственной жизни.

*В учете допетровской Руси можно выделить четыре основных момента, препятствовавших развитию учетных знаний и обусловивших проникновение двойной записи в Россию только в XVIII в.:*

*1) догматизм мышления:* из года в год учетчик-дьяк строго повторял и переписывал без всякого оттенка мысли или сознательного отношения то, что делали его предшественники, руководствуясь правилом: «ничего не претворять по своему замышлению»;

*2) низкий уровень правосознания.* Так, Новгородский архиепископ Геннадий (1484–1504) писал: «Люди у нас просты, не умеют по книгам говорить», отсюда вывод, что на суде «никаких речей не плодить», а «учинить его только для того, чтобы казнить, жечь и вешать»;

*3) низкий уровень грамотности:* «такова земля, господине: не можем найти, кто бы горазд был грамот», – говорил тот же Новгородский архиепископ Геннадий;

*4) низкий уровень математических знаний.* Так, в частности, в России применялись буквенные обозначения цифр, заимствованные из Византии, нельзя было пользоваться – латинскими или арабскими цифрами, чтобы «не сбиться с правого пути». Все это резко сокращало возможности эффективного ведения учета. (Только в XVIII в. появляются арабские цифры.) И, тем не менее, сложившаяся система учета оказала глубокое влияние на последующую эпоху.[[7]](#footnote-7)

**1.2. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России**

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»[[8]](#footnote-8), объявил, что мы отстали от Запада. С основанием

Санкт-Петербурга возникает радикальная задача: догнать и перегнать экономически развитые страны. Только знаменательные события 1917 года, которые одни именуют Великой Октябрьской социалистической революцией, а другие - большевистским переворотом, вновь продемонстрировали всему миру, что не мы отстали от Европы, а что она, в сущности, отстала от нас, так как у них еще был капитализм, а у нас уже возник социализм.

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. У великого преобразователя не сразу до него дошли руки, но уже 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.[[9]](#footnote-9) Здесь появились слова: «бухгалтер», «дебет», «кредит». Особым приказом 11 мая 1722 года была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях.[[10]](#footnote-10) Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовой. Регламент оказался сложным, и 16 декабря 1735 года были введены новые книги для учета в Адмиралтействе.[[11]](#footnote-11)

Адмиралтейский Регламент 1722 года предусматривал довольно строгую систему натурально-стоимостного учета материалов. В управлении Адмиралтейства велась «Приходная материалам по алфабету книга», в которой «прописывается всякого звания провиант по алфабету». 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 вся 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.[[12]](#footnote-12)

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.

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. «И в каждую субботу, списав со оных досок таблицами на полулистах, рапортовать ему, мастеру, в припасную контору для записи и с того в приход и расход и лучшего порядка в щетах. А в припасной конторе, те подаваемые от мастера табели содержать особливо книгою, собирая их в столпы»[[13]](#footnote-13). 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 Обербергамт для заплаты денег». [[14]](#footnote-14)

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».[[15]](#footnote-15) 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.

Порядок отпуска и оприходования материалов должен был быть строго документирован. Это положение сохранялось и при отпуске материалов своим заводам.

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.[[16]](#footnote-16) Эта перестройка преследовала две цели: 1) усиление контроля за сохранностью собственности и 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.

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 инициируются и внедряются сверху». Принуждение становится основным и определяющим фактором экономического и социального прогресса.

* 1. **«Тройная» русская бухгалтерия (Ф.В. Езерский).**

Тройная русская бухгалтерия появилась в 1869 году. Ее автором был бухгалтер Федор Венедиктович Езерский (1835–1915). Свою теорию он изложил в книге «Теория торгового счетоводства по новой системе». В ней Езерский критикует традиционную итальянскую бухгалтерию и противопоставляет ей свое детище. Он пишет, что несовершенство терминологии приводит к тому, что убыток (дебет) называется приходом, прибыль (кредит) — расходом, а для учета собственных средств вводятся подставные счета. Совпадение итогов в регистрах двойной бухгалтерии создает иллюзию безошибочности работы счетоводов. «Двойная система замазывала глаза этим дебетом и кредитом и подставными счетами» - уверяет он. По Ф.В. Езерскому, учет искусственно делится на «мертвый» (синтетический) и «живой» (аналитический): «Оказывается, что первые книги служат, так сказать, только для парада: пиши в них верно, пиши в них неверно, все равно – баланс получится.  
 Однако самые существенные ошибки, связанные с отнесением сумм не на те счета, а также ошибки в натуральных единицах не раскрываются через механизм двойной записи. Поэтому, считал Езерский, «двойной системе нельзя дать другого характера, другого названия, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но прав­диво».[[17]](#footnote-17)

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 вытекали 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 разноски 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»[[18]](#footnote-18). Это была, по мысли ее создателя, форма здравого смысла.

Предложенная Езерским форма счетоводства названа им русской из чувства патриотизма и по аналогии с итальянской, немецкой, французской, английской и американской; название «тройная» вызывалось тремя обстоятельствами:

1) регистрация велась по *трем* группировочным совокупностям: *приход, расход, остаток;* Езерский называл их «тремя укупорочными ящиками»;

2) регистрами выступают *три* книги: *журнал,* некоторые сторонники «обрусения счетоводного языка» назовут его скаской, *Главная,* по терминологии Езерского, книга учета и *отчетная,* заменяющая баланс; Езерский считал, что эти три последовательные книги делают счетоводство «трехэтажным»;

3) используются только *три* счета: «Касса», «Ценности», «Капитал»; на этом основании Езерский называл форму «трехоконной». Оппоненты Езерского, присмотревшись к этой форме, вскоре отметили, что речь идет не о новой системе учета, а только об одной из новых форм той же двойной бухгалтерии.

1. **Формирование бухгалтерского учета в СССР**

**2.1. Учет в эпоху военного коммунизма (1917-1921 гг.)**

Последствия Октябрьской революции привели к ликвидации де­нежного обращения, замене торговли распределением, уничто­жили кредит, а обобществление производительных сил потребо­вало невиданной централизации управления народным хозяй­ством страны. Все это не могло не затронуть бухгалтерский учет.

Уже 5 декабря 1917 г. были изданы: Постановление СНК «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля» и Декрет «О правах народного комиссара по Государственному контролю в Совете Народных Комиссаров». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бух­галтерия, на которую были возложены обязан­ности: «Суммарный учет всех денежных средств и материального имущества; составление годовых бухгалтерских отчетов о доходах и расходах республики; статистика народного хозяйства и пр. Центральная бухгалтерия должна была составлять к концу отчет­ного периода генеральный баланс и отчет для представления на утверждение Всероссийского съезда Советов рабоче-крестьянс­ких и солдатских депутатов»[[19]](#footnote-19). Конечно, из этого ничего не получилось. И пришлось принимать более реа­листичные, как тогда казалось, правила. 13 июля 1918 г. ЦИК РСФСР издал Основные положения учета имущества (Известия ЦИК, № 146, 13 июля 1918 г.). Учет возлагался на отчетный отдел Государственного контроля, который должен был вести Главную книгу, содержащую всего три активных счета: «Недвижимость», «Материалы», «Инвентарь». Работа началась с повсеместной инвентаризации, описи составлялись в трех экземплярах, один слу­жил основанием для учета на предприятии, второй отправлялся в губернское управление, третий — прямо в центр (Москву).

Положение было написано замечательным русским бухгалте­ром *А.М. Галаганом*, только что вернувшимся из Италии, где он учился у одного из самых великих бухгалтеров XX в. Фабио Бесты. Галаган написал все, что ему говорили «товарищи», но, сос­лавшись на итальянский закон от февраля 1884 г., ввел от себя требование денежной оценки всех видов имущества, которая должна выполняться по рыночным ценам на момент инвентари­зации, если же комиссия не могла найти таковых, то по себестоимости. Таким образом, ему удалось официально ввести денеж­ный измеритель и оценку по рыночной стоимости (при отсут­ствии рынка). Это сыграло большую роль в подготовке и приня­тии Постановления СНК РСФСР о торговых кни­гах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. В сущности, это было традици­онное положение, которое мало чем отличалось от подобных нормативных документов, принятых в условиях рыночной эко­номики, но в тот момент политическая ориентация на переход к коммунизму не была поколеблена.

В языке революции всегда преобладает возвышенный стиль. В то время распространенным было слово «чрезвычайный»: чрез­вычайные меры, чрезвычайные комиссии, чрезвычайный учет. Последний был создан в теории и апробирован на практике в Петрограде П. Амосовым и А. Савичем. То, что они сделали, можно было бы, используя современную терминологию, назвать централизованной бухгалтерией, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда. Это и был чрезучет (чрезвы­чайный учет). Каждый главный бухгалтер должен был один раз в неделю сдавать документы о движении материалов в чрезучет. Теоретически у чрезвычайного учета был один недостаток — он не позволял выполнять обобщений, необходимых для экономичес­кого анализа, как на микро-, так и макроуровне. Считалось, что деньги для этой цели использовать нельзя не только потому, что в стране свирепствовала невиданная инфляция, но и потому, что при коммунизме денег вообще не должно быть.

Поскольку деньги стремительно исчезали из экономики, воз­никла проблема всеобщего учетного измерителя. Проблема была серьезной, и между экономистами и бухгалтерами возникли раз­ногласия. Первые полагали, что деньги в результате построения коммунизма и инфляции больше для учета не нужны. И поэтому экономисты предлагали новые, по их мнению, более совершен­ные измерители, в качестве которых выступали трудовые, энерге­тические и предметные.

Самыми влиятельными были сторонники трудового измери­теля. Они считали целесообразным вести учет материальных цен­ностей в трудочасах. В этом не было ничего нового. Такие едини­цы (трудочас, трудодень) пропагандировали Оуэн, Прудон и Родбертус, а Маркс и Энгельс подвергли критике их идеи. В эпоху коммунизма сторонники такого измерителя разделились на две группы: *теоретиков* (С.Г. Струмилин, Е.С. Варга и др.), исходив­ших в своих построениях из теоретических положений марксист­кой политической экономии, и *практиков* Каценеленбаум, К.Ф. Шмелев), считавших, что трудовой измеритель (у.е. — услов­ная единица) при падающей валюте — единственно возможное средство для обобщающих расчетов. Струмилин полагал, что каждый трудящийся по месту работы должен получить книж­ку, в которой ему будет записано отработанное число трудовых единиц (тредов). В магазинах при отпуске продуктов в книжке будет отмечено, на сколько тредов продуктов получил трудящий­ся. Получать продукты и услуги по этой книжке можно до тех пор, пока не будет исчерпан кредит. Такие взгляды широко про­пагандировались.

Среди сторонников *энергетического* измерителя необходимо отметить М.Н. Смит и С.А. Клепикова, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата услов­ной приведенной единицы энергии («эрг»), а среди представите­лей *предметного* — А.В. Чаянова, считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину воплощен­ного в предмете количества сырья и орудий производства.

Бухгалтерский учет должен был, по мысли Чаянова, 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».[[20]](#footnote-20) 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.

*Бухгалтеры-реалисты*, в большинстве своем практики, были не склонны вступать в теоретические споры и вели учет по ста­ринке в денежном измерителе. Не мудрствуя лукаво, они просто перерабатывали и приспосабливали инструкции и положения, применявшиеся до революции в наиболее развитых в экономическом отношении предприятиях, к новым условиям. В результа­те инструкции значительно упрощались, так как отпадали мно­гие хозяйственные функции.[[21]](#footnote-21)

Так путем трансформации старого в новое формировался со­ветский учет.

**2.2. НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921 - 1929 гг.)**

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

*Рахмилий Яковлевич Вейцман* (1870 — 1936) развил и распространил по всей России идеи московской балансовой школы. Будучи последовательным ее сторонником, он исходил из трехчленного балансового уравнения

А =С+К,

где А — актив,

С — капитал,

К — кредиторская задолженность,

из которого он делал выводы, связанные с типизацией фактов хозяйственной жизни, и выводил баланс, двойную запись и счета. Этот подход получил название балансовой теории, которая господствует в нашем учете до сих пор. Ее особенности можно свети к следующему:

1) в основе учета лежит балансовое уравнение

А=П,

где П = С + К, т.е.

средства (актив) равны источникам (пассив);

2) счета вытекают из баланса, а его уравнение обусловливает

правила двойной записи;

3) счета делятся на активные и пассивные;

4) значение дебета и кредита меняется противоположным образом в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете;

5) начинать обучение надо с баланса, от общего к частному

*Николай Семенович Помазков* (1889 — 1968) развил балансовую теорию. Он назвал свои идеи учением об абсолютном балансе. Эта теория заключалась в том, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей — абсолютной — модели бухгалтерского баланса, которая может состоять и бесконечного ряда возможных членений. Эта идея интересна тем, что заставляет сомневаться в отправной точке балансовой теории — двойная запись вытекает из баланса. В самом деле, если в балансе не два членения, а *n* (теоретически их может быть бесконечное число), тем не менее значение каждого признака внутри определенного членения все равно может либо увеличиваться, либо уменьшаться, так что двойная запись сохраняется, она не превращается в тройную и тем более *n*-мерную и для группировочного признака, т.е. для бухгалтерского счета.

*Николай Александрович Блатов* (1875 — 1942), ученик Е.Е. Сиверса — крупнейший представитель меновой теории. Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии, при этом акцент делался не на ценности, а на их потоки в форме мены. Но так как обмен должен быть всегда эквивалентным, то и двойная запись является, таким образом, естественным следствием обмена, или, как тогда предпочитали говорить, мены.  Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные и условные, под последними понимают обязательства заплатить. Блатов, развивая учение Сиверса, сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель известна в науке как «квадрат профессора Платова». Принимая обозначения: В — вещественные ценности, Д — деньги, У — условные ценности, можно отразить их потоки в виде квадрата.

1 — обмен вещественных ценностей на деньги (например, продажа населению товаров);

2 — обмен денег на вещественные ценности (например, покупка домашних предметов у населения в скупочных пунктах);

3 — обмен вещественных ценностей на условные, т.е. обещание платежа

(например, продажа товаров населению в кредит);

4 — обмен условных ценностей на вещественные (например, получение товаров, обязательства их оплатить — акцепт счета поставщика);

5 — обмен денег на условные ценности (например, выдача денег под отчет агенту, который должен отчитаться за полученную сумму);

6 — обмен условных ценностей на деньги (например, оплата счета поставщика);

7 — обмен одних вещественных ценностей на другие (например, разборка здания на дрова);

8 — обмен одних условных ценностей на другие (например, к прибыли предприятия присоединены средства бюджетного финансирования, перевод или зачет задолженности). Все эти восемь потоков имеют неодинаковое значение и различный удельный вес в хозяйстве. Модель предопределяла классификацию счетов и их корреспонденцию. Она приводила к выводу, что бухгалтерский баланс есть следствие двойной записи.[[22]](#footnote-22)

Модель Блатова имела крупный недостаток, так как полностью игнорировала операционные, результатные, собирательно-распределительные и регулирующие счета. Это значительно уменьшает ее познавательную ценность.

*Иван Романович Николаев* (1877 — 1942) ученик П.Б. Струве, помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена», развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Принятой в его время и получившей вскоре всеобщее признание концепции учетного натурализма (стремление точно отобразить в учете все то, что имеет или должно иметь место в жизни) Николаев противопоставил тенденцию учетного реализма.

Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов. (Исключение делается для статей денежных средств.) Исходя из финансовой трактовки учетных показателей Николаев и оценку статей сводил, естественно, к себестоимости. Правда, в духе последующих завоеваний теории Николаев, допуская использование регулирующих счетов, создавал возможности для введения в учет и других видов оценки, дополняющих себестоимость. Он придерживался правила, что только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей.

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

Наиболее весомый вклад в развитие теории учета в России внесли А.П. Рудановский и А.М. Галаган.

*Александр Павлович Рудановский* (1863 — 1934) — с его точки зрения, при НЭПе возродился подлинный учет. 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. Бухгалтеры, констатируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс. Очевидно, что чем совершеннее модель, тем, следовательно, большее отражение получает хозяйственная деятельность. Если баланс признать абсолютной истиной, а модель, которая находит место в практическом обиходе, относительной, то исходя из диалектики абсолютной и относительной истины можно сделать в отношении бухгалтерского учета ряд ценных выводов: а) в бухгалтерском учете отражается только часть хозяйственной жизни, а сведения, фигурирующие в нем, имеют вопреки бухгалтерскому самомнению весьма относительную ценность и б) развитие теории бухгалтерского учета должно быть направлено на создание таких моделей учета, которые обеспечат наиболее полное отражение хозяйственных процессов. Под методом Рудановский понимал – регистрацию; систематизацию; координацию и оценку.

*Регистрация* — наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике. Эволюция бухгалтерского учета должна с неизбежностью приводить к вытеснению бухгалтерской регистрации математическими методами косвенного исчисления. Регистрация слишком трудоемка и несовершенна, и репрезентативность данных, полученных с ее помощью, невелика.

*Систематизация* — правила построения счетов бухгалтерского учета, которые он рассматривал только как балансовые счета: «счет без баланса не имеет смысла и так же безжизнен, как безжизненны руки и ноги, не принадлежащие живому организму»

Объяснение счета как части баланса приводило к выводу, что план счетов — это план баланса, и группировка баланса есть не что иное, как классификация счетов, ее цель — систематизировать три вида хозяйственных отношений: экономические, юридические и финансовые. В конструируемой модели бухгалтерского баланса выделяются две аксиомы: Пачоли — о равновеликости дебета и кредита, и Пизани — о равновеликости сальдо динамических и статических счетов. Более важной Рудановский считал аксиому Пизани. Вслед за Пизани он делил баланс не только по вертикали (аксиома Пачоли), но и по горизонтали, отделяя статику от динамики, относя к статике актив и пассив, а к динамике — результатные счета. Не ограничиваясь учетом фактических величин, отбрасывая представление об учете как об историческом описании хозяйства, Рудановский считал, что в балансе должны найти отражение и те события, которые еще только будут происходить. Двойная запись определялась им как средство для нахождения неизвестного финансового результата по известному.

Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие «нормирование баланса». По мнению Рудановского, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобия, причинности и развития.

Закон приспособления (адаптации) в нормировании предполагает: фондирование, резервирование и бюджетирование. *Фондирование* предусматривает распределение собственных средств актива в соответствии с нормами, указываемыми в пассивных счетах. Фондирование имеет три основные цели: а) создание фонда собственных оборотных средств для нормального функционирования предприятия; б) создание предела кредитованию третьих лиц; в) создание предела в ограничении права предприятия по превращению одного вида имущества в другое. *Резервирование* предполагает уточнение оценки ценностей, показанных в балансе (это резерв на списание сомнительных долгов, резерв естественной убыли; амортизация и т.п.). *Бюджетирование* позволяет установить связь каждого факта хозяйственной жизни с бюджетом, т. е. с результатными счетами.

*Александр Михайлович Галаган* (1879 — 1938) в большую науку вошел четырьмя курсами учета: 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. Натура и А.Ш. Маргулис, «выпрямлявшими линию».

Хозяйственная деятельность, согласно Галагану, предполагает  три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции. *Субъекты* — участники хозяйственного процесса. Они представлены в соответствии с классификацией Чербони собственниками, администратором, агентами и корреспондентами. *Объекты* — различные виды основных и оборотных средств предприятия.

Операции — воздействия человека на ценности, с которыми он работает. Операции делятся 1) по видам: производственные, меновые (распределительные) и потребительные; 2) по влиянию на хозяйственную массу: модификации, приводящие к прибыли или убытку, и пермутации[[23]](#footnote-23), в результате которых меняется структура хозяйственной массы, но при этом не образуется ни прибыли, ни убытка; 3) по времени их возникновения: начинательные, текущие и заключительные.

Исследуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: а) наблюдение, б) классификация, в) индукция и дедукция, г) синтез и анализ.

* 1. **Учет при социализме (1930-1990 гг.)**

В начале 30-х годов подавление учетной мысли привело к возникновению положения о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом.

Переход к социализму для бухгалтерского учета помимо упрощения учетной техники имел три главных следствия:

1)    сферой применения бухгалтерского учета было признано все народное хозяйство;

2)     параллельное существование двух дисциплин - счетоведения (как теории бухгалтерско­го учета) и счетоводства (практического применения принципов счетоведения) — признано нежелательным;

3)     двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

Утверждение о единстве различных видов учета было основано на требованиях XVI партийной конференции об установлении единства бухгалтерского, оперативного и статистического учета. 23 января 1930 г. ЦИК и СНК СССР приняли постановление о передаче ЦСУ СССР Госплану СССР, а 17 декабря 1931 г. было организовано Центральное управление народнохозяйственного учета Союза ССР при Государственной плановой комиссии Союза ССР - ЦУНХУ.

Однако попытка создания теории и практики единого социалистического учета и теоретически, и практически оказалась несостоятельной. В теории это приводило к появлению книг-монстров, где под одним переплетом перепутывались самые фантастические идеи, а на практике плановики захватывали власть над бухгалтерами, изгоняли лучших, уничтожали содержательный и живой учет, подменяя его все нарастающими отчетными сводками. Положение оказывалось нетерпимым, в 1932 г. самостоятельность бухгалтерского учета была восстановлена и до 60-х годов идея единого учета была забыта. Позднее ее пыта­лись реанимировать, но безуспешно.

Несмотря на это за годы советской власти в развитии учета были достигнуты определенно впечатляющие результаты: созданы методологические концепции учета, унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности, разработано учение о нормировании баланса, спроектированы и получили повсеместное распространение новые формы счетоводства - ме­мориально-ордерная и журнально-ордерная и др. Наиболее пристального внимания заслуживают труды следующих авторов.

*Я.М. Гальперин* предложил новую структуру баланса, разделив актив на средства в трех сферах — производства, обращения и потребления, а пассив — на собственные и привлеченные ресур­сы. Придавая огромное значение оперативности и единству учет­ных данных, он же впервые подчеркнул необходимость сделать основной задачей бухгалтерского учета контроль выполнения плана. Гальперин полагал, что на предприятии должны быть две параллельные системы данных — плановые и учетные — отклонения же от плана в этом случае вы­ясняются не на счетах, а как разность между плановыми и учет­ными показателями.

*Н.А. Леонтьев* дал членение, вполне соответствующее взгля­дам Гальперина. Новым было только выделение в особый раздел перераспределенных средств (бессрочные и срочные изъятия) в активе и обязательств по распределению в пассиве.

Большое вниманию балансу уделил *Р.Я. Вейцман*. Именно он внес в нашу литературу понимание баланса как синтетического учетного показателя. Он же предложил для практики удобную группировку: в активе — 1) основные средства, 2) средства в обо­роте, 3) средства вне оборота (отвлеченные средства); в пассиве – 1) фонды, 2) кредиты, 3) регулирующие статьи и 4) результаты (накопления и доходы будущих лет).

Весьма оригинальны были идеи *В.И. Стоцкого*. Трактуя баланс как показатель финансового положе­ния, состава средств и результатов, он считал, что баланс вытека­ет из счетов и, следовательно, содержит в себе всю их систему. Поэтому отдельные счета относятся к балансу как части к целому.

Стоцкий последовательно проводил два параллельных членения и пассива, и актива по функциональному признаку (формирова­ние средств) и по целевому назначению. Наличие таких группи­ровок позволяет выявить структуру средств и их источников, че­му особенно способствует близость этих группировок к системе бухгалтерских счетов.

Любовь к балансу привела к попытке выделения отдельной дисциплины. Ее назвали *«Балансоведение»*.

*Н.Р. Вейцман* (1894 - 1981)1 понимал балансоведение как часть науки о бухгалтерском учете — ее специальный раздел о ба­лансе, но подчеркивал отличие балансоведения от науки об ана­лизе хозяйственной деятельности.

Наибольшее распространение получил взгляд ленинградской школы (Блатов, Николаев, Помазков). Балансоведение согласно их взглядам включает теорети­ческие принципы построения баланса, оценку его статей и вмес­те с тем является наукой об анализе хозяйственной деятельности.

*Н.А. Кипарисов*: «система балансоведения как отрасли счетоведения, — писал он, — включает в себя две основные части: 1) учение о построении баланса и 2) учение о мето­дах исследования хозяйственной деятельности единичных хо­зяйств на основе их баланса[[24]](#footnote-24)». Кипари­сов трактовал балансоведение как часть счетоведения.

**Развитие форм счетоводства**

В30-е годы преобладали различные варианты карточных форм, особенно развивался *дефинитив[[25]](#footnote-25).* Но к 40-м годам получила распространение *мемориально-ордерная форма,* при которой стали широко применять накопительные ведомости. Для однородных операций открывалась отдельная ведомость. По истечении месяца в ведомостях подводили итоги и на их основе составляли мемориальные ордера, где указывалась корреспонденция счетов (проводки). Если операция носила единичный характер, то мемориальный ордер выписывали непосредственно по первичному документу, после регистрации мемориальных ордеров в хронологическом порядке в журнале делали записи оборотов в Главной книге.

При разработке *журнально-ордерной* формы стремились к сокращению записей, связанных с регистрацией данных. Поиски начались с идеи дополнить колонки накопительных ведомостей шифрами корреспондирующих счетов. В результате получился регистр интегральной формы. Но в таком регистре дебетовые и кредитовые обороты сгруппированы по корреспондирующим счетам, а отсюда возможность регистрировать каждый факт хозяйственной жизни не дважды, а один раз - либо в дебетовой части, с указанием кредитуемого счета, либо в кредитовой, с указанием дебетуемого счета. При любом варианте технические записи сокращаются в два раза.

Упрощение про­изошло и за счет ликвидации в 50-х годах мемориальных ордеров, а с ними и с хронологической регистрацией. Так возникла *журнально-ордерная форма.* Она подвела черту под развитием ручных форм регистрации, ликвидировав технически и сохранив по существу двойную запись, упразднив хронологическую регистрацию и создав условия широкого применения позиционной записи для целей аналитичес­кого учета. Журнально-ордерная форма стала, бесспорно, са­мым экономичным способом регистрации фактов хозяйствен­ной жизни.

Однако эта форма имела и серьезные изъяны, которые делают ее неудовлетворительной. Когда накопительная ведомость превратилась в журнал-ордер, в каждой отрасли, на каждом предприятии стали возникать свои варианты этой формы. Таким образом, в чистом виде эта форма никогда ни на одном предпри­ятии не применялась.

В 50-е годы получают достаточно большое распространение счетно-перфорационные машины, и начинается поиск новых форм счетоводства — таблично-перфокарточных *(В.И. Исаков)* или приспособление старых — варианты мемориально-ордерной *(А.А. Додонов)*. *В.Б. Ивашкевич и К.Н. Нарибаев* подчеркивали роль матрицы как решающего звена новой формы, а Нарибаев даже ввел название *«таблично-матричная»* форма.

Большие изменения, которые принесла вычислительная тех­ника в учет, не могли не оказать влияния на общую концепцию формы счетоводства. Новая форма счетоводства теперь должна была предусматривать выполнение всех учетных работ, начиная с выписки первичных документов и кончая получением необходимой сводки отчетных данных с помощью вычислительных машин.

**Организация бухгалтерского учета**

 В послевоенных трудах по бухгалтерскому учету одно из центральных мест заняла проблема соотношения централизации и децентрализации бухгалтерского аппарата.

К началу 60-х годов руководящим работникам всесоюзного масштаба стали очевидны преимущества *централизации учета.* В ноябре 1964 г. вышло постановление Совета Министров СССР «О мерах по устранению серьезных недостатков в организации бухгалтерского учета и усилению его роли в осуществлении конт­роля в народном хозяйстве». И с этого момента был взят реши­тельный курс на централизацию учета. Она проводилась в форме *централизованных бухгалтерий*. Концептуальная сторона централизованной бухгалтерии была разработана и обоснована П.С. Безруких. Он же руководил и работами по проведению ее в жизнь.

*Считалось, что централизация учета позволяет:*

1)    лучше распределить обязанности между сотрудниками;

2)    сократить их число;

3)    повысить производительность их труда;

4)    ускорить представление отчетности;

5)    ликвидировать внутренние расчеты;

6)    использовать вычислительную технику;

7)    усилить контроль за деятельностью материально ответственных лиц.

Такая структура предусматривала как бы создание технологии обработки данных: измерение и сбор первичной информации, ее классификация и запись в конкретные материальные носители, обработка и получение сводных данных и составление отчетных форм. Таким образом, цикл охватывает время от момента получения исходных данных до момента получения баланса или, что одно и то же, равняется промежутку времени от баланса до баланса. Так ценным вкладом *Нарибаева* было признание относительности разбираемых здесь категорий, т.е. в сущности, речь должна идти об *определенной степени концентрации* учетной системы, ее коэффициент не может быть больше 1 (абсолютно полная централизация) и меньше 0 (абсолютно полная децентрализация).

**План счетов**

Унификация хозяйства, сосредоточение всей собственности в руках государства приводили к требованиям стандартизации учета, применения единых правил и методик. С начала 30-х годов возникают планы счетов наркоматов, создаются отраслевые планы счетов, которые не только содержат обязательную для всех предприятий отрасли счетную номенклатуру, но и полностью определяют правила регистрации фактов хозяйственной жизни, а в некоторых случаях и регламентируют их. Первый типовой отраслевой план счетов был утвержден 9 октября 1940 г. (для промышленности). В 1949 г. он был пересмотрен, а 4 ноября 1954 г. был утвержден новый типовой план счетов промышленности.

К концу 50-х годов в народном хозяйстве действовало несколько отраслевых планов счетов. Их множественность стала тормозить как централизованное руководство бухгалтерским учетом, так и дальнейшее его совершенствование. Поэтому на базе отраслевых был создан единый «План счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения[[26]](#footnote-26)». Его должны были применять государственные предприятия почти всех отраслей народного хозяйства — промышленности, строительства, транспорта, сельского хозяйства, торговли и связи и т.д. независимо от их подчиненности. Однако в случае необходимости отдельные отрасли народного хозяйства по согласованию с Министерством финансов СССР могли вводить в единый план счетов дополнительные счета в связи со спецификой деятельности предприятий этих отраслей.

Единый план счетов не распространялся на банки и внешне­экономические организации. Он был уточнен в 1968 г., пересмотрен в 1985, 1991 и 2000 годах и стал центральным нормативным актом, регламентирующим правила учета в стране.

За годы советской власти в результате последовательной раз­работки и практической реализации системы исследовательских программ сложилась качественно новая парадигма, обусловленная конкретными историческими условиями, - *советский бухгалтерский учет.* Эта парадигма со всеми ее достоинствами и недостатками была продолжением традиций русской бухгалтерии, ее творческого духа.

За годы советской власти в развитии учета были достигнуты впечатляющие результаты:

* созданы всесторонние методологи­ческие концепции учета ;
* унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности; разработано учение о нормировании баланса;
* спроектированы и получили повсеместное распространение новые формы счетоводства - мемориально-ордерная и журнально-ордерная; предложена технология, раскрывающая новые категории бухгалтерского учета - основные средства, отвлеченные средства, устойчивые пассивы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) и т. п.;
* осознана принципиальная разница между амортизацией и изно­сом основных средств;
* получило признание глубоко дифференцированное учение о калькуляции и учете затрат на производство; вошел в жизнь нормативный учет;
* внедрена вычислительная техника; получил развитие своеобразный аппарат анализа хозяйственной деятельности;
* возникла широчайшая, невиданная в истории учета, сеть подготовки кадров; профессиональный журнал «Бухгалтерский учет» побил все отечественные рекорды по длительности издания, тиражу и влиянию.

В то же время в советские годы произошла значительная деформация учетных принципов. Их исследование было подменено решением схоластических, а нередко и псевдонаучных задач. Учет пытались основывать на не имеющей к нему отношения марксистской теории, чтобы в апологетических целях подчерки­вать превосходство учета социалистического над капиталисти­ческим. Теория учета сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям о предмете и методе. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного — исследования финансового положения предприятия, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений. Еще большие трудности возникали при имитации организационной работы. Здесь время от времени предписывалось то децентрализовать учет, то централизовать его, то сократить отчетность, то повысить ее аналитичность.

И, наконец, самым печальным обстоятельством было двусмысленное положение, в котором оказались главные бухгалтеры. Им вменялось в обязанность доносить на руководителей, под руководством которых им, бухгалтерам, надо было ежедневно работать. Все это привело к резкому падению престижа профессии.

1. **Бухгалтерский учет в современной России**

**3.1. Реформирование системы бухгалтерского учета.**

До перехода на рыночную экономику использовалась система бухгалтерского учета, отвечающая требованиям планируемой экономики. Основным потребителем информации, формируемой в бухгалтерском учете, было государство, т.е. отраслевые министерства и ведомства, планирующие, статистические и финансовые органы.

Изменение системы общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды, а также необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО обусловили необходимость соответствующей трансформации системы бухгалтерского учета в России.

Реформирование бухгалтерского учета в России осуществляется на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

Основная цель реформирования бухгалтерского учета — ведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. В соответствии с этой целью главные задачи реформирования определены следующим образом:

* формирование системы национальных стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезность информации для внешних пользователей;
* обеспечение увязки реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
* оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении управленческого учета[[27]](#footnote-27).

Основные направления реформирования бухгалтерского учета и меры по выполнению задач по каждому направлению определены Программой реформирования бухгалтерского учета, а также Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу[[28]](#footnote-28).

Программа явилась важным звеном во всей системе экономических реформ последнего десятилетия. Согласно этой Программе осуществлен комплекс мер по пересмотру правил бухгалтерского учета и отчетности, на законодательном уровне России утвержден и выпущен ряд национальных стандартов по бухгалтерскому учету, продолжается работа над разработкой следующих стандартов.

В методологическом плане реализация Программы реформирования учета позволила выйти на качественно новый уровень. В теорию и практику российского учета прочно вошли концептуальные основы Международных стандартов финансовой отчетности, многие из которых были для России новыми (например, принципы начисления, приоритета содержания над формой, значимости и осторожности).

Согласно подходу, закрепленному Программой, цель реформирования системы бухгалтерского учета состоит в приведении национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО. Как видно, в данном подходе переход на Международные стандарты не связывается с реализацией каких-либо конкретных макроэкономических задач. В программе перехода на МСФО не определены требования рыночной экономики к системе бухгалтерского учета и не аргументировано, каким образом переход на МСФО способен их удовлетворить. Очевидно, что переход на Международные стандарты не может являться самоцелью и должен предполагать достижение каких-либо экономических результатов.

На мой взгляд, более обоснованным является подход, согласно которому целью реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с МСФО является создание адекватной системы бухгалтерского учета, обеспечение условий для формирования хозяйствующими субъектами полезной информации, для достижения достоверности и надежности бухгалтерской отчетности.

Указанная программа утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

Основные направления реформирования бухгалтерского учета:

* законодательное и нормативное регулирование (на уровне Президента и Правительства РФ);
* формирование нормативной базы (стандартов);
* методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
* кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии,
* подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
* международное сотрудничество[[29]](#footnote-29).

Для выполнения задач по каждому направлению намечено осуществить следующие меры:

1) подготовить необходимые изменения и дополнения в Федеральный закон «О бухгалтерском учете»[[30]](#footnote-30), Гражданский кодекс Российской Федерации[[31]](#footnote-31) (ГК РФ) и иные федеральные нормативные акты;

2) разработать и утвердить около 20 новых положений (стандартов) по бухгалтерскому учету и пересмотреть существующие на основе международных учетных стандартов, а также новые планы счетов бухгалтерского учета для коммерческих и бюджетных организаций;

3) разработать:

* методические указания (инструкции и рекомендации) по бухгалтерскому учету в разрезе положений, в том числе методические рекомендации по учету затрат на производство, реализацию продукции, работ, услуг;
* типовые методические рекомендации по организации бухгалтерского учета на малых предприятиях с учетом требований международных стандартов;

пересмотреть:

* регистры бухгалтерского учета для коммерческих и бюджетных организаций, кредитных учреждений и профессиональных участников рынка ценных бумаг, управляющих компаний и инвестиционных фондов;
* первичную учетную документацию с учетом требований рыночной экономики и международных стандартов;

4) для улучшения кадрового обеспечения предусмотрено:

*пересмотреть программы обучения специалистов разных уровней*:

а) начального (бухгалтер-счетовод);

б) среднего (бухгалтер-техник);

в) высшего (бухгалтер-экономист);

г) профессиональных бухгалтеров (главные бухгалтеры, финансовые менеджеры, аудиторы);

д) постоянно пересматривать программы переподготовки сотрудников бухгалтерских служб;

е) разрабатывать учебно-методическую литературу;

ж) проводить аттестацию профессиональных бухгалтеров;

з) разрабатывать нормы профессиональной этики;

5) в области международного сотрудничества намечены вступление в СМСФО, взаимодействие с международными и национальными специализированными организациями, в том числе Координационным советом по методологии бухгалтерского учета стран СНГ. Важная роль в улучшении международного сотрудничества отводится созданному в декабре 1997 г. Международному центру по реформе бухгалтерского учета.

В работе по всем направлениям реформирования бухгалтерского учета активное участие принимает Институт профессиональных бухгалтеров. Ряд положений Программы в области совершенствования методологического обеспечения системы бухгалтерского учета, обеспечения достоверного и полного раскрытия бухгалтерской отчетности и развития бухгалтерской профессии, подготовки и повышения квалификации специалистов бухгалтерского учета конкретизирован письмом Правительства РФ «Mеры по реализации в 2001-2005 годах Программы реформирования бухгалтерского учета от 13.04.01 г. № КА-П13-06573.

Методологический совет отмечает, что Министерство финансов Российской федерации избрало и в сложившихся условиях проводит оптимальную политику по совершенствованию российской системы бухгалтерского учета, сближению ее с требованиями международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В этом направлении проведена значительная работа:

* обновлена нормативная база бухгалтерского учета, разработано большое количество новых положений по бухгалтерскому учету в соответствии с требованиями МСФО;
  + сформированы необходимые предпосылки для формирования бухгалтерской отчетности в соответствии с МСФО;
    - многие открытые акционерные общества, акции которых котируются на международных фондовых рынках, формируют финансовую отчетность по МСФО или американскому ГААП[[32]](#footnote-32);
      * осуществляется обучение бухгалтерских кадров высшего и среднего звена новым правилам бухгалтерского учета с активным участием профессиональных организаций;
      * подготовлены и изданы учебники и учебные пособия для подготовки и переподготовки кадров бухгалтерских работников.

Особо следует отметить, что мероприятия по реформированию бухгалтерского учета в России проводятся Минфином России с соблюдением требования преемственности.

В результате на протяжении всего периода реформы была обеспечена целостность и внутренняя непротиворечивость системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета.

**3.2. Адаптация отечественной системы бухгалтерского учета к требованиям МСФО.**

Переход экономики нашей страны на рыночные отношения, появление в связи с этим новых форм хозяйственной деятельности, передача предприятий в коллективную и частную собственность обусловили необходимость перестройки системы бухгалтерского учета. Появление акций и других ценных бумаг, использование иностранной валюты при выходе на международный рынок, инфляционные признаки в экономике, отказ от централизованного регулирования ценообразования, новые виды расчетов между организациями и многие другие аспекты рыночных отношений потребовали соответствующих изменений в методологии учета.

Важным являлся вопрос о том, что взять за основу при проведении работы по реорганизации бухгалтерского учета - правила бухгалтерского учета какой-то страны или Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). После широкого обсуждения было признано, что использование МСФО в российской системе бухгалтерского учета обладает рядом существенных преимуществ. Во-первых, они имеют международное признание. Во-вторых, МСФО специально разрабатывались для стандартизации и гармонизации учета в разных странах, что делает их относительно менее сложными и дешевыми для применения по сравнению с существующими стандартами развитых стран. В-третьих, они создавались с целью обобщить накопленный международный бухгалтерский опыт. Несмотря на конкуренцию со стороны GAAP США, МСФО аккумулируют все новое, возникшее в области бухгалтерского учета и отчетности за длительный период в странах с рыночной экономикой. Иными словами, МСФО отражают особенности именно рыночной экономики, переход к которой является целью общего процесса российских реформ последнего десятилетия.

Очевидно, что переход на МСФО не должен быть самоцелью. Ведь в действительности ни одна промышленно развитая страна в мире не использует МСФО полностью как национальные стандарты. Как правило, схожи общие принципы национального учёта и МСФО, однако зачастую системы учёта имеют значительные отличия.

Принятие решения о переходе на МСФО получило отражение в двух документах: Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г., и в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

МСФО являются не целью, а средством преобразований. Действительно, адекватная система бухгалтерского учета и отчетности направлена на реализацию программы экономического роста. Однако связывать цели перехода на МСФО только с необходимостью развития российской экономики, на наш взгляд, некорректно по следующим причинам. Международные стандарты были выбраны не только из-за высокого качества МСФО, полезности подготавливаемой на их основе информации, необходимости сокращения времени и ресурсов, которые необходимо затратить на разработку правил учета и отчетности, но и потому, что экономика России должна стать полноценной частью мирохозяйственной системы. В этих условиях важное значение приобретает вовлеченность России в процесс гармонизации правил учета и отчетности. Это является необходимой предпосылкой и условием для развития интеграционных процессов.

Концептуальная цель перехода на Международные стандарты - это превращение экономики России в эффективно функционирующую составляющую мирохозяйственной системы через создание условий для интенсивного роста и развития экономики, вовлечение России в комплекс мирохозяйственных связей, участие в международной экономической интеграции.

Значение данного подхода к определению цели применения МСФО состоит в следующем. Во-первых, он учитывает взаимосвязь между экономическим ростом и бухгалтерским учетом и отчетностью как инструментом генерации и распространения прозрачной финансовой информации. Эта взаимосвязь носит двусторонний характер: преобразования в области учета и отчетности обусловливаются экономическим развитием и, в свою очередь, создают для него предпосылки. Во-вторых, в соответствии с данным подходом применение МСФО подразумевает реализацию всего комплекса целей и задач преобразований в российской экономике как микро-, так и макроэкономических. В-третьих, данный подход учитывает интеграционную, мирохозяйственную составляющую преобразований в области учета и отчетности, т.е. увязывает преобразования в российской экономике с общемировыми тенденциями к объединению.

Переход на МСФО путем полной замены российских правил учета и отчетности на Международные стандарты, рекомендуемый Международным центром реформы системы бухгалтерского учета не может быть рассмотрен в качестве способа применения МСФО в России. Данный способ применения Международных стандартов не учитывает специфику российской экономики, не позволяет использовать накопленный за многие десятилетия знания и опыт, а также не осуществим технически в связи с недостатком квалифицированных кадров. Так, по мнению Л. Шнейдмана, Я. Соколова, замена российских правил учета и отчетности на МСФО является тупиковым путем развития, поскольку в его основе лежит игнорирование обусловленности системы бухгалтерского учета конкретной экономической ситуацией, прикладного характера этой системы.

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО — их адаптация, которая предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества, в соответствии с требованиями Международных стандартов и исходя из реальной экономической ситуации в России.

Данный способ внедрения МСФО соответствует подходу большинства европейских стран, следовательно, приближает экономическую интеграцию, гармонизацию систем учета и отчетности. При этом особенно важно, чтобы в результате адаптации была достигнута сопоставимость данных финансовой отчетности российских и иностранных компаний.

В то же время адаптация российских правил учета и отчетности представляется спорной, поскольку не вполне ясно, насколько она позволит обеспечить сопоставимость данных финансовой отчетности. По мнению многих исследователей, например, А.С. Бакаева, Л.З. Шнейдмана, Т. Крыловой, адаптация российских правил учета и отчетности к МСФО позволяет избежать привязки к модели учета и отчетности какой-либо страны или группы стран, что устраняет проблему мониторинга изменений системы Международных стандартов. Данной проблемы не будет, только в том случае, если у представителей бухгалтерской профессии России появится возможность участвовать в работе над Международными стандартами наравне с другими странами. Однако, несмотря на то, что принципиальная договоренность о включении России в качестве наблюдателя в число участников заседаний Комитета по международным стандартам была достигнута еще в 1998 г., профессиональные российские бухгалтерские организации до сих пор не допущены ни к участию в процессе разработки МСФО, ни даже к наблюдению за ходом работы. В этой связи представляется обоснованным мнение о том, что проблема учета изменений Международных стандартов всегда существовала, и будет существовать до тех пор, пока МСФО представляют собой еще не окончательно сложившуюся систему, претерпевающую частые и существенные изменения.

Таким образом, проблема адаптации российских правил учета и отчетности к Международным стандартам заключается в том, что российские правила бухгалтерского учета в каждый момент времени должны соответствовать МСФО во всех существенных аспектах. Поэтому Россия, утвердив те или иные ПБУ, базирующиеся на МСФО, через некоторое время вынуждена дополнять и изменять утвержденные Положения, что, естественно, увеличивает затраты на реформирование учета в стране и замедляет темпы реформ. Следовательно, временной отрезок между изменениями в Международных стандартах и изменениями в российском законодательстве о бухгалтерском учете должен быть минимален, что позволит обеспечить сопоставимость российских правил учета и отчетности и МСФО и составляемой на их основе финансовой отчетности.

Адаптация бухгалтерского учета в России к требованиям МСФО связана и с особенностями менталитета российских бухгалтеров. Российский бухгалтер традиционно выполнял главным образом счетоводческие функции, руководствуясь централизованными нормативными документами, подробными инструкциями, не оставляющими места творчеству. Поэтому нужно время на то, чтобы он преодолел эту зависимость и научился формировать и отстаивать свое профессиональное суждение о фактах хозяйственно-финансовой деятельности и их признании в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности. Практика показывает, что бухгалтеры не научились извлекать экономические выгоды для своего предприятия от возможности использования альтернативных способов начисления амортизации имущества, оценки активов, затрат на производство и продажи продукции. Значительная часть бухгалтеров хотела бы иметь единые правила отражения в отчетности активов и обязательств, доходов и расходов в первую очередь в связи с возможными конфликтами с налоговыми органами. Ситуация осложняется еще и тем, что на практике во многих случаях отсутствует механизм реализации профессионального суждения бухгалтера.

В 2004 г. Министерством финансов РФ утвержден долгосрочный план развития бухгалтерского учета в России на период до 2010 г[[33]](#footnote-33). Целью этого плана является создание «системы бухгалтерского учета, совместимой с МСФО». Предполагается внедрение в российскую практику до 40 ПБУ. Таким образом, система российских ПБУ будет охватывать все объекты, регламентируемые Международными стандартами. Вместе с тем очевидно, что факторы, препятствующие процессу адаптации отечественного бухгалтерского учета к МСФО, будут отрицательно сказываться на внедрении новых отечественных ПБУ, реализующих, в частности, задачи соответствия показателей отчетности российских организаций требованиям МСФО.

Таким образом, представляется, что применение МСФО должно сочетать их адаптацию с альтернативным использованием российских или Международных стандартов, как минимум, для компаний, которые заинтересованы в размещении ценных бумаг на фондовых рынках, а также для сводной отчетности. Такое применение МСФО, на мой взгляд, не вступает в конфликт с процессом создания качественной системы бухгалтерского учета и отчетности и ведет к реализации микроэкономических и интеграционных целей.

Адекватное реформирование российской системы учета и отчетности в соответствии с МСФО и распространение Международных стандартов в России реализуется через комплекс мероприятий, проводимых на государственном уровне Министерством финансов РФ.

Таким образом, предстоит ещё много сделать для того, чтобы Россия полностью перешла на международную практику учёта. Важно, чтобы необходимость перехода была осознана как на уровне властей, так и среди бизнеса и бухгалтерского сообщества.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Процесс эволюции бухгалтерского учета в России был очень сложен и многогранен.

Учет в России всегда испытывал западные влияния, но это не мешало ему оставаться оригинальным. Счетные работники нашего отечества время от времени внедряли то варяжские приемы учета, то византийскую методологию, то татаро-монгольскую систему налогообложения, то рассматривали немецкие образцы, то переходили на англо-американские стандарты. Костоломов был много, но более чем тысячелетняя история нашего учета показывает вполне самобытное содержание.

Отечественная учетная мысль в дореволюционной России, к чести е представителей, отвечала уровню международных стандартов того времени, а во многом и превосходила их. Исследования русских ученых оказали воздействие на учетную мысль западных стран. Однако подлинным вкладом в развитие учета было не распространение синхронистической записи, карточек и счетных машин, а формирование научных основ парадигмы двойного учета.

История бухгалтерского учета в СССР органи­чески продолжила тра­диции старой дореволюционной России. Основными задачами бухгалтерского учета в это время было: формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, обеспечение контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами, своевременное предупреждение негативных явлений в хозяйственно - финансовой деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

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.

В настоящее время, наблюдается тенденция к переходу на международные стандарты, и этот путь тоже не из легких. Внедрение МСФО позволит последовательно устранять недостатки и несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с запросами рыночной экономики без нарушения целостности этой системы. К тому же применение МСФО позволяет обеспечивать менеджеров такой информацией, которая значительно повышает эффективность управления, дает возможность грамотно общаться с акционерами и рынком, повысить прозрачность компании, укрепить систему корпоративного поведения, а, следовательно, доверие к менеджменту. Помимо этого, использование МСФО способствует улучшению делового климата в стране и укреплению чувства уверенности у предпринимателей. Внедрение МСФО позволит последовательно устранялись недостатки и несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с запросами рыночной экономики без нарушения целостности этой системы.

В то же время ещё раз следует подчеркнуть, что переход должен осуществляться плавно, с учётом сложившихся национальных традиций, специфики экономического развития России, а не путём слепого копирования западного опыта.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ (ред. от 23.11.2009) «О бухгалтерском учете» (принят ГД ФС РФ 23.02.1996) // Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Собрание законодательства РФ», 25.11.1996, N 48, ст. 5369, «Российская газета», N 228, 28.11.1996. Нормативная база бухгалтерского учета. Сборник официальных документов. – М.: Бухгалтерский учет, 2000.

2. Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 N 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» // «Собрание законодательства РФ», 16.03.1998, N 11, ст. 1290, «Российская газета», N 52, 18.03.1998, «Российская газета» ("Ведомственное приложение"), N 66, 04.04.1998.

3. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина РФ от 01.07.2004 г. №180. // «Российская Бизнес-газета», N 27, 20.07.2004, «Бухгалтерский учет», N 16, 2004.

4. Меры по реализации в 2001 - 2005 годах Программы реформирования бухгалтерского учета (Одобрено Правительством Российской Федерации (письма от 13 апреля 2001 г. № КА-П13-06573 и от 2 июня 2001 г. № МК-П13-09795) // материал Минфина России // http://www.minfin.ru

5. «Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)» от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 17.07.2009, с изм. от 18.07.2009) // Первоначальный текст документа опубликован в изданиях «Собрание законодательства РФ», 05.12.1994, N 32, ст. 3301, "Российская газета", N 238-239, 08.12.1994.

6. Письмо Минфина СССР от 28.09.1959 N 295 «О плане счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности предприятий, строек и хозяйственных организаций союзного, республиканского и местного подчинения» // Утратил силу с 1 января 1969 года в связи с изданием письма Минфина СССР от 30.05.1968 N 130.

7. Блатов Н. А. Счетоводство. Бухгалтерские курсы на дому. Л.: «Артель Труд-Союз», 1927, с. 331.

8. С.В. Банк, доцент РГАЗУ, к.э.н., г. Москва З.А. Костина, г. Камышин, Журнал «Аудитор» №8-2006.

10. Вальденберг. Э.Г «Тройная система» счетоводства перед судом специалистов, в теории и на практике. - СПб., 1891, с. 243.

11. Галаган Л.М. Основы бухгалтерского учета. - М. Л.: Госпланиздат, 1939.

12. Галаган A.M. Основы общего счетоведения. - М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928.

13. Гальперин Я.М. Курс балансового учета. — М.: Госфиниздат, 1934.

14. Геннин В.И. Описание уральских и сибирских заводов 1735 г. — М., 1937

15. Езерский Ф.В. Счетоводство подотчетных приказчиков. — 2-е изд. - СПб., 1883 (1-е, 1878).

16. Кипарисов Н.А., "Основы балансоведения. Построение балансов и их анализ" 1928, с. 296.

17. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР(1917-1972 гг.). - М: Финансы, 1972, с246.

18. Милюков П.Н.. Государственное хозяйство России первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого. — СПб., 1892, с.722.

19. Рудановский А. П. Построение баланса - М.: МАКИЗ, 1926, с.36.

20. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учёта: учеб. / Я.В. Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФиС, 2006, с. 218.

21. Соколов Я.В. “Очерки по истории бухгалтерского учета”. — М.: “Финансы и статистика”, 1991.

22. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: ЮНИТИ, 1996.

23. Чаянов А.В. Бюджетные исследования. — М., 1979, с. 341.

24. Шнейдман Л.З., “На пути к международным стандартам финансовой отчётности”, “Бухгалтерский учёт”, №1, 1998.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 1**

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 приходуют, 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 поступление 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"*

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"*

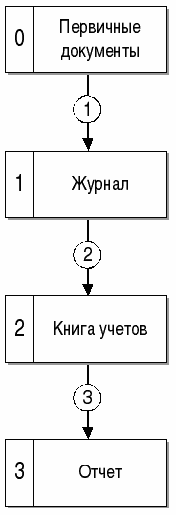
- оценка по продажным ценам.

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

Центральной считалась книга учетов (блок 2). Ежедневно в нее (запись 2) переносились и систематизировались данные из Журнала. Книга учета содержала три счета: ценности, деньги (касса) и капитал. Отсюда название формы: трехоконная. Три счета - три окна в мир хозяйственной деятельности. Каждый счет имел две колонки: приход и расход. Эти колонки назывались "укупорочными ящиками".

Общий вид Книги учета представлен в таблице (пример). Покажем порядок отражения фактов хозяйственной жизни.

***Таблица Книга учетов (ЖУРНАЛ)***

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Содержание фактов хозяйственной жизни** | **Наименование счетов** | | | | | |
| **Касса** | | **Ценности** | | **Капитал** | |
| **Приход** | **Расход** | **Приход** | **Расход** | **Приход** | **Расход** |
| Остаток на начало | 21 360 | - | 228 740 | - | 250 100 | - |
| 1. Оприходованы в кассу деньги, поступившие с расчетного счета | 11 000 | 11 000 |  |  |  |  |
| 2. Оприходованы поступившие материалы |  |  | 15 000 |  | 15 000 |  |
| 3. Переданы со склада в основное производство материалы |  |  | 45 000 | 45 000 |  |  |
| 4. Начислена заработная плата | Факт не находит отражения | | | | | |
| 5. Удержаны из заработной платы налоги | Факт не находит отражения | | | | | |
| 6. Начислены суммы органам социального страхования | Факт не находит отражения | | | | | |
| 7. Оприходована на склад готовая продукция, поступившая из основного производства |  |  | 56 400 | 56 400 |  |  |
| 8. Отгружена покупателям готовая продукция |  |  |  | 65 140 |  | 65 140 |
| 9. Зачислены на расчетный счет платежи покупателей за отгруженные ценности | 80 000 |  |  |  | 80 000 |  |
| 10. Оприходованы в кассу деньги, поступившие с расчетного счета | 7 900 | 7 900 |  |  |  |  |
| 11. Выплачена из кассы заработная плата рабочим и служащим |  | 19 000 |  |  |  | 19 000 |
| 12. Перечислены с расчетного счета средства: а) поставщикам, б) налоговой инспекции |  | 27 400 |  |  |  | 27 400 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Итого за месяц | 98 900 | 65 300 | 116 400 | 166 540 | 95 000 | 111 540 |
| Остаток на конец месяца | 54 960 | - | 178 600 | - | 233 560 | - |

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: трехоконная, трехукупорочная и трехэтажная, а Бог троицу любит.

"Двойная бухгалтерия", - учил Езерский, - "служит покровом бесстыднейших обманов, а русский народ смело идет к светлому будущему и всем другим народам несет благовест и счастье".

Езерский был последовательным националистом. Он не мог смириться с тем, что бухгалтерская терминология носит заимствованный характер, искренне полагая, что это придумали иностранцы с тем, чтобы оттеснить русских людей от таких доходных должностей, как места конторщиков и счетоводов. Любопытно привести терминологический ряд общепринятых слов и предлагаемой Езерским их замены: актив — средства; пассив — погашение; ремессы — векселя к получению; тратты — векселя к оплате; дебет — приход; кредит — расход: сальдо — остаток и т.д.

Н.А. Блатов известен также как автор классификации балансов, для которой он выделил шесть оснований.

1. По источникам составления—

1) инвентарный (заполняется по данным трансформированной инвентаризационной описи);

2) книжный Н. А. Блатов

(составляется путем сальдирования синтетических счетов);

3) генеральный — книжный баланс, откорректированный данными инвентаризационных описей.

2. По сроку составления — *вступительный* (существует при открытии, образовании предприятия); *операционный*, или промежуточный (возможен или как начинательный баланс, если строится на основе начальных сальдо, или как заключительный баланс, если заполняется на основе конечных сальдо); *ликвидационный* (составляется при ликвидации предприятия).

3. По объему — *простой* (заполняется при полной централизации учета); сводный (составляется при децентрализации учета путем сальдирования счетов взаимных расчетов); *сложный*, или сложенный (получают путем механического агрегирования отдельных балансов, относящихся к подведомственным хозяйственным единицам). В дальнейшем эта классификация несколько изменилась. Самостоятельным стали называть баланс уставного предприятия, отдельным — балансы его филиалов, и сводным — агрегированные самостоятельные балансы нескольких уставных предприятий.

4. По полноте оценки — *брутто* (включаются регулирующие статьи) и *нетто* (исключаются регулирующие статьи). Блатов больше склонялся к тому, что первый баланс включает результативные счета, а второй — все результатные счета свертывает, перенося их сальдо на счет «Прибыли и убытки».

5. По содержанию — *оборотный* (оборотные ведомости); *сальдовый* (включает только сальдо).

6. По форме — *двусторонний* (построен по форме: актив слева, пассив справа, возможно обратное расположение, как это еще встречается в практике отдельных английских предприятий); разновидностью этого типа является двусторонняя разделенная форма (суммы актива записываются слева, пассива — справа, в центре — название статей баланса); *односторонний* (вначале записывают актив, а затем пассив, который приводится не как противопоставление, а как продолжение актива, или актив записывают на одной стороне баланса, а пассив — на обороте его); шахматный (составляется в виде матрицы).

Данная классификация и терминология используются и сегодня.

**ПРИЛОЖЕНИЕ 2**

**НАЦИОНАЛЬНЫЕ БУХГАЛТЕРСКИЕ СТАНДАРТЫ**

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) являются национальными стандартами бухгалтерского учета. Положения разрабатываются и утверждаются Минфином РФ и регламентируют организацию и правила ведения учета, а также порядок подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ПЕРЕЧЕНЬ ДЕЙСТВУЮЩИХ ПБУ:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ПБУ 1/08 | "Учетная политика организации" | приказ Минфина от 6 октября 2008 г. N 106н |
| ПБУ 2/08 | "Учет договоров строительного подряда" | приказ Минфина от 24 октября 2008 г. N 116н |
| ПБУ 3/06 | "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" | приказ Минфина от 25 декабря 2007 г. N 147н |
| ПБУ 4/99 | "Бухгалтерская отчетность организации" | приказ Минфина от 6 июля 1999 г. N 43н |
| ПБУ 5/01 | "Учет материально-производственных запасов" | приказ Минфина от 9 июня 2001 г. N 44н |
| ПБУ 6/01 | "Учет основных средств" | приказ Минфина от 30 марта 2001 г. N 26н |
| ПБУ 7/98 | "События после отчетной даты" | приказ Минфина от 25 ноября 1998 г. N 56н |
| ПБУ 8/01 | "Условные факты хозяйственной деятельности" | приказ Минфина от 28 ноября 2001 г. N 96н |
| ПБУ 9/99 | "Доходы организации" | приказ Минфина от 6 мая 1999 г. N 32н |
| ПБУ 10/99 | "Расходы организации" | приказ Минфина от 6 мая 1999 г. N 33н |
| ПБУ 11/08 | "Информация о связанных сторонах" | приказ Минфина от 29 апреля 2008 г. N 48н |
| ПБУ 12/2000 | "Информация по сегментам" | приказ Минфина от 27 января 2000 г. N 11н |
| ПБУ 13/2000 | "Учет государственной помощи" | приказ Минфина от 16 октября 2000 г. N 92н |
| ПБУ 14/07 | "Учет нематериальных активов" | приказ Минфина от 27 декабря 2007 г. N 153н |
| ПБУ 15/08 | "Учет расходов по займам и кредитам" | приказ Минфина от 6 октября 2008 г. N 107н |
| ПБУ 16/02 | "Информация по прекращаемой деятельности" | приказ Минфина от 2 июля 2002 г. N 66н |
| ПБУ 17/02 | "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы" | приказ Минфина от 19 ноября 2002 г. N 115н |
| ПБУ 18/02 | "Учет расчетов по налогу на прибыль организаций" | приказ Минфина от 19 ноября 2002 г. N 114н |
| ПБУ 19/02 | "Учет финансовых вложений" | приказ Минфина от 10 декабря 2002 г. N 126н |
| ПБУ 20/03 | "Информация об участии в совместной деятельности" | приказ Минфина от 24 ноября 2003 г. N 105н |
| ПБУ 21/08 | " Изменение оценочных платежей " | приказ Минфина от 6 октября 2008 г. N 106н |

**ОТЛИЧИЯ РОССИЙСКИХ ПОЛОЖЕНИЙ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ (ПБУ) И МСФО**

Основные отличия МСФО и ПБУ

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Отличия | МСФО | ПБУ |
| Обязательность применения | Носят рекомендательный характер | Обязательны к применению |
| Основная сфера деятельности | Определяют в основном правила составления финансовой отчетности | Определяют правила ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности |
| Основные пользователи информации | Инвесторы | Регулирующие органы |
| Основное требование к отчетности | Объективное отражение деятельности фирмы | Соответствия действующим правилам и нормативным актам |
| Использование профессионального суждения при подготовке отчетности | Допускается | Не допускается |
| Метод начисления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности) | Признание в отчетном периоде всех расходов и доходов, относящихся к этому периоду | Признание в отчетном периоде расходов и доходов, подтвержденных первичными бухгалтерскими документами |
| Требования осмотрительности | Большая готовность к учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов | Провозглашено, но часто не соблюдается, особенно из-за противодействия налоговых органов |
| Требование приоритета содержания перед формой | Используется достаточно широко | Провозглашено, но используется не в полной мере из-за отсутствия механизма реализации |
| Требование полноты | Финансовая отчетность должна включать все значительные показатели | Провозглашено, но на практике не соблюдается |

|  |  |
| --- | --- |
| РСБУ | МСФО |
| Организация имеет право на получение выручки, вытекающие из конкретного договора или подтвержденное иным образом | Данное условие отсутствует |
| Сумма выручки может быть определена | Сумма выручки может быть надежно измерена |
| Имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации | Возникновение соответствующих экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным |
| Право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана) | Компания перевела на покупателя значительные риски и вознаграждения, связанные с владением активом |

**ПРИЛОЖЕНИЕ 3**

**КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РФ НА СРЕДНЕСРОЧНУЮ ПЕРСПЕКТИВУ (2004 – 2010 гг.)**

Данная концепция разработана по решению Правительства РФ и направлена на повышение качества учетной и отчетной информации и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям. После всестороннего обсуждения проекта Концепции на методологическом Совете по бухгалтерскому учету в отчетности Минфина РФ одобрена приказом министра финансов РФ от 01.07.04 г. №180 (5).

Материал концепции сгруппирован в три раздела.

В разделе 1 «Необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности» отмечены положительные изменения, обусловленные внедрением 20 отечественных стандартов по бухгалтерскому учету и отчетности, развитием рынка аудиторских услуг, появлением ряда профессиональных объединений, составлением крупнейшими хозяйствующими субъектами консолидированной финансовой отчетности по МСФО или иным международно-признанным стандартам.

Наряду с положительными изменениями отмечены существенные недостатки в действующей системе учета и отчетности в России:

* отсутствие официального статуса бухгалтерской отчетности, составляемой по МСФО;
* неоправданно высокие затраты хозяйствующих субъектов по трансформации отчетности, составленной по российским правилам, в отчетность, составляемую по правилам МСФО;
* формальный подход регулирующих органов и хозяйствующих субъектов к требованиям российских ПБУ;
* избыточность отчетности, представляемой органам государственной власти;
* излишние затраты из-за необходимости ведения параллельного бухгалтерского и налогового учета;
* слабость системы контроля качества бухгалтерской отчетности;
* низкий уровень профессиональной подготовки большинства бухгалтеров и аудиторов;
* недостаточность участия профессиональных общественных объединений в регулировании бухгалтерского учета и отчетности и в развитии бухгалтерской и аудиторской профессии.

В разделе 2 «Цель и основные направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности» отмечено, что основной целью развития бухгалтерского учета и отчетности на 2004 — 2010гг. является создание условий и предпосылок для успешного выполнения возложенных на бухгалтерский учет функций, и в первую очередь функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной внутренним и внешним пользователям. При этом бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в РФ, которая включает также статистический и оперативно-технический учет.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;

2) создание инфраструктуры применения МСФО;

3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;

4) усиление контроля качества бухгалтерского учета;

5) существенное повышение квалификации бухгалтеров и аудиторов, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

1. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учёта: учеб. / Я.В. Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФиС, 2006, стр. 111. [↑](#footnote-ref-1)
2. Соха — единица податного обложения на Руси XIII—XVII вв., измеряемая количеством работников или средств производства. [↑](#footnote-ref-2)
3. Келарь (в переводе с греческого «амбарный») — заведующий монастырским столом, кладовой со съестными припасами и их отпуском на монастырскую кухню. [↑](#footnote-ref-3)
4. Коллации — сличение, сверка счетов, выявление адекватности информации. [↑](#footnote-ref-4)
5. Там же с. 112 [↑](#footnote-ref-5)
6. Там же с. 113 [↑](#footnote-ref-6)
7. Там же, с. 117. [↑](#footnote-ref-7)
8. В.О. Ключевский. [↑](#footnote-ref-8)
9. Полн. собр. законов, т. 6, с. 525—657. [↑](#footnote-ref-9)
10. Там же, с.678. [↑](#footnote-ref-10)
11. Полн. собр. законов, т. 9, с. 609-654. [↑](#footnote-ref-11)
12. Там же, т. 6, с. 641. [↑](#footnote-ref-12)
13. Геннин, с. 160. [↑](#footnote-ref-13)
14. Там же, с. 108 [↑](#footnote-ref-14)
15. Там же, с. 103. [↑](#footnote-ref-15)
16. *П. П.* Государственное хозяйство России первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого. — СПб., 1892, с.722. [↑](#footnote-ref-16)
17. *Езерский Ф.В.* Счетоводство подотчетных приказчиков. — 2-е изд. - СПб., 1883 (1-е, 1878), с. 33. [↑](#footnote-ref-17)
18. Э.Г. Вальденберг. "Тройная система" счетоводства перед судом специалистов, в теории и на практике. - СПб., 1891, с.42. [↑](#footnote-ref-18)
19. *Маздоров В.А.* История развития бухгалтерского учета в СССР(1917-1972 гг.). - М: Финансы, 1972.с. 53. [↑](#footnote-ref-19)
20. Чаянов А.В. Бюджетные исследования. — М., 1979. [↑](#footnote-ref-20)
21. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учёта: учеб. / Я.В. Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ФиС, 2006. с.190 [↑](#footnote-ref-21)
22. *Блатов Н.А.* Основы промышленного учета и калькуляции. - М.: ГОНТИ, 1939. [↑](#footnote-ref-22)
23. [лат. permutatio - изменение, замена] - филос., лог. перестановка, изменение; составление элементов (некоторого ряда, серии) в различной последовательности; каждый из разных возможных вариантов размещения элементов. [↑](#footnote-ref-23)
24. Кипарисов Н.А., 1928, с. 9 [↑](#footnote-ref-24)
25. [от латин. definitivus — определительный, точный] (бухг.). Контрольная бухгалтерия, форма учета без книг, с помощью картотеки. [↑](#footnote-ref-25)
26. Утвержденный Письмом Минфина СССР от 28.09.1959 № 295 [↑](#footnote-ref-26)
27. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283. [↑](#footnote-ref-27)
28. Одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180. [↑](#footnote-ref-28)
29. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283. [↑](#footnote-ref-29)
30. Федеральный закона «О бухгалтерском учёте» от 21 ноября 1996 года № 129-ФЗ/ [↑](#footnote-ref-30)
31. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (принят ГД ФС РФ 21.10.1994) (ред. от 17.07.2009, с изм. от 18.07.2009)/ [↑](#footnote-ref-31)
32. Общепринятые принципы бухгалтерского учёта (англ. *Generally Accepted Accounting Principles, GAAP*) — стандарты бухгалтерского учёта, применяемые в США и некоторых других странах. GAAP отличается (в частности, от Международных стандартов финансовой отчётности) тем, что в GAAP детально регулируется порядок учёта тех или иных практических ситуаций. [↑](#footnote-ref-32)
33. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. Одобрена Приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. N 180. [↑](#footnote-ref-33)