ТАМБОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ им. Г.Р.ДЕРЖАВИНА

ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

# КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

##### \*\*\*\*\*\*\*\*\* Г.А. студентка 2 курса

экономического факультета

## Курсовая работа

На тему: История учета в России

##### Научный руководитель Селиванова ? ?

Тамбов 2000 г.

# Содержание

# Введение………………………………………………………………….3

Глава 1. Возникновение и формирование основных принципов учета………………………………………………………………………4

Глава 2. Двойная запись в сельскохозяйственном учете России…...10

Глава 3. Бухгалтерский учет в СССР………………………………….17

Глава 4. Бухгалтерский учет в современной России…………………30

Заключение……………………………………………………………...33

Список литературы……………………………………………………..34

### Введение

История ставит вопросы, а человек пытается найти ответы на них. На протяжении многих веков история ставила и про­должает ставить различные вопросы перед бухгал­терским учетом. Многие из них остались без ответа. Однако жизнь такова, что человек должен дать тот или иной ответ, даже если он заранее знает, что ответ не совсем правилен. В самом деле, очень долго люди, занятые хозяйственной деятельностью, в поисках от­вета довольствовались методом проб и ошибок. Они могли угадывать, но не могли знать наверное. По про­шествии многих столетий, когда хозяйственная жизнь резко изменилась, стала несравненно сложнее, тогда такие приемы перестали себя оправдывать, потребова­лась наука.

Бухгалтерский учет как комплекс научных катего­рий, как счетоведение позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара. Эти категории в своих первоистоках имели началом хозяйственную деятельность, проходившую в каких-то латифундиях, в лавках купцов и в конторах менял. По мере экономи­ческого развития они трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятель­ности деловых людей, инженеров, администраторов. Дух эпохи также оказывал огромное, иногда всепоглощающее влияние на содержание и структуру учета. Но во все времена при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что со временем стало не только возможным, но и необходимым выявить и опи­сать. Это общее можно назвать *категориями.* Общее знание, сформулированное в форме категорий, отде­лившись, так же как числа от реальных предметов, получили самостоятельное значение. Знание, исполь­зующее категории, становится наукой. Границы наук размыты, и никогда нельзя точно сказать, где заканчивается бухгалтерский учет и начинается право или политическая экономия, или статистика, или какая-либо другая наука. Но это не значит, что нет самостоятельных наук. И нет ничего более ошибочного, чем сводить бухгалтерию к праву, экономике, статистике и т. п.

Все науки можно классифицировать или по пред­мету, или по методу, или по цели. У бухгалтерского учета есть свой пред­мет—факты хозяйственной жизни, свой метод—мо­делирование и свои цели—обеспечение сохранности ценностей и выявление результатов хозяйственной дея­тельности.

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

Глава 1. Возникновение и формирование основных принципов учета.

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

**Древний мир.** Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль.

Первые торговые операции были зарегистрирова­ны в Шумере на камнях около 3600 г. до н. э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных таб­личках. Это предопределяло систематиче­скую регистрацию в учете. Напротив, папирусы древ­него Египта способствовали развитию хронологиче­ской регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Глиняные таблицы и папирусы были главными регистрами. Од­нако известны и другие носители учетных данных. В 1897 г. были открыты таблички из слоновой кости, ис­пользовавшиеся 5 тысяч лет тому назад для ведения счетов.

В древней Индии счетами-регистрами служили кружки, в них закладывали камешки—первичные документы. Это был прообраз картотеки и предполагающейся разноски по счетам.

В Греции и Риме использовали восковые таблич­ки, медные доски, кожи, холст, пергамент, папирус, в Галин—керамическую плитку и гончарные черепки, в Перу—веревки.

В 1968 г. Виллард Стон, изучая тотемные (свя­щенные религиозные) столбы американских индейцев, высказал предположение, что они изображали в круп­ном масштабе учетные палочки, т. е. контокоррентные счета. Приведенные виды носителей информации не позволяли четко отличить первичный документ от регистра и регистр от отчета. Это не могло не повлиять на организацию учета.

В Греции и Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов — книг. Полагают, что греки использо­вали два регистра: эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов—Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries,* которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или Мемо­риалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesticorum.* Относительно их назначения между ис­следователями существуют значительные разногласия. Одни (В. Джитти, А. М. Галаган, В. В. Кедров) пы­тались интерпретировать эти кодексы в духе итальян­ской формы счетоводства и связывали первый кодекс с журналом, второй—с Главной книгой. С некоторыми оговорками подобные взгляды от­стаивали Л. И. Гомберг и А. М. Вольф. Но поскольку нет данных, подтверждающих использова­ние единого учетного измерителя, нельзя и отождеств­лять названные кодексы с Главной книгой системати­ческой записи итальянской формы счетоводства. Дру­гая группа ученых трактовала первый кодекс или как кассовую книгу (Р. Байгель, Г. Ф. Шершеневич, В. М. Хвостов), или как ресконтро (М. Фойхт, Ф. Гертц), или, что представляется наиболее пра­вильным, как кассовую с ресконтро (Ф. Л. Келлер и К. Г. Деметреску); второй кодекс понимался как кни­га систематической записи, в которой каждый счет велся в своем измерителе, т. е. вино—в кувшинах, зерно—в мерах, касса—в деньгах и т. п.

Многолетняя дискуссия о характере учетных книг античного мира, легко убеждает нас в том, что все ее участники трактуют прошлое учета сквозь призму своих современных взглядов, в сущности, они проеци­руют современные концепции на старые категории. При этом одни сводят античный учет к коммерческой бухгалтерии в ее итальянской форме, другие—к камеральной бухгалтерии.

В Риме учет государственных, и в частности ар­мейских, финансов был сосредоточен в руках квесто­ров, которые контролировали все операции, связан­ные с выплатой денег. Выплаты производились только по представлении первичных документов, служив­ших единственным основанием для составления запи­сей. Была создана специальная налоговая полиция, сотрудники которой прибегали к пыткам женщин и детей для получения сведений об укрывае­мых от обложения доходах и имущества.

Учет древнего мира—это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотри­те,—говорил человек древнего мира,—вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т. п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится реги­страция косвенная. Счетный работник вместо конкрет­ного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого мо­мента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватны. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации только будут указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки нали­чия ценностей с данными текущего учета, тем полез­нее для практики учет и бесполезнее инвентаризация, и наоборот.

**Средневековье.** 24 августа 476 г. был низложен по­следний император Римской империи—Ромул Август. Согласно историческому календарю Античный мир кончился. Начиналось новое время. Насколько оно было новым, сейчас сказать трудно. Можно предпо­ложить, что все началось сначала, а можно допустить, что традиции римской бухгалтерии продолжали теп­литься в монастырях[[1]](#footnote-1). Во всяком случае одна тради­ция сохранялась—записи тех времен, так же как и в древнем мире, переполнены ошибками и грамматиче­скими, и арифметическими. Приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей. Они раз­деляли явления на большие и маленькие, прикидыва­ли: больше—меньше. Для повседневной жизни этого было достаточно. Физическая ра­бота казалась более легкой, чем заполнение учетных регистров и выполнение арифметических подсчетов.

Учетный консерватизм господствовал веками. При­вычка—вот главный принцип счетных работников. Когда Фибоначчи (1202) ввел арабские цифры, т. е. заменил аддитивную римскую систему счисления по­зиционной десятичной, понадобилось более трех ве­ков, чтобы бухгалтеры осознали преимущество новых цифр. С распространением арабских цифр, измери­тельных приборов и ростом математических знаний «миром овладевает идея точности, и на смену миру приблизительности приходит мир прецизионности». Интересно отметить, что точность под­счетов возрастает по мере осознания ее относитель­ности.

Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как рецепция римско­го права, а вслед за ним начало формироваться и торговое (хозяйственное) право. Так, во втором тыся­челетии купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требова­ния к записям. Вот правила, принятые в XIII в. для средиземноморских купцов:

1. пусть завер­шенные операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;
2. пусть в бухгалтер­ских книгах между записями не будет пустых мест;
3. пусть будет по каждой операции сделана ссылка на разрешающий ее документ;
4. пусть все числа бу­дут буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок.

В средневековье формируются две основные пара­дигмы учета—*камеральная* и *простая* бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Таким образом, здесь доходы и расходы были заданы. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы ста­новились для бухгалтера искомыми. Но так или иначе рост товарного хозяйства выдвигал на первое ме­сто учет денежной наличности и денежных обяза­тельств (векселей, чеков).

**Ренессанс и возникновение двойной бухгалтерии.** Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т. е. материальные ценности—в нату­ральных единицах, расчеты, касса — в денежных. Од­но не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными ка­тегориями, такими, как прибыль.

Уже К. Ирсон (1678) отмечал, что с XIII в. су­ществуют три учетные парадигмы:

1. камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);
2. простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кре­дит, но в учетную совокупность не входят счета собст­венных средств, еще нет системы;
3. двойная—она уже включает счета собственных средств.

Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия.

Двойная запись родилась стихийно, из необходимости контролировать разноску по счетам. Очень правильно Т. Церби ука­зал на техническую необходимость бухгалтеру конт­ролировать разноску по счетам Главной книги. По­давляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили то­вары от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны тоже больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше) и т. д. и т. п. Но были факты односторонние. Например, украли товары, дали взятку, пала корова, сгорел дом—тут был счет для записи, но не было к нему корреспондирующего сче­та. Вот для таких случаев бухгалтер «эпохи Возрождения» отводил отдельный лист, где фиксировал, только для памяти и удобства по­следующего контроля разноски, такие суммы. Ника­кого смысла в содержание этих записей он не вкла­дывал. Это был чисто процедурный прием, приводив­ший к логической необходимости «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце XVIII в., для некоторых бухгалтеров было приятной неожиданностью открытие того, что за двой­ной записью скрыто определенное содержание. Во всяком случае гипноз двойной записи, трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали обще­признанными.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

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

1. два вида записей—хронологическая и системати­ческая;
2. два уровня регистрации—аналитический и синтетический учет;
3. две группы счетов—матери­альные (товары, касса, основные средства и т. д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т. п.);
4. два равно­правных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;
5. два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;
6. два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением А—П = К; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая—наличие собственных средств;
7. две точки у каждого информа­ционного потока—вход и выход;
8. два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни—одно отдает, другое получает;
9. два раза выполняется любая бухгалтерская работа—сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы.

Но как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три непременных элемента метода: баланс, счета и двойную запись. И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с. кредитом, ак­тив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгал­терия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следователь­но, обманывает сознание, но этот обман или самооб­ман необходимы, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управле­ния ею.

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

**Экспансия двойной бухгалтерии.** С XIII в. до се­редины XIX в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Ре­шающим моментом в ее успехах был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445—1517)[[2]](#footnote-2) “Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях”, трак­тат которой “Трактат о счетах и записях”, содержит под­робное описание применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала ог­ромное влияние на все последующее развитие учет­ной мысли.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальян­ской бухгалтерии. При их рецепции в различных стра­нах возникали модификации. Развивались не учетные идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета.

Бухгалтеры думали прежде всего не о том, *что* долж­но быть отражено в учете, а о том *как* разграфить учетные регистры, в *какой* последовательности вы­полнять записи. Так появились немецкая, француз­ская, английская и американская формы счетоводства.

Выдающимся автором после Л. Пачоли был Жак Савари (1622—1690). Его главная работа “0 совершенном купце” только на француз­ском языке выдержала восемь изданий (с 1676 по 1724) и была переведена на английский, немецкий, фламандский и итальянский языки. Савари навсегда останется в истории учета как человек, ко­торый разделил счета на синтетические и аналитиче­ские, практиковал торговую калькуляцию, классифи­цировал балансы на инвентарные (оценка по себе­стоимости) и конкурсные (оценка по текущим ценам), последний включал и личное имущество собственни­ка, так как иск мог быть обращен и на все достояние купца. Конец XVII и начало XVIII вв.—эпо­ха большого влияния Савари.

Всякое торжество вызывает оппозицию, каждая мысль—контрмысль. Триумф двойной бухгалтерии привел к ее критике. Английский автор Эдвард Томас Джонс (1766—1838) выпустил в 1796 г. в Бристоле книгу “Английская си­стема счетоводства”. Книга стала известна благодаря беспреце­дентной критике двойной бухгалтерии.

Главным достижением Дегранжа считается разра­ботка им американской формы счетоводства. Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре—Журнал-Главной. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявление на любой момент времени состояния рас­четов и определение величины капитала собственника. Для этого, по мнению Э. Дегранжа, было достаточно пяти счетов: 1) Кассы, 2) Товаров, 3) Документов к получению, 4) Документов к оплате, 5) Убытков и прибылей.

Таким образом, Дегранж считал возможным огра­ничить бухгалтерский учет пятью счетами.

В середине XVIII в. в Англии пытаются применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. В это время складывается система учета производственных затрат.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф. В. Кронхейльм (1818) утверждал, что двойная бух­галтерия родилась в торговом учете из описания об­менных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил учет на две части: производ­ственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном из­мерении, второй—традиционную бухгалтерскую си­стему счетов.

У Кронхейльма нет калькуляции ни единицы материалов, ни единицы го­товой продукции. Мысль о необходимости такой калькуляции принадлежит создателю первой алго­ритмической машины астроному и величайшему ма­тематику Чарльзу Бэббиджу, который между основ­ными занятиями написал книгу об экономике про­мышленного предприятия (1832). В ней он, в част­ности, настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы из­носа основных средств и убытков, связанных с ре­монтом испорченного оборудования.

Анализ себестоимости производственных процес­сов позволяет, по мнению Бэббиджа, рационализиро­вать технологию, применяемую на фабрике. В этом, а не в определении продажных цен видел Бэббидж цель калькуляции.

**Возникновение науки. Вторая половина XIX в.** Середина XIX в.—вот тот рубеж, когда в раз­личных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учиты­ваемых объектах. Первоначально использовался толь­ко прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Наконец, во второй половине XIX в. возникают различные тео­рии учета, позволяющие по-новому истолковать зна­чение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй— уже отличается от первого, третий—искажает вто­рой, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретичес­кие взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Задача бухгал­тера-практика: руководствоваться только теми тео­риями, против которых нет достаточно сильных воз­ражений.

Наука о бухгалтерском учете обобщает практику и вместе с тем совершенствует ее.

Глава 2. Двойная запись в сельскохозяйственном учете России.

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

Однако бухгалтеры, придерживавшиеся немецкой ориентации, в похвальном стремлении к бухгалтер­ской экспансии довели до абсурда диграфические идеи.

К концу XIX в. счето­воды-аграрники раз­делились на две группы: сторонников униграфической и адептов диграфической бухгалтерии. К первой принадлежали Н. П. Заломанов, С. Н. Четвериков, А. Р. Ниппа, ко второй — авторы из круга «Счетоводства»: А. М. Вольф, А. И. Скворцов, П. В. Ростовцев и др.

Н. П. Заломанов был выразителем взглядов про­стой бухгалтерии, С. Н. Четвериков представил униграфическую парадигму, но с большими элементами камеральной бухгалтерии; первый был склонен к тео­ретизированию, второй, выра­жал мысли подавляющего большинства практиков; для первого был характерен интерес к инвентарю, для второго—к бюджету, смете; один думал сопо­ставлением прироста ценностей и денег охарактери­зовать успешность деятельности, другой пытался вы­вести финансовый результат как оборот, возникший в связи с товарно-денежными операциями, связы­вающими имение с внешним миром.

Ниппа принадлежал к бухгалтерам-практикам, в его работах простая бухгалтерия сочеталась с проб­лемами анализа хозяйственной деятельности сельско­хозяйственных имений. Ниппа считал, что «двойная бухгалтерия*,* при тщательном расследовании, оказалась совершенно излишней»[[3]](#footnote-3). Униграфистов сближала ненависть к тем, кто на­вязывал сельскому хозяйству двойную запись, к диграфистам. Позиция униграфистов сводилась к тому, что при­менение двойной записи приводит к выводам «несо­гласным с действительностью» и «противоречит здра­вому смыслу». Это мотивировалось следующими причинами:

1. Двойная запись требует безусловной денежной оценки всех объектов (инвентаря, готовой продукции, затрат), подлежащих учету, однако такая оценка осо­бенно в сельском хозяйстве не может быть точной и почти всегда носит условный характер. А поскольку эта оценка служит основой для начисления амортиза­ции и финансовых результатов, то и последние с неиз­бежностью также становятся условными.

2. Наличие смежных расходов, а в сельском хо­зяйстве практически все расходы смежные, приводит к тому, что нельзя даже приблизительно выделить долю затрат, приходящихся на тот или иной конкрет­ный вид продукции, и значит точно его оценить.

3. Условность приемов оценки приводит к услов­ности результатов, не хозяйство формирует значение себестоимости, а изощренность приемов, используе­мых бухгалтером. Следовательно, «выводами учетов нельзя пользоваться». Например, вы­бирая те или иные нормы амортизации, методы оцен­ки затрат труда на тягловую силу и способы оценки трудового вклада собственника, мы формируем в конечном счете финансовый результат, который может оказаться прибыльным, в то время как на самом деле приносит несомненный убыток.

4. Применение денежной оценки, даже если допу­стить ее объективный характер, часто приводит к та­ким выводам, которые не имеют ника­кого смысла.

5. Даже если допустить, что использование двой­ной записи и калькуляции, которая вытекает из ее требований, оказываются экономически оправданны­ми, все же полученные результаты не имеют никакого значения для сельского хозяйства, так как структура его производства зависит не от бухгалтерской доку­ментации, а от требований законов биологии, ибо именно они предопределяют севообороты.

6. Одна и та же культура в различных севооборотах приносит разный экономический результат, но оп­ределить его невозможно.

7. Севообороты зависят не только от заранее пре­дусмотренной схемы, в которой можно учесть и эко­номические факторы, но и от истощения «утомлен­ной» почвы.

8. Цены на рынке все время колеблются, тем более они резко меняются в урожайные и неурожай­ные годы. Двойная бухгалтерия не может предопре­делять уровень цен и будущую рентабельность, а, сле­довательно, то, что по калькуляции сегодня вышло убыточным, завтра может принести большую при­быль, и наоборот. Отсюда вывод: двойная бухгалте­рия может дать ложные ориентиры.

9. Наконец, иногда указывали, что двойное счето­водство является слишком дорогим и его постановка «обходится от 8 до 12% чистой прибыли имения».

Из всего этого делался вывод, что двойное счето­водство оказывается несостоятельным.

Однако приверженцы двойной бухгалтерии вели энергичный натиск. Они успешно убеждали сначала себя, а затем и доверчивых ко всему «научному» помещиков в пользе двойной бухгалтерии, в возможности оценки и калькуляции и в полной непригодности простой бухгалтерии, поскольку она устарела, ибо прошло ее время.

Современные экономисты и бухгалтеры вы­сказывали возражение по всем приведенным до­водам:

1. Денежная оценка, конечно, в случае недобросо­вестности или искренних заблуждений, может носить условный характер, но научные методы, применяемые в бухгалтерии, позволяют перейти от условных мето­дов к безусловным, единственно правильным, истин­ным (ниже увидим, что каждый из адептов новой бухгалтерии истинными и научными методами считал только собственные, а ложными—все, что применяли и пропагандировали коллеги).

2. Смежные расходы можно разделить путем при­менения совершенных математических методов.

3. Поскольку в оценке не должно быть услов­ности, постольку бессмысленно даже само предполо­жение о том, что бухгалтерские методы, а не хозяй­ственная деятельность могут влиять на величину се­бестоимости.

4. Пусть мы не можем отказаться от производства убыточной продукции, но отказаться от анализа ее себестоимости было бы преступно.

5. Только знание рентабельности различных куль­тур позволит сделать правильные выводы о севооборотах.

6. Без правильной калькуляции невозможно «во всякое время видеть, какое имущество или производ­ство дало пользу или понесло потерю».

7. Истощение почвы должно быть измерено коли­чественно, в рублях. И если это не делается, то толь­ко потому, что еще не выработаны соответствующие научные методы.

8. В двойной бухгалтерии речь идет не о прогнози­ровании рентабельности, а об определении рента­бельности реальной, т. е. об исчислении фактически понесенных хозяйственных затрат. И это она может сделать.

9. Экономия не знает границ, истина бесценна и ради нее не жалко никаких затрат.

Имущество, за­траты, рабочая сила, тягловый скот, готовая продукция требовали оценки. От оценки прежде всего зависело определение хозяйственных результатов.

Основным видом имущества и богатства старых помещиков был лес, и на этом основа­нии сразу возникали дискуссии. Само собой, что униграфисты отрицали возможность денежной оценки леса, но и диграфисты в этом вопросе не были едины. Так, С.В. Машковский считал, что оценка леса «не имеет никакого значения», А. И. Скворцов полагал, что если лес—дар природы, то и оценивать его не надо, но в отличие от С. В. Машковского допускал возможность оценки в двух слу­чаях: 1) когда он подлежит продаже и 2) когда он приносит систематический денежный доход,—автор трактовал его как земельную ренту. А. Рудский допускал денежную оценку леса путем инвентаризации, проводимой один раз в течение не­скольких лет. К. Богомазов настаи­вал на ежегодной оценке леса по текущим рыночным ценам, отдельно он хотел учитывать прирост леса, который считал целесообразным оценивать по стои­мости общих расходов на содержание леса.

Возникли дискуссии и об оценке пастбищ; одни считали, что если пастбище сдать в аренду, то можно получить за него плату, следовательно, размер аренд­ной платы надо включать в себестоимость животно­водства, другие (И. Волкович) полагали, что этого делать не нужно.

Далее возникали споры о возможном учете аренд­ной платы. Если арендатор включает в себестоимость производимых продуктов земельную ренту (аренду), то и крестьянин-единоличник, и помещик—собствен­ник земли—должны в равной степени увеличивать себестоимость своих продуктов.

Особенно много вопросов возникало в связи с уче­том основных средств и отражением их амортизации. Так, Б.И. Ясецецкий для учета основных средств от­крывал два счета: Земли и Основного капитала с подразделением последнего на счета капитала в ме­лиорации, в мертвом и живом инвентаре.

Обсуждался также вопрос об износе основных средств. Большинство авторов было против начисления амортиза­ции, она слишком «отяжеляла себестоимость» и ухуд­шала финансовые показатели. Вместе с тем за ее по­следовательное проведение высказывались М. Иванов, Ф.И. Зотов, И. Волкович, а В. Ротмистров даже отстаивал переамортизацию, К.И.Видеман для учета износа основных средств открывал счет Погашения капитала (только в части зданий и сооружений), для остальных основных средств (по старой терминологии—движимого имущества) предусматривалось прямое погашение путем уменьшения балансовой стоимости основных средств. У А. Г. Шаллера нет счета Износа основных средств вовсе, поскольку все основные средства у него погаша­ются непосредственно со счетов, на которых они чис­лятся.

Характерна позиция Скворцова. Вначале он был против амортизации, потом стал ее защищать и даже допускать начисление «доходов» с амор­тизационного фонда. Постепенно амортизация завое­вывала признание, и в 1900 г. С. В. Машковский писал, что «погашение в имении вводится только за последние годы и то по­степенно то в одной, то в другой отрасли хозяйства».

Осложнение возникло, когда диграфисты пыта­лись учесть работу гужевого транспорта. Так, у А. Г. Шаллера счет рабочих лошадей велся как сме­шанный: помимо стоимости лошадей на этом счете по дебету учитывались также затраты на их содержание и эксплуатацию; кредитовался счет на стоимость ока­занных гужевым транспортом услуг как внутри хо­зяйства, так и на сторону, а также на стоимость при­плода. Но основные трудности появлялись, когда надо было исчислить затраты «рабочих сил». Авторы того времени пытались определять величину трудовых за­трат людей и, употребляя более современную терми­нологию, энергетических затрат лошадей и волов. Они составля­ли, пять или три линейных уравнения, с помощью которых калькулировали 1 день работы на той или иной культуре рабочего, ло­шади, вола и т. п.

При учете расчетов по заработной плате конкури­ровало два способа: табель, сторонниками которого были А. Дикштейн, К. Белецкий, Д. Хон и другие, и ежедневный расчет чеками, который пропа­гандировал И. Федорченко.

Поскольку учет производства предполагал каль­куляцию, то самым сложным моментом в расчете се­бестоимости был учет смежных и косвенных расхо­дов[[4]](#footnote-4). Большинство авторов полагали, что все косвенные расходы надо сразу относить на счет Убытков и при­былей—И. Волкович, С.В. Маш­ковский, С. Хлебников. М. Иванов считал, что косвенные расходы надо распределять пропорционально отработанному рабочему времени, а А.И. Скворцов—пропорциональ­но затрате оборотного капитала.

Что касается счета Скотоводства, то авторы дис­кутировали вопрос об отражении на нем стоимости скота и расходов на его эксплуатацию. И сейчас как курьез можно отметить мнение П.И. Рейнбота, А.И. Скворцова, А.М. Вольфа, А.Г. Шаллера, К.И. Видемана о том, что один счет предпочтитель­нее.

Необходимость использования двух счетов пока­зал А. А. Мошкин. Он предлагал на каждый вид жи­вотных открывать два счета: один—для учета жи­вотных, другой —для учета затрат на их содержание. Со счета затрат (содержания того или иного вида животных) списывался выход продукции, а образо­вавшееся сальдо переносилось на имущественный счет соответствующего вида животных в конце года. После этого имущественные счета закрывались. Сум­мы результатов отражались транзитом через имуще­ственные счета и переносились с последних на счета результатов, которые открывались отдельно для уче­та результатов по сельскому хозяйству, коневодству, лесному хозяйству, торговле, промышленной деятель­ности (для каждого вида). Рабочий скот (лошади, волы) А.А. Мошкин пред­лагал оценивать по стоимости приобретения с ежеме­сячным начислением амортизации, скот молочного стада — по цене приобретения с начислением амор­тизации с той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой.

Об оценке готовой продукции диграфистам было договориться еще труднее. Теоретически они должны были бы высказываться за себестоимость, но в чи­стом виде такая оценка встречалась редко. Однако утверждение о том, что для потребляемых в хозяйстве продуктов своего производства следует применять себестои­мость, было достаточно распространено. Продавае­мые продукты предлагали оценивать по рыночным ценам. Этот взгляд отстаивали А.И. Скворцов, В. Смиреномудренский, И. Волкович со множеством оговорок и уточнений и даже униграфист С.Н. Четвери­ков. Напротив, А.Г. Шаллер считал, что продаваемые продукты должны оцениваться по себе­стоимости с тем, чтобы была ясна прибыль от их реа­лизации, а потребляемые внутри имения продукты — по продажным ценам с тем, чтобы затраты получили стоимостную (рыночную) оценку. Ф.И. Зотов справедливо видел в обоих подходах непоследова­тельность (в одном и том же хозяйстве одни и те же предметы оценивались по-разному) и признавал един­ственно правильной оценкой—продажные цены. Однако и такой подход не мог удовлет­ворить многих. Поэтому на практике стали широко практиковать условные (учетные) цены. Они позво­ляли выводить ежемесячные результаты, обеспечива­ли сопоставимость и стабильность данных, облегчали технику учета. По истечении года разница между се­бестоимостью и учетными ценами списывалась или на счет Продажи, или прямо на счет Убытков и при­былей. Сторонником условных учетных цен был С.В. Машковский, а главным критиком —А.И. Скворцов.

Правильность оценки готовой продукции была связана с правильностью исчисления затрат, а оно зависело от наиболее точного разграниче­ния затрат по отчетным периодам. Для этого, счита­ли многие специалисты, надо вместо календарного года использовать год хозяйственный, предопределен­ный сельскохозяйственным циклом, ибо выбор границ хозяйственного года позволял в значительной степе­ни определить финансовые результаты. Хозяйствен­ный год разные авторы предлагали начинать в раз­ное время. Еди­ного подхода не было, начало года считали с того мо­мента, который признавали более удобным для себя.

Велись дискуссии и относительно детализации счета Производства. Так, И. Волкович считал не нужным аналитический учет по этому счету, напротив, Т. Медников писал об учете затрат по культурам, П.В. Ростовцев, при­держиваясь последнего взгляда, рекомендовал отно­сить расходы по содержанию рабочей силы на те от­расли, для которых она привлекалась, А.3. Попов настаивал на организации ана­литического учета не только по культурам, но и в разрезе полей, мечтая о чем-то подобном попередельной калькуляции. С точки зрения организации учета можно отме­тить, что разные авторы предлагали различные фор­мы счетоводства: американскую (Рейнбот, Пацошинский), немецкую (Мошкин), итальянскую (Салмин)

Все эти работы были ориентированы на крупное помещичье хозяйство. Однако развитие фермерского хозяйства позволило распространить двойную бухгалтерию и на него. Больше всего в этом направлении сделал швейцарский автор, профессор университета в Цюрихе, Эрнст Лаур (1901). Он пред­лагал пять книг: дневник, инвентарь, кассовую, нату­ральных продуктов, отчета. Центральная книга, кото­рая должна было вестись по двойной системе,—кас­совая, она предусматривала ведение четырех счетов:

1. хозяйства (покупка семян, удобрений, уплата про­центов по ипотеке; доходы от продажи сельскохозяй­ственной продукции);
2. домоводства (покупки и приобретения для личного, домашнего потребления семьи);
3. побочные занятия (доходы и расходы);
4. владельца (личные «карманные» расходы главы семьи).

Таким образом, двойная запись связывалась только с различными «центрами» и деньгами, их по­ступлением и тратами, из которых выделяли четыре: производство основное, семья, производство вспомо­гательное и глава семьи (лично). Подобный подход был до­статочным для ведения текущего учета, но Лаур усу­гублял различие, вводя по каждому счету (центру) расходы на заработную плату по действующим на рынке труда ставкам, а также расходы на другие виды работ, оценивая все это в условных деньгах. В учете условные деньги складывались с безусловными (наличными). Это де­лалось ради иллюзии расчета выгодности хозяйства и исчисления, в случае необходимости, себестоимости.

Идея применения двойного счетоводства в сель­ском хозяйстве и труды Лаура встретили серьезные возражения. Лидером оппозиции был Фридрих Эребо, который доказывал взаимодополняемость различных отраслей хозяйства, принципиальную комплексность их затрат, а следовательно, условность и ненужность результатов, получаемых с помощью двойной бухгал­терии. Лаур признавал в целом критику Эребо, но полагал, что двойная бухгалтерия «облегчает задачу» управления хозяйством. Как бы ни оценивать позицию Эребо относитель­но двойной бухгалтерии, его подход к определению финансового результата в учете имеет огромное зна­чение, он относится ко всем хозрасчетным предприя­тиям и, конечно, значительно выходит за границы сельского хозяйства. Этот подход, известен, как пра­вило Эребо (приводится в формулировке А. В. Чая­нова): «Единственной реальной величиной дохода и доходности являются только результаты хозяйствен­ной деятельности по всему хозяйству в целом» . Суть правила сводится к тому, что бухгалте­рия не должна исчислять доходность структурных подразделений предприятия, а только доходность предприятия в целом.

Главный вывод при рассмотрении вопроса исполь­зования двойной бухгалтерии для сельского хозяйства состоит в следующем: «Никакая система счетоводства сама по себе не гарантирует успеха в хозяйственной практике. Для последнего решающим является точ­ное знание всех самых конкретных условий хозяйства и искусства его организации». А. В. Чаянов, продолжая идеи Колумеллы, не уставал указывать: результат хозяйства созда­ется в поле, на скотном дворе и на рынке, но не в бухгалтерии.

Тем не менее, двойная запись в учете сельского хо­зяйства России с начала XX в. начинает получать распространение. Этому в значительной степени спо­собствуют бюджетные обследования земских стати­стиков (Н. И. Костров, А. Н. Челинцев, А. В. Чаянов, Г. А. Студенский, А. В. Пешехонов и др.). Они использовали методологию двойной бухгалтерии для текущего наблюдения хозяйственной деятельности крестьянской семьи, и тем самым принципы учета стали позволять оценивать эффективность хозяйст­венной деятельности этих семей, причем статистики часто пытались искусственно разделить доход семьи на необходимый и прибавочный продукт.

Таким образом, в сельском хозяйстве как нигде видны условности и недостатки двойной бухгалтерии. Она, в сущности, была навязана сельскохозяйствен­ному учету и именно на этом участке выявлялись ее недостатки. Бухгалтерия могла развиваться различ­ными путями, и двойная запись совсем не обязатель­на для нее.

Глава 3. Бухгалтерский учет в СССР.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Энергетическое и предметное направления не полу­чили распространения. Среди его представителей отметим М. Н. Смит и С. А. Клепико­ва, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной, приведенной единицы энергии («эрг»), и А. В. 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». Самым важным здесь было вы­движение ими новой задачи учета — выявление на­роднохозяйственной эффективности взамен определе­ния прибыли отдельных предприятий.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Имея опыт жизни, Николаев сформулировал три требования, которым должен отвечать настоящий бух­галтер: хорошо знать особенности предприятия, в ко­тором работает; быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоять тому давлению, какое он по­стоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста — оперативника-хозяйственника»; обла­дать способностью быстро ориентироваться в особен­ностях каждой отдельной сделки, чтобы знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сдел­ки.

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

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

Б. *Систематизация—*правила построения счетов бухгалтерского учета, рассматриваемые им толь­ко как балансовые счета. В этой модели бухгалтерского баланса выделя­ются две аксиомы[[5]](#footnote-5): Пачоли—о равновеликости де­бета и кредита и Пизани — о равновеликости сальдо *динамических* и *статических* счетов. Учение Рудановского о систематизации и балансе включает ряд неудачных положений но, несмотря на это, в целом его теория является большим достижением учетной мысли.

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

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

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

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

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

*Субъекты —* это участники хозяйственного процес­са.

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

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

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

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

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

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

**3. Деформация принципов бухгалтерского учета (1929—1953)**

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

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

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

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

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

Можно отметить три основных следствия этой большой дискуссии: 1) сферой применения бухгалтер­ского учета было признано все народное хозяйство[[6]](#footnote-6); 2) парал­лельное существование двух дисциплин *счетоведения* и признано нецелесообразным. Было решено создать единую научно-практиче­скую дисциплину — бухгалтерский учет; 3) двойная запись стала рассматриваться как метод, как прием учета, а не как объективно действующий закон.

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

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

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

Оригинальным способом был пере­ход к ежедневному балансу[[7]](#footnote-7). Такое решение откры­вало возможность получать ежедневную информацию о состоянии предприятия.

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

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

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

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

Блатову принадлежит заслуга наиболее подроб­ного обоснования необходимости исчисления себе­стоимости.

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

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

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

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

Появление в практике терминов «нормативный учет» и производного от него «нормативная себестои­мость»[[8]](#footnote-8) потребовало выяснения соотношений между плановой и фактической себестоимостью. Р. Я. Вейцман оказал влияние на последующие представления бухгалтеров, отождествив понятия плановой и норма­тивной себестоимости.

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

Несмотря на широкую пропаганду «чистого» ва­рианта нормативного учета, отмеченные обстоятель­ства тормозили его распространение. Серьезным фактором, тормозящим распространение «чистого» нормативного учета затрат на производство, следует признать от­сутствие научно обоснованных нормативов.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9. И, наконец, последнее предположение: допу­стим, что себестоимость рассчитана и измерена совер­шенно точно. Тогда все равно возникают минимум два вопроса: а) что с этой себестоимостью делать? и б) во что она обойдется, какова себестоимость себестоимости. Расчет себестоимости, конечно, и трудоемок, и до­рог, а решать с ее помощью конкретные производст­венные задачи не приходится, так как она не верна по существу.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. **Гибкость**—Суть этого принципа сводится к воз­можности эксплуатировать ЭВМ как в режиме пер­сонального компьютера, так и в операторном вариан­те.
2. **Коммуникация**—возможность передачи инфор­мации от одного лица, занятого обработкой данных, другим лицам, участвующим в хозяйственном.
3. **Коллация**—предполагает четкую адекватность объема прав объему обязательств.
4. **Мнемоничность**—предполагает оптимальное соче­тание запоминающих и печатающих устройств.
5. **Информационное обеспечение**—по возможности никогда не должно увеличиваться в связи с созданием ЭВМ.
6. **Огмантация**—предполагает, что объем результат­ной информации должен превышать объем исходных данных.
7. **Пирамида**—принцип, согласно которому чем выше уровень управления, тем меньше информации о ниж­них уровнях.
8. **Инвариантность**— хорошо составленная программа должны ре­шать не частную задачу, а частный случай более общей задачи, составленной проектировщиком.
9. **Главное звено**—с точки зрения технологии ма­шинной обработки данных необходимо четко разгра­ничить *массовые и немассовые* операции.
10. **Перманентность (корректировка)**— возникающих ошибок предполагает, что учетный регистр на маши­не не исправляется, а сохраняется в первоначальном виде.

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

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

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

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

Теория позволяет:

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

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

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

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

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

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

Глава 4. Бухгалтерский учет в современной России

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

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

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

* формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
* обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
* предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов, обеспечение ее финансовой устойчивости.

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

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

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

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

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Функции бухгалтерского учета | | | | |
|  | | | | |
| Контрольная | Информационная | Обеспечение сохранности | Обратной связи | Аналитическая |
|  |  |  |  |  |

Рис. Функции бухгалтерского учета

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

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

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

* **Обеспечение сохранности имущества** - функция, имеющая большое значение в условиях рыночных отношений и наличия разных форм собственности. Выполнение данной функции зависит от действующей у нас системы учета и определенных предпосылок:
* наличия специализированных складских помещений, оснащенных средствами оргтехники;
* совершенствования самой системы учета, применения научно обоснованных методов выявления недостач, растрат, хищений;
* использования современных средств вычислительной техники для сбора, обработки и передачи информации.
* **Функция обратной связи** означает, что бухгалтерский учет формирует и передает **информацию обратной связи**, т.е. информацию о фактических параметрах развития объекта управления.

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

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

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

# Заключение

В данной работе рассмотрены этапы формирования учета, начиная с древних времен, подробно освещено развитие учета в дореволюционной России и СССР, и заканчивая современным состоянием бухгалтерского учета в России.

Учет возникал постепенно, долго и неопределен­но. Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику учета на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль. Учет древнего мира—это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе.

В средневековье формируются две основные пара­дигмы учета—*камеральная* и *простая* бухгалтерия, с XIII в. су­ществуют уже три учетные парадигмы.

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

В дореволюционной России двойная запись изна­чально развивала теорию учета в целом по канонам немецкой бухгалтерии.

История бухгалтерского учета в СССР органи­чески продолжила тра­диции старой дореволюционной России, а зачатки но­вого учета можно проследить с первых недель фев­ральской революции, которая привела к огромным социально-экономическим измене­ниям, которые не могли не отразиться на ведении уче­та.

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

Итак, обобщив данную работу в заключении хотелось бы сказать, что истории бухгалтерского учета написана не столько для того, чтобы расска­зать о минувшем, сколько из желания помочь читате­лям лучше осмыслить наше настоящее и наше гряду­щее, так как ее изучение облегчает понимание практических проблем, ставит новые вопросы, выдвинутые жизнью.

Мы должны понять, что «прошлое как бы раздроб­лено будущим» и что поэтому наше прошлое в нашем будущем.

# Список литературы

1. Аристотель. Соч.: В 4 т.—М.: Мысль, 1983.
2. Бартошек М. Римское право.—М.: Юридическая лите­ратура, 1989.
3. Воронина Л.И. Основы бухгалтерского учета и аудита. Часть I. — М.: ПРИОР, 1997
4. Козлова Е.П., Парашутин Н.В. и др. Бухгалтерский учет. — М.: Финансы и статистика, 1994.
5. Нидлз Б., Адерсон Х., Колдуэлл Д.Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1994.
6. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса.—Л,: 1989.
7. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1991.
8. Чаянов А.В. Бюджетные исследования. — М., 1979.
9. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования се­бестоимости промышленной продукции. — М.: Финансы, 1975.
10. Щенков С.А. Бухгалтерский учет в промышленности. —М.: Финансы, 1979.
11. Щенков С.А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия.—М.: Финансы, 1983.

1. А. Тессие полагал, что в меровингской Франции учет про­должал римские традиции, а Ф. Гертц даже утверждал, что римская практика ведения учетных книг сохранялась во Флоренции до эпохи позднего средневековья. [↑](#footnote-ref-1)
2. Точную дату смерти Л. Пачоли—19 июня 1517—недавно установили японские исследователи*.* [↑](#footnote-ref-2)
3. «Тем не менее, — писал автор, — мне удалось сохранить в учете математически точный баланс (подчеркнуто А. Ниппа), со­ставляющий единственное неотъемлемое достоинство итальянской (двойной) системы». Далее автор указывал, что им устранен из учета ряд статей и искусственные методы оценок. Как на достоинство предлагаемого им порядка он ссылался на то, что в его варианте простой бухгалтерии отсутствуют такие сче­та, как Касса, Долги, Товары. Их данные отражались в Книге счетов, которая велась по двусторонней схеме с подразделением в отдельных графах на деньги, долги, работы, товары и итого­вой графы. Такое построение снижало контрольные функции учета и делало его весьма сложным. Для примера можно со­слаться на учет кассы: вместо упраздненного автором специаль­ного счета появляются фрагментарные частицы кассы, разбросан­ные буквально по всем счетам. [↑](#footnote-ref-3)
4. В целом, как правило, почти у всех авторов речь шла об учете затрат, а не о калькуляции. О последней речь пойдет значительно позже. [↑](#footnote-ref-4)
5. Правильнее было бы назвать постулатами; признавая объ­ективный характер баланса, Рудановский употребляет термин «аксиома». [↑](#footnote-ref-5)
6. «Объектом социалистического учета, — писал А. С. Мен­дельсон, — является социалистическое строительство в широком смысле этого слова со включением в него как народного хозяй­ства, так и социально-культурного строительства».

   3О трех видах учета впервые у нас писал С. В. Воронин (оперативный учет он вслед за А. В. Чаяновым называл техни­ческим). [↑](#footnote-ref-6)
7. Условия получения ежедневного баланса были четко из­ложены Н. Р. Вейцманом. [↑](#footnote-ref-7)
8. Термин «нормативный учет», характеризующий отличия от системы стандарт-костс, был введен, по-видимому, Т. Белькин-дом в начале 1931 г. [↑](#footnote-ref-8)