Министерство образования и науки Российской Федерации

Негосударственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

Волгоградский институт экономики, социологии и права

Факультет экономический

РЕФЕРАТ

по «Бухгалтерскому учету»

Тема:

«Влияние реформ Петра I на развитие учета в России»

Волгоград ‑ 2009

**Содержание**

Введение

1. Основные этапы развития бухгалтерского учета
2. Эволюция учета до реформ Петра I
3. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России
4. Распространение в России двойной записи

Заключение

**Введение**

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 было много, но более чем тысячелетняя история нашего учета показывает вполне самобытное содержание.

Развитие учета – это развитие бухгалтерской мысли. Есть бухгалтеры, убежденные в том, что в нашем деле практика – все, теория – ничто, выдумывают от нечего делать. Но если все-таки что-то делать, надо знать, *что* делать, *зачем* делать и *как* делать. На эти вопросы ответ может быть дан только человеческой мыслью, и на разных этапах бухгалтеры отвечали на них по-разному. Суть эволюции бухгалтерской мысли мы можем представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда вытекает очень важный вывод.

*Занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью.*

Но чтобы лучше управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления. В нашем случае – это методология бухгалтерского учета.

Необходимо понять и оценить какое влияние оказали реформы Петра I на развитие бухгалтерского учета в России.

**1.** **Основные этапы развития бухгалтерского учета**

Методология бухгалтерского учета прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. При этом достижения предыдущих этапов органически включаются в состав последующих этапов, растворяются в них. Рассмотрим эти этапы:

*1. Натуралистический (4000 до н. э. – 500 до н. э.)*. Мысль бухгалтера достаточно примитивна, он хочет отразить в учете то, что видит, с чем работает. Сначала просто отразить, затем точность отражения превращается в идеал. Чем точнее учет фиксирует происходящее в хозяйстве, тем лучше. Так возникает центральное понятие бухгалтерского учета – факт хозяйственной жизни.

В основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни. В самом общем виде *факт хозяйственной жизни* – это то, что должен согласно программе наблюдения (инструкции) зарегистрировать бухгалтер. Любая единица имущества, находящаяся в организации, должна быть зафиксирована в учете. Так рождается инвентаризация и вместе с ней материальные (инвентарные) счета. Каждый факт хозяйственной жизни, порождающий обязательства сторон, тоже должен быть отражен в учете, и это приводит к такому методу учета, как коллация (сверка взаимных расчетов), а в самом учете для ее фиксации возникают счета расчетов. Все факты делятся на факты состояния, действия и события. Факты состояния предопределили и первые учетные приемы– *инвентаризацию* – констатацию того, что есть, и *коллацию* – установление, кто кому и что должен. Факты действия (обычная работа) и факты события (форс-мажорные) отражались там же в порядке констатации. И для регистрации фактов хозяйственной жизни появились первые счета: инвентарные (материальные) и счета расчетов (контокоррентные).

На этом этапе очень важно понять, что первоначально факты предопределяют учет, но со временем сам учет будет создавать факты хозяйственной жизни.

*2.* *Стоимостный (500 до н. э. – 1300).* Появление денег (первые монеты возникли в V в. до н. э.) привело к возникновению нового приема – *оценки,* которая проводилась во всех случаях, когда деньги выступали в функции меры стоимости. С этого момента объект учета – факт хозяйственной жизни – раздвоился, ибо сначала он отражался в натуральном измерении, а потом (или одновременно) в денежном.

Денежная оценка вносит в учет определенную условность, например, поступило на предприятие 200 кг зерна. Сразу же возникает вопрос: как этот вес представить в деньгах. Можно по цене приобретения, можно по текущей рыночной цене, можно по продажной цене, можно по объективной (или субъективной). Различие между действиями и событиями легко понять на следующих примерах: привезли в магазин товары – действие, товары сгорели – событие, ценности зерна для данного предприятия и т.д. Внося в учет элементы условности, любая оценка создает тем самым основу для научных изысканий.

Но появление денег имело еще одно следствие: деление учета на *патримоналъный* и *камеральный.* В первом упор делался на учет имущества, во втором – на отражение прихода и расхода денег. В патримональном учете деньги выступают в функции меры стоимости, в камеральном учете – как средство платежа. На этом этапе развития учета счета велись и в натуральном, и стоимостном измерении.

*3. Диграфический (1300–1850).* Желание и необходимость выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности привели к разделению патримонального учета на *униграфический* (простая запись) и *диграфический* (двойная запись).

Обе ветви бухгалтерского учета существуют и в наши дни, но в целом диграфический учет (основан на двойной записи) получил гораздо большее развитие. Тем не менее, распространение малых предприятий и появление компьютерной техники явно оживили возможности и униграфического учета, основанного на простой записи. Исследователи по-разному оценивают взаимосвязи между учетом униграфическим и диграфическим. И тут необходимо подчеркнуть, что все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны. Большинство авторов искренне полагают, что двойная бухгалтерия родилась из простой. Однако некоторые, составляющие явное меньшинство, не без основания считают, что униграфическая бухгалтерия родилась из двойной, а не наоборот. По их мнению, кто-то просто исключил из системы счетов двойной бухгалтерии счета собственника и тем самым создал униграфический учет. Для ответа на этот вопрос необходимо установить: совпадал ли по времени переход на денежный измеритель с переходом к двойной бухгалтерии, которая органически невозможна без единого обобщающего измерителя, или же такой переход возник значительно раньше формирования диграфизма. В первом случае необходимость использования двойной записи привела к возникновению единого обобщающего денежного измерителя, без которого бухгалтерия уже не могла существовать, во втором случае она могла существовать, но не могла быть эффективной. В обоих случаях это означало еще большую степень условности учетных данных. В плане счетов произошла революция, так как появились условные счета (счета порядка и метода); счета собственных средств – счет капитала и дополнительный к нему счет прибылей и убытков.

*4. Теоретико-практический (1850–1900)*. Дальнейшее развитие диграфического учета шло по двум направлениям. Одни бухгалтеры пытались истолковать факты хозяйственной жизни с позиций юриспруденции, другие рассматривали их как экономические, при этом возникал вопрос о приоритете формы (право) над содержанием или содержания (экономика) над формой.

Другие бухгалтеры, а их было большинство, значительное внимание уделяли учетной процедуре, что привело к *дифференциации* счетов, их классификации, развитию различных *форм счетоводства.* Желание познать содержание учитываемых процессов и сделать бухгалтерскую процедуру более эффективной привело к возникновению условных категорий (баланс, прибыль, себестоимость, издержки производства и обращения и т.п.), и практика учета еще более отдалилась от конкретной реальной действительности, но с тем, чтобы лучше понять и эффективнее воздействовать на нее.

Это нашло отражение в новой дифференциации счетов. Теперь наряду со счетами собственными (материальные, расчетов), полууставными (счета собственных средств) появились совершенно условные метафизические счета (результатные и контрарные), и бухгалтерский учет стал приобретать вид уже не фотографии, а нечто подобное рентгенограмме.

*5. Научный (1900–1950).* Много веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность (счетоводство). Она включала набор процедур, выбор между которыми делался методом проб и ошибок. В середине XIX в. были заложены основы бухгалтерской науки (счетоведения), сформулирован и обоснован ее категорийный аппарат. До конца XIX в. преобладала юридическая интерпретация учета, с начала XX в. получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, время от времени влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения, и ни одна из них не исчезала. При этом появление условных категорий сначала было стихийным. Но в определенный момент возникла необходимость в их осмыслении. Оно началось через истолкование центральной категории – *баланса.*

Одни понимали его как следствие двойной записи *(динамическая* трактовка), другие – как упрощенную инвентарную опись *(статическая* трактовка). Последняя требовала подтверждения, что привело к возникновению современного *аудита.*

Существенное значение на этом этапе получают учет затрат и калькуляция себестоимости работ и услуг. По учету затрат патримониальное счетоводство связано с камеральным. Последнее фиксировало затраты в соответствии со сметой, первое – по мере возникновения. *Теория калькуляции себестоимости* возникла в начале XX в. Она предполагала расчет полной себестоимости, т.е. включение в нее как прямых, так и косвенных затрат. Дальнейшее влияние камерального учета создало систему *стандарт-костс,* предусматривающую предварительную калькуляцию и жесткое нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. К середине 30-х годов были сформулированы принципы *директ-костинга* – метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые затраты, что позволяло расширять объемы производства, снижая отпускные цены до исчисленной частичной себестоимости. В начале 50-х годов был предложен метод *учета затрат по центрам ответственности,* т.е. учет затрат по местам их фиксации. И наконец, уже в конце XX в. возникает метод *ЛВС –* исчисление затрат по каждой функции управления. В дальнейшем это направление привело к возникновению управленческого учета. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства. В ряде европейских стран (Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург и т.д.) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета, которая породила в обществе ожидания появления специальной отрасли права – бухгалтерского.

*6. Современный (с 1950)* этап привел к развитию динамической и статической трактовок баланса и к попыткам их некоторого синтеза. Динамическая трактовка и эволюция методов калькуляции привели к рождению управленческого учета, а статическая трактовка предопределила возникновение международных стандартов финансовой отчетности – МСФО и *национального счетоводства.* Обе трактовки оказывают влияние на формирование налогового учета.

В целом меняется природа счетов, происходит переход от учета предприятий к учету всего народного хозяйства; счета перестают отражать довольно точные юридические явления и начинают концентрировать движение информации, каждый счет становится «черным ящиком», имеющим вход (дебет) и выход (кредит).

На этом этапе было осознано, что учет ведется в интересах различных групп, участвующих в хозяйственных процессах, и единый бухгалтерский учет предстает в различных видах: налоговый учет ведется в интересах государства, финансовый – для актуальных и потенциальных собственников, правленческий – вследствие нужд администрации. Однако бухгалтерский учет – один во всех лицах. Его прошлое прячется от нас, оставляя только разрозненные фрагменты, связь между которыми мы должны проследить.

**2. Эволюция учета до реформ Петра I (862–1700 гг.)**

Особенности учета. Учет в России появился и развивался как учет государственный. На протяжении всей истории нашей страны бухгалтерский учет строился практически на одних и тех же принципах, обусловленных характером экономики и менталитетом людей. Разберем эти принципы.

**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 принцип возник в княжеском хозяйстве вместе с зарождением русского государства в 862 г. и распространением варяжской техники учета.

**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 византийской учетной мысли. Личная ответственность за сохранность чужой (государственной, общественной, частной) собственности легла в основу учета, сделав контрольную функцию преобладающей. При этом ответственность была не только материальной, но и уголовной – личной. В случае недостачи виновного избивали, лишали жизни. Иван Семенович Пересветов, известный публицист XVI в., советовал в помещении складов прибивать к стенам кожу бывших кладовщиков, допустивших недостачу. Это было бы предупреждением для вновь принятых на работу. 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 (в которых учетные остатки сверялись с натурными, а не наоборот).

**3. Принцип личной ответственности:** *человек* – *объект учета, ибо каждый человек так или иначе подотчетен,* возник в эпоху татарского ига вследствие введения подушной подати.

**4.** Впоследствии при переходе к иной окладной единице – сохе (Соха – единица податного обложения на Руси XIII–XVII вв., измеряемая количеством работников или средств производства) и возникновении круговой поруки мы сталкиваемся с новым **принципом коллективной ответственности:** *платеж несет общество, и недоимка любого из его членов возмещается остальными членами мира, общества (коллектива).* Этот принцип доживет до наших дней в форме так называемой коллективной материальной ответственности.

**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 учета исполнения этого задания; широкое распространение получает учет сметных ассигнований, целевых средств, выполнения планов, фондирования и т.п.

**6. Принцип коллации:** *все взаимные расчеты между лицами, участвующими в хозяйственной деятельности, должны быть выверены,* широко поощрялся в торговле. В "Домострое" – правилах русской жизни XVI в., было выдвинуто следующее требование: А которые в лавках торгуют: – ино с теми в вечере и на упокой, на всякую неделю, самому государю надо быть сличиться с ними в приходе и в расходе и купле, и продаже.

**7. Принцип примата административных правоотношений:** *обязательства перед начальником всегда важнее обязательств перед сторонними лицами.* Из этого принципа вытекает русское понимание учета, прежде всего как обязанности, а отнюдь не необходимого средства управления.

**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**, или обрядолюбия: *внешний вид документов, их взаимосвязь, порядок и последовательность заполнения являются неотъемлемой частью учета; порядок важнее содержания;* казаться важнее, чем быть. Этот 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.

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

**Учет в государственном хозяйстве**

Основу учета составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. В начале каждого года (год начинался с 1 сентября) или в конце текущего года под руководством опытных дьяков составлялись окладные книги. Каждый приказ ведал сбором налогов и вел окладную книгу на ту область государства, которая закреплялась за данным приказом, для покрытия его расходов. Все записи в окладных, приходно-расходных книгах велись по городам, входившим в состав приказной области. В начале года каждому городу вписывались недоимки прошлых лет с указанием видов недоимок. Текущие записи выполнялись на основании первичных документов, причем по каждому городу учет велся по видам поступлений, их было 127.

Сохранившиеся документы Поместного приказа показывают, что для записи расходных операций уже требовался оправдательный документ (выписка или роспись) или приказ начальствующего лица, причем каждый оправдательный документ должен был иметь резолюцию дьяка, в ведении которого находилось дело, а в тексте резолюции прописью проставлялась сумма, подлежащая выдаче. Записи в учете выполнялись в ряде книг, содержание каждой записи включало: 1) дату (месяц, число, иногда год); 2) текст (наименование поставщика или контрагента, количество и качество поступивших предметов, цена за единицу, сумма); 3) отметку о характере купленного предмета (назначение предмета, когда была произведена покупка, кто покупал, кто составлял расходную смету); 4) расписку о получении денег; 5) отметку об употреблении приобретенных предметов.

При Алексее Михайловиче был создан специальный Приказ счетных дел. Его сотрудники систематически проводили ревизии счетных книг различных ведомств, проверяли выполнение ассигнований, выделенных под отчет послам, воеводам и другим должностным лицам, изымали в бюджет не использованные приказами денежные средства. Для проведения ревизии в других городах вызывали в Москву в Приказ целовальников с учетными книгами и оправдательными документами (очевидно, "бухгалтеров-ревизоров было мало, поэтому вместо того, чтобы людей посылать к документам, документы везли в Приказ).

**Учет в монастырских хозяйствах**

Здесь существовал сложный порядок распределения хозяйственных обязанностей: управляющим был келарь, ему подчинялись казначей (ответственный заденежные суммы) и старцы (ответственные за разовые работы или отдельные виды материальных средств); кроме того, в отделениях монастырей – пустынях – выделялись приказчики (завхозы) и строители (ревизоры). Материально ответственными лицами должны были служить выборные целовальники. Интересный материал о распределении обязанностей в монастыре находим в Уставной грамоте строителю Киево-Печерской пустыни (1701). В ней предусматривались: 1) инвентаризация и взыскание недостачи с предыдущего строителя; 2) материальная ответственность за все ценности распределяется солидарно с казначеем; 3) казначей хранит ключи от складов, а строитель опечатывает склады; 4) для денежных доходов открывается специальная книга, заполняемая строителем или казначеем, в каждой статье оговариваются источники поступления и дата; после каждой статьи надо "прикладывать руки", такая же книга открывалась на расход; 5) учет муки также должен вестись в двух отдельных книгах для прихода и расхода; 6) то же относительно одежды и прочего инвентаря; 7) заполненные за год книги должны быть присланы архиепископу.

Сведения об урожае записывались в ужимные и умолотные книги, которые велись земскими или церковными дьячками. Заполненные книги, как отчет "за поповыми руками, прислати".

Списание продуктов оформлялось записями в специальной столовой книге. Вот образец такой записи: "Декабря в 5 день, напомин по боярине по князе Иване Ивановичу Шуйском, во иноцех схимнике Ионе, выдано в приспешню подкеларнице старице Федосье Гарской в стол четверик муки пшеничной на пироги дана блины, четверик муки овсяной, полтретника круп овсяных, полтретника круп гречневых: кормили протопопа с братьею". Весьма важным выводом из системы учета XVII в. надо признать то, что учет прихода всегда был отделен от учета расхода, при этом 1) достигался больший контроль за ценностями, в частности, материально ответственные лица не знали учетных остатков; 2) достигалось большее удобство в хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни. Продолжительность отчетного периода колебалась. Так, по данным приходно-расходных книг пребывание в должности ответственного лица: Корнильев Коменский монастырь (1576–1578) – год; Болдин Дорогобужский монастырь (1585–1589) – год; а с 1605–1607 гг. – по должности; Богословский монастырь (1673–1687) – год; Троицкий монастырь – два раза в год: весной и осенью. Отчетность сопровождалась инвентаризацией, причем не натуральные остатки сличались с учетными, а, наоборот, учетные – с натуральными. Сверка учетных книг с наличностью в случае благоприятного исхода дел оформлялась такой записью: "и приход с расходом сошелся (к расходу прибавлялась денежная наличность), а побегу на него нет ничего.

С начала XVIII в. значение монастырей в народном хозяйстве снижается, а в 1764 г. их земельная собственность была секуляризирована.

**Учет в строительстве и промышленности**

Из XVII в. до нас дошло несколько учетных памятников, позволяющих реконструировать систему учета. Так, при возобновлении стенной иконописи в Московском Успенском соборе в 1642–1643 гг. велась следующая документация: 1) указ; 2) смета; 3) приходная книга денег; 4) расходная книга денег; 5) отдельные книги для прихода и расхода пшеницы, клея, воска, свечей, бумаги, гвоздей; 6) книги выполненных работ.

В делах о строительстве первого русского корабля "Орел" сохранился отчет за 1667–1671 гг., содержащий ряд книг, из которых следует: выдано целовальникам денег за снасти и припасы – 1710 р. 23 алт. 4 деньги, за припасы – 84 р. 10 алт.; все строительство обошлось в 9021 р. 25 алт. 2 деньги. Это первые памятники учета в судостроительной промышленности России. Строительство Гостиного двора в Архангельске обошлось в 1670 г. в 6579 р. 3 алт. 4 деньги.

Собственно производственный учет складывается в России во второй половине XVII в. Так, в Арзамасе было организовано производство поташа. Сохранились книги Арзамасских и Барминских будных (строительных) станов 1679–1680 гг. Здесь имеются: 1) приходно-расходная Главная книга, содержащая сплошной учет; 2) именная книга (ресконтро рабочих и служащих); 3) сметная (калькуляционная) книга. Главная книга заполнялась по данным учета целовальников. В именной книге платежная ведомость сгруппирована по месту жительства лиц, имеющих прогулы и не имеющих таковых.

Ознакомление с учетом, который вел Афанасий Фонвизин по тульским и каширским металлургическим заводам, показывает, что имели значение три книги: 1) переписная, содержащая инвентарную опись и "штатное расписание", 2) приходная и 3) расходная. Учет был централизован, записи велись в приходной и расходной книгах в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга в основном представляла собой платежную ведомость, где за неграмотных расписывался поп или дьяк. Предмет учета составляет движение денег, а не материальных средств. Отпуск готовой продукции выполнялся безвозмездно. Казна выдавала наличные деньги на возмещение текущих расходов. Бухгалтер одновременно выполнял функции кассира.

**Учет в торговле**

Торговля, особенно мелочная, была относительно развита в средневековой России. Главным приемом в торговом учете был контокоррент. Он возник в кредитных предприятиях, и истоки его, с варяжских времен, надо искать в истории Новгорода и Пскова. Контокоррентные счета по кредитным операциям в "банках" Древней Руси вели на специальных досках – "карточках". В Новгороде при займах давались долговые расписки и составлялись записи. В Пскове для важных документов существовал общественный архив – ларь св. Троицы. В учете товаров в торговле преобладал партионный метод со стоимостной схемой регистрации фактов хозяйственной жизни. Однако и натуральный учет был также распространен.

Для XVII в. характерно, что учетные регистры были одновременно и отчетными документами. Например, отчет о работе портовой экспедиции в Персии за 1663–1665 гг. начинается с перечня оприходованных ценностей. Далее идет опись списаний и выручки. Выведенная разность между оприходованными ценностями и выручкой показывала сумму прибыли.

В конце XVI – начале XVII в. появился первый труд о торговле. Он назывался "Книжка описательная, како молодым людям торг вести и знати всему цену и отчасти в ней описаны всяких земель товары различные, их же привозят на Русь немцы и иных земель люди торговые".

***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 "поганскими" – латинскими или арабскими цифрами, чтобы "не сбиться с правого пути". Когда в Москве напечатали первую книгу (учебник) с арабскими цифрами, то в 1676 г. эта книга из-за непривычных цифр была изъята как "непотребная и противная закону Божьему". 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, и, к счастью, не "все в ней было смято иноземными ботфортами Петра" (П.А. Сорокин).

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

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 г. в правительственной газете "Ведомости о военных и иных делах" появилось загадочное и малопонятное слово "бухгалтер".

С этого момента 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 г. 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 г. [Поли. собр. законов, т. 6, с. 525–657]. Здесь впервые в России появились слова: "бухгалтер", "дебет", "кредит". Особым приказом 11 мая 1722 г. была подчеркнута необходимость составления регламентов на других крупных предприятиях [там же, с. 678]. Причем Адмиралтейский Регламент рассматривался как типовой, но он оказался слишком сложным, и 16 декабря 1735 г. были введены новые книги для учета в Адмиралтействе [Полн. собр. законов, т. 9, с. 609–654].

Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах, где последовательно проводился принцип оформления всех фактов хозяйственной жизни с помощью первичных документов. Записи, не оправданные документами, не принимались [там же, т. 6, с. 641].

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

Огромное развитие учет получает *на уральских металлургических заводах.* Их создатель крупнейший металлург XVIII в. *В.И. Геннин* (1676–1750), голландец, находящийся на русской службе с 1698 г., разработал законченную систему учета. 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" [Геннин, с. 160]. 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" [там же, с. 108]. 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" [Геннин, с. 103]. 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.

*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 [Милюков, 1892, с. 722].

**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.

**4. Распространение в России двойной записи**

Первой книгой по бухгалтерскому учету, изданной на русском языке, стал *"Ключ коммерции"* (1783). Это был перевод известного английского учебника, написанного Джонсом Хавкинсом. Его книга была издана в Англии в 1689 г.

Первые русские книги по бухгалтерскому учету были созданы выдающимися бухгалтерами К.И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э.А. Мудровым, по праву называемыми создателями русской школы. *Карл Иванович Арнольд* (1775–1845) первым провел различие между теорией и практикой бухгалтерского учета. Под первой он понимал "способность составлять щета, их вести и пересматривать", а под второй – "круг всех к щетам принадлежащих дел", первая выступает как "счетная наука"1, вторая – как "счетная часть" [Арнольд, 1814, с. 1].

Цель бухгалтерии – вскрыть причины изменений в составе имущества, предмет – "вещи, способные к умножению или уменьшению… поколику они заключают в себе по цене какое-либо достоинство" [там же, с. 4]. Трактовка предмета бухгалтерского учета как вещей сводила этот предмет к имущественным отношениям, однако она оставляла в стороне отношения обязательственные. В другой работе Арнольда дано определение предмета с экономической точки зрения: "Оборот частей имения, – писал автор, – будучи собственным занятием купца, производит беспрестанную перемену в количестве или в цене оного, то есть беспрестанное увеличение или уменьшение каждой части капитала. Точное и верное представление сей перемены есть единственный предмет бухгалтерии" [Арнольд, 1809, с. VI]. Арнольд был первым автором в России, привлекшим для объяснения двойной записи математический аппарат.

Велик вклад Арнольда и в создание русской бухгалтерской терминологии. Это он вел форму *"счет* – *счету",* которая будет господствующей в нашей литературе и практике вплоть до 30‑х годов XX в., это он дал понятие *ведомости* как учетного регистра, ввел термин *"рекапитуляция"* как понятие группировки учетных данных, глагол *"сторнировать"* [там же, с. 57], он же дал написание глагола "дебитовать" и предопределил последующую терминологию, вводя такие термины, как *"дебет"* и *"кредит".* Неудачным в его терминологической системе было название проводок "постами".

Арнольд был первым, кто привел в своей работе исторические сведения по бухгалтерскому учету. Это были его личные наблюдения и заимствования из современной ему науки. Так, Арнольд считал, что первым методом, из которого развился учет, был *контокоррент.*

*ИванАхматов* в 1809 г., когда в Москве вышла работа Арнольда, в Петербурге "для просвещения и пользы юного купечества и упражняющихся в коммерции" выпустил книгу "Итальянская, или опытная, бухгалтерия" [Ахматов]. В этой работе, отразившей влияние де ла Порта, мы впервые сталкиваемся с утверждением, позволяющим думать, что бухгалтерский учет является частью политической экономии, но несмотря на то, что это *часть,* тем не менее про бухгалтерию "можно сказать, что сия наука есть самая нужная, важная и полезная".

Событием в истории русской учетной мысли был выход в 1846 г. книги *Эраста Алексеевича Мудрова* [Мудров]. Все счета он делил на имущественные, личные и вспомогательные, к которым автор относил счета собственных средств и результатов. Мудров твердо настаивал на том, что двойная запись вытекает из самой природы хозяйственных оборотов. У него же мы встречаем и капитальное уравнение Шера. Мудров вывел это уравнение в 1846 г.: *а* – *Ь –* с, где *а –* актив, *Ъ* – кредиторская задолженность, *с –* капитал; далее находим и балансовое уравнение, здесь Мудров предвосхитил Дюмарше. Это уравнение в 1846 г. писалось так: *а* = *с* + *Ъ.* Однако при объяснении двойной записи Мудров руководствовался принципами персонификации счетов. Мудров может считаться автором следующего постулата. • *Алгебраическая сумма сальдо вспомогательных счетов равна сумме сальдо имущественных счетов, сложенной с разностью между дебиторской и кредиторской задолженностью поличным счетам.* Таким образом, в основу баланса Мудров положил сумму собственных средств на момент выведения сальдо.

**Заключение**

На этом ключевом этапе развития русской бухгалтерской мысли мы можем выделить четыре направления: продолжение традиции, возникшей в конце XVIII в.; возникновение и развитие русской формы счетоводства; издание журнала "Счетоводство" и формирование первых, достаточно оригинальных научных теорий.

*Традиционная бухгалтерия.*

Линия бухгалтерской мысли, намеченная Арнольдом, нашла продолжение в трудах крупных ученых второй половины XIX в.: П.И. Рейнбота, А.В. Прокофьева, И.Ф. Валицкого, С.Ф. Иванова и Э.Э. Фельдгаузена. Они представляли традиционное знание и были его выразителями.