

ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ



Ю.С. Бурая

**ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

Казань 2009

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ РФ
ИНСТИТУТ СОЦИАЛЬНЫХ И ГУМАНИТАРНЫХ ЗНАНИЙ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА**



Ю.С. Бурая

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

УДК
ББК
Б

Рекомендовано к изданию учебно-методическим советом
Института социальных и гуманитарных знаний

Рецензенты: к.п.н., заведующая кафедрой бухгалтерского учета,
анализа и аудита, доцент Института социальных и
гуманитарных знаний
Л.Г. Большакова,
к.э.н., доцент Академии государственного и
муниципального управления при Президенте РТ
Р.Р. Хуссамов

Бурая Ю.С.

Б История бухгалтерского учета: Учебно-методический комплекс /
Ю.С. Бурая. – Казань: РИЦ «», 2009. – с.
ISBN

Учебно-методический комплекс «История бухгалтерского учета»
составлен в соответствии с требованиями Государственного образовательного
стандарта высшего профессионального образования по специальности 080109
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит» и 080105 «Финансы и кредит».

Дисциплина входит в федеральный компонент специальных дисциплин и
является обязательной для изучения.

УДК
ББК

ISBN

© Институт социальных и гуманитарных знаний, 2009
© Бурая Ю.С., 2009

Содержание

I.	Введение.....
II.	Объем дисциплины.....
III.	Рабочая программ программа.....
IV.	Краткий курс лекций.....
V.	Тематический план занятий.....
VI.	Планы семинарских (практических занятий).....
VII.	Самостоятельная работа студентов.....
VIII.	Контроль знаний студентов.....
IX.	Литература.....

І. Введение

Цели и задачи дисциплины

Учебный курс «История бухгалтерского учета», в соответствии с государственным стандартом, является обязательной дисциплиной для студентов высших учебных заведений по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит».

История бухгалтерского учета позволяет раскрыть динамику протекающих процессов, описать их закономерности, представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития, рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий, проследить смену общих концепций, показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений, раскрыть «драму идей», научить специалистов объективно оценивать новое или то, что предлагается под видом последнего понимать, дать практикам обзор уже решенных задач, ибо вне истории бухгалтер обречен снова и снова решать одни и те же проблемы, оставить будущим поколениям научное наследство и облегчить тем самым им поиск новых идей, освоить технику научного предвидения, привить себе, коллегам, ученикам любовь и гордость за свою профессию, открыть подлинные тайны истории.

Для изучения дисциплины «История бухгалтерского учета» необходимо использовать знания по следующим дисциплинам: «Теория бухгалтерского учета», «Финансовый и управленческий учет», «Философия», «История мировых цивилизаций и история России», «История экономических учений», «Экономическая теория».

Основная задача курса – формирование знаний о закономерностях развития учета, стремления использовать исторический опыт для совершенствования современной теории и практики бухгалтерского учета, творческого восприятия бухгалтерского учета как постоянно развивающейся эволюционной системы.

Изучение этих вопросов позволит получить более профессиональные знания в области бухгалтерского учета.

Требования к уровню освоения содержания дисциплины

Студенты, завершившие изучение данной дисциплины (курса), должны:

Знать основные этапы развития учетных систем в мире, возникновение и эволюцию двойной записи в бухгалтерском учете, закономерности развития форм бухгалтерского учета, основные национальные школы бухгалтерского учета и их представителей, историю и проблемы становления современной системы бухгалтерского учета в России и за рубежом.

Уметь самостоятельно пользоваться литературой по истории бухгалтерского учета, применять исторический опыт развития бухгалтерского учета в научно-практической работе.

II. Объем дисциплины и виды учебной работы студентов

Вид учебной работы	Объем часов по формам обучения	
	очное отделение	заочное отделение
	специалист	специалист
№№ семестров	5	6
Всего часов	80	80
Лекции	20	10
Практические (семинарские) занятия	10	-
Самостоятельная работа	50	70
Итоговая форма	зачет	зачет

III. Рабочая программа

Тема 1. Зарождение учета

Первые учетные документы. Первые носители учетной и письменной информации. Система письма.

Тема 2. Учет в Древнем Египте

Возникновение общегосударственного учета. Престижные профессии. Носители письменной информации. Объект учета. Богатство Египта. Развитие инвентарного учета. Появление приходо-расходного учета. Система государственного учета.

Тема 3. Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии)

Носители письменной информации. Система исчисления. Оформление и содержание документов. Обучение профессии. Формы учета. Законы.

Тема 4. Учет в Древней Греции

Носители письменной информации. Обучение профессии. Экономика полисов. Возникновение денег. Организация бухгалтерского учета. Учет расчетов. Особенности государственного устройства. Товарно-денежные отношения. Система учета.

Тема 5. Учет в Древнем Риме

Римское право. Носители письменной информации. Функции учета. Организация налогообложения. Роль банков. Приход и расход денег. Регистры хронологического и систематического учета. Роль учета.

Тема 6. Влияние национальных традиций и менталитета на формирование принципов российской бухгалтерии

Государственное устройство. Принципы российской бухгалтерии. Принятие христианства. Роль монастырей. Порядок распределения обязанностей. Появление коллективной ответственности. Введение уроков.

Тема 7. Учет в эпоху Петра 1

Система учета. Первые коммерческие школы Петра I. Цель и значение реформ Петра I.

Тема 8. Развитие учета в конце XVIII – начале XIX вв.

Книги по бухгалтерскому учету и их значение для русской бухгалтерии. Система учета. Первые коммерческие училища. К.И. Арнольд, И. Ахматов, Э.А. Мудров и их вклад в формирование русской бухгалтерии.

Тема 9. Русская национальная школа бухгалтерского учета

Основные этапы формирования школы. Различия московского и петербургского течений русской школы бухгалтерского учета. Европейское влияние на русскую учетную мысль.

Тема 10. Бухгалтерский учет в СССР

Шесть этапов эволюции бухгалтерского учета в СССР. Важнейшие нормативные документы А.М. Галагана в области счетоводства. Новые идеи В.И. Ленина. Идеи романтиков и натуралистов.

IV. Тематический план проведения занятий Очная форма обучения

№ п/п	Разделы дисциплины	Лекции	Семинар. занятия	Самост. работа
1.	Зарождение учета	2	-	3
2.	Учет в Древнем Египте	2	-	3
3.	Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии)	2	-	3
4.	Учет в Древней Греции	2	-	3
5.	Учет в Древнем Риме	2	-	3
6.	Влияние национальных традиций и менталитета на формирование принципов российской бухгалтерии	2	-	3
7.	Учет в эпоху Петра I	2	-	3
8.	Развитие учета в конце XVIII – начале XIX вв.	2	-	3
9.	Русская национальная школа бухгалтерского учета	2	-	3
10.	Бухгалтерский учет в СССР	2	-	3
11.	Учет в эпоху Средневековья	-	2	4
12.	Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI – XIX вв.	-	2	4
13.	Научное развитие бухгалтерского учета в XIX-XX вв.	-	2	4
14.	Основные идеи бухгалтерского учета в XX в.	-	2	4
15.	Бухгалтерский учет в современной России	-	2	4
	ИТОГО:	20	10	50

Заочная форма обучения

№ п/п	Разделы дисциплины	Лекции	Самост. работа
1.	Зарождение учета	-	8
2.	Учет в Древнем Египте	-	8
3.	Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии)	-	8
4.	Учет в Древней Греции	2	6
5.	Учет в Древнем Риме	2	6
6.	Влияние национальных традиций и менталитета на формирование принципов российской бухгалтерии	-	8
7.	Учет в эпоху Петра	-	8
8.	Развитие учета в конце XVIII – начале XIX вв.	2	6
9.	Русская национальная школа бухгалтерского учета	2	6
10.	Бухгалтерский учет в СССР	2	6
	ИТОГО:	10	70

V. Краткий курс лекций

Тема 1. Зарождение учета. Учет в Древнем Египте

Зарождение учета. История современной бухгалтерии, как и история многих других наук, уходит своими корнями вглубь веков. Она возникла в эпоху палеолита, когда люди начали осознавать себя в обществе. Знания об окружающем мире накапливались посредством учета: планет (звезд), времени, поведения животных, явлений природы и т.п. Начав работать, человек изобрел орудия труда, появилась необходимость вести учет добычи (результатов труда), т.е. «складских запасов». Учет помогал поддерживать порядок, делать прогнозы (когда необходимо мигрировать, пополнять запасы и т.п.). Так появился счет, который начинался с качественного различия объектов. Развитию счета способствовало образование излишков и начало обмена.

С течением времени в процесс счета стали вовлекаться подручные средства — камешки, палочки и др. «Калькуляция» в буквальном переводе с латинского означает «счет камешками» (calcul — камень). На первом этапе развития человеческого общества вся информация умещалась в голове, так как памяти человека было достаточно, чтобы запомнить важные события. С усложнением хозяйственной жизни появилась необходимость записи подсчитанного.

Первые учетные документы, обнаруженные археологами, относятся к XXX в. до н.э. Это зарубки на костях и бивнях мамонта, наскальные рисунки и т.п. На самых древних документах имеются упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), но отсутствуют качественные характеристики учетных объектов (наименование, дата или срок хранения и т.п.). Такие документы получили название *счетных бирок*. Возможно, расположение знаков соответствовало расположению учетных объектов в хранилищах, а качественное отличие объектов друг от друга или собственность разных лиц - владельцев продуктов или орудий - обозначалось при помощи неодинаковой конфигурации знаков-чисел.

Известны различные носители учетной информации. Так, на территории Междуречья (Передняя Азия) найдены мелкие глиняные и каменные предметы, относящиеся к VIII—V вв. до н.э. Предполагается, что такие «фишки» использовались для подсчета: конус — кувшин масла, цилиндр — овца и т.п. Подобная система счета имела место в Индии: камешки различного цвета раскладывали в кружки (прообраз картотеки). Инки (Северная Америка) использовали разноцветные шнуры (квипус) — один служил основанием, другие крепились на нем. Каждый узел — «запись» об учетном объекте. Простые узлы соединялись в сложные. *Узловой учет* применялся в Африке, Японии, Китае, Бенгалии до начала XX в..

Система письма также имела варианты — *рисунки, иероглифы, клинопись*. Носителями письменной информации были: *каменные плиты* (Шумер), *папирус* (Древний Египет), *керамические и деревянные* (навощенные или выбеленные) *таблички* (Древняя Греция, Шумер) и др.

Таким образом, достижения первобытных людей в области учета заключаются в том, что появились системы исчисления и записи, позволяющие регистрировать учетные объекты в натуральных измерителях. Это привело к возникновению первых документов — материальных носителей информации. Но методологии сбора, обработки и анализа числовой информации еще не было.

Учет в Древнем Египте. Учетная система Древнего Египта была частью системы централизованного управления экономикой. Весь урожай, скот и прочие результаты труда сдавались в централизованные хранилища, а затем распределялись по хозяйствам; каждый этап контролировался. Поэтому, наряду с локальным учетом (учетом в домашних хозяйствах), возник *общегосударственный учет*.

Чтобы уметь учитывать, требовалось овладеть письмом и счетом, запомнить огромное число знаков (иероглифов), а затем умело применять их. Знанием обладали *писцы* — *чиновники*, покровительствуемые *богом письменности, счета и мудрости Тотом и его женой богиней истины Маат*. Писцы совмещали в своей деятельности функции управления, учета, жречества и составляли профессиональную касту. Писцам необходимо было множество знаний — инженерных (чтобы сделать расчет для строительства, транспортировки грузов и иных подобных работ), математических, экономических.

Функции древних бухгалтеров были более широкими и значимыми, чем функции современных бухгалтеров. Кроме профессиональных знаний ценились и нравственные достоинства учетных работников. Писцы, заподозренные в махинациях, переводились в разряд земледельцев или сборщиков налогов.

Профессиональная иерархия была сложной: от простых до высших писцов. Существовала дифференциация учетного труда: царский писец; писцы злаков, земли, людей, войска, податей; надзиратель писцов; писцы (переписчики) документов и т.д. Была введена особая должность агентов - *фиска (сборщиков налогов) низкого ранга*. Сборщики налогов получали предписание привезти определенное количество зерна, скота и т.п. Должность была материально ответственной. Невозможность обеспечить норму сбора могла привести к жестокому наказанию агента.

Документы писались на папирусе, глиняных черепках, дереве, хранились в опечатанной таре — сосудах, ларцах, ящиках, мешках и фиксировали подлинность операции и ответственность исполнителей. Документы выдержаны в юридическом отношении, датированы годами правления фараонов и снабжены печатями. Так как организация учета в Древнем Египте юридически не регулировалась, документы не были достаточным доказательством совершения операции. Наряду с ними применялись устные показания свидетелей.

Для ускорения и точности арифметических расчетов использовали специальный прибор — *абак* (глиняная доска с пазами, в которые закладывались камешки), а также *вычислительные таблицы*. Особенностью древнеегипетской экономики было *использование норм расхода продуктов для*

содержания работников (в зависимости от их категорий), *налогов, земли, количества сырья для получения готового продукта* и т.п. Нормирование охватывало все основные ресурсы общества, о невыполнении нормы указывали в документах.

Вначале преобладающей формой учета в отдельных хозяйствах были *описи* с перечнем различных объектов — *инвентари*. Их можно считать первым признаком системности. Затем данные стали группировать; списки должностных лиц по профессиональному признаку, описи имущества и др. Составление инвентарей постепенно стало носить регулярный характер. С развитием экономики они дополнялись новыми показателями, усложнялись по содержанию и стали отправным моментом эволюции форм учета. Первая — *инвентарная* — повлияла на учет всех видов ресурсов. К ней перешли от зарубок палеолита.

Объектом учета, прежде всего, была *земля и ее использование*. Технологию учета земли можно проследить по данным *папируса Вильбур*, где соблюдается классификация земель по таким категориям, как безводная, береговая, возделываемая, луговая, новая, орошенная, а главное, по владельцам разной степени землевладения (ответственности). Ежегодно составлялись *кадастры* — описи земель до или после разлива Нила, в которых указывались площади участков по категориям земли и в чьем пользовании они находились.

Главным богатством Египта было *зерно*, которое обращалось как деньги, наряду с весовыми деньгами-эквивалентами (металлом различной ценности). Монет или единого эквивалента в Египте не знали. Поэтому после составления инвентаря собранное зерно пересчитывали в условный выход, соответствующий съему с земли при самой высокой норме урожайности, что позволяло данные разных хозяйств делать сопоставимыми и сводить данные по всей стране. Периодически проводились переписи (инвентаризация) людей, имущества, скота.

Развитие инвентарного учета шло в двух направлениях:

— детализация средств, их описание и учет каждого вида средств в отдельности. Такой учет неразрывно связан с организацией складского хранения и ответственностью должностных лиц;

— классификация объектов в той же описи, как в учетном регистре, по группам средств с итогами. Этот учет означал обобщение в рамках натуральных единиц учетных объектов, но стоимостного учета еще не было.

Кроме того, в инвентарном учете не отражались операции. Каждодневные инвентаризации требовали значительных затрат времени и сил. Инвентарный учет затруднял оперативное управление хозяйством, поэтому в Древнем Египте появился *приходо-расходный учет*. Как известно из *папируса Булак 18* (папирус Каирского музея. Время написания – около 1700 г. до н.э. Найден в 1860 г.), за каждый день приводились реквизиты, позволяющие считать документ текущим счетом, имеющим приход, расход и остаток. Остаток и итоги имели специальные обозначения, но отсутствие стоимостного измерителя не

позволяло балансировать текущий счет прихода-расходной бухгалтерии, что вызывало ошибки в подсчетах.

Учет завершался отчетностью по широкому кругу показателей в натуральных измерителях. Основное назначение — *определить государственные ресурсы и распределить их*. Существовал *контрольно-ревизионный аппарат* для проверки соответствия учетных и отчетных данных. Учет велся подневно, а отчетность делилась на *годовую, внутригодовую и за несколько лет*. Данные обобщались по областям (номам).

Специальной методологии формирования показателей отчетности не было, так как отчетность повторяла формуляры текущего учета. Это видно *по папирусу Гарриса времен Рамсеса III*. Названный папирус представляет собой свод храмового имущества по видам, количеству и храмам. Отчеты дифференцировались по назначению, были и отчеты целевого характера. Отчетность носила публичный характер. Так, Геродот писал, что на стенах пирамиды Хеопса было вырезано - сколько чеснока, редиски, лука и других продуктов потребили люди, занятые ее строительством. Общая стоимость продуктов (только продуктов) составила 1500 талантов серебра (40 т или 2 млн. дол.).

На отчетности была основана вся система государственного контроля, который осуществлялся через финансовое управление и специальных чиновников. Во главе управления стоял *верховный казначей*, выше которого были только *тайный советник* (мастер дворцовых тайн) и *верховный жрец* (мастер небесных тайн). Только верховный жрец мог целовать фараону колена, верховный казначей — ступню, остальные — лишь прах у ног царя-фараона.

Такая система государственного учета была следствием централизованного государства с административно-командной экономикой.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Когда появились первые учетные документы?
2. Какие документы назывались счетными бирками?
3. Какие функции совмещали в своей деятельности писцы?
4. Назовите носителей письменной информации в Древнем Египте.
5. Какой прибор использовали для ускорения и точности арифметических расчетов?
6. Какая форма учета преобладала в Древнем Египте?
7. Назовите объект учета в Древнем Египте.
8. Что являлось главным богатством Египта?

Тема 2. Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии)

Шумерская, а позднее вавилонская цивилизация располагались между реками Тигр и Евфрат у берегов Персидского залива. История Вавилона знала и взлеты, и падения. Его побеждали и Ассирия, и Персия, но он опять возрождался. Среди многих достижений шумеров (позднее вавилонян) можно назвать и учет.

Записи вели *на глиняных табличках* (археологи находят тысячи таких табличек, которые сохранились лучше, чем папирусы Древнего Египта)

клинописью. Таблички изготавливали разных размеров из влажной глины. Писали палочкой (тростниковой, деревянной или металлической) с обеих сторон. После этого табличку высушивали на солнце или обжигали. Кроме глины в качестве писчего материала использовали *деревянные дощечки, камень, металл, слоновую кость*.

Основной системой исчисления была не десятичная, а *шестидесятеричная*. В учете широко использовались сложные математические вычисления: пропорции, дроби, уравнения, прогрессии. Для упрощения применялись вычислительные таблицы, в которых приводились соотношения различных мер, необходимых в учете.

Порядок оформления и содержания документов формировался постепенно. Самыми ранними условными изображениями учетных объектов стали *фишки разной конфигурации*. С развитием экономики документы становились обширнее по содержанию и приобретали более законченный вид. Месопотамские документы имеют сходство с современными за счет *графления* (выделения строк и столбцов ниткой на еще мягкой глине).

Внешнее оформление выдержано в установленном порядке: печати, даты, имена ответственных лиц и писцов (бухгалтеров), а в сделках — свидетелей. В контрактах указывалось, что по окончании срока сделки документ разбивается. Документы, выдержанные в юридическом отношении, помещались в конверты, которые также изготавливали из глины, и запечатывались. Документы могли иметь посередине отверстие для нанизывания на шнурок или палку. Хранились документы в корзинах или сосудах. К каждой емкости прикрепляли ярлык с указанием назначения документов и времени их составления.

В отличие от Древнего Египта, на берегах Персидского залива искусством письма владело большее число людей. Очевидно, это было обусловлено менее «священным» характером учета и его достоверность поддерживалась гражданским законодательным путем.

Центрами письменности были *храмы*, совмещавшие в себе культовые, научные и коммерческие учреждения. Писцов обучали в школах при храмах. Кроме умения писать, учетные работники должны были разбираться в законодательстве и математике, владеть певческим и музыкальным искусством, знать ритуалы и, конечно, учет. Положение учетных работников было престижно и более свободно, чем в Египте. Здесь также существовали ранги учетных должностей.

В хозяйствах Древнего Вавилона, как и в хозяйстве Древнего Египта, были распространены *инвентарная и приходо-расходная формы учета*. Главная роль отводилась *учету сельскохозяйственных работ*. Составлялись описи полей с указанием размеров, урожайности, пригодности к обработке, ответственных лиц.

В описях рабочего скота соблюдалась его классификация (молодняк, взрослые, старые, павшие), а также учитывалась его трудоспособность и передача на содержание ответственным лицам. Особенно четко были решены вопросы организации учета труда. *Учет осуществлялся по трем направлениям: учет персонала (по возрасту, категориям, рабочим партиям), рабочего*

времени и содержания рабочей силы. Наем оформлялся договором с указанием срока использования, характера работ и размера оплаты.

Из документов известно, что устанавливалась материальная ответственность должностных лиц за полученные средства, которая была достаточно высокой и жесткой. В учете складских операций развитие получили *поступления и выдача средств в приходо-расходных счетах и описях* при проверке остатков или регистрации прихода и расхода отдельно.

Важной составной частью учета стало *определение затрат на производство.* Производство заканчивалось сдачей изготовленного на центральные склады, а расчеты с государством сводились к распределению средств в натуральном выражении.

Особое место занимал *учет расчетов.* Так как расчеты осуществлялись в рамках натурального хозяйства, они не охватывали всю экономику. Расчеты велись в весовых единицах, поскольку монет еще не знали. Тем не менее, известны деловые торгово-ростовщические дома (например, «Сыновья и внуки Эгиби», «Деловой дом Мурашу»), которые можно считать прообразами банков. Эти дома производили взаимный зачет долгов путем списания с карточки одного и записью на карточку другого вкладчика, но в безналичные расчеты такие операции не переросли по ряду причин. Во-первых, расчеты велись в весовых денежных единицах, а во-вторых, писчий материал не позволял оперативно отражать операции на текущих счетах.

Мощную попытку упорядочить систему расчетов сделал самый знаменитый из вавилонских царей — *Хаммурапи.* В основу свода законов Хаммурапи был положен *принцип равной материальной ответственности — око за око, зуб за зуб.* Статьи, посвященные юридическому регулированию имущественных и расчетных отношений, содержали более гуманные нормы. Кроме юридических норм, законы содержали и экономические нормы: размеры оплаты труда с дифференциацией по видам работ, гарантии правовой защиты имущества, обязательное извещение о сделках с недвижимым имуществом городских и судебных властей, записи в счетах только на основании табличек (первичных документов), заверенных печатью, и т.п.

Таким образом, первичные документы можно было отделить от документов текущего учета, но отличить последние от отчетности почти невозможно. Приходо-расходный счет за месяц и был, по сути, отчетом. Стремление к унификации проявляется в представлении некоторых документов в табличной форме, где приход и расход размещали последовательно. Централизация экономики обусловила и систему контроля, которая базировалась на отчетности и проверках. Контрольные функции были возложены на специальных чиновников. Представление отчетов от руководителей работ было обязательным.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Назовите носители письменной информации в Древнем Вавилоне.
2. Что такое графление?
3. По каким трем направлениям осуществлялся учет?
4. Какой учет занимал особое место?

Тема 3. Учет в Древней Греции

Древнейшая греческая культура (бронзовый век) — *крито-минойская*. Система учета похожа на вавилонскую, так как записи на глиняных табличках имеют линейное расположение, но деление по графам, как в вавилонских документах, отсутствует. Впоследствии греки заимствовали многие достижения критян — письменность, систему чисел и мер и другие культурные достижения. Но была ли заимствована система учета, неизвестно.

На смену критомикенской культуре пришли и стали развиваться греческие города-полисы, каждый со своей замкнутой финансово-экономической системой. В отличие от стран Древнего Востока с централизованным управлением экономикой, у греков не было единого народно-хозяйственного механизма. Полисы то воевали между собой, то заключали союзы, но торговые, а затем и денежные связи сохранялись.

Источниками знаний об организации учета в критомикенской Греции являются найденные при раскопках тысячи глиняных табличек, гирек, деньги, складские хранилища и т.п. Кроме того, до наших дней дошли литературные источники, в которых содержится описание учетной практики (это произведения Аристотеля, Исократ, Демосфена, Геродота и др.).

Документы в Древней Греции писались на любой гладкой поверхности, это были *шкура овец, коз*, затем *доски, покрытые известью или воском*. Дощечки могли скрепляться по краю ремешками или кольцами (первый формуляр книги). Писали и на папирусе, но ни один из них не сохранился. Государственные документы — постановления, публичные списки — необходимо было сохранять на длительное время, поэтому их высекали на мраморных или каменных плитах. Но наиболее дешевым материалом были *глиняные черепки — остраки*.

Вычисления вели на счетном инструменте — *абак* (в отличие от Древнего Египта, камешки по деревянной доске передвигали не справа налево, а сверху вниз.). Система исчисления была *десятичной*. Счету обучали в обычных школах, специальные «бухгалтерские» кадры не готовили, практическому управлению учились в процессе коммерческой деятельности. Покровителем коммерсантов считался *бог Гермес*.

Греки не проявляли интереса к практической стороне управления и, как следствие, престижность учетной профессии упала (престижными считались занятия философией, искусством, спортом и т.п.). Поэтому теоретическая сторона экономической науки оторвалась от прикладной (бухгалтерского учета) и оказалась далеко впереди.

Об экономике (ойкос — дом, хозяйство; номос — закон) писали *Аристотель и Филодем*. Они уделяли внимание *предварительной смете затрат*. Согласно классификации средств, имущество разделялось на *видимое* (земля, рабы, скот, дома) и *невидимое* (деньги наличные и отданные в займы, дебиторская задолженность), причем строения у греков учитывались по составляющим элементам — двери, кровля и т.п. Писали и

о качествах управляющего — умении приобретать, сохранять, содержать в порядке, использовать имущество.

С конца V в. до н.э. мощное влияние на экономику полисов оказывает *денежное обращение*. Монеты стали выдающимся изобретением древних греков (первые монеты появились в Лидии, чеканить металл начал легендарный царь Крез в конце VII в. до н.э.). До этого в качестве эквивалента использовались самые разные предметы — шкуры, соль, металл в слитках и др. Но только монеты стали всеобщим универсальным эквивалентом и стоимостным измерителем в бухгалтерии. Денежное измерение позволяло обобщать разнородные факты хозяйственной жизни, группировать учетные объекты и операции, получать системную информацию. Так начался поворот от натурального учета к стоимостному.

С возникновением денег бывшее ранее натуральным хозяйство постепенно приобретает черты товарного. Развивается торговля между городами-полисами. Так как каждый город чеканил свою монету, возникла проблема обмена одних монет на другие. Для этого необходимо было знать содержание металла в монетах, степень их износа, курс обмена, предвидеть возможность появления фальшивых монет и др. Появились менялы — *трапезиты* (трапеза — стол, трапезит — человек за столом), которые накопив средства стали давать их под проценты. Так по своим функциям трапезы стали банками, а трапезиты превратились в банкиров. Наряду с обменом, проверкой монет и кредитованием, трапезиты участвовали в сделках как посредники, свидетели, поручители, хранители документов и ценностей.

Первые в истории банкиры были рабами, так как аристократы считали это занятие непрестижным. Накопив денег, рабы выкупали свободу и становились вольноотпущенниками — *метеками*, но получить подлинного гражданства они не могли. Позднее, в III в. до н.э., деятельность трапезитов становится почетным занятием. К этому времени устоялась учетно-экономическая сторона банковских расчетов, возникли финансовые традиции, но судить об этом можно только по литературным источникам (речи Демосфена, Исократы и др.), так как ни одна учетная книга не сохранилась.

Организация бухгалтерского учета в банках шла по двум направлениям: учет приема и выдачи вкладов, учет взаимных расчетов между клиентами.

Сначала заключался договор банкира с клиентом в присутствии свидетеля и, возможно, поручителя. Договор мог заключаться устно с последующей проверкой через показания пыткой раба как свидетеля сделки. Взнос и перевод оформлялись «платежным поручением» — *диаграфе* или *симбола* (иногда заменял диаграфе). Это могли быть кольцо — печатка, удостоверяющая личность вкладчика, или разломанная пополам монета, или даже глиняная табличка. При необходимости вызывали свидетелей. В документе указывали: имя вкладчика, сумму вклада, имена получателя, поручителя, свидетеля.

Текущий учет расчетов велся в списках, куда записывали суммы, а потом вычеркивали их. Вычеркивание означало окончание расчетов. Унификации

учетных документов не было (Аристотель описывает только то, что были таблички и списки, но правила их заполнения не оговаривает). Такая система учета расчетов укладывается в схему приходо-расходной бухгалтерии.

Хранение денежной наличности представляло огромную проблему. Тем не менее, в источниках об этом не упоминается. Историки предполагают, что основная часть денег была в обороте — выдана в качестве кредитов, отвлечена в недвижимость или рабов, а другую часть банкиры сдавали на хранение в храмы. Храмы были наиболее подходящими местами для хранения запасов (толстые стены, поселения вокруг, защита богов). Благодаря раскопкам Делосского храма сегодня стала известна система хранения денежных средств. Запасы были уложены в горшки рядами, каждый ряд обозначался своей буквой (эти обозначения можно считать инвентарными номерами). Велись как минимум три регистра: список должников и взносов, инвентарная опись денежных средств и перечень шрифтов мест хранения с вложениями.

Учитывая риск хранения и использования наличных денег, проще и безопаснее было «перебросить» вклады посредством записей со счета одного клиента на счет другого, а наличность при этом могла оставаться в банке (храме) или использоваться в обороте. Так появилась предпосылка развития безналичных расчетов.

Учетные книги вел сам банкир, записи делались совершенно секретно и никому не доверялись. Ни клиенты, ни слуги не могли увидеть учетных записей или потребовать их через суд в качестве доказательства. Известно множество судебных разбирательств по поводу вкладов, правильности расчетов между лицами, которые и заставили подумать о необходимости правовой регламентации учета. В документах, касающихся более поздней деятельности банков, прямо говорится о письменном оформлении вкладов и расчетов с клиентами.

Особенности государственного устройства Древней Греции (демократия) заключались в том, что большинство должностей были выборными (по жребию). Многие из чиновников (но не все) получали жалованье из общественной кассы Афин. Ответственные лица избирались на определенный срок, по истечении которого должны были отчитываться.

Текстовая часть отчетов была обширной и давала представление о содержании операций и исполнителях. Отчеты выставлялись на всеобщее обозрение и обсуждались. Контроль осуществляли специальные чиновники — *полеты* (ответственные за аренду и откуп), *иеропои* (ответственные за сохранность казны), *аподекты* (проверяли погашение государственных займов и взносов), *логисты* (проверяли отчетность должностных лиц). Ответственность должностных лиц была высокой, хищения возмещались в десятикратном размере. Недостовверная отчетность рассматривалась в суде и каралась конфискацией имущества, остракизмом (изгнанием).

Благодаря завоеваниям А. Македонского товарно-денежные отношения распространились в Египет. Но на египетской почве эти достижения модифицировались, а торговля и частное предпринимательство вообще не прижились. Экономические отношения в *эллинистическом Египте* строились

на подневольном труде свободных землевладельцев и рабов, монополиях (целая система монополий) и налогах (великое множество). Развитие производства и обращения стимулировалось внеэкономическими средствами (принуждением, страхом наказания). Приоритет отдавался *налоговой отчетности* (описи земли, населения, урожая, скота и т.п.).

Огромное количество подробных инструкций регламентировало систему учета (известны папирусы Тебтюнуса, архив Зенона). Инструкции составлялись в аппарате министра финансов — *басиликоне*. Министр финансов (*диойкет*) имел право конфисковать имущество чиновника, если тот нарушил финансовую дисциплину или не выполнил свои служебные обязанности, мог приговорить его к позорному столбу и даже смертной казни.

Выполнение всех инструкций требовало огромного штата исполнителей, которых нужно было содержать и контролировать. Одинаковые учетные функции могли выполнять несколько чиновников. Система предполагала взаимный контроль должностных лиц, множественную передачу учетно-экономической информации, ее проверку и перепроверку. Такая система вообще характерна для административно-командной экономики.

Между первичным учетом и отчетностью стоял (как и в наше время) *текущий учет*. В эллинистическом Египте возникает новый тип учетного регистра (текущего бухгалтерского счета) — *эфемерида*. В отличие от папируса Булак 18, объекты учитывались не общим итогом, а равномерно в течение дня. Известны *папирусы № 701 от 235 г. до н.э., № 116 от II в. до н.э.* и др. Анализ текстов приводит к следующим выводам:

- учет велся по дням;
- имела место учетная символика (есть обозначения итога, знак вычитания и др.);
- применялась специальная учетная терминология, например: остаток — лойпа, расход — анэломата, но обозначения денежных или натуральных единиц отсутствуют, поэтому трудно понять, где количество, цена и сумма;
- натурально-стоимостной учет смешан с элементами приходо-расходного, но хронологическая регистрация операций присутствует;
- специальных способов исправления ошибок не отмечено;
- структура документа зависит, несомненно, от формы папирусного свитка, в котором вели записи, поэтому эфемерида не имеет табличного расположения прихода и расхода по графам.

В частных хозяйствах Древней Греции, а позднее и Древнего Рима использовалась *система учета обязательств*, применявшаяся *Зеноном* (управляющий поместьем министра финансов Сирии и Палестины Аполлония с 260 г. до н.э.). Архив Зенона ценен своей относительной целостностью (архив Зенона был обнаружен в 1915 г. жителями местечка Дарб Эль Герза на месте поместья Аполлония в Филадельфии).

Документы были проданы в розницу, даже отдельными фрагментами, поэтому цельный некогда архив оказался разрозненным. Опубликовано 1750 папирусов. В нем приведены первичные документы, эфемериды, выборочные счета и деловая корреспонденция, выполняющая одновременно роль исходной

первичной документации. Исследователи, анализируя документы, сделали вывод, что в частном учете копировали учет государственный: распределение обязанностей учетных работников, признаки нормирования труда и операций, сплошное фиксирование фактов хозяйственной жизни в разрезе материально-ответственных лиц, воспроизведение содержания первичных документов в эфемериде (где информация не накапливалась в связи с отсутствием группировки данных первичного учета, а регистрировалась в хронологическом порядке), ведение приходо-расходного учета.

Наряду с эфемеридами денежных средств велись эфемериды в натуральном измерении, что разграничивало стоимостной и натуральный учет. Сверять обороты в таких условиях было весьма непросто.

Банковский учет эллинистического Египта реконструирован следующим образом. Бухгалтерский учет в банках начинался с письменного распоряжения вкладчика. Операции вноса вкладов (выплат) заносились в эфемериду в календарной последовательности. Наряду с этим заполнялась приходо-расходная книга (папирус № 890). Связь между ними устанавливалась посредством проверки дат и имен клиентов (папирус № 63). В банковской книге уже есть формулировка «от кого — кому» (предшествует двойной записи), термин «иметь» (прообраз термина «кредит»), которые оказали влияние на эволюцию учета.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Назовите носители письменной информации в Древней Греции.
2. Какой материал являлся наиболее дешевым?
3. Кто считался покровителем коммерсантов?
4. На какие виды разделялось имущество?
5. Что оказало мощное влияние на экономику полисов?
6. Как назывался аппарат министра финансов?
7. Что такое эфемерида?

Тема 4. Учет в Древнем Риме

Рим I—II вв. до н.э. был в то время самым могущественным государством. Его развитая экономика — следствие успешных войн — базировалась на ресурсах завоеванных стран. Управление было централизованным. За время своего существования Рим прошел стадии *царской власти (VII-VI вв. до н.э.), республики (VI в. до н.э. — I в. н.э.), империи (I в. н.э. — 476 г. н.э.)*.

У истоков Римской стоит *этрусская цивилизация (до VIII в. до н.э.)*; позднее Рим многое заимствовал у греческой и восточной культуры, причем абстрактные науки римлян не привлекали: они ограничивались практически полезными вещами. Поэтому финансовой сферой и ее юридическим регулированием римляне занимались достаточно серьезно. Одно из величайших достижений древности — *римское право* (гибкие, узаконенные и цивилизованные нормы правоотношений — частных и публичных).

Кроме всего прочего, благодаря законам экономические сделки приобрели обоснование и защиту, а бухгалтерские книги в качестве доказательств представлялись в суд, что описано, например, Цицероном. Римское право имело огромное влияние на бухгалтерский учет. Так, владельцы банков должны были в определенный день обнародовать свои счета. Юридическими нормами регулировалась и *техника учета*. Взаимодействие права и учета оказалось настолько плодотворным, что продолжается до сих пор.

Римляне обстоятельно и с пониманием относились к управлению и, прежде всего, *частным поместьем* (Катон Старший, Сазерна, Колумелла, Варрон). Это помогало обобщать хозяйственную практику и выводить принципы управления, нормирования затрат и регламентации учета. Государственный и банковский учет также регламентировались. Авторы касались только земледелия, хотя торговля и банковское дело процветали.

В качестве основы для письма были испробованы многие материалы — *холст, камень, деревянные доски, древесные листья и внутренняя сторона коры деревьев*. Официальная отчетность наносилась на *доски: мраморные, бронзовые, медные, свинцовые и побеленные деревянные*. Текущие записи велись на *деревянных табличках*, скрепленных вместе с одного края по две, три и больше (кодексы — лат. *code* — дерево). После завоевания Египта появился *папирус*. *Около 180 г. до н.э.* был изобретен *пергамент* (изготавливался из телячьей кожи, был дорог, но прочен). На развитие учета влияли *техника письма и система счета*. Для вычислений использовался *абак*, заимствованный греками из Египта.

Важнейшей функцией учета становилось *умение предвидеть результат хозяйствования* (Колумелла). Одна из классификаций имущества (по Варрону): обладающие членораздельной речью — рабы, издающие нечленораздельные звуки — скот, немые — транспорт, здания и др.

Организация налогообложения основывалась на *цензе* как на описи населения и его имущества (перепись введена Сервием Туллем в 550 г. до н.э. в целях налогообложения). В оценку входило имущество по видам: недвижимость, земля, инвентарь, драгоценности, одежда. Оно определялось по домашним учетным книгам. Сначала результаты ценза измерялись в натуральных единицах, но с *312 г. до н.э.* стали стоимостными, по инициативе цензора *Аппия Клавдия*. После переписи составлялись особые списки неимущих для бесплатной раздачи продуктов.

Этим занимался целый штат чиновников, агентов, весовщиков. Получающим выдавалась *хлебная тессера* — деревянная дощечка с обозначением даты и места выдачи хлеба. Контрамарки от них сдавались чиновникам склада. Собранные марки сверялись со списками способом вычеркивания.

Как в Греции, в Риме широкое развитие получили банки (*аргентарии*), которые стали играть в истории римской бухгалтерии ведущую роль. Обмен монет, а тем более прием вкладов требовали высокой квалификации и опыта. После проверки монет их складывали в емкости и опечатывали в присутствии

свидетелей. Свидетели также накладывали свои печати. Опечатанный кошелек мог транспортироваться и использоваться как средство платежа.

Латинский учетно-экономический словарь банковских расчетов обширен и органично слит с юридическим лексиконом. Эта терминология вошла в итальянский язык и через него в западноевропейскую бухгалтерию. Известны римские банковские термины *accept* (*принятие*) — приход вообще, *habet* (*иметь*) — кредит банкира клиенту, *creditum* — верить, *debitum* — долг клиента банкиру, *depsitum* — вклад, *rationum* — счет.

Роль первичных документов выполняли *расписки*. Сделки могли быть устными, но при свидетелях и письменными. Письменные договоры устойчивой формы не имели.

Приход (*acceptum*) и расход (*expensum*) денег учитывались в *приходо-расходной книге* (*codex accepti et expensi*). За нее банкир нес юридическую ответственность, она была регистром текущего учета. Кроме того, операции учитывались в *адверсарии* (*adversaria*), которая долго имела греческое название эфемериды. В адверсарии регистрировали хозяйственные операции. В известной степени адверсария заменяла первичные документы, но не полностью.

Адверсария и приходо-расходная книга были взаимосвязаны как регистры хронологического и систематического учета. Записи в книгу делались по статьям, в соответствии с подневными записями в адверсарии. Книги имели множество исправлений. Из обвинительной речи Цицерона на суде известно, что исправления в учетных книгах могли рассматривать как доказательство нечестности банкира в отношениях с клиентами.

Кроме того, у банкира была еще одна книга — *книга счетов* (*codex rationum*). Здесь операции учитывались по отдельным клиентам и тем самым отделялись от приходо-расходных счетов. Счета открывались на каждого клиента. Счет имел категории долга (*debitorum*), кредита клиенту (*habet*) и остатка (*reliqua*). Обороты и остатки лицевых счетов сверялись. Сверка проводилась путем пунктуации, т.е. отметок в документе (обычно на обороте).

Приходо-расходная книга и книга счетов также были связаны, что проявлялось в приеме и выдаче депозитов, кредитов, сверке оборотов и остатков. Для этого требовалось, чтобы в приходо-расходной книге помещались счета. Пунктуация (сверка) связывала два ряда параллельных счетов: один предназначался для банкира, второй проводился по ссудам и долгам дебиторов, операциям по депозитам. Анализ имеющихся данных позволяет подтвердить правильность тезиса: «Записать в дебет — произвести расход, записать в кредит — произвести получение». С точки зрения банковской бухгалтерии, приведенная формула абсолютно верна. Конечно, такое описание процедуры учета отличается от того, которое дал Лука Пачоли, но преемственность прослеживается.

В III в. н.э. наступил кризис Римской империи, а в 395 г. империя распалась на *Восточную и Западную*. После низложения последнего римского императора в 476 г. Западная империя прекратила свое

существование, передав многие традиции странам Западной Европы. Дальнейшее развитие бухгалтерии связано с христианскими монастырями в Италии и Византии и переходит в средневековый период.

Таким образом, древние системы учета обладали рядом общих черт. Основной целью учета был *контроль за деятельностью материально-ответственных лиц*, чему способствовало *подотчетное управление*. Вопросам эффективности и прибыльности не уделялось должного внимания, поскольку цели получения прибыли начали ставить только в капиталистическом хозяйстве. Учет предназначался скорее *для регистрации фактов*, чем для принятия решений, не столько для управления имуществом, сколько *для обеспечения его сохранности*. Поэтому представляется, что учет рассматриваемого периода отвечал общественным потребностям и ожиданиям. Обороты регистрировались в натуральном выражении, несмотря на появление денег. Деньги вплоть до середины XIII в. н.э. были таким же товаром, как продукты или орудия труда; в бухгалтерском учете не рассматривалась возможность стоимостного измерения всех объектов учета.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Назовите величайшее достижение Древнего Рима.
2. Что влияло на развитие учета в Древнем Риме?
3. На чем основывалась организация налогообложения?
4. Что такое хлебная тессера?

Тема 5. Влияние национальных традиций и менталитета на формирование принципов российской бухгалтерии

Бухгалтерский учет, являясь прикладной экономической наукой, формируется под влиянием национальных традиций и соответствует экономической политике государства.

Возникновение российского государства относят к 862 г. Первые полтора столетия в нем использовались самые примитивные учетные приемы, связанные с *регистрацией торговых оборотов и сбором дани (налогов)*. В этот период любое хозяйство рассматривалось как *частная собственность князя*, поэтому размеры дани не ограничивались. Князь мог взять все, что считал нужным для себя и лишним для своих подданных. Позднее государством руководили царь, император, генеральный секретарь, а сейчас президент, но суть отношений «человек—государство» не изменилась: государство устанавливает и внедряет правила (законы), иницилируя идеи «сверху».

Такая особенность государственного устройства сформировала *первый принцип русского учета: государство является единственным собственником всего имущества в стране, значит и законы защищают интересы государственной собственности*. Поэтому и в настоящее время не законы пишут для людей, а людей «равняют» под законы, что и приводит к массовому нежеланию эти законы выполнять, особенно в той части, которая связана с необходимостью отдавать государству часть своего имущества в виде налогов.

Следствием такого подхода к государственной собственности стало *казнокрадство*, с которым тщетно боролись в России во все времена. Для сокрытия злоупотреблений отчеты материально-ответственных лиц подделывались, показатели формировали такими, какими было выгодно, а не такими, какими они были в действительности. Поэтому доверия к отчетности, в том числе к бухгалтерской, нет и в настоящее время. Среди предпринимателей широко распространено мнение, что запрашивать бухгалтерскую отчетность — значит не доверять партнеру. Слово предпринимателя считается надежнее цифр, приведенных на бумаге. Так формируется *второй принцип российской бухгалтерии: в учете внешний вид документа гораздо важнее, чем его внутреннее содержание, т.е. информация*. Приоритет формы над содержанием дает некоторую кажущуюся уверенность в достоверности показателей отчетности. Но любовь к порядку не избавляет от ошибок.

В силу национальных традиций появляется еще один принцип, согласно которому *обязательства перед начальником важнее обязательств перед другими лицами*. Учет понимается как трудовая повинность, наложенная на администрацию вышестоящими начальниками. А раз так, то и вести учет можно некачественно, лишь бы никто не наказал. Этот принцип силен и в настоящее время, только начальник выступает в лице инспектора налогового органа.

Таким образом, принципы русской бухгалтерии сформировались под влиянием исторической традиции, национальной психологии и социально-экономической инфраструктуры. Исторически в России сложилась административно-командная система, в том числе в учете, т.е. уверенность в том, что стоит только издать хороший закон (положение, инструкцию), то все недостатки исчезнут, имеет многовековую традицию.

Учет в дореформенное время. Импульс к развитию учетной мысли на Руси дало *принятие христианства*, вследствие чего появилось много монастырей, ведущих огромную, по тем временам, и разнообразную хозяйственную деятельность. В монастырях существовал сложный порядок распределения обязанностей. *Управляющий (келарь)* имел в своем подчинении *казначей* (ответственный за деньги) и *старцев* (ответственные за материальные ценности). За каждый имущественный объект отвечал *целовальник* (выборная должность). Для записи урожая велись специальные книги, которые служили отчетами. За ведение этих книг отвечали *дьячки*, а в целях контроля проводились инвентаризации. Цены на услуги церкви (крещение, венчание, отпевание и т.п.) устанавливались, в зависимости от затрат на содержание монахов, а не от спроса и предложения.

Следующий этап связан с *эпохой татарского ига*. Татары пытались ввести *подушную дань*. Для этого была проведена первая перепись населения, т.е. «инвентаризация» людей. Постепенно налогообложение стало дифференцированным: с богатого брали больше, с бедного — меньше. Появилась *коллективная ответственность*, т.е. если кто-то убежит, то оставшиеся платят дань за беглеца. Зародилась *атмосфера добровольной слежки*, так как недоимка одного из членов коллектива возмещалась

остальными (в настоящее время существует коллективная материальная ответственность).

С XV по XVII в. вводятся уроки — твердые задания. Каждому работнику устанавливается норма: сколько и какую работу следует выполнить, в какие сроки. Работнику становится выгодно получить меньшее задание, а сделать больше, чтобы получить дополнительные кормовые. Это привело к установлению нереальных норм (заниженных плановых заданий), которые можно было легко перевыполнять и получать за это премии.

В средневековой России была относительно развита торговля. Записи о долгах велись на *шкурах животных или на дощечках*, которые могли быть украдены или утеряны. Поэтому суммы задолженности сличали с участниками сделок. Формируется способ учета, состоящий во взаимной выверке дебиторской и кредиторской задолженности у лиц, участвующих в хозяйственных процессах (*колляция*). Этот способ позволяет вскрыть злоупотребления, совершенные даже много веков назад.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Перечислите основные принципы русской бухгалтерии.
2. Что послужило следствием первого принципа русской бухгалтерии?
3. Кто подчинялся управляющему?
4. Какую функцию выполнял целовальник?
5. Когда появилась коллективная ответственность?
6. Что такое колляция?

Тема 6. Учет в эпоху Петра I

В XVIII в. в России правительство Петра I признало отсталость страны и встало на путь реформ, которые затрагивали и учет. В 1710 г. в газете «*Московские новости*» появилось новое слово «бухгалтер» (было предложено и русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось).

Индустриализация страны была связана с развитием казенных металлургических и винокуренных заводов, кораблестроительных и иных предприятий. Учету и контролю уделялось огромное внимание, инструкции по учету издавались как государственные акты. Первый из них датируется 2 января 1714 г. Его положения были обязательными для государственного аппарата и промышленности. Требовалось своевременно делать записи, ежедневно вести приходо-расходные книги, кроме того, было установлено *строго персональное подчинение ответственных лиц*.

Крупнейшим событием в истории русского бухгалтерского учета было издание *Регламента управления адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г.*, которым предусматривалась строгая система натурально-стоимостного учета материалов и разрешалось делать записи в бухгалтерские книги только на основе оправдательных документов. Приходо-расходная книга по учету материалов должна была вестись в алфавитном порядке по наименованию, с указанием количества и суммы.

Принципы документирования соблюдались и на казенных винокуренных заводах, где для материального учета также были введены приходо-расходные книги. Специальная книга открывалась для учета выполненных договоров с подрядчиками.

Огромное развитие получил учет *на уральских металлургических заводах*. *Виллим Иванович Геннин (1676—1750)* разработал *систему производственного учета*, которая обеспечивала сплошную документацию всех фактов хозяйственной жизни, регулярное проведение инвентаризаций и составление отчетности. Кроме того, он усовершенствовал *методику учета затрат с помощью линейной записи*. В результате в системе учета формировалась *аналитическая информация*, необходимая для управления структурными подразделениями.

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.

Однако двойная запись не использовалась, так как учет в натуральных единицах был более понятен. Успех любой работы невозможен без контроля, средством контроля были *доносы*. К прямым доносам отношение было положительное, а к анонимным — двойственное (внешнее неодобрение, внутреннее поощрение). Доносы поощряли специальные люди — *фискалы*. Они должны были обеспечить соблюдение финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально, но и ответственность была немалая: если по какой-либо причине фискал не выполнял свои обязанности должным образом (дружба, вражда или взятка), его могли казнить или сослать на галеры с вырыванием ноздрей и конфискацией всего имущества. За более мелкие преступления фискалы наказывались временной ссылкой или штрафом. Следствием подобных мер стало то, что в государственном хозяйстве учет был хорошо развит.

Наиболее серьезно, с точки зрения теории, учет развивался *в хозяйствах помещиков*. Главными объектами учета были *люди*, а скот, пашни, инвентарь учитывались по крепостным крестьянам. Основным методическим приемом служила *инвентаризация ценностей и людей*. Записи заносились в специальные книги или на бирки.

Текущий учет требовал сложной системы книг. Центральную книгу — *табель* — вел *староста*. В ней учитывалось, сколько времени крестьянин отработал по барщине. Табель был поименный, открывался на каждую деревню. Следующая книга — *домашний журнал*, в котором записывали в хронологическом порядке смертность, рождаемость, побегі крепостных и т.д. *В полевой тетради* описывали состояние полей. *В хлебной тетради* вели запись наличия и движения хлеба. *Денежная тетрадь* была предусмотрена для учета прихода, расхода и остатка денег, *домовая тетрадь* — для записи долгов. Отдельно заводилась *тетрадь поборов с мужиков*. Наконец, в *последнюю тетрадь* записывали то, что не вошло в другие книги. Каждая тетрадь представляла собой бухгалтерский регистр. Ежегодно

заводились новые тетради, причем не на основе предыдущих записей, а по данным инвентаризации.

Учет в торговле также был основан на натуральных измерителях и велся по простой (униграфической) системе. Главный принцип оценки товаров — *по себестоимости* (по фактическим затратам на покупку).

Для проведения реформ, в том числе в области учета, необходимы были грамотные люди. В допетровскую эпоху знания переходили от отца к сыну, от хозяина к приказчику и т.п. Такое учение ценило практику, т.е. умение дела делать, а не слова говорить. *При Борисе Годунове* была сделана попытка отправить учащихся за границу, но они все там и остались. *В 1721 г.* Петр I пытался создать *коммерческую школу*, где бы учились вести книги. Учение в петровской школе рассматривалось как служба. У учителей была обязанность научить, у учеников — научиться.

Если обязанность не выполнялась, налагались наказания: за отказ отвечать — штраф, за дерзость — бить батогами, за прогул — сажать на цепь.

Итак, реформы Петра I преследовали *две цели*: усилить контроль за сохранностью собственности и увеличить доходы казны. Но эти цели не были достигнуты ни при Петре I, ни после него. Успешному развитию учета мешали: догматизм мышления; очень низкий уровень правосознания; низкий уровень грамотности; низкий уровень математических знаний.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. О чем говорилось в издании Регламента управления адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г.?
2. Какой вклад внес В.И. Геннин в развитие учета?
3. Какое количество книг требовал текущий учет?
4. Какие цели преследовали реформы Петра I?

Тема 7. Развитие учета в конце XVIII — начале XIX вв.

В истории нашего отечества XVIII век был одним из благополучных. Последователи Петра I стремились улучшить учет, наиболее действенным средством для этого была признана *двойная бухгалтерия*. Первым толкователем двойной записи в России стал *Михаил Дмитриевич Чулков (1740—1792)*. Он был первым русским автором книги по бухгалтерскому учету *«Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей»*, которая вышла в свет *в 1788 г.*

Самая же первая книга на русском языке по учету *«Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и происхождение счетов коммерческих»*, переведенная с английского языка, была издана *в 1783 г.* Автор этой книги излагал учет по староитальянской форме, т.е. без разделения счетов на синтетические и аналитические. Чулков в своей книге описывал французскую форму счетоводства.

Спустя 20 лет, *в 1804 г.*, вышла в свет третья книга по бухгалтерскому учету на русском языке, которая также имела эпохальное значение для русской бухгалтерии. Это книга *Ивана Серикова «Совершенный счетовод или краткое и ясное руководство по бухгалтерии вообще с*

присовокуплением практических торговых примеров», где он изложил немецкую форму счетоводства. Освоение европейской учетной мысли не вытеснило русскую традицию в бухгалтерском учете, а органично вписалось в нее.

Система учета в торговле была основана на двойной бухгалтерии и регламентировалась *Банкротским Уставом (1800)*, а более детально — *Законом о порядке ведения купцами торговых книг (1834)*. Законом предписывались порядок и форма учета в торговле, в зависимости от вида предприятия — *оптовое, розничное или мелочное*.

Все предприятия должны были вести *три книги: товарную* (аналитический учет товаров), *кассовую* (сплошная регистрация всех выплат и поступлений) *и расчетную* (перечень лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). В розничной и оптовой торговле, кроме этого, нужно было вести *документальную книгу* (перечень векселей, акций, заемных писем, договоров и т.д.). В мелочной и розничной торговле предусматривалось ведение простой, а в оптовой — двойной бухгалтерии. Поэтому оптовым предприятиям нужно было вести *журнал хронологической регистрации, книгу копий всей исходящей корреспонденции, книгу исходящих счетов и Главную книгу (гроссбух) для систематической регистрации*.

Кроме того, *Законом от 1834 г.* устанавливались *форма и вид бланков*, т.е. была сделана попытка унификации бухгалтерских документов, но, несмотря на это, все купеческие книги велись довольно небрежно.

Первое в мире коммерческое училище было открыто в 1772 г. в Москве на деньги уральского промышленника П. Демидова. Через несколько лет училище перевели в Санкт-Петербург, где оно просуществовало до революции. Обучение мальчиков и девочек было совместным. Они изучали три иностранных языка, коммерческую корреспонденцию на русском и иностранных языках.

Центральное место отводилось *изучению бухгалтерского учета*, на этом настаивала сама Екатерина II. В 1804 г. на средства московского купечества открылось *второе училище в Москве*. В этом же году К.И. Арнольд организовал в Москве еще одно коммерческое училище, которое потом было переименовано в *Московскую практическую академию*. Она находилась в ведении Московского общества любителей коммерческих наук и относилась к средним учебным заведениям. В 1805 г. в Одессе открылось еще одно училище, на базе которого потом был создан *Новороссийский университет*.

В связи с образованием училищ все бухгалтеры разделились на две группы: *теоретики и практики*. Изучать бухгалтерский учет стремились и юноши, желающие разбогатеть, и дворяне, боящиеся разорения. Почва для развития русской научной школы была создана в *первой половине XIX в.* К.И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э.А. Мудровым.

Карл Иванович Арнольд приехал из Германии и был в России первым преподавателем бухгалтерского учета. *Цель бухгалтерии он видел*

в том, чтобы вскрыть причины изменений в составе имущества; предметом бухгалтерии называл кругооборот капитала (хозяйственных средств); разработал оригинальную систему учета товаров; для исчисления себестоимости предлагал вести калькуляционную книгу.

Согласно данным калькуляционной книги, в себестоимость товаров включается естественная убыль в пути, транспортные расходы и пошлины. Для объяснения двойной записи К.И. Арнольд привлекал *математический аппарат*, так как отстаивал взгляды немецкой школы. Особый вклад он внес в формирование русской бухгалтерской терминологии: дал понятие *учетного регистра*, ввел термин «рекапитуляция» как понятие группировки учетных данных, глаголы «сторнировать», «дебетовать» и др.

Арнольд первым выступил с учением о ревизии и методах ее проведения. Наконец, он первым привел в своей работе исторические сведения по бухгалтерскому учету и положил начало изучению истории данной науки.

Иван Ахматов, служащий петербургской торговой фирмы, полагал, что *бухгалтерский учет* должен рассматриваться как часть *политэкономии*. Предметом учета он объявил не само хозяйство, а его изображение на счетах, не хозяйственные процессы, а методы учетного изображения информации об этих процессах.

Таким образом, уже в начале XIX в. намечилось два направления в трактовке учета: предметное (имущество, кругооборот капитала, прибыль) и методологическое (строение счетов). И. Ахматов описал использование двойной бухгалтерии не только для торговли, но и для промышленного производства. В центре его внимания была *хронологическая запись*, т.е. памятная книга, записи в которой ведутся с указанием обязательных реквизитов.

Эраст Алексеевич Мудров — учитель математики и физики в Оленецкой гимназии г. Петрозаводска. Предметом учета он считал всякий труд, имеющий целью прибыль. Мудров указывал два основных варианта организации промышленного учета:

— выделение производственного учета и калькуляции в особый цикл, не связанный с общим учетом;

— включение производственного учета в единый учетный цикл.

Э.А. Мудров рекомендовал выделять специальный счет для учета наиболее секретных операций; при оценке товаров исходил из себестоимости, в отличие от Арнольда. Мудров настаивал на том, что природа двойной записи вытекает из хозяйственных оборотов; отдавал предпочтение *систематической записи*, поскольку хронологическая, по его мнению, нужна только как запоминающее устройство.

Итак, работы авторов XVIII и первой половины XIX в. стали расцветом русского национального самосознания и привели к формированию основ русской школы бухгалтерского учета.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Кто стал первым толкователем двойной записи в России?
2. Когда было открыто первое в мире коммерческое училище?
3. На какие две группы разделились все бухгалтеры, в связи с образованием училищ?
4. Какие два направления в трактовке учета наметились в начале XIX века?

Тема 8. Русская национальная школа бухгалтерского учета

Отмена крепостного права стала толчком для развития капитализма и, как следствие, бухгалтерского учета. *В формировании школы прослеживаются три этапа:*

- 1) зарождение и формирование новых идей;
- 2) распространение и международное признание этих идей;
- 3) разочарование в эффективности новых идей.

Первый этап начинается с трудов *Павла Ивановича Рейнбота и Александра Васильевича Прокофьева*. Оба автора стояли на рубеже старой и новой русских школ. Со старой их роднит узкопрактический подход к делу, с новой — универсальность, с которой они распространяют метод двойной бухгалтерии на все отрасли хозяйства.

П.И. Рейнбот сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе. В объяснении причин двойной записи он исходил из *принципов персонификации*. Цель учета — *недопущение ошибок в регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков*. *Синтетический учет* автор трактовал как контрольный, поскольку сальдо и его обороты должны контролировать сальдо и обороты по аналитическим счетам.

Интересны его мысли о промышленном учете: *П.И. Рейнбот* рекомендовал открывать счета не на виды производимой продукции, а на участки (цеха), т.е. по центрам ответственности. Затраты он делил на *прямые* (заработная плата, материалы и амортизация) и *косвенные* (все остальные); косвенные расходы рекомендовал распределять в конце года пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за подразделением.

С работ *Рейнбота* начинался *оперативный учет*, к которому относится все, что учитывается на предприятии, но не отражается в учетных регистрах (контроль выполнения заказов, качества продукции и т.п.). Баланс трактуется как обобщающий счет, который закрывает остальные счета. Практику учета ученый излагал по немецкой форме счетоводства.

А.В. Прокофьев разделял взгляды, похожие на экономическую теорию; исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает расход других ценностей; считал, что итальянская школа удобна для изучения; требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно.

С традиционными взглядами *Рейнбота* и *Прокофьева* был полностью не согласен *Федор Бенедиктович Езерский*, который раскрывал недостатки двойной бухгалтерии, называя ее воровской. Взамен двойной бухгалтерии он предлагал *тройную*, которую в мировой практике называют русской. Хотя

научные оппоненты Езерского отмечали, что это одна из разновидностей двойной бухгалтерии, *он называл ее тройной по следующим причинам:*

— регистрация ведется по трем направлениям: приход, расход и результат движения ценностей;

— используются три учетных регистра, или, как говорит Езерский, параллели: журнал (хронологическая запись), Главная книга (систематическая запись), баланс (сводно-отчетная запись);

— правильность записей проверяется тремя признаками верности, присущими каждой параллели (книге).

Новаторство заключается в том, что Езерский ставил перед учетом *новые цели:*

— определение с помощью бухгалтерских записей финансового результата в любой момент времени;

— использование только покупных цен и оценки по себестоимости, использование счета наценки (торговой скидки), нахождение реализованной торговой наценки по среднему проценту;

— объединение аналитического и синтетического учета;

— достижение самоконтроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм (19 показателей);

— проведение инвентаризации последовательно и постоянно (например, сегодня проверяют чай и кофе, завтра спички и сахар и т.д.).

Ф.В. Езерский дал определение *«мертвой точки»*, т.е. уровня, с которого предприятие начинает получать прибыль, покрыв издержки.

Система Езерского была рекомендована для изучения во всем мире бухгалтерским конгрессом в Шарлеруа (Бельгия, 1912), так как ее идеи были совершенно новыми для современников.

Велика заслуга Езерского в становлении бухгалтерского образования. Открытые им *счетоводные курсы в 1872 г. в Москве, а потом в Петербурге* пользовались огромной популярностью. Здесь получали образование не только мужчины, но и женщины. Совместные занятия приносили пользу и мужчинам, так как на молодых людей сильно действовало то, что женщины зачастую работали аккуратнее и отвечали лучше. Езерский постоянно подчеркивал, что женщина-счетовод *«является настоящим кладом для хозяина по своей добросовестности и исполнительности. Там, где требуется усидчивость, она всегда окупит свое жалование той пользой, которая принесет делу точность и аккуратность, свойственная женскому труду»* (Высочайше разрешенный 11 съезд по техническому и профессиональному образованию в России, VI секция, Отчеты о заседаниях. М., 1898. С. 1.).

Внести новаторские идеи в бухгалтерский учет пытались многие. Так, *И.П. Шмелев* изобрел оригинальную *четверную бухгалтерию*, но она оказалась модификацией двойной.

Если Езерский и Шмелев пытались разрушить парадигму двойной бухгалтерии, то *Валицкий, Иванов и Фельдгаузен* и другие пытались изменить ее изнутри.

Н.Ф. Валицкий известен попыткой создания *макроучета*, который понимал как бухгалтерию, построенную на базе статистических методов. В основе записей лежат не бухгалтерские документы, а *акты статистического исчисления*. Валицкий говорил, что вести макроучет нужно общественными, а не государственными силами. *Основным недостатком* теории Валицкого было *отсутствие механизма демонстрации использования двойной записи*.

С.Ф. Иванов выдвинул задачу создания *специальных счетов для ведения затрат (счета производства)*. Много внимания он уделял *популяризации истории науки*, но международное признание пришло к нему благодаря работе *о судебно-бухгалтерской экспертизе*, которая была переведена на несколько иностранных языков.

Э. Фельдгаузен видел в учете *средство управления предприятием*. Он первым ввел в калькуляцию *нормативный метод*. Нормы устанавливались раз в 10 лет и утверждались комиссией экспертов. Далее в учете регистрировали отклонения от норм и показывали их как прибыли или убытки. К сожалению, предложения Фельдгаузена не получили признания у современников.

Таким образом, на первом этапе формирования русской бухгалтерской школы выделились *традиционалисты* (Рейнбот, Прокофьев и др.) и *новаторы* (Езерский, Валицкий и др.).

Второй этап развития русской школы бухгалтерского учета связан с распространением новых идей. Начало этого этапа можно отнести к 1888 г., когда *Адольф Маркович Вольф* создал первый в России журнал «Счетоводство». А.М. Вольф имел международную известность: член Болонской академии счетоводов, действительный член Общества итальянских счетоводов, член-корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, Института нидерландских счетоводов. Его ближайшим помощником был *Василий Дмитриевич Белов* — первый русский теоретик, создавший *философию учета*.

В журнале печатались *крупные представители учетной мысли*: *Э.Г. Вальденберг* (историк учета), *С.М. Барац* (рассматривал вопросы отраслевого учета), *Л.И. Гомберг* (крупнейший теоретик учета). К работе в журнале привлекались *авторы из провинции*: *Батеньков* (Нижний Новгород), *Беретти* (Владимир), *Попов* (Красноярск), *Руссиян* (Одесса) и др. С журналом сотрудничали и *иностранные авторы*: *И.Ф. Шер*, *Е.П. Леоте*, *Ф. Веста*, *В. Джитти* и др.

Большое внимание на страницах журнала уделялось необходимости создания *института присяжных бухгалтеров*. Российским бухгалтерам объясняли, что суть присяжных бухгалтеров (аудиторов) состоит в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны проверять объективность отчетности предприятий. Аудиторы несут ответственность за качество своей работы и возмещают убытки потерпевшим, если незамеченные недостатки в отчетности нанесли кому-либо ущерб.

Но господство в России ревизии не позволило понять преимущества аудиторской деятельности (аудитору заплатили, а он еще и недостатки показывает). Аудиторы, в свою очередь, не могли понять, почему они никому не должны докладывать о выявленных недостатках. Кроме того, многим

казалось, что будет создаваться счетная аристократия, а это не нравилось большинству. Поэтому такой орган не был образован, хотя вся документация была готова.

В связи с началом русско-японской войны в 1904 г. прекратилось финансирование и журнал закрылся. Но, в противовес «Счетоводству», стали выпускаться и другие журналы: «Счетовод», «Практическая жизнь» (под редакцией Езерского), «Коммерсант», «Коммерческий мир» и т.п. Главным препятствием для всех журналов было отсутствие финансирования. Единственным процветающим изданием был журнал «Коммерческий деятель» под редакцией Н.Е. Хабарова. Как выяснилось, Хабаров подкупал в крупных компаниях служащих и узнавал коммерческие тайны. Потом обращался к хозяевам с просьбой о пожертвовании и, в случае отказа, разоблачал их на страницах своего журнала.

Мощное развитие экономики вызвало огромный спрос на бухгалтеров. Количество курсов бухгалтеров, коммерческих училищ и школ росло в геометрической прогрессии: в 1895 г. в России было 8 коммерческих училищ, в 1901 г. в ведении Министерства финансов было уже 48 коммерческих училищ, 36 торговых школ, 14 торговых классов, 21 счетоводных курса, а к 1913 г. насчитывалось уже 465 коммерческих учебных заведений.

К началу XX в. появилась необходимость в высшем коммерческом образовании. Так, в Петербургском политехническом институте в 1899 г. появилось экономическое отделение. В 1907 г. московские курсы были преобразованы в Московский коммерческий институт. То же произошло с киевскими курсами.

Таким образом, распространение бухгалтерских знаний и новых идей шло по двум направлениям: образование и издательская деятельность.

Третий этап формирования русской бухгалтерской школы совпал с первой русской революцией. В учет пришли новые люди, возникли новые течения, появились новые проблемы. В это время образовалось два научных направления: петербургская и московская школы. Их разделяло учение о счетах и балансе (табл. 1).

Подводя итог рассмотрению развития русской национальной школы, нельзя не отметить, что она во многом сформировалась под влиянием европейской учетной мысли. Так, еще в начале XIX в. столкнулись два влияния на русский учет: французское и немецкое. Победило немецкое. Этому способствовало то, что в указанное время немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике, преподавателями коммерческих дисциплин были преимущественно немцы и, наконец, значительная часть практикующих бухгалтеров также состояла из немцев. Влияние французской школы было изначально слабее и к середине XIX в. прекратилось вообще. Итальянское влияние на русский учет было непродолжительным и неглубоким, а англо-американского влияния, в сущности, не было вплоть до 90-х гг. XX в. Тем не менее, национальные традиции не были забыты, отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

**Различия московского и петербургского течений
русской школы бухгалтерского учета**

Московская школа		Петербургская школа	
1.	<i>Счета</i> — элементы баланса. Система счетов задана балансом, следовательно, учить нужно от баланса к счету	1.	<i>Баланс</i> — следствие системы счетов, учить нужно от счета к балансу
2.	<i>Баланс</i> — упрощенная форма инвентаря	2.	<i>Баланс</i> опирается только на счета и не связан с инвентарем
3.	<i>Счета</i> делятся на <i>активные и пассивные</i> (два ряда счетов)	3.	Все <i>счета однородные</i> (один ряд счетов)
4.	<i>Двойная запись</i> — следствие группировки счетов в балансе	4.	<i>Двойная запись</i> — следствие закона мены
5.	<i>Представители:</i> <i>Н.С. Лунский</i> — автор балансовой теории учета, занимался вопросами экономического анализа; <i>Г.А. Бахчисарайцев</i> — сформулировал положения балансовой теории в 31 тезис; <i>Ф.И. Бельмер</i> — занимался поднятием престижа бухгалтерской профессии.	5.	<i>Представители:</i> <i>Е.Е. Сиверс</i> — требовал попередельной калькуляции (полуфабрикатный метод учета затрат); <i>А.И. Гуляев</i> — разработал учение о структуре себестоимости.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Перечислите три этапа формирования русской национальной школы бухгалтерского учета. Охарактеризуйте каждый из них.
2. Какой ученый исходил из принципов персонификации?
3. Какие цели ставил перед учетом Ф.Б. Езерский?
4. Какую роль играл Ф.Б. Езерский в становлении бухгалтерского образования?
5. Какое название получил первый в России журнал?
6. Назовите основные различия московского и петербургского течений русской школы бухгалтерского учета.

Тема 9. Бухгалтерский учет в СССР

История бухгалтерского учета в СССР органично продолжала традиции дореволюционной России, однако, с первых дней февральской революции можно проследить зачатки нового учета. *Октябрьская революция 1917 г.* привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться на ведении учета.

В эволюции бухгалтерского учета в СССР можно выделить *шесть этапов*:

- 1) *1917—1918 гг.* — попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов в новой системе хозяйствования;
- 2) *1918—1921 гг. (военный коммунизм)* — развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание новых учетных измерителей;
- 3) *1921 —1929 гг. (нэп)* — реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;

4) 1929—1953 гг. (*построение социализма*) — деформация принципов бухгалтерского учета;

5) 1953—1984 гг. (*эпоха оттепели и застоя*) — совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки информации;

6) 1984—1991 гг. — перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

На первом этапе до лета 1918 г. продолжало существовать *частное предпринимательство*. В этот период учет не обогатился новыми идеями, но и не растерял старых. *Крупнейшие ученые старой России — Е.Е. Сиверс, А.П. Рудановский, Н.А. Кипарисов, Р.Я. Вейцман* — издавали новые и переиздавали старые труды.

Влиятельным человеком в это время становится *Александр Михайлович Галаган* — отличник первого выпуска Московского коммерческого института (ныне имени Плеханова), получивший образование в Италии, ученик *А.П. Рудановского* и *Ф. Беста*. Он подготовил *важнейшие нормативные документы в области счетоводства*:

— 5 декабря 1917 г. изданы *постановление СНК (Совет народных комиссаров) «Об образовании и составе коллегии Комиссариата госконтроля» и декрет «О правах народного комиссара по госконтролю в СНК»;*

— 13 июля 1918 г. ЦИК РСФСР издал *«Основные положения по учету имущества»*, где была сделана попытка перейти в государственном хозяйстве от сметного учета к двойному;

— 27 июля 1918 г. СНК РСФСР принял *постановление о торговых книгах*, ведение которых вменялось в обязанность частным торговым и торгово-промышленным предприятиям.

Таким образом, первые шаги в области бухгалтерского учета были направлены на самое широкое распространение классического учета, при этом использовался опыт европейских стран.

В середине 1918 г. правительство решило перейти к коммунистическому обществу. Еще в преддверии революции *В.И. Ленин*, продумывая способы коренной перестройки экономики, видел единственный путь к построению новой страны — *рабочий контроль и национализация капиталистических предприятий*. Ленин не только развил ряд положений, выдвинутых *К. Марксом* и *Ф. Энгельсом*, но и предложил новые идеи, которые стали решающими не только в политике и экономике, но и в развитии бухгалтерского учета.

Новые идеи Ленина можно свести к следующим:

1) *общеметодологические принципы организации учета*:

— учет и контроль имеют классовую природу, следовательно, должны быть партийным делом; цель учета — *контроль за мерой труда и потребления*;

— требования к социалистическому учету — *массовость* (принимает участие все дееспособное население страны), *гласность* (без этого нельзя бороться с недостатками), *ответственность* (контроль не только наличия и

движения ценностей, но и деятельности людей), *простота* (должен быть понятен любому грамотному человеку);

2) *практические вопросы организации всей системы учета:*

— комплексный и системный подход;

— разработка принципов деятельности управленческого аппарата (в том числе учетно-контрольного), так как правильная организация труда увеличивает производительность. В основе организации — *нормирование труда*;

— учетные работники не создают стоимости, следовательно, содержать аппарат бухгалтерии нужно за счет прибавочного продукта.

К коммунистическому производству и распределению решили перейти в один миг: у крестьян забрать хлеб (продразверстка) и раздать его по заводам; у богатых забрать одежду и раздать неимущим; отменить деньги за ненадобностью. Такой подход привел к развалу всего хозяйства, к народному недовольству. Но в новых условиях хозяйствования необходимы были новые подходы и к ведению бухгалтерского учета.

Многие экономисты доказывали, что денежный измеритель потерял всякий смысл, и предлагали новые, по их мнению, более совершенные. Таких экономистов называли *романтиками*, что отмечал, например *В.Я. Соколов*. В зависимости от выбора нового измерителя, можно выделить *три направления: трудовое, энергетическое и предметное*. *Трудовое направление* было самым влиятельным, хотя идея не новая (*Оуэн, Прудон* и др.). Каждый трудящийся получает *книжку*, в которой отмечается *число трудочасов (трудодней)*. В магазине при отпуске продуктов делается соответствующая отметка. *Энергетическое направление* основано на использовании *условной произведенной единицы энергии (эрг)*. Сторонники *предметного направления* в качестве единого измерителя предлагали *условное количество воплощенного в предмете материала и орудий производства*.

Все *романтики* относились к учету враждебно, считали, что он должен быть заменен экономическим учетом: сам термин «бухгалтерский» устарел, несет на себе следы «проклятого» капитализма и психологически отпугивает молодых людей от занятия данной профессией. *Задача экономического учета* должна состоять в *выявлении народно-хозяйственной эффективности* взамен определения прибыли отдельных предприятий.

Вторая группа — *натуралисты* — рассматривала *бухгалтерию* только как *материальный (натуральный) учет*. Идеи натуралистов нашли отражение в разработанных НК РКИ *Основных положениях по государственному счетоводству и отчетности*, изданных 20 сентября 1920 г. Как и романтики, натуралисты были враждебны к традиционной бухгалтерии.

Таким образом, идеи романтиков и натуралистов сводились к *использованию надуманных условных до абсурда единиц (трэдов, эргов и др.)* или к *возвращению к истокам счетоводства — к натуральному инвентарному учету*, лишенному возможности дать хоть сколько-нибудь обобщающее измерение учитываемым ценностям.

К 1921 г. учет находился в запущенном состоянии:

- сроки представления отчетности не соблюдались;
- калькуляция и расчет себестоимости продукции (работ, услуг) отсутствовали;
- цены устанавливались на основе сметных представлений;
- сверка синтетического и аналитического учета не выполнялась;
- свод отдельных балансов, входящих в трест, отсутствовал.

В 1922 г. ВСНХ издал *Положение о счетоводстве и отчетности*, в котором подчеркивалась необходимость ведения бухгалтерского учета по двойной системе, регистрации фактов хозяйственной деятельности с помощью хронологической и систематической записи, ведения Главной книги и т.д. Бухгалтеры еще не успели разобраться в тонкостях этого Положения, как в 1923 г. ВЦИК и СНК, не принимая во внимание требования Положения, издали декрет «О государственных предприятиях, действующих на началах коммерческого расчета (трестах)». В этом же году XII съезд РКП (б) принял среди прочих решение в области бухгалтерского учета, игнорируя уже изданные акты.

Причинами такой неразберихи была борьба различных профессиональных групп, которые решали свои чисто профессиональные вопросы с помощью непрофессионалов, обладающих властью. В борьбу за руководство вмешался и Совет Труда и Оборона, который издал *Правила составления балансов и начисления амортизационных отчислений государственными и кооперативными предприятиями*. Требования этого Положения были написаны намеренно двусмысленно. Таким образом, в любом случае главного бухгалтера можно было обвинить в неправильном ведении бухгалтерского учета, а, следовательно, во вредительстве.

Контрольные вопросы для самопроверки знаний:

1. Назовите шесть этапов в эволюции бухгалтерского учета в СССР. Охарактеризуйте каждый из них.
2. Какие важнейшие нормативные документы в области счетоводства подготовил А.М. Галаган?
3. Какой путь к построению новой страны видел В.И. Ленин?
4. Каковы были новые идеи В.И. Ленина?
5. На какие две группы разделились экономисты?
6. К чему сводились идеи этих двух групп?
7. В каком году было издано Положение о счетоводстве и отчетности?

VI. Планы семинарских (практических) занятий

Методические рекомендации

Семинарские (практические) занятия – одна из важных форм аудиторных занятий со студентами, обеспечивающая наиболее активное участие их в учебном процессе и требующая от них углубленной самостоятельной работы. В планах для подготовки студентов к занятию сформулированы вопросы, которые необходимо проработать и обсудить в ходе аудиторных групповых занятий, указаны контрольные вопросы и тесты для самопроверки.

При домашней подготовке к занятиям по каждой теме студенты должны проработать конспекты лекций, литературные источники, выбрать дополнительную литературу по своему усмотрению, подготовиться к обсуждению.

Сформулированные вопросы в планах занятий по теме коллективно обсуждаются. По мере необходимости, в ходе занятия, преподаватель может задавать другие вопросы.

Семинар 1. Учет в эпоху Средневековья

Вопросы для обсуждения:

1. Хозяйственный учет Средневековья.
2. Возникновение двойной бухгалтерии.
3. Эпоха средневекового застоя.

Проверка выполнения самостоятельной работы студентов по написанию рефератов

Основная литература:

1. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 2005.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 2006.

Дополнительная литература:

1. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
2. Малькова Т.Н. Бухгалтер на перекрестке истории / Известия СПбГУЭФ. 2007. № 3.
3. Рагозина С.Н. Возникновение двойной бухгалтерии / Бухгалтерский учет. 2006. № 6.

Семинар 2. Распространение двойной бухгалтерии в Западной Европе в XVI-XIX вв.

Вопросы для обсуждения:

1. Распространение двойной записи в Италии и Германии.
2. Распространение двойной записи в Великобритании и Франции.
3. Промышленная революция и ее последствия для бухгалтерского учета.

Проверка выполнения самостоятельной работы студентов по написанию рефератов

Основная литература:

1. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 2005.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 2006.

Дополнительная литература:

1. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004.
2. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
3. Малькова Т.Н. Бухгалтер на перекрестке истории / Известия СПбГУЭФ. 2007. № 3.

Семинар 3. Научное развитие бухгалтерского учета в XIX-XX в.в.

Вопросы для обсуждения:

1. Юридические теории бухгалтерского учета.
2. Экономические теории бухгалтерского учета.
3. Балансовая теория бухгалтерского учета.

Проверка выполнения самостоятельной работы студентов по написанию рефератов

Основная литература:

1. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 2005.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 2006.

Дополнительная литература:

1. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
2. Малькова Т.Н. Бухгалтер на перекрестке истории / Известия СПбГУЭФ. 2007. № 3.
3. Палий В.Ф. Концепция развития бухгалтерского учета / Бухгалтерский учет. 2006. № 5.

Семинар 4. Основные идеи бухгалтерского учета в XX в.

Вопросы для обсуждения:

1. Британо-американская школа.
2. Разработка стандартов (норм) бухгалтерского учета и аудита.
3. Профессиональная этика.
4. Международная унификация учета.

Проверка выполнения самостоятельной работы студентов по написанию рефератов

Основная литература:

1. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 2005.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 2006.

Дополнительная литература:

1. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
2. Профессиональный бухгалтер России. 2-е изд., доп. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2006.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2007.

Семинар 5. Бухгалтерский учет в современной России

Вопросы для обсуждения:

1. Проблемы бухгалтерского учета в условиях становления рыночной экономики в России. Реформирование учета в соответствии с МСФО.
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу.
3. Деятельность Института профессиональных бухгалтеров России (ИПБ России).

Проверка выполнения самостоятельной работы студентов по написанию рефератов

Основная литература:

1. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности / Бухгалтерский учет. 2006. № 8.
2. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения / Бухгалтерский учет. 2007. № 8.

Дополнительная литература:

1. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
2. Профессиональный бухгалтер России. 2-е изд., доп. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2006.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2007.

VII. Самостоятельная работа студентов

Методические указания

Самостоятельная работа студентов является важнейшей формой учебно-познавательного процесса. Началом организации любой самостоятельной работы должно быть привитие навыков и умений грамотной работы с учебной и научной литературой. Этот процесс, в первую очередь, связан с нахождением необходимой для успешного овладения учебным материалом литературой. Студент должен уметь пользоваться фондами библиотек и справочно-библиографическими изданиями.

Студенты для полноценного освоения учебного курса должны составлять конспекты как при прослушивании его теоретической (лекционной) части, так и при подготовке к практическим (семинарским) занятиям. Желательно, чтобы конспекты лекций и семинаров записывались в логической последовательности изучения курса и содержались в одной тетради. Это обеспечит более полную подготовку, как к текущим учебным занятиям, так и сессионному контролю знаний студентов.

В рамках рейтинговой системы оценки успеваемости студентов конспект семинарского занятия может выступать основой тройной оценки:

- в полном объеме оценивается как разновидность письменного ответа на изучаемые вопросы;
- служит базой для устного ответа на семинаре по одному из вопросов рассматриваемого плана;
- сведения из конспекта могут выступать в качестве источника дополнений к ответам других студентов.

Реферат

Методические рекомендации

Написание реферата и выступление с научным докладом являются наиболее эффективными формами подготовки студентов. Подготовка и написание реферата способствует выработке навыков самостоятельной работы, что особенно важно для будущей деятельности в качестве экономиста, когда при исполнении возложенных обязанностей, им необходимо принять единоличное решение и нести полную ответственность за его законность и обоснованность.

Написание реферата дает возможность студенту глубоко и обстоятельно изучить литературу по выбранной теме, проанализировать те или иные спорные проблемы, критически осмыслить сложные положения теории и практики, сформулировать свою позицию и дать ей теоретическое обоснование.

Перечень указанных ниже тем рефератов позволяет студенту выбрать одну из них, наиболее близкую по избранной специализации и научному интересу. При выборе темы целесообразно избрать ту, которая представляет определенные сложности: недостаточно исследована в теоретическом плане или не совсем обстоятельно регламентирована в законодательном порядке.

Тему реферата следует согласовывать с преподавателем. Он же окажет помощь студенту в составлении плана научного исследования и в выборе законодательных актов и правовой литературы.

Изложение материалов должно носить творческий, самостоятельный характер. Если необходимо обратиться к какому-либо источнику, то надо сделать на него ссылку. Критические замечания в адрес других авторов должны быть сделаны в корректной, уважительной форме.

Структурно реферат целесообразно построить следующим образом: во введении (предисловии) дать обоснование выбранной темы; материал изложить по главам (разделам) и завершить заключением, в котором будут даны предложения и рекомендации законодательного, организационного или теоретического характера.

Объем реферата – 20-25 страниц машинописного текста через 1,5 интервала на компьютере.

Научное сообщение (доклад) может состояться на семинарском занятии или научной конференции. Студенты могут задавать докладчику вопросы и высказывать свое мнение по тем или иным проблемам.

Примерная тематика рефератов

1. Зарождение учета.
2. Учет в Древнем Египте.
3. Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии).
4. Учет в Древней Греции.
5. Учет в Древнем Риме.
6. Влияние национальных традиций и менталитета на формирование принципов российской бухгалтерии.
7. Учет в эпоху Петра I.
8. Развитие учета в конце XVIII – начале XIX вв.
9. Русская национальная школа бухгалтерского учета.
10. Бухгалтерский учет в СССР.

VIII. Контроль знаний студентов

Тесты для промежуточной аттестации студентов

- 1. Родина счетоводства на карточках:**
 - а) Древняя Греция;
 - б) Древний Египет;
 - в) Вавилон.
- 2. Первые учетные документы, обнаруженные археологами, относятся:**
 - а) к X в. до н.э.;
 - б) к XX в. до н.э.;
 - в) к XXX в. до н.э.
- 3. Задачей бухгалтеров Древнего Египта было:**
 - а) ведение записей прихода и расхода;
 - б) учет рабочей силы;
 - в) сохранение спокойствия в доме хозяина (фараона).
- 4. Какие чиновники Древней Греции проверяли погашение государственных займов и взносов:**
 - а) иеропои;
 - б) полеты;
 - в) аподекты.
- 5. Какую функцию выполняли логисты:**
 - а) отвечали за сохранность казны;
 - б) проверяли отчетность должностных лиц;
 - в) отвечали за аренду и откуп.
- 6. Казначей отвечал за:**
 - а) деньги;
 - б) материальные ценности;
 - в) каждый имущественный объект.
- 7. Основные достижения греческой бухгалтерии были в области:**
 - а) банковского учета;
 - б) отраслевого учета;
 - в) бухгалтерского учета.
- 8. Правовое регулирование учетных записей впервые осуществили:**
 - а) в Древней Греции;
 - б) в Вавилоне;
 - в) в Древнем Риме.
- 9. Книжная форма бухгалтерского учета зародилась:**
 - а) в Древней Греции;
 - б) в Древнем Египте;
 - в) в Древнем Риме.
- 10. В Древнем мире преобладала следующая концепция бухгалтерского учета:**
 - а) философская;
 - б) документальная;
 - в) натуралистическая.

- 11. Самые древние документы, содержащие упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), называют:**
- а) счетными бирками;
 - б) счётами;
 - в) эфемеридой.
- 12. Первой формой бухгалтерского учета, возникшей в Египте, была:**
- а) приходо-расходная;
 - б) инвентарная;
 - в) мемориальная.
- 13. Исследователь методологии древнего учета:**
- а) Т.Н. Малькова;
 - б) Я.В. Соколов;
 - в) В.В. Ковалев.
- 14. Бухгалтерская профессия не была престижным занятием:**
- а) в Египте;
 - б) в Греции;
 - в) в Вавилоне;
 - г) в Риме.
- 15. Кадастра – это:**
- а) платежное поручение;
 - б) опись земель до или после разлива Нила;
 - в) текущий бухгалтерский счет.
- 16. Что такое графление:**
- а) выделение строк и столбцов ниткой на еще мягкой глине;
 - б) измерение объектов учета;
 - в) способ исправления ошибок.
- 17. Когда денежное обращение оказывает влияние на экономику полисов:**
- а) в конце VII в. до н.э.;
 - б) в начале VIII в. до н.э.;
 - в) с конца V в. до н.э.
- 18. Первый нормативный документ по бухгалтерскому учету в России после Октябрьской революции разработал:**
- а) А.М. Галаган;
 - б) Л. Пачоли;
 - в) И. Ахматов.
- 19. Первая реформа бухгалтерского учета была проведена:**
- а) Петром I;
 - б) В.И. Лениным;
 - в) М.С. Горбачевым.
- 20. Первые коммерческие школы были созданы в России:**
- а) в 1721 году;
 - б) в 1861 году;
 - в) в 1924 году.

- 21. В каком году появилось слово «бухгалтер»:**
- а) в 1705 году;
 - б) в 1710 году;
 - в) в 1730 году.
- 22. На формирование русской школы бухгалтерского учета большее влияние оказала:**
- а) итальянская школа;
 - б) французская школа;
 - в) немецкая школа.
- 23. Первый закон о бухгалтерском учете в России принят:**
- а) в 1725 году;
 - б) в 1834 году;
 - в) в 1996 году.
- 24. Основной причиной отличий капиталистического учета от социалистического являются:**
- а) форма собственности;
 - б) разные задачи учета;
 - в) использование разных документов.
- 25. Идеи Ф.В. Езерского относились:**
- а) к традиционным;
 - б) к новаторским;
 - в) к революционным.
- 26. Первый журнал по бухгалтерскому учету в России назывался:**
- а) «Мир бухгалтерии»;
 - б) «Счетоведение»;
 - в) «Счетоводство».
- 27. Петербургскую и московскую школы разделяло:**
- а) учение о счетах и балансе;
 - б) учение об учете затрат и калькулировании себестоимости;
 - в) учение о порядке формирования финансового результата.
- 28. Бухгалтерию рассматривали только как материальный (натуральный) учет:**
- а) романтики;
 - б) реалисты;
 - в) натуралисты.
- 29. Систему производственного учета разработал:**
- а) М.Д. Чулков;
 - б) К.И. Арнольд;
 - в) В.И. Геннин.

Перечень вопросов для подготовки к зачету

1. Зарождение учета.
2. Учетная система Древнего Египта.
3. Учет Древнего Вавилона.
4. Система исчисления Древней Греции.
5. Влияние денежного обращения на экономику полисов в Древней Греции.
6. Организация бухгалтерского учета в банках Древней Греции.
7. Особенности государственного устройства Древней Греции.
8. Система учета Древней Греции.
9. Учет в Древнем Риме.
10. Ренессанс и зарождение двойной бухгалтерии.
11. Эволюция бухгалтерского учета как науки.
12. История возникновения бухгалтерского учета.
13. Основные принципы русской бухгалтерии.
14. Учет в дореформенное время.
15. Учет в эпоху Петра I.
16. Влияние реформ Петра I на развитие учета в России.
17. Развитие учета в конце XVIII – начале XIX вв.
18. Три этапа в формировании русской школы бухгалтерского учета.
19. Европейское влияние на русскую учетную мысль.
20. Бухгалтерский учет в СССР.
21. Бухгалтерский учет в Германии в XX веке.
22. Бухгалтерский учет во Франции в XX веке.
23. Вклад России в развитие бухгалтерского учета.
24. Парадоксы и их значение для теории и практики бухгалтерского учета.
25. Возникновение Института присяжных бухгалтеров.

IX. Литература

Основная:

1. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии / Бухгалтерский учет. 2006. № 10.
2. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности / Бухгалтерский учет. 2006. № 8.
3. Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании / Бухгалтерский учет. 2007. № 3.
4. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения / Бухгалтерский учет. 2007. № 8.
5. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 2005.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 2006.

Дополнительная:

1. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004.
2. Валебникова И.В. Ф.В. Езерский – русский бухгалтер – новатор / Бухгалтерский учет. 2006. № 5.
3. Лупикова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. Тюмень: Изд-во ТюмГУ, 2006.
4. Малькова Т.Н. Бухгалтер на перекрестке истории / Известия СПбГУЭФ. 2007. № 3.
5. Наринский А.С. Журнально-ордерная форма: становление и развитие / Бухгалтерский учет. 2006. № 3.
6. Палий В.Ф. Концепция развития бухгалтерского учета / Бухгалтерский учет. 2006. № 5.
7. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика, 2007.
8. Профессиональный бухгалтер России. 2-е изд., доп. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2006.
9. Рагозина С.Н. Возникновение двойной бухгалтерии / Бухгалтерский учет. 2006. № 6.
10. Смирнова И.А. Бухгалтерские журналы в России / Бухгалтерский учет. 2004. № 12.
11. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2007.
12. Соколов Я.В., Красновская Т.Г. Закон о бухгалтерском учете: год действия / Бухгалтерский учет. 2008. № 2.
13. Студеникин М.Г. Коммерческие училища в России / Бухгалтерский учет. 2004. № 7.

Учебное издание

БУРАЯ Юлиана Сергеевна

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Корректор *Шамонова А.М.*
Технический редактор
Компьютерная верстка

Подписано в печать. Формат.
Бумага офсетная. Гарнитура New Roman. Печать .
Усл. печ. л. . Уч.-изд. л. . Тираж 100 экз. Заказ № .

Издательство «».
420, Казань, ул. ого, .
Отпечатано в типографии «».
000000, г. , ул. , .