



Ю.С. Бурая

**ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА**

Электронная библиотека ИСТЗ

2009



Ю.С. Бурая

ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС

Электронная библиотека ИСТЗ

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.

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

Учебно-методический комплекс «История бухгалтерского учета» оставлен 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 является обязательной для изучения.

I.	5
II.	6
III.	6
IV.	Тематический план занятий.....	8
V.	Краткий курс лекций.....	9
VI.	Планы семинарских (практических занятий).....	37
VII.	Самостоятельная работа студентов.....	40
VIII.	Контроль знаний студентов.....	42
IX.	Литература.....	46

Электронная библиотека ИСГЭ

I.

« »,
,
« ,
», « ».

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 и 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, 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», «Исторические цивилизации и история России», «История экономических учений», «Экономическая теория».

Основная задача курса – формирование знаний о закономерности развития учета, стремления использовать исторический опыт достижения 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 эволюцию двойной записи в бухгалтерском учете, закономерности развития норм бухгалтерского учета, основные национальные школы бухгалтерского

II.

	5	6
	80	80
	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. Развитие бухгалтерского учета в Риме. Система государственного учета.

7.

1

I.

I.

8.

XVIII –

XIX .

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.

Электронная библиотека ИСЭУ

IV.

/				
1.		2	-	3
2.		2	-	3
3.	()	2	-	3
4.		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.		-	8
7.		-	8
8.	XVIII – XIX	2	6
9.		2	6
10.		2	6
	:	10	70

V.

1.

рудия 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.). Тогда 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 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 записывать 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), и отсутствуют качественные характеристики учетных объектов (наименование, дата или срок хранения и т.п.). Такие документы получили название *счетных шнуров*. 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 складывали в кружки (прообраз картотеки). Инки (Северная Америка) использовали разноцветные шнуры (квипус) — один служил основанием,

— « »
XX ..
— , (),
(), ()

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 *богами 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 хищениях, переводились в разряд земледельцев или сборщиков налогов.

Профессиональная иерархия была сложной: от простых до высших писцов. Существовала дифференциация учетного труда: царский писец; писцы налогов, земли, людей, войска, податей; надзиратель писцов; писцы (переписчики) документов и т.д. Была введена особая должность агентов — *писца (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

Оставление инвентарей постепенно стало носить регулярный характер. С развитием экономики они дополнялись новыми показателями, усложнялись и поддерживались и стали отправным моментом эволюции форм учета. Первая — *инвентарная* — повлияла на учет всех видов ресурсов. К ней перешли срубков палеолита.

Объектом учета, прежде всего, была *земля и ее использование*. Технологию учета земли можно проследить по данным *папируса Вильбур*, где наблюдается классификация земель по таким категориям, как безводная, береговая, возделываемая, луговая, новая, орошенная, а главное, по владельцу и степени землевладения (ответственности). Ежегодно составлялись *катастры* — 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 отдельности. Такой учет неразрывно связан с организацией складского хранения и ответственностью должностных лиц;

— классификация объектов в той же описи, как в учетном регистре, и 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. Ежедневные инвентаризации требовали значительных затрат времени и сил. Инвентарные

18 (1700 — 1860 .),

Специальной методологии формирования показателей отчетности не было, так как отчетность повторяла формуляры текущего учета. Это видно из папируса Гарриса времен Рамсеса III. Названный папирус представляет собой отчет о входе в храм 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 зол.).

На отчетности была основана вся система государственного контроля, который осуществлялся через финансовое управление и специальные 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 колени, 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?

2. ()

()

()

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 были *фишки разной конфигурации*. С развитием экономики документы становились обширнее по содержанию и приобретали более законченный вид. Месопотамские документы имеют сходство с современными за счет *графлен* (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. Хранили 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 ранние учетные должности.

В хозяйствах Древнего Вавилона, как и в хозяйстве Древнего Египта, были распространены *инвентарная и приходо-расходная формы учета*.

производство. Производство заканчивалось сдачей изготовленного в 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. Расчет 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: размер 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 таблиц (первичных документов), заверенных печатью, и т.п.

Таким образом, первичные документы можно было отделить от документов текущего учета, но отличить последние от отчетности практически 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

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.

?

?

?

3.

достижения. Но была ли заимствована система учета, неизвестно.

На смену критомикенской культуре пришли и стали развиваться реческие города-полисы, каждый со своей замкнутой финансово-экономической системой. В отличие от стран Древнего Востока (централизованным управлением экономикой, у греков не было единого общегосударственного 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, денег, кладские хранилища и т.п. Кроме того, до наших дней дошли литературные источники, в которых содержится описание учетной практики (экономические произведения Аристотеля, Исократ, Демосфена, Геродота и др.).

Документы в Древней Греции писались на любой гладкой поверхности, то были *шкура овец, коз*, затем *доски, покрытые известью или воском*. Дощечки могли скрепляться по краю ремешками или кольцами (первый вариант 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, вследствие, престижность учетной профессии упала (престижными считались занятия философией, искусством, спортом и т.п.). Поэтому теоретическая

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 подлинное гражданство 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 и последующей проверкой через показания пыткой раба как свидетеля сделки.

(толстые стены, поселения вокруг, защита богов). Благодаря раскопке 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 оппись 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 никому не доверялись. Ни клиенты, ни слуги не могли увидеть учетные записи 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 жалование 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 охранность казны), *аподекты* (проверяли погашение государственных долгов).

() ().

(,).
(, , .).

(,).

— ()
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) *пекущий учет*. В эллинистическом Египте возникает новый тип учетной регистра (текущего бухгалтерского счета) — *эфемерида*. В отличие от папируса Булак 18, объекты учитывались не общим итогом, а равномерно течение дня. Известны *папирусы № 701 от 235 г. до н.э., № 116 от II в. до н.э.* (р. Анализ текстов приводит к следующим выводам:

— учет велся по дням;

— имела место учетная символика (есть обозначения итога, знаменитания и др.);

— применялась специальная учетная терминология, например: остаток — *ойпа*, расход — *анэломата*, но обозначения денежных или натуральных единиц отсутствуют, поэтому трудно понять, где количество, цена и сумма;

— натурально-стоимостной учет смешан с элементами приход-расходного, но хронологическая регистрация операций присутствует;

— специальных способов исправления ошибок не отмечено;

— структура документа зависит, несомненно, от формы папирусного витка, в котором вели записи, поэтому *эфемерида* не имеет табличное расположение прихода и расхода по графам.

В частных хозяйствах Древней Греции, а позднее и Древнего Рима использовалась *система учета обязательств*, применявшаяся *Зенонс* (260 . .). (

1915 .

1750

Наряду с эфемеридами денежных средств велись эфемериды натурального измерения, что разграничивало стоимостной и натуральный учет. Завести 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 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 двойная запись), 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.);*

).

Римляне обстоятельно и с пониманием относились к управлению, 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. Автор 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). Развитие учета влияли *техника письма и система счета*. Для вычисления 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 членораздельные звуки — скот, немые — транспорт, здания и др.

Организация налогообложения основывалась на *цензе* как на описании населения и его имущества (перепись введена Сервием Туллеем 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.

habet () — , *creditum* — , *debitum* — , *depsitum* — , *rationum* — .

Роль первичных документов выполняли *расписки*. Сделки могли быть устными, но при свидетелях и письменными. Письменные договоры в устойчивой форме 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 книгах делались по статьям, в соответствии с подневными записями в адверсарии. Книжки имели множество исправлений. Из обвинительной речи Цицерона в 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 в 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

: « — ».

III . . . , 395 .

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. 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 соответствующей экономической политике государства.

Возникновение российского государства относят к 862 г. Первые полторы 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 государство руководили царь, император, генеральный секретарь, а сейчас президент, и суть отношений «человек—государство» не изменилась: государство устанавливает и внедряет правила (законы), иницируя идеи «сверху».

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 в Руси дало *принятие христианства*, вследствие чего появилось множество 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, погребение и т.п.) устанавливались, в зависимости от затрат на содержание

.. «

»

:

(
).
XV XVII . — .
:
.
() ,

В средневековой России была относительно развита торговля. Записи долгах велись *на шкурах животных или на дощечках*, которые могли быть украдены или утеряны. Поэтому суммы задолженности сличали участниками сделок. Формируется способ учета, состоящий во взаимной проверке 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. 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*.

5 1722 . ,

(1676—1750)

тчетности. Кроме того, он усовершенствовал *методику учета затрат* *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 рвению 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 срыванием 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, лошади, инвентарь учитывались по крепостным крестьянам. Основным методическим приемом служила *инвентаризация ценностей и людей*. Записи вносились в специальные книги или на бирки.

Текущий учет требовал сложной системы книг. Центральную книгу — *табель* — вел *староста*. В ней учитывалось, сколько времени крестьянин проработал по барщине. Табель был поименный, открывался на каждую деревню. Следующая книга — *домашний журнал*, в котором записывали

мение 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 бухгалтерские книги. Изучение в петровской школе рассматривалось как служба. У учителей была обязанность научить, у учеников — научиться.

Если обязанность не выполнялась, налагались наказания: за опоздание — 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 мешал 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 и торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясляющая содержание книг*»,

1783 г.

20 г., 1804 г.,

«

»,

(1800),

(1834).

предприятия — *оптовое, розничное или мелочное.*

Все предприятия должны были вести *три книги: товарную* (аналитический учет товаров), *кассовую* (сплошная регистрация все вы плат и поступлений) *и расчетную* (перечень лиц, с которым 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*, в этом настаивала сама Екатерина II. В 1804 г. на средства московского купечества открылось *второе училище в Москве*. В этом же году К.А. Эрнольд 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

Особый вклад он внес в формирование русской бухгалтерской терминологии: дал понятие *учетного регистра*, ввел термин «рекапитуляция» как понятие группировки учетных данных, глагол «сторнировать», «дебетовать» и др.

Арнольд первым выступил с учением о ревизии и методах ее проведения. Наконец, он первым привел в своей работе историческое введение 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. наметилось два направления в практике учета: предметное (имущество, кругооборот капитал, прибыль) и методологическое (строение счетов). И. Ахматов описал использование двойной бухгалтерии не только для торговли, но и для промышленного производства. В центре его внимания был хронологическая запись, т.е. памятная книга, записи в которой ведутся с указанием обязательных реквизитов.

Эраст Алексеевич Мудров — учитель математики и физики 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,

- 1.
- 2.
- 3.

?

- 4.

?

XIX

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 имущества. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципа 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 относилось все, что учитывается на предприятии, но не отражается в учетных регистрах (контроль выполнения заказов, качества продукции и т.п.). Баланс трактовался как обобщающий счет, который закрывает остальные счета. Практику учета Рейнбот излагал по немецкой форме счетоводства.

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-й съезд по техническому и профессиональному образованию в России, VI секция, 1898 г., т. 1.).

истории науки, но международное признание пришло к нему благодаря работе по *судебно-бухгалтерской экспертизе*, которая была переведена на несколько иностранных языков.

Э. Фельдгаузен видел в учете *средство управления предприятием*. С первым ввел в калькуляцию *нормативный метод*. Нормы устанавливались раз в 10 лет и утверждались комиссией экспертов. Далее в учете регистрировал 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 году, когда Адольф Маркович Вольф создал первый в России журнал «Счетоводство». А.М. Вольф имел международную известность: член Лондонской 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. Зальденберг (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), Беретин (Владимир), Попов (Красноярск), Руссиян (Одесса) и др. С журналом сотрудничали и *иностраные авторы*: И.Ф. Шер, Е.П. Леоте, Ф. Веста, 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

1904 .
« »,
: « », « » (
) , « », « » . .

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 по 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 иезуитскими 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 четах 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. Это способствовало то, что в указанное время немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике, преподавателями коммерческих дисциплин был

XIX .

90- . XX .

1.	—	1.	—
2.	—	2.	—
3.	Счета делятся на активные и пассивные (два ряда счетов)	3.	Все счета однородные (один ряд счетов)
4.	Двойная запись – следствие группировки счетов в балансе	4.	Двойная запись – следствие законности
5.	Представители: Н.С. Лунский — автор балансовой теории учета, занимался вопросами экономического анализа; Г.А. Бахчисарайцев — сформулировал положения балансовой теории в 31 тезис; Ф.И. Бельмер — занимался поднятием престижа бухгалтерской профессии.	5.	Представители: Е.Е. Сиверс — требовал поперечной калькуляции (полуфабрикатный метод учета затрат); А.И. Гуляев — 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 учений русской школы бухгалтерского учета.

Тема 9. Бухгалтерский учет в СССР

История бухгалтерского учета в СССР органично продолжала традиции революционной 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.

- История бухгалтерского учета в СССР делится на три периода:
- 1) 1917—1918 гг. — период становления бухгалтерского учета в СССР;
 - 2) 1918—1921 гг. (1918—1921 гг.) — период становления бухгалтерского учета в СССР;
 - 3) 1921—1929 гг. (1921—1929 гг.) — период становления бухгалтерского учета в СССР;

- 4) 1929—1953 . () — ;
- 5) 1953—1984 . () — ;
- 6) 1984—1991 . —

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

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

- 1) — ; — ; — (), (), ()

2) — ;
 — (

— учетные работники не создают стоимости, следовательно, содержащий аппарат бухгалтерии нужен за счет прибавочного продукта.

К коммунистическому производству и распределению решили перейти один миг: у крестьян забрать хлеб (продразверстка) и раздать его по заводам; у богатых забрать одежду и раздать неимущим; отменить деньги из-за ненужности. Такой подход привел к развалу всего хозяйства, к народному бедождению. 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. Такие 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 популярным, хотя идея не новая (Оуэн, Прудон и др.). Каждый трудящийся получал 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 предмета 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 взаимного распределения 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* , 20 1920 .

— ;
— (,)
— ;
— ;
— ;
— , , .
1922 .

войной 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, издал 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 руководство вмешался и Совет Труда и Оборона, который издал *Правила оставления 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. ()

() –

казаны 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.

2.

XVI-XIX .

- 1.
- 2.
- 3.

1. : :
, 2005.

2. : :
, 2006.

1. : :
: - , 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 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 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 статистика, 2007.

VII.

Студент должен уметь пользоваться фондами библиотек и справочными 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 принимать самостоятельное 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

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.

1.) ;
) ;
) .
2. , , :
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:**
) ;
) ;
) .
10. :
) ;
) ;
) .

11. _____ , _____ (_____ , _____ , _____) , _____ : _____) _____ ; _____) _____ ; _____) _____ .
12. _____ , _____ : _____) _____ - _____ ; _____ 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. _____ : _____) _____ I; _____) _____ ; _____) _____ .
20. _____ : _____) 1721 _____ ; _____) 1861 _____ ; _____) 1924 _____ .

21. « »:
-) 1705 ;
 -) 1710 ;
 -) 1730 .

22. :
-) ;
 -) ;
 - 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. П. Чулков;
-) . . . ;
-)

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
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.

1. /
. 2006. 10.
2.
/ . 2006. 8.
3.
[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 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. :
, 2007.
12. :
/ . 2008. 2.
13. /
. 2004. 7.

БУРАЯ Юлиана Сергеевна
ИСТОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

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

New Roman.

100

420,

«».

«».

000000, ., ., .