

МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Ю. И. Сигидов, М. С. Рыбьянцева

## Бухгалтерская мысль: эволюция развития

КУРС ЛЕКЦИЙ

для аспирантов направления 38.06.01 «Экономика»  
направленность «Бухгалтерский учет, статистика»

Краснодар  
КубГАУ  
2015

**Р е ц е н з е н т:**

**Л.И. Хоружий** – доктор экономических наук, профессор,  
проректор по экономическим вопросам Российского  
государственного аграрного университета \_ МСХА имени  
К.А. Тимирязева

**Сигидов Ю. И.** Бухгалтерская мысль: эволюция развития :  
Курс лекций для аспирантов направления 38.06.01 «Экономика»  
направленность «Бухгалтерский учет, статистика» / Ю. И. Сиги-  
дов, М. С. Рыбьянцева. – Краснодар : КубГАУ, 2015. – 49 с.

Материал структурирован в соответствии с темами, отраженны-  
ми в учебно-методическом комплексе по дисциплине «Бухгалтер-  
ская мысль: эволюция развития».

Предназначен для аспирантов направления 38.06.01 «Экономи-  
ка».

Рассмотрена и одобрена методической комиссией учетно-  
финансового факультета, протокол № от 2015 г.

Председатель  
методической комиссии

Ю. И. Сигидов

© Сигидов Ю. И.,  
Рыбьянцева М. С., 2015  
© ФГБОУ ВПО «Кубанский  
государственный аграрный уни-  
верситет», 2015

## Тема 1 Базовые подходы к эволюции развития учетной мысли

Бухгалтерский учет во многом определяется условиями внешней среды, что предполагает исторический характер его развития, а также основные методологические и методические подходы, характерные для конкретной эпохи. В связи с этим, возможно выделение ряда этапов его развития. Вопросы периодизации развития учетных представлений являются предметом оживленных дискуссий. Существует около двух десятков подходов к рассмотрению этой проблемы. Свобода трактовок вызвана тем, что на основании имеющихся архивных материалов и материальных носителей учетной информации можно проследить лишь общее направление развития. Оценить ситуацию более детально мешает ряд факторов:

- языковые барьеры (часть учетных носителей так и не была расшифрована);
- фрагментарность имеющихся данных (исторические катаклизмы привели к уничтожению значительного числа учетных документов; например, учетная практика Византии слабо изучена именно по этой причине);
- сложность адекватной трактовки учетных документов иных эпох; как правило, попытки восприятия исторических реалий в современной терминологии искажают оценку реальной ситуации;
- в течение длительного времени первичные документы и формы отчетности не имели четкого разграничения.

Основным признаком, который можно положить в основу выделения этапов исторического развития учетной системы, на наш взгляд, следует считать применяемую единицу измерения. На основании этого признака можно выделить:

- 1 этап: Учетный натурализм (доминирующий измеритель – натуральные показатели; на более позднем этапе появившиеся деньги рассматривались лишь как товар); этап заканчивается ранним Средневековьем;
- 2 этап: Учетный реализм (доминирующий измеритель – стоимостные показатели).

Важно понимать, что развитие учета – это не гладкое поступательное движение учетных представлений на всех территориях. Это процесс сложный, комплексный, подверженный регрессам и внезапным скачкам. На разных территориях в одно и то же время могли применяться совершенно разные приемы и способы, поэтому говорить об этапах развития можно лишь условно, упоминая доминирующую парадигму.

Первый этап – учетный натурализм – можно дифференцировать на три подэтапа:

- инвентарный учет с элементами контокоррента (учета расчетов);

Инвентарный учет предполагал отражение лишь остатков материальных ценностей, но при этом наблюдалось использование контокоррента (учета расчетных операций, состоящего в отражении долгов и их погашения).

- приходно-расходный учет с элементами контокоррента;

Приходно-расходный учет заключался в том, что текущий (перманентный) учет пришел на смену дискретной инвентаризации; производилось ежедневное выведение остатков. Цель учета состояла в проверке достоверности количества полученных и выданных материальных ценностей.

- комбинированный учет (появление денег, но деньги используются как товар; учет в денежных единицах оторван от учета в натуральных единицах измерения).

Данный этап развивался в рамках униграфического учета, основанного на идее зеркального отражения экономических реалий в информационной системе (т.е. реальный факт хозяйственной жизни превращается в информационный факт). Данный учет предполагал регистрацию операций в учетной системе в тех единицах измерения, в которых они были совершены (например, ценности списывались в натуральном измерении, а деньги приходовались в стоимостном).

Униграфический учет (предполагающий широкое использование натуральных измерителей) развивался в направлении выделения единого стоимостного измерителя. На позднем этапе своего развития от диграфического учета его отличало лишь отсутствие счета капитала (собственника).

Следует подчеркнуть, что учетные представления, изменяясь в связи с развитием экономических отношений, остаются, хотя бы частично, востребованными. В отечественном учете идеи униграфического учета нашли отражение в применении забалансовых счетов.

Второй этап – учетный реализм – можно разделить на 2 подэтапа:

1 подэтап: камеральная и патримональная бухгалтерии;

Предметом камеральной бухгалтерии следует считать учет движения денежных поступлений и выплат (т.е. учет кассовых операций), учет выделенных собственником ассигнований с контролем их выполнения (формирование смет).

Представляет интерес тот факт, что в светских школах (университетах) средневековья камеральные науки первоначально трактовались как комплексное изучение горного дела (добыча драгоценных металлов, разработка медных и железных руд), лесного дела и сельского хозяйства. Дальнейшее развитие этого направления проходило в направлении развития математики и счетоводства (в связи с негативным отношением к естественнонаучным дисциплинам).

Развитие идей камеральной бухгалтерии в более позднее время позволило создать систему бюджетного учета.

Патримональная бухгалтерия в качестве предмета рассматривала учет имущества и результаты его использования.

Следует отметить, что эти виды учета существовали параллельно с униграфической и диграфической записью, но на разных территориях. Необходимо подчеркнуть, что диграфический учет использует единый стоимостной измеритель и формирует три базовых элемента метода: баланс, счета, двойную запись.

Возникновение двойной записи связано с именем Бенедетто Котрульи и его сочинением «О торговле и совершенном купце», написанном им от руки в 1458 г. (хотя, согласно ряду источников, появление двойной записи следует относить к концу 13 века). Но популяризация идей двойной бухгалтерии – заслуга Луки Пачоли (изложение идей двойной бухгалтерии в торговле в 1494 г. в печатном труде – Трактат «О счетах и записях»).

Развитие учетных представлений привело к разделению в 19 веке учетных идей на два направления:

- счетоводство (как практическая учетная деятельность);
- счетоведение (наука об учете, предметом которой следует считать информацию о фактах хозяйственной жизни и методики работы с полученными данными).

Данные направления взаимосвязаны и взаимообусловлены. Неразрывная связь теории и практики позволяет учету динамично развиваться.

2 подэтап: дифференциация учетных систем.

Дифференциация учетных систем осуществляется по двум направлениям:

– в зависимости от цели, стоящей перед пользователем:

- а) фискальная – налоговый учет;
- б) обобщение на макроуровне – статистический и макроэкономический учет;
- в) принятие объективных управленческих решений на микроуровне (управленческий учет, контроллинг и т.д.);
- в зависимости от позиции страны экономического субъекта в отношении интеграционных процессов в мировой экономике (применение лишь национальных стандартов, параллельное ведение национального учета и составление отчетности по МСФО или ГААП и т.п.).

Например, разработанные Международные стандарты финансовой отчетности в разных странах используются по-разному:

- 1) применение МСФО в качестве национальных стандартов (Кувейт, Латвия, Мальта, Пакистан, Хорватия);
- 2) использование МСФО в качестве национальных стандартов, но с условием, что для вопросов, не затронутых в международных стандартах, разрабатываются национальные стандарты (Малайзия и Папуа - Новая Гвинея);
- 3) использование МСФО в качестве национальных стандартов, однако, в некоторых случаях возможна их модификация в соответствии с национальными особенностями (Албания, Бангладеш, Барбадос, Замбия, Зимбабве, Кения, Колумбия, Польша, Судан, Таиланд, Уругвай, Ямайка);
- 4) национальные стандарты основаны на МСФО и обеспечивают дополнительные их разъяснения (Китай, Иран, Словения, Тунис, Филиппины);
- 5) национальные стандарты основаны на МСФО, однако некоторые стандарты могут быть более детализированными, чем МСФО (Бразилия, Индия, Ирландия, Литва, Мавритания, Мексика, Намибия, Нидерланды, Норвегия, Португалия, Сингапур, Словакия, Турция, Франция, Чехия, Швейцария, Южная Африка);
- 6) национальные стандарты основаны на МСФО, за исключением того, что каждый национальный стандарт включает в себя положение, в котором национальный стандарт сравнивается с МСФО (Австралия, Дания, Италия, Новая Зеландия, Швеция, Югославия).

В настоящее время в Российской Федерации национальные стандарты разрабатываются с учетом требований МСФО.

Таким образом, развитие учетных представлений отражает развитие мирового экономического хозяйства и проявляется в усложнении учетных методик и категориального аппарата. На основе исследования исторического развития можно выделить два основных этапа (учетный натурализм и учетный реализм), каждый из которых дифференцируется на ряд подэтапов. Следует отметить, что эволюционное развитие учетной мысли не может быть ограничено последним этапом. Дальнейшее развитие будет соответствовать задачам, стоящим перед организацией в условиях динамично изменяющейся экономической среды.

Эволюция развития бухгалтерской мысли, как и истории развития народа, государства и цивилизации не может быть выражена со всей полнотой линейной функцией (т.е. постепенной сменой определенных этапов). В то же время, противоречивое многообразие представлений нуждается в серьезном упрощении для выяснения основных тенденций определенного периода. С этой целью разрабатываются периодизации, границы этапов обуславливаются какими-либо масштабными событиями. В отношении учета выбор знаковых событий достаточно труден. Что считать знаковыми датами:

- зарождение хозяйственной деятельности и необходимости фиксации имеющихся ценностей;
- разработка основ диграфической теории;
- введение арабских цифр (пропаганда арабских цифр в учетной практике была осуществлена Л. Фибоначчи в начале XIII века);
- распространение двойной бухгалтерии на различные отрасли экономики;
- деление счетов и регистров на синтетические и аналитические;
- создание счетоведения, разработка научных концепций, взглядов, парадигм и др.?

Ответ на этот вопрос достаточно спорен. Например, у Я. В. Соколова приведены три позиции:

- 6000 лет назад – возникновение учета как практической деятельности, т.е. счетоводства;
- 500 лет назад – начало литературного обсуждения проблем учета;
- 100 лет назад – появление счетоведения как средства понимания учета.

Помимо точек отсчета большое значение имеет выбор подхода к осмыслению пройденного бухгалтерским учетом пути. В экономической литературе выделяется четыре подхода, суть которых отражена в таблице 1.

Таблица 1 – Подходы к изучению истории бухгалтерского учета

Название	Суть	Представители
Философский	Попытка осмысления хода исторического развития и выяснения действующих базовых законов для доказательства справедливости собственных теорий	Езерский Ф. В., Гальперин Я. М., Хаар А.
Документальный	Изложение фактов, сбор материалов без дополнительных комментариев	Бауэр О. О., Широкий В. Ф., Пенндорф Б., Меллис Ф. и др.
Синтетический	Обобщение фактического материала с помощью философских концепций (по сути – синтез первых двух направлений)	Галаган А. М., Помазов Н. С., Лозинский А. И., Элридж Г. Д., Кейль К. П. и др.
Аналитический	История не всего учета, а отдельных категорий (в т.ч. развитие идей, связанных с интерпретацией двойной записи)	Вейцман Н. Р., Литтлтон А. Ч., Ямей Б. С. И др.

Таким образом, формирование единой периодизации не представляется возможным. При условии гибели цивилизаций, неравномерного развития территорий в один и тот же исторический период, влияния неэкономических факторов (например, религиозных), повышения технического уровня человечества и множества других факторов невозможно говорить о поступательном изменении учета. В то же время, учетные представления гармонично отражают общий экономический уровень на текущий момент. Выяснение основных вех развития бухгалтерского учета помогает бухгалтерам оценить огромную работу, сделанную ранее их коллегами для его существенного усложнения и совершенствования.

## Тема 2. Учетная мысль древних цивилизаций

Денег как таковых в Древнем Египте не существовало. Универсальным эквивалентом являлись (по убывающей):

- зерно;
- одежда;
- золото и серебро.

Письменность в Египте появилась еще примерно в 3300 – 3100 гг. до н.э. Вместо современных букв египтяне рисовали иероглифы «священные письмена» (принес в дар людям бог мудрости Тот) – изображения людей и животных, различных предметов. Жестко определенной системы письма не существовало (возможность написания справа налево, слева направо или сверху вниз). Правильное направление текста можно было определить по мордочкам животных и птиц, рукам и ногам людей. Со временем иероглифы упростились, стали похожи на буквы. Первоначальное рисуночное письмо применялась кастой верховных жрецов при совершении ритуалов.

Первым материальным носителем данных были камни, потом египтяне научились делать папирус из водно-болотного растения, растущего на берегах Нила («Папирус» или «Сыть папирусная»). Стебли растений разрезали, спрессовывали, а затем склеивали крест-

накрест для получения длинного свитка. Первоначально на папирусе писали тростниковыми палочками, а потом тонкими кисточками, сделанными из шерсти животных. Запись велась черной и красной тушью.

В Древнем Египте счетоводство существовало в несовершенной, зачаточной форме (основной акцент был сделан на контрольной функции учета). За 3623 года до нашей эры, в правление фараона Менаса, уже существовал особый класс чиновников, занятых ведением счетных записей (писцов, а по сути – государственных бухгалтеров).

Писцы выполняли следующие обязанности:

- записывали при помощи легких стилетов на гладком папирусе операции, происходившие в хозяйстве фараона (учет государственных доходов и расходов);
- сопровождали фараона во всех военных походах и вели учет военной добычи, сбора урожая с завоеванной площади полей;
- выступали в роли сборщиков податей с отдельных провинций Египта, составляли в двух экземплярах детальные описи полученных ценностей;
- вели учет в крупных частных хозяйствах, принадлежащих знатным родам.

Для того, чтобы стать писцом, необходимо было пройти курс обучения под руководством жрецов в особой школе, подготавливающей государственных чиновников: жрецов, военачальников, писцов, сборщиков налогов, инженеров, архитекторов и т. д. Статус профессии писца или счетовода был достаточно высоким. Писцы принимали участие во всех торжественных церемониях.

Галаган А. М. отмечает, что писцы древнего Египта для повышения статуса своей профессии вели два комплекта счетных книг:

- один с запутанными записями, открытый для всеобщего обозрения;
- другой – с простыми и ясными записями, который они тщательно скрывали и по которому составлялись периодические отчеты о государственных доходах и расходах.

Основным учетным приемом была инвентаризация (при этом дискретная инвентаризация была постепенно заменена текущим учетом).

Материальный учет предполагал:

- выведение остатков (ежедневное или в конце определенного периода);
- регистрацию выполнения сметных назначений.

Документы составляли в двух или трех экземплярах, а записи разделяли на черновые и беловые. Систематическая запись появилась раньше хронологической.

Для Древнего Египта была характерна зеркальная натуралистическая концепция учета – достижение максимально точного описания движения ценностей в хозяйстве.

Междуречье принято называть территорию между реками Тигр и Евфрат.

В Междуречье в древности существовало несколько государств и крупных городов, среди которых шумерские города Киш, Урук (библейский Эрех), Ур, Лагаш, Умма, семитский город Акшак, аморрейский/шумерский город Ларса, а также государства Аккад, Элам, Ассирия, Мидия и Вавилония. Конец цивилизации междуречья относится к 539 г. до н.э. в связи с захватом этих земель Персией.

Письменность в Древней Месопотамии появилась примерно в 3300 – 3000 гг. до н.э. и представляла собой рисуночное письмо – пиктографию. Каждый рисунок обозначал один или несколько предметов и связанных с ним явлений.

Основным носителем учетной информации являлись глиняные таблички. Самые маленькие таблички подвешивали к корзинам и мешкам для отражения количества продукта. На табличках писали специальной палочкой для письма, которая называлась «стиль».

Самыми дорогими были таблички, покрытые слоем высококачественной глины. На ней можно было рисовать символы меньшего размера, чем обычно, так что на одну табличку помещалось больше текста. После написания текста таблички высушивали на солнце, глина затвердевала и могла храниться много лет.

Цивилизация междуречья оставила значительное число сборников нормативных документов (разбивка законов на нумерованные параграфы введена для удобства трактовки современными исследователями – в оригиналах ее нет):

- Законы Шульги (ранее его авторство приписывали его отцу Ур-Намму, царю Шумера и Аккада, правившего приблизительно в 2112 – 2094 годах до н. э.). От законов Шульги (который является наиболее древним из обнаруженных сборников законов) сохранились лишь фрагменты на глиняных табличках. Текст был разделен на колонки на лицевой и оборотной стороне. В настоящее время удалось прочесть почти 40 из, примерно, 57 законов. В ряде законов в качестве наказания налагается взимание штрафа (т.е. прогрессивное экономическое наказание вместо физического). Представляет исключительный интерес право рабов на оспаривание дел в суде (впрочем, процесс они проигрывали).

Следует отметить, что при шумерском царе Шульги (примерно в 2000 г. до н.э.) была создана первая школа при храме.

- Кодекс Липит-Иштара – царя Исина, царя Шумера и Аккада, правившего приблизительно в 1935 – 1924 годах до н. э. Кодекс Липит-Иштара первоначально состоял из 43 статей, 9 фрагментов которых сохранилось в виде копий на глиняных табличках. Законы регулировали экономические отношения: различные аспекты владения частной собственностью, отношения в земельном и долговом праве, правила и порядок найма рабочей силы и др.

Например, человек, срубивший дерево в саду другого человека, должен заплатить половину мины серебром (250 г серебра). Человек, взявший в аренду быка и повредивший ему хвост, должен заплатить четверть его цены.

- Законы Эшнунны – по названию древнего города в Месопотамии (ок. 1800 г. до н.э.), которые представляют собой сборник из 60 статей на аккадском языке. Сборник законов сохранился на двух глиняных табличках. Законы Эшнунны содержат указания эквивалентных соотношений между основными товарами и серебром, а также зерном. Проводится регламентация ряда экономических операций. Например, в § 20 отражено запрещение при даче в долг зерна требовать уплаты долга серебром.

- Свод законов Хаммурапи (или Кодекс Хаммурапи), созданный Хаммурапи приблизительно в 1750-х годах до н. э. Свод из 282 законов (37 уничтожено) представляет собой черный базальтовый столб, который был установлен в Вавилоне. Многочисленные копии были расставлены по всей стране. Законы выбиты клинописью на обеих сторонах столба. В верхней части столба изображен сам Хаммурапи, получающий законы из рук бога солнца. Законы регулировали различные стороны жизни, почти в каждой статье определено наказание. Например:

- статья 5 – требование неизменности судебных решений; за подкуп полагалось строгое наказание судье – большой штраф и невозможность оставаться судьей;

- статья 26 – уклонение от воинской службы карается смертью;

- статьи 49 – 52 – наемные работники на поле не имеют право на результаты своего труда;

- статьи 93 – 96 – ростовщики обязаны засвидетельствовать сделки перед представителем государства; в противном случае – наказание ростовщику вплоть до потери права на весь долг;

- статья 88 – предельная ставка процента ростовщику составляет 33,5 % зерном или 20 % серебром; нарушение курса в большую сторону освобождает должника от обязательств.

Существует версия, что законы Хаммурапи – это не свод реально действующего законодательства, а результат самовосхваления царей в целях демонстрации их мудрости и справедливости.



При характеристике налоговой системы следует отметить, что первоначально налоги взимались натурой (скотом, зерном), а в XX в. до н.э. стали применяться металлические деньги в виде слитков серебра – шекелей, весом около 8 г.

Древняя Месопотамия является ярким примером влияния мировоззрения на экономические отношения. Например, уверенность в том, что вещь (дом, земельный участок и др.) тесными узами связана с хозяином (что предполагало поиск путей разрыва этой связи при ее продаже). При совершении сделки покупатель выплачивал хозяину назначенную хозяином цену и «приплату» (по выбору покупателя, могла достигать от 1/10 части стоимости товара до его полной стоимости или предполагала вручение подарков хозяину и членам его семьи).

В царстве Шумера и Аккада была сильно развита система контроля. Надсмотрщики и контролеры фиксировали на глиняных табличках площади земель, количество посеянного зерна, количество плодовых деревьев и др.

Счетное искусство в древнем Вавилоне было достаточно развито по причине высокого уровня развития торговли. В Вавилоне в VIII столетии до нашей эры уже существовал банк торгового дома Негоагиддина Игиби (по другой транскрипции – Эгисби). Банкирская контора Игиби выполняла целый ряд банковских операций:

- операции покупки, продажи и платежей за счет клиентов;
- прием денежных вкладов, наличие обширных складов для хранения товаров;
- предоставление кредита, по условиям которого кредитор получал вместо процентов право на урожай с полей должника;
- поручительство по сделкам;
- вложение средств на торгово-промышленные цели;
- консультации при составлении разного рода актов и сделок.

На рубеже II – I тыс. до н. э. роль всеобщего эквивалента выполнял крупный рогатый скот. Примерно на рубеже VII – VI в. до н.э. начинается чеканка монеты. Основой денежной системы являлся талант (серебряная монета). Из одного таланта чеканилось 6 тыс. драхм. Греция стала родиной первого счетного прибора – абака.

В V в. начинается чеканка бронзовой мелкой разменной монеты. Правом чеканить собственную монету пользовались все независимые греческие полисы (особый тип государства, представляющий собой город с прилегающей к нему сельской территорией).

В половине V века до н.э. первенство в торговле перешло к Афинам. Основным толчком к развитию торговли Афин послужило законодательство Солона, который своими законами боролся против господствовавших тогда взглядов на ремесло и на торговлю как на занятия, унижающие человека. Появилась возможность предъявления иска на основании упрека, основанного на сущности занятий потерпевшего. Солон обязывал родителей выучить своих детей какому-нибудь ремеслу как гарант права требовать от детей содержания в старости. Была проведена унификация мер и весов.

Первоначальными носителями информации являлись камни, металл, глиняные изделия, дощечки, выбеленные гипсом. В 4 в. до н.э. в Греции появился папирус, во 2 в. до н.э. был изобретен пергамент – материал для письма из кожи животных. На пергаменте писали красками и кисточками. Древнегреческие книги представляли собой свитки из склеенных листов папируса или пергамента. Свитки скручивали в трубочку и хранили в цилиндрических футлярах или специальных сосудах.

Порядок ведения счетных записей отражен в речах Демосфена, в частности:

- 1) речь против Каллипа:
  - существовал порядок записывать все операции банка в особые книги;
  - при внесении денег частным лицом с поручением выдать их кому-нибудь другому, необходимо было записывать:
    - а) имя вкладчика и сумму вклада;

б) на полях имя того, кому должны быть выданы деньги, имя поручителя или имя того, кто приведет получателя и его представит;

2) речь против Тимофея:

– трапедзиты (трапезиты – менялы, прообраз банкиров) отмечали полученную сумму, цель, для которой деньги получены, лиц, которым деньги выданы (для составления отчета о том, что получено и что выдано).

Трапедзиты были банкирами древней Греции, по всем своим операциям обязательно вели счетные книги. Строгое ведение записей по вкладам предполагало отражение:

– суммы вклада;

– имени депонента;

– имен тех, кому он доверяет получить вклад (если эти лица не были лично известны трапедзиту, то при востребовании вклада должны были подтвердить свою личность, обычно в виде перстня с печатью доверителя).

В силу распространенности услуг в Афинах IV века стал практиковаться способ расчетов посредством списывания сумм в книгах банкира (прообраз безналичных расчетов). Это предполагало необходимость ведения двух регистров:

– журналы хронологической записи (эфмерис);

– регистры типа ресконтро, в которые записывались операции с каждым отдельным клиентом, причем каждому клиенту открывался отдельный счет.

Существуют свидетельства того, что учетные приемы были распространены и среди населения. В книге Аристотеля «Государственное устройство Афин» имеются указания на то, что еще во время Дракона (около 620 г. до нашей эры) государственная власть требовала от граждан составления инвентаря их имуществ. Это требование обусловлено тем, что инвентари являлись доказательством состоятельности, что было необходимым условием получения некоторых общественных должностей (например, логисты, проверявшие отчетность всех государственных чиновников, должны были обладать имуществом не менее 100 мин). Инвентари использовались и в фискальных целях (для определения ставок налогов).

Законодательство афинян определяло порядок ведения счетных книг и составления отчетности по государственным доходам и расходам.

Для записи сумм, причитающихся с арендаторов государственного имущества, составлялись учетные книги, в которых каждому плательщику арендной платы открывался особый счет. Личные счета плательщиков велись на особых табличках, связываемых впоследствии шнурками или склеиваемых друг с другом. На основании записей в книге или в карточке составлялись ведомости срочных платежей, которые после проверки передавались особым чиновникам, аподекам, которые представляли собой агентов по сбору причитающихся государству сумм.

Для проверки правильности производства сделанных операций Совет Пятисот (один из высших органов власти) выбирал из своей среды десять логистов, которые:

– вели особые книги для учета кассовых операций Совета Пятисот;

– вели книги причитающихся к получению или к платежу сумм;

– выясняли причины неуплаты, и эти причины отмечались в книгах;

– проверяли отчетность всех государственных чиновников и давали свое заключение по существу операций, показанных в отчетах;

– привлекали к ответственности за неправильную отчетность.

Галаган А. М. отмечает, что на основании счетных записей о государственных доходах и расходах периодически составлялся общий отчет обо всех денежных операциях государства; этот отчет высекался на камне и выставлялся для публичного обозрения; обычно отчеты приурочивались к периодическим олимпиадам, для чего высеченный на камне отчет выставлялся у входа в стадион, где происходила очередная олимпиада.

Храмы Древней Греции выполняли следующие операции (похожие на банковские):

- принимали на хранение деньги;
- выдавали ссуды городам и частным лицам;
- выдавали кредит арендаторам своих владений под проценты и др.

Развитие счетоводства в Древней Греции (особенно государственного) привело к появлению версии (вероятнее всего ложной), что грекам классической древности уже была известна диграфическая запись.

Древний Рим.

Записи операций, выполнение которых было связано с торжественными обрядами, а также законы и постановления отражалось на бронзовых таблицах.

Деревянные навощенные и бронзовые таблицы впоследствии были заменены бумажными или пергаментными листами.

Банкиры (аргентарии) вели протоколы публичных аукционов, выдавая покупателю ссуду (при нехватке средств), отмечая выданную ссуду на особой табличке (т.е. по сути, велись личные счета покупателей).

Впоследствии разрозненные таблички и листы были заменены следующими книгами (таблица 2).

Таблица 2 – Книги, применяемые в Древнем Риме

Название	Сущность
Памятная (Adversaria)	Использовалась для первоначальной ежедневной записи всех операций по покупке, продаже, выдаче денег в кредит и прочих торговых сделок. Записи могли исправляться, поэтому доказательной силы не имели. Ежемесячно эти записи переносились в Книгу прихода и расхода
Книга прихода и расхода (Codex accepti et expensi)	Регистр хронологической записи, данные в котором имели полную доказательную силу. Данная книга вначале была исключительно кассовой книгой, впоследствии же, с увеличением и осложнением хозяйственных оборотов, в эту книгу стали записывать и мемориальные статьи
Книга счетов (Codex rationum)	Регистр систематической записи. Книга была разделена на части, называемые счетами; каждый счет делился на две стороны: приход и расход. Две разновидности: 1) Книга домашних счетов и 2) Книга банкирских счетов
Срочная обязательств (Kalendarium)  Kalendarium publicum	Несколько трактовок: 1) учетный регистр, в котором записывались выданные займы суммы, указывался срок их получения и отмечалась сумма интересов, причитающихся с заемщика; 2) параллельная книга к ресконтро, наличие счетов для каждого дебитора и кредитора; 3) составлялась в государственном хозяйстве для каждой провинции; вели особые чиновники, называемые хранителями книг, которые по этой книге следили за сроками налогов и сборов, уплачиваемых населением, а также иных поступлений (дарение, завешания богатых римлян для определенных целей – жертвоприношений и т.п.)
Книги имперских счетов (Rationarium imperii)	Составлялись для каждой провинции, были открыты для публичного обозрения. Книга – инвентарь важнейших предметов собственности государства (солеварен, лесов, лугов, состояния флота, армии). Такая книга была книгой сметных ассигнований и одновременно отчетом по исполнению сметы (вписывались сметные ассигнования по расходам на пять лет вперед отдельно на содержание войск, на жалованье государственным чиновникам т. п.; впоследствии заносились фактически произведенные расходы).

По каждой операции указывалась дата совершения, наименование того лица, с которым совершена операция, и оснований для получений или платежей.

Разновидности книги счетов отражены в таблице 3.

Таблица 3 – Разновидности книги счетов

Разновидность Книги счетов	Сущность
Книга домашних счетов (Codex rationum domesticorum)	В регистре открывались счета для каждого вида ценностей (аналог современной Главной книги); приход отражался на левой стороне, расход на правой. Отражались счета для недвижимого имущества, скота, хлеба, вина и т.д.
Книга банкирских счетов (Codex rationum mensae)	Регистр представлял собой ресконтро личных счетов вкладчиков; в этой книге каждому вкладчику открывался особый счет, каждая страница которого делилась на две части: приход и расход (при этом расход – выплата клиенту денег, приход – получение денег от клиента). Ведение книги обязательно, как и выведение сальдо по счету клиента

Счетное искусство имело широкое применение и в практике императорского двора. Действовало управление отчетности, во главе которого стоял особый чиновник, Ratiocinator (по сути, главный бухгалтер императорского двора). Ему подчинялся кассир двора. Был определен штат лиц, носивших название Logografi, в обязанности которых входило ведение всех счетных книг императорского двора.

### **Тема 3 Диграфическая парадигма как фактор, повлиявший на изменение траектории развития учетной мысли**

Первым в истории счетоведения трудом, достаточно полно, ясно и последовательно описывающим учетные методики была рукописная работа Венедикта (Бенедетто) Котрульи из Рагузы. Ее название: «О торговле и совершенном купце» (относится к 1458 году). Труд был отпечатан лишь в 1573 году в Венеции. Работа Котрульи содержит 50 глав, разделенных на четыре книги. При этом уделено внимание таким вопросам, как происхождение торговли, личность купца, продажа в обмен, на срок и за наличные, порядок ведения купеческих книг и др.

Порядок ведения купеческих книг отражен в XIII главе первой книги. Он рекомендует составлять (призывая в каждой книге имя Божие):

- главную книгу с оглавлением;
- журнал (регистр хронологической записи);
- мемориал;

Записи всех операций текущим порядком производятся в мемориале, куда операции записываются по мере их выполнения; из мемориала записи должны переноситься в журнал и из журнала ежедневно в главную книгу для предварительной записи операций.

- черновая памятная книга (исходные данные для заполнения мемориала);
- книга для записи всех отправляемых счетов;
- книга для копий всех деловых писем и др. (список книг может быть расширен в соответствии с потребностями купца).

Двойная запись в напечатанном варианте впервые была изложена в знаменитой работе католического монаха Луки Пачоли «Совокупность арифметики, геометрии, пропорций и отношений» (1493 год). Говоря о прикладных возможностях математики Лука

Пачоли в IX отделе своего труда, в XI Трактате «О счетах и записях» описывает методики отражения торговых операций в Венеции. В 1504 году трактат был выпущен отдельным изданием под названием: «Совершенная школа для купцов, составленная братом Лукой Пачиоло из города Сан-Сеполькро». Словосочетание «двойная запись» в труде Пачоли отсутствует. Впервые оно упоминается в трудах Д. А. Тальенте (1525 г.).

Исследователь итальянской бухгалтерии и труда Луки Пачоли – профессор М. И. Кутер – в своих исследованиях, проведенных на основании тщательного изучения архивных материалов (в частности, Датини в Прато), разграничил понятия «двойная запись» и «двойная бухгалтерия». В своей работе «Новый этап изучения истории бухгалтерии в России» профессор М. И. Кутер отмечает, что двойная бухгалтерия – это система регистрации, сбора и преобразования бухгалтерских данных в целях информационного обеспечения пользователей. Двойная запись, возникшая стихийно примерно на столетие раньше (поскольку двойственность лежит в самой природе торговли), является ее неотъемлемой составляющей. При этом двойная бухгалтерия предполагает обязательное балансирование бухгалтерской информационной системы как ее основного контрольного момента, обеспечивающего жизнедеятельность системы.

Луку Пачоли следует считать сторонником теории персонификации, развивая которую он сформулировал два базовых постулата:

1 Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов.

2. Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов.

Представляет интерес тот факт, что под балансом Пачоли понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги (а не форму отчетности).

Согласно современным исследованиям профессора М. И. Кутера (работа «Капитал – исторический предмет бухгалтерского учета капитала»), «... при возникновении практики двойной бухгалтерии первоначально баланс по учетным данным строился только в проверочных целях для обеспечения правильности применения двойной записи. Укрупнение компаний за счет создания сети филиалов вызвало к жизни требование предоставления в центральный офис финансовой отчетности в виде баланса (отчет об имущественном положении) и выписки со счета о прибылях и убытках (отчет о формировании финансового результата). Однако, это требование носило узковедомственный характер (внутри одной компании) и не имело общепризнанной законной силы».

В своем труде Пачоли предлагает вести следующие книги (вспомогательные книги отсутствуют):

- мемориал (первоначальное отражение операций, подробное описание событий);
- журнал (информация, перенесенная из мемориала, отражается с указанием счетов должника и кредитора; используется формула «счет такой-то должен счету такому-то»);
- главную книгу (для отдельного лица, сорта товаров и вида расходов и доходов открывается особый счет).

Книга Пачоли имела огромное влияние на работы итальянских, французских, немецких, английских и русских авторов (особенно до середины XVII века). При этом цитирование труда Пачоли без указания истинного автора не считалось плагиатом. Переведенные труды были очень популярны в учетной среде. Например, нидерландский автор Ян Импен издал на фламандском языке в 1543 году работу, практически дублирующую трактат Пачоли. Отличие заключалось в том, что Импен рекомендовал закрывать счета с помощью счета баланса вместо счета капитала (как у Пачоли).

Следует отметить, что нидерландские авторы внесли значительный вклад в развитие счетоводства. В частности, Симон ван Стевин (1548 г. – 1620 г.) указал в своем труде, что счетоводство является серьезной научной дисциплиной, что предполагает научную

разработку основных его положений. Стевин является основателем общественного счетоведения и первым историком счетной науки.

Труды Бенедетто Котрульи и Луки Пачоли были ориентированы на учет операций в торговле, поэтому дальнейшие исследования были призваны адаптировать методики под специфику других отраслей (таблица 4).

Таблица 4 – Адаптация методик двойной записи в различных отраслях

Авторы, адаптировавшие методики двойной бухгалтерии Пачоли	Отрасль
А. Казанова (1558 г.)	Судостроение
А. ди Пиетро (1586 г.)	Монастырское хозяйство и банки
Д. А. Москетти (1610 г.), Д. Додсон в середине XVIII века	Промышленность
Л. Флори (1636 г.)	Госпитали, государственные организации, домашнее хозяйство
Б. Вентури (1655 г.), Р. Норт в XVIII веке, Л. Ф. де Казо в 1824 г.	Сельское хозяйство

Дальнейшая эволюция учетных методик позволила выработать ряд важнейших положений. В частности:

- установление Л. Флори (1636 г.) отличия между моментом возникновения обязательства и моментом оплаты (прообраз метода начислений);
  - раскрытие А. ди Пиетро (1586 г.) содержания отчетности и порядка ее представления;
  - деление Ж. Савари (1675 г.) учета на синтетический и аналитический;
- Профессором М. И. Кутером высказано мнение о том, что труд Ж. Савари не содержал рекомендаций увязки синтетических и аналитических счетов, не упоминал двойной бухгалтерии и описывал простой учет.
- формирование В. ван Гезелем (1681 г.) и К. ван Гезелем (1698 г.) основ теории двух рядов счетов (выделение активных и пассивных счетов);
  - введение Б. Ф. Барремом (1682 г.) контрарных счетов.

#### **Тема 4 Идеи национальных школ бухгалтерского учета как основа научного осмысления учетных методик, развитие современной методологии**

Огромное влияние на развитие учетной мысли оказали практические разработки итальянских купцов. Л. Пачоли в 1494 г. описал применяемые учетные методики (существует версия, что элементы двойной бухгалтерии применялись с 13 века) и научно обосновал их.

Естественно, что основной упор был сделан на практических методиках, находящих свое выражение в формах учета.

Практические разработки нуждались в научном обосновании. Исторически итальянская научная школа бухгалтерского учета была первой.

Нельзя сказать, что представление ученых данной школы были однородны. Они значительно варьировались в зависимости от того, в рамках юридического или экономического направлений проводились исследования. В этой связи, можно выделить следующие научные школы:

- ломбардская школа (синтез юридических и экономических идей);
- тосканская школа (юридическое направление);

– венецианская школа (экономическое направление).

Приведем краткий перечень достижений ученых итальянской школы:

1 Бухгалтерский учет как наука появился благодаря трудам Ф. Виллы (1801 – 1884 гг.), который настаивал на необходимости исследования принципов и категорий бухгалтерии.

2 Разработка Д. Чербони логисмографии, в которой при характеристике хозяйственных операций использовались понятия модификации (операции, меняющие итог баланса) и пермутации (операции, не изменяющие итог баланса).

Кроме того, Д. Росси разработал шахматную форму счетоводства (1895 г.), представляющую собой реставрацию методов, применявшихся в звездной палате Англии (авторское название – нормандская форма).

3 Формулировка правил, принципов, постулатов и классификаций.

Например, правило двойной записи, сформулированное Ф. Марчи: «Тот, кто получает ценность, или становится должником, – дебетуется, тот, кто выдает ценность, или становится заимодавцем, – кредитруется».

Постулат Пизани: «Сальдо счетов статических равно сальдо счетов динамических, каждое из них равно сумме прибыли».

Постулат Дзаппы: «С бухгалтерской точки зрения доходы предприятия очевидны, а затраты сомнительны».

Первая научная классификация систем и форм счетоводства принадлежит Ф. Бесте. Им было выделено четыре системы:

- патримональная – учет имущества;
- финансовая – учет сметы;
- депозитная – учет чужого имущества, переданного на хранение (например, учет на товарных складах);
- договорная – учет обязательств, вытекающих из договоров и их выполнения.

Учеными итальянской школы разработаны различные подходы к классификации счетов. Например, Ф. Вилла делит счета на две группы: счета агентов-депозитариев и счета корреспондентов; обе группы счетов имеют место в простой системе счетоводства; для того чтобы устранить дефекты простой системы и достигнуть полной ясности в счетных записях, к указанным двум группам счетов присоединяется третья, состоящая из счета начинательного баланса, счета баланса заключительного и счета убытков и прибылей; счета третьей группы открываются для собственника хозяйства.

4 Рассмотрение информационных и психологических аспектов бухгалтерского учета (Д. Росси отождествлял предприятие с организмом, его можно считать предшественником биохарактеристической парадигмы – разработанной позднее учеными англо-американской школы).

5 К началу XX века формирование учетных дисциплин: логисмологии, статмологии, леммалогии.

В упрощенном виде основные положения ученых итальянской школы отражены в таблице 5.

Таблица 5 – Обобщение представлений итальянской научной школы

Основные позиции	Итальянская научная школа
Цель учета	Контроль лиц, участвующих в хозяйственном процессе
Предмет учета	Права и обязанности лиц
Объект учета	Документы
Базовая наука	Право
Содержание баланса	Равенство прав и обязательств

Продолжение таблицы 5

Основные позиции	Итальянская научная школа
Соотношение баланса и счетов	Баланс вытекает из счетов
Оценка	Продажные цены
Счета по содержанию	Только личные (расчетов)
Счета по структуре и назначению	Один ряд
Причина двойной записи	Смена прав и обязательств
Метод	Индукция
Границы учета	Микроучет

Таким образом, итальянская школа бухгалтерского учета внесла огромный вклад в становление счетоводства и счетоведения, во многом определив современные подходы к ведению учета.

На становление и развитие французской школы бухгалтерского учета значительное влияние оказали как труды ряда авторов (Жака Савари, Матье де ла Порты), так и общие тенденции развития экономики Франции.

Жак Батист Кольбер (генерал-контролер финансов при Людовике XIV) проводил политику меркантилизма (принятие ряда мер по укреплению французской промышленности), что на законодательном уровне выразилось в разработке и утверждении нового торгового устава. Данный документ носил название Ордоннанса или Кодекса 1673 года (к участию в его разработке был приглашен Савари). При поддержке Кольбера возникло во Франции несколько крупнейших торговых компаний (в частности, Вест-Индская и Ост-Индская, учрежденные в 1664 году), что значительно повлияло на развитие учета.

Следует отметить, что вклад Савари в разработку отдельных положений Ордоннанса был столь велик, что Ордоннанс первоначально назывался «Кодексом Савари». Его собственный труд «Совершенный купец» (1675 г.) содержит описание торгового, вексельного и морского права, техники выполнения торговых операций и, в малой степени, бухгалтерии (глава IV четвертой книги его труда).

Савари рекомендует ведение следующих книг:

- а) покупная книга – отражение документов по приобретенным товарам;
- б) журнал – фиксация информации по товарам, купленным в кредит,
- в) продажная книга – запись продаж за наличный расчет, а также сумм, поступающих в уплату за товары, проданные в кредит;
- г) книга для записей платежей – представляла собой ресконтро дебиторов и кредиторов; при этом для собственника также открывался особый счет для записи всех его доходов и расходов;
- д) кассовая книга;
- е) деловая книга и ряд других книг.

Важнейшим вкладом Савари в развитие учета следует считать введение ряда вспомогательных книг, помимо журнала и главной книги. Это послужило отправной точкой для формирования двухступенчатой системы регистрации данных (синтетический и аналитический учет). На теоретическом уровне его положения могут быть выражены двумя постулатами:

1 Сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты.

2 Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они открыты.



Одним из важнейших французских авторов эпохи конца XVII и начала XVIII столетия является Матье де ла Порт – автор следующих книг:

- «Спутник негоцианта и счетовода» (1673 г.);
- «Наука для негоциантов и счетоводов или общее руководство» (1712 г.), содержащей первую в истории счетоведения научно обоснованную теорию записи по счетам.

Де ла Порт рекомендует вести:

1 три основных книги: мемориал (может быть разделен на книгу покупок, книгу продаж, кассовую книгу, книгу разных операций и т. д.), журнал и главную книгу;

2 вспомогательные книги: кассовую, срочную, фактурную, книгу личных счетов, книгу комиссии, расходную, вексельную, нумерную (схематически записывается приход и расход отдельных сортов товаров) и пр.

Перечень предложенных им книг отражает суть французской формы счетоводства.

Представляет интерес постулат де ла Порта: «Разность сальдо счетов имущества и собственника всегда равно разности сальдо счетов корреспондентов (расчетов)».

Де ла Порт различает два вида баланса: 1) проверочный баланс с указанием только оборотов по счетам; сальдо счетов здесь не показывается; 2) баланс тождественный инвентарю.

Значительный вклад в развитие французской научной мысли в конце XVII и XVIII столетиях внесли работы С. Рикара (1709 г.) и М. Баррема (1721 г.).

С. Рикар впервые рекомендует составление ежедневного пробного баланса, служащего для проверки записей. Проверочный баланс Рикара представляет собой особый счет (счет собственника), на который заносятся все операции, записанные по счетам главной книги. Контрольным требованием является балансировка этого счета.

Бертран Франсуа Баррем обосновывал необходимость применения двойной бухгалтерии к учету государственных финансов.

Правила записи по счетам Баррем формулирует следующим образом:

- 1) тот счет, на котором записывается то, что входит в хозяйство, является дебитором;
- 2) тот счет, на котором отмечаются предметы, выходящие из хозяйства, является кредитором;
- 3) в том случае, если выход какой-либо ценности не сопровождается приходом другой ценности в хозяйство, дебитором является лицо, с которым выполняется данная операция;
- 4) если приход одной ценности не сопровождается выходом из хозяйства другой какой-либо ценности, кредитором является контрагент хозяйства по данной операции.

В упрощенном виде основные положения, выдвинутые учеными французской школы, отражены в таблице 6.

Таблица 6 – Обобщение представлений французской научной школы

Основные позиции	Французская научная школа
Цель учета	Эффективность использования ресурсов предприятия
Предмет учета	Ресурсы
Объект учета	Ценности
Базовая наука	Политическая экономия
Содержание баланса	Равенство доходов и расходов
Соотношение баланса и счетов	Баланс вытекает из счетов
Оценка	Себестоимость
Счета по содержанию	Только инвентарные и операционные
Счета по структуре и назначению	Один ряд

## Продолжение таблицы 6

Основные позиции	Французская научная школа
Причина двойной записи	Обмен ценностями
Метод	Индукция
Границы учета	Микро- и макроучет

Наиболее существенный вклад в развитие французской научной школы внесли:

– Эдмон Дегранж (... – 1818 г.) – создатель американской формы счетоводства; подчеркивал одинаковую важность хронологической и систематической записи (что привело к появлению единого регистра Журнал-Главная). Автор правила: «Дебетуется субъект получающий или объект увеличивающийся, кредитуется субъект выдающий или объект уменьшающийся»;

– Леон Сэй (1826 г. – 1896 г.) – сторонник калькуляции себестоимости каждого вида выпускаемых изделий, денежной оценки побочной продукции. Считал необходимым определять прибыльность сельскохозяйственных культур. Настаивал на том, что величина прибыли может быть определена только за период от открытия до закрытия предприятия (т.е. от баланса начинательного до баланса ликвидационного). В этой трактовке даже годовой баланс является промежуточным. Ученый полностью игнорировал значение инфляции;

– Жан Густав Курсель-Сенель (1813 г. – 1892 г.) – сторонник экономического направления, автор меновой теории двойной записи, разработал теории учета затрат и калькуляции; разработал калькуляцию по переделам; обосновал необходимость распределения косвенных (общих) расходов пропорционально прямым (особенным), что обеспечило определение полной себестоимости;

– Адольф Гильбо (1819 г. – 1895 г., бухгалтер-практик) и Эжен Пьер Леоте (преподаватель коммерческих дисциплин) – создатели чисто экономического направления (в частности, двойная запись вытекает из условий обмена). Впервые провозгласили независимость учетных идей от узких практических задач. В 1860 г. Гильбо предложил постоянное ведение счета «Реализация товаров» (сам счет «Реализация» был предложен еще в 1817 г. И. С. Кине). Эта разработка легла в основу теории перманентного инвентаря, которая имела два аспекта:

а) постоянная историческая оценка объектов учета (применение первоначальной оценки) – идея Гильбо;

б) получение на любой момент времени финансового результата – идея Леоте;

– Жан Батист Дюмарше (1874 г. – 1946 г.) – автор интегральной формы счетоводства, органологии и позитивной теории (в частности, вне оценки (стоимости) нет и учета, четкое разграничение между понятиями резерва и регулятива и др.), создание международного герба бухгалтеров (1944 г.).

Герб бухгалтеров содержит следующие символы:

– солнце – бухгалтерский учет освещает хозяйственную деятельность;

– весы – символ баланса, двойственности, двойной записи;

– кривая Бернулли – символ бесконечного характера учета, учет имеет начало и не имеет конца (во всяком случае, пока человечество существует);

– девиз: «Наука, доверие (добросовестность), независимость».

Дюмарше разработал статистику счетов, что выразилось в формулировке понятий:

– логический объем счета – признак, положенный в основу группировки стоимостей (чем подробнее аналитика, тем больше логический объем);

– напряженность счета – измерение логического объема счета числом единиц стоимости (на определенный момент – статика, а сопоставление за ряд лет – динамика);

– частота счета (характеристика динамики) – число записей (изменений счета) на счете в единицу времени;

– валентность (характеристика динамики) – число счетов, которое может корреспондировать с данным счетом.

В рамках изучения теорий французской школы представляет интерес теория Ипполита Ванье (1840 г.), согласно которой счета ведутся не от имени собственника, а от имени хозяйства как юридического лица (т.е. разделение понятий хозяйства и собственника).

Немецкая научная школа бухгалтерского учета отражает, в основном, положения балансового учетного направления. Это означает, что акцент научных интересов перемещается на такую дисциплину, как балансоведение. Баланс трактуется как основополагающая категория, из которой можно вывести любые учетные понятия.

В упрощенном виде основные положения ученых немецкой школы отражены в таблице 7.

Таблица 7 – Обобщение представлений немецкой научной школы

Основные позиции	Немецкая научная школа
Цель учета	Выработка рациональных учетных процедур
Предмет учета	Процедуры
Объект учета	Ценности
Базовая наука	Математика
Содержание баланса	Равенство дебетовых и кредитовых сальдо
Соотношение баланса и счетов	Счета вытекают из баланса
Оценка	Не принципиально
Счета по содержанию	Активно-пассивные
Счета по структуре и назначению	Два ряда
Причина двойной записи	Вытекает из баланса
Метод	Дедукция
Границы учета	Микро- и макроучет

В рамках немецкой школы развивались две базовые балансовые теории:

– статическая (подробное отражение стоимости чистого имущества – собственного капитала организации);

Представителями этого направления следует считать М. Берлинера, Г. Бидерманна, Г. Никлиша, Т. Хольцера и В. Ле Кутра.

– динамическая (измерение эффективности деятельности организации, определение показателя рентабельности и прогнозирование перспектив развития бизнеса).

Данное направление создал Эйген Шмаленбах, который и предложил термин «статическая теория» для противопоставления разработанной им динамической трактовке. Постулат Шмаленбаха отражает следующее положение: «Разность между сальдо счетов собственных средств и основных средств равна разности между сальдо счетов оборотных средств и кредиторской задолженности».

Представителями динамической трактовки являются Э. Косиоль, Е. Вальб, В. Ригер.

Попыткой их синтеза следует считать органическую теорию (автор Фриц Шмидт, 1921 г.), в которой сделан акцент на сохранении экономического потенциала организации. Это предполагает попытку одновременного достижения двух целей: определение размера имущества (цель статического балансового отчета) и расчет прибыли (цель динамического балансового отчета). Представители этой трактовки: И. Буррий, Г. Зоммерфельд, А. Вальбах, В. Томс. Теория не нашла практического применения.

Основополагающим документом статической балансовой теории является монография по балансовому праву, написанная берлинским адвокатом Германом Вайтом Си-моном на основе Общего Торгового кодекса (издана в 1861 г.).

Стимулом для проведения подобных исследований послужила острая необходимость решения проблем, связанных с банкротством юридических лиц. При ее разработке юристами был использован принцип фиктивной ликвидации (концепция ликвидности), предусматривающий проверку возможности погашения долговых обязательств (т.е. проверку достаточности или недостаточности денежных средств от условной реализации активов организации для оплаты ее кредиторской задолженности). При этом, статический подход предполагает учет только тех ценностей, которые находятся в собственности организации.

Применение принципов формирования статического балансового отчета в современных условиях позволяет:

- 1 отобразить стоимость имущества хозяйствующего субъекта;
- 2 обеспечить защиту прав собственников имущества;
- 3 представить данные для определения конкурсной массы и ее распределения между кредиторами и собственниками в случае банкротства организации;
- 4 создать основу для формирования ликвидационного баланса.

В динамической балансовой теории основной акцент сделан на определении финансового результата.

С позиций динамической концепции балансовый отчет отражает не состояние и использование средств организации, а их движение от средств к источникам с учетом постоянного соизмерения расходов с доходами.

В современных условиях использование динамической концепции приводит к раздельному учету капитала и финансовых результатов.

Сравнительная характеристика статической и динамической интерпретаций баланса представлена в таблице 8.

Таблица 8 – Сравнительная характеристика статической и динамической интерпретаций баланса

Информационные характеристики	Баланс	
	статический	динамический
Базовый принцип	Фиктивной ликвидации	Непрерывности деятельности
Задача баланса	Оценка финансового положения, определение стоимости чистого имущества	Выявление финансового результата
Основной пользователь	Кредиторы	Собственники
Группировка статей баланса	По ликвидности (актив) по изъятию (пассив)	По фазам (стадиям) кругооборота капитала
Оценка статей	Текущие рыночные (продажные) цены	Себестоимость
Отражение договора	Права и обязательства, вытекающие из договоров	Выполнение договоров
Информационная база	Инвентаризация	Первичные документы
Задача актива	Возможность продажи	Эффективность использования ресурсов
Актив	Средства	Затраты будущих отчетных периодов

Продолжение таблицы 8

Информационные характеристики	Баланс	
	статический	динамический
Пассив	Источники средств	Поступления, которые должны стать затратами
Расходы (затраты)	Уменьшение средств и/или увеличение источников	Оплаченные или подлежащие оплате активы. Затраты – расходы данного отчетного периода
Доходы (поступления)	Увеличение средств и/или уменьшение источников, т.е. любой прирост активов	Поступления средств за товары отгруженные и услуги, оказанные организацией
Кредиторская задолженность	Долги, которые должна уплатить организация	Ожидаемый отток денежных средств
Дебиторская задолженность	Долги, причитающиеся организации	Ожидаемое поступление денежных средств
Отражение задолженности по уставному фонду	Вся задолженность, вытекающая из учредительного договора	В объеме фактически внесенных средств
Кредиты	Отражают фактически полученный кредит и будущую величину процентов	Отражают фактически полученный кредит и проценты, относящиеся только к текущему году
Амортизация	Обесценение ценности во времени	Способ учетной политики, позволяющей регулировать финансовый результат (расходы становятся затратами)

В немецкой школе бухгалтерского учета было осуществлено деление учета на два взаимосвязанных и взаимодополняющих цикла:

- торговый – учет внешних отношений предприятия, выявление структуры имущества и финансовых результатов (привело к появлению балансоведения);
- производственный – процесс производства (привело к появлению учения о калькуляции).

При формировании балансового права (Штауб, Рем, Симон) были сформулированы требования к балансу: точность, полнота, ясность, правдивость, преемственность, единство баланса. Формулировка требований привела к появлению классификаций баланса (в частности, баланс брутто – баланс с указанием величины нераспределенной прибыли и баланс-нетто – составляется с уже распределенной прибылью).

Отметим вклад некоторых ученых немецкой школы.

Фридрих Ляйтнер трактовал бухгалтерский учет как часть хозяйственной статистики (которую он трактовал как анализ хозяйственной деятельности, проводимый по данным учета). Уделял значительное внимание методам оценки, составил их классификацию.

Развитие теории калькуляции осуществлялось во многом благодаря трудам Альберта Кальмеса. По его мнению, бухгалтерский учет синтезирует экономическую информацию, калькуляция позволяет анализировать ее. Выделял три причины приблизительно себестоимости: временной промежуток, способ распределения общих расходов и метод оценки затрат.

Основателем немецкого балансоведения считают Иогана Фридриха Шера (1846 г. – 1924 г.). Согласно его трактовке, баланс – средство для раскрытия стадий кругооборота капитала.

Основные уравнения Шера представлены в таблице 9.

Таблица 9 – Уравнения Шера

Уравнение	Комментарии
Актив – Пассив = Капитал (статика предприятия)	Постулат Шера: Величина капитала равна разности между объемом имущества и кредиторской задолженностью предприятия
Актив – Пассив = Капитал + Прибыль – Убыток (динамика)	От предыдущего уравнение отличается тем, что финансовые результаты отражаются на счете Убытков и прибылей, а не на счете Капитала
Актив – Пассив – Капитал = Прибыль – Убыток	Уравнение повторяет постулат Пизани, хотя Шер трактует категории иначе
Актив = Капитал + Пассив	Балансовое уравнение, формирующее начальный баланс
Актив + Убыток = Капитал + Пассив + Прибыль	Уравнение отражает последующий баланс

Согласно Шеру, план счетов, вытекающий из баланса, составляет основу управления.

Огромной заслугой Шера следует считать введение в учет методик анализа (например, правило расчета оборачиваемости), а также прием, названный «мертвой точкой» (выручки от продаж хватает лишь на покрытие затрат, нет ни прибыли, ни убытка).

Изучение баланса в немецкой школе вылилось в три направления:

- 1 создание экономического анализа (Шер, Штерн, Ляйтнер, Герстнер и др.);
- 2 создание бухгалтерской ревизии (Байгель, Рёмер, Порциг и др.);
- 3 популяризация знаний о балансе среди акционеров (Брозиус, Губер, Шенвандт и др.).

## **Тема 5 Развитие учетной методологии в XX-XXI вв. (на примере США)**

Ученые англо-американской школы акцентировали свое внимание не на теоретических концепциях, а на практических методиках, позволяющих добиваться повышения эффективности деятельности хозяйствующего субъекта (учет как орудие управления).

В упрощенном виде основные положения англо-американской школы отражены в таблице 10.

В составе англо-американской школы можно выделить юридическое и экономическое течения. Представителей юридического направления называли персоналистами (основатель – В. Патон); экономического – институалистами (Ф. Пикслей). Данные направления являлись интерпретациями фундаментальной модели Ч. Э. Шпруга (автора «Философии счетов», 1908 г., создателя научной бухгалтерии в Америке).

В рамках процессов интеграции учетных подходов для выработки универсальной учетной теории предложена система парадигм, количество которых варьируется в зависимости от взглядов авторов.

Таблица 10 – Обобщение представлений англо-американской школы

Основные позиции	Англо-американская научная школа
Цель учета	Контроль администрации
Предмет учета	Поведение администраторов
Объект учета	Ценности
Базовая наука	Психология
Содержание баланса	Равенство имущества с кредиторской задолженностью и капиталом
Соотношение баланса и счетов	Не принципиально
Оценка	Выбор в зависимости от решаемой задачи
Счета по содержанию	Счета-экраны (связь между управленческой и финансовой бухгалтерией)
Счета по структуре и назначению	Не принципиально
Причина двойной записи	Не рассматривается
Метод	Индукция
Границы учета	Микроучет

Рассмотрим учетные парадигмы:

– правовая (отражающая юридический аспект представлений о сути и назначении учета);

Правовая, или юридическая, теория связывает бухгалтерскую науку с гражданским правом (бухгалтерский учет трактуется как частный случай налогового права), объясняя предмет бухгалтерского учета как контроль прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственных процессах. Трактовка учетных категорий осуществляется с использованием метода начислений (например, прибыль рассматривается как право на ее получение).

Правовая парадигма может включать и социологическую, предусматривающую обеспечение социальной справедливости по отношению ко всем участникам хозяйственного процесса (т.е. право как высшая форма справедливости). Цель социальной бухгалтерии – раскрытие противоречивых интересов общественных групп (бухгалтер должен определять экономические последствия действий администрации фирмы). Индикатор качества бухгалтерской методологии – приносимый социальный эффект.

– экономическая (нацеленность на достижение максимальной эффективности деятельности посредством контроля и оценки экономических показателей). Руководство организации должно выбирать методологические приемы, обеспечивающие рост национального благосостояния;

– психологическая (включающая бихевиристическую парадигму; рассматривает влияние фактов хозяйственной жизни, т.е. стимулов, на поведение и реакцию бухгалтеров);

Учетный процесс – это процесс поведения бухгалтеров в различных служебных ситуациях, поэтому цель учета – выработка способов влияния на поведение сначала бухгалтеров, а через них на всех лиц, занятых в хозяйственной деятельности. Методы бухгалтерского учета должны выбираться в зависимости от целей и поведения людей (формирование цепочек: позитивные и негативные стимулы – реакция). Организация бухгалтерского учета и система формируемых показателей становится отражением борьбы интересов, методология учета может быть искажена под давлением заинтересованных лиц.

– информационная (включает два аспекта: информационно-событийный и лингвистический).

Информационно-событийный подход рассматривает в качестве предмета учета информационное событие (т.е. единицу информации о факте хозяйственной жизни).

В рамках данной теории существенное значение придается такой характеристике учетной информации как существенность. Учетные данные являются существенными, если их нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе учетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения.

При рассмотрении лингвистической теории необходимо раскрыть ряд категорий. Семантика позволяет раскрыть значение языковых единиц – слов или словосочетаний, которые используются для обозначения тех или иных объектов (бухгалтерских категорий). Бухгалтерская семантика – оценка полезности информационного сообщения в целях измерения вероятности достижения администрацией предприятия поставленной цели.

Бухгалтерский синтаксис – изучение структуры учетных категорий и отношений между ними (в парадигме диграфической бухгалтерии синтаксис выражается в правилах корреспонденции счетов). Синтаксис предопределен семантикой.

Прагматика – рассмотрение и изучение отношений хозяйствующих субъектов, получающих и использующих учетную информацию для принятия управленческих решений (урегулирование конфликтов групповых интересов).

В рамках данной теории основной упор сделан на показателе релевантности учетной информации, т.е. смысловом соответствии между информационным запросом и полученным сообщением.

Рассмотренные выше теории (учетные парадигмы) помогают оценивать учетные события и категории с различных точек зрения, что позволяет в настоящее время сформировать полную и объективную картину происходящих в экономической жизни организации процессов.

Главным достижением англо-американской школы являются прикладные разработки в сфере учета затрат и управления:

❖ выделение системы управленческого учета (методологическая проработка была осуществлена Робертом Энтони);

Управленческий учет представляет собой учетную информационную систему, формируемую внутренними пользователями для принятия управленческих решений тактического и стратегического характера.

Цель управленческого учета – принятие краткосрочных и долгосрочных управленческих решений на основе учетной и внеучетной информации.

Основные задачи управленческого учета:

- выбор систем и методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), проведение политики оптимизации затрат;
- принятие решений на краткосрочную перспективу (выбор ассортиментной политики, принятие решений о снятии с производства продукта, его производстве или покупке и т.п. решений);
- формирование системы учета по центрам ответственности, формирование зон и линий ответственности;
- создание системы внутренней управленческой отчетности (включая систему бюджетов);
- принятие решений в сфере инвестиционной деятельности организации;
- формирование ценовой политики и т.д.

Основные функции управленческого учета:

- методическая – проявляется в разработке новых и совершенствовании действующих механизмов, обеспечивающих эффективное развитие и конкурентные преимущества предприятия;



- информационная – информационное обеспечение процесса управления;
- плановая – создание взаимоувязанной системы планов предприятия;
- координационная – согласование деятельности различных служб, а также тактических и стратегических целей, задач, планов;
- консультационная – предоставление необходимых разъяснений персоналу организации, например, по методикам оценки и анализа;
- аналитическая – определение системы показателей, позволяющих использовать монетарные и немонетарные показатели для оценки деятельности предприятия; в определении степени влияния различных факторов на конечные результаты; в выработке мероприятий по устранению и предотвращению отклонений.

- ❖ формирование учета затрат (создателем принято считать Александра Черча);
- ❖ создание системы учета стандартных издержек «стандарт-костс» (первоначальная идея принадлежала Гаррингтону Эмерсону);

Метод учета издержек «стандарт-кост» – способ учета издержек на счетах управленческого учета, обеспечивающий учет стандартных (нормативных) издержек с целью определения отклонений по всем видам издержек и отнесение этих отклонений на счета учета финансового результата деятельности организации.

Система «стандарт-кост» была «вывезена» из Америки в 30-х годах XX века и внедрена в отечественную хозяйственную практику как нормативный метод. Отличие рыночной и плановой систем экономики привело к существенным отличиям этих систем.

Обобщая труды авторов по управленческому учету (в частности, проф. Ивашкевича В. Б.), приведем основные отличия системы «стандарт-кост» и нормативного метода.

- ❖ разработка системы учета переменных затрат «директ-костинг» (фундамент направления был заложен работой Джона Кларка, но сформулировал концепцию Джонатан Харрис);

В системе учета затрат – «директ-костинг» – заложена возможность решения таких задач управления затратами, как:

- определение нижней границы цены продукции или заказа;
  - сравнительный анализ прибыльности различных видов продукции;
  - определение оптимальной программы выпуска и реализации продукции;
  - выбор между собственным производством продукции или услуг и их закупкой на стороне (аутсорсингом);
  - выбор оптимальной, с экономической точки зрения, технологии производства;
  - выбор ассортиментной программы в условиях ограничивающего фактора;
  - определение точки безубыточности и запаса финансовой прочности предприятия и др.
- Система директ-костинг основана на делении затрат на постоянные и переменные:
- переменные – затраты, изменяющиеся при изменении объема производства (сырье, материалы, топливо и др.). Такая зависимость не всегда является пропорциональной, так как увеличение объема производства может обеспечиваться и за счет повышения производительности труда, лучшего использования производственных фондов, снижения материалоемкости продукции;

- постоянные – затраты, не зависящие от изменения объема производства. К ним необходимо отнести расходы по управлению организацией.

Основной категорией является маржинальный доход – разница между выручкой от продаж и переменными затратами или же сумма прибыли от продаж и постоянных затрат).

- ❖ формирование концепции центров ответственности (сформулирована Джоном Хиггинсом), что являлось синтезом идей Чербони с принципами Эмерсона;

Согласно официальной терминологии СИМА (Дипломированного института бухгалтеров по управленческому учету), центр ответственности – подразделение или организационная функция, за результаты деятельности которой непосредственно отвечает определенный менеджер.

При рассмотрении видов центров ответственности по объему полномочий и ответственности следует выделить четыре основных вида: центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций.

Центр затрат представляет собой подразделение внутри предприятия, руководитель которого отвечает только за затраты. Примером может быть производственный цех, не выпускающий конечной или завершенной продукции и полуфабрикатов, отделы заводоуправления, социальные службы и т. п. Центры затрат могут входить в состав других центров ответственности или существовать обособленно.

Центр доходов – центр ответственности, руководство которого отчитывается только за получение доходов, таким образом, имеется возможность воздействовать на цены и объем деятельности. Классический пример центра доходов в организации – отдел сбыта, в задачи которого входят привлечение новых клиентов и увеличение объема реализации продукции.

Центры прибыли представляют собой подразделения, руководители которых ответственны не только за затраты, но и за финансовые результаты своей деятельности. Это могут быть отдельные предприятия в составе крупного объединения, филиалы, дочерние организации (торговые представительства, фирменные магазины и т.п.). Их руководители имеют возможность контролировать все компоненты деятельности, от которых зависит величина прибыли: объемы производства и продаж, цены, затраты. Обычно центры прибыли включают несколько центров ответственности.

Центр инвестиций – это подразделение, руководитель которого отвечает за затраты и результаты инвестиционного процесса, эффективность использования капитальных вложений. Задача центра инвестиций – достижение максимальной рентабельности вложенного капитала, быстрая его окупаемость, увеличение рыночной стоимости предприятия. В отличие от центра прибыли, отвечающего за эффективность оборотного капитала, центр инвестиций отвечает уже за весь инвестированный в него капитал, в силу чего имеет право управлять основными средствами и совершать инвестиции и дезинвестиции.

❖ разработка ABC-метода (данный способ учета затрат предложен Р. Капланом) и др.

В функциональной системе (ABC) накладные расходы распределяются по основным видам деятельности, а не по подразделениям. Здесь выделяется множество функциональных центров издержек (известных как пулы затрат). Система ABC принимает во внимание тот факт, что многие постоянные накладные расходы при тщательном рассмотрении не являются постоянными, т.к. их величина изменяется в соответствии с изменениями ряда факторов, а не только объема производства. Распределяя данные расходы по видам продукции с учетом этих факторов, можно получать более объективную величину себестоимости. При этом для каждого пула определяется характеристика, определяющая динамику затрат – драйвер затрат (аналог базы распределения в системе учета по полной себестоимости).

ABC-метод имеет ряд несомненных достоинств:

1 более объективное по сравнению с другими системами распределение затрат и, следовательно, более достоверная величина себестоимости;

2 значительная возможность контроля и поиска виновных лиц в условиях, когда предприятие рассматривается как набор рабочих операций, определяющих его специфику;

3 возможность выявления дополнительных резервов для снижения затрат в ходе рационализации структуры бизнес-процессов;

4 выявление причинно-следственной связи между величиной затрат и методами организации и ведения бизнеса;

5 улучшение информационной поддержки всего процесса принятия управленческих решений и качества управления предприятием.

Таким образом, акцент англо-американской школы на методологической стороне учетной деятельности привел к разработке концепций, имеющих огромное научное и практическое значение.

## Тема 6 Влияние интеграционных тенденций на развитие учета и управления

Если в традициях западного (в частности, американского) менеджмента – внедрение инноваций, то восточный (в частности, японский) менеджмент делает акцент на совершенствовании как концепции повышения эффективности любого процесса в сфере экономики, политики и даже религии (рисунок 1). Именно для этого и разработана система кайдзен.



Рисунок 1 – Традиционные подходы американского и японского менеджмента

Ярким примером антагонизма является отношение к персоналу (таблица 11). Очевидно, что учтены не все отличия.

Таблица 11 – Отличия в направлениях менеджмента на примере кадровой политики

Основание	Американский менеджмент	Японский менеджмент
Отношение к текущей численности кадров	Краткосрочный найм, высокая текучесть кадров	Система пожизненного найма, перемещения внутри компании
Развитие человеческих ресурсов	Привлечение высококвалифицированных специалистов извне	Развитие человеческих ресурсов в рамках организации
Модель развития карьеры	Вертикальная	Горизонтальная (медленное постепенное профессиональное продвижение)
Отношения с организацией	Источник личного дохода	Отождествление своих интересов с целями компании
Критерии оценки сотрудников	Результаты деятельности	Не столько результаты деятельности, сколько верность «духу фирмы»

Продолжение таблицы 11

Основание	Американский менеджмент	Японский менеджмент
Стимулирование	Краткосрочное (за полученные результаты, «прошлые» заслуги учитываются незначительно)	Долгосрочное (терпимое отношение к временным неудачам при наличии «прошлых» заслуг)
Базисная единица организации	Сотрудник	Группа
Принятие решений	От высшего звена к работникам низших звеньев иерархии	Процесс групповой интеракции, который носит неформальный характер
Круг обязанностей	Строго очерчен в соответствии с инструкциями	Очерчен, но при необходимости (логика здравого смысла) сотрудник может выполнить неквалифицированную работу, выходящую за рамки его прямых функций

Система кайдзен может быть определена как процесс совершенствования всех сторон деятельности организации, оптимизации протекающих процессов для достижения долгосрочных конкурентных преимуществ.

Методическая проработка данной системы:

- обеспечивает пользователя концептуальными структурами и категориальным аппаратом;
- позволяет понимать, объяснять или прогнозировать различные проявления элементов системы.

Цель кайдзен – совершенствование процессов, происходящих в рамках осуществления компанией своей деятельности, путем устранения потерь при наличии морального удовлетворения от работы работников всех звеньев управленческой иерархии, т.е. нивелирование энтропии, повышение качества продукции и достижение конкурентных преимуществ.

Кайдзен как система состоит из некоторого количества частей, называемых элементами (компонентами). По сути, кайдзен находится на стыке менеджмента и учетных информационных систем, что приводит к усложнению ее структуры.

Базовые элементы системы кайдзен можно разделить на три группы:

- 1 общетеоретические (субъекты, объекты, принципы, функции, классификация);
- 2 структурные – кайдзен можно условно разделить на два блока: контроллинг и бережливое производство;
- 3 методические – инструменты системы кайдзен в соответствии с:
  - структурной градацией ее элементов (инструменты контроллинга и бережливого производства);
  - подходами к рассмотрению: историческим – классический кайдзен; предметно-универсальным – современный кайдзен.

Рассмотрим общетеоретические элементы системы кайдзен.

Субъекты управления кайдзен – руководители, менеджеры всех уровней, наделенные полномочиями по принятию решений.

При этом ресурсы включают работников, средства и предметы труда, научно-технический и информационный потенциал компании.

Объекты могут группироваться по многим основаниям. В частности, группировка может производиться по направлениям возможного возникновения проблем. Такая группировка наиболее соответствует сущности кайдзен и, в частности, определяется термином

варуса-каген, отражающим такое положение вещей, которое пока не представляет проблемы, но и не безупречно. Если оставить его без внимания, оно может стать источником серьезных проблем.

Одним из важнейших объектов системы кайдзен является информация.

Информацию кайдзен можно классифицировать по-разному. Наиболее распространенным является подход, который строится «от документа» и включает следующие категории информации:

- финансово-экономическая (с позиций доходов и расходов по направлениям деятельности, финансовых и др. ресурсов организации и пр.);
- производственная (потребность в материальных ресурсах, производственных мощностях и др.);
- интеллектуальная (человеческий капитал – квалификация работников, лицензии на изобретения, инновации, применяемые в процессе финансово-хозяйственной деятельности и др.);
- статистическая.

Классификация может быть изменена в зависимости от решаемых задач.

При формировании системы кайдзен в организации следует руководствоваться рядом принципов.

К принципам кайдзен, прежде всего, относится интегрированность, которая может быть рассмотрена с двух точек зрения: учетная и организационная. Система кайдзен не должна быть оторвана от информационной системы организации. Любое совершенствование основано на информации, поэтому должно проводиться параллельно с изменением учетных подходов и трансформацией информационных потоков.

Организационная интегрированность заключается в вовлеченности менеджеров всех уровней в процесс совершенствования, а также в том, что любое совершенствование требует изменений подходов к управлению, структурных перестановок, внедрения новых программных продуктов и др. Таким образом, трансформация затрагивает не только факторы производства и информацию, но и менеджмент.

Следующим принципом является иерархичность и наличие обратной связи, в соответствии с которым подходы к совершенствованию дифференцированы по уровням управления, но охватывают не только высший менеджмент, но и работников основного производства, выполняющих основные технологические операции. Ошибочно предполагать, что вектор совершенствования направлен лишь сверху вниз, т.е. от высшего менеджмента к работникам. Именно на «нижнем» уровне управления сотрудники детально представляют себе технологический процесс и определяют причины сбоев, а также пути оптимизации совершаемых процессов.

Если руководитель замыкается в интеллектуальном и статусном снобизме, то он упускает возможности по совершенствованию. Конечно, невозможно оспаривать тот факт, что решение руководителя является определяющим, что вертикаль власти необходима. Но, тем не менее, наличие обратной связи чрезвычайно важно для успешного развития организации. Наличие обратной связи позволяет направлять усилия работников разного уровня управления к единой для всех сотрудников компании цели.

Приведем пример действия принципа иерархичности. Высший менеджмент ставит перед собой следующие цели в рамках внедрения системы кайдзен:

- внедрение кайдзен как корпоративной стратегии;
- распределение ресурсов;
- определение политики кайдзен и межфункциональных целей;
- построение систем, процедур и структур, способствующих кайдзен.

На уровне рабочих внедрение системы кайдзен предусматривает:

- внесение предложений и участие в работе малых групп, разрабатывающих предложения по оптимизации процессов;

- соблюдение дисциплины на участке;
- постоянное самосовершенствование, приобретение навыков решения проблем;
- совершенствование навыков и показателей работы через взаимное обучение.

Очевидно, что решаемые в рамках кайдзен задачи зависят от уровня управления, но должны быть подчинены единой цели, согласованной с выбранной стратегической целью развития компании (согласованность целей и задач различного уровня).

Преемственность означает эволюционный характер развития кайдзен. Данная система, вбирая в себя все новейшие разработки в области теории и практики, не отбрасывает теоретические и практические разработки прошлого, сохраняя их рациональное зерно. Отсутствует идея изменений ради изменений. Основная цель – движение вперед, совершенствуясь (что невозможно при негативном отношении к прошлому опыту).

Системность проявляется в том, что кайдзен затрагивает все стороны жизни организации, контролирует важнейшие процессы на всех стадиях производственно-сбытовой цепочки. Целостный комплекс взаимосвязанных элементов получил название «зонтик кайдзен».

Системность проявляется также в комплексном использовании трех управленческих подходов:

- «взгляд насекомого» – позволяет рассматривать объекты и процессы в мельчайших деталях и взаимосвязях;
- «взгляд орла» – позволяет видеть картину производства в целом;
- «взгляд рыбы» – позволяет наблюдать, анализировать и прогнозировать глубокие, часто скрытые течения, тренды, влияния и взаимодействия, недоступные поверхностному наблюдению.

Принцип основанности на менталитете при универсальности подходов отражает двойственную природу кайдзен. Несмотря на то, что кайдзен – комплекс рациональных подходов, применимых в любой стране, традиционно – это система, представляющая в какой-то мере идеологию, сформированную с учетом специфики восточного менталитета. Примером можно считать различные подходы к инновациям (западный менеджмент) и поступательному совершенствованию (восточный менеджмент). Очевидно, что мы рассматриваем полярные точки зрения, которые, тем не менее, отражают принципиально иной подход двух цивилизаций. В работе Массак Имаи «Кайдзен: ключ к успеху японских компаний» поступательное равномерное совершенствование названо также кайдзен (таблица 12).

Таблица 12 – Сравнительный анализ инноваций и поступательного совершенствования

Основание для сравнения	Поступательное совершенствование	Инновации
Эффект	Долгосрочный, устойчивый, но не бросающийся в глаза	Краткосрочный, но впечатляющий
Временной интервал	Постоянные пошаговые приращения	Периодически, скачкообразно
Изменения	Постепенные и непрерывные	Резкие, преходящего характера
Подход	Коллективизм, групповая работа, системный подход	Ярко выраженный индивидуализм, личные идеи и усилия
Образ действий	Поддержание и совершенствование	Сломать и построить заново
Практические требования	Нужно мало ресурсов, но требуются огромные усилия	Требуется крупных капиталовложений, но объем текущей работы незначителен

Специфика кайдзен заключается также в отражении национальных традиций и представлений при формировании ее категориального аппарата (т.е. национальный термин становится общемировым). Приведем несколько примеров:

1 термин «муда», переводимый как «мусор», т.е. любая деятельность, за которую не желает платить клиент, означает действия, не создающие стоимости. Т.е. прекращение этих действий не повлияет ни на качество, ни на свойства продукта, а лишь приведет к уменьшению затрат; к этой категории относятся также ненужные усовершенствования;

2 дзидока (автономизация) – автоматизация с умом, т.е. разработка высокопродуктивных (с небольшим количеством брака) и сдерживающих процессов; например, станок может быть сконструирован так, что он автоматически останавливается при производстве дефектной детали;

3 варуса-каген – термин, обозначающий такое положение вещей, которое пока не представляет проблемы, но и не безупречно. Т.е. при игнорировании подобной ситуации, проблема обязательно возникнет.

Новое качество лидерства заключается в умении «слышать» предложения по совершенствованию, исходящие от рядовых сотрудников. Важно понимание того, что досконально технологический процесс знают именно реальные исполнители, что позволяет им вносить предложения по рационализации, что снижает объем неэффективных действий и нерациональных затрат. Кроме того, новое качество лидерства заключается в понимании того, что необходимо совершенствование процессов и управления, не только дающих немедленный экономический эффект. В практике западного менеджмента предложения по совершенствованию, не приносящие прибыль в краткосрочном периоде, не всегда находят понимание у высшего менеджмента. Отказываясь от улучшений, не имеющих сиюминутного экономического подтверждения, руководитель снижает конкурентные позиции своей компании в долгосрочной перспективе.

Новое качество лидерства заключается в том, что руководитель должен проводить на «гембе» гораздо больше времени, чем за собственным рабочим столом. «Гемба» – это место в компании, где собственно происходит операционная деятельность. Это позволяет избежать субъективизма представляемой руководителю информации.

С этим принципом связан и принцип процессного мышления, в соответствии с которым, достигая результата, нельзя забывать о процессе его достижения. Необходимо не только стремиться получить искомые стоимостные показатели, но и совершенствовать процессы в различных сферах деятельности организации с целью получить более высокие результаты.

Устранение стереотипов означает новое мышление в рамках системы кайдзен, отражающее разумную борьбу с общепринятыми истинами. Например, представление о том, что дорогостоящее оборудование должно все время работать для того, чтобы понесенные затраты окупились. На практике это приведет к перепроизводству, затовариванию, расходам по хранению запасов, росту накладных расходов. Или же тезис о том, что наращивание объемов производства позитивно характеризует анализируемую компанию. В реальности, необходимо сравнить произведенные объемы с объемами, требуемыми заказчиками и покупателями, чтобы сделать вывод о том, какая из ситуаций возникла: перепроизводство и затоваривание или же подтвержденное платежеспособным спросом расширение деятельности.

Принцип контроля отклонений от стандартного процесса отражает еще одну особенность кайдзен, контроль над отклонениями от стандартных процессов. Не имеет значение, какой знак имеет возникшее отклонение (положительное или отрицательное). Если отклонение возникло, это требует срочных мер и анализа ситуации. В соответствии с идеологией системы Toyota, «мы решили приложить все усилия к тому, чтобы контролировать ненормальности», «если все идет хорошо, контроль не нужен».

Принцип динамичности изменений инструментов и плановых заданий рассматривает два аспекта:

1) статичность плановых заданий оказывает резко отрицательное влияние на развитие компании. В соответствии с идеологией Toyota, планы создают для того, чтобы их менять. Если планы требуют многоуровневого и длительного согласования, плановые задания перестают соответствовать конкретным рыночным условиям, что, очевидно, приведет к несоответствию потребностей потребителей продукции и возможностей компании;

2) кайдзен настаивает на использовании новейших разработок, применении совершенно разных сочетаний инструментов (с учетом специфики ситуации), синтезе различных инструментов.

Принцип «эстафетной палочки» заключается в четкой скоординированности и наличии регламента четкого взаимодействия сотрудников.

Функции кайдзен заключаются в:

1) Борьбе со стагнацией (противодействие энтропии).

Наращение энтропии неизбежно при самых развитых формах хозяйствования. Ее проявления могут выражаться в ухудшении исходных позиций или же отличные от ожидаемых достижения при внедрении инноваций. Таким образом, при совершенствовании механизмов компании необходимо уделять внимание не только количественным, но и качественным улучшениям. Поддерживающие мероприятия столь же значимы, как и достижения НТР.

2) Балансе между поддержанием и совершенствованием.

Поддержание – действия, призванные сохранять текущие технологические, управленческие и организационные стандарты; совершенствование – действия, направленные на улучшение действующих стандартов. Иначе говоря, это баланс между кайдзен процесса и кайдзен прорыва.

3) Борьбе с инертностью мышления. При совершенствовании нельзя успокаиваться. Любая остановка – первый шаг к деградации.

4) Развитии творческого потенциала. Необходимо руководствоваться следующим тезисом: «процедура для человека, а не человек для процедуры». Инструкции не должны нивелировать творческую активность персонала, направленную на совершенствование деятельности.

5) Конкретизации методик. Прodeкларированная цель без методической проработки необходимого инструментария – просто лозунг, который не принесет пользы.

6) Синергии.

Согласно Современному экономическому словарю, синергия – возрастание эффективности деятельности в результате соединения, интеграции, слияния отдельных частей в единую систему за счет так называемого системного эффекта.

При классификации системы кайдзен могут быть выделены следующие позиции:

1) по аспектам рассмотрения:

– идеология – образ мышления прежде всего высшего менеджмента, нацеленный на совершенствование всех сторон деятельности организации;

– инструмент – практические разработки, позволяющие на практике реализовать идеологию кайдзен.

2) по направлениям совершенствования:

– управленческие модели – совершенствование подходов к организации процессов, структуры компании и др.;

– информационные системы – изменение учетных подходов, расширение перечня формируемых данных, позволяющих принимать необходимые управленческие решения;

Данные позиции связаны, т.к. для упорядочивания информационных потоков нужно управленческое воздействие, формирование графика документооборота (какой сотрудник формирует данные, в какие сроки, кому предоставляется информация и др.).



3) по ресурсам: кайдзен трудовых; материальных; основных производственных фондов и др.;

4) по сферам: кайдзен в сфере логистики; производства; продаж; финансовых инвестиций и др.;

5) по иерархии менеджеров: высшее звено; менеджеры среднего звена; рядовые сотрудники;

Высший менеджмент ориентирован на совершенствование в стратегическом масштабе, т.е. предполагает решение глобальных задач. Это не исключает наличие обратной связи между сотрудниками организации. Рядовые сотрудники улучшают текущие процессы, т.е. работают с тактическим уровнем, но частные изменения должны проходить в рамках выбранной высшим руководством стратегии.

6) по результатам деятельности системы:

– показатели, которые можно выразить в количественном или в стоимостном выражении;

– качественное улучшение (оптимизация) – показатели, не имеющие количественного или стоимостного выражения, но отражающие усиление конкурентных позиций организации;

7) по горизонту рассмотрения:

– ориентация на процесс (акцент на текущем моменте);

– ориентация на результат (акцент на поставленной цели);

По мнению Масааки Имаи, высший менеджмент, ориентированный только на процесс, рискует остаться без долгосрочной стратегии, упустить новые идеи и инновации, инструктируя сотрудников, как им выполнять каждый свой шаг. Менеджер, ориентированный на результат, более гибок при постановке целей и может мыслить стратегически. Однако он способен пренебрегать мобилизацией и перегруппировкой ресурсов при реализации избранной стратегии.

8) по выполняемым функциям: совершенствование планирования; анализа; контроля; формирования информации; консультирования; координации (действий и информационных потоков);

9) по стадиям жизненного цикла основных продуктов: внедрение на рынок, рост, зрелость, упадок;

10) по стадии жизненного цикла организации:

– кайдзен в условиях суженного воспроизводства (стагнации);

– простого воспроизводства;

– расширения масштабов деятельности.

11) по степени радикальности изменений (используется терминология Джонса Д. и Вумека Дж.):

– кайдзен прорыва, кайдзен потока, кайдзен системы (кайкаку) – радикальное улучшение процесса, направленное на уничтожение «муда» (потерь);

Тип возникающих в этом виде кайдзен улучшений может быть назван проактивными улучшениями, приводящими к реализации новых направлений в виде новых продуктов, процессов и др.

– целевой кайдзен, кайдзен процесса – непрерывное, постоянное улучшение деятельности с целью увеличения ценности и уменьшения «муда».

12) по степени современности:

– классический кайдзен, противопоставляемый инновациям, набор инструментов ограничен, используются, в основном, статистические методы;

– современный кайдзен, включающий внедрение инноваций и применяющий для решения задач все возможные инструменты контроллинга и бережливого производства.

13) по категориям процессов:

– основных (закупка, производство, сбыт);

- обеспечивающих (административно-хозяйственное (тактический аспект), юридическое, учетное обеспечение и т.п.);
- управленческих (управление финансами, маркетингом и инновациями, стратегическое управление).

14) по категориям продукции:

- услуги (например перевозки);
- программные средства (например, компьютерная программа);
- технические средства;
- перерабатываемые материалы.

15) по масштабу изменений (инноваций):

– в технологии или продукции (осуществляются не только в ответ на меняющиеся потребности и ожидания потребителей или других заинтересованных сторон, но и превосходят потенциальные изменения в среде организации и жизненных циклах продукции);

– в процессах (инновационные методы обеспечения жизненного цикла продукции или инновации для повышения стабильности процессов и снижения их изменчивости);

– в самой организации (изменения в организационно-правовой форме и организационной структуре);

– в системе менеджмента организации (инновации для обеспечения конкурентоспособности и использование новых возможностей в случае возникновения изменений в среде организации).

Таким образом, выделены 15 классификационных оснований кайдзен, отражающих различные аспекты данной системы.

## Тема 7 Эволюция бухгалтерской мысли в России

Для более четкого понимания тенденций развития учетной мысли в России необходимо провести периодизацию. Анализ развития бухгалтерского учета позволил выделить четыре этапа развития в зависимости от исторического периода. Следует отметить, что четкое разделение по какому-либо признаку приводит к обеднению периодизации, поскольку происходящие изменения вызваны целым комплексом политических, экономических и других причин. Поэтому попытка свести к одному базису комплексное воздействие множества факторов является в значительной степени упрощением.

Основные этапы развития учета в России отражены в таблице 13.

Таблица 13 – Этапы развития учета и отчетности в России

Этапы	Период	Характерные черты
1 этап	Возникновение российского государства (862 г.) – до реформ Петра I	Примитивные учетные приемы, связанные со сбором налогов и регистрацией торговых оборотов. Учетные регистры служили одновременно и отчетными документами. Формирование ряда учетных принципов (например, документирования). Отсутствие единых подходов к ведению учета, а также его регламентации и унификации, двойная запись не использовалась
2 этап	XVIII в. – начало XX в. (до 1917 г.)	Постепенная регламентация учета, сначала государственного аппарата и промышленности, затем – частного сектора (торговых предприятий). Заимствование иностранных учетных идей и принципов. Составление отчетности, увеличение аналитичности информации. Отсутствие строгой периодизации составления балансов. Появление двойной записи сначала в торговле, затем во всех отраслях хозяйства.

3 этап	1917 г. - 1991 г., в т.ч.: 1917г. - 1930 г.; 1930 г. - 1991 г.	Единый социалистический учет, хозяйственный расчет, планирование. Нарушение учетных принципов, снижение достоверности отчетных показателей. Формирование типовых форм отчетности. Сокращение их числа и перечня раскрываемых показателей.
4 этап	Конец XX в. – начало XXI в.	Реформирование российского бухгалтерского учета в соответствии с требованиями международных стандартов. Некоторая свобода в формировании форм отчетности. Дифференциация видов учета и отчетности.

Несмотря на то, что в мире система двойной записи и формирования на ее основе отчетных данных начала использоваться еще в XIV в. в России применение ее на практике осуществилось лишь в конце XVIII в. Следует отметить, что само развитие учетной мысли в России и политические особенности страны существенно повлияли на характер нормативных документов в отношении требований, предъявляемых к бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также на ее сущность и цели. Формирование отчетности в России происходило посредством революционных (перестроечных) преобразований в стране.

Так, одним из крупнейших событий в истории русского учета и отчетности было издание Регламента управления адмиралтейства и верфи от 5.04.1722. Адмиралтейский Регламент оказал огромное влияние на всю систему бухгалтерского учета в России, в частности на общегосударственную методику учета на материальных складах. На предприятиях впервые была обеспечена: сплошная документация всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия.

Нормативная регламентация учета и отчетности в российской торговле берет свое начало с 1834 г. – момента принятия закона «О порядке ведения купцами торговых книг». Данный нормативный акт устанавливал ведение текущего учета в трех книгах: товарной, кассовой и расчетной. Вся система учета должна завершаться главной книгой, или gros-сбухом, открывающей отдельные счета по всем оборотам торговли (счет собственного капитала и имущества движимого и недвижимого, счета должников и займодавцев, счет товаров, счет кассы, торговых расходов, домашних расходов, прибыли убытка и пр.). В законе устанавливалось, что главная книга должна вестись таким образом, чтобы из нее можно было составить полный и ясный баланс и видеть состояние дел. Данный нормативный акт также содержал требования к формированию обозначенных выше отчетных форм и ответственность (уголовного и гражданского характера) за их нарушение с целью предотвращения искажения показателей. В то же самое время закон ограничивал доступ к купеческим книгам внешнего пользователя, они могли быть истребованы только для рассмотрения в суде и только в части необходимых статей. Закон «О порядке ведения купцами торговых книг» (1834 г.) устанавливал обязательное требование по проведению инвентаризации перед составлением баланса путем обзора и оценки всего имущества торгового предприятия. Однако время проведения инвентаризации не регламентировалось, купец должен был устанавливать его самостоятельно. Целью проведения инвентаризации было формирование баланса для сравнения общей ценности имущества с долгами предприятия. При этом считалось, что данная разница указывает или на «задолжение» предприятия, или на процветание его дел. Сравнение одного баланса с балансами предшествующих годов служило указателем размера доходности предприятия.

Рассматриваемый нормативный акт уже содержал требования к оценке имущества, представляемого в балансе. Так имущество должно быть показано по цене, которую оно имело на момент инвентаризации, а не на момент приобретения, ценные бумаги должны пред-

ставляться по их курсовой цене, а не номинальной, сомнительные для получения долги должны быть оцениваемы по вероятной сумме возмещения, но с обозначением номинальной суммы.

Широкое распространение акционерных обществ в России к концу XIX в. потребовало более детальной регламентации порядка составления и представления бухгалтерской отчетности. Данная проблема в некоторой степени была решена с принятием Устава о промысловом налоге в 1899 г. В указанном нормативном акте впервые было предусмотрено требование публичности бухгалтерской отчетности. Так, ст. 473 устава предписывала правлениям предприятий, ответственным агентствам и главным представителям предприятий ежегодно публиковать в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» заключительные балансы и извлечения из годовых отчетов. Однако, структура баланса и состав статей не регламентировались. Отличия в структуре публикуемой информации, неоднозначная трактовка ее содержания пользователями информации затрудняли ее понимание.

Проблема отсутствия четкой регламентации содержания форм бухгалтерской отчетности в некоторой степени решалась учеными-экономистами того времени. Так А.К. Рощаховский в своей книге «Балансы акционерных предприятий» (1910 г.) предложил структуру типового баланса акционерного предприятия, детализация отдельных статей оставалась на усмотрение составителей баланса, по другим статьям рекомендовался состав элементов, целесообразных для выделения в балансе.

Следует отметить, что такой подход, соединяющий в себе элементы унификации и определенной свободы действий при составлении баланса, получил в дальнейшем широкое распространение, и заложен, в частности, в большинство национальных и международных учетных стандартов.

Так в 1918 г. Декрет Совета народных комиссаров «О торговых книгах» устанавливал следующий обязательный набор статей балансовой книги (реестра инвентарей), составляемой ежегодно:

- в активе – деньги, ценности, товар, претензии и всякого рода имущество, оцененные по их действительной стоимости на момент составления;
- в пассиве – точное указание долгов и всякого рода обязательств на момент составления.

Данный нормативный акт четко устанавливал необходимость подписи на балансе и ответственность составителя и лица, стоящего во главе предприятия.

Помимо этого декрет впервые регламентировал порядок представления балансовой книги участковому торговому инспектору в течение шести месяцев по окончании операционного года.

В этот период времени государство жестко регламентирует процесс представления балансовых отчетов. В 1928 г. приказом ВСНХ РСФСР и НКФ РСФСР «Об обязательных формах публичной отчетности и об обмене контокоррентными выписками» была закреплена обязанность государственных промышленных и торговых предприятий публиковать заключительные балансы, счета прибылей и убытков и сведения о распределении прибылей и покрытии убытков по утвержденным формам. В то же самое время жесткая регламентация форм отчетности для государственных предприятий не распространялась на другие хозяйствующие субъекты. Балансы предприятий того времени были перегружены аналитическими статьями и подчинены основной цели – анализу финансово-хозяйственной деятельности. Порядок их формирования с 1936 по 1990 гг. устанавливался Положением о бухгалтерских балансах и отчетах.

В частности, Положение о бухгалтерских отчетах и балансах государственных и кооперативных хозяйственных органов и предприятий от 29.07.1936, утвержденное постановлением Совета Народных Комиссаров СССР, устанавливало обязательность представления месячных и годовых бухгалтерских отчетов и балансов в обозначенные сроки учре-

ждениям, в ведении которых находились предприятия, а копии отчетов и балансов – финансовым органам и банкам. Следует отметить, что указанный нормативный акт определял существенную роль государственных органов в процессе оценки балансовых статей. Так, в частности устанавливалось, что основные средства должны представляться в балансе по первоначальной стоимости за вычетом амортизированной части, причем нормы амортизации основных средств должны утверждаться Советом Труда и Оборона. Помимо этого, устанавливалось, что списание с баланса долгов, признанных безнадежными, могло осуществляться только по предварительному разрешению вышестоящего органа.

В отличие от современного порядка формирования резерва по сомнительным долгам, определяемого профессиональным суждением бухгалтера, Положение о бухгалтерских отчетах и балансах 1936 г. устанавливало представление резерва по спорным долгам отдельной статьей в пассиве баланса и в размере, не превышающем 25 % от величины долга.

Более четко границы системы нормативного регулирования бухгалтерской отчетности на территории нашей страны были обозначены в Положении о бухгалтерских отчетах и балансах государственных, кооперативных (кроме колхозов) и общественных предприятий и организаций от 12.09.1951 № 3447. Данный нормативный акт предусматривал методическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью Министерством финансов СССР. Оно же по согласованию с Центральным Статистическим Управлением СССР утверждало типовые формы отчетности и инструкции по их применению. Наравне с Положением о бухгалтерских отчетах и балансах 1936 г. Положение 1951 г. также предусматривало участие вышестоящих организаций в установлении оценки отдельных балансовых статей, однако, по некоторым статьям уже предоставлялось право выбора из альтернативных вариантов оценки. В частности, предусматривалась возможность выбора оценки готовой продукции по плановой себестоимости (с ежемесячным списанием отклонений на счета реализации) или фактической. Также давалась возможность выбора отражения в учете затрат на ремонт основных средств: либо по мере совершения ремонта и включения в состав текущих затрат организации, либо с отражением их на счете «Расходы будущих периодов».

Следует отметить, что вплоть до начала 90-х годов порядок формирования и представления бухгалтерской отчетности в нашей стране регламентировался различными редакциями Положения о бухгалтерских отчетах и балансах, закрепляющими определяющую роль в методологическом руководстве бухгалтерской отчетностью Министерства финансов СССР и Центрального Статистического Управления СССР. Данные структуры утверждали типовые формы бухгалтерской отчетности, на базе которых Министерства финансов и Центральные Статистические Управления союзных республик устанавливали формы бухгалтерской отчетности для объединений, предприятий и организаций отдельных республиканских министерств и ведомств.

Основной целью формирования бухгалтерской отчетности в этот период времени был контроль за использованием ресурсов в производстве и обеспечение сохранности государственной и кооперативной собственности.

Централизованное государственное руководство бухгалтерским учетом с 1946 г. осуществлялось по вертикали: Министерство финансов СССР – общее методологическое руководство учетом в стране; министерство финансов союзных республик – методологическое руководство учетом в организациях, подчиненных союзным республикам; министерства и ведомства СССР и союзных республик – непосредственное руководство бухгалтерским учетом в подведомственных организациях.

Учетная система в СССР была жестко регулируемой и практически полностью стандартизированной. Она существовала без существенных поправок на новые экономические условия до 1990 г., хотя на начало этого года в СССР уже было зарегистрировано более 200 тыс. кооперативов и около 11,3 тыс. совместных советско-иностранных предприятий.

Новые формы предприятий не вписывались в традиционную советскую систему учета и отчетности и требовали ее изменения. Эти требования были неизбежны. Только в 1990 г. для совместных предприятий был введен особый порядок бухгалтерского учета отдельных операций, приближенный к мировой практике. Министерство финансов СССР стало предусматривать некоторые отклонения от действующих предписаний, которые законодательно закреплялись отдельными инструкциями и письмами.

С начала 1992 г. многие положения бухгалтерского учета максимально приблизились к стандартам, принятым за рубежом. Эти изменения были закреплены в новых основных законодательных документах, регламентирующих бухгалтерский учет в России.

В этот период времени основным нормативным документом, регламентирующим бухгалтерскую отчетность субъекта хозяйствования, выступало Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина РФ от 20.03.1992 № 10. Данным нормативным актом определялось установление типовых форм бухгалтерской отчетности и инструкций о порядке их заполнения Министерством финансов Российской Федерации. Министерства и ведомства Российской Федерации, республик, входящих в состав Российской Федерации, дополнительно к типовым формам могли устанавливать специализированные формы бухгалтерской отчетности для предприятий, учреждений системы, по согласованию соответственно с министерствами финансов Российской Федерации и республик, входящих в состав Российской Федерации. Основным моментом, отличающим Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от Положения о бухгалтерских отчетах и балансах, утвержденного Постановлением Совета Министров СССР от 29.06.1979 № 633, являлось то, что организации получили возможность самостоятельно устанавливать форму бухгалтерской работы, определять методы бухгалтерского учета, разрабатывать систему учета в производствах, цехах и подразделениях. Главное требование при этом – соответствие Положению и Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению, утвержденных письмом Министерства финансов Российской Федерации.

В отношении правил оценки статей для целей представления в бухгалтерской отчетности можно отметить, что увеличилось число тех из них, которые стали базироваться не на жесткой регламентации, а на праве выбора из набора альтернативных вариантов. В частности, организация теперь имела право выбора оценки товаров, незавершенного производства; права создания резерва по сомнительным долгам, резервов на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, расходов на ремонт основных средств, производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности, предстоящих затрат по ремонту предметов проката; право выбора учета выручки – по мере ее оплаты или отгрузке товаров и предъявлению покупателю расчетных документов.

Активное реформирование системы законодательных и нормативных актов по бухгалтерской отчетности началось с момента введения в действие Федерального закона от 26.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». С принятием этого закона нормы бухгалтерского учета были «уравнены в правах» с нормами других отраслей права. Положительным моментом в создании новой нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности в этот период времени явилось участие в разработке проектов не только сотрудников Департамента методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, но и специалистов в области бухгалтерского учета, принявших участие в соответствующем конкурсе, организованным Институтом профессиональных бухгалтеров России. В то же самое время, отсутствие четкого указания на иерархию нормативных документов в законе «О бухгалтерском учете» от 1996 г. затрудняло работу бухгалтера (в том числе и процесс формирования бухгалтерской отчетности) в условиях противоречивых предписаний действовавших на тот момент времени нормативных актов.

Совершенствование нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации получило мощный толчок с принятием Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации 6.03.1998 № 283.

Данное постановление предполагало переориентацию нормативного регулирования с учетного процесса на бухгалтерскую отчетность, органичное сочетание нормативных предписаний федеральных органов исполнительной власти с профессиональными рекомендациями, взвешенное использование международных стандартов в национальном регулировании. Однако, федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 1996 г., действовавший и после принятия Программы реформирования устанавливал исключительно государственную регламентацию учета и отчетности, включающую в нормативную базу как сам закон «О бухгалтерском учете», так и другие федеральные законы, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации.

Доступ профессионального сообщества в сферу регулирования бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации официально был разрешен лишь с вступлением в силу нового федерального закона «О бухгалтерском учете» от 6.12.2011 № 402-ФЗ.

Иерархию нормативных актов, регламентирующих, в том числе и процесс формирования бухгалтерской отчетности новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» определял следующим образом:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

Помимо этого, новый федеральный закон «О бухгалтерском учете» устанавливает, что основой разработки федеральных и отраслевых стандартов должны являться международные стандарты учета и отчетности.

В настоящее время, можно выделить нормативно-правовые акты, регламентирующие прямое применение МСФО в Российской Федерации. В их состав могут быть отнесены:

- Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»;
- Постановление Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации»;
- Приказ Минфина России от 22.11.2011 № 156н «Об определении официального печатного издания для опубликования документов международных стандартов финансовой отчетности»;
- Письмо Минфина России от 12.12.2011 № 07-02-06/240 «Об официальном опубликовании документов международных стандартов финансовой отчетности»;
- Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».

Процесс обобществления труда приводит к получению некоторого результата деятельности, интересующего определенный круг лиц (пользователей финансовой информации). Для их информирования составляется отчетность, целесообразность которой проявляется на стадии отрыва управленца и исполнителя от собственника факторов производства. Состав и содержание представляемой информации непрерывно реформируется в соответствии с изменениями экономических условий.

В настоящее время в российской учетной системе юридически закреплено свое представление об отчетности. В Федеральном Законе «О бухгалтерском учете» определено, что бухгалтерская отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Из этого определения следует, что данные, отраженные в бухгалтерской отчетности, по существу представляют особый вид учетных записей, являющихся извлечением из текущего учета итоговых данных о состоянии и результатах деятельности организации (хозяйствующего субъекта) за определенный период.

В состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности входят:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В состав приложений входят: отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании полученных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность признается логическим завершением учетных процедур. В российских нормативных документах определены понятие бухгалтерской отчетности, ее структура, содержание форм, предъявляемые требования, а также указаны внутренние и внешние пользователи.

Помимо рассмотренных определений бухгалтерской (финансовой) отчетности имеются и другие, но все они в большей или меньшей степени отражают единые признаки финансовой отчетности, которые указывают на то, что это:

- структурированное представление финансового положения и операций, осуществленных компанией;
- система показателей, характеризующая результаты хозяйственной деятельности за отчетный период;
- совокупность различных форм отчетов, содержащих информацию, которая отражает отдельные составляющие деятельности организации используется ее пользователями для принятия деловых инвестиционных и управленческих решений.

Финансовая отчетность как информационный инструмент эволюционировала в течение нескольких веков, развиваясь в направлении усложнения своего состава и структуры.

Современные исследователи классифицируют отчетность по следующим признакам:

1. По периодичности: годовая и промежуточная.

Годовая отчетность составляется по окончании года и характеризует все аспекты деятельности организации за финансовый год.

Промежуточная отчетность составляется на внутригодовую дату нарастающим итогом с начала отчетного года, включает месячную и квартальную бухгалтерскую отчетность.

Понятие промежуточной отчетности закреплено в Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

2. По охвату: индивидуальная, сводная, консолидированная.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность предназначена для:

- выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта – чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками;
- представления в надзорные органы;
- выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов;
- формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей;



- использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и при налогообложении;
- иных целей.

Главная задача при составлении индивидуальной бухгалтерской отчетности – обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета выполняет две функции:

- информационную (характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности хозяйствующего субъекта);
- контрольную (обеспечивает системный контроль правильности и точности данных бухгалтерского учета при завершении каждого учетного цикла).

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ (помимо собственного бухгалтерского отчета).

Федеральные министерства и другие федеральные органы исполнительной власти Российской Федерации составляют сводную годовую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно сводную бухгалтерскую отчетность по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера доли).

В последнее время сводную отчетность все чаще называют консолидированной.

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля.

Консолидированная финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главная задача в области консолидированной финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

3. По назначению: управленческая, бухгалтерская, статистическая, налоговая, другие виды.

Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). Содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом.

Главная задача в области управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации и использования в управлении хозяйствующим субъектом.

Статистическая отчетность – система показателей, представляемых организациями согласно методикам, разработанным Федеральной службой государственной статистики, с целью формирования обобщенных макроэкономических данных.

Главная задача в области статистической отчетности заключается в отражении и изучении отдельных сторон деятельности организации и обеспечении возможности формирования достоверной информации в отраслевом и региональном разрезе.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей и обязательна для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем корректировки ее по правилам налогового законодательства.

Главная задача в области налоговой отчетности заключается в снижении затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухгалтерского учета.

4. По срокам составления: вступительная, текущая, заключительная.

Вступительная отчетность составляется в момент организации компании (на дату ее государственной регистрации).

Текущая отчетность формируется периодически в течение всего времени функционирования организации.

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется на дату завершения деятельности хозяйствующего субъекта (на день, предшествующий дате внесения в реестр соответствующей записи реорганизуемой организацией, прекращающей свою деятельность).

5. По варианту представления: сокращенному; стандартному; продвинутому (множественному).

Сокращенный вариант используется субъектами малого предпринимательства и некоммерческими (кроме бюджетных) организациями, предполагает упрощенный перечень форм.

Стандартный вариант применяется средними и крупными коммерческими организациями и подразумевает формирование форм, составляемых в рамках годовой бухгалтерской отчетности.

Множественный вариант используется крупнейшими коммерческими организациями и предполагает значительное усложнение и дифференцирование стандартных отчетных форм.

6. По нормативной базе: составленная на основе МСФО, ГААП, российских нормативных документов.

Финансовая отчетность формируется на основании данных бухгалтерского учета, поэтому ее информативность зависит от достоверности и полноты представленной в учетной системе информации.

Система нормативного регулирования устанавливает многоступенчатую систему требований к формированию показателей бухгалтерской отчетности путем регламентирования:

- общих требований к ведению бухгалтерского учета;
- подходов к формированию учетной политики (допущений и требований);
- правил и требований к составлению финансовой отчетности.

Общие требования к ведению бухгалтерского учета заключаются в следующем:

1) применение двойной записи. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета;

2) принцип денежного измерения. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и фактов хозяйственной жизни ведется в валюте Российской Федерации – в рублях. В учете отражается информация, представленная в денежном выражении;

3) принцип имущественной обособленности. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации;

4) непрерывность ведения учета. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;

5) целостность и полнота отражения операций. Все факты хозяйственной жизни и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий;

6) составление оправдательных документов. Все факты хозяйственной жизни, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение

регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляется на русском языке;

7) подход к учету текущих и капитальных затрат. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями, учитываются отдельно.

При формировании учетной политики предполагается соблюдение допущений и требований. В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» выделяются следующие допущения:

- имущественной обособленности (активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций);

- непрерывности деятельности (организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке);

- последовательности (принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики может производиться в случаях изменения законодательства Российской Федерации, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета или существенного изменения условий ее деятельности);

- временной определенности фактов хозяйственной деятельности (факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами).

Учетная политика организации должна обеспечивать выполнение требований:

- полноты (полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности);

- своевременности (своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности);

- осмотрительности (большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов);

- приоритета содержания перед формой (отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования);

- непротиворечивости (тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца);

- рациональности (рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации).

Основные правила составления и представления бухгалтерской отчетности:

#### 1. Принцип отчетного периода.

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за отчетный период – месяц, квартал и год – нарастающим итогом с начала отчетного года. Отчетный период – период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря календарного года включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданной либо реорганизованной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря включительно, а для организации, вновь созданной после 1 октября (включая 1 октября), – с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные о фактах хозяйственной деятельности, проведенных до государственной регистрации вновь созданной организации, включаются в ее бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода.

## 2. Требование правильного оформления отчетности:

а) бухгалтерская (финансовая) отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации;

б) бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. В организациях, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией (централизованной бухгалтерией) или бухгалтером-специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и руководителем специализированной организации (централизованной бухгалтерии), либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет;

в) в формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок;

г) при отражении данных в бухгалтерской отчетности следует иметь в виду, что если показатель должен вычитаться или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчетности этот показатель показывается в круглых скобках (непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, убыток от продаж, проценты к уплате, прочие расходы, уменьшение капитала, направление денежных средств, выбытие основных средств и пр.);

д) не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен правилами, установленными нормативными правовыми актами;

е) бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, которые должны раскрываться в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

ж) статьи бухгалтерской отчетности, составляемой за отчетный год, должны подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

## 3. Полнота и достоверность информации.

В бухгалтерскую (финансовую) отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету (что подразумевает отражение существенных показателей).

Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации.

Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов (количественный критерий существенности).

Требование полноты предоставления информации отражает также необходимость включения в бухгалтерскую отчетность организации показателей деятельности филиалов,

представительств и иных структурных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

#### 4. Нейтральность информации.

При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

#### 5. Сопоставимость данных отчетности.

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах, других отчетов и приложений применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятого содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним допускается в исключительных случаях, например, при изменении вида деятельности. Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с данными за отчетный период, то первые из названных данных подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

#### 6. Открытость и публичность финансовой отчетности.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: учредителей (участников), банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением затрат на копирование.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Дополнительными адресатами представления годовой бухгалтерской отчетности являются:

- финансовые органы и финансовые управления;
- таможенные органы;
- правоохранительные органы;
- банки (при наличии соответствующего пункта в договоре) и др.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, организация публикует бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публикация бухгалтерской отчетности производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления бухгалтерской отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

На формах бухгалтерской отчетности, представляемой организацией в соответствии с адресом, обязательно наличие следующих данных:

- 1) наименование составляющей части бухгалтерской отчетности;
- 2) указание отчетной даты, по состоянию на которую составлена бухгалтерская отчетность, или отчетного периода, за который составлена бухгалтерская отчетность («на \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.», «за \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.»);
- 3) организация (указывается полное наименование юридического лица (в соответствии с учредительными документами, зарегистрированными в установленном порядке);
- 4) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) (указывается присвоенный налоговым органом в установленном порядке идентификационный номер налогоплательщика);
- 5) вид деятельности (указывается вид деятельности, который признается основным в соответствии с требованиями нормативных документов, утверждаемых Федеральной службой государственной статистики);
- 6) организационно-правовая форма/форма собственности (указывается организационно-правовая форма организации согласно Классификатору организационно-правовых форм хозяйствующих субъектов (ОКОПФ) и код собственности по Классификатору форм собственности (ОКФС);
- 7) единица измерения (указывается формат представления числовых показателей: тыс. руб.; млн. руб.). Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в представляемой бухгалтерской отчетности в миллионах рублей без десятичных знаков;
- 8) местонахождение (адрес) (указывается на форме бухгалтерского баланса);
- 9) дата утверждения (указывается установленная дата для годовой бухгалтерской отчетности);
- 10) дата отправки/принятия (указывается конкретная дата почтового, электронного и иного отправления бухгалтерской отчетности или дата ее фактической передачи по принадлежности).

Подводя итог приведенным выше принципам, правилам и требованиям можно сделать вывод о том, что российская система требований не обладает четкой структурой. Следует отметить меньшую проработанность российских положений по сравнению с международными аналогами, не сформулирован ряд характеристик информации, отраженных в МСФО.

Нечеткость законодательной базы по этому вопросу можно считать следствием неразвитости рыночных отношений в России. В то же время, данная проблема приводит к более низкому уровню информативности российской отчетности.

Реформирование российской учетной системы должно сопровождаться разработкой системы потребностей различных пользователей с целью выявления наиболее приоритетных качественных характеристик финансовой информации.

Одним из важнейших факторов, определяющих уровень существенности информации финансовой отчетности, является оценка.

Оценка – это способ определения сумм, по которым элементы финансовой отчетности (активы, обязательства, капитал и др.) будут отражены в учетной системе и формах финансовой отчетности.

Имущество, обязательства и иные факты хозяйственной деятельности для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования

фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления (фактические затраты, связанные с производством объекта имущества).

Можно выделить следующие виды оценок: первоначальная стоимость, восстановительная стоимость, остаточная стоимость, ликвидационная стоимость, возможная цена реализации (стоимость погашения), дисконтированная стоимость, справедливая стоимость и др.

Первоначальная стоимость – стоимость объекта в момент его постановки на учет. Ее состав меняется в зависимости от способа поступления объектов бухгалтерского наблюдения.

Восстановительная стоимость (стоимость замены) – первоначальная цена, скорректированная с учетом сложившихся на рынке цен на аналогичные активы на дату составления отчетности. Восстановительная стоимость используется в условиях инфляции.

Остаточная стоимость – разница между первоначальной (или восстановительной) стоимостью и суммой накопленной амортизации на дату составления отчетности (применяется для оценки амортизируемых объектов – основных средств, нематериальных активов).

Ликвидационная стоимость – стоимость объекта в условиях ликвидации (банкротства) экономического субъекта, служит для отражения активов и обязательств в санируемых и ликвидационных балансах. Ликвидационная стоимость, как правило, ниже первоначальной или цены, сложившейся на рынке, поскольку реализация активов или исполнение обязательств для организации, стоящей на грани банкротства, ограничено во времени.

Возможная цена продажи (стоимость погашения) представляет собой:

- для активов: сумма, которая могла бы быть получена от продажи актива в нормальных условиях;
- для обязательств: недисконтированная сумма денежных средств и их эквивалентов, которую предполагается заплатить в ходе нормальной хозяйственной деятельности для погашения обязательств.

В отечественной практике предназначена для отражения в балансе задолженности покупателей по стоимости, реальной к возмещению (за минусом резерва по сомнительным долгам), оценки кредитов и займов и др.

Дисконтированная стоимость основана на определении приведенной цены актива (обязательства) на дату составления отчетности, исходя из будущего чистого поступления (чистого выбытия) денежных средств, которые будут создаваться (потребуется) в ходе нормальной деятельности. Дисконтированная стоимость широко распространена в международной практике в отношении резервов-обязательств и др., а в российской учетной практике – не применяется.

Справедливая стоимость – это сумма средств, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами. Помимо оценки элементов финансовой отчетности на существенность показателей также влияют цели составления информации. На российскую отчетность оказывает значительное влияние фискальная направленность государственной политики. По мере развития института потребностей пользователей финансовой информации будет повышаться существенность основных отчетов.

Финансовая отчетность – историческая категория, изменяющаяся в зависимости от эволюции экономических отношений, порождающих определенные потребности в финансовой информации. Изменение базиса (экономических условий) приводит к изменению форм и методов хозяйствования, а, следовательно, и к изменению отношений и потребностей в информации. В связи с этим, финансовая отчетность трансформируется в зависимости от масштаба производства и его сложности, появления новых форм собственности

(порождающих потребности в информации), взаимного проникновения экономик (глобализационные процессы приводят к необходимости международной стандартизации учета).

Уровень развития рыночных отношений и финансового рынка является одним из основных факторов, влияющих на информативность отчетности.

Российская экономическая система все еще находится в стадии формирования, что приводит к тому, что потребности основных пользователей отчетности не проработаны.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Тема 1. Базовые подходы к эволюции развития учетной мысли.	3
Тема 2. Учетная мысль древних цивилизаций .....	6
Тема 3. Диграфическая парадигма как фактор, повлиявший на изменение траектории развития учетной методологии	12
Тема 4. Идеи национальных школ бухгалтерского учета как основа научного осмысления учетных методик, развитие современной методологии .....	14
Тема 5. Развитие учетной методологии в XX-XXI вв. (на примере США).....	22
Тема 6. Влияние интеграционных тенденций на развитие учета и управления .....	27
Тема 7. Эволюция бухгалтерской мысли в России.....	34



У ч е б н о е   и з д а н и е

**Сигидов Юрий Иванович,  
Рыбьянцева Мария Сергеевна**

**Бухгалтерская мысль: эволюция развития**

*КУРС ЛЕКЦИЙ  
для аспирантов направления 38.06.01 «Экономика»  
направленность «Бухгалтерский учет, статистика»*

В авторской редакции

Подписано в печать \_\_\_\_\_ Формат 60 × 84 <sup>1</sup>/<sub>16</sub>.

Усл. печ. л. – 5,2. Уч.-изд. л. – 4,1.

Тираж \_\_\_\_\_ экз. Заказ № \_\_\_\_\_.

Типография Кубанского государственного аграрного университета.  
350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13