

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1 ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	4
1.1 Предпосылки развития	4
1.2 Древний мир.	4
1.3 Средневековье.	5
1.4 Ренессанс и развитие двойной бухгалтерии.....	6
1.5 Возникновение науки. Вторая половина XIX века.....	8
1.6 Бухгалтерский учет в Дореволюционной России.....	9
1.7 Начало оперативного учета.....	9
1.8 Тройная «русская» бухгалтерия.	11
1.9 Усовершенствование двойной бухгалтерии.....	13
1.10 Итоги развития бухгалтерского учета в Дореволюционной России.	15
1.11 Бухгалтерский учет в СССР.....	15
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	17
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ	18

1 ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1 Предпосылки развития

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

60000 лет до н.э. - люди стали вести хозяйство; бухгалтерский учет возник как практическая деятельность. 500 лет назад вышла книга Л. Пачоли о бухгалтерском учете (трактат). Началось литературное осмысление бухгалтерского учета. 100 лет назад - возникли первые теоретические конструкции бухгалтерского учета (счетоведение).

1.2 Древний мир.

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

Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н. э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы древнего Египта (3400-2980гг. до н. э.) способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Первые инвентаризационные описи также появились в Египте, где каждые два года проводилась инвентаризация всего движимого и недвижимого имущества (дискретная инвентаризация) - затем она была заменена текущей инвентаризацией (постоянной).

В Древней Греции учет велся на дощечках, выбеленных гипсом. Появляются деньги в виде монет, выступающие как 1) самостоятельный объект учета и 2) средство в расчетах. Велась хронологическая запись всех фактов хозяйственной жизни, а затем делалась рекапитуляция - систематическая разноска всех записей,

шахматной формы, в Англии была развита система учета кассовых операций. Велась книги, где в одной части записывали приход, во второй - расход.

В Северной Италии около 1250-1350 гг. появляется система *Двойной записи*. Суть Двойной записи (двойной бухгалтерии) - введение в простую бухгалтерию счета собственных средств. В результате все факты хозяйственной жизни дважды отражаются в учете.

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

1.4 Ренессанс и развитие двойной бухгалтерии.

Счета возникли очень давно. Они велась в первичном измерителе, т. е. материальные ценности - в натуральных единицах, расчеты, касса - в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

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

камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);

простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет-кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы;

двойная - она уже включает счета собственных средств.

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

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

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

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

1.5 Возникновение науки. Вторая половина XIX века.

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

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

венности. К прямым затратам он относил: 1) материалы, 2) жалованье, 3) погашение (амортизация). Остальные расходы рассматривались как общие и один раз в год (в конце) распределялись пропорционально сумме оборотных средств, закрепленных за данным подразделением. Результаты показывали по счету Товары (готовая продукция), причем в течение года готовая продукция учитывалась только в натуральном (количественном) измерении. По окончании года выполнялась калькуляция путем деления прямых и части накладных расходов, относящихся к данной мастерской, на объем готовой продукции, и таким образом определялась себестоимость, которую заносили в книги складского учета готовой продукции.

Баланс он рассматривал как счет, закрывающий другие синтетические счета. П.И. Рейнбот сформулировал четкое правило, согласно которому составлению баланса должно предшествовать составление инвентаря. Впоследствии этот взгляд будет отстаивать Н.С. Лунский и критиковать Е.Е. Сиверс.

С работ П.И. Рейнбота начинается оперативный учет, к которому он относил все, что учитывается на предприятии, но не в бухгалтерских регистрах. Так, он считал, что кассовая книга не входит в систему бухгалтерских записей, а относится к оперативному учету и к этому же учету относится контроль выполнения заказов.

Александр Васильевич Прокофьев взамен распространенной в то время теории персонификации, разделяемой П.И. Рейнботом, развивал взгляды, похожие на экономическую теорию, и исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает их расход. В противовес всем теоретикам, которые писали до него на русском языке и отстаивали немецкую форму, в которой широко использовался метод накопления однородных операций и записи в Главной книге выполнялись итогами, А.В. Прокофьев взялся насаждать новую итальянскую форму. Он требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно и заносилась в Главную книгу тоже отдельно. Его пропаганда имела успех.

путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; в своей форме Ф.В. Езерский насчитал таких сумм 19 и форму охарактеризовал как самопроверочную.

Все идеи были совершенно новыми для современников. Им было трудно оценить их, и тем не менее бухгалтерский конгресс в Шарлеруа (1912г.) в Бельгии рекомендовал наряду с логисмографией Д. Чербони и статмографией Э. Пизани изучение во всем мире русской бухгалтерии.

Одни считали Ф.В. Езерского Колумбом бухгалтерского учета, другие - шарлатаном. Но чем больше говорили о нем, тем больше была его слава, которая не давала спокойно спать многим. Среди многих был и И.П. Шмелев. В 1895г. была издана в Москве его работа «Новая четверная бухгалтерия», а в 1897г. вышло ее второе издание.

Сущность теории И.П. Шмелева составляет четкое разграничение в учете *пермутаций* (движения ценностей, не меняющие итога баланса) и *модификаций* (движения ценностей, изменяющие итог баланса). Основной регистр - книга операционно-функциональная. Бухгалтерский баланс - документ, отражающий движение капитала. Под объектом учета понимаются не сами ценности, а их движение, статика - только часть, момент динамики. В связи с этим можно сформулировать постулат Шмелева: *Сумма оборотов по кредиту имущественных и личных счетов, а также по кредиту счетов собственных средств равна сумме оборотов по дебету имущественных и личных, а также по дебету счетов собственных средств.*

Если Ф.В. Езерский и И.П. Шмелев пытались и верили в то, что им удалось разрушить парадигму двойного учета и заменить ее тройным или четвертным счетоводством, то И.Ф. Валицкий, с одной стороны, С.Ф. Иванов и Э.Э. Фельдгаузен - с другой, хотели изнутри старой парадигмы изменить ее - один вширь, два других и вглубь, и вширь.

ства бухгалтеров в Бельгии, членом главного совета Международной ассоциации бухгалтеров.

Эдуард Фельдгаузен видел в учете средство управления предприятием, отождествляя при этом такие понятия, как контроль и учет. Ему принадлежит первая попытка введения в калькуляцию методов, получивших развитие в стандарт-косте и нормативном учете. Он пользовался термином «нормальная отчетность». Сущность его подхода сводилась к тому, что на все затраты заранее определяются нормы один раз в десятилетие. Далее в учете регистрируются отклонения от этих норм, причем все отклонения показываются как прибыли и убытки. Общий расчет выполняется один раз в месяц.

Структура себестоимости у Э. Фельдгаузена выглядит так: (материалы + топливо + жалованье - стоимость побочных продуктов + брак и угар) = цеховая цена + % прямых расходов, распределяемых пропорционально цеховым ценам, = техническая цена + % косвенных расходов, распределяемых пропорционально техническим ценам, = коммерческая цена. Здесь амортизация рассматривается как накладные расходы.

Эти предложения не нашли признания со стороны современников, но это было новое слово в учете. Оно углубляло понятие учета затрат, расширяло объект счетоводства, вводя в него ожидаемые (нормируемые) события.

Парадигма двойного учета оказалась достаточно прочной, но для защиты и развития она нуждалась в новых людях. Эти люди нашлись. Они объединились в журнале «Счетоводство» (1888-1904). Во главе журнала стоял замечательный бухгалтер, человек с международной известностью - член Болонской академии счетоводов, действительный член национального общества итальянских счетоводов, член - корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, с 1894г. член - корреспондент Института нидерландских счетоводов. - *Адольф Маркович Вольф* (1854-1920).

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

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

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

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

с 1984—1992 - перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Малькова Т.Н. “Древняя бухгалтерия: какой она была?” Москва, “Финансы и статистика”, 2005
2. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета: Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования. Под ред. Николаевой С.А. – М.:, “Аналитика-Пресс”, 2004
3. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г., “Учёт: международная перспектива”, Москва, “Финансы и статистика”, 2003
4. Нидлз Б., Адерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 1994.
5. Соколов Я.В. “Основы теории бухгалтерского учета” М.: “Финансы и статистика”, 2003.
6. Соколов Я.В. “Очерки по истории бухгалтерского учета”. — М.: “Финансы и статистика”, 2005