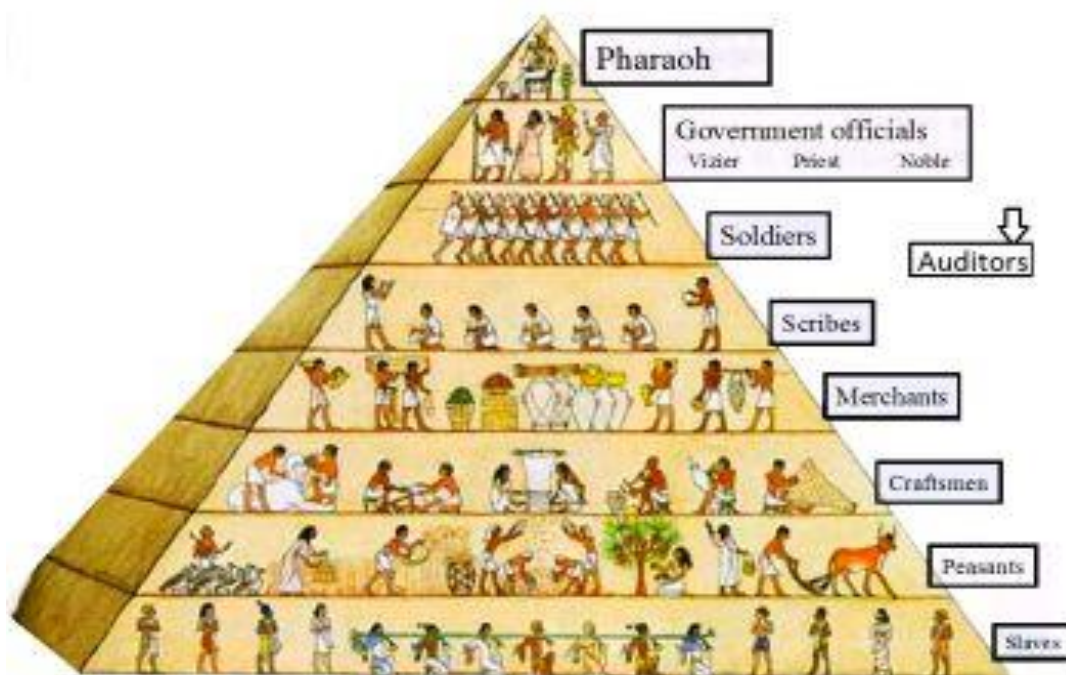


Министерство образования и науки Республики Казахстан  
Костанайский государственный университет имени А.Байтурсынова  
Кафедра бухгалтерского учета и аудита

Г.И.Абаева

## История развития учета и аудита

Учебное пособие



Костанай, 2018

УДК 93:657

ББК 65.052

А 12

**Рецензенты:**

Майкопова Гульнара Сюиндиговна - кандидат экономических наук, доцент, Костанайского государственного университета им. А. Байтурсынова

Баранова Наталья Аркадьевна - кандидат экономических наук, профессор, Костанайского государственного университета им. А. Байтурсынова

Дюзельбаева Гульнара Маликовна - кандидат экономических наук, Костанайского инженерно – экономического университета им. М. Дулатова

**Автор:**

Абаева Гульдер Ивановна – кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, КГУ им. А. Байтурсынова

Субботина Елена Ивановна – старший преподаватель Костанайского инженерно-экономического университета им. А. Байтурсынова

А 13 Абаева Г.И., Субботина Е.И.

История развития учета и аудита. Учебное пособие по специальности 5В050800 – Учет и аудит – Костанай, 2018. – 137 с.

ISBN 978-601-7985-04-2

В учебном пособии даются рекомендации и советы по изучению отдельных разделов, тем программы курса «История развития учета и аудита», вопросы и тесты для самопроверки.

Учебное пособие предназначена для студентов экономических специальностей по оказанию методической помощи при подготовке к семинарским занятиям, текущему и итоговому контролю.

УДК 93:657

ББК 65.052

Утверждено и рекомендовано к изданию Учебно- методическим советом Костанайского государственного университета им. А. Байтурсынова, 25.102018 г. № 6

ISBN 978-601-7985-04-2

© Костанайский государственный  
университет им. А. Байтурсынова  
© Абаева Г.И., Субботина Е.И., 2018

## Содержание

Введение .....	5
Глава 1. Зарождение и развитие учета в древнем мире.....	7
Тема 1 Зарождение и развитие учета в древнем мире.....	7
1.1    Зарождение учета .....	7
1.2    Учет в Древнем Египте.....	8
1.3    Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии).....	10
1.4    Учет в Древней Греции.....	12
1.5    Учет в Древнем Риме.....	17
Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	20
Тема 2. Учет в эпоху средневековья.....	22
2.1    Хозяйственный учет Средневековья.....	22
2.2    Возникновение двойной бухгалтерии.....	24
2.3    Эпоха средневекового застоя.....	28
Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	29
Тема 3 Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв.....	31
3.1    Юридические теории бухгалтерского учета.....	31
3.2    Теории ученых XIX – XX вв.....	32
3.3    Экономические теории бухгалтерского учета.....	37
3.4    Балансовую теорию бухгалтерского учета.....	40
Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	47
Глава 2 Основные идеи бухгалтерского учета в XX в.....	49
Тема 4. Основные идеи бухгалтерского учета в XX и XXI в.....	49
4.1    Британо – американская школа.....	49
4.2    Разработка стандартов (норм) бухгалтерского учета и аудита.....	53
4.3    Профессиональная этика.....	55
4.4    Международная унификация учета.....	58
Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	60
Тема 5 Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета и аудита.....	61
5.1    Закономерности исторического развития бухгалтерского учета... ..	61
5.2    Аудит - предпосылки возникновения, этапы развития.....	63
5.3    Аудит в Великобритании.....	65
5.4    История развития аудита в США.....	69
5.5    Развитие аудита в Германии.....	73
Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	78
Тема 6 Развитие бухгалтерского учета в России.....	79
6.1    Практика учета в допетровской России. Реформы Петра I, их влияние на развитие учета в России. Формирование национальных учетных идей под влиянием западных теорий.....	79
6.2    Разрушение традиционной системы учета после Великой Октябрьской Социалистической революции.....	84
6.3    Попытка возрождения учета в эпоху новой экономической	86

	политики. Государственная регламентация и идеологизация социалистического учета.....	
6.4	Перестройка экономических отношений и необходимость реформы бухгалтерского учета.....	89
6.5	Реформирование учета в России в соответствии с условиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Деятельность Института профессиональных бухгалтеров России.....	91
	Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	99
	Тема 7. Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета.....	100
7.1	Функциональность и достижение целей бухгалтерского учета. Формализованность учета как основа стабильности национальных учетных систем.....	104
7.2	Парадигма организации как механизм действия методологии бухгалтерского учета.....	106
7.3	Парадигма суверенитета как соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости.....	108
7.4	Историческая преемственность и использование исторического анализа для разработки концептуальных основ современного бухгалтерского учета.....	111
	Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	111
	Тема 8. Развитие учетной мысли в Республике Казахстан.....	112
8.1	Эволюция учета в Республике Казахстан.....	112
8.2	Развитие аудита и аудиторских компаний в Казахстане.....	120
8.3	Сертифицированные программы в области бухгалтерского учета в Республике Казахстан.....	131
	Тестовые вопросы для самоконтроля знаний.....	136

## Введение

Изучение истории бухгалтерии позволяет углубить знания по теории бухгалтерского учета как в Казахстане, так и за рубежом, начиная с Древнего мира. История науки неразрывно связана с историей общества, с развитием производства и общественного сознания. Учетная мысль зародилась в глубокой древности. Первобытные люди уже обладали зачатками хозяйственных знаний. Постепенно возникали определенные представления об отношениях, складывающихся по поводу производства, обмена и потребления материальных благ, а следовательно, появлялась и необходимость их регистрации (учета), основной целью которой был контроль за деятельностью лиц, участвующих в хозяйственном процессе. Первоначально эти представления не выделялись в специальную область знаний, тем более в самостоятельную ветвь науки. Они были вкраплены в нерасчлененное (синкретическое) сознание, основу которого составляли верования, мифы, легенды, сказания. В них люди пытались описать опыт, дать советы или установить правила ведения учета, организации труда. Затем стали появляться элементы экономического мышления с попытками анализа и обобщения хозяйственных явлений. Это были уже предвестники формирования научного знания, которое дало начало развитию бухгалтерской науки.

Развитие бухгалтерской мысли постепенно формировало науку о ее собственной истории. История науки — это история людей, которые ее создавали и совершенствовали. К сожалению некоторые практикующие бухгалтеры ограничиваются в своей работе лишь сиюминутными техническими операциями: составлением проводок, заполнением документов и т.д. Изучение же закономерностей развития бухгалтерии позволяет специалистам творчески подходить к известным категориям, повышает престиж бухгалтерской профессии и статус бухгалтера в обществе.

Без прошлого нет настоящего. Человек, знающий историю бухгалтерского учета, умеет шире мыслить, находить в повседневной работе оптимальные решения, предвидеть пути развития организации.

Поскольку история позволяет:

- раскрыть динамику исторического процесса, описать его закономерности;
- представить имеющиеся связи и разрывы в процессе развития;
- рассмотреть эволюцию применяемых методов и формирование категорий;
- проследить смену общих концепций, показать не столько историю людей, сколько историю проблем и решений;
- научить специалистов объективно оценивать новое на основе истории - человеческого опыта;
- освоить технику научного предвидения.

Бухгалтер, знающий опыт предшественников, может работать эффективнее, он не будет тратить время на изобретение того, что было известно раньше.

История развития бухгалтерского учета составляет несколько тысячелетий, в течение которых совершенствовались формы и методы учета у различных

народов разных стран мира. Современная методология учета, его научные теории и международные стандарты являются закономерным продолжением развития бухгалтерского учета в русле теоретической преемственности.

Бухгалтерский учет как комплекс научной категории позволяет выявить и оценить суть практической деятельности любой бухгалтерии в любой точке земного шара. По мере экономического развития бухгалтерские категории трансформировались, принимая различные формы, связанные с особенностями деятельности людей.

Учет занял особое место в разработке и применении народами и государствами систем планирования, контроля, управления и организации хозяйственной деятельности в соответствии с уровнем знаний и накопленным опытом. Наиболее организованную систему учета на заре человеческого общества имели древние цивилизации Египта, Греции и Рима.

Учетной работой занимались специальные люди. Не все были способны вести учет, а только наиболее одаренные. Исходя из накопленной учетной информации, первые профессиональные управляющие делали прогнозы, когда необходимо заготовить большие запасы и своевременно мигрировать. Учет, планирование, управление, организация человеческого общества были совокупностью его культуры. Однако учет не стоял на месте, неуклонно развивался, приумножая своими специфическими средствами познания человека о ведении хозяйства.

Источниками истории учета выступают, прежде всего, подлинные учетные документы, которых сохранилось очень мало. Другую группу источников информации составляют опубликованные работы, посвященные описанию предшествующей и существующей бухгалтерской практики.

Бухгалтерский учет как комплекс научных категорий, позволяет выявить и оценить суть практической деятельности в экономике разных по системе управления хозяйством стран, транснациональных корпорациях и предприятий всех форм собственности.

Исторический контекст эпохи также оказывал огромное, иногда всепоглощающее влияние на содержание и структуру учета. Но во все времена при описании фактов хозяйственной жизни было нечто общее, что обусловило необходимость и возможность, применив соответствующие научные методы исследования, выявить и проанализировать схожие черты ведения бухгалтерского учёта в разных странах и в разные исторические периоды.

История бухгалтерского учета – это поиск разумных ответов, основываясь на которых, можно выявить актуальные проблемы в осуществлении экономической деятельности в современных условиях и обосновать возможные пути их решения с точки зрения сбалансированности производства и потребления, спроса и предложения, расходов и доходов.

# Глава 1. Зарождение и развитие учета в древнем мире

## Тема 1. Зарождение и развитие учета в древнем мире

### 1.1 Зарождение учета

История современной бухгалтерии, как и история многих других наук, уходит своими корнями в глубь веков. Она возникла в эпоху палеолита, когда люди начали осознавать себя в обществе. Знания об окружающем мире накапливались посредством учета: планет (звезд), времени, поведения животных, явлений природы и т.п. Начав работать, человек изобрел орудия труда, и появилась необходимость вести учет добычи (результатов труда), т.е. «складских запасов». Учет помогал поддерживать порядок, делать прогнозы (когда необходимо мигрировать, пополнять запасы и т.п.). Так появился счет, который начинался с качественного различия объектов. Развитию счета способствовало образование излишков и начало обмена. С течением времени в процесс счета стали вовлекаться подручные средства — камешки, палочки и др. «Калькуляция» в буквальном переводе с латинского означает «счет камешками» (*calcul* — камень). На первом этапе развития человеческого общества вся информация умещалась в голове, так как памяти человека было достаточно, чтобы запомнить важные события. С усложнением хозяйственной жизни появилась необходимость записи подсчитанного. Первые учетные документы, обнаруженные археологами, относятся к 30 в. до н.э. Это зарубки на костях и бивнях мамонта, наскальные рисунки и т.п. На самых древних документах имеются упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), но отсутствуют качественные характеристики учетных объектов (наименование, дата или срок хранения и т.п.). Такие документы получили название **счетных бирок** (1). Возможно, расположение знаков соответствовало расположению учетных объектов в хранилищах, а качественное отличие объектов друг от друга или собственность разных лиц — владельцев продуктов или орудий обозначалось при помощи неодинаковой конфигурации знаков-чисел. К сожалению, в самых древних документах не выведены итоги — символы итогов и подневный учет появились намного позже (Древний Египет).

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

Система письма также имела варианты — рисунки, иероглифы, клинопись.

Носителями письменной информации были каменные плиты (Шумер), папирус (Древний Египет), керамические и деревянные (навощенные или выбеленные) таблички (Древняя Греция, Шумер) и др.

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

## 1.2 Учет в Древнем Египте

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

Чтобы уметь учитывать, требовалось овладеть письмом и счетом, запомнить огромное число знаков (иероглифов), а затем умело применять их. Знанием обладали писцы — чиновники, покровительствуемые богом письменности, счета и мудрости Тотом и его женой богиней истины Маат. Писцы совмещали в своей деятельности функции управления, учета, жречества и составляли профессиональную касту. Писцам необходимо было множество знаний — инженерных (чтобы сделать расчет для строительства, транспортировки грузо- и иных подобных работ), математически экономических. Функции древних бухгалтеров были более широкими и значимыми, чем функции современных бухгалтеров. Кроме профессиональных знаний, ценились и нравственные достоинства учета работников. Писцы, заподозренные в махинациях, переводились в разряд земледельцев или сборщиков налогов.

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

Документы писались на папирусе, глиняных черепках, дереве, хранились в опечатанной таре - сосудах, ларцах, ящиках, мешках и фиксировали подлинность операции и ответственность исполнителей. Документы выдержаны в юридическом отношении, датированы годами правления фараонов и снабжены печатями. Так как организация учета в Древнем Египте



юридически не регулировалась, документы не были достаточным доказательством совершения операции. Наряду с ними применялись устные показания свидетелей.

Для ускорения и точности арифметических расчетов использовали специальный прибор - абак (2) (глиняная доска с пазами, в которые закладывались камешки), а также вычислительные таблицы. Особенностью древнеегипетской экономики было использование норм расхода продуктов для содержания работников (в зависимости от их категорий), налогов, земли, количества сырья для получения готового продукта и т.п. Нормирование охватывало все основные ресурсы общества, о невыполнении нормы указывали в документах.

Вначале преобладающей формой учета в отдельных хозяйствах были *описи* с перечнем различных объектов — инвентари. Их можно считать первым признаком системности. Затем данные стали группировать: списки должностных лиц по профессиональному признаку, описи имущества и др. Составление инвентарей постепенно стало носить регулярный характер. С развитием экономики они дополнялись новыми показателями, усложнялись по содержанию и стали отправным моментом эволюции форм учета. Первая - инвентарная (3) - повлияла на учет всех видов ресурсов. К ней перешли от зарубок палеолита.

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

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

Развитие инвентарного учета шло в двух направлениях:

- детализация средств, их описание и учет каждого вида средств в отдельности. Такой учет неразрывно связан с организацией складского хранения и ответственностью должностных лиц;
- классификация объектов в той же описи как в учетном регистре по группам средств с итогами. Этот учет означал обобщение в рамках натуральных единиц учетных объектов, но стоимостного учета еще не было.

Кроме того, в инвентарном учете не отражались операции. Каждодневные инвентаризации требовали значительных затрат времени и сил. Инвентарный

учет затруднял оперативное управление хозяйством, поэтому в Древнем Египте появился приходо-расходный учет. Как известно из папируса Булак 18 (Папирус Каирского музея) за каждый день приводились реквизиты, позволяющие считать документ текущим счетом, имеющим приход, расход и остаток. Остаток и итоги имели специальные обозначения, но отсутствие стоимостного измерителя не позволяло балансировать текущий счет приходо-расходной бухгалтерии, что вызывало ошибки в подсчетах.

Учет завершался отчетностью по широкому кругу показателей в натуральных измерителях. Основное назначение - определить государственные ресурсы и распределить их. Существовал контрольно-ревизионный аппарат для проверки соответствия учетных и отчетных данных. Учет велся подневно, а отчетность делилась на годовую, внутригодовую и за несколько лет. Данные обобщались по областям (номам). Специальной методологии формирования показателей отчетности не было, так как отчетность повторяла формуляры текущего учета. Это видно по папирусу Гарриса времен Рамсеса III. Названный папирус представляет собой свод храмового имущества по видам, количеству и храмам. Отчеты дифференцировались по назначению, были и отчеты целевого характера. Отчетность носила публичный характер. Так, Геродот писал, что на стенах пирамиды Хеопса было вырезано, сколько чеснока, редиски, лука и других продуктов потребили люди, занятые ее строительством. Общая стоимость продуктов (только продуктов) составила 1500 талантов серебра (40 т или 2 млн дол.).

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

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

### 1.3 Бухгалтерия Междуречья (Месопотамии).

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

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

Основной системой исчисления была не десятичная, а шестидесятиричная.

В учете широко использовались сложные математические вычисления: пропорции, дроби, уравнения, прогрессии. Для упрощения применялись вычислительные таблицы, в которых приводились соотношения различных мер, необходимых в учете.

Порядок оформления и содержания документов формировался постепенно. Самыми ранними условными изображениями учетных объектов стали фишки разной конфигурации. С развитием экономики документы становились обширнее по содержанию и приобретали более законченный вид. Месопотамские документы имеют сходство с современными за счет графления (выделения строк и столбцов ниткой на еще мягкой глине). Внешнее оформление выдержано в установленном порядке: печати, даты, имена ответственных лиц и писцов (бухгалтеров), а в сделках - свидетелей. В контрактах указывалось, что по окончании срока сделки документ разбивается. Документы, выдержанные в юридическом отношении, помещались в конверты, которые также изготавливали из глины, и запечатывались. Документы могли иметь посередине отверстие для нанизывания на шнурок или палку. Хранились документы в корзинах или сосудах. К каждой емкости прикрепляли ярлык с указанием назначения документов и времени их составления.

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

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

В хозяйствах Древнего Вавилона, как и в хозяйстве Древнего Египта, были распространены *инвентарная* и *приходо-расходная формы учета (4)*. Главная роль отводилась учету сельскохозяйственных работ. Составлялись описи полей с указанием размеров, урожайности, пригодности к обработке, ответственных лиц. В описях рабочего скота соблюдалась его классификация (молодняк, взрослые, старые, павшие), а также учитывалась его трудоспособность и передача на содержание ответственным лицам. Особенно четко были решены вопросы организации учета труда. Учет осуществлялся по трем направлениям: учет персонала (по возрасту, категориям, рабочим партиям), рабочего времени и содержания рабочей силы. Наем оформлялся договором с указанием срока использования, характера работ и размера оплаты. Из документов известно, что устанавливалась материальная ответственность должностных лиц за полученные средства, которая была достаточно высокой и жесткой. В учете складских операций развитие получили поступления и выдача средств в приходо-расходных счетах и описях при проверке остатков или регистрации

прихода и расхода отдельно.

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

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

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

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

#### 1.4 Учет в Древней Греции

Древнейшая греческая культура (бронзовый век) - крито-минойская. Система учета похожа на вавилонскую, так как записи на глиняных табличках имеют линейное расположение, но деление по графам, как в вавилонских документах, отсутствует. Впоследствии греки заимствовали многие достижения критян - письменность, систему чисел и мер и другие культурные достижения. Но была ли заимствована система учета, неизвестно. На смену критомикенской культуре пришли и стали развиваться греческие города-полисы, каждый со

своей замкнутой финансово-экономической системой. В отличие от стран древнего Востока с централизованным управлением экономикой у греков не было единого народно-хозяйственного механизма. Полисы то воевали между собой, то заключали союзы, но торговые, а затем и денежные связи сохранялись.

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

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

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

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

Об экономике (ойкос - дом, хозяйство; номос - закон) писали Аристотель и Филодем. Они уделяли внимание предварительной смете затрат. Согласно классификации среда имущество разделялось на видимое (земля, рабы, скот, дома) невидимое (деньги наличные и отданные в займы, дебиторская задолженность), причем строения у греков учитывались по ее составляющим элементам - двери, кровля и т.п. Писали и о качествах управляющего — умении приобретать, сохранять, содержать в порядке, использовать имущество.

С конца V в. до н.э. мощное влияние на экономику полисов оказывает денежное обращение. Монеты стали выдающимся изобретением древних греков (Первые монеты появились в Лидии, чеканить металл стал легендарный царь Крез в конце VII в. До н.э.). До этого в качестве эквивалента использовались самые разные предметы - шкуры, соль, мете в слитках и др. Но только монеты стали всеобщим универсальным эквивалентом и стоимостным измерителем в бухгалтерии. Денежное измерение позволяло обобщать

разнородные факты хозяйственной жизни, группировать учетные объекты и операции, получать системную информацию. Так начался поворот от натурального учета к стоимостному.

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

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

Организация бухгалтерского учета в банках шла по двум направлениям:

- 1) учет приема и выдачи вкладов;
- 2) учет взаимных расчетов между клиентами.

Сначала заключался договор банкира с клиентом в присутствии свидетеля и, возможно, поручителя. Договор мог заключаться устно с последующей проверкой через показания пыткой раба как свидетеля сделки. Взнос и перевод оформлялись «платежным поручением» — диаграфе (5), или симбола (6) (иногда заменял диаграфе). Это могли быть кольцо-печатка, удостоверяющая личность вкладчика, ими разломанная пополам монета, или даже глиняная табличка. При необходимости вызывали свидетелей. В документе указывали: имя вкладчика, сумму вклада, имена получателя, поручителя, свидетеля.

Текущий учет расчетов велся в списках, куда записывали суммы, а потом вычеркивали их. Вычеркивание означало окончание расчетов. Унификации учетных документов не было (Аристотель описывает только то, что были таблички и списки, но правила их заполнения не оговаривает). Такая система учета расчетов укладывается в схему приходно-расходной бухгалтерии.

Хранение денежной наличности представляло огромную проблему. Тем не менее в источниках об этом не упоминается. Историки предполагают, что основная часть денег была в обороте - выдана в качестве кредитов, отвлечена в недвижимость или рабов, а другую часть банкиры сдавали на хранение в храмы. Храмы были наиболее подходящими местами для хранения запасов

(толстые стены, поселения вокруг, защита богов). Благодаря раскопкам Делосского храма сегодня стала известна система хранения денежных средств. Запасы были уложены в горшки рядами, каждый ряд обозначался своей буквой (эти обозначения можно считать инвентарными номерами). Велись как минимум три регистра: список должников и взносов, инвентарная опись денежных средств и перечень шрифтов мест хранения с вложениями.

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

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

Особенности государственного устройства Древней Греции (демократия) заключались в том, что большинство должностей были выборными (по жребию). Многие из чиновников (но не все) получали жалованье из общественной кассы Афин. Ответственные лица избирались на определенный срок, по истечении которого должны были отчитываться. Текстовая часть отчетов была обширной и давала представление о содержании операций и исполнителях. Отчеты выставлялись на всеобщее обозрение и обсуждались. Контроль осуществляли специальные чиновники - **полеты** (ответственные за аренду и откуп), **иеропои** (ответственные за сохранность казны), аподекты (проверяли погашение государственных займов и взносов), **логисты** (проверяли отчетность должностных лиц). Ответственность должностных лиц была высокой, хищения возмещались в десятикратном размере. Недостовверная отчетность рассматривалась в суде и каралась конфискацией имущества, остракизмом (изгнанием).

Благодаря завоеваниям А. Македонского товарно-денежные отношения распространились в Египет. Но на египетской почве эти достижения модифицировались, а торговля и частное предпринимательство вообще не прижились. Экономические отношения в **эллинистическом Египте** строились на подневольном труде свободных землевладельцев и рабов, монополиях (целая система монополий) и налогах (великое множество). Развитие производства и обращения стимулировалось внеэкономическими средствами (принуждением, страхом наказания). Приоритет отдавался налоговой отчетности (описи земли, населения, урожая, скота и т.п.).

Огромное количество подробных инструкций регламентировало систему

учета (известны папирусы Тебтюнуса, архив Зенона). Инструкции составлялись в аппарате министра финансов - **басиликоне**. Министр финансов (**диоикет**) имел право конфисковать имущество чиновника, если тот нарушил финансовую дисциплину или не выполнил свои служебные обязанности, мог приговорить его к позорному столбу и даже смертной казни. Выполнение всех инструкций требовало огромного штата исполнителей, которых нужно было содержать и контролировать. Одинаковые учетные функции могли выполнять несколько чиновников. Система предполагала взаимный контроль должностных лиц, множественную передачу учетно-экономической информации, ее проверку и перепроверку. Такая система вообще характерна для административно-командной экономики.

Между первичным учетом и отчетностью стоял (как и в наше время) текущий учет. В эллинистическом Египте возникает новый тип учетного регистра (текущего бухгалтерского счета) **эфмерида (7)**. В отличие от папируса Булак 18 объекты учитывались не общим итогом, а равномерно в течение дня. Известны папирусы № 701 от 235 г. до н.э., № 116 от II в. до н.э. и др. Анализ текстов приводит к следующим выводам:

- учет велся по дням;
- имела место учетная символика (есть обозначения итога, знак вычитания и др.);
- применялась специальная учетная терминология, например: остаток - **лойпа**, расход - **анэломата**, но обозначения денежных или натуральных единиц отсутствуют, поэтому трудно понять, где количество, цена и сумма;
- натурально-стоимостный учет смешан с элементами прихода-расходного, но хронологическая регистрация операций присутствует;
- специальных способов исправления ошибок не отмечено;
- структура документа зависит, несомненно, от формы папирусного свитка, в котором вели записи, поэтому эфмерида не имеет табличного расположения прихода и расхода по графам. В частных хозяйствах Древней Греции, а позднее и Древнего Рима использовалась система учета обязательств, применявшаяся Зеноном (управляющий поместьем министра финансов Сирии и Палестины Аполлония с 260 г. до н.э.). Архив Зенона ценен своей относительной целостностью (был обнаружен в 1915 г. жителями местечка Дарб Эль Герза на месте поместья Аполлония в Филадельфии. Документы были проданы в розницу, даже отдельными фрагментами, поэтому цельный некогда архив оказался разрозненным. Опубликовано 1750 папирусов). В нем приведены первичные документы, эфмериды, выборочные счета и деловая корреспонденция, выполняющая одновременно роль исходной первичной документации. Исследователи, анализируя документы, сделали вывод, что в частном учете копировали учет государственный: распределение обязанностей учетных работников, признаки нормирования труда и операций, сплошное фиксирование фактов хозяйственной жизни в разрезе материально - ответственных лиц, воспроизведение содержания первичных документов в эфмериде (где информация не накапливалась в связи с отсутствием



группировки данных первичного учета, а регистрировалась в хронологическом порядке), ведение прихода-расходного учета. Наряду с эфемеридами денежных средств велись эфемериды в натуральном измерении, что разграничивало стоимостный и натуральный учет. Сверять обороты в таких условиях было весьма непросто.

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

### 1.5 Учет в Древнем Риме

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

У истоков Римской стоит этруская цивилизация (до VIII в. до н.э.); позднее Рим многое заимствовал у греческой и восточной культуры, причем абстрактные науки римлян не привлекали: они ограничивались практически полезными вещами. Поэтому финансовой сферой и ее юридическим регулированием римляне занимались достаточно серьезно. Одно из величайших достижений древности - римское право (гибкие, узаконенные и цивилизованные нормы правоотношений - частных и публичных). Кроме всего прочего, благодаря законам экономические сделки приобрели обоснование и защиту, а бухгалтерские книги в качестве доказательств представлялись в суд, что описано, например, Цицероном. Римское право имело огромное влияние на бухгалтерский учет. Так, владельцы банков должны были в определенный день обнародовать свои счета. Юридическими нормами регулировалась и техника учета. Взаимодействие права и учета оказалось настолько плодотворным, что продолжается до сих пор.

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

В качестве основы для письма были испробованы многие материалы - холст, камень, деревянные доски, древесные листья и внутренняя сторона коры

деревьев. Официальная отчетность наносилась на доски: мраморные, бронзовые, медные, свинцовые и побеленные деревянные. Текущие записи велись на деревянных табличках, скрепленных вместе с одного края по две, три и больше - *кодексы* (8) (лат. *Code*-дерево). После завоевания Египта появился папирус. Около 180 г. до н.э. был изобретен пергамент (изготавливался из телячьей кожи, был дорог, но прочен). На развитие учета влияли техника письма и система счета. Для вычислений использовался абак, заимствованный греками из Египта.

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

Организация налогообложения основывалась на цензе как на описи населения и его имущества (перепись введена Сервием Туллем в 550 г. до н.э. в целях налогообложения). В оценку входило имущество по видам: недвижимость, земля, инвентарь, драгоценности, одежда. Оно определялось по домашним учетным книгам. Сначала результаты ценза измерялись в натуральных единицах, но с 312 г. до н.э. стали стоимостными по инициативе цензора Аппия Клавдия. После переписи составлялись особые списки неимущих для бесплатной раздачи продуктов. Этим занимался целый штат чиновников, агентов, весовщиков. Получающим выдавалась **хлебная тессера** - деревянная дощечка с обозначением даты и места выдачи хлеба. Контрамарки от них сдавались чиновникам склада. Собранные марки сверялись со списками способом вычеркивания.

Как в Греции, в Риме широкое развитие получили банки (**аргентарии**), которые стали играть в истории римской бухгалтерии ведущую роль. Обмен монет, а тем более прием вкладов требовали высокой квалификации и опыта. После проверки монет их складывали в емкости и опечатывали в присутствии свидетелей. Свидетели также накладывали свои печати. Опечатанный кошелек мог транспортироваться и использоваться как средство платежа.

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

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

Приход (*acceptum*) и расход (*expensum*) денег учитывались в **приходо-расходной книге** (*codex accepti et expensi*). За нее банкир нес юридическую ответственность, она была регистром текущего учета. Кроме того, операции учитывались в **адверсарии** (*adversaria*), которая долго имела греческое

название эфемериды. В адверсарии регистрировали хозяйственные операции. В известной степени адверсария заменяла первичные документы, но не полностью. Адверсария и приходо-расходная книга были взаимосвязаны как регистры хронологического и систематического учета. Записи в книгу делались по статьям в соответствии с подневными записями в адверсарии. Книги имели множество исправлений. Из обвинительной речи Цицерона на суде известно, что исправления в учетных книгах могли рассматривать как доказательство нечестности банкира в отношениях с клиентами.

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

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

В III в. н.э. наступил кризис Римской империи, а в 395 г. империя распалась на Восточную и Западную. После низложения последнего римского императора в 476 г. Западная империя прекратила свое существование, передав многие традиции странам Западной Европы. Дальнейшее развитие бухгалтерии связано с христианскими монастырями в Италии и Византией и переходит в средневековый период.

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

всех объектов учета.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какая сложилась государственная организация учета в древнем мире?
2. Дать характеристику натуралистической концепции учета в Древнем Египте.
3. Охарактеризовать государственно-сельскохозяйственный учет Вавилона.
4. Какие математические знания использовались в бухгалтерии Вавилона?
5. Охарактеризовать особенности организации государственного учета в Персии.
6. Дать характеристику учета в Древнем Китае.
7. Какие особенности можно назвать, характерные для раннего этапа развития учета в Древней Греции?
8. Охарактеризовать Эллинистический учет и государственную регламентацию управления и учета.
9. Какая организация учета сложилась в Древнем Риме?
10. Охарактеризовать классификацию средств в учете и систему учетных регистров в Древнем Риме.
11. Какие особенности можно назвать в формировании банковской и налоговой систем в Древней Греции и в Древнем Риме?

### **Список использованной литературы**

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
2. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.
3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. № 3.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.
7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – 480 с.
- Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005.
- Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом «Юстицинформ», 2002.

## Тест.

1. Родина счетоводства на карточках:

- А) Древняя Греция
- Б) Древний Египет
- В) Вавилон

2. Задачей бухгалтеров Древнего Египта было:

- А) ведение записей прихода и расхода
- Б) учет рабочей силы
- В) сохранение спокойствия в доме хозяина (фараона)

3. Основные достижения греческой бухгалтерии были в области:

- А) банковского учета
- Б) отраслевого учета
- В) бухгалтерского учета

4. Правовое регулирование учетных записей впервые осуществили:

- А) в Древней Греции
- Б) в Вавилоне
- В) в Древнем Риме

5. Книжная форма бухгалтерского учета зародилась в:

- А) Древней Греции
- Б) Древнем Египте
- В) Древнем Риме

6. Какая концепция бухгалтерского учета преобладала в Древнем мире:

- А) Философская
- Б) документальная
- В) натуралистическая

7. Самые древние документы, демонстрирующие упорядоченное чередование линий, комбинации однотипных знаков (точки, дуги, прямые и волнистые линии), называют:

- А) счетными бирками
- Б) счетами
- В) эфемеридой

8. Первой формой бухгалтерского учета, возникшей в Египте, была:

- А) приходно-расходная
- Б) инвентарная
- В) мемориальная

9. Исследователь методологии древнего учета:

- А) Малькова Т.М.
- Б) Соколов Я.В.
- В) Ковалев В.В.

10. Бухгалтерская профессия не была престижным занятием в:

- А) Египте
- Б) Греции
- В) Вавилоне
- Г) Риме

## Тема 2. Учет в эпоху средневековья

### 2.1 Хозяйственный учет Средневековья

После распада Римской империи началось Великое переселение народов. Варварские германские и негерманские племена хлынули в Галлию, племена вандалов разоряли города восточного побережья Пиренейского моря. На территории бывшей Западной Римской империи одно за другим образовывались варварские королевства, но это не делало обстановку стабильной, так как все они непрерывно воевали друг с другом. Кроме того, по Европе непрерывно перемещались германские, тюркские, иранские и славянские племена, еще не создавшие собственной государственности. При столкновении и взаимодействии варварского и славянского миров начиналось становление феодализма.

Экономика была разрушена, уровень цивилизованности резко упал, старая централизованная государственность была уничтожена. В таких условиях было не до учета. Но некоторые традиции Древнего Рима теплились в монастырях. Единственная особенность документов того времени – это большое количество ошибок в учетных записях. В основе учета лежала приблизительность, так как процветала всеобщая неграмотность. Знания передавались от отца к сыну, специальная учетная подготовка не велась.

В феодальном обществе индивид предстает членом группы с соответствующими его иерархическому положению обязанностями и ответственностью. В сфере собственности существовали те же отношения, что и между людьми: так феодальные поместья были частями более крупных имений, а завершали иерархическую лестницу королевские владения. Поместьями часто управляли эконоы (управляющие), поэтому манориальная или поместная учетная система (известная под названием приходно – расходной) представляла собой систему отчетности эконома об управлении поместьем или экономическим объектом. Аналогичным образом отчитывались перед королем.

В Средние века появилась профессия странствующих писцов, за плату составляющих отчеты для собственников феодальных хозяйств, в которых не было управляющих.

Начиная с VI в. В Западной Европе стали возникать монастыри. Экономическая мощь церквей возрастала, а появление папства сплотило церковь. В монастырских хозяйствах оказывали услуги как населению, так и феодальным поместьям: крещение, отпевание, отпущение грехов (продажа индульгенций (1)) и т.д. Это приводило к необходимости вести учет прихода и расхода различных ценностей. Церкви также имели иерархическую структуру управления, и нижестоящие монастыри отчитывались перед вышестоящими церковными управляющими.

Монастыри были единственными центрами просвещения. В монастырских школах учили читать и писать. Особое внимание уделялось

переписыванию рукописей, поэтому система учета была в основном скопирована с греческой и римской. Кроме того, составлялись инвентари и велись приходно – расходные счета (книги). Проверка (отчетность), как правило, проводилась путем заслушивания материально – ответственных лиц, откуда и произошел термин аудит (audition (англ.) – слушание, выслушивание).

По сути, феодальная экономическая система предполагала создание прибавочного продукта. Однако, по-видимому, не было ни необходимости измерять эффективность, с которой производился прибавочный продукт, ни понятия прибыли и (или) дохода на используемый капитал. Приходно – расходная бухгалтерия была средством контроля честности чиновников различных уровней в регулируемом обществе. Однако данная система просуществовала довольно долго — вплоть до середины XIX в., несмотря на появление метода двойной записи.

Во времена расцвета Средневековья появились специальные трактаты. Автор одного из них, доминиканский монах Вальтер Хенли, требовал:

- тщательной проверки отчета;
- ежегодной инвентаризации для сверки учетных данных и натуральных остатков;
- строжайшей инвентаризации дебиторской задолженности;
- свидетельских подтверждений правильности указанных в отчете цен.

К XIII в. в Западной Европе сложилась система учета кассовых операций, складского учета, торговых операций. При этом господствующей была простая бухгалтерия, которая существовала в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках.

Развитие хозяйственной деятельности требовало и развития определенных форм контроля за качеством учетной информации. Так, в 1299 г. в Англии появляется инициатива создания новой должности при королевском дворе — контролера (аудитора).

В XV в. в обиход вошли арабские цифры — изменился и учет. Идея использования арабских цифр вместо латинских принадлежит итальянскому математику Фибоначчи. Использование арабских цифр для ведения бухгалтерских счетов существенно облегчило учетную работу.

В позднее Средневековье бурными темпами начинает развиваться торговля. Этому способствуют связанные с крестовыми походами массовые перемещения народов через города-государства северной Италии. Центр торговли между Европой и Азией был сосредоточен в районе Средиземноморья, в городах Северной Италии (Венеция, Флоренция и др.). С развитием торговли миром начинает овладевать идея собственности. Укреплению этой идеи способствовало появление торгового права. В XII—XIII вв. купцы стали создавать посреднические суды и вырабатывать единые требования к учетным записям. Это время обогащения итальянских городов и начала борьбы за их могущество.

Мощным толчком развития международной торговли стали великие географические открытия: были найдены новые рынки (Америка, Индия,

Китай, Африка, Австралия), проложены морские пути и т.п. Все это привело к изменению целей использования капитала и кредита. Такие элементы, как торговля, капитал и кредит, впервые смогли стать плодотворной почвой для развития счетоводства.

В Средневековье формируются два основных вида бухгалтерии:

1) **камеральная (бюджетная)**, которая исходила из того, что основным объектом является касса, т.е. учет доходов и расходов, а состояние и движение имущества рассматриваются как следствие выполнения бюджета;

2) **простая (коммерческая)**, которая предполагала учет состояния и движения имущества, а доходы и расходы признавались следствием этого движения.

## 2.2 Возникновение двойной бухгалтерии

До XIII в. учет велся с помощью *униграфической* (простой) записи, основанной на идее учетного натурализма. Факты хозяйственной жизни отражались в тех измерителях, которые существуют в реальной жизни (натуральные измерители). Абстрактные величины, такие, как прибыль, в системе учета не фиксировались, а исчислялись по результатам инвентаризации.

*Диаграфическая* (двойная) бухгалтерия сводится к тому, что в перечень счетов простой бухгалтерии вводятся счета собственных средств. Все факты хозяйственной жизни отражаются дважды (идея учетного реализма), что придает двойной записи символический характер. Это возможно только в том случае, если все учетные объекты фиксируются в одном учетном измерителе, в качестве которого выступают деньги.

Появление двойной записи - это революция в мышлении деловых людей, часть микромира любой организации. Происхождение двойной записи до сих пор достоверно не установлено, хотя приводятся различные версии. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя, но в результате пришли к мнению, что у двойной бухгалтерии автора нет, так же как неизвестны изобретатели алфавита, колеса, денег и пр. Профессор Р. де Рувер сделал вывод, что двойная бухгалтерия зародилась одновременно в нескольких городах северной Италии между 1250-1350 гг., откуда феномен двойной бухгалтерии распространился на страны Европы, а потом и всего мира. Исследователи истории бухгалтерского учета называют разные причины такого внимания к новой методологии:

- экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений (В. Зомбарт);
- развитие кредитных отношений, которое приводило к трактовке любого счета как счета расчетов (Ж.Прудон, А.П. Рудановский);
- возникновение компаний, что привело к отделению физического лица (владельца компании) от юридического лица, т.е. хозяйства, и к необходимости вести учет капитала, вложенного в дело, и его изменений (Р. де Рувер);



- эволюция двусторонней формы ведения счетов Главной книги, следствием чего стала необходимость логического «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов (Т. Церби).

Возможно, все эти причины в совокупности и привели к тому, что вследствие проб и ошибок, как бы «случайно», один из учетных работников пришел к идее расположить числа в две графы - приход и расход; и только позднее возникла идея такого условного счета, как счет капитала, позволяющего определить финансовый результат только учетными средствами.

А. Литтлтон не только перечислил предпосылки развития двойной записи, но и выделил исторические условия, которые привели к появлению новой техники регистрации торговых операций:

**объект:**

- частная собственность (право передачи собственности),
- капитал (производительное используемое богатство),
- торговля (обмен товарами),
- кредит (использование будущих благ в настоящем);

**средство:**

- письменность (средство ведения постоянных записей),
- деньги («общий знаменатель» при обмене),
- арифметика (средство вычислений).

При благоприятных экономических и социальных обстоятельствах эти условия приводят к созданию **методологии** (плана систематического отображения объекта соответствующими средствами).

Литтлтон отмечает, что каждая из названных предпосылок присутствовала в разных местах в разное время, но одновременно они не наблюдались. Лишь развитие в Средние века торговли, капитала и кредита привело к качественному скачку в методологии счетоводства.

В своем развитии двойная запись прошла несколько этапов:

- 1) родилась как формальный прием в результате эволюции методов регистрации фактов хозяйственной жизни;
- 2) развивается как технический прием, позволяющий проконтролировать правильность записей хозяйственных оборотов;
- 3) с введением денежного измерителя учет становится единой, замкнутой системой;
- 4) с развитием производственных отношений управляющий отделяется от собственника и появляется не только счет собственника (капитала), но и счета финансовых результатов (счета администратора);
- 5) до настоящего времени происходит увеличение числа объектов учета (например, в конце 70-х годов XX в. Появился объект «нематериальные активы», чуть позже - «условные факты хозяйственной деятельности», «события после отчетной даты».

Значение двойной записи для современной бухгалтерии трудно переоценить. Первым автором, исследовавшим природу двойной записи, стал Бенедетто Котрульи - купец из Рагузы. Он издал книгу «О торговле и

совершенном купце», содержащую большую главу о двойной бухгалтерии. Книга написана в 1458 г., но вышла только в 1573, т.е. через 115 лет после написания. Поэтому считается, что Котрульи опередил итальянский математик с мировым именем, человек универсальных знаний Лука Пачоли.

**Лука Пачоли** - итальянский математик (1445-1515), родился в маленьком городе Борго Сан Сеполькро. Здесь жил художник Пьеро делла Франческо, которому отдали в ученики маленького Луку. В мастерской художника Лука усвоил математику, к которой оказался более способен, чем к живописи. В 19 лет он покинул мастерскую и переехал в Венецию, где воспитывал детей купца Антонио ди Ромниази. Там же он познакомился и с бухгалтерским учетом, помогая вести купцу учетные книги.

В 1470 г. Лука Пачоли переезжает в Рим, где занимается самообразованием, а через два года становится монахом-францисканцем. Монастырь давал время для научной работы, снабжал достаточными материальными средствами. Вскоре Л. Пачоли становится профессором в Университете Перуджи. В 1493 г. он завершает свой труд «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», а в 1494 г. книга выходит в свет. Трактат XI «О счетах и записях» содержит первое описание двойной бухгалтерии. В 1496 г. Лука переезжает в Милан, где знакомится с Леонардо да Винчи и становится его другом на долгие годы. В 1499 г. в Италии начинается война с Францией, и Лука Пачоли бежит от оккупации во Флоренцию, где возобновляет педагогическую деятельность. В 1509 г. он выпустил вторую книгу — «Божественные пропорции», которая имеет косвенное отношение к бухгалтерскому учету. В 1510 г. Л. Пачоли занимает место приора монастыря в своем родном городе, где и умирает в 1517 г.

Творческое наследие Л. Пачоли постигла несчастливая участь. Содержание Трактата о счетах и записях переписывали из книги в книгу, а об авторе забыли. Только в конце XIX в. было восстановлено имя автора. Так как других имен известно не было, именно Л. Пачоли стали считать отцом бухгалтерской науки, хотя он сам писал, что не придумал ничего нового, а лишь описал действующую практику. Тем не менее значение труда Л. Пачоли для развития бухгалтерского учета, несомненно, велико.

Основные идеи, описанные Л. Пачоли, сводятся к следующему.

1. Впервые сформулированы две цели бухгалтерского учета:

- получение информации о состоянии дел, «ибо учет следует вести так, чтобы можно было без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и относительно требований»;

- исчисление финансового результата, «ибо цель всякого купца состоит в том, чтобы получить дозволенную и соответственную выгоду для своего содержания».

2. Обе цели, стоящие перед учетом, достигаются с помощью счетов и двойной записи. **Счета** - элементы системы - показывают группировку экономически однородных средств предприятия или источников их образования. Перечень счетов каждое предприятие должно выбирать себе

самостоятельно. Администратор должен приспособить бухгалтерские счета для целей управления предприятием.

Взаимосвязь между счетами раскрывается с помощью *двойной записи*. Есть несколько объяснений такого названия. Вероятно, это связано с тем, что здесь:

- используются два вида записи (систематическая и хронологическая);
- применяются два вида регистрации (синтетический и аналитический учет);
- существует два ряда счетов: счета для учета имущества и счета капитала;
- у каждого счета два равноправных разреза (дебет и кредит);
- любой факт хозяйственной жизни регистрируется дважды — по дебету одного и кредиту другого счета;
- имеется два параллельных учетных цикла, которые отражаются уравнением

$$A - П = К,$$

где А - актив (виды имущества); П - пассив (обязательства); К - капитал собственные источники средств);

- в любой операции участвуют два лица: одно отдает, другое получает;
- бухгалтерская работа выполняется дважды - сначала операции регистрируются, а затем проверяются.

Каждая их названных причин может считаться объяснением названия «двойная запись».

3. Л. Пачоли вывел два постулата, которые носят его имя:

- сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной и той же системе счетов;
- сумма дебетовых сальдо (остатков по счетам) всегда тождественна сумме кредитовых сальдо в одной и той же системе счетов.

4. Л. Пачоли уделил внимание балансу, который трактовал как «бухгалтерское равновесие, необходимое для контроля за правильностью разности по счетам», но не рассматривал как отчетный документ.

5. Л. Пачоли описал одну из первых форм счетоводства - староитальянскую (венецианскую). Староитальянская форма имеет три уровня обработки информации:

- факты хозяйственной жизни фиксируются в мемориальной книге (от лат. Memorial – память, т.е. записывать на память в книгу)- она заменяла современные первичные документы;
- по данным мемориала бухгалтер составляет записи по счетам (проводки) в журнале - сейчас его называют журналом регистрации (хронологической записи);
- записи о фактах группируются по экономическому содержанию в Главной книге (систематическая запись).

Главный недостаток староитальянской формы бухгалтерского учета состоял в том, что счета не подразделялись на синтетические и аналитические.

Все счета, по сути, были аналитическими, поэтому система учета была громоздкой и трудоемкой.

6. Л. Пачоли рассматривал проблемы оценки имущества и отстаивал принципы оценки по себестоимости (фактической стоимости приобретения или создания). Он говорил: «Оценка не может быть ниже себестоимости фактических затрат, так как она должна стимулировать продажу товаров по высоким ценам». Таким образом, Пачоли не допускал возможности оценки по действующим рыночным ценам.

7. Л. Пачоли описывал проблемы учета валютных операций. В связи с изменением курса валюты он ставил задачи: как перевести одну денежную единицу в другую и как отразить прибыль от операции обмена валюты. Он решил эти проблемы следующим образом: опубликовал переводную таблицу различных валют. Перерасчет курсовых разниц, как считал Пачоли, отражать в учете не нужно.

8. Л. Пачоли считал, что ни одного, как теперь сказали бы, хозяйствующего субъекта нельзя сделать должником без его согласия. Таким образом, он считал, что реализованной продукцию можно считать только после оплаты.

9. В книге «Божественные пропорции» он представил такие оптимальные коэффициенты, как соотношение налогов и прибыли, прибыли и капитала, оборотов и запасов, которые придают учету законченный вид.

10. Учение Пачоли о человеческом факторе в хозяйственной деятельности вообще и бухгалтерском деле в частности заложило основу деловой этики того времени. Автор считал, что бухгалтерский учет - дело честных и грамотных людей.

### 2.3 Эпоха средневекового застоя

После возникновения в итальянских городах-государствах системы двойной записи форма счетов длительное время претерпевала лишь незначительные изменения. Период относительной инерции, когда техника учетной записи распространялась по Европе устно или в списках (копиях труда Л. Пачоли), так затянулся, что получил название эпохи застоя. Социальные, политические и экономические условия менялись медленно, поэтому для развития бухгалтерского учета не было достаточных стимулов. Изменения, имевшие место, были следствием новых условий общественной жизни и коммерции, в том числе упадка сельского хозяйства, роста торговой активности и стремления предпринимателей рассматривать свою деятельность в более долгосрочной перспективе, чем прежде. Глобальные изменения были также обусловлены изменениями философских взглядов и систем ценностей ведущих классов, причинами чего послужили Реформация, кальвинизм и ослабление влияния католической церкви.

В конце этого относительно бездеятельного периода, в преддверии промышленной революции (около 1750 г.) в Европе применялось несколько

систем учета. В сельском хозяйстве, в имениях традиционного типа и старейших организациях использовалась приходо-расходная бухгалтерия, сохранившаяся еще от отмершей поместной, или манориальной, системы. Торговцы пользовались системами одинарной (униграфической) или двойной (диаграфической) записи, часто не выводя остатки по счетам и не имея возможности определить величину прибыли.

С началом широкомасштабной промышленной деятельности в XIX в. ни одна из этих систем не могла более считаться удовлетворительной, так как не соответствовала появившейся практике привлечения капитала и разделения функций собственности и управления.

Приходо-расходная система неэффективна в условиях крупномасштабного фабричного производства и предпринимательской деятельности, связанной с использованием капитальных активов (внеоборотных средств). Назрела необходимость в применении теории начисления износа и разделения статей капитала и выручки.

Подводя итог средневековому периоду, необходимо отметить, что лишь с возрождением экономической жизни вновь возникла необходимость в информации о состоянии дел, что и стало предпосылкой развития бухгалтерии. Мощным толчком к этому послужила первая книга, посвященная вопросам организации и ведения бухгалтерского учета. Многие авторы соглашались с Л. Пачоли или возражали ему также на страницах книг. Это были первые теоретические споры, которые стали основой развития науки.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Инвентаризация и отчеты в эпоха средневекового застоя
2. Бирочный учет в эпоха средневекового застоя
3. Кассовые операции в эпоха средневекового застоя
4. Рецепция римского права в эпоха средневекового застоя

### **Список использованной литературы**

1. Всемирная история экономической мысли (том I). Под ред. И.П. Фаминского // М.: Научная литература, 1997.
2. Е.А. Мильская, И.М. Зайченко, С.С. Гутман. Экономическая теория. История экономических учений // СПб: Издательство Политехнического университета, 2005.
3. О. Егер. Средние века (Всемирная история, т. II) // СПб: Специальная литература, 1997.
4. Левита Р.Я. История экономических учений: Полный курс в кратком изложении // М.: ИНФРА-М, 2001.
5. Маркова А.Н. История экономической мысли в России // М.: «Юнити», 1996г.

### **Тест**

1. Кто предложил использовать арабские цифры (в том числе и для учета

хозяйственных операций):

А) Л. Пачоли

Б) Л. Флори

В) Фибоначчи

2. Впервые двойная запись была описана:

А) Л. Пачоли

Б) Б. Котрульи

В) Л. Флори

3. В Средние века в Европе господствовала:

А) униграфическая бухгалтерия

Б) диграфическая бухгалтерия

В) камеральная бухгалтерия

4. Институт контролеров (аудиторов) появился в 1299г. в:

А) Италии

Б) Франции

В) Англии

5. Сколько этапов в развитии двойной записи выделяет Я.В. Соколов:

А) 3

Б) 5

В) 2

6. Какую цель не ставил перед учетом Л. Пачоли:

А) получение информации о состоянии дел

Б) исчисление финансового результата

В) контроль за деятельностью лиц

7. Какой из постулатов не принадлежит Л. Пачоли:

А) сумма остатков аналитических счетов всегда тождественна остатку синтетического счета, к которому они открыты

Б) сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной и той же системе счетов

В) сумма дебетовых сальдо (остатков по счетам) всегда тождественна сумме кредитовых сальдо в одной и той же системе счетов

8. Лука Пачоли трактовал баланс:

А) как бухгалтерское равновесие, необходимое для контроля за правильностью разности по счетам

Б) как отчетный документ

В) как метод бухгалтерского учета

9. В староитальянской форме бухгалтерского учета факты хозяйственной жизни фиксировались в:

А) журнале

Б) мемориале

В) главной книге

10. Л. Пачоли отстаивал оценку имущества:

А) рыночную

Б) фактическую (по себестоимости)

В) плановую

### Тема 3 Научное развитие бухгалтерского учета в XIX – XX вв.

#### 3.1 Юридические теории бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет имеет две стороны: практическую (счетоводство) и теоретическую (счетоведение). Первая очевидна, вторая необходима для объяснения первой и выявления возможностей использования практики для достижения каждым предприятием наилучших хозяйственных результатов. Исторически профессия бухгалтера сложилась как практическая деятельность, поэтому научная основа бухгалтерского учета остается неясной и многим современным бухгалтерам. Попытки осмыслить логические парадоксы в хозяйственной жизни предприятий дали начало науке о бухгалтерском учете.

Теория, рождаясь на основе практики, обобщает и объясняет факты хозяйственной жизни. Она нужна не тем, кто просто работает, а тем, кто думает и работает. Теория - это набор идей в той или иной области знаний. В бухгалтерском учете, как и в других науках, существуют различные взгляды на исследуемые категории (в данном случае на сущность и природу счетов, баланса и т.п.). В зависимости от объяснения правил регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета теоретические построения различных авторов разделяют на юридические, экономические и балансовые теории.

**Юридические теории бухгалтерского учета.** Суть юридической трактовки бухгалтерского учета сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. С юридической точки зрения целью учета становится контроль деятельности хозяйствующих субъектов: собственника, администратора, агентов, корреспондентов. Поскольку контролировать права и обязательства можно только по документам, предмет учета составляют не сами ценности, а сведения о них. Сущность двойной записи вытекала из непрерывного возникновения права (обязательства) у одних лиц и погашения у других. Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы материальных ценностей, а в пассиве перечислены собственники.

В развитие юридических теорий бухгалтерского учета огромный вклад внесли Э. Дегранж, И. Ванье, А. Шибе и К. Одерман, Л. Дикси, Й. Ульман, Э. Леоте и А. Гильбо, А.П. Рудановский, Д. Чербони и др.

Профессор Н.С. Помазков разделяет теории юридического, направления на теории одного ряда счетов и теории двух рядов счетов.

Авторы **теорий одного ряда счетов** (Дегранж, Ванье, Шибе и Одерман, Дикси, Ульман) признают, что все счета одинаковы по своей природе и подчиняются общим правилам регистрации: кто получает — дебетуется, кто дает — кредитуется. Но одни авторы, исходят из того, что все счета по сути являются счетами владельца. Такие теории названы субъективными. Другие

авторы говорят, что счета ведутся от имени хозяйства как юридического лица. Юридические теории двух рядов счетов основаны на представлении хозяйственной деятельности предприятия как совокупности отношений хозяйствующих субъектов. Бухгалтерский баланс построен из двух рядов счетов, которые противопоставляются друг другу. Помазков разделяет данную группу теорий на субъективные и хозяйственные. К субъективным относят теории Леоте и Гильбо, Чербони, к хозяйственным — теорию Рудановского.

### 3.2 Теории ученых XIX – XX вв.

**Теория Дегранжа (1795).** Эдмон Дегранж указывал, что счетоводство имеет двоякую задачу: во-первых, давать сведения о состоянии счета каждого корреспондента, во-вторых, освещать положение дел на любой момент. Для решения поставленных задач бухгалтер пользуется счетами двух групп: счета для лиц, с которыми состоят в хозяйственных отношениях (специальные счета), и счета ценностей (общие счета). Дегранж отмечал, что в каждой операции участвуют два лица: одно получает ценность, другое лицо эту ценность отдает. Первое лицо является должником, или дебитором, второе лицо — верителем, или кредитором. Таким образом, хозяйственные операции отражаются на счетах в соответствии с правилом: дебетовать того, кто получает, кредитовать того, кто дает.

Дегранж предложил разделить счет хозяина на пять счетов: счет товаров, счет кассы, счет документов к получению, счет документов к оплате и счет прибылей и убытков. Помимо специальных и общих счетов Дегранж требовал открытия еще и трех весьма важных счетов особенного характера: счета капитала, счета баланса начинательного и счета баланса заключительного.

Назначение счета капитал - определение чистого имущества хозяина. Капитал определяется вычитанием из общей суммы всего того, что он имеет, общего итога его обязательств. Счет капитала кредитуется за первоначальный капитал хозяина при начале им хозяйственных операций и за увеличение этого капитала. Счет капитала дебетуется за все то, что уменьшает размеры этого капитала под влиянием случайных причин или же в результате убытков.

Счет баланса заключительного служит для закрытия всех счетов, открытых в Главной книге. Счет баланса заключительного дебетуется за весь актив хозяина на момент заключения счетов и кредитуется за весь пассив и отражает имущественное состояние хозяина.

Счет баланса начинательного служит для открытия вновь всех тех счетов, которые были закрыты счетом баланса заключительного.

Рассмотренная теория обладает рядом уязвимых мест: отсутствие законченной классификации счетов, наивное объяснение закрытия и открытия счетов и т.д. Для своего времени (к. XVIII - н. XIX в.) теория Дегранжа была крупным достижением в области обоснования важнейших счетных положений.

**Теория Ванье (1840).** Ипполит Ванье развивал мысль, что счета ведутся не от имени собственника, а от имени хозяйства как юридического лица. Все



счета объединяются в три группы: счета коммерсанта, счета ценностей, счета корреспондентов. Счета первой, второй и третьей групп являются счетами личными. Однообразие признаков счетов приводит к установлению общего правила счетных записей: счет является дебитором, если он получает товары, наличные деньги или принимает на себя интересы, расходы; счет является кредитором, если он выдает или доставляет товары, наличные деньги или приносит интересы, доходы. Ванье выдвигает на первый план разделение понятий хозяйства и собственника. В обоих случаях все счета олицетворяются, а при составлении бухгалтерских записей следует руководствоваться правилом: получающий дебетуется, дающий кредитруется.

**Теория Шиббе и Одермана (1891).** А. Шиббе и К. Одерман остановились на выяснении некоторых понятий. Под активом они понимают совокупность того, чем владеют на правах собственности; под пассивом — права третьих лиц или кредиторов, а под чистым капиталом — разность от вычитания суммы пассива из суммы актива. Под влиянием операций в активе, пассиве и чистом капитале происходят изменения, для учета которых открываются счета.

Исследуя характерные особенности составных частей актива и пассива, Шиббе и Одерман пришли к установлению следующей классификации:

- материальные блага (деньги, движимое и недвижимое имущество);
- требования к другим лицам, основанные: на расчетных отношениях, на долговых документах.

Исходя из приведенной классификации актива и пассива Шиббе и Одерман предложили такую классификацию счетов:

- счет капитала с соответствующими вспомогательными счетами;
- счета материальных благ;
- счета долговых документов;
- личные счета.

Конструирование бухгалтерских записей подчиняется принципу бухгалтерии: дебитору должен противостоять кредитор. Во избежание возможных ошибок Шиббе и Одерман установили твердое правило, позволяющее определить счет, который подлежит дебетованию и кредитованию:

- дебитором будет каждый счет лица, получающего что-либо от нас, - каждый счет, который мы открываем для учета какого-либо предмета, за все то, что увеличивает ценность последнего, за каждое увеличение или приращение;
- кредитором будет каждый счет лица, что-либо нам дающего или приказывающего дать, - каждый счет предмета за то, что из состава этого предмета будет забрано, т.е. за каждое уменьшение.

Правило, относящееся к записям по материальным счетам, уже является новым. Им устанавливается, что материальные счета дебетуются за всякое увеличение ценности учитываемых объектов и кредитуются за всякое ее уменьшение. Материальные счета являются счетами олицетворенными и различия между материальными и личными счетами отсутствуют.

Правило, которым регулируется порядок записей прибылей и убытков, требует, чтобы за прибыли соответствующие материальные и личные счета

дебетовались, а за убытки кредитовались. Убыток рассматривается как уменьшение ценности. Прибыль понимается как ценность, полученная от владельца хозяйства и увеличивающая величину имущества собственника.

Счет капитала представляет собой собственника хозяйства, поэтому при выдаче ценностей хозяйству кредитуются, а при получении предметов и долгов от хозяйства дебетуются.

Таким образом, теория, предложенная Шиббе и Одерманом, отличается от ранее рассмотренных теорий. Здесь дается иная классификация счетов, вводится понятие увеличения и уменьшения, дается четкое представление о природе прибылей и убытков. Все счета олицетворяются и подчиняются общему правилу: счет получающий дебетуется, счет дающий кредитуются.

**Теория Дикси (1921).** Лоуренс Дикси доказывает, что в основе закона двойственности лежит понятие трансферта, т.е. передачи чего-либо от одного лица или места другому лицу или месту. Кроме того, следует отличать хозяйство от его собственника. Хозяйство включает в себя, с одной стороны, ценности и права требования к третьим лицам, т.е. актив, а с другой стороны, обязательства по отношению к третьим лицам, или пассив. Разность между активом и пассивом или капитал также должна быть отнесена к пассиву. Дикси предлагает следующую классификацию счетов:

§ реальные счета, имеющие дело с материальными ценностями;

§ личные счета, отражающие сделки с разными лицами;

§ номинальные счета, имеющие дело с различными доходами и расходами.

Дикси заявляет, что разницы между реальными и личными счетами не существует, так как за всеми ценностями стоят лица, ответственные за них перед хозяином. В сущности, реальные счета также являются личными.

Природа номинальных счетов объясняется принадлежностью прибыли, выявленной за операционный период. Чистая прибыль принадлежит не хозяйству, а его собственникам, и собственник является кредитором хозяйства на сумму чистой прибыли. Таким образом, теория Дикси также олицетворяет все счета с введением группы номинальных счетов.

**Теория Ульмана (1904).** Йозеф фон Ульман, принимая за исходную точку своих построений универсальное правило счетной регистрации - дающий кредитуются, получающий дебетуются,- прежде всего устанавливает, что основанием для дебетования и кредитования являются не сами факты получения или выдачи чего-либо, а возникающие из этих фактов юридические взаимоотношения. Это рассуждение приводит к формулировке правила: если для счета возникает право требования, он кредитуются, если обязательство, он дебетуются. Особенностью теории следует считать то, что счет баланса является счетом управляющего хозяйством. Управляющий получает в начале отчетного периода от собственника все имущество, получение которого отражает по дебету счета баланса и кредиту счета капитала. Возвращая собственнику в конце отчетного периода имущество, приумноженное на величину прибыли или уменьшенное на величину убытка, управляющий отражает это имущество на

кредитовой стороне счета баланса и дебетовой стороне счета капитала. В случае правильно проведенной регистрации дебетовая и кредитовая стороны каждого счета показывают одинаковые итоги.

Итак, по теории Ульмана все счета являются олицетворенными. Таким образом, эта теория мало чем отличается от предыдущих, но дает объяснение правил регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета с точки зрения юридических понятий «права» и «обязанности».

**Теория Леоте и Гильбо.** Эжен Пьер Леоте и Адольф Гильбо полагали, что лицо, проводящее хозяйственные операции с третьими лицами за свой счет, обязано вести учет всех своих операций для установления влияния последних на то имущество, которым оно владеет и распоряжается. Лицо, которое обязано вести учет своего имущества и его изменений, называли начальным счетоводом. Хозяйственные операции предприятия учитываются при помощи двух противостоящих друг другу счетов: ряд счетов начального счетовода (счета капитала, счета для учета недвижимого имущества, материалов, счета результатные) и ряд счетов третьих лиц (дебиторы разные, кредиторы разные, векселя к платежу).

Два ряда счетов охватывают все без исключения хозяйственные обороты предприятия. Эти обороты могут быть двоякого рода: обороты внутренние и обороты внешние. Внешними являются такие обороты, при которых возникают взаимоотношения между отдельными лицами как вследствие меновых актов, так и вследствие различного рода перечислений с одного счета на счет другого лица. Внутренними оборотами считаются все те операции экономического или счетного характера, которые совершаются лицами, лишь у себя непосредственно, и которые не затрагивают третьих лиц.

Совокупностью дебетовых сальдо счетов дает представление об активной массе, имеющейся в распоряжении начального счетовода. Сведения об активной массе даются счетами учета ценностей и счетами дебиторов, счетами финансовых результатов. Совокупность кредитовых сальдо дает представление о пассивной массе и включает в себя остатки по счетам кредиторов, личного капитала начального счетовода, счетов прибылей и счетов, регулирующих дебетовое сальдо в сторону уменьшения. Результатные счета носят переходный характер и должны закрываться счетом капитала.

Основными положениями теории Леоте и Гильбо являются следующие:

§ персонификация всех без исключения счетов;

§ введение понятия начального счетовода как лица, обязанного вести учет операций, проводимых им за свой счет с третьими лицами;

§ разделение счетов на счета начального счетовода и счета третьих лиц;

§ представление начального счетовода в виде двух субъектов хозяйственной деятельности: администратора (управляющего) и капиталиста (собственника);

§ разложение ряда счетов на счета администратора, счета капиталиста и счета начального счетовода как администратора и как капиталиста.

**Теория Рудановского.** По мнению Александра Павловича Рудановского,

задача счетоводства - это учет и исчисление объема, свойств и состояния хозяйственных масс предприятия, измеренных деньгами. Эта совокупность составляет баланс предприятия как объект учета. Баланс распадается на две области: область внутреннюю и область внешнюю. Эти области связываются или разграничиваются соотношениями, совокупность которых образует третью область: промежуточную. Масса, которая образует внутреннюю область, называется активом, а масса, входящая во внешнюю область - пассивом.

Актив хозяйства представляет собой имущество - совокупность вещей данного хозяйства и совокупность чисто экономических отношений, а пассив представляет собой совокупность юридических отношений - прав, имеющих экономическое значение. Указанные совокупности - актив, пассив и бюджет - слагают баланс. Под влиянием хозяйственных операций в счетах актива, пассива и бюджета происходят изменения в двух взаимно исключающих направлениях - положительном и отрицательном. Правила учета этих изменений Рудановский выражает формулой «тот, с кого причитается что-нибудь или кто получил что-нибудь, дебетуется, а тот, кому причитается или кто уплатил что-нибудь, кредитруется».

Каждый из основных счетов разлагается на ряд элементарных счетов:

§ счет актива - на ряд материальных счетов;

§ счет пассива - на ряд личных счетов (счета агентов, счета фондов, счета корреспондентов);

§ счет бюджета - на ряд счетов доходов и счетов расходов.

Основные положения теории Рудановского сводятся к следующему:

§ учет ведется от лица хозяйства, деятельность которого приводит во взаимоотношение его активную и пассивную хозяйственные массы;

§ счета актива охватывают счета вещей хозяйства, а счета пассива - совокупность прав того же хозяйства;

§ при взаимодействии активной и пассивной массы возникает бюджет хозяйства, состоящий из доходов и расходов и позволяющий в динамике проследить изменение имущественной массы;

§ правило регистрации на счетах «кто получил - дебетуется, кто отдал - кредитруется» позволяет отнести эту теорию к юридическому направлению.

**Теория Чербони.** Джузеппе Чербони известен как создатель логисмографии. В ее основе лежит понятие о хозяйстве как о совокупности интересов, порождаемых собственностью. Эти интересы связывают юридическими взаимоотношениями ряд лиц, имеющих отношение к предприятию. Различают четыре группы лиц: собственники, администраторы, агенты и корреспонденты. Этим лицам открываются соответствующие счета. Счета агентов - счета, на которых учитывают конкретное имущество, имеющееся внутри хозяйства у агентов. Счета корреспондентов - счета, которые открываются для учета хозяйственных операций с лицами, стоящими вне рамок данного предприятия. Счет администратора является посредником между счетом собственника и счетами агентов и корреспондентов и характеризует лицо, несущее обязанности по управлению делами предприятия.

В начале отчетного периода, при открытии счетов, администратор считается кредитором агентов и корреспондентов на всю сумму ценностей, переданных на хранение агентам, и прав требования к корреспондентам.

В конце отчетного периода, при заключении счетов, администратор, получает соответствующие суммы от агентов и корреспондентов в погашение их задолженности и ликвидирует свои обязательства перед ними.

Таким образом, при открытии счетов счетом администратора будет счет баланса начинательного, а при заключении - счет баланса заключительного. При текущей регистрации счет администратора выпадает, и остаются лишь три счета: счет собственника, счет агентов и счет корреспондентов. При объединении счета агентов и корреспондентов в один счет остаются лишь два счета: счет собственника и счет агентов и корреспондентов.

Исключив счет администратора из состава основных групп счетов, Чербони объединяет счета агентов и корреспондентов в единый счет. Каждый счет подразделяется на две стороны:

1) дебетовую, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент должен отдать (обязательства);

2) кредитовую, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент имеет получить (права).

Хозяйственные операции оказывают разное влияние на величину собственного капитала. Операции, которые вызывают простое превращение одного имущества в другое или перечисление с одного счета на другой, называются перемещающими операциями - пермутациями. Другие операции, которые отражаются на общей величине капитала, увеличивая или уменьшая его размеры, называются модификации.

Изучая особенности отдельных операций по хозяйственному балансу, Чербони приходит к выводу, что пермутации вызывают излишнюю счетную работу. Исходя из этого логисмография предлагает вместо записи пермутации в дебет и кредит проводить зачет. В этих целях в схему хозяйственного баланса вводится специальная графа «Зачеты и перемещения», в которой отмечаются сумма зачета и соответствующий счет.

Из логисмографического журнала можно установить общее состояние имущества предприятия и в то же время определить состояние отдельных частей имущества. В основе книги аналитического учета лежит разложение коллективных счетов собственника, агентов и корреспондентов. Если при учете хозяйственных операций пользоваться разложениями счетов собственника и счетов агентов и корреспондентов, то получим четверную форму логисмографии; если пользоваться только разложениями счетов собственника, то получим тройную форму логисмографии.

Таким образом, теория Чербони дает не только теоретическое обоснование правил регистрации на счетах, но и предлагает четкие варианты их практического осуществления.

### 3.3 Экономические теории бухгалтерского учета.

**Экономические теории бухгалтерского учета.** В экономических теориях бухгалтерского учета бухгалтерский учет рассматривается как часть политэкономии. Расцвет экономического направления в теории бухгалтерского учета приходится на конец XIX - начало XX в. Целью счетоведения становится выявление эффективности хозяйственных процессов. Под эффективностью понимают соотношение выгоды и затрат, т.е. результат от хозяйственной деятельности в виде прибыли или убытка. Основное правило регистрации на счетах базируется на понятиях прихода и расхода: то, что пришло, записывается на дебет, то, что ушло - на кредит счета. Закон двойственности основан на понятии мены.

В отличие от представителей юридического направления сторонники экономической теории считали, что прибыль может быть получена только после оплаты ценностей. Критики экономической теории отмечали ее существенные недостатки. Например, не все операции могут быть сведены к мене (потеря товаров при пожаре). Поэтому объяснение двойной записи с точки зрения закона мены не является безупречным. Однако для своего времени экономические теории были более совершенными, чем юридические. Выдающимися представителями этой школы были Е.Е. Сиверс, Л. Гомберг, Н.А. Блатов, Ч. Гаррисон, Ф. Рей и др.

**Теория Сиверса.** Решающее значение при построении меновой теории Сиверса имеет классификация ценностей. К первой категории Сивере относит действительные ценности, т.е. ценности, которыми хозяйство обладает. Действительные ценности объединены в две группы: вещественные ценности, к которым причисляются все материальные ценности и деньги; невещественные ценности - усвоенные человеком умения что-либо делать, а также приобретенные знания.

Ко второй группе ценностей относятся ценности условные, или относительные. Подобного рода ценностями следует считать такие, обладание которыми дает право требования или право передачи ценностей от другого хозяйства. Обещания платежа могут быть положительными (чужие обязательства) или отрицательными (собственные обязательства хозяйства).

Общая сумма ценностей, находящихся в хозяйстве, образует его капитал, который может быть: предпринимательским, т.е. принадлежащим хозяину, и ссудным, т.е. принадлежащим другим лицам. Сопоставляя виды капитала с классификацией ценностей, Сивере обосновывает структуру баланса.

Вся хозяйственная деятельность предприятия состоит из операций с ценностями, которые называются хозяйственными оборотами. Все обороты Сивере разделяет на восемь групп:

- 1) натуральный обмен, т.е. обмен одного предмета потребления на другой;
- 2) покупка, т.е. обмен денег на предметы потребления;
- 3) продажа, т.е. обмен предметов потребления на деньги;

4) кредитные сделки, т.е. обмен предметов потребления, денег на обещание платежа, обмен одного обещания платежа на другое;

5) депозитные сделки, т.е. обмен предметов потребления, денег на обещание поставки, обмен обещания поставки на предметы потребления, деньги;

6) комиссионные сделки;

7) перемещение ценностей, т.е. обмен предметов потребления или денег в одном месте на те же ценности в другом месте;

8) видоизменение ценностей, т.е. обмен предметов потребления в одном их виде на предметы потребления в преобразованном виде.

Итак, в основе хозяйственных оборотов лежит меновой акт. Поскольку акт обмена состоит из двух действий - получения и отдачи, каждое хозяйство распределяет совершаемые им обороты по объектам и по субъектам на отдельные группы оборотов. Классифицированные обороты записываются в специальных таблицах, которые называются счетами. Каждый счет разделяется на две части: на левой регистрируются полученные ценности, на правой - отдаваемые ценности. Если приход ценностей на одном счете превышает расход, получаем дебетовое сальдо, если наоборот - кредитовое.

Меновая теория Сиверса в свое время вызвала оживленную полемику и горячие дискуссии. Основными доводами критиков теории Сиверса была трудность объяснения бухгалтерской природы финансового результата, операций недостач и потерь от стихийных бедствий и т.п.

**Теория Гомберга.** В 1897 г. Лев Гомберг предложил теорию, которая получила название философской. Он указал, что в хозяйственной жизни конкретного предприятия необходимо весьма строго различать хозяйственные действия и хозяйственные явления. Под хозяйственными действиями Гомберг понимал, получение (выдачу) товара, выдачу заработной платы; произошедшие изменения товарной массы в результате отмеченных действий, увеличение товарной массы в результате начисления заработной платы Гомберг считал явлениями. Исследование подобных явлений выражается как в определенной их оценке, так и в сравнении ряда явлений друг с другом. Единым измерителем всех явлений служит денежная единица.

Каждой однородной группе явлений соответствует определенный счет, который разделяется на две стороны - дебетовую и кредитовую. На левой (дебетовой) стороне регистрируется хозяйственное явление, которое рассматривается как следствие; на правой (кредитовой) - хозяйственное действие, которое признается причиной. Значит, каждое явление должно быть записано дважды: в дебет одного счета и кредит другого счета. Так Л. Гомберг объяснял принцип двойственности. Баланс рассматривается как таблица, в активе которой перечисляются следствия причин, указанных в пассиве.

**Теория Блатова.** Николай Александрович Блатов сконструировал модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью, - «квадрат профессора Блатова». Так, меновая теория выделяет три группы ценностей: вещественные, денежные и условные.

Модель предопределяет и классификацию счетов, и корреспонденцию между ними. Это приводит к выводу, что бухгалтерский баланс есть следствие двойной записи.

Квадрат профессора Блатова иллюстрирует все потоки ценностей:

§ обмен вещественных ценностей на деньги;

§ обмен денег на вещественные ценности;

§ обмен вещественных ценностей на условные ценности;

§ обмен условных ценностей на вещественные ценности;

§ обмен денег на условные ценности;

§ обмен условных ценностей на деньги;

§ обмен одних вещественных ценностей на другие вещественные ценности;

§ обмен одних условных ценностей на другие условные ценности.

Критики отмечали недостаток модели Н.А. Блатова - игнорирование операционных, результатных, собирательно-распределительных и регулирующих счетов, что уменьшает ее познавательную ценность.

### 3.4 Балансовую теорию бухгалтерского учета

**Балансовую теорию бухгалтерского учета** разрабатывали в основном представители германоязычных стран Европы, а также российских авторов.

Расцвет балансовой теории приходится на первую половину XX в. Если юридическая и экономическая школы объясняли бухгалтерский учет на основе юриспруденции и политической экономии, то представители балансовой теории исходили из самой бухгалтерии. Сущность бухгалтерского учета они видели в тех документах и регистрах, которые поступают бухгалтеру. Большие заслуги балансовая школа имеет в части развития вычислительной техники, в создании карточных форм счетоводства, унификации плана счетов.

Представители балансовой теории уделяли огромное внимание изучению баланса и упрощению его структуры. Они считали, что баланс должен быть понятен любому грамотному человеку. Двигаясь от общего к частному, они считали, что счета логически выходят из баланса, а не наоборот. Все хозяйственные операции можно представить в виде схем, позволяющих установить их влияние на статьи баланса, принимая знак « + » для обозначения увеличений и знак « - » для обозначения уменьшений. Отсюда выводится закон двойственности: каждая операция двойственна по своей природе, поскольку имеет своим результатом двойное изменение в балансе. В дебете отражается увеличение активных и уменьшение пассивных статей баланса, в кредите отражается увеличение пассивных и уменьшение активных статей.

Однако критики выявляли уязвимые места и в балансовых теориях. Прежде всего они отмечали сомнительность в правильности отождествления пассивных частей имущества с отрицательным имуществом (М. Берлинер, Л. Пти, И.Ф. Шер, Ф.В. Езерский и др.).

**Теория Крекнита.** По мысли В. Крекнита каждое хозяйство - это



самостоятельное целое, которое может иметь материальные ценности, права требования и долги. Статья баланса «Капитал» представляет собой сумму задолженности собственнику предприятия. Отсюда баланс - это соотношение материальных ценностей и прав требования (актив) и долги предприятия (пассив). Каждый счет подразделяется на две части, одна из которых служит для регистрации возникновений, а другая - для регистрации исчезновений. Поскольку факты возникновения и исчезновения являются прямо противоположными друг другу, очевидно, что возникновение актива должно отмечаться на левой стороне счета, а возникновение пассива - на правой, исчезновение актива - на правой стороне счета, а исчезновение пассива - на левой. Прибыли и убытки также должны записываться сразу после их возникновения. Прибыль - это долг хозяйства по отношению к тому, кто принимает на себя риск. Таким образом, характерными особенностями теории Крекнита являются следующие:

- хозяйство следует считать самостоятельным организмом, обладающим материальными ценностями, правами требования и долгами;
- капитал представляет собой органическую часть пассива, кредиторскую задолженность собственнику;
- счета предназначены для регистрации возникновений и исчезновений отдельных частей актива и пассива баланса в равновеликой сумме.

**Теория Берлинера.** В основе счетной теории, предложенной Манфредом Берлинером в 1924 г., лежит понятие о хозяйстве, обособленном от своего владельца. Имущественное состояние хозяйства отражается его балансом, состоящим из двух частей - актива и пассива. Актив представляет собой совокупность положительного имущества, а пассив - отрицательного.

Все изменения актива и пассива Берлинер называет хозяйственными оборотами, которые делит на внешние (взаимоотношения с третьими лицами) и внутренние. В основе всех без исключения оборотов лежит акт мены, предполагающий одновременное и равновеликое увеличение одной статьи баланса и уменьшение другой статьи баланса. Следовательно, каждый хозяйственный оборот является двойственным по своей природе.

**Теория Галагана.** Александр Михайлович Галаган указывал, что счетоводство имеет свой определенный объект исследования - единичное хозяйство и работа этого хозяйства. Единичное хозяйство не может отождествляться с личностью его владельца, поэтому в бухгалтерском учете должно проводиться четкое разграничение между этими двумя факторами хозяйственной деятельности. Баланс хозяйства распадается на две части - актив и пассив. Актив хозяйства представляет собой совокупность вещных и личных прав этого хозяйства, пассив - совокупность обязательств хозяйства перед отдельными юридическими и физическими лицами. Последний вид обязательств равен разности между активом и итогом обязательств хозяйства перед третьими лицами. Разность эта носит название счетного капитала и является выражением общей суммы ценностей, вложенных в дело его владельцем. Таким образом, как долги хозяйства, так и счетный капитал в

равной степени являются обязательствами хозяйства.

Единая сущность актива и пассива позволяет установить единое правило для записи всех изменений, которые происходят в течение отчетного периода в составных частях актива и пассива. Каждая операция оказывает одновременно положительное и отрицательное воздействие на состояние хозяйства, следовательно, двойственна по своей природе. Правило записи на счетах бухгалтерского учета, сформулированное Галаганом, гласит, что «на дебет какого-либо счета записываются операции, оказывающие положительное влияние на ту или иную часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке счета; на кредит какого-либо счета записываются операции, оказывающие отрицательное влияние на ту часть актива или пассива хозяйства, которая показана в заголовке этого счета».

Итак, основными особенностями теории Галагана являются следующие:

- в основе счетоведения лежит понятие о хозяйстве как о самостоятельном целом, обладающем материальными ценностями, правами требования и обязательствами перед третьими лицами и владельцем хозяйства;
- все счета, открытые в пределах хозяйства, однородны по своей природе и предназначены для регистрации положительных и отрицательных влияний хозяйственных операций на имущественное состояние хозяйства.

**Теория Росси.** Джузеппе Росси развивал математическую теорию бухгалтерского учета, в основу которой положено уравнение, выражающее имущественное состояние хозяйства:  $A - П - K = O$ ,

где А - актив; П - пассив (обязательства); К - чистый капитал.

Это уравнение показывает, что имущественное состояние хозяйства формируется из положительных и отрицательных элементов, равных в совокупности друг другу.

Экономическое значение указанных элементов устанавливается с помощью таблиц, называемых счетами. Эти таблицы, или счета, предназначены:

- для классификации положительных и отрицательных элементов хозяйства по их экономическому содержанию;
- для символического обозначения, является данный элемент положительным или отрицательным.

При регистрации изменений в активе основное уравнение примет следующий вид:  $(A + a - a) = П + K$ , или  $A + a = П + K + a$ .

При регистрации изменений в пассиве основное уравнение будет принимать такой вид:  $A = (П - п + п) + K$ , или  $A + п = П + п + K$ .

Таким образом, Росси не пытается исследовать экономическую или юридическую природу ценностей либо отдельных частей хозяйства. Все правила записей по счетам сводятся лишь к обеспечению правильности математических уравнений, отдельные части которого автоматически показывают порядок записи по счетам тех или иных сумм.

**Теория Кольманна.** Л. Кольманн назвал свою теорию чисто материалистической хозяйственной теорией. Он рассматривает хозяйство как

совокупность инвентарных ценностей и инвентарных долгов. Вместо «олицетворения хозяина» Кольманн становится на место администратора хозяйства. С точки зрения администратора, капитал представляет собой математическое отношение, существующее между администратором и владельцем хозяйства и является отрицательной величиной (-). Отличие чисто материалистической теории от ранее рассмотренных хозяйственных теорий состоит в разном понимании природы прибылей и убытков. Прибыль - возникновение отрицательного математического отношения администратора к владельцу хозяйства, убыток - исчезновение отрицательного математического отношения администратора к владельцу хозяйства.

**Теория Гюгли.** Автор материалистической теории Фридрих Гюгли утверждал что двойная бухгалтерия отличается от простой выявлением изменений капитала счетным путем. Чистый капитал представляет собой разницу между суммой имущества и обязательствами хозяйства. Для отражения хозяйственных операций в двойной бухгалтерии должно быть два ряда счетов: ряд счетов имущественных и ряд счетов чистого капитала.

В активных и пассивных счетах дебетовая сторона имеет положительное значение и предназначается для записи активных статей, а кредитовая сторона имеет значение отрицательное и служит для регистрации пассивных статей. Каждая хозяйственная операция при увеличении части актива должна вызывать одновременное уменьшение другой части актива или увеличение чистого капитала, и наоборот, при уменьшении части актива одновременно должно иметь место или увеличение другой части актива, или же уменьшение чистого капитала. Таким образом, каждая операция одновременно вызывает две записи на противоположных сторонах двух разных счетов: по дебету одного и кредиту другого. Эту закономерность Гюгли поясняет алгебраическими уравнениями:

§ активные и пассивные счета: Дебет - Кредит = Сальдо  $(a + b) - (a + c) = s$ ;

§ счета чистого капитала: Кредит - Дебет = Сальдо  $b - c = s$ ,

где  $a$  - операции, не влияющие на величину чистого капитала;  $b$  - операции, увеличивающие чистый капитал;  $c$  — операции, уменьшающие чистый капитал;  $s$  - чистый капитал. Равенство сумм дебетовых и кредитовых оборотов по счетам является следствием объединения двух приведенных уравнений в одно общее: Кредит = Дебет  $(a + b) + c = (a + c) + b$ .

**Теория Рейша и Крейбига.** Рейш и Крейбиг указывали, что задачами и предметом двойной бухгалтерии являются:

§ учет отдельных частей имущества, их увеличений и уменьшений;

§ учет чистого капитала и его изменений в результате прибылей и убытков.

Эти задачи решаются с помощью двух рядов счетов: счетов имущественных и счетов чистого капитала. Для каждого ряда счетов существуют прямо противоположные правила регистрации учитываемых изменений. Рейш и Крейбиг пришли к выводу, что эта противоположность является существенным признаком двойной системы счетоводства и вытекает из необходимости так взаимно связать указанные два ряда счетов, чтобы

результаты, выявляемые данными рядами, взаимно компенсировались, а не просто удваивались, слагались друг с другом.

**Теория Пти.** Он отмечает характерную особенность баланса, состоящую в том, что капитал хозяйства помещается дважды: в пассиве - в общей его сумме, в активе - расчлененным по отдельным категориям ценностей.

Подвергая тщательному анализу основные положения, встречающиеся в счетных теориях различных авторов, Пти приходит к мнению, что без использования фиктивных представлений ни одна из них не в состоянии удовлетворить второму из требований, предъявленных к рациональной счетной теории. Пти останавливается на счетном правиле: положительная разность заносится в кредит счета, отрицательная - в дебет счета. Счетные величины как активного, так и пассивного имущества конструируются из целого ряда последовательных изменений только слагаемых и вычитаемых. Если для отметок всех изменений будет отведена особая таблица, то она должна быть разделена на две стороны, на которых изменения положительные или отрицательные будут записываться отдельно друг от друга. Такая таблица известна в счетоводстве под названием счета.

Исследуя порядок функционирования активных и пассивных счетов, можно обнаружить, что положительными изменениями (дебет счета) будут поступления вещественных ценностей, уменьшение долгов предприятия; а отрицательными изменениями (кредит счета) будут выдачи вещественных ценностей, уменьшение прав требования, увеличение долгов предприятия.

Переходим теперь к регистрации торговых расходов и всякого рода прибылей и убытков. Счет прибылей и убытков, а также счет капитала обладают характером, противоположным характеру имущественных счетов, что вполне соответствует счетному правилу, предложенному Л. Муто и гласящему, что положительная разность, или чистый капитал, записывается в кредит соответствующего счета.

Из всего сказанного Пти заключает, что:

§ характерным признаком двойной бухгалтерии является двойной учет чистого капитала, для чего используются два противоположных друг другу ряда счетов;

§ целью такого учета является необходимость показать состояние предприятия в двух разрезах, но в единой и полной счетной таблице.

С точки зрения правил счетной регистрации все счета объединяются в две группы: группа А, или группа прямых счетов, и группа Б, или группа обратных счетов. К группе А относятся счета для учета материальных ценностей, дебиторов и кредиторов, в совокупности составляющие актив и пассив баланса. Группа Б составляется из счетов начального капитала, прибылей и убытков.

Учитываемые всеми этими счетами изменения чистого капитала могут быть сведены к следующим трем видам: ценностные изменения; изменения формы; смешанные изменения.

Резюмируя изложенные рассуждения Л. Пти, отметим основные положения его теории:

- основным принципом является двойная регистрация чистого капитала предприятия, который представляет собой разность между активом и пассивом;
- два ряда счетов включают в себя счета группы А, предназначенные для регистрации статики, и счета группы Б, необходимые для регистрации динамики чистого капитала;
- каждая хозяйственная операция вызывает изменения в двух счетах, сводящиеся к трем типам: по содержанию, по форме и смешанные;
- строение и содержание баланса объясняется слиянием в один общий баланс двух разных балансов: статического и динамического.

**Теория Шера (1922).** Иоганн Фридрих Шер отмечал, что двойная бухгалтерия является совершеннейшей, поскольку отражает не только кругооборот ценностей данного хозяйства, но и расходы и доходы отдельного хозяйства; в этих целях счету состояния, увеличения или уменьшения экономических и юридических видов ценностей противопоставляются счет чистого капитала и счет его уменьшений и увеличений, вызванных доходами и расходами. И.Ф. Шер формулирует правило (постулат Шера): сальдо счетов статических равно и взаимно противоположно сальдо счетов динамических.

Основные положения систематической теории Шера:

§ приведены в строгую систему внешние и внутренние операции юридического и экономического характера;

§ двойственность хозяйственных операций объясняется с помощью алгебраических уравнений, выводимых из формулы  $A - П = К$ ;

§ правило (постулат Шера), которое позволило в будущем дополнить бухгалтерский баланс отчетом о прибылях и убытках;

§ уравнение Шера наглядно показывает, что финансовый результат деятельности организации будет одинаковым как в статике, так и в динамике;

§ обоснована возможность противопоставления имущества источникам его образования, что раскрывает экономическую форму и юридическое содержание.

**Теория Езерского.** Федор Венедиктович Езерский - создатель тройной формы учета, которая, устраняет недостатки двойной бухгалтерии, поскольку позволяет на любой момент времени представить собственнику финансовый результат предприятия и установить дату, с которой предприятие начнет покрывать свои расходы и приносить прибыль. Ф.В. Езерский устанавливает три основные задачи, которые счетоводство должно решать в целях удовлетворения потребностей экономической жизни современного общества:

- счетоводство должно давать непрерывную картину актива и пассива предприятия, т.е. его непрерывный инвентарь;

- счетоводство должно показывать отдельно для каждой отрасли или специальности предприятия валовые прибыли и убытки;

- счетоводство должно иметь достаточно простые формулы проверок, которые могут гарантировать без ошибок точность соответствующих выводов.

Все эти задачи счетоводство решает путем регистрации хозяйственных оборотов предприятия, причем регистрация эта складывается из следующих

записей: хронологической, систематической и сводной. Каждому виду записей должны соответствовать свои книги, или, как говорит Езерский, параллели.

Первая параллель, или капитальная книга, предназначается для хронологической записи и заменяет собою кассовый журнал и мемориал.

Вторая параллель, или книга систематических счетов, заменяет собой все вспомогательные книги (регистры аналитического учета).

Третья параллель, или сводно-отчетная книга, служит для объединения в ней записей обо всех хозяйственных операциях, для сравнения этих записей между собой и, наконец, для составления полного отчета о хозяйственной деятельности предприятия.

Подводя итоги, отметим основные положения теории Езерского:

- учет хозяйственной деятельности предприятия осуществляется при помощи трех параллелей (книг): хронологической, или капитальной книги, систематической книги и сводно – отчетной книги;

- записи в каждой книге сводятся к регистрации трех важнейших моментов каждой хозяйственной операции: приход, расход и результат приходно – расходной операции;

- правильность записей в каждой книге удостоверяется тремя признаками верности, присущими каждой параллели;

- каждая операция имеет два важнейших следствия: влияет на основные части имущества, влияет на общую величину первоначального капитала;

- для первой группы следствий предназначаются графы «касса» и «ценности» в капитальной книге, «приход и расход» в сводно – отчетной книге, таким образом, эти графы соответствуют имущественным счетам;

- для учета второй группы следствий служат графы «остаток (вывод)» в капитальной книге и «вывод» в сводно-отчетной книге, соответственно эти графы можно считать рядом счетов капитала.

**Теория Панайотопуло.** Греческий специалист Панайотопуло указал, что счетоведение имеет своим предметом принципы и правила, относящиеся главным образом:

- к организации счетоводства в единичном хозяйстве;

- к систематической регистрации хозяйственных операций предприятия;

- к выявлению и анализу экономического состояния предприятия.

Каждое предприятие обладает некоторым имуществом или активом, состоящим из ряда вещественных и невещественных ценностей. Стоимость всех этих ценностей должна быть выражена в денежных единицах.

Для учета всех без исключения изменений в активе, пассиве и капитале, вызываемых хозяйственными операциями предприятия, открываются особые двусторонние таблицы, или счета, в которых состояние и увеличение актива записываются на той же стороне, на которой они находятся в уравнении баланса, а уменьшения отмечаются на противоположных сторонах счетов.

Применяемые в счетоведении термины «дебет» и «кредит» могут характеризовать: «дебет» - как состояние и увеличение актива, так и уменьшение пассива и капитала, а «кредит» - как уменьшение актива, так и

состояние и увеличение пассива и капитала.

Особенность счета убытков Панайотопуло объясняет тем, что они являются отрицательными по отношению к счетам прибылей и капитала. На таком счете убытки непрерывно складываются для того, чтобы по окончании отчетного периода дебетовое сальдо этого счета было погашено прибылями. Система счетов должна складываться следующим образом: счета актива; контрарные счета актива; счета пассива; контрарные счета пассива; счета капитала и резервов; счета прибылей (временные); контрарные счета капитала и прибылей

Теория Панайотопуло доказывает, что единственно истинной счетной теорией является теория трех рядов счетов, в основе которой лежит формула  $A = П + К$ .

Именно во второй половине XIX - начале XX в. из практики окончательно выделилась теория бухгалтерского учета. Наука начинается с критики мифов, попытки объяснить те или иные явления хозяйственной жизни. Первые ученые бухгалтеры показали недостаточность применяемых форм, они впервые стали конструировать учетные категории, осмыслили функции бухгалтерского учета и задумались над его эффективностью. Новая методология и начало использования в конторах вычислительных приборов позволили бухгалтерии войти в XX в. в совершенно ином качестве.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Теория Панайотопуло
2. Теория Езерского
3. Теория Рейша и Крейбига
4. Теория Гюгли
5. Теория Росси
6. Теория Крекнита
7. Теория Пти.
8. Теория Дегранжа

### **Список используемой литературы**

1. История бухгалтерского учета: Учебник. Соколов Я.В., Соколов В.Я. - М: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.
2. Лупикова Е. В. История бухгалтерского учета. – М: Издательство КноРус, 2006. – 240 с.

### **Тест**

1. Кто сформулировал правило: «Ни одного хозяйственного субъекта нельзя сделать должником без его согласия»:  
А) В. Джитти  
Б) Ф. Гаратти  
В) Л. Пачоли
2. Разделение учета на синтетический и аналитический было предложено:

- А) Ж. Савари  
Б) Л. Пачоли  
В) М. де ла Портом
3. В основе камеральной бухгалтерии лежит учет:  
А) доходов и расходов  
Б) имущества  
В) денежных средств
4. Классификация счетов на живые и мертвые была предложена:  
А) Д. Манчини  
Б) Л. Пачоли  
В) А. ди Пиетро
5. Создателем английской формы счетоводства считают:  
А) Э. Джонса  
Б) Дж. Меллиса  
В) Д. Дефо
6. В Германии считали правильной оценку:  
А) рыночную  
Б) фактическую (по себестоимости) В) плановую
7. Впервые систематизацию счетов и типовых их корреспонденций произвел:  
А) Гельвиг  
Б) И. Швайкера  
В) И. Готлиба
8. Постулат «сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов)» носит имя:  
А) М. де ла Порта  
Б) Ж. Савари  
В) Л. Пачоли
9. Основы бухгалтерской этики были заложены:  
А) Л. Пачоли  
Б) А. ди Пиетро  
В) Б. Вентури
10. М. де ла Порт сформулировал постулат:  
А) сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов)  
Б) сумма сальдо аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они открыты  
В) сумма дебетовых и кредитовых оборотов всегда тождественна в одной системе счетов  
Г) сальдо счетов собственника всегда равно сумме счетов имущества и обязательств



## Глава 2 ОСНОВНЫЕ ИДЕИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В XX в.

### Тема 4 Основные идеи бухгалтерского учета в XX и XXI в.

#### 4.1 Британо – американская школа

Двадцатое столетие - эпоха глобальных преобразований в промышленности, торговле и социальной жизни. Во-первых, социалистическая революция в России расколола мир на два конкурирующих экономических и политических блока. Во-вторых, две мировые войны привели к Великой экономической депрессии в странах Европы. США также испытали все тяготы экономической депрессии, поскольку вследствие отказа от политики изоляционизма в начале XX в. основные рынки сбыта находились в европейских странах. Геополитическое расположение США, удаленность от театра военных действий оказались крайне выгодными. В то время как Европа воевала, а потом восстанавливалась, американская экономика набирала силу, поставляя в Великобританию и Россию продовольствие, военную технику и др. Поэтому эволюция бухгалтерского учета в XX в. проходила под влиянием коммерческой и политической экспансии США.

Именно возрастание экономического потенциала страны в послевоенный период, концентрация промышленного капитала, развитие коллективных форм собственности увеличили спрос на услуги бухгалтеров, что и привело к быстрому развитию теории и практики бухгалтерского учета.

Первые попытки введения принципов бухгалтерского учета были предприняты отдельными специалистами, позднее исследования стали приобретать коллективный характер. Работы авторов, как правило, не были направлены на какую-то определенную учетную деятельность, а охватывали проблему в целом. В основе исследований лежало наблюдение практики учета (эмпирический подход), а не предписание норм (нормативный подход). Полученные результаты рассматривались как часть бухгалтерского учета, что замыкало цикл исследования «практика - теория - практика». Кроме того, в работах не было ни критической оценки практики, ни анализа методов исследования, поэтому новые поколения бухгалтеров обучались на том же уровне, что, очевидно, не способствовало развитию бухгалтерского учета.

Наиболее известными индивидуальными исследователями первой половины XX в. были В.А. Патон (1922), Т.Н. Сандерс, Х.Р. Хатфилд и У. Моор (1938), С. Гилман (1939).

**Патон** выдвинул 10 постулатов:

1. самостоятельно хозяйствующего субъекта (имущественной обособленности);
2. функционирующего предприятия (непрерывности деятельности) ;
3. равенства совокупной стоимости имущества совокупной стоимости капитала;

4. бухгалтерского баланса как средства представления финансового состояния предприятия;
5. постоянной денежной единицы измерения;
6. затрат как исходной оценки (историческая стоимость);
7. затрат как оценки продукции (фактическая себестоимость);
8. приоритетности вычета убытков из накопленной прибыли;
9. прибыли как источника выплат дивидендов акционерам;
10. ФИФО как метода оценки запасов (оценка по стоимости первых по времени закупок).

*Сандерс, Хатфилд и Моор* провели исследование на основе опроса лиц, составляющих и использующих финансовую отчетность, изучения литературы и законодательства. В результате они определили группы принципов: общие, отчета о прибылях и убытках, баланса, консолидированного баланса, комментариев и примечаний. К наиболее важным из этих принципов относятся следующие:

- бухгалтерский учет должен сообщать о финансовом положении и формировании прибыли предприятия;
- статьи капитала и доходов должны быть разграничены;
- данные прошлых периодов должны быть доступны для анализа;
- учетная трактовка объектов должна быть последовательной;
- должен главенствовать консервативный подход (внеоборотные активы должны оцениваться по остаточной стоимости, а запасы и затраты - по наименьшей из двух: или по себестоимости, или по рыночной цене; необходимо создавать резерв на покрытие убытков и признание условных обязательств, оценка которых существенна, и т.п.);
- нереализованный доход не должен включаться в расчет прибыли;
- внереализационная прибыль должна отражаться отдельно;
- исправления ошибок предыдущих отчетных периодов должны отражаться в отчете о прибылях и убытках;
- соответствие и периодичность затрат и результатов.

*Гилман* выделил и охарактеризовал доктрины (требования) и соглашения (допущения) бухгалтерского учета. К первым он отнес консерватизм, раскрытие, последовательность и материальность. Ко вторым - самостоятельно хозяйствующего субъекта, оценки и отчетного периода.

Коллективные исследования проводились в рамках университетов и профессиональных организаций. Американская бухгалтерская ассоциация (ААА) в 1936 г. опубликовала Временное положение о принципах бухгалтерского учета. Положение комментировали специалисты и критиковали как представители науки, так и бухгалтеры-практики; тем самым увеличился объем специальной литературы.

Наиболее горячие дискуссии были связаны с трактовкой счетов капитала, прибылей и убытков. От понимания сущности капитала и финансовых результатов зависит строение и содержание соответствующих бухгалтерских отчетов. Группа ученых, которые вкладывали в понятие капитала и

финансовых результатов экономический смысл, получила название *институалистов*. Представители бухгалтерской науки, считавшие капитал юридической категорией, относились к *персоналистам*.

Основной целью любой коммерческой организации является получение прибыли. Перед бухгалтерами была поставлена задача не только своевременно и точно определять финансовый результат, но и обеспечивать управленческий персонал информацией, необходимой для принятия решений. Максимизация прибыли в условиях рыночной экономики, когда цена определяется соотношением спроса и предложения, возможна только при эффективном управлении затратами. Поэтому вторым направлением развития учета становится производственный учет, который должен был обеспечить информационные потребности управления.

Для достижения этой цели (сделать учет орудием управления) были выдвинуты новые идеи, связанные в первую очередь с новыми системами учета затрат.

Еще в 1918 г. инженер-путеец *Г. Эмерсон* в работе «Производительность труда как основа оперативной работы и заработной платы» указал, что традиционная бухгалтерия имеет тот недостаток, что никакого отношения между тем, что есть, и тем, что должно быть, не устанавливает; подлинная суть учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений. Суть предостережений заключается в фиксации всех отклонений от нормы.

*Чартер Гаррисон*, используя идеи Эмерсона, сформулировал принципы системы стандартных издержек (*standard costing*). Стандартные издержки - это установленные нормы расходов, основанные на натуральных измерителях, которые вводились в систему бухгалтерских счетов. Такой способ записи показывает, как фактическое течение хозяйственных процессов отклоняется от заранее намеченных целей. Основными задачами системы стандартных издержек являются управление затратами и контроль затрат; установление реальных цен; подготовка бюджетов разных уровней и различных прогнозов.

Выдающийся экономист *Джон Морис Кларк* указал в 1923 г., что для администратора каждая статья затрат имеет разную целевую установку и это главное, а распределение затрат для принятия управленческих решений значения не имеет. Эту идею, в 1936 г. использовал для разработки методологии учета в системе прямых затрат (*direct costing*) *Джонатан Харрис*. Он отмечал, что прямые затраты попадают на изделия и являются переменными (варьируются в зависимости от объема выпуска продукции), а косвенные затраты возникают за определенный период и являются постоянными (не зависят от объема производимой продукции). Поэтому первые должны капитализироваться и фиксироваться как расходы только после реализации изделий, а вторые — сразу по мере возникновения списываются на расходы отчетного периода. Таким образом, минимальная отпускная цена может быть снижена до величины прямой себестоимости, даже если она окажется ниже полной себестоимости. Поскольку предприятие все равно несет определенные

общие затраты, связанные с содержанием производственных мощностей, то такой заказ может снизить потери предприятия и тем самым повысить доход.

Попытку соединить принципы двух рассмотренных систем учета затрат в одной системе «*директ-стандарт*» предпринял *Гант*, однако, как указывали критики, такое сочетание не всегда бывает удачным.

Изначально системы учета затрат были задуманы как инструмент, позволяющий выявить неиспользованные резервы, без связи с конкретными исполнителями. В дальнейшем возникла идея использовать величину затрат для оценки тех или иных администраторов. Это привело к формированию в 1952 г. *Джоном А. Хиггинсом* концепции учета по центрам ответственности (responsibility center). Учет операций в местах их возникновения предполагает, что руководители сегментов организации подотчетны и несут ответственность за свой участок работы. Выделяют четыре вида наиболее общих центров ответственности: центры затрат, центры доходов, центры прибыли, инвестиционные центры. Центры ответственности перемещают внимание пользователей с экономической позиции на юридическую; их формирование преследует цель создать для администраторов условия самоконтроля. Юридическое значение нормативов связано с ограничением полномочий администраторов (границы доверия), экономическое - быть ориентиром, т.е. подсказкой, в организации поведения администратора.

Установление центров ответственности связано с использованием принципов психологии в управлении (бихевиоризм - наука о поведении). Так, предметом учета и контроля становится психология (поведение) лиц, занятых в хозяйственном процессе, не права и обязанности, а мотивы их действий. Наука о поведении помогла стандартизировать бухгалтерскую работу. Используя принцип «стимул - реакция» (документ как стимул предопределяет реакцию, или поведение, как администратора, так и бухгалтера), американцы построили алгоритм работы бухгалтера и подготовили почву для использования ЭВМ в учете.

Такое подчинение бухгалтерского учета целям управления привело к тому, что в США бухгалтерский учет стали разделять на финансовый учет и управленческий учет. Впервые их различия сформулировал *Чарльз Хорнгрен* в середине XX в.

Сравнение финансового и управленческого учета

Признак

Управленческий учет

Финансовый учет

Потребители информации

Внутренние пользователи (менеджеры, администраторы и т. п.)

Внешние пользователи (налоговые органы, банки, инвесторы, акционеры, инвесторы и др.)

Цель учета

Обеспечение информацией управляющих и менеджеров различных уровней для принятия управленческих решений

Составление отчетности для внешних пользователей для того, чтобы они могли оценить финансовое положение предприятия

Свобода выбора способов учета

Полная свобода, основанная на профессиональной компетенции и ответственности бухгалтера

Четко определенные принципы в соответствии с законодательством

Временной аспект

Нацеленность на будущее (прогнозы, сметы по данным предыдущего периода)

Отражение и оценка прошлых (свершившихся) событий

Измерители

Как натуральные, так и денежные

Только денежные измерители

Отчетный период

Период, удобный для администрации, - день, неделя, декада, месяц и др.

Календарный год с разбивкой на кварталы. Данные представляются нарастающим итогом

Набор показателей

Не определен

Определен соответствующими стандартами

Степень ответственности

Дисциплинарная ответственность, выговор (порицание), лишение премии

Административная (штрафы) или уголовная ответственность

#### 4.2 Разработка стандартов (норм) бухгалтерского учета и аудита

Под бухгалтерскими стандартами понимают описание методов бухгалтерского учета практически по каждому показателю бухгалтерской отчетности. Учетные стандарты — результат взаимодействия многих факторов: экономических, политических, исторических, международных и пр. Необходимость разработки стандартов возникает в результате конфликта интересов лиц, касающихся деятельности предприятия. Показатели, определяемые в системе бухгалтерского учета, влияют на распределение благ между разными группами. Вследствие этого не исключено, что на бухгалтера может быть оказано давление с целью принятия выгодного для той или иной группы лиц решения. Поэтому стандартизация способов бухгалтерского учета необходима не только бухгалтеру, но и пользователям бухгалтерской отчетности.

Профессиональные бухгалтерские организации разных стран пытались достичь единообразия способов бухгалтерского учета, применяемых на практике хозяйствующими субъектами. Например, Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса в 1946 г. начал публиковать рекомендации. Аналогично поступили Австралийский институт и Новозеландское общество. Темами рекомендаций профессиональных организаций становились, как

правило, частные вопросы, вызывавшие время от времени трудности на практике. Такой подход к установлению учетных стандартов получил название «пристрельного». В последние годы вопрос о стандартизации бухгалтерского учета вызывал горячие дискуссии, которые оформились как рыночный и регулятивный подходы.

В основе *рыночного подхода* лежит предположение о том, что отчетная информация - экономический товар, подобный прочим товарам и услугам. Поэтому она подвержена влиянию спроса (со стороны пользователей) и предложения (со стороны хозяйствующих субъектов). Во взаимодействии этих рыночных сил достигается равновесие, при котором раскрывается оптимальный объем информации по оптимальной цене. Сторонники такого подхода считают нежелательным, чтобы стандарты были обязательны для исполнения.

Защитники *регулятивного подхода* полагают, что ошибки и аномалии рынка, а также очевидная асимметрия в отношении количества и качества информации, доступной разным пользователям, ведущая к росту недоверия со стороны инвесторов, могут быть исправлены с помощью регулирования. Но возникает вопрос, кто должен устанавливать такие стандарты - профессиональные бухгалтерские организации, т.е. частный сектор, или органы, представляющие интересы общества в целом, т.е. общественный сектор. В современном бухгалтерском учете огромное влияние на то, какие практические методы или стандарты будут считаться приемлемыми, оказывают властные организации, участвующие в их разработке.

Первые бухгалтерские организации были сформированы в Европе еще в конце XIX в. Однако существенного влияния они не имели. Американская ассоциация общественных бухгалтеров (ААРА) была создана в 1899 г. в штате Нью-Йорк как объединение бухгалтеров-практиков, а в 1902 г. они объединились в рамках штатов в Федерацию обществ присяжных бухгалтеров США. В 1904 г. Федерация субсидировала первый Международный конгресс бухгалтеров, который проводится до настоящего времени каждые пять лет (кроме периода Второй мировой войны). В 1916 г. ассоциация была преобразована в Институт бухгалтеров США, который насчитывал 1150 членов. В 1917 г. Институт был переименован в Американский институт бухгалтеров и просуществовал до 1957 г., когда был сформирован Американский институт дипломированных общественных (присяжных) бухгалтеров (АИСПА).

Бухгалтеры-теоретики (преподаватели университетов) в 1916г. объединились в Американскую бухгалтерскую ассоциацию (ААА), что позволило объединить усилия ученых для проведения коллективных научно-практических исследований.

Бухгалтеры США, область интересов которых была связана с производством и управлением, в 1919 г. объединились в Национальную ассоциацию бухгалтеров управленческого учета (ИСМА).

В настоящее время во многих странах существуют организации, наделенные правом устанавливать стандарты бухгалтерского учета. Например,

в Великобритании в 1974 г. был создан (путем преобразования Института присяжных бухгалтеров Англии, Уэльса и Шотландии, который существовал с XIX в.) Консультативный комитет бухгалтерских организаций. В 1990 г. его функции были переданы Совету по стандартам бухгалтерского учета (ASB), который назначается правительством и подотчетен Совету по представлению финансовой отчетности (FRS) для общественного сектора. В Канаде на уровне Содружества ведущей организацией является CICA, представительства которой есть в каждой из десяти провинций. Профессиональное регулирование бухгалтерского учета в Австралии осуществляют две организации: Австралийское общество дипломированных бухгалтеров-практиков (ASCPA), которое существует с XIX в. и насчитывает в настоящее время около 75 тыс. человек, и Институт присяжных бухгалтеров Австралии (ICAA), возникший путем последовательного объединения других организаций, численностью около 15 тыс. человек. В Новой Зеландии развитием бухгалтерского учета занимается Общество бухгалтеров Новой Зеландии (NZSA), которое было создано путем преобразований различных профессиональных организаций, существующих с 1894 г.

Бухгалтерский учет во второй половине XX в. приобретает слишком большое значение, чтобы оставлять все решения на усмотрение одних бухгалтеров. Изменения, происходящие в британо-американских странах, свидетельствуют о том, что на первый план выходит механизм, сочетающий в себе силы специалистов по бухгалтерскому учету и правительства с участием прочих заинтересованных сторон (представителей банковских, страховых, фондовых и иных институтов). Так, в 1974 г. Американский институт дипломированных общественных (присяжных) бухгалтеров (AICPA) в связи с тем, что, не имея хорошо проработанной теоретической базы, с задачей регулирования бухгалтерского учета не справлялся, был преобразован в Совет по стандартам бухгалтерского учета (FASB), где теоретики и практики объединили свои усилия. Другой важной регулирующей бухгалтерский учет организацией является Комиссия по ценным бумагам и биржам (SEC), в обязанности которой входит управление внешней отчетностью корпораций. Именно SEC, являясь правительственной организацией, наделенной соответствующими властными полномочиями, утверждает стандарты, выпускаемые FASB, в качестве общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP) - General Accepted Accounting Principles.

Таким образом, к концу XX в. в результате развития законодательных норм, регулирующих деятельность корпораций, и введения стандартов бухгалтерского учета бухгалтеры имели все больше ограничений в выборе форм представления информации для внешних пользователей.

#### 4.3 Профессиональная этика

Профессиональная этика является основой общественного доверия. Если общество теряет доверие к услугам профессионалов, то перестает ими

пользоваться, и профессия, как особый вид деятельности группы людей, выполняющих социально значимые функции, постепенно вымирает. Гринвуд, обобщая результаты социологических исследований, вывел пять свойств, характерных для всех профессий: теоретические знания, авторитет, поддержка общества, кодексы этического поведения, культура.

Профессионализм опирается на знания, т.е. на теоретическую базу, которая позволяет на практике развивать навыки. Достижение профессионального уровня предполагает приобретение как интеллектуального, так и практического опыта, образование в высших учебных заведениях представляется необходимым для создания базы практической деятельности и вступления в ряды профессионалов.

Авторитет профессии поддерживается с двух сторон: внутренней средой (самой профессией) за счет знаний, дисциплины, квалификации профессионалов и внешней средой (клиентами, пользователями бухгалтерской информации).

Авторитет профессии требует поддержки со стороны общества. Обычно она осуществляется на законодательном уровне путем предоставления определенных прав (лицензирование обязательного аудита, аккредитация учебных центров по подготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов и др.) и привилегий (профессиональная независимость, саморегулирование и защита от влияния общественного мнения).

Для обеспечения общественного контроля каждая профессия создает профессиональный кодекс, которым определяется дисциплина и поведение ее членов и регулируются отношения «клиент - профессионал», «общество - профессионал», «профессионал - профессионал».

Культура профессии представляет собой совокупность социальных ценностей, норм поведения и символов. Ценности — это фундаментальные убеждения, которые влияют на поведение в особых ситуациях. Как правило, социальные ценности являются общечеловеческими (например, честность, ответственность, т.е. чувство долга), но могут определяться и национальными или религиозными (особенно в странах Востока) особенностями, сложившимися в той или иной стране. Например, приоритетность интересов государства и человека различается в США и России. В России традиционно негативное отношение большинства граждан к государственному имуществу, которое раньше выражалось в казнокрадстве, а сейчас - в нежелании платить налоги. Американские традиции прямо противоположны: уплата налогов считается гражданским долгом. Стремление простого американского гражданина проследить за законопослушностью своего соседа или коллеги для человека, воспитанного в российских традициях, не всегда кажется порядочным. Отсюда и разное отношение к обязанности бухгалтера оповещать государственные органы (в России это налоговые службы) о нарушениях закона при осуществлении деятельности организаций. Даже при внесении такой обязанности в российский кодекс профессиональной этики прецедентов



скорее всего не будет, поскольку работодатели одним из качеств «хорошего» бухгалтера до сих пор считают умение скрывать действительное положение вещей от налоговых органов.

Важным атрибутом профессии считаются профессиональные символы (эмблемы, гимны, девизы и др.), которые ассоциируются с этим видом деятельности, идентифицируют принадлежность человека к той или иной профессиональной группе, укрепляют имидж профессии.

Герб бухгалтеров был разработан *Ж.Б. Дюмарше* и представлен международному конгрессу бухгалтеров в 1946 г. В овале путем наложения изображены весы (символизирующие баланс — равенство актива и пассива), солнце (символ того, что бухгалтерский учет освещает все стороны деятельности предприятия) и кривая Бернулли (символизирует бесконечность, т.е. означает, что учет, возникнув однажды, будет существовать всегда). По краю овала расположен девиз «Conscience, independence, science» - «Доверие, независимость, наука». Герб бухгалтеров до настоящего времени является международной эмблемой, символизирующей принадлежность к бухгалтерской профессии.

Символом Института профессиональных бухгалтеров России является «галочка», или «крыж». Такой знак используют в работе для проверки правильности разнесения сумм из документов в регистры и для контроля полноты учетных записей.

Разработку положений Кодекса профессиональной этики следует считать большой заслугой американской бухгалтерии. *Джон Лестинг Керри* (1900-1984) внес огромный вклад не только в создание этого Кодекса, но и в пропаганду этики. Первый этический кодекс бухгалтеров был принят в 1987 г. В настоящее время его основные принципы сводятся к тому, что профессиональный бухгалтер должен:

- быть прямолинейным и честным при выполнении профессиональных обязанностей;
- быть принципиальным и не вызывать предубеждения;
- обладать высоким уровнем компетенции и постоянно поддерживать его на должном уровне;
- сохранять конфиденциальность информации, кроме случаев, требующих по закону отражать такую информацию;
- соблюдать независимость (как моральную, так и материальную).

Для обеспечения выполнения этических норм необходимо предусмотреть меры дисциплинарного воздействия, а в особых ситуациях даже гражданской и уголовной ответственности. К таким мерам можно отнести общественное порицание (в профессиональной среде), создание и публикация «черных списков» недобросовестных бухгалтеров, приостановку на время или лишение права заниматься данным видом деятельности и т.д.

Таким образом, основные принципы профессиональной этики укрепляют статус бухгалтера, повышают престиж и доверие к бухгалтерской профессии и, как следствие, увеличивают спрос на бухгалтерские услуги.

#### 4.4 Международная унификация учета

Испокон века бухгалтеры на каждом предприятии выбирали свои подходящие только для них и собственников приемы. В начале XX в. появилось множество корпораций, и различия в учетных системах стали мешать:

- инвесторам - экспортировать товар за рубеж;
- бухгалтерам - менять место работы;
- программистам - сбывать и тиражировать программные продукты;
- преподавателям - комплектовать группы обучающихся;
- авторам - распространять книги.

Впервые проблема была поставлена в 1904 г. на первом Международном конгрессе бухгалтеров.

Нестыковка моделей бухгалтерского учета носит глобальный характер и известна как *проблема унификации* бухгалтерского учета.

К настоящему времени наибольшую известность получили два подхода к решению этой проблемы: гармонизация и стандартизация. Изначально эти понятия различались и по сути, и по принципам их реализации, однако в последние годы они используются либо как синонимы, либо как взаимодополняющие понятия.

Идея *гармонизации* различных систем бухгалтерского учета реализуется в рамках Европейского сообщества (ЕС). Логика ее такова: в каждой стране могут существовать своя система учета и система стандартов, регулирующих ее. Главное, чтобы эти стандарты не противоречили друг другу, т.е. находились в гармонии. В основе практической реализации идеи гармонизации лежит политическое соглашение стран — членов ЕС, поэтому основные положения учетных директив включены в национальные законодательства этих стран, имеющих отношение к бухгалтерскому учету.

Идея *стандартизации* учетных процедур реализуется в рамках унификации учета, которую проводит Комитет по международным стандартам бухгалтерского учета. Логика этого подхода такова: должен существовать унифицированный набор стандартов, применяемых к любой ситуации в любой стране. Поэтому становится бессмысленной разработка национальных стандартов. Что касается единых стандартов, то в отличие от ЕС они должны приниматься в результате добровольного соглашения профессиональных организаций стран.

Из всего многообразия учетных систем можно выделить три основных типа:

1) *британо-американская модель* - наиболее распространенная, применяется в США, Великобритании, Нидерландах, Канаде, Индии, Австралии, ЮАР и др. Отличительной особенностью является ориентация отчетности на инвесторов и кредиторов. Обеспечение информацией государства (в лице налоговых органов) выведено за рамки финансового учета

и отчетности. Данная модель базируется на национальных стандартах бухгалтерского учета США, которые принято называть GAAP;

2) *континентальная модель* объединяет учетные системы Франции, Германии, Австрии и некоторых других стран Европы. Близки к ней Япония и Россия. Модель отличается высокой степенью вмешательства государства в учетную политику (применение единого плана счетов, следование утвержденным принципам отражения операций, ориентированность на удовлетворение информационных потребностей налоговых и иных органов государственной власти и др.). Практика учета одной страны существенно отличается от практики другой;

3) *система подготовки финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО, или IASB)*. Это наднациональные принципы, которые могут быть заложены в основу национальных стандартов по бухгалтерскому учету. МСФО также могут использоваться для составления финансовой отчетности международных корпораций в качестве основных стандартов.

На сегодняшний день в мировой практике сложилась традиция, по которой отчетность крупных европейских, в том числе российских, корпораций пересчитывается в соответствии со стандартами США, т.е. с GAAP. Это объясняется стремлением европейских компаний вести биржевые операции на американских фондовых биржах, экспансией американских корпораций на европейском рынке и т.п.

Однако до создания обязательных для практического применения международных стандартов и мировой унификации учета еще очень далеко. Главной причиной этого является то, что в национальных системах бухгалтерского учета для исчисления прибыли используются свои денежные единицы (валюта). Кроме того, эти системы основаны на вековых национальных традициях делового оборота.

Резюмируя изложенное, отметим, что в XX в. учет становится социальным явлением. Содержание бухгалтерского учета постоянно изменяется в соответствии с требованиями общества. Для обеспечения интересов внешних пользователей формируются принципы финансового учета и финансовой отчетности. Для удовлетворения информационных потребностей управления и принятия эффективных управленческих решений начинает активно развиваться управленческий учет. Именно изменения социальной среды выступают факторами развития бухгалтерского учета и отчетности. Это традиционная точка зрения, однако есть и альтернативный взгляд. Теория, выдвинутая Зомбартом в 1924 г., гласит, что развитие двойной бухгалтерии было настолько важным, что привело к подъему капитализма. Так или иначе, взаимоотношения между бухгалтерским учетом и обществом объективно существуют.

## **Вопросы для самоконтроля**

### **1. Учетная политика и примечания к финансовой отчетности**

2. Метод бухгалтерского учета
3. Развитие бухгалтерской профессии
4. Отчет о прибыли и убытках
5. Создание системы бухгалтерского учета, совместимой с МСФО
6. Бухучет XXI века: реалии и перспективы

### **Список использованной литературы**

1. Андросов А.М. «Бухгалтерский учет и отчетность в России» М.: МЕНАТЕПИНФОРМ, 2004.
2. Баканов М.И. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа. - Н.: Учебник Финансы и статистика, 2007.
3. «Бухгалтерско-аудиторский портфель» - М.: «СОМИНТЭК», 2004.
4. Вещунова Н.Л., Фомина Л.Ф. «Бухгалтерский учет на предприятиях различных форм собственности» - М.: «МАГИС», 2005.
5. Ефимова О.В. Финансовый анализ. - М.: Издательство «Бухгалтерский учет», 2008.
6. Ковалев В.В., Патров В.В. Как читать баланс. - М.: Финансы и статистика, 2008.

### **Тест**

1. Что было предметом изучения юридической теории двойной записи:  
А) документы  
Б) ценности  
В) ресурсы предприятия
2. Базовой наукой балансовой теории двойной записи является:  
А) право  
Б) политэкономия  
В) математика
3. Автором логисмографии – нового учения о бухгалтерском учете итальянской школы - является:  
А) Дж. Чербони  
Б) Ф. Вилла  
В) Ф. Беста
4. Представители какой школы вывели бухгалтерский учет на макроуровень:  
А) юридической  
Б) экономической  
В) балансовой
5. Счетоводную, экономическую и классовую функцию бухгалтерского учета называли:  
А) Леоте и Гильбо  
Б) Ф. Беста  
В) Л. Сей

6. Представители экономической теории считали целесообразным признавать доходы:

- А) по методу начисления (отгрузки)
- Б) по мере оплаты счетов покупателями
- В) не имело принципиального значения

7. Основателем балансоведения считают:

- А) Л. Пачоли
- Б) Э. Мудрова
- В) И. Шера

8. Философская теория бухгалтерского учета, объяснявшая двойную запись с помощью причинно-следственных связей, была предложена:

- А) Ф. Гюгли
- Б) Л. Гомбергом
- В) М. Берлинером

9. Теория Е. Е. Сиверса получила название:

- А) меновой
- Б) философской
- В) математической

10. Автором, который сформулировал принципы системы стандартных издержек, был:

- А) Чартер Гаррисон
- Б) Джон Хиггинс
- В) Лоуренс Дикси

## **Тема 5 Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета и аудита**

### 5.1 Закономерности исторического развития бухгалтерского учета

Практика учета имеет тысячелетнюю историю, в течение которой были созданы стереотипы учета различных этнических вариантов. Теория учета начала развиваться с XV в. с одновременной формализацией в постулатах (законах, правилах) и стереотипах (общих признаках). Закономерности эволюции сформулированы Т.Н. Мальковой в понятиях парадигм бухгалтерского учета: функциональности, формализованности, организации бухгалтерского учета, суверенитета и исторической преемственности.

**Парадигма функциональности** состоит в единстве экономической и контрольной функций бухгалтерского учета, реализация которых обеспечивается методологией как совокупностью профессионального инструментария. Экономическая функция бухгалтерского учета проявлялась (и проявляется) в информационной имитации хозяйственной деятельности. Информационное содержание позволяет выполнить контрольную функцию бухгалтерского учета. Контрольная функция означала ответственность учетных работников за соответствие хозяйственной деятельности нормам управления на

основе осуществления в документальном учете экономической функции и ответственность бухгалтеров за методологию учета. Эволюция контрольной функции состоит в переходе от тотального централизованного контроля к юридическому регулированию, которое является признаком цивилизованного управления. Но приоритет имеет экономическая функция, цель которой - дать адекватное представление о деятельности предприятия по ряду параметров; цель контрольной функции - убедиться в этом.

**Парадигма формализованности** проявляется в стереотипах учетных документов и в стереотипах методологии бухгалтерского учета, которые имеют этническое содержание. Стереотипы документов означают технический способ регистрации, формы бухгалтерского учета, технологии документов как носителей информации. Данная парадигма обеспечивает устойчивость и стабильность национальных учетных систем на этапах современной адаптации к международным стандартам. Нарушение стабильности может оказывать неблагоприятное воздействие на учетную модель существующего этноса, так как она встроена в систему национального управления, контроля и самосознания.

**Парадигма организации** бухгалтерского учета обобщает совместное действие функциональности и формализованности. Эта парадигма означает механизм действия методологии бухгалтерского учета, содержащий эффект неопределенности. Взаимодействие функциональности и формализованности может быть обращено внутрь (интровертивный принцип) или вовне (экстравертивный принцип). Интровертивный принцип в парадигме бухгалтерского учета означает информационную заданность, ограниченность бухгалтерской системы любого уровня (хозяйства, этноса) возможностями методологии. Пределы учетной процедуры определяет исходный состав его объектов и первичный учет. Расширение состава (ввод новых) учетных объектов происходит в связи с развитием науки и техники, экономики и методов управления хозяйственной деятельностью. Но разработка методологии учета новых объектов содержит элемент неопределенности, который находится за пределами освоенных способов бухгалтерского учета. Преодоление неопределенности, связанной с введением новой методологии, означает действие принципа экстравертивности. Его реализация связана со свежими научными идеями, новыми профессиональными решениями и имеет следствием расширение функциональности.

**Парадигма суверенитета** бухгалтерского учета регулирует соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества в сфере методологии бухгалтерского учета. Профессиональная ответственность появилась на ранних этапах эволюции (касты в странах Древнего Востока), причем деятельность учетного сообщества всегда была объектом контроля (должностные инструкции, официальная отчетность, система наказаний и т.п.). Юридическое регулирование берет начало с норм римского права, которыми устанавливалась обязанность вести документальный учет и согласно которым за этим учетом признавалась

функция юридической доказательности. Разработка методологии учета была прерогативой учетных работников. Именно такой вариант профессиональной ответственности был унаследован европейским правом. Современный российский вариант профессиональной ответственности ориентирован на эволюционно-архаическую древневосточную модификацию (прямая государственная регламентация), но одновременно содержит признаки европейского варианта (нормы общего юридического регулирования, варианты учетной политики).

Профессиональная независимость возникла как следствие саморазвития методологии бухгалтерского учета и как средство самозащиты учетного сообщества. Эволюция независимости прошла путь от профессиональных знаний касты жрецов-чиновников до вариации современных международных стандартов. Российский вариант суверенитета не ориентирован на профессиональную независимость отечественной методологии бухгалтерского учета, а сосредоточен в основном на ответственности. Такой подход может привести к неостребованности бухгалтеров отечественным бизнесом, снижению творческих поисков новых решений учетными работниками.

**Парадигма исторической преемственности** методологии предупреждает о непродуктивности эволюционных возвратов, что одновременно обуславливает практическую значимость исторического анализа бухгалтерского учета. Современные бухгалтерские системы восходят к староитальянской методологии, которая в свою очередь имеет корни в древнеримской учетной системе. Латинская методология наследовала древнегреческие стереотипы. Шумеро-вавилонская методология преобладала в древности на всем Ближнем Востоке. Древнеегипетские стереотипы вместе с древнегреческими вошли в эллинистические. Механизм исторической преемственности действует благодаря доминанте методологии или ее отдельных стереотипов. Эволюция преемственности есть не просто смена стереотипов, а замена устаревших лидирующими. Современной доминантой (с конца 60-х годов XX в.) являются МСФО. Их этногенез является англосаксонским. В историческом контексте МСФО сменяют доминанту итальянской учетной системы и могут означать начало нового эволюционного этапа формализованности бухгалтерского учета.

## 5.2 Аудит - предпосылки возникновения, этапы развития

Аудит имеет уже достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились еще в XIX в. в акционерных компаниях Европы. Слово «аудит» в разных переводах означает «он слышит» или «слушающий».

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и

подчиненные им бухгалтеры предприятия. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались люди, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета не имело сначала основного значения, однако с усложнением бухгалтерского учета необходимым условием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Англия, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны приглашать не реже одного раза в год специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

В России звание аудитора было введено Петром 1. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. Все три попытки организации института аудита (в 1889, 1912 и 1928 г.) оказались неудачными.

Мировой экономический кризис 1929-1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В это время резко ожесточаются требования к качеству аудиторской проверки и ее обязательности, увеличивается рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательные требования к объему информации, содержащейся ..в годовых отчетах, и обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

До конца 40-х гг. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записанные денежные операции, и правильной группировке этих операций в финансовых отчетах. Это был так называемый подтверждающий аудит. После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и финансовые данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

Третий этап развития аудита - его ориентация на возможный риск при проведении проверок или при консультировании, предупреждение и избежание риска; аудит, при котором исходя из условий бизнеса клиента проверка проводится выборочно, в основном там, где риск ошибки или мошенничества максимальный. В начале 70-х гг. началась разработка аудиторских стандартов.



В Англии аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции в области независимого финансового контроля действуют две профессиональные организации: бухгалтеров-экспертов, которые занимаются непосредственно ведением бухгалтерского учета, составлением отчетности и оказанием консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер,

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Представители Палаты аудиторов, организации, объединяющей всех лиц этой профессии, регулярно проверяют их работу, и исключение из Палаты аудиторов означает запрещение дальнейшей деятельности.

### 5.3 Аудит в Великобритании

В англоязычных странах самое древнее упоминание об аудите датируется 1130 г. (документ архива казначейства Англии и Шотландии). Лондонское Сити подвергалось аудиту по крайней мере уже в 1200-е годы, а в начале XIV столетия в числе выборных должностных лиц значились и аудиторы и начиная с тех пор в архивах множество документов, свидетельствующих о широком признании значения аудита и о регулярном осуществлении аудита отчетов муниципалитетов, частных землевладений и ремесленных гильдий. 24 марта 1324 г. король Эдуард II подписал указ о назначении трех государственных аудиторов, которые должны испрашивать, проверять и «брать все счета, которые были введены и которые будут введены в провинциях: Оксфорде, Беркенхенде, Саутхемптоне, Уэльсе, Соммерсетшире и Дорсете, делать и обозначать все, что аудиторы со счетами делать должны».

Сам аудит в Великобритании того периода подразделялся на два типа:

«Публичный аудит», - т.е. в буквальном смысле заслушивание аудиторских отчетов в присутствии должностных лиц и граждан. Аудиторские отчеты читал вслух казначей. Такая практика велась с учетом того, что грамотой владели далеко не многие. К середине XVI века в отчетах аудиторов указывалось «выслушано нижеподписавшимися аудиторами».

Детальная проверка счетов уплат управляющих финансами крупных поместий - устный отчет аудитора перед владельцем и советом управляющих поместья. При этом аудитор обычно являлся членом совета, и согласно выводам авторов «Аудит Монтгомери», этот вид аудита является предтечей современного внутреннего аудита.

При этом оба рассмотренных вида аудита были направлены на обеспечение подотчетности государственных и частных должностных лиц в

отношении вверенных им средств.

По одной из версий, возникновение аудита имеет следующую историю: известный политик и экономист XVIII века Джордж Уотсон как-то порекомендовал шотландским коммерсантам провести проверку их бухгалтерской отчетности. Результаты оказались столь значительны, что «черствые, скупые и педантичные» (как их определяли прочие британцы) шотландцы признали пользу таких проверок и стали их практиковать.

В 1805 году в Эдинбурге был издан справочник, где были приведены имена 17 аудиторов, которые вскоре создали свою профессиональную организацию. (Как известно, профессиональные организации в то время были уже у многих профессий, начало было положено в средневековье с образованием гильдий). В 1854 г. в Эдинбурге было образовано «Общество бухгалтеров», которое объединило бухгалтеров-аудиторов.

После принятия в 1862 г. закона о британских компаниях, согласно которому компании по меньшей мере один раз в год должны были представить счета и отчеты для проверки специалистами по бухгалтерскому учету и финансовому контролю, ряды аудиторов существенно пополнились. Авторы книги, ссылаясь на британского автора Ричарда Брауна, указывают численность аудиторов во всем мире в 1905 г. - 11 тысяч, из которых половина приходилась на Великобританию.

В 1880 г. был основан Институт присяжных бухгалтеров в Англии и Уэльсе. Сто лет спустя (на 1 января 1983 г.) он имел 76 тысяч членов, причем почти половина их числа имела возраст ниже 35 лет, две трети - ниже 45 лет. Всего в Великобритании насчитывается шесть основных бухгалтерских и аудиторских организаций, в том числе:

- Ассоциация дипломированных бухгалтеров;
- Институт бухгалтеров-калькуляторов и бухгалтеров-управленцев;
- Институт присяжных бухгалтеров Шотландии;
- Присяжный институт общественных финансов и учета;
- Институт присяжных бухгалтеров в Ирландии.

Тем не менее, правом заниматься именно аудитом обладают только члены институтов присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса, Шотландии, Ирландии и Ассоциации дипломированных бухгалтеров.

Институт присяжных бухгалтеров в Шотландии получил королевскую грамоту на основании в 1951 г. и включил в свой состав существовавшие ранее отдельно институты присяжных бухгалтеров Эдинбурга, Глазго и Абердина.

Сначала обязанности аудитора не были четко определены: все инвесторы - и акционеры, и кредиторы - видели в нем защитника своих интересов. Современный взгляд на аудитора как на лицо, ответственное только перед акционерами, начал по данным формироваться после принятия закона о компаниях в 1929 г., согласно которому все компании обязаны включать в свои финансовые отчеты счет прибылей и убытков.

Английские специалисты середины - конца прошлого века внесли существенный вклад в развитие аудита и техники ревизий. Уравнения баланса

были созданы в первой половине прошлого века В.Ф. Фостером и во второй половине - Лоуренсом Дикси:

$$A - П = К \text{ и } A = П + К.$$

Среди английских специалистов были бурные дискуссии относительно оценок статей баланса, при этом полемика между крупнейшими специалистами привела к тому, что на первый взгляд сухие схоластические уравнения баланса, интерпретированные с точки зрения психологического климата и интересов лиц, имеющих отношение к фирме, позволило классифицировать разнообразные нарушения, к которым так склонны люди. Поскольку эта склонность наблюдалась довольно часто, по мнению специалистов, необходимо было систематическое проведение комплексных и целевых аудиторских проверок, гарантирующих интересы контрагентов. Лоуренс Дикси - крупнейший авторитет того времени видел цели ревизий в выявлении:

- 1) подлогов;
- 2) случайных ошибок;
- 3) недостатка в организации учета.

Ревизия начиналась с кассы. Анализ баланса рассматривался с точки зрения интересов различных заинтересованных лиц.

Большой вклад в теорию аудита внес А.Т. Ватсон, который, опираясь на формулы Фостера и Дикси, выделил три вида фальсификации учета: (вспомните уравнение баланса  $A - П = К$ )

$A -$	
$П > Н$	1)

т.е. в активе показывается больше, чем есть на самом деле;

$> Н$	2)
-------	----

т.е. сумма капитала завышена;

$< Н$	3)
-------	----

т.е. сумма капитала занижена.

Ситуация (1) означает, что материально ответственные лица совершили хищение, оно могло быть у собственника, у другого материально ответственного лица и у сторонних лиц, например, покупателей. Ватсона интересовал только первый случай.

Ситуация (2) возникает в целях приукрашивания действительного положения (например, желания поднять курс акций).

Ситуация (3) означает, что действительное положение лучше отраженного в балансе (например, желание изменить суммы налоговых платежей).

Ситуация (1) называется сокрытием, ситуация (2) и (3) - вуалированием. Вуалирование в учете было подробно рассмотрено немецким ученым И.Ф. Шером, специализирующимся в области балансоведения (в 1925 г. вышел перевод его книги «Бухгалтерия и баланс» в издательстве «Экономическая

жизнь»). Фальсификация, как более широкое понятие, рассматривалось и анализировалось английскими аудиторами.

Для выявления фальсификаций по Ватсону необходимы следующие условия:

1) содействие главы фирмы, он в лучшем случае готов разоблачить сокрытие, но почти никогда - вуалирование;

2) четкое представление, с какой целью может быть подвергнут тот или иной счет фальсификации (для ревизора нужна специальная классификация счетов);

3) знание психологии потенциального растратчика, его желание и умение «обратить окружающие обстоятельства в свою пользу»;

4) анализ взаимоотношений сотрудников ревизуемого предприятия;

5) длительность работы («делает преступника менее осторожным»);

6) амбициозность, в той или иной степени заложенная в характере каждого человека, может всегда привести психически неустойчивого и алчного человека к мыслям: «Почему Х можно так много, а мне нельзя даже так мало» и пр.;

7) небрежность в записях;

8) запущенность, отставание бухгалтерских записей от совершения фактов хозяйственной жизни;

9) назначение на должности по протекции («одно из самых больших зол учета»).

Названные обстоятельства приводят к выводу, что предметом ревизии и, в конечном счете, бухгалтерского учета является психология лиц, занятых в хозяйственной деятельности, не права и обязанности сотрудников, а мотивы их действий.

Годдар, исходя из столь печальной оценки своих современников утверждал, что «девять десятых всех хищений происходит по вине бухгалтеров», а Ватсон выделял одиннадцать типичных преступлений бухгалтеров:

1) не приходятся ценности, прежде всего денежные;

2) документы оформляются не тем днем;

3) искусственно завышаются остатки по денежным (касса) и материальным счетам;

4) завышаются итоги платежных ведомостей;

5) завышается зарплата «друзьям» бухгалтера;

6) выписываются деньги на подставных лиц («мертвые души»);

7) завышаются цены по сговору с поставщиками;

8) фиктивное кредитование счета кассы или отражение фиктивной кредиторской задолженности;

9) оплата завышенных комиссионных и дележ их с получателями;

10) подделка документов, как правило, чеков;

11) оплата несколько раз одного и того же документа (или его различных экземпляров)».

Как мы видим, очень многое, подмеченное еще в прошлом веке

английскими учеными, актуально и сейчас.

Среди английских ученых не было единого мнения относительно последовательности проведения проверок. Если (как уже отмечалось ранее) Лоуренс Дикси считал, что проверка должна начинаться с кассы и его поддерживали другие видные ученые (Ватсон и Чэдвик), то Годдар настаивал на проверке прежде всего Главной книги. При этом существует так называемое «правило Годдара», которое гласит: «Прежде чем перейти к следующему счету, предыдущий должен быть вполне исчерпан», а последовательность счетов устанавливает сам проверяющий.

Как уже отмечалось, английские ученые внесли большой вклад в развитие теории и методов аудита. Им же современный аудит обязан появлению анкет, позволяющих существенно сократить трудоемкость проверок. В описан пример работы двух английских экспертов в Петербурге в 1908 г. Они руководствовались анкетой, содержащей около 150 вопросов, проставляли в качестве ответов числа и «картина состояния дел компании получалась удивительно ясная и полная».

Закончить краткую историю становления аудита в Великобритании хочется определением Института Присяжных бухгалтеров Шотландии (ICAS):

«Аудит представляет комплекс методов, направленных на установление эффективности и целостности систем управления, точности финансовых отчетов».

#### 5.4 История развития аудита в США

В США аудиторское дело возникло под влиянием британской практики аудита. На это прямо указывает американский автор Уильям Стемберг, который писал, что «функция аудита... была перенесена в Соединенные Штаты британскими бухгалтерами в конце XIX столетия». Когда английские железнодорожники, страховые компании и другие инвесторы направились в Северную Америку, вместе с ними поехали и независимые аудиторы для защиты интересов крупных английских кредиторов. До начала XX века в США аудит основывался на английской модели, предусматривающей детальные исследования данных, относящихся к балансу.

В **1886** г. в США был принят первый закон о присяжных бухгалтерях, который дал начало процессу образования аудиторских фирм. В **1887** г. была образована ассоциация аудиторов Америки, а в **1896** г. в штате Нью-Йорк законодательным путем была регламентирована аудиторская деятельность - в частности, должность аудитора мог занимать дипломированный бухгалтер, успешно сдавший экзамен по специальности в Нью-Йоркском университете и получивший специальную лицензию на право заниматься аудиторской деятельностью.

В **1905** г, а затем и в **1909** г. Р. Монтгомери издал с редакционными исправлениями в США книгу Лоуренса Дикси «Аудит: практическое руководство для аудиторов». Развивая идеи Лоуренса Дикси, он писал, что цель

аудита сводится к раскрытию вольных и невольных ошибок, которые могут иметь место в финансовой отчетности. Исходя из этого и была выстроена иерархия аудиторских задач, связанная с обнаружением трех видов ошибок:

- 1) вольных (злоупотребления);
- 2) невольных (описки, арифметические ошибки);
- 3) принципиальных (выбор неверных методологических приемов).

Однако темпы развития бизнеса в США резко отличались от британских, для Америки английские методы стали неприемлемыми вследствие того, что британский стиль проверки требует чересчур много времени и средств. Американский аудит вследствие специфики сверхбыстрых темпов роста американского бизнеса конца XIX века - начала XX века нуждался в быстрых темпах проведения проверок, а следовательно - в прогрессивных технологиях аудита. Американские аудиторы стали практиковать применение «тестового аудита», сбора свидетельств о деятельности фирмы у партнеров по бизнесу с целью проверки операций. Они начали учитывать интересы инвесторов, уделять все больше внимания оценке актива и пассива и отошли от достаточно преобладающей в английской школе детальной проверки. Спрос кредиторов, в основном банков, привел к расширению задач аудита и к разработке новых методов аудита и подхода к стандартизации.

Р. Монтгомери в **1912** г. написал книгу «Аудит: теория и практика», которая при последующих изданиях и переизданиях (вплоть до наших дней) получила название «Аудит Монтгомери». В первом издании этой книги он называл американский аудит раннего этапа «счетоводческим аудитом», подчеркивая, что три четверти рабочего времени аудитора уходило на подсчеты и составление бухгалтерских книг. Сам Роберт Монтгомери (1872-1953) являлся не только теоретиком, но и практиком аудита. Совместно с коллегами он еще в 1898 году основал фирму, которая впоследствии стала одной из ведущих аудиторских фирм мира «Куперс энд Лайбранд», способствовал созданию Американского института присяжных бухгалтеров и стал его президентом, преподавал в Колумбийском, Нью-Йорском и Пенсильванском университетах.

В США аудит обязателен для компаний, зарегистрированных Комиссией по ценным бумагам и, созданной в **1934** г. после биржевого краха на Уолл-стрит в **1929** г. Закон о ценных бумагах **1933** г. и Закон о биржах **1934** г. требовали, чтобы зарегистрированные компании составляли соответствующие формы финансовой отчетности.

В США имеются два типа профессиональных и негосударственных аудиторских организаций. Один из них представлен на общенациональном, федеральном уровне и называется **Американским Институтом дипломированных присяжных бухгалтеров**. Этот институт возник в **1887** г. и с тех пор играет ведущую роль в формировании аудиторских кадров. Он удостоверяет квалификацию соискателя, который сдает соответствующие экзамены и получает диплом бухгалтера-аудитора. Институт руководит научной и методической работой в США, публикует монографии и издает ряд

журналов по аудиту, среди которых наибольшую популярность имеет «Джорнэл оф Эккаунтенси».

Кроме общенационального Института существуют профессиональные аудиторские организации на уровне отдельных штатов, которые называются обществами дипломированных общественных бухгалтеров. Члены этих обществ имеют право на проведение аудиторских проверок и оказание консультационной помощи на территории своих штатов. Бухгалтеры-аудиторы могут заниматься своей деятельностью в рамках частной практики или же быть сотрудниками аудиторских фирм. Наиболее квалифицированные аудиторы ведут преподавательскую работу в университетах и колледжах.

В США в 1917 г. с целью стандартизации процедур аудита разрабатываются «Утвержденные методы по подготовке данных балансового отчета», пересмотренное издание вышло в 1929 г. под названием «Проверка финансовых отчетов». В этом издании подчеркивалась важность внутреннего контроля, а также говорилось о практике составления заключений.

В 1934 г. опубликован документ «Проверка финансовых отчетов независимыми аудиторами», в котором были рекомендованы следующие позднее повсеместно принятые процедуры аудита: изучение инвентарной ведомости и подтверждение дебиторов по расчетам.

Активный процесс стандартизации начался с 1939 года, когда Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров (АICPA) учредил Комитет по аудиторским процедурам и он издал первое Положение об аудиторской процедуре. С 1939 г. АICPA начал публиковать бюллетени исследований и отчеты по процедурам аудита - первые оригинальные документы института, касающиеся стандартизации аудита. В первом отчете по процедурам аудита было приведено 7 ключевых положений, лежащих в основе формирования профессии аудитора. В отчете признаны обязательными процедурами аудита изучение инвентарных ведомостей и подтверждение дебиторской задолженности, рекомендовано избирать независимых аудиторов Советом директоров, а компаниям создавать независимые комитеты по аудиту для наблюдения за внутренними проверками и бухгалтерскими процедурами, сформулированы образцы заключений аудитора по представленной финансовой информации.

70-80-годы XX века в США отмечены повышенным интересом общественности к кругу обязанностей и работе аудиторов. Итогом стал вывод о несоответствии между тем, в чем по представлению общества должен заключаться аудит, и возможностями реального процесса аудита, которые ограничены определенными рамками (в первую очередь - ограничениями по срокам проведения аудиторских проверок) и необходимостью усилить активность Совета по аудиторским стандартам с целью сокращения и дальнейшей ликвидации этого разрыва.

Определения аудита разными организациями в США различаются. Так, например, Американский институт присяжных бухгалтеров определяет аудит как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник

накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям», а комитет Американской ассоциации бухгалтеров по основным концепциям учета дал такое определение аудиту: «Аудит - это системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и представляющий результаты заинтересованным пользователям».

В настоящее время в США более 45000 аудиторских фирм. Число занятых колеблется от 1 до нескольких тысяч человек. Их можно сгруппировать в 4 категории.

1. «Большая шестерка», как ее называли раньше, - супергиганты на рынке аудиторских услуг, некоторые из них находятся в состоянии слияния. (Нью-Йоркий офис каждой более 1000 человек), офисы во всех крупных городах США и мира, годовой доход более 500 млн. долларов США. В той или иной форме все эти фирмы присутствуют также и на рынке аудиторских услуг в России, в основном зарегистрировав так называемые «СП».

2. Другие национальные фирмы (ряд фирм считаются национальными, т.к. имеют офисы в большей части крупных городов), имеют международный потенциал.

3. Крупные местные и региональные фирмы (есть несколько сотен аудиторских фирм с профессиональным штатом более 50 человек).

4. Малые местные фирмы - более 95% аудиторских фирм имеют численность менее 25 человек и один офис.

Организационные формы аудиторских фирм - единоличное владение, товарищество или профессиональная корпорация.

В США аудиторы сертифицируются по трем специализациям:

- 1) присяжный бухгалтер;
- 2) присяжный внутренний аудитор;
- 3) присяжный аудитор информационных систем.

Для того, чтобы получить лицензию от штата на ведение практики и право называться «присяжный бухгалтер», претендент должен выдержать экзамен, который проводится раз в полгода, готовится Экзаменационной комиссией и проводится одновременно на всей территории США в мае и ноябре и отвечать требованиям комиссии по уровню образования и опыта.

Экзамен во всех штатах проводится по следующим четырем предметам.

1. Теория и практика бухгалтерского учета - проверка знаний кандидатов по принципам бухгалтерского учета.

2. Практика бухгалтерского учета - проверка способности кандидата применять принципы бухгалтерского учета, требования нормативных документов, технику составления отчетности, принципы и процедуры федеральной налоговой отчетности.

3. Аудит - проверка знаний кандидатом профессиональных обязанностей,



аудиторских стандартов и процедур, стандартов неаудиторских услуг, предоставляемых присяжными бухгалтерами.

4. Законодательство - проверка знания кандидатом юридического содержания мероприятий, в особенности относящихся к бухгалтерскому учету и аудиту, а также юридической ответственности аудиторов.

Экзамены эти достаточно сложны. Только 10% претендентов сдают все экзамены с первого раза. При этом, некоторые штаты требуют также проверки знаний кандидатов по другим предметам. В каждом штате требования к уровню образования и практическому опыту свои.

Для того чтобы работать в аудиторской фирме, сдавать столь сложные экзамены необязательно, однако, для того чтобы стать партнером (а не просто наемным работником), это обязательно.

Присяжный внутренний аудитор - специалист, сдавший экзамен на внутреннего аудитора и получивший сертификат, но права получения лицензии на практику не имеет. Для претендентов также установлены требования по уровню образования и практического опыта.

## 5.5 Развитие аудита в Германии

Германия конца XIX века являлась страной, в которой бурно развивался капитализм и начало этого бурного роста было положено объединением германских государств в единую страну благодаря усилиям «железного канцлера» Отто фон Бисмарка.

Первые шаги в Германии по введению аудита были сделаны в 1870 г., когда дополнение к закону об акционерных обществах обязало наблюдательные советы этих обществ осуществлять проверку баланса, отчета о распространении прибыли и докладывать о результатах проверки на общих собраниях акционеров. Однако в законе не было указано, какая это должна быть проверка - собственными (внутренними) ревизорами или же приглашенными со стороны. В связи с тем, что грюндерская лихорадка после 1870 г. привела к созданию и быстрому краху множества акционерных обществ, германское законодательство предусмотрело проведение внешнего аудита.

14 августа 1884 г. по примеру английских аудиторов в Германии возникает институт бухгалтеров-ревизоров. Подобные институты не без влияния немецкой традиции были организованы в Христиании (Осло), Вене, Будапеште, Цюрихе, Риге, Гельсингфорсе. Институт существовал на средства банков и отражал интересы крупного финансового капитала. Бухгалтера-ревизора называли трейгендер.

С 1908 г. при Лейпцигской Высшей Коммерческой школе была начата специальная подготовка бухгалтеров-ревизоров (срок обучения - 1 год). На отделение принимались только лица, имеющие высшее экономическое образование и опыт бухгалтерской работы.

С 1931 года акционерные общества обязаны проводить аудиторские

проверки (обязанность прохождения внешней аудиторской проверки была сформулирована в предписании относительно акционерных обществ). Это было вызвано тем, что наблюдательные советы акционерных обществ не справлялись с возложенной на них обязанностью по проведению проверок, тем более, что объектами проверок стали не только годовые отчеты, но и вся организация бухгалтерского учета. Трудность усугублялась еще и тем, что многие акционерные общества имели многочисленные филиалы, хотя связанные с головной организацией (материнским обществом), но во многом самостоятельно осуществляющие свою производственную и коммерческую деятельность. Такой большой объем сложной работы могли выполнить только приглашенные со стороны квалифицированные специалисты.

В 1932 г. в Германии создан Институт аудиторов в результате передачи ему функций ранее существовавшего Института ревизии и попечительства, просуществовавший до 1945 г. После окончания второй мировой войны в Дюссельдорфе был образован Институт аудиторов, который в ноябре 1954 г. был переименован в Институт аудиторов в Германии. За это время Дюссельдорфский институт, проводя профессиональную деятельность на всей территории Германии, завоевал высокий авторитет, что позволило ему стать общегерманской организацией.

Задачи Института аудиторов заключаются в содействии развитию аудиторской профессии и обеспечении страны аудиторскими кадрами, в разработке единых профессиональных принципов и норм, соблюдении этих норм всеми представителями аудиторской профессии. Для обсуждения возникающих проблем в работе Института аудиторов при нем создаются специализированные комитеты, включающие в свой состав опытных и заслуженных представителей аудиторской профессии. Результаты этих обсуждений публикуются в специальном журнале «Ди Вирштафтспрюфунг», периодичность которого один раз в 2 месяца и в ежемесячных выпусках «Фанхнарихтен». В этих же изданиях публикуются различные материалы для широкого ознакомления и обсуждения, например, проекты документов, а также принятые документы, касающиеся аудита внутри страны и за рубежом.

В настоящее время в Институт аудиторов добровольно входят около 6700 аудиторов и 900 аудиторских организаций, т.е. примерно 80% всех представителей данной профессии. Главное условие членства - добровольное, но строгое соблюдение профессиональных правил, включая соблюдение этических норм.

В настоящее время для обозначения профессии аудитора в Германии используется термин «виртшафтспрюфер», что буквально означает «контролер экономики». Этот термин защищен законодательно, а все иные, применявшиеся ранее в ходе исторического развития Германии (ревизор, финансовый инспектор и пр.) в профессиональном обиходе не встречаются.

Государственное воздействие на аудиторскую деятельность в Германии дополняется тем, что все аудиторы и аудиторские фирмы должны быть в обязательном порядке членами Аудиторской палаты. Обязанность Аудиторской

палаты заключается в защите профессиональных интересов аудиторов и содействии росту авторитета аудиторской профессии, оказание консультационной и правовой помощи членам палаты, повышении квалификации аудиторов, контроле за аудиторской деятельностью и содействии в обучении новых аудиторских кадров. Членами Аудиторской палаты вместе с аудиторами, занимающимися исключительно своими профессиональными обязанностями, являются руководители, члены правлений и другие ответственные работники аудиторских фирм, даже если они не заняты непосредственно аудитом.

С 1 января 1986 г. профессиональные аудиторские нормы приведены в соответствие с 4, 7 и 8 директивами Совета Европейских Сообществ, как и нормы бухгалтерского учета и отчетности.

Право проведения аудиторских проверок закреплено только за официально уполномоченными аудиторами - «контролерами экономики», «присяжными контролерами бухгалтерских книг», а также официально уполномоченными аудиторскими фирмами.

Аудиторы весьма ограничены в отношении совмещения аудиторской деятельности с какой-либо иной. Допустимо лишь совмещение аудита со следующими видами деятельности:

- 1) осуществление деятельности представителя свободной профессии в технической области и в юридической области;
- 2) научно-исследовательская работа в институтах научного профиля, преподавательская работа в вузах и университетах;
- 3) участие в операциях доверительного управления или в фидуциарных операциях (хранение и управление ценными бумагами, которыми он распоряжается в интересах своего клиента), а также в операциях по секвестированию (аудиторская палата Германии дает разрешение на такую деятельность лишь в том случае, если она является временным, а не постоянным явлением);
- 4) свободная профессиональная деятельность в области литературы или искусства.

За нарушения, связанные с профессиональной этикой, противоправными действиями и пр., аудиторы могут быть подвержены различным мерам воздействия, начиная от предупреждения, замечания за незначительные провинности. Далее следуют более существенные меры - денежные штрафы, запрещение заниматься данной профессией. Существует профессиональный суд, который рассматривает сложные дела, связанные с нарушениями законодательства аудиторами.

Система подготовки кадров аудиторов весьма сложная, высоки также требования к претендентам: для того чтобы быть допущенным к экзамену, кандидат должен иметь высшее образование по одной из нескольких специальностей и шестилетнюю практическую деятельность в экономической области (при этом не менее четырех лет принимать участие в исполнении тех или иных контрольных функций). В виде исключения допускаются к экзамену

кандидаты, не имеющие законченного высшего образования, но имеющие не менее, чем 10-летний стаж в качестве аудитора-ассистента или иного работника в аудиторском обществе. Существуют также иные ограничения, в частности, до экзаменов не допускаются лица, которые:

- в силу какого-либо нарушения законодательства ФРГ не имеют права занимать посты в официальных ведомствах;
- получили отказ в праве исполнять свои профессиональные обязанности;
- имеют физические недостатки длительного свойства, не дающие возможности правильно исполнять обязанности аудитора;
- имеют неурегулированные должным образом финансовые и экономические отношения;
- имеют ограничения в плане распоряжения своим имуществом;
- из-за своего поведения вызывают сомнения в том, смогут ли они должным образом выполнять обязанности аудитора.

Аудит в Германии имеет несколько направлений:

- аудиторский контроль предприятия в конце финансового года (проверка правильности ведения бухгалтерских книг, проверка годовой отчетности);
- аудиторский контроль документов юридического лица в период его основания на предмет соответствия законодательству страны;
- аудиторский контроль по поручению общего собрания акционеров (как правило отдельные области деятельности акционерного общества, а не все);
- аудиторский контроль отдельных сегментов деловой и финансовой деятельности (в частности, депонированные ценные бумаги в кредитных учреждениях);
- аудиторские проверки на предмет обнаружения правонарушений, включая контрольные проверки текущего характера, превентивные проверки с целью предупреждения возможных нарушений;
- контрольная проверка всего предприятия или его части (например, в случае продажи).

В настоящее время в Германии существуют две профессиональные аудиторские организации: палата аудиторов и институт аудиторов. Членство в одной из этих организаций является обязательным для каждого аудитора и каждой аудиторской организации, вторая - организация сугубо добровольная, хотя в ней состоит 90 % всех немецких аудиторов.

В задачи палаты аудиторов входят оказание консультативной и правовой защиты аудитора, разрешение спорных вопросов между членами организации, контроль за исполнением аудиторами профессиональных обязанностей, содействие обучению и повышению квалификации аудиторов и участие в формировании квалификационной и экзаменационной комиссии для присуждения звания бухгалтера-аудитора.

Деятельность палаты аудиторов контролируется Федеральным Министерством экономики. Этот контроль не предполагает управление делами палаты, а лишь ограничивается надзором за соблюдением законов Германии и Устава самой палаты.

Палату Германии возглавляет правление, состоящее из 9 человек, одна из которых избирается президентом. Институт аудиторов Германии также занимается проблемами аудиторского дела в стране, развития и укрепления международных связей с родственными профессиональными органами, осуществляет издательскую деятельность, выпуская ежемесячно журнал, различные справочники по аудиту, правовым и налоговым вопросам, а также разрабатывая программы профессиональной аудиторской подготовки. Органами управления институтом является общее собрание членов института, Совет управляющих, который избирает правление из 5 человек.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Функциональность и достижение целей бухгалтерского учета.
2. Формализованность учета как основа стабильности национальных учетных систем.
3. Парадигма организации как механизм действия методологии бухгалтерского учета.
4. Парадигма суверенитета как соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости.
5. Историческая преемственность и использование исторического анализа для разработки концептуальных основ современного бухгалтерского учета.

### **Список использованных источников**

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
2. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.
3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. № 3.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
- Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.
7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-дону: Феникс, 2004. – 480 с.
8. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агенство «ИПБР-БИНФА», 2005.
9. Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом «Юстицинформ», 2002.

## Тест

1. Джон Хиггинс является автором:
  - А) теории стандартных издержек
  - Б) теории прямых издержек
  - В) теории учета затрат по центрам ответственности
2. В 1933 г. Чарльз Кларк создал метод учета затрат на производство, сущность которого заключается в разделении издержек на постоянные и переменные. Он получил название:
  - А) директ-кост
  - Б) стандарт-кост
  - В) ресибл-центр
3. Персоналисты представляли балансовое уравнение с помощью формулы:
  - А)  $K=A+П$
  - Б)  $K=A-П$
  - В)  $A=П+K$
4. Создателем международного герба бухгалтеров является:
  - А) Ф. Гарнье
  - Б) Ж.Б. Дюмарше
  - В) Л. Баттардон
5. Институалисты рассматривали капитал как:
  - А) собственность предприятия
  - Б) кредиторскую задолженность предприятия собственнику
  - В) учетную категорию
6. Персоналисты рассматривали счет прибылей и убытков как:
  - А) финансово-результативный
  - Б) собирательно- распределительный
  - В) операционный
7. Различия между финансовым и управленческим учетом были сформулированы Ч. Хорнгреном в:
  - А) в начале XX в.
  - Б) в середине XX в.
  - В) в конце XX в.
8. Д.Л. Кэрри разработал основы Кодекса профессиональной этики, который был принят в:
  - А) 1970 г.
  - Б) 1987 г.
  - В) 1998 г.
9. Не является подходом к решению проблемы унификации бухгалтерского учета:
  - А) стандартизация
  - Б) гармонизация
  - В) универсализация
10. Первый нормативный документ по бухгалтерскому учету в России после Октябрьской революции разработал:

- А) А.М. Галаган
- Б) Л.Пачоли
- В) И. Ахматов

## **Тема 6 Развитие бухгалтерского учета в России.**

6.1 Практика учета в допетровской России. Реформы Петра I, их влияние на развитие учета в России. Формирование национальных учетных идей под влиянием западных теорий.

Особенности государственного устройства России предопределили первый принцип русского учета: государство является единственным собственником всего имущества в стране, а значит, и законы защищают государственную собственность.

В силу национальных традиций сформировался еще один принцип, согласно которому обязательства перед начальником важнее обязательств перед другими лицами. Учет трактовался как трудовая повинность, налагаемая на администрацию вышестоящими начальниками. А раз так, то и вести учет можно некачественно, лишь бы никто не наказывал. Этот принцип силен и в настоящее время, только в лице начальника выступает инспектор налогового органа.

Принципы русской бухгалтерии создавались под влиянием собственных традиций, национальной психологии и социально-экономической инфраструктуры. Исторически в России сложилась административно-командная система, в том числе в учете: сильна была вера в то, что стоит издать хороший закон (положение, инструкцию) - и все недостатки исчезнут.

Импульс к развитию учетной мысли на Руси дало принятие христианства, вследствие чего появилось много монастырей, ведущих огромную по тем временам и разнообразную хозяйственную деятельность, для учета которой заполнялись специальные книги (отчеты).

В XVIII в. реформы Петра I в определенной мере затронули и хозяйственный учет. В 1710 г. в газете «Московские новости» впервые в России появилось новое слово «бухгалтер» (было предложено и русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось).

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

Крупнейшим событием в истории русского бухгалтерского учета было издание Регламента управления адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г.,

которым предусматривалась строгая система натурально-стоимостного учета материалов и разрешалось делать записи в бухгалтерские книги только на основе оправдательных документов. Приходно-расходная книга по учету материалов должна была вестись в алфавитном порядке по наименованию с указанием количества и суммы.

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

Однако двойная запись не использовалась, так как учет в натуральных единицах был более понятен. Успех любой работы невозможен без контроля, средством контроля были доносы. Следствием подобных мер стало то, что в государственном хозяйстве учет был хорошо развит.

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

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

В истории России XVIII в. был одним из благополучных. Последователи Петра I стремились улучшить учет, а наиболее действенным средством для этого была признана двойная бухгалтерская запись. Первым толкователем двойной записи в России стал М. Д. Чулков (1740-1792). Он же - первый русский автор книги по бухгалтерскому учету «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей», которая вышла в 1788 г. Чулков в своей книге описывал французскую форму счетоводства.

Однако первая специальная книга по учету на русском языке «Ключ коммерции, или Торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясляющая содержание книг и происхождение счетов коммерческих», переведенная с английского языка, была издана в 1783 г. Автор этой книги излагал принципы учета по старо итальянской форме, т.е. без разделения счетов на синтетические и аналитические. Спустя 20 лет, в 1804 г., вышла в свет третья книга по бухгалтерскому учету на русском языке, которая также имела эпохальное значение для русской бухгалтерии. Это книга Ивана Серикова «Совершенный счетовод, или Краткое и ясное руководство по бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров», где он описал немецкую форму счетоводства. Освоение европейской учетной мысли не вытеснило русскую традицию в бухгалтерском учете, а органично вписалось в нее.

Отмена крепостного права стала импульсом для развития капитализма и, как следствие, бухгалтерского учета. В формировании русской бухгалтерской



школы прослеживаются три этапа:

- зарождение и формирование новых идей;
- распространение и международное признание этих идей;
- разочарование в эффективности новых идей.

Первый этап начался с трудов П. И. Рейнбота и А. В. Прокофьева. Оба специалиста стояли на рубеже старой и новой русских школ. Рейнбот сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации. Цель учета состояла в недопущении ошибок в регистрации и системном выяснении причин формирования прибылей и убытков. Синтетический учет Рейнбот трактовал как контрольный, поскольку сальдо и обороты синтетического учета должны контролировать сальдо и обороты по аналитическим счетам. Башне трактовался как обобщающий счет, который закрывает остальные счета. Практику учета ученый излагал по немецкой форме счетоводства.

Прокофьев исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает расход других ценностей. Он также полагал, что итальянская школа счетоводства удобна для изучения, и требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно.

С традиционными взглядами Рейнбота и Прокофьева был полностью не согласен Ф. В. Езерский, который раскрывал недостатки двойной бухгалтерской записи, называя ее воровской. Взамен двойной записи он предлагал тройную, которую в мировой бухгалтерской теории и на практике называют русской. Хотя научные оппоненты Езерского отмечали, что это одна из разновидностей двойной записи, он именовал ее тройной по следующим причинам:

- регистрация ведется по трем направлениям - приход, расход и результат движения ценностей;
- используются три учетных регистра, или, как говорил Ф. Езерский, параллели: журнал (хронологическая запись), Главная книга (систематическая запись), баланс (сводно-отчетная запись);
- правильность записей проверяется тремя признаками верности, присущими каждой параллели (книге).

Новаторство Езерского заключалось в том, что он ставил перед учетом новые цели:

- определение с помощью бухгалтерских записей финансового результата в любой момент времени;
- использование только покупных цен и оценки по себестоимости, использование счета наценки (торговой скидки), нахождение реализованной торговой наценки по среднему проценту;
- объединение аналитического и синтетического учета;
- достижение самоконтроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм (19 показателей);
- проведение инвентаризации последовательно и постоянно (например, сегодня проверяют чай и кофе, завтра - спички и сахар).

Езерский дал определение понятия «мертвая точка», т.е. уровня, с которого предприятие начинает получать прибыль, покрыв издержки. Система Ф. Езерского была рекомендована для изучения во всем мире бухгалтерским конгрессом, который проходил в 1912 г. в Шарлеруа (Бельгия), так как идеи этой системы были новыми для современников.

Внести новации в бухгалтерский учет пытались многие. Так, И. Шмелев изобрел оригинальную «четверную бухгалтерию», но она оказалась модификацией двойной бухгалтерской записи.

Если Езерский и Шмелев пытались разрушить парадигму двойной бухгалтерской записи, то И. Валицкий, С. Иванов и Э. Фельдгаузен и другие российские ученые пытались изменить ее изнутри.

Валицкий известен попыткой создания макроучета - бухгалтерии, построенной на базе статистических методов. В основе записей лежат не бухгалтерские документы, а акты статистического исчисления. Валицкий говорил, что вести макроучет нужно общественными, а не государственными силами. Основной недостаток теории Валицкого заключался в отсутствии механизма демонстрации использования двойной записи в системе макроучета.

Иванов выдвинул задачу создания специальных счетов для отражения затрат (счета производства). Много внимания он уделял популяризации истории науки, но международное признание пришло к нему благодаря работе о судебно-бухгалтерской экспертизе, которую перевели на несколько иностранных языков.

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

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

Второй этап развития русской школы бухгалтерского учета связан с распространением новых идей. Начало этого этапа можно отнести к 1888 г., когда А. М. Вольф создал первый в России журнал «Счетоводство». В журнале печатались материалы представителей учетной элиты. Большое внимание на страницах журнала уделялось необходимости создания института присяжных бухгалтеров.

Мощное развитие экономики вызвало огромный спрос на бухгалтеров. Количество курсов бухгалтеров, коммерческих училищ и школ в России значительно выросло. К началу XX в. появилась необходимость в высшем коммерческом образовании. Так, впервые в России в Петербургском политехническом институте в 1899 г. появилось экономическое отделение.

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

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

В заключение отметим, что русская национальная школа сформировалась во многом под влиянием европейской учетной мысли. Так, еще в начале XIX в. столкнулись французское и немецкое влияние на русский учет. Победило немецкое. Этому способствовало то, что в тот период немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике, преподавателями коммерческих дисциплин были преимущественно немцы и, наконец, практикующими бухгалтерами также в основном были немцы. Влияние французской школы изначально сказывалось слабее и к середине XIX в. прекратилось вообще. Итальянское воздействие на русский учет было непродолжительным и неглубоким, а англо-американского влияния, в сущности, не было вплоть до настоящего времени. Тем более, что национальные традиции всегда были сильны, отечественные ученые, теория и практика отвечали уровню мировых стандартов, а во многом и превосходили их.

В истории нашего Отечества XVIII в. был одним из благополучных. Последователи Петра I стремились улучшить учет, и наиболее действенным средством для этого была признана двойная бухгалтерия. Первым толкователем двойной записи в России был *Михаил Дмитриевич Чулков* (1740-1792). Он был первым русским автором книги по бухгалтерскому учету «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей», которая вышла в свет в 1788 г. А самая первая книга на русском языке по учету «Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и происхождение счетов коммерческих», переведенная с английского языка, была издана в 1783 г. Автор «Ключа коммерции» излагал учет по староитальянской форме, без разделения счетов на синтетические и аналитические. Чулков в своей книге описывал французскую форму счетоводства.

В 1804 г. выходит в свет еще одна книга по бухгалтерскому учету на русском языке, которая также имеет эпохальное значение для русской бухгалтерии. Это книга *Ивана Серикова* «Совершенный счетовод, или краткое и ясное руководство по бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров», где он излагает немецкую форму счетоводства.

Система учета в торговле была основана на двойной бухгалтерии и регламентировалась «Банкротским уставом» (1800 г.), а более детально - «Законом о порядке ведения купцами торговых книг» (1834 г.). Закон предписывал порядок и форму учета в торговле в зависимости от вида предприятий - оптовые, розничные или мелочные. Все предприятия должны были вести три книги: товарную (аналитический учет товаров), кассовую (сплошная регистрация всех выплат и поступлений) и расчетную (перечень лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). В розничной и оптовой торговле,

кроме этого, нужно было вести документальную книгу (перечисляются векселя, акции, заемные письма, договора и т.д.). В мелочной и розничной торговле предусматривалось ведение простой, а в оптовой - двойной бухгалтерии. Поэтому на оптовых предприятиях нужно было вести журнал хронологической регистрации, книгу копий всей исходящей корреспонденции, книгу исходящих счетов и Главную книгу (гроссбух) для систематической регистрации.

## 6.2 Разрушение традиционной системы учета после Великой Октябрьской Социалистической революции.

История бухгалтерского учета в СССР органично продолжала традиции дореволюционной России, но тем не менее с первых дней Февральской революции можно проследить зачатки нового учета. Октябрьская революция привела к огромным социально-экономическим изменениям, которые не могли не отразиться и на ведении учета.

В эволюции бухгалтерского учета в СССР можно выделить этапы:

- 1) 1917-1918 гг. - попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов к новой системе хозяйствования;
- 2) 1918-1921 гг. (военный коммунизм) - развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание новых учетных измерителей;
- 3) 1921-1929 гг. (нэп) - реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;
- 4) 1929-1953 гг. (построение социализма) - деформация принципов бухгалтерского учета;
- 5) 1953-1984 гг. (эпоха оттепели и застоя) - совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки информации;
- 6) 1984-1991 гг. - перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета;
- 7) с 1991 г. по настоящее время - реформирование бухгалтерского учета в соответствии с требованиями рыночной экономики и МСФО.

Подробно охарактеризуем каждый из этапов. На первом этапе Октябрьская революция была демократической. До лета 1918 г. продолжало существовать частное предпринимательство. В этот период учет не обогатился новыми идеями, но и не растерял старых.

Крупнейшие ученые старой России - Е.Е. Сивере, А.П. Рудановский, Н.А. Кипарисов, Р.Я. Вейцман - издавали новые и переиздавали старые труды.

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

- 13 июля 1918 г. ЦИК РСФСР издал «Основные положения по учету имущества», где была сделана попытка перейти в государственном хозяйстве

от сметного учета к двойному;

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

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

В середине 1918 г. правительство решило перейти к коммунистическому обществу. В новых условиях хозяйствования необходимы были новые подходы и к ведению бухгалтерского учета.

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

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

Вторая группа - *натуралисты* - рассматривала бухгалтерию только как материальный (натуральный) учет. Идеи натуралистов нашли отражение в разработанных НК РКИ «Основных положениях по государственному счетоводству и отчетности», изданных 20 сентября 1920 г. Так же, как и романтики, натуралисты относились враждебно к традиционной бухгалтерии.

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

К 1921 г. учет находился в запущенном состоянии: сроки представления отчетности не соблюдались; калькуляция и расчет себестоимости продукции отсутствовали; цены устанавливались на основе сметных представлений; сверка синтетического и аналитического учета не выполнялась; свод отдельных балансов, входящих в трест, отсутствовал.

В 1922 г. ВСНХ издал «Положение о Счетоводстве и отчетности», которое подчеркивало необходимость ведения бухгалтерского учета по двойной

системе, регистрации фактов хозяйственной деятельности с помощью хронологической и систематической записи, ведения Главной книги и т.д. Бухгалтеры еще не успели разобраться в его тонкостях, как в 1923 г. ВЦИК и СНК, не принимая во внимание требования Положения, издают декрет «О государственных предприятиях, действующих на началах коммерческого расчета (трестах)». В этом же году XII съезд РКП (б) принимает среди прочих решение в области бухгалтерского учета, игнорируя уже изданные акты.

### 6.3 Попытка возрождения учета в эпоху новой экономической политики. Государственная регламентация и идеологизация социалистического учета.

В декабре 1927 г. XV съезд ВКП(б) дал директивы на составление первого пятилетнего плана. Для бухгалтерского учета это выразилось в подчеркивании роли плановых показателей, важнейшей задачей признавался контроль за их выполнением. Бухгалтерский учет стал средством проведения в жизнь хозяйственного расчета и режима экономии, средством борьбы с бюрократизмом и волокитой. Было выдвинуто два взаимоисключающих требования усилить контроль и сократить отчетность.

Именно в это время, несмотря на всю неустойчивость и неразбериху между регулируемыми органами, бухгалтерская мысль успешно развивалась. Известные бухгалтеры А.П. Рудановский (1863-1934), Р.Я. Вейцман (1870-1936), И.Я. Кипарисов (1873-1956), И.А. Блатов (1875-1942), И.Р. Николаев (1877-1942) А.М. Галаган (1879-1938), начавшие свою деятельность еще до революции, свои лучшие книги издали именно в это время.

В зависимости от того, какой аспект в объяснении двойной записи превалировал, образовалось несколько направлений в теории бухгалтерского учета, в том числе предметное и методологическое.

*Предметное направление* основывалось на том, что бухгалтерский учет имеет специфическое содержание, и подразделялось на юридическое и экономическое течение. Юридическая школа была представлена крайне слабо, зато экономическое направление имело большое влияние. Основателями этой школы были русские бухгалтеры А.М. Вольф и Е.Е. Сивере, в советское время - Н.А. Блатов.

Сторонники *методологического направления* испытывали влияние математических, статистических и философских идей (Р.Я. Вейцман, НС. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, АМ. Галаганидр.).

Г.А. Бахчисарайцев рассматривал влияние фактов хозяйственной жизни на изменения в балансе и вывел четыре теста, одному из которых отвечает та или иная хозяйственная операция:

$$A + a - a = П;$$

$$A = П + б - б;$$

$$A + c = П + c;$$

$$A - d = П - d,$$

где А - актив; П - пассив; *a*, *б*, *c*, *d* - хозяйственные операции

определенного типа.

Первые два типа изменения баланса Бахчисарайцев называл пермутациями, последние - модификациями. Простота и доступность сделали эту теорию единственно признанной в нашей стране.

Большим влиянием в это время пользовалась теория Галагана, который всю бухгалтерскую методологию истолковывал с точки зрения формальной логики, признавая четыре метода счетоведения:

- 1) индукция (инвентарь, баланс, счета);
- 2) дедукция (двойная запись);
- 3) анализ (первичные документы, регистры аналитического учета);
- 4) синтез (сметное счетоводство, Главная книга).

Позднее А.М. Галаган отошел от своих принципов и попытался обосновать сущность двойной записи исходя из принципов диалектического материализма, за что подвергся резкой критике.

В 1920-е годы получила распространение новая дисциплина - балансоведение. Разные авторы понимали содержание новой науки по-разному. Наиболее оригинальный подход встречаем у А.П. Рудановского, который понимал счетоведение и балансоведение как синонимы. В главнейших своих чертах теория Рудановского является производной от теории Леоте и Гильбо. Основные положения Рудановского можно свести к следующим:

- баланс единичного предприятия распадается на счет актива (совокупность вещей) и счет пассива (совокупность обязательств), регистрация всех изменений подчиняется правилу: тот, кто получил или с кого причитается, — дебетуется, кто уплатил или кому причитается, — кредитуется;
- раскрыта методика исключения внутренних оборотов при составлении сводных балансов;
- классифицированы балансы по условиям, хозяйственных ситуаций; создано учение о сравнительном балансе и контрбалансе;
- раскрыто содержание таких категорий, как бесспорная прибыль и бесспорный убыток;
- выделено четыре метода анализа: экспериментальный (устанавливает связи между счетами), сравнительный (раскрывает механизм образования финансовых результатов), технический (показывает достоверность бухгалтерских данных), теоретический (раскрывает смысл бухгалтерской методологии).

Впоследствии балансоведение, установившее связь между балансом и управлением предприятием, стало основой новой науки - анализа хозяйственной деятельности.

В 1930-е годы теория и практика учета стали стремительно деградировать. Среди бухгалтеров появляются новые люди, которые пробивали себе дорогу тем, что клеветали на лучших, сочиняя политические домыслы. Результатом закончившихся дискуссий стало утверждение о принципиальных различиях между социалистическим и капиталистическим учетом (см. Таблицу 1).

Таблица 1 Различия между социалистическим и капиталистическим учетом

Капиталистический учет	Социалистический учет
Отражает процесс воспроизводства, основанный на частной собственности	Отражает процесс воспроизводства, основанный на социалистической собственности
Бухгалтерия ограничена рамками предприятия	Бухгалтерский учет - часть единой системы народнохозяйственного учета
Учет - частное дело отдельных предпринимателей	План счетов - единый для всех предприятий, унификация методологии
Капиталистический учет	Социалистический учет
Цель учета - выявление прибыли	Цель учета - отражение выполнения плана
Бухгалтерский учет - коммерческая тайна, следовательно, могут быть фальсификации	Гласность в учете, значит, он реально и объективно отражает действительность

Необходимо сказать несколько слов о трудах *Моисея Харитоновича Жебрака*. Он разработал положения по организации синтетического учета в условиях применения нормативного метода учета затрат. Счет производства делился на три субсчета - плановые затраты, отклонения от норм, изменения норм. При этом документы составлялись только на выявленные отклонения. Идея стандартных издержек была заимствована у американцев, но адаптировать ее к деятельности советских предприятий до конца не удалось.

В этот период были успехи в области счетоводства, но не счетоведения. Эти успехи связаны с учетом затрат на производство, формированием централизованных и децентрализованных структур и с механизацией обработки информации. Так, в области учета затрат и калькулирования себестоимости продукции наблюдался устойчивый рост знаний, прослеживалась преемственность с предыдущим периодом. Яркая дискуссия развернулась по вопросу полуфабрикатного и бесполуфабрикатного варианта организации сводного учета затрат.

Распространение электронно-вычислительной техники привело к возникновению новых понятий: АСУ (тенденция к централизации) и АРМ (тенденция к децентрализации). Так как бухгалтеры не имели специальных знаний и психологически не были готовы к работе на ЭВМ, то на практике устойчиво сформировалось негативное отношение к технике. Теперь к обычным ошибкам прибавились еще и компьютерные. Возник глубокий кризис в использовании ЭВМ. Лишь спустя много лет путем проб и ошибок были выделены основополагающие принципы, положенные в основу рациональной организации учета в условиях механизации.



#### 6.4 Перестройка экономических отношений и необходимость реформы бухгалтерского учета.

Начало активной работы по перестройке бухгалтерского учета приходится на 1989-1990 гг., когда возникла практическая необходимость его модернизации для предприятий с участием иностранного капитала и акционерных обществ, типичных для рыночной экономики. Результатом явилась переработка и замена ряда методик учета, не отвечавших новым условиям. Вместе с тем стала очевидной необходимость приспособления российской системы бухгалтерского учета к меняющимся экономическим отношениям, концептуальной переработки всей нормативно-методической базы учета и отчетности, прежде всего плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности и т.д., которые были ориентированы на старые условия хозяйствования.

Так, к концу 1991 г. был подготовлен новый план счетов, который сохранил преемственность с прежним (структура построения, наименование и порядок кодирования счетов), но претерпел концептуальные изменения. Были устранены такие недостатки старой системы, как игнорирование оборота капитала, упрощенное отражение товарного кругооборота, преобладание натуралистического подхода к методике учета хозяйственных операций предприятия, отсутствие в составе объектов бухгалтерского учета некоторых видов имущества и операций, не распространенных или не существовавших в плановой экономике, но имеющих важное значение в рыночной (валютные операции, ценные бумаги, нематериальные активы и др.).

Полная перестройка системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации, как и становление рыночной экономики, требует длительного времени, поэтому неизбежен некоторый переходный период, в котором система еще не будет приведена в полное соответствие с требованиями рыночной экономики. Коренная ломка всей экономики страны привела к необходимости создания новых контрольных структур, присущих рынку. Так, в 1990 г. была создана государственная налоговая служба, которая призвана обеспечить действенный контроль за полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет всеми юридическими и физическими лицами.

Таким образом, спустя многие годы бухгалтеры вернулись к истокам учета, возрождая принципы, сложившиеся до революции.

Изменение системы общественных отношений, а также гражданско-правовой среды предопределяет необходимость адекватной трансформации концепции бухгалтерского учета, которая должна стать элементом рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частного инвестирования, в том числе иностранных инвестиций. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России была одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским Советом Института

профессиональных бухгалтеров 29 декабря 1997 г. В ней определены основы построения системы бухгалтерского учета в условиях новой экономической среды, складывающейся в стране. В концепции определены цели бухгалтерского учета, основы организации бухгалтерского учета на предприятиях, требования к составу и содержанию информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, критерии признания и оценки имущества, обязательств, доходов и расходов. При этом концепция не является нормативным документом, а показывает направления, по которым будет проводиться реформа бухгалтерского учета.

К сожалению, процесс реформирования бухгалтерского учета отстает от общего процесса экономических реформ в России. В целях изменения такого положения дел была разработана «Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)», которая утверждена постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г.

**Цель реформирования** - приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и МСФО.

В соответствии с целью определены задачи реформирования:

- 1) сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих пользователей, прежде всего инвесторов, полезной информацией;
- 2) обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;
- 3) оказать методологическую помощь организациям в понимании и внедрении реформированной модели бухгалтерского учета.

Реформа проводится по следующим направлениям:

- совершенствование нормативно-правового регулирования;
- формирование нормативной базы (национальных стандартов) в соответствии с планом внедрения Положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в практику;
- методическое обеспечение (инструкции, методические рекомендации, комментарии и т.п.);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета, и регулирование соответствующей деятельности).

Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в стране на среднесрочную перспективу (2004-2010 гг.) была разработана по решению Правительства Российской Федерации и направлена на повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям. Концепция была одобрена приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
  - создание инфраструктуры применения МСФО;
  - изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
  - усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
  - существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.
- Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единой системы учета и отчетности в Российской Федерации, которая включает также статистический и оперативно-технический учет. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет - источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета

6.5 Реформирование учета в России в соответствии с условиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности. Деятельность Института профессиональных бухгалтеров России.

Реформирование бухгалтерского учета в России, связанное с приведением национальной системы учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности, потребовало уточнения действующих правил его ведения.

Для этого были определены соответствующие задачи:

- сформировать систему стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезной информацией пользователей, в первую очередь инвесторов;
- обеспечить увязку реформы бухгалтерского учета в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном рынке;
- оказать методическую помощь организациям в понимании и внедрении новой модели бухгалтерского учета.

Для решения этих задач в Российской Федерации была разработана Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, которая была утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283, распоряжением Правительства РФ от 21.03.1998 № 382-р "О приведении действующей системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами" и распоряжением Правительства РФ от 22.05.1998 № 587-р "Об утверждении Плана внедрения положений (стандартов) бухгалтерского учета в практику".

За основу при проведении работы по реорганизации бухгалтерского учета были взяты МСФО, которые содержат минимальный перечень требований к организации бухгалтерского дела и гармонизации национальных систем учета.

Главным образом они регламентируют общие принципы ведения бухгалтерского учета, состав и содержание финансовой отчетности, а также общие правила учета отдельных объектов (товарно-материальных запасов, денежных средств, инвестиций, налоговых и пенсионных обязательств, правительственных субсидий и т.д.).

Цель разработки состояла в гармонизации национальных систем учета и отчетности для повышения потребительских качеств финансовой отчетности, которая могла быть востребована большим количеством хозяйствующих субъектов, как в России, так и вне ее.

При ориентации на МСФО имелось в виду, что они изначально не предназначены для регулирования учета и отчетности в отдельных странах, а также для непосредственного использования на практике.

Исходя из этого было признано целесообразным использовать МСФО:

- при создании концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России для обеспечения сопоставимости бухгалтерской информации, формируемой российскими и западными компаниями;
- в процессе разработки национальных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международной принятой практике.

На основании программы реформирования бухгалтерского учета в 2004 г. Минфин России издал приказ от 01.07.2004 № 180 "Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета в РФ на среднесрочную перспективу". План состоял из трех этапов и охватывал период до 2010 г., в нем были определены цели развития бухгалтерского учета и мероприятия, направленные на создание системы бухгалтерского учета, совместимой с МСФО. В плане были определены сроки осуществления мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета.

В период 2004–2010 гг. предполагалось реализовать два основных этапа концепции.

*Этап 2004–2007 гг.* – обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности общественно значимых хозяйствующих субъектов, кроме тех, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным признаваемым международным стандартам; утверждение основного комплекта российских стандартов индивидуальной бухгалтерской отчетности на основе МСФО; совершенствование принципов и требований к организации учетного процесса, а также базовых правил бухгалтерского учета, обеспечивающих формирование информации для составления индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности; создание специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности; создание основных элементов инфраструктуры применения МСФО; сближение правил налогового учета с правилами бухгалтерского учета; активизация участия профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии; усиление контроля

обеспечения общественно значимыми хозяйствующими субъектами публичности консолидированной финансовой отчетности; совершенствование системы подготовки и повышения квалификации кадров, в том числе пользователей бухгалтерской отчетности; развитие международного сотрудничества в области бухгалтерского учета, отчетности и аудиторской деятельности.

*Этап 2008–2010 гг.* – обязательный перевод на МСФО консолидированной финансовой отчетности других хозяйствующих субъектов, в том числе общественно значимых, ценные бумаги которых обращаются на фондовых рынках других стран и которые составляют такую отчетность по иным признаваемым международным стандартам; оценка возможности составления определенным кругом хозяйствующих субъектов индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов); укрепление и расширение сферы деятельности специального органа в рамках системы утверждения (одобрения) стандартов бухгалтерского учета и отчетности; дальнейшее повышение роли профессиональных общественных объединений в развитии и регулировании бухгалтерской и аудиторской профессии; развитие системы контроля обеспечения хозяйствующими субъектами публичности бухгалтерской отчетности; расширение сферы контроля за качеством бухгалтерской отчетности, в том числе подготовленной по МСФО.

В ходе реализации Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами бухгалтерской отчетности был проработан ряд концептуальных вопросов по осуществлению реформы бухгалтерского учета, таких как порядок одобрения МСФО, процедуры обеспечения исполнения законодательства о бухгалтерском учете; подготовлены методические материалы, предназначенные для использования в качестве основы проектов новых положений по бухгалтерскому учету; проведен сравнительный анализ требований МСФО и российских положений по бухгалтерскому учету.

Одним из основных направлений деятельности стало обучение специалистов и подготовка учебных материалов по МСФО. Занятия были организованы во всех регионах России, в них приняли участие около 2000 практических работников и преподавателей в области бухгалтерского учета.

Созданный в России в 2005 г. Национальный совет по стандартам финансовой отчетности разработал Концепцию стандартов финансовой отчетности в Российской Федерации, которая была одобрена Правлением Фонда национальных стандартов финансовой отчетности (НСФО). Концепция предполагала, что российские стандарты финансовой отчетности (СФО) должны представлять собой перевод английского текста МСФО при условии сохранения существующего авторитета МСФО на международных рынках капитала. При этом желательным признается одобрение перевода со стороны Правления по международным стандартам финансовой отчетности. Отклонения СФО от перевода МСФО или введение в СФО дополнительных требований по

раскрытию информации производятся в исключительных случаях, когда конкретная норма МСФО не соответствует общественным интересам или не позволяет достоверно и добросовестно представлять финансовую информацию, необходимую пользователям финансовой отчетности для принятия экономических решений. При этом количество таких случаев должно стремиться к нулю за счет активного участия Национального совета по стандартам финансовой отчетности в процессе разработки и изменения МСФО.

Для предприятий среднего бизнеса, не относящихся к общественно значимым, предполагалось создание отдельного комплекта упрощенных стандартов на базе СФО. При этом выбор – составлять отчетность по полному или упрощенному комплекту стандартов – оставался за самими предприятиями. До принятия комплекта упрощенных стандартов для предприятий среднего бизнеса обязательной остается отчетность по российским положениям бухгалтерского учета (ПБУ).

В рамках Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу предполагалось, что субъекты малого предпринимательства должны готовить налоговую отчетность и (при согласии всех участников организации) не должны быть обязаны готовить финансовую отчетность. Концепция пока не воплощена в жизнь в том виде, в котором задумывалась, однако ее реализация выразилась в ряде научно-исследовательских работ, нашедших свое применение при разработке ПБУ. Результаты одной из последних научно-исследовательских работ были озвучены 31.03.2010 на круглом столе в Высшей школе экономики. Фонд НСФО совместно с Минфином России представил проекты четырех положений по бухгалтерскому учету: "Учет затрат на освоение природных ресурсов", "Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы", "Отчеты о движении денежных средств", "Операционные сегменты". При этом тексты проектов ПБУ основаны на текстах схожих стандартов МСФО.

В период с 2008 по 2010 г. продолжалось дальнейшее расширение сферы применения МСФО при составлении консолидированной отчетности российских компаний, а также рассмотрение возможности составления индивидуальной бухгалтерской отчетности непосредственно по МСФО вместо национальных стандартов (ПБУ).

Результаты проводимых исследований демонстрируют определенную поддержку гармонизации стандартов со стороны профессионального бухгалтерского сообщества. Международная система бухгалтерского учета и отчетности способствует не только обеспечению большей прозрачности и понятности представляемой информации, но и повышению качества корпоративного управления в российских компаниях. Внедрение международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности позволит привлечь в российскую экономику дополнительные иностранные инвестиции.

Так, исследование мнений специалистов, деятельность которых связана с бухгалтерским учетом и аудитом, относительно реформы системы бухгалтерского учета и аудита, а также внедрения МСФО показало, что

большинство (37%) специалистов компаний, использующих МСФО, считают полезной данную практику.

Более высокие оценки пользы применения МСФО характерны для:

- экономистов, финансовых директоров и других специалистов по финансам по сравнению с бухгалтерами;
- специалистов, обладающих уровнем знания МСФО выше среднего;
- специалистов крупных компаний.

Одним из важнейших условий реформирования бухгалтерского учета в России является обеспечение эффективного контроля за внедрением бухгалтерских стандартов как со стороны рынка капиталов, так и со стороны государственных органов, и эта проблема также сейчас активно обсуждается.

В России, как уже было сказано, все разрабатываемые положения по бухгалтерскому учету (стандарты) исходят из норм, заложенных в МСФО. Однако переход на международные стандарты осуществляется прежде всего для того, чтобы сделать финансовую отчетность организаций прозрачной, а следовательно, создать условия для привлечения дополнительных средств инвесторов на развитие предпринимательства, в том числе малого и среднего. Вместе с тем концепция реформирования бухгалтерского учета с ориентировкой на МСФО имеет недостаток, заключающийся в том, что если наши организации смогут попасть на американский финансовый рынок свободных капиталов, то они вынуждены будут составлять бухгалтерскую отчетность не только на основе МСФО, но и отдельно по нормам GAAP.

В целях дальнейшего приведения национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности предстоит еще большая работа, и реформа будет проводиться по следующим основным направлениям:

- совершенствование нормативного правового регулирования;
- формирование нормативной базы (стандарты);
- методическое обеспечение (инструкции, методические указания, комментарии);
- кадровое обеспечение (формирование бухгалтерской профессии, подготовка и повышение квалификации специалистов бухгалтерского учета);
- международное сотрудничество (вступление и активная работа в международных организациях, взаимодействие с национальными организациями, ответственными за разработку стандартов бухгалтерского учета и регулирование соответствующей деятельности).

Соблюдение принципов гармонизации российского бухгалтерского учета с межнациональными идеями, заложенными МСФО, позволяет при разработке ПБУ использовать все положительное, что содержится в МСФО.

Методическое обеспечение реформирования бухгалтерского учета (создание инструкций, методических указаний, комментариев) взаимосвязано с обучением бухгалтерских кадров. Поставлена задача улучшения качества подготовки кадров в учреждениях начального профессионального образования, среднего специального и высшего образования, а также создания системы

профессионального ускоренного образования.

Российская система учета близка к европейской модели, для которой характерны:

- ориентированность бухгалтерской отчетности на удовлетворение информационных потребностей налоговых и других органов государственной власти;
- обязательность следования утвержденным принципам отражения операций;
- обязательность применения Плана счетов, утвержденного государством, и др.

В России выбран один из наиболее рациональных способов применения МСФО и их адаптация, которая предполагает постепенное совершенствование российских правил учета и отчетности, направленное на формирование финансовой информации высокого качества в соответствии с требованиями международных стандартов. Данный способ внедрения МСФО соответствует подходу большинства европейских стран, следовательно, приближает экономическую интеграцию, гармонизацию систем учета и отчетности. При этом особенно важно, чтобы в результате была достигнута сопоставимость данных финансовой отчетности российских и иностранных компаний. В процессе дальнейшего реформирования будет:

- обеспечена непротиворечивость российской системы бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к его ведению;
- сформирована модель сосуществования и взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета;
- введены процедуры корректировки бухгалтерской отчетности в связи с инфляцией;
- пересмотрены допустимые способы оценки имущества и обязательств;
- созданы механизмы обеспечения открытости (публичности) бухгалтерской отчетности.

Ключевым элементом реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами является разработка новых и уточнение ранее утвержденных положений (стандартов) по бухгалтерскому учету, внедрение их в практику. При этом переориентация нормативного регулирования, осуществляемого Минфином России, будет направлена в основном с регулирования учетного процесса на бухгалтерскую отчетность.

В апреле 1997 г. в Российской Федерации (г. Москва) было создано некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров России», учредителями которого стали ведущие высшие учебные, научные и общественные организации. Активное участие в создании и деятельности ИПБ России принимает Минфин России.

Институт объединяет аттестованных профессиональных бухгалтеров и аудиторов - руководителей и ведущих специалистов бухгалтерских служб организаций, аудиторских и консалтинговых служб, профессорско-



преподавательский состав в области бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита различных учебных заведений, специалистов финансового менеджмента. Первым президентом ИПБ России был избран Я.В. Соколов.

Основными целями ИПБ России являются:

объединение профессиональных бухгалтеров и аудиторов в единую профессиональную организацию;

повышение статуса и престижа профессии, формирование положительного общественного мнения о добросовестно работающих бухгалтерах и аудиторах;

- разработка методологии бухгалтерского учета и аудита, внедрение в практику новых норм и методов организации учета, отвечающих требованиям Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с МСФО;

представление интересов бухгалтеров и аудиторов в законодательных и исполнительных органах власти;

организация квалифицированных консалтинговых услуг по отражению операций в бухгалтерском учете и формированию налогооблагаемой базы.

Ведущее место в разработке нормативных документов бухгалтерского учета занимает Минфин России. Традиционно для России разработкой нормативных документов для хозяйствующих субъектов занимается Департамент методологии бухгалтерского учета и отчетности Минфина России. Методологические службы в министерствах и ведомствах (за исключением страховых и кредитных) практически отсутствуют. Поэтому доведение правил бухгалтерского учета до организаций, толкование документов и контроль за их исполнением фактически ведутся произвольно.

С первых дней создания ИПБ России активно включился в разработку нормативных документов бухгалтерского учета, а также нового закона о бухгалтерском учете. Сначала проекты нормативных документов проходят достаточно жесткую проверку в экспертных советах ИПБ России, создаваемых специально для рассмотрения каждого нормативного документа. Затем большинство из разработанных документов проходит экспертизу в Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета при Правительстве РФ и только после этих процедур поступают в Департамент по методологии бухгалтерского учета Минфина России.

ИПБ России занимает важное место в системе информационного обеспечения бухгалтеров. Так, в территориальных отделениях Института создаются экспертные советы, в которые входят не только специалисты - члены ИПБ России, но и чиновники, от которых зависят те или иные вопросы. ИПБ России помогает найти решение проблем, не доводя дела до арбитражного суда, проводит семинары и консультации по вопросам бухгалтерского учета и т.п.

Деятельность ИПБ России в области образования в настоящее время охватывает только послевузовское повышение квалификации. Создана и постоянно обновляется программа подготовки главных бухгалтеров, разработана система аттестации профессиональных бухгалтеров, действует система постоянного ежегодного повышения квалификации аттестованных

бухгалтеров. В этот процесс вовлекаются практически все ведущие экономические вузы страны.

Самое активное участие ИПБ России принимал в разработке Кодекса профессиональной этики, необходимого для сохранения профессии бухгалтера, для достижения ее независимости и защищенности. Сегодня перед ИПБ России стоят две задачи: доведение Кодекса этики до каждого профессионального бухгалтера и организация системы контроля за соблюдением Кодекса. Для решения второй задачи потребуются значительные усилия.

Таким образом, в современных экономических условиях профессия бухгалтера становится еще более значимой. Это связано с развитием рыночных отношений в России, с активизацией экономики и интеграцией экономического пространства.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Организация аудиторской службы
2. Аудиторская деятельность
3. Целью аудита
4. Этапы развития бухгалтерского учета в России
5. Назовите различия между социалистическим и капиталистическим учетом

### **Список использованных источников**

1. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. – М.: Экономистъ, 2006.
2. Антонова М.В. Лука Пачоли и двойная запись в Италии // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.
3. Ануфриев В.Е. О реформировании российской системы бухгалтерского учета и отчетности // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
4. Бабарыкин С.В. Возникновение и развитие теории учета затрат в США и Великобритании // Бухгалтерский учет. 1997. № 3.
5. Бакаев А.С. Бухгалтерское сообщество и программа реформирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 1998. № 8.
6. Бакаев А.С. Программа реформирования бухгалтерского учета: проблемы ее выполнения // Бухгалтерский учет. 1999. №8.
7. Балансоведение. Серия «Высшее образование». Ростов-на-Дону: Феникс, 2004. – 480 с.
8. Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005.
9. Тимошина Т.М. Экономическая история зарубежных стран: учебное пособие / под ред. проф. М.Н. Чепурина. – 3-е изд., стер. – Юридический Дом «Юстицинформ», 2002.

## Тест

1. Первая реформа бухгалтерского учета была проведена:
  - А) Петром I
  - Б) В.И. Лениным
  - В) М.С. Горбачевым
2. В каком году в России созданы первые коммерческие школы:
  - А) 1721
  - Б) 1861
  - В) 1924
3. На формирование русской школы бухгалтерского учета большее влияние оказала:
  - А) итальянская школа
  - Б) французская школа
  - В) немецкая школа
4. Первый закон о бухгалтерском учете в России принят в:
  - А) 1725 г.
  - Б) 1834 г.
  - В) 1996 г.
5. Основной причиной отличий капиталистического учета от социалистического является:
  - А) форма собственности
  - Б) разные задачи учета
  - В) использование разных документов
6. Идеи Ф.В. Езерского относились к:
  - А) традиционным
  - Б) новаторским
  - В) революционным
7. Первый журнал по бухгалтерскому учету в России назывался:
  - А) Мир бухгалтерии
  - Б) Счетоведение
  - В) Счетоводство
8. Петербургскую и московскую школу разделяло:
  - А) учение о счетах и балансе
  - Б) учение об учете затрат и калькулировании себестоимости
  - В) учение о формировании финансового результата
9. в период НЭПа бухгалтерию рассматривали только как материальный (натуральный) учет:
  - А) романтики
  - Б) реалисты
  - В) натуралисты
10. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике была разработана для того, чтобы:
  - А) бухгалтерский учет стал элементом рыночной инфраструктуры, обеспечивающей благоприятный климат для частного инвестирования, в том

числе иностранных инвестиций

Б) перейти на международные стандарты бухгалтерского учета и отчетности

В) трансформировать бухгалтерский учет в соответствии с потребностями хозяйствующих субъектов

## **Тема 7 Закономерности исторического развития методологии бухгалтерского учета.**

7.1 Функциональность и достижение целей бухгалтерского учета. Формализованность учета как основа стабильности национальных учетных систем.

Закономерности эволюции бухгалтерского учета были исследованы в работах профессора Санкт-Петербургского государственного университета Т.Н. Мальковой. Эти закономерности были сформулированы ею в нескольких парадигмах, которые рассмотрены ниже.

Парадигма функциональности состоит единстве экономической и контрольной функций бухгалтерского учета, реализация которых обеспечивается методологией как совокупностью профессионального инструментария

Экономическая функция бухгалтерского учета проявлялась (и проявляется) в информационной имитации хозяйственной деятельности. Все документы, начиная с древнейших времен, содержали конкретное описание учетных объектов и их количественное измерение. Сравнение признаков документального учета древности с современными требованиями позволяет выделить как различия, так и сходства (см. Таблицу 2).

В процессе эволюции письменного учета были использованы различные носители информации: сначала подручные средства (кора деревьев, шкуры и кости животных, камни и т. п.), затем папирус, пергамент, глиняные и деревянные таблички, сейчас – бумага и электронные носители данных. Несмотря на существенное различие во внешнем виде, по содержанию древние документы мало чем отличались от современных: имели текстовое и числовое описание объектов учета, дату, подписи ответственных лиц.

Таблица 2 Сравнение содержания древних и современных документов

Общие признаки	Отличия
1.Регистрация факторов хозяйственной жизни на материальных носителях	1. Внешний вид, средства регистрации, письменность
2. Количественное отражение и текстовое описание учетных объектов.	2. Отсутствие обязательных требований к документам, как следствие недостаточно полное содержание (отсутствие нумерации, наименований документов, названий хозяйств и др.)
3. Арифметическое преобразование числовой информации (частные и общие суммы), использование вычислительных инструментов.	

4. Систематизация и накопление информации.	3. отсутствие единообразия в форме и содержании документов.
5. Хронологическая запись фактов хозяйственной жизни	4. Отличия в терминологии
6. Адресность информации (имена, даты).	
7. Деление документов на первичные, текущие и отчетные)	
Графическое обобщение (ранжированные перечни, даты и т.п.)	

Информационное содержание учета позволяет осуществить его контрольную функцию. Контрольная функция означает ответственность учетных работников за методологию учета, за соответствие хозяйственной деятельности целям управления на основе осуществления в документальном учете экономической функции.

Контрольная функция была свойственна учету с древнейших времен. Документы палеолита позволяли контролировать результаты коллективной деятельности, связанной с добычей пищи. Значимость учета находилась в прямой связи с общественной коллективной деятельностью. Научно доказанная последовательность развития древней экономики от производства к обмену (а не наоборот) дополнила регистрацию объектов (добытой пищи и созданных орудий труда) фиксацией расчетов между племенами при обмене.

Древнеегипетские документы (в основном папирусы) и документы Двуречья (глиняные таблички) демонстрируют тесное переплетение функций контроля и управления на этой основе. Идея учета, состоящая в наблюдении и контроле, была реализована посредством разделения труда в обработке документов, дифференциации должностей учетных работников, проверке правильности оформления документов контролерами. За выявленные нарушения в учете строго наказывали – применяли меры физической расправы, переводили в сборщиков налогов, исключали детей из "списков писцов", т. е. из касты. Строгость наказаний была связана прежде всего с тем, что учет и контроль имели отношение к государственной собственности.

Государственное управление Древнего Египта было основано на нормировании доходов и расходов. Предварительный контроль обеспечивался расчетом норм, последующий – их сравнением с фактическими данными, отраженными в учетных документах. Системой контроля предусматривалась множественная ответственность, в связи с чем в документах указывались имена свидетелей, писцов (бухгалтеров) и контролеров.

Эллинистическая бухгалтерия отличалась от восточных систем тем, что не обладала функциями государственного контроля. Демократизация общества привела к образованию самостоятельных городов-полисов и развитию частных хозяйств. Управление экономикой осуществлялось через механизм гражданских норм. Их соблюдение обеспечивалось отчетами должностных лиц, которые носили публичный характер.

Частные учетные документы античности выполняли в большей мере

экономическую, нежели контрольную функцию. Частный учет не регулировался никакими государственными и правовыми нормами, поэтому представлять документы в суд ответчик был не обязан. Бремя доказательств нес полностью истец, представляя и доказательства, и свидетелей.

Появление в V–IV вв. частных банков привело к появлению нового направления в бухгалтерии, связанного с учетом расчетов по вкладам. Банковская деятельность выросла из обменной. Накопление капитала позволило менялам вкладывать его в кредитование. Для обеспечения сохранности денег банкиры строили надежные хранилища и брали на хранение денежные средства от вкладчиков. Так появились депозитные операции. Наряду с финансовыми операциями банкиры участвовали в сделках посредниками, свидетелями, поручителями, хранителями документов. Такая обширная деятельность требовала четкой системы учета.

Латинские (древнеримские) документы явились не только органическим продолжением древнегреческих, но и новым эволюционным этапом бухгалтерского учета, впитавшим в себя новые тенденции. Особенностью римской бухгалтерии следует считать юридическое регулирование финансовых отношений. Функциональность документов задавалась правом, которое определило государственные юридические нормы, подлежащие соблюдению всеми гражданами и должностными лицами. Учетные документы стали основой налогообложения, так как требовалось подтверждать доходы и расходы, а также стоимость имущества – недвижимости, земли, инвентаря, драгоценностей, одежды. Таким образом, частные документы приобрели статус государственных и обязательных.

Акцент в древнеримском юридическом регулировании был сделан на текущем учете, а не на отчетности, что создавало возможность конфронтации хозяйств, граждан и государственных органов. Но оно тем не менее имело историческое значение исключительной важности для бухгалтерского учета. С этого времени берет начало его обязательность, документальная основа, профессиональная ответственность. Древнеримский вариант контроля за хозяйственной деятельностью при помощи бухгалтерского учета эволюционно сменил древневосточный вариант тотального централизованного контроля. Он оставлял свободу действий профессиональных решений, не ставя своей целью полную регламентацию учета.

Эволюция контрольной функции проявляется в переходе от тотального централизованного контроля к юридическому регулированию, которое является признаком цивилизованного управления. Но приоритет имеет экономическая функция, цель которой – дать адекватное представление о деятельности предприятия по ряду параметров, а цель контрольной функции – убедиться в этом.

Парадигма формализованности проявляется в стереотипах учетных документов и в стереотипах методологии бухгалтерского учета, которые имеют этническое содержание. Стереотипы документов означают технический способ регистрации, формы бухгалтерского учета, технологии документов как

носителей информации.

Появлению учетных письменных документов предшествовал длительный период устного арифметического счета, который основан на человеческой памяти и имеет поэтому недостатки. В период палеолита он уступил место материальным носителям информации с предметно-знаковой записью, которые фиксировали результаты подсчета учетных объектов. Бирки (документы палеолита) демонстрируют упорядоченное чередование знаков одинаковой или различной конфигурации. Различают несколько этнических вариантов записи учетных объектов на различных предметах:

- предметно-знаковая фиксация данных на деревянных, костяных, каменных предметах;
- использование разноцветных камешков (фишек), которые раскладывались в глиняные горшочки;
- завязывание узелков на шнуре (квипусе).

Уже такие древние документы демонстрировали стандартизированные способы регистрации цифровой информации.

Все они имели вид последовательного перечня учетных объектов. Таковую форму учета можно определить как инвентарную.

Изучение древних документов также показывает этнические различия: знаковая система линий – в Европе и Африке; узловая система – в Америке, Китае, Японии; фишки – в Малой Азии, Индии. Основным недостатком предметно-знаковой регистрации была регистрация только цифровой информации. Квипус и фишки хотя и содержали пояснительную часть, но весьма скудную и без связи между учетными объектами.

Появление и развитие письменности кардинально решали проблему учетной идентификации не только количественных, но и качественных признаков, в документах стала четко фиксироваться цифровая и текстовая информация.

В Древнем Египте документы имели средства защиты: папирусные свитки опечатывались печатями из битума, укладывались в футляры и хранились в опечатанных емкостях с этикетками. Подобные правила хранения были установлены и в других странах Древнего мира.

Документы Древнего Египта были строго выдержаны в техническом отношении: цифры расположены вертикально, текстовая информация отделена от цифровой, учетные объекты сформулированы. Регистрация объектов производилась в хронологическом порядке. Табличное построение документа с рубриками позволяло систематизировать данные об однородных объектах. Итоги, обороты, остатки в таблицах (счетах) были обозначены словесно терминами и символами. Однако стоимостного обобщения натуральных показателей еще не производилось, что делало невозможным балансировку цифровых данных для проверки правильности подсчетов. Такой способ текущей регистрации можно назвать прототипом журнальной формы учета.

Документы Месопотамии (глиняные таблички) также были формализованы и достаточно стереотипны. Уже со II тысячелетия до н. э.

учетные документы имели табличный формуляр с рубриками для учетных объектов. Преобладал линейно-позиционный способ записи. В хранении документов соблюдались меры защиты в виде ярлыков и опечатанных емкостей. Широко использовалась учетная терминология: остаток, приход, расход и др. Формуляры документов имели вид инвентаря (в виде перечня учетных объектов), приходо-расходного счета или расчетной таблицы. Способ текущей регистрации можно определить как карточный.

Документы Древней Греции (в основном деревянные таблички, но есть и металлические пластины, и папирус) также были формализованы. Размещение текстовой и цифровой информации стереотипно, использовалась терминология и учетная символика. Формуляры документов были представлены инвентарными (перечень учетных объектов), приходо-расходными и контокоррентными (для учета денежных расчетов) счетами. Учетная процедура включала первичные документы, учетные регистры, отчетность и документы для взаимной сверки учетных регистров. Документы переплетали в форме книг, поэтому форму учета можно определить как книжно-журнальную.

Древнеримские латинские документы имели все основные черты современных – по стилю, назначению, содержанию, терминологии, символике, уступая им только в стандартизации формуляров. Для документов использовались кодексы греческого прототипа: деревянные, папирусные, пергаментные. Учетным записям государственного, частного и личного характера придавалась юридическая значимость. Главным было требование по наличию и содержанию записей, а не по форме. Юридически требовалось вести учетные записи и предъявлять их в общественных интересах (при сдаче полномочий, в суде, для налогообложения). Однако стереотипов документов учета и отчетности не было. Учетная терминология стала более обширной, но основывалась она на финансовых и банковских расчетах.

Таким образом, формализация содержания учетных документов начиная с Древнего мира подтверждает общность этого процесса и позволяет сделать вывод об общих правилах документальной регистрации, но разных способах и технических приемах. Четко прослеживается этническая обусловленность способов документального учета, которая основывалась на географических, политических и национальных особенностях развития общества.

Такая взаимосвязь существует и в современном мире. Парадигма формализованности обеспечивает устойчивость и стабильность национальных учетных систем на этапах современной адаптации к международным стандартам. Нарушение стабильности может оказать неблагоприятное воздействие на учетную модель существующего этноса, так как она встроена в систему национального управления, контроля и самосознания.

## 7.2 Парадигма организации как механизм действия методологии бухгалтерского учета.

Парадигма организации бухгалтерского учета обобщает совместное



действие функциональности и формализованности. Она означает механизм действия его методологии, который содержит эффект неопределенности. Взаимодействие функциональности и формализованности может быть обращено внутрь (интровертивный принцип) или вовне (экстравертивный принцип).

**Интровертивный принцип** в парадигме бухгалтерского учета означает информационную заданность, ограниченность бухгалтерской системы любого уровня (хозяйства, этноса) возможностями методологии. Пределы учетной процедуры определяет исходный состав его объектов и первичный учет. В систему учетной процедуры вводится то, что необходимо или возможно учесть в существующей методологии. Какими бы важными ни были учетные объекты, они не означают одновременного появления соответствующих им способов учета. Так, основные средства, ценные бумаги, нематериальные активы вошли в практику хозяйственной деятельности значительно раньше, чем были разработаны способы их учета. Подготовка новых Положений в бухгалтерском учете, их последующее изменение подтверждает тезис о том, что появление нового объекта происходит прежде, чем разработка учетных стандартов.

Расширение состава (ввод новых) учетных объектов происходит в связи с развитием науки и техники, экономики и методов управления хозяйственной деятельностью. Но разработка методологии учета новых объектов содержит элемент неопределенности, который находится за пределами освоенных способов бухгалтерского учета. Преодоление неопределенности, связанной с введением новой методологии, означает действие **принципа экстравертивности**. Его реализация связана со свежими научившими идеями, новыми профессиональными решениями, что расширяет функциональность учета.

Один из современных способов преодоления неопределенности в международной практике состоит в автономном применении закрытой системы финансового учета и открытой системы управленческого учета. Финансовый учет представляет собой закрытую двойной записью и балансом учетную систему, которая не решает все проблемы текущего учета. Достижение большей определенности в нем достигается корректностью учетной процедуры: адекватностью первичного учета и его полным обобщением в текущем учете и отчетности, современными учетными принципами (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, временной определенности фактов хозяйственной жизни, денежной оценки, существенности и сопоставимости, осмотрительности и др.). Замкнутость учетной процедуры – огромное преимущество, однако именно она представляет собой препятствие для расширения методологии финансового учета.

Поэтому наряду с финансовым учетом существует управленческий, который является открытой системой. Он не ограничен двойной записью и не завершается балансом, его методологический инструментарий значительно шире, а объекты учета не ограничены. В связи с автономностью управленческого учета от финансового он является сферой безболезненного

освоения международного опыта, так как не привязан к национальному законодательству и национальным учетным стереотипам.

Сохранение российской учетной системы оправдано, однако сосредоточенность исключительно на ней губительна. Компромисс национальных и международных стандартов необходим для адаптации, освоения и поиска методологических средств осуществления экстравертивного принципа.

Если рассматривать действия интровертивного и экстравертивного принципов в историческом аспекте, то наиболее устойчивым стереотипом современной методологии является двойная запись. Однако это не единственный способ учета: в настоящее время применяются методы простой и камеральной бухгалтерии, хотя их распространение ограничено. Двойная запись в то же время не является последним эволюционным решением. Фундаментальные изменения такого уровня являются редкими событиями и происходят в течение очень длительного времени. Новые решения учетных проблем – дело будущего.

### 7.3 Парадигма суверенитета как соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости.

Парадигма суверенитета бухгалтерского учета регулирует соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества в сфере методологии бухгалтерского учета (см.Таблицу 3).

*Профессиональная ответственность* появилась на ранних этапах эволюции (касты в странах Древнего Востока). При этом деятельность учетного сообщества всегда была объектом контроля, в странах Древнего Востока контроль имел государственное значение.

Его целью было сохранить в исходном виде содержание документов и методологию учета, что в свою очередь оказывало мощное воздействие на формализованность и стабильность учетных стереотипов.

Таблица 3 Парадигма суверенитета бухгалтерского учета

Профессиональная ответственность	Профессиональная независимость	Ареал проявления
<b>ДРЕВНОСТЬ</b>		
Должностные инструкции, государственная регламентация учета, официальная отчетность, система накопления	Кастовость учетных работников Элементы профессионально-независимой методологии	Древний Восток
Финансовая ответственность Подотчетность должностных лиц	Профессионально-независимая методология	Древняя Греция
Юридические нормы	Профессионально-	Древний Рим

Финансовая ответственность Подотчетность должностных лиц	независимая методология	
<b>СОВРЕМЕННОСТЬ</b>		
Юридические нормы (защищают в первую очередь интересы инвесторов, кредиторов) Финансовая ответственность Официальная отчетность Внешний независимый аудит Раскрытие ученой политики	Профессионально независимые стандарты Профессионально независимое бухгалтерское сообщество	Западная Европа, США и др. страны с развитой рыночной экономикой
Юридические нормы (защищают в первую очередь интересы государства) Финансовая ответственность Официальная отчетность Внешний независимый аудит Раскрытие ученой политики	Профессионально независимые стандарты Методологии (утверждены, но на практике отдают предпочтение требованиям Налогового кодекса) Профессионально независимое бухгалтерское сообщество (формально существуют, но не имеют реальной силы)	Россия, Казахстан

Должностные инструкции эллинистического Египта регламентировали учетную деятельность до такой степени детально, что становилась очевидной невозможность и опасность отступлений от правил. В эволюции профессиональной ответственности были возвраты к такому варианту регламентации (например, в СССР), что всегда происходило на фоне бюрократизации управления в рамках командно-административной экономики.

Юридическое регулирование профессиональной ответственности берет начало с норм римского права, которые устанавливали обязанность вести документальный учет и признавали за ним функцию юридической доказательности. Разработка методологии учета (формализованность документов, учетных регистров, техника учетной регистрации) была прерогативой учетных работников. Именно такой вариант профессиональной ответственности был унаследован европейским правом.

Современный российский вариант профессиональной ответственности ориентирован на эволюционно-архаическую древневосточную модификацию (прямая государственная регламентация), но одновременно содержит признаки европейского варианта (нормы общего юридического регулирования, варианты учетной политики).

*Профессиональная независимость* возникла как следствие саморазвития методологии бухгалтерского учета и как средство самозащиты учетного сообщества. Эволюция независимости прошла путь от профессиональных знаний касты жрецов-чиновников до современных национальных и международных профессиональных сообществ.

Российский вариант суверенитета не ориентирован на профессиональную независимость отечественной методологии бухгалтерского учета, он сосредоточен в основном на ответственности. В России нет исторической основы и современных практических решений для развития профессиональной независимости. Такой подход может привести к не востребованности бухгалтеров отечественным бизнесом, снижению творческих поисков новых решений учетными работниками. Поэтому одним из приоритетных направлений реформы бухгалтерского учета в России является формирование бухгалтерской профессии и независимого профессионального суждения.

Парадигма суверенитета бухгалтерского учета необходима для гармонизации профессиональной ответственности и профессиональной независимости бухгалтеров. Практическое следствие такой консолидации означает взаимодействие государственного и профессионального регулирования методологии бухгалтерского учета.

#### 7.4 Историческая преемственность и использование исторического анализа для разработки концептуальных основ современного бухгалтерского учета.

Бухгалтерские стереотипы методологии учета в древности имели ярко выраженный национальный характер. Их развитие было самобытным и оригинальным. Незрелость средств связи и ограниченность международного информационного пространства сохранили локализованность учетных систем практически до XX в.

Современные бухгалтерские системы восходят к староитальянской методологии, которая получила широкое распространение в эпоху Возрождения благодаря литературному описанию известным итальянским математиком Л. Пачоли. Данная методология, в свою очередь, имеет генетические корни в древнеримской учетной системе. Латинская методология наследовала древнегреческие стереотипы. Шумеро-вавилонская методология преобладала на всем Ближнем Востоке в древности и оказала влияние на античную. Древнеегипетские стереотипы вместе с древнегреческими вошли в эллинистические, а затем в античные. Таким образом, взаимосвязь времен и "наследственность" методологии четко прослеживается.

*Парадигма исторической преемственности* методологии предупреждает о непродуктивности эволюционных возвратов, что одновременно обуславливает практическую значимость исторического анализа бухгалтерского учета. Механизм исторической преемственности действует

благодаря доминанте методологии или ее отдельных стереотипов. Эволюция преемственности – это не просто смена стереотипов, а замена их лидирующими. Современной доминантой (с конца 60-х гг. XX в.) являются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). Их этногенез является англосаксонским. В историческом контексте МСФО сменяют доминанту итальянской учетной системы и могут означать начало нового эволюционного этапа формализованности бухгалтерского учета.

Практика учета измеряется тысячелетиями, в течение которых были созданы стереотипы учета в различных этнических вариантах. Теория учета берет свое начало с XV в. н. э. с одновременной формализацией в постулатах (законах, правилах) и стереотипах (общих признаках). Закономерности эволюции сформулированы профессором Т.Н. Мальковой в понятиях парадигм бухгалтерского учета: функциональности, формализованности, организации бухгалтерского учета, суверенитета и исторической преемственности.

Функциональность бухгалтерского учета описывается единством экономической и контрольной функций, присущих ему. Экономическая функция состоит в целостном информационном описании, а контрольная позволяет убедиться в правильности такого описания. Обе функции подчиняются целям управления. Приоритет имеет экономическая функция, которая проявляется в новых учетных объектах и их существенности. Контрольная функция выражается в форме тотального централизованного контроля и (или) юридического регулирования. Юридическое регулирование наблюдается при ослаблении централизованного контроля; наоборот, при усилении централизованного контроля потребность в юридическом регулировании отпадает. На форму контроля существенно влияют социальные условия, экономическая и политическая ситуация в стране.

Формализованность бухгалтерского учета состоит в стереотипах учетных документов и учетных процедур. Стереотипы эволюционно устойчивы, что обуславливает консерватизм методологии. Консерватизм приносит позитивные и негативные результаты. Позитивные состоят в необратимости развития и стабильности функционирования методологии, а негативные – в том, что стабильность замедляет освоение новых идей, формирование новых стереотипов, что может привести к регрессу. Жесткая регламентация бухгалтерского учета означает официальное закрепление стереотипов, что требует осторожности. Новациям в управлении должна предшествовать подготовка методологии и средств контроля. Обратный порядок приводит к растратам и хищениям средств. Именно консерватизм учетной методологии объясняет профессиональную склонность бухгалтеров к устойчивым стереотипам учетных процедур.

Организация бухгалтерского учета означает его саморегулирование и проявляется в развитии интровертивного и экстравертивного принципов. Интровертивный принцип предполагает существующую достигнутую методологию, но в ней есть эффект неопределенности (неизвестности), который означает недостаточность возможностей действующей методологии. Экстравертивный принцип означает уменьшение неопределенности за счет новых бухгалтерских идей и их воплощения в новые стереотипы, основанные на старых традициях. Именно экстравертивный принцип является постоянной компонентой в эволюции методологии учета.

Суверенитет бухгалтерского учета состоит в единении профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества как носителя методологии. Ответственность реализуется в формах тотального

контроля или юридического регулирования. Независимость – это следствие самозащиты, она проявляется скрыто в условиях тотального контроля и легально при юридическом регулировании. Перенасыщенность профессиональной ответственностью ведет к неостребованности научных исследований.

Историческая преемственность бухгалтерского учета выражает передачу методологии во времени. Механизм передачи реализуется в доминанте какой-либо этнической методологии. Исторически методология учета формировалась под влиянием национальных традиций. В связи с необходимостью сохранения в управлении единства национальной системы использование стереотипов другой этнической методологии можно осуществлять в форме адаптации без подрыва собственной. Этническая (национальная) учетная система есть неотъемлемая часть национальной культуры породившего ее общества.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Как соотносятся между собой информационная (экономическая) и контрольная функции бухгалтерского учета? Можно ли одну из них назвать первостепенной?
2. В чем проявляется формализованность бухгалтерского учета?
3. Какова взаимосвязь профессиональной ответственности и профессиональной независимости?
4. Обоснуйте историческую преемственность методологии бухгалтерского учета.

### **Список использованных источников**

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы и статистика, 1996.
2. Малькова Т.М. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 1995.
3. Антология учетной мысли. Из истории бухгалтерии / сост. Д.В. Назаров, М.Ю. Медведев. М.: Экономистъ, 2006.
4. Медведев М.Ю., Назаров Д.В. История русской бухгалтерии. М.: Бухгалтерский учет, 2007.
5. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999.
6. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
7. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Интерпретация основ бухгалтерского учета: опыт США // Бухгалтерский учет. 1998. № 7.
8. Соколов Я.В., Соколов В.Я. Сила и слабость бухгалтерии США // Бухгалтерский учет. 1999. № 2.

## Тесты

1. Научное обоснование закономерностей развития бухгалтерского учета принадлежит:

- А) Я.В. Соколову;
- Б) Т.Н. Мальковой;
- В) В.В. Ковалеву.

2. Единство экономической и контрольной функций бухгалтерского учета обеспечивается:

- А) функциональностью;
- Б) формализованностью;
- В) суверенитетом.

3. Парадигма формализованности проявляется:

А) во взаимосвязи контрольной и экономической функций бухгалтерского учета;

Б) в стереотипах учетных документов и стереотипах методологии бухгалтерского учета;

В) в регулировании соотношения профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества в сфере методологии бухгалтерского учета.

4. Механизм действия методологии бухгалтерского учета, который содержит эффект неопределенности, раскрывает парадигма:

- А) функциональности;
- Б) суверенитета;
- В) организации учета.

5. Приоритетной функцией бухгалтерского учета является:

- А) экономическая;
- Б) контрольная;
- В) аналитическая.

6. Приоритет профессиональной ответственности над профессиональной независимостью является традицией:

- А) стран Востока;
- Б) европейских стран;
- В) США.

7. Современная методология основана на модели бухгалтерского учета:

- А) древневосточной;
- Б) итальянской;
- В) англосаксонской.

8. Методология международных стандартов бухгалтерского учета имеет в основе модель:

- А) англосаксонскую;
- Б) итальянскую;
- В) интернациональную.

9. Введение новых объектов в систему учета и разработка методов их учета объясняется:

- А) исторической преемственностью;
- Б) интровертивным принципом;
- В) экстравертивным принципом.

10. Подход к изучению истории бухгалтерского учета начиная с древнейших времен с использованием современного понятийного аппарата называется:

- А) синтетическим;
- Б) эволюционным;
- В) философским.

## Тема 8. Развитие учетной мысли в Республике Казахстан.

### 8.1 Эволюция учета в Республике Казахстан

**Люди – главное богатство любой страны. Область бухгалтерского учета в этом смысле одарена весьма щедро. Имена людей, снискавших славу и общемировую известность золотыми, буквами вписаны в историю развития бухгалтерского учета в Казахстане, среди них можно отметить таких ученых как: М.Е. Бутин, В.К. Радостовец, К.Ш. Дюсембаев, К.К. Кеулемжаев, К.Н. Нарibaев, С.С. Сатубалдин.**



Бутин М.Е.

В каждой эпохе рождаются люди, которые становятся Прометеями, а свет их деятельности озаряет путь всем последующим поколениям. Герои своего времени, они становятся достоянием общества и гордостью народа. Обладая даром отдавать себя служению обществу, Родине, остаются в истории страны. Таким Прометеем своей эпохи был Мажекен Бутин – человек-легенда, он воплотил все самые лучшие черты казахского народа. Мажекен Есенович Бутин – заслуженный экономист Казахстана, доктор экономических наук, профессор, родоначальника бухгалтерского учета в Казахстане. В истории страны останется яркий след организаторской деятельности Мажекена Бутина на посту наркома, а затем министра пищевой промышленности республики. Он внес неоценимый вклад в становление и развитие индустрии Казахстана – под его руководством была создана мощная материально-техническая база пищевой промышленности. Мажекен Бутин известен так же, как организатор бухгалтерского дела в Казахстане.

У Мажекена Есеновича был принцип, благородное желание оказать бескорыстную помощь нуждающимся в чем-то. Поэтому вполне закономерной была тяга к нему молодого поколения ученых в области учета, аудита, анализа



и экстраполяции оправдавших себя прагматических способов хозяйствования. Свидетельством тому целая плеяда ученых, ныне известных, как яркие представители школы Бутина – академики К.Н. Нармбаев, С.С. Сатубалдин, В.К. Радостовец, К.Ш. Дюсембаев, Е.Т. Тулегенов, Г.Н. Гамарник, А.Д. Даулетбеков и множество других ученых и практиков.

Его имя – организатора бухгалтерского дела в Казахстане и народном хозяйстве – вышло за пределы республики, и он, как знаток этой отрасли, приглашался в разные страны в качестве эксперта. Мажекен Бутин вошел в созвездие известных в СССР крупных ученых и специалистов, таких, как А.С. Маргулис (по нормативному учету), В.И. Исаков (по механизации учета), А.Ф. Мухин (по международному учету), А.Д. Шеремет (по комплексному экономическому анализу). Такой мощный союз ученых привел к значительному развитию данной отрасли знания и усилению координации в области исследовательских работ и подготовки научно-педагогических кадров. В науке это был своеобразный прорыв профессора М.Е. Бутина, по которому суждено было пройти многим его последователям. Он всегда "кипел" в своем деле, будь это лекция, которую он читал студентам, или строительство завода. Он не переносил бездействия: быстро писал, быстро читал, быстро двигался. И к нему нельзя было подойти с обычными жизненными мерками. Это был энергичный человек с оригинальным мышлением человека ищущего. Его девиз жизни - "Спеши делать добро, и даже злые люди, в конце концов, должны понять, что мир состоит из добрых людей, на них держится этот мир".

**Радостовец Виктор Константинович** (1926-1998) – известный казахстанский ученый, доктор экономических наук, профессор, заслуженный деятель науки и техники Республики Казахстан, почетный член Палаты аудиторов Республики Казахстан. Владимир Константинович 36 лет своей жизни посвятил Казахской Государственной академии управления (Алма-Атинский институт народного хозяйства), 26 лет заведовал здесь кафедрой бухгалтерского учета, в течение 12 лет являлся деканом Учетно-экономического факультета, 10 лет возглавлял Совет академии по присуждению ученой степени кандидата экономических наук.



«.....Любовь, музыка и бухгалтерский учет вечны !»

В.К. Радостовец.

Под его руководством подготовлены и успешно защищены 52 кандидатские и 6 докторских диссертаций. Его ученики сегодня служат отечественной экономике: учат молодежь, работают в науке и производстве. Вкладом Владимира Константиновича в экономическую науку явилось ключевое участие в разработке первых казахстанских законов «Об аудиторской деятельности в Республике Казахстан» и «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Казахстанских стандартов по бухгалтерскому учету и аудиту. Владимир Радостовец — автор 391 научной публикации, в том числе 36 учебников, 127 практических пособий, 4 справочников, многие из которых изданы не только в Казахстане, но и в других странах СНГ. На протяжении ряда лет Владимир Константинович возглавлял Комитет по методологии аудита Минфина республики, в качестве заместителя председателя экспертного совета принимал участие в работе Национальной комиссии по бухгалтерскому учету. В память о Владимире Константиновиче Радостовце в 1999 году одной из улиц города Алматы присвоено его имя.

Владимир Константинович Радостовец разрабатывал принципы учета для переходной экономики и, как тогда говорили, помогал внедрять их в практику. Это редкое счастье для ученого, когда его теории и книги становятся не просто методикой или учебником, а воплощаются в жизнь. И эти воплощенные экономические теории можно измерить миллионами тонн зерна, тысячами тонн выплавленной стали или сотнями построенных квадратных метров жилья. Если суммировать все изданное, получится, что профессор, как ученый и педагог, поэтапно готовил и вводил многих в рынок: от простого — к сложному, от низшего - к высшему, так, как учит дидактика.

Становление науки бухгалтерского учета на огромных пространствах обязано Владимиру Константиновичу. А его последняя книга, созданная в конце девяностых, «Бухгалтерский учет на предприятии» уверенно перешагнула грань миллениумов. Вот почему, когда встречаются его ученики или коллеги, при имени Владимир Константинович всех мгновенно посещает чувство уважения к светлоглазому гиганту, выдающемуся ученому, педагогу волею Божьей, магистру ордена бухгалтеров, ошеломляющее многообразие творчества которого сопутствовало счастью многих людей. Именно за этот фундаментальный труд Владимира Константиновича по праву называют отцом системы бухгалтерского учета в Казахстане, чьими пособиями и сейчас ежедневно пользуются бухгалтера и аудиторы. По его учебникам учатся студенты экономических вузов и факультетов.

В. К. Радостовец исследовал, как правило, проблемы, диктуемые потребностью науки и хозяйственной практикой. К примеру, в годы экономической реформы участвовал в формировании систем налогового учета в республике, казахстанских стандартов бухгалтерского учета и аудита. Владимир Константинович был масштабным исследователем. Во время начальной стадии формирования рыночных отношений в экономике Казахстана появилось очень много новых терминов и понятий, являющихся основой развития рыночной экономики. Тогда не все специалисты - экономисты

ориентировались в системе таких понятий. Такая неосведомленность особенно чревато могла отразиться на подготовке будущих кадров в условиях рыночных отношений. Профессор Радостовец одним из первых почувствовал острую необходимость изменить ситуацию. У него родилась блестящая идея создания справочника терминов рыночной экономики. Он понимал: это стержень, основа, без которого дальше двигаться было бы очень трудно. И науке, и практике. Та работа была сделана чрезвычайно быстро, и в начале 1992 года справочник был издан. Едва рабочая группа увидела сигнальные номера, как была поставлена следующая цель - создание специального терминологического справочника бухгалтерского учета и аудита. Время было такое, когда практика бежала стремглав вперед, а теоретическая база едва поспевала. Профессор Радостовец стремился, опередив практику, обеспечить ее теоретической основой. Чтобы развивалась экономика не впопыхах, изобретая «велосипед», а, получив ключ к пониманию сути вещей, не теряла время на это в жестком конкурентном мире. Молодой национальной экономике была нужна надежная, адаптированная к нашей жизни экономическая наука. Мыслить на опережение - это было его основной профессией и долгом. Он умел воплощать теорию в жизнь. Вершиной практического претворения идей ученого является реализация его долгожданного дела в условиях перехода на рыночные отношения - создание одной из первых в Казахстане независимых аудиторских компаний «Центраудит - Казахстан», которая и сегодня является одной из ведущих в теории и практике национального учета и аудиторства.

**Нарибаев Купжасар Нармбаевич** — доктор экономических наук, профессор, академик Национальной Академии Наук Республики Казахстан, крупный организатор высшей школы, известный педагог и наставник молодежи, общественный и государственный деятель Республики Казахстан. Широко известен в Казахстане и за его пределами. Является действительным членом нескольких международных зарубежных Академий наук. Опубликовал 300 научных работ общим объемом 530 п. л., из них 30 книг и монографий, 15 брошюр. В издательствах ближнего и дальнего зарубежья опубликованы 4 его книги, более 15 статей, две работы изданы на английском языке в США, одна - в Англии, одна - в Германии. Под его научным руководством подготовлены и защищены 5 докторских и 20 кандидатских диссертаций по актуальным проблемам экономической науки.

Он обстоятельно исследовал проблемы комплексной механизации и автоматизации обработки учетно-экономической информации с применением современных средств вычислительной техники, организации автоматизированной системы управления производством, включая подсистему "Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности". По этой группе проблем он опубликовал 6 книг и около 50 научных статей. Наиболее фундаментальные проблемы организации учета исследованы в его кандидатской ("Развитие современных форм учета", 1964 г.) и докторской ("Совершенствование современной организации бухгалтерского учета", 1980 г.) диссертациях. Академик К.Н. Нармбаев достаточное внимание уделяет

вопросам управления экономикой.

**Дюсембаев Каким Шаяхметович** родился 28 февраля 1939 г. в селе Сазоновка Арык-Балыкского (переименованного затем в Чистопольский) района Кокчетавской области. В 1983-1987 г.г. находился на должности декана учетно-экономического факультета АИНХ. В 2000 г. в КазГАУ защитил диссертацию на соискание ученой степени доктора экономических наук на тему: «Аудит и анализ в системе управления финансами: теория и методология» на стыке специальностей 08.00.10 - «Финансы, денежное обращение и кредит» и 08.00.12 - «бухгалтерский учет, аудит, контроль и анализ хозяйственной деятельности». Решением ВАК РК в 2001 г. ему была присуждена ученая степень доктора экономических наук, а в 2002 г. было присвоено ученое звание профессора по специальности «Экономика». За годы научно-педагогической деятельности им опубликовано 118 научных работ, объемом свыше 270,3 п.л., в том числе 1 учебник, 5 учебных пособий, 8 монографий и брошюр. Кроме того, опубликовано 12 научно-методических работ, объемом 17,4 п.л. Дюсембаев К.Ш. постоянно являлся членом диссертационного Совета Д 14.45.10 по защите диссертаций на соискание ученой степени доктора наук и заместителем председателя этого Совета. Под его научным руководством защищены 13 кандидатских диссертаций, в том числе двумя иностранными соискателями (из МНР и Сирии). Он очень часто выступал с докладами на международных, всесоюзных и республиканских научно-практических и методических конференциях, совещаниях и форумах. С 1996 г. по 2008 г. работу в КазЭУ им. Турара Рыскулова он совмещал с выполнением обязанности директора аудиторской организации «Айаудит», внес определенную лепту в становление и развитие аудита в Республике Казахстан.

В 1994-1998 г.г. был членом Совета Палаты аудиторов, квалификационной комиссии по аттестации кандидатов в аудиторы Республики Казахстан. Им в эти годы были опубликованы: учебник «Теория аудита», учебное пособие «Аудит и анализ финансовой отчетности» и монография «Аудит и анализ в системе управления финансами». В качестве лектора и экзаменатора принимал непосредственное участие в подготовке независимых аудиторов Республики Казахстан. За заслуги в области развития аудита и аудиторского дела в Республике Казахстан Постановлением Совета Палаты аудиторов от 2 февраля 1999 г. №14 награжден Знаком «Почетный член Палаты аудиторов Республики Казахстан». С 2007 г. по настоящее время он является главным редактором журнала «Финансовый менеджмент», издаваемого на казахском и русском языках.

**Кеулемжаев Куатхан Кеулемжаевич** - к.э.н., профессор, ученый, педагог, наставник, многие Куатхана Кеулемжаевича называют отцом бухгалтерского учета. Он подготовил плеяду специалистов в области бухгалтерского учета. Автор книг таких как: «Финансовый учет» (Алматы 2009), «Управленческий учет» (Алматы 2008г.) и многих других.



Сатубалдин С.С.

**Сатубалдин Сагандык Сатубалдиевич** - д.э.н., академик НАН РК. Окончил в 1960 г. КазГУ имени С.Кирова. В 1967 году окончил аспирантуру МГУ им. М.Ломоносова, в 1980 г – докторантуру в МГУ им. М. Ломоносова по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, аудит и статистика. В 1996 г. - действительный член Международной Экономической академии «Евразия». Проходил научные стажировки в ВУЗах и научных центрах США, Великобритании, Пакистана. Работал деканом, заведующим кафедрой «Экономического анализа» АИНХ.

**Сагындык Сатубалдин, академик, заслуженный деятель науки и техники РК, обладатель звания «Выдающийся мыслитель XXI века».**

Академик Сатубалдин С.С., автор таких бесценных книг, как "Драконы" и "Тигры" Азии сможет ли казахстанский "Барс" пройти их тропами?. (Алматы, 1998), «Испытание во времени» (Алматы, 2007), «Интеграционные процессы в постсоветском экономическом пространстве». (Алматы, 1996), «Азиатский кризис: причины и уроки». (Алматы, 2000), «Учет затрат на производство в промышленности США». (М., 1980).

Проблемами развития бухгалтерского учета в Казахстане занимались такие ученые как: Б.Ш. Алтаев, М.Б. Байдаулетов, А. Ержанов, М.С. Ержанов, А.К. Бейсенбаева, В.Л. Назарова, Э.О. Нурсейтов, Л.А. Нургазиева, С.Т. Миржакипова, А.А. Сатмурзаев, Ф.С. Сейдахметова, Б.Б. Султанова, К.Т. Тайгашинова, Э.Т. Тулегенов, Г.К. Тулешева, Б.Ш., и др.

На сегодняшний день Министерством финансов Республики Казахстан продолжается работа по эффективному внедрению международных стандартов финансовой отчетности. В 2007 году принят в новой редакции Закон РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», отличия которого заключаются в следующем.

1. Введение системы, при которой финансовую отчетность в соответствии с МСФО обязаны составлять только субъекты крупного предпринимательства и организации публичного интереса. Субъекты малого и среднего предпринимательства составляют финансовую отчетность по национальным стандартам финансовой отчетности. При этом добровольный выбор применения МСФО для них не запрещен. Эти меры в русле политики государства по развитию и поддержке частного предпринимательства.

2. Предусматривается повышение качества финансовой отчетности и возможность осуществления мониторинга финансовой отчетности путем

установления определенного уровня требований к главным бухгалтерам организаций публичного интереса и создания депозитария финансовой отчетности.

3. Вводятся элементы саморегулирования сферы бухгалтерского учета и финансовой отчетности:

С введением Консультативного органа, состоящего из представителей профессиональных организаций, государственных органов и других организаций; с аккредитацией профессиональных организаций бухгалтеров и организаций по профессиональной сертификации бухгалтеров.

Проделанная Министерством работа по переходу на МСФО Законом «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» (далее - Закон) в Казахстане признаны МСФО и определен перечень организаций обязанных составлять финансовую отчетность в соответствии с МСФО:

- разработаны и утверждены в реализацию Закона 12 нормативных правовых актов, в т.ч. национальные стандарты финансовой отчетности, типовой план счетов, формы финансовой отчетности, формы первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета. МСФО версии 2006 года переведены и официально опубликованы на государственном и русском языках;

- опубликован предоставленный Фондом Комитета международных стандартов финансовой отчетности официальный перевод МСФО версии 2006 года на русском языке в журнале «Бюллетень нормативных правовых актов»;

- реализованы Планы мероприятий по переходу на МСФО, утвержденные Правительством:

- на 2003-2005 года (Распоряжение Премьер-министра РК от 15.05.2003г. №88-р);

- на 2006 год (Распоряжение Премьер-министра РК от 09.08.2006г. № 223-р).

Проведены по проблемам перехода на МСФО следующие мероприятия:

- пятидневные семинары по МСФО за счет средств республиканского бюджета в 8 городах Казахстана;

- разъяснительная работа совместно с акиматами областей и городов Астаны и Алматы по переходу на МСФО. В 2007 году Министерством финансов был организован ряд широкомасштабных мероприятий. Так, 8 и 9 октября 2007 года по приглашению Министерства финансов в городе Алматы проведено заседание членов Комитета по странам с переходной экономикой (далее – Комитет) Международной федерации бухгалтеров (далее - МФБ). Также по приглашению Министерства финансов впервые на территории Республики Казахстан 9 октября 2007 года в городе Алматы было организовано совещание членов Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ (далее - Координационный совет). Ранее заседания Координационного совета проходили в городах: Москве, Санкт Петербурге, Ереване, Киеве. В проведенном совещании приняли участие делегации стран членов СНГ, входящих в состав Координационного совета, -

Российской Федерации, Республики Казахстан, Республики Таджикистан, Кыргызской Республики. Кроме того, в заседании приняли участие представители Исполнительного комитета СНГ и ряд представителей государственных органов Казахстана. В ходе обсуждения были рассмотрены вопросы государственного регулирования применения МСФО и МСА, национальные правила бухгалтерского учета применительно к имеющимся реалиям развития экономик стран Содружества, система контроля качества бухгалтерской отчетности, а также вопросы необходимости активизации работы Координационного совета. По итогам совещания членов Координационного совета принято коммюнике, где отражены вопросы взаимодействия и дальнейшего обмена опытом в сферах бухгалтерского учета и финансовой отчетности, аудиторской деятельности с конкретными предложениями участников совещания. По окончании совещания председатель и члены Координационного совета выразили благодарность Республике Казахстан, в частности Министерству, за высокий уровень организации проведенного мероприятия, имеющего важное значение в рамках СНГ и способствующего обмену позитивным опытом применения МСФО и МСА.

Министерством совместно с Всемирным Банком и при поддержке МФБ с 10 по 11 октября 2007 года в городе Алматы впервые в истории Казахстана был организован и успешно проведен I Международный курылтай (форум) бухгалтеров и аудиторов (далее - Курылтай). В Курылтае приняли участие около 200 человек, представляющих 30 стран из 4 континентов мира. На Курылтае присутствовали представители 14 областей Республики Казахстан. Курылтай был посвящен обсуждению следующих ключевых вопросов:

- особенности и преимущества внедрения МСФО и МСА в той или иной развивающейся стране;
- мировой опыт в регулировании бухгалтерского учета и аудиторской деятельности;
- международное сотрудничество по обучению и образованию бухгалтеров и аудиторов;
- развитие рынка капитала в странах с переходной экономикой.

Основными задачами Курылтая были обеспечение возможности обмена опытом в области развития системы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности и установление международного сотрудничества в сфере обучения и образования бухгалтеров и аудиторов в соответствии с международными стандартами. Предполагается, что проведенный Курылтай станет одним из существенных стимулов для дальнейшего развития системы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности Казахстана и послужит началом международного сотрудничества в области подготовки и переподготовки бухгалтеров и аудиторов.

В 2007 году при Министерстве финансов было создано акционерное общество «Центр подготовки, переподготовки и повышения квалификации специалистов органов финансовой системы», целью создания которого является поддержка высокого уровня компетентности и профессионализма

специалистов государственных органов.

## 8.2 Развитие аудита и аудиторских компаний в Казахстане

В Послании Президента Республики Казахстан к своему народу “Казахстан-2050” подчеркивается, что конечной целью развития нашей страны является экономический рост, что приоритет экономического роста “будет одним из самых важных и сегодня, и завтра, и в течение следующих тридцати лет”. Важную роль в достижении этой цели играет информация, развитие которой “окажет воздействие не только на экономический рост, но и на социальную сферу, а также на интеграцию Казахстана в международное сообщество”. В условиях формирования рыночных отношений практически невозможно управлять сложным механизмом хозяйствующего субъекта без своевременной экономической информации, основную часть которой дает чётко налаженная система бухгалтерского учёта. Данные бухгалтерского учёта используются для оперативного руководства работой хозяйствующего субъекта и их структурных подразделений, для составления экономических прогнозов и текущих планов и, наконец, для изучения и исследования закономерностей развития экономики страны.

Финансовая отчетность, как известно, является важнейшим объектом аудита, основное предназначение которого заключается в установлении достоверности ее данных, правильность её заполнения, в соответствии стандартов и законов, регулирующих аудиторскую деятельность. Аудит как новая отрасль научных знаний остро нуждается в дальнейшей разработке теоретических и особенно практических его вопросов. Он также нуждается в правовой основе. В связи с этим был принят Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-1 “Об аудиторской деятельности” (внесены изменения и дополнения Законами от 18.12.00 г. № 128-1, от 15.01.01 г. № 139-П, от 02.03.01 г. № 162-11).

### **Права аудиторов и аудиторских организаций.**

Аудиторы и аудиторские организации вправе:

- 1) самостоятельно определять методы проведения аудита;
- 2) получать и проверять необходимую для выполнения условий договора бухгалтерскую и иную финансово-хозяйственную документацию;
- 3) привлекать на договорной основе к участию в проведении аудита специалистов различного профиля, за исключением лиц, указанных в статье 20 Закона “Об аудиторской деятельности”;
- 4) отказаться от проведения аудита либо выдачи аудиторского отчета в случае нарушения аудируемым субъектом условий договора на проведение аудита;
- 5) аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве индивидуального предпринимателя либо в качестве работника аудиторской организации.



Аудитор или аудиторская организация могут проводить консультирование и информационное обслуживание по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства [39]. И в случае нарушений со стороны клиента отказать в проведении аудиторской проверки.

### **Обязанности аудиторов и аудиторских организаций.**

Аудиторы и аудиторские организации обязаны:

- 1) сообщать о невозможности проведения аудита вследствие обстоятельств, указанных в статье 20 Закона “Об аудиторской деятельности”;
- 2) обеспечивать сохранность документов, полученных от аудируемого субъекта, а также составленных в процессе аудита;
- 3) сообщать аудируемому субъекту о выявленном несоответствии финансовой отчетности и иных документов законодательству;
- 4) соблюдать конфиденциальность результатов аудита, а также сведений, полученных при проведении аудита и составляющих предмет коммерческой или иной, охраняемой законом тайны;
- 5) сообщать Национальному банку Республики Казахстан по его запросу о выявленных в результате аудита банковской деятельности нарушениях законодательства Республики Казахстан.

Причем для аудиторов и аудиторских организаций обязательно выполнение требований аудируемого субъекта, вытекающих из обязательств по договору.

Таким образом, по настоящему законодательству на аудит возлагается контрольная функция за выявлением нарушений законов, касающихся сфер бухгалтерского учета и введения финансовой отчетности. Аудиторы отвечают за сохранность коммерческой тайны аудируемого объекта, документов, составленных или полученных в процессе аудита. Все выявленные нарушения сообщаются клиенту и по запросу в Национальный банк Республики Казахстан.

Аудиторы и аудиторские организации обязаны заключить договор страхования гражданско-правовой ответственности по обязательствам, возникающим вследствие причинения ущерба при осуществлении аудита, а само страхование гражданско-правовой ответственности аудиторов и аудиторских организаций осуществляется в порядке, определяемом законодательными актами Республики Казахстан. В РК существует два вида аудита - это обязательный аудит и инициативный аудит. При инициативном аудите инициатором аудита является сам аудируемый субъект. Данный вид аудита проводится с учетом конкретных задач, сроков и объемов аудита, предусмотренных договором на проведение аудита между аудируемым субъектом и аудитором, аудиторской организацией. Из этого мы приходим к выводу, что аудируемый субъект является активным субъектом аудиторской деятельности. Аудируемый субъект вправе:

- получать от аудитора или аудиторской организации исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита;
- знакомиться с нормативными правовыми актами, на которых основываются замечания и выводы аудитора или аудиторской организации;

- получать от аудитора или аудиторской организации рекомендации, информацию о выявленном несоответствии финансовой отчетности и иных документов законодательству;

- отказаться от услуг аудитора или аудиторской организации в случае нарушения ими условий договора.

Аудируемый субъект также имеет ряд обязанностей по Закону “Об аудиторской деятельности”:

- создавать условия аудитору или аудиторской организации для своевременного и качественного проведения аудита, представлять необходимую документацию, давать разъяснения и объяснения в устной или письменной форме;

- не вмешиваться в деятельность аудитора или аудиторской организации с целью ограничения круга вопросов, подлежащих аудиту, если иное не предусмотрено договором;

- направлять по требованию аудитора или аудиторской организации письменный запрос от своего имени в адрес третьих лиц для получения необходимой информации;

- выполнять требования аудитора или аудиторской организации, вытекающих из обязательств по договору [40].

Руководитель юридического лица, уклоняющийся от проведения обязательного аудита либо препятствующий его проведению, несет ответственность в соответствии с законодательством Республики Казахстан, за проведение аудита, не освобождает аудируемого субъекта от ответственности за несоответствие представляемой финансовой отчетности и иных документов требованиям законодательства Республики Казахстан.

Как и в любой совместной деятельности иногда между партнерами или коллегами возникают конфликтные ситуации, так и при проведении аудита иногда возникают споры между аудиторами, аудиториями организациями, а также между ними и аудируемыми субъектами и они разрешаются в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан. Регулирование споров, связанных с осуществлением аудиторской деятельности, входит и в полномочия Палаты аудиторов. Палата аудиторов является некоммерческой, независимой, профессиональной, самоуправляемой и самофинансируемой организацией. Палата аудиторов объединяет на добровольной основе аудиторов, аудиторские организации и финансируется за счет членских взносов и иных источников, не запрещенных законодательством Республики Казахстан, поэтому имеет такие же права, обязанности и ответственность, что и объединяемые её аудиторских организаций.

Работа аудитора - это строго организованный процесс, которому присущи определенные этапы и порядок ведения и составления документации, проведения аудиторских процедур. Практика аудита различает следующие этапы проведения проверки финансовой отчетности:

- ознакомление с предприятием;

- заключение договора на аудиторскую проверку;

- составление плана и программы аудита;
- аудит финансовой отчетности;
- составление отчета по результатам аудита и представление его клиенту, а также подписание акта приемки-сдачи по договору аудиторской проверки [5].

В настоящий момент аудит в Республике Казахстан сформировался и является самостоятельным видом деятельности, а именно:

1. Деятельность носит общественно значимый характер, так как она подтверждает достоверность деятельности экономических субъектов. Эта особенность аудита заключается в том, что хотя выбор аудиторской организации и оплата оказываемых ею услуг осуществляются на коммерческой основе в рамках гражданско-правового договора, т.е. опосредуются частноправовой формой, по своим целям, предназначению и функциям обязательный аудит проводится в интересах неопределенного круга лиц и государства, т.е. в общественном интересе. Отношения, возникающие в ходе обязательной аудиторской проверки, в значительной мере имеют публично-правовой характер.

2. Аудит является видом предпринимательства, так как услуги осуществляются на возмездных началах и оплачиваются заказчиками.

3. Предприятия, осуществляющие аудиторскую деятельность, должны регистрироваться в специальном порядке, определяемом законом. Данные субъекты создаются специально и исключительно для осуществления аудиторской деятельности, не могут заниматься никакой иной предпринимательской деятельностью. Иными словами, не допускается объединение аудиторской с иными видами предпринимательской деятельности. Исключительность аудиторской деятельности необходима с целью выделения из общих хозяйствующих субъектов специальной группы, осуществляющей аудит на профессиональной основе и профессиональном уровне, при этом отвечающей принципу независимости, а также обеспечения государственного контроля за этой группой субъектов.

4. Законодательство предъявляет требования к определенному уровню профессионализма специалистов, достигаемому и поддерживаемому подготовкой и аттестацией. Сформирована система регулирования аудиторской деятельности.

5. Для данного вида деятельности характерна однородность основной продукции (аудиторской услуги), близость технологических процессов получения этой продукции.

Основными участниками рынка аудиторских услуг являются субъекты спроса и предложения. Субъектами правоотношений, возникающих в сфере осуществления аудиторской деятельности, являются аудируемые лица и лица, оказывающие аудиторские услуги. К аудируемым лицам относятся юридические лица и индивидуальные предприниматели, финансовая отчетность которых согласно действующему законодательству должна подтверждаться заключением независимого аудитора, и другие лица, принявшие решение о проведении аудиторской проверки своей отчетности,

даже если в отношении них не применяется правило об обязательном аудите.

Согласно Закону Республики Казахстан от 20 ноября 1998 г. № 304-І «Об аудиторской деятельности» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.07.2011 г.) к подлежащим обязательному аудиту относятся следующие субъекты хозяйствования:

- акционерные общества;
- государственные предприятия на праве хозяйственного ведения с наблюдательным советом в сферах образования и здравоохранения;
- страховые (перестраховочные) организации, страховые холдинги и организации, в которых страховая (перестраховочная) организация и (или) страховой холдинг являются крупными участниками, страховой брокер;
- накопительные пенсионные фонды и организации, осуществляющие инвестиционное управление пенсионными активами;
- крупные участники открытого накопительного пенсионного фонда, а также юридические лица, в которых открытый накопительный пенсионный фонд имеет значительное участие;
- недропользователи;
- банки, банковские холдинги и организации, в которых банк и (или) банковский холдинг являются крупными участниками;
- субъекты естественной монополии, за исключением субъектов естественной монополии малой мощности;
- организации гражданской авиации, за исключением авиакомпаний, осуществляющих авиационные работы по перечню, определяемому Правительством Республики Казахстан;
- хлебоприемные предприятия;
- фонд гарантирования страховых выплат;
- юридические лица Республики Казахстан, заключившие контракт на осуществление инвестиций, предусматривающий инвестиционные преференции;
- хлопкоперерабатывающие организации;
- застройщики и проектные компании в соответствии с Законом Республики Казахстан «О долевом участии в жилищном строительстве».

Услуги по проведению аудита представляет специалист — независимый аудитор, которым согласно Закону РК «Об аудиторской деятельности» является физическое лицо, аттестованное Квалификационной комиссией по аттестации кандидатов в аудиторы, получившее квалификационное свидетельство о присвоении квалификации «аудитор».

Аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданско-правового договора либо в качестве индивидуального предпринимателя.

Таким образом, можно выделить следующие виды субъектов предложения аудиторских услуг: физические лица - аудиторы-предприниматели без образования юридического лица; аудиторы, занимающиеся профессиональной

деятельностью в составе аудиторской компании.

Аудиторская организация — коммерческая организация, созданная для осуществления аудиторской деятельности. Аудиторская организация создается в организационно-правовой форме товарищества с ограниченной ответственностью. Численность аудиторов в составе аудиторской организации должна составлять не менее двух человек.

За нарушение законодательства Республики Казахстан об аудиторской деятельности, а также условий договора аудиторы и аудиторские организации несут ответственность в соответствии с законами Республики Казахстан. Взаимодействие аудиторских фирм и аудируемых лиц регламентировано Законом РК «Об аудиторской деятельности». Аудируемое лицо должно создать условия, предоставить всю необходимую для проведения аудиторской проверки информацию и оплатить выполненную работу. В свою очередь аудитор должен в сроки, определенные в договоре, провести аудиторскую проверку и предоставить заказчику аудиторское заключение.

Контроль за деятельностью аудиторских компаний осуществляется государством и профессиональными аудиторскими организациями. Государство влияет на потребление аудиторских услуг, определяя, прежде всего, объекты и условия обязательного аудита, а также круг лиц, которые имеют право заниматься аудиторской деятельностью, условия. К таким государственным органам относится Министерство финансов РК.

Основной задачей Министерства финансов РК является выработка политики в сфере аудиторской деятельности, в соответствии которой выделяют следующие функции:

- издание нормативно-правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;
- организация разработки и представление на утверждение Правительству РК стандартов аудиторской деятельности;
- организация в установленном законодательством порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Республике Казахстане;
- контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами стандартов аудиторской деятельности;
- определение объема и разработка порядка представления уполномоченному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов и финансовой отчетности;
- ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам;
- аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Контроль качества направлен на соблюдение аудиторами и аудиторскими организациями требований стандартов аудита.

Видами контроля качества является внутренний и внешний контроль качества.

Внутренний контроль качества осуществляется аудиторской организацией самостоятельно, в соответствии со стандартами аудита.

Внешний контроль качества осуществляется профессиональной организацией в отношении своих членов один раз в три года.

Профессиональные организации являются некоммерческими и действуют на основании устава, принимаемого на общем собрании их членов.

Задачами профессиональных организаций являются:

- содействие развитию науки и внедрению передового опыта в области аудита, анализа экономики;
- защита интересов своих членов и оказание помощи в решении аудиторских проблем;
- участие в разработке нормативных актов по аудиту;
- подготовка и повышение квалификации аудиторов;
- осуществление систематического контроля за соблюдением аудиторами и аудиторскими компаниями стандартов аудиторской деятельности и профессиональной этики.

На процесс взаимодействия субъектов аудиторского рынка и принятие решения о необходимости проведения аудиторской проверки оказывают влияние:

- факторы спроса и предложения; физические лица;
- аудиторы, имеющие статус индивидуальных предпринимателей;
- аудиторы, занимающиеся профессиональной деятельностью в составе аудиторской компании.

Факторами, определяющими спрос на аудиторскую услугу, являются следующие:

- 1) законодательная необходимость проведения обязательного аудита;
- 2) регулярные изменения законодательства в области налогообложения, трудового права, бухгалтерского и налогового учета, антимонопольного, гражданского и иного права. Сложность бухгалтерского учета и налогообложения обуславливает наличие спроса на аудиторские услуги как на инструмент защиты экономических субъектов от давления внешней среды посредством авторитетного представления аудиторской компанией интересов аудируемого лица;
- 3) доверие к аудиторам. Непосредственное влияние на формирование спроса оказывает фактор доверия заказчика аудитору. Возможное недоверие заказчика к аудиторским услугам может быть обусловлено как нерегулируемостью ответственности аудитора перед заказчиком за негативные экономические последствия, так и случаями некачественного оказания аудиторских услуг;
- 4) экономическое развитие отраслей потенциальных клиентов. Основными экономическими факторами, влияющими на аудиторскую фирму, являются: развитие отрасли предприятия изучаемого сегмента; изменение

условий конкуренции; изменение спроса на определенные виды товаров и услуг; изменение темпов инфляции. Формирование спроса на аудиторские услуги зависит от уровня деловой активности. Количество и отраслевой состав субъектов спроса определяет требования к составу и ассортименту услуги;

5) общественное мнение о деятельности предприятия. Положительное общественное мнение должно способствовать укреплению конкурентных позиций на рынке.

К факторам микросреды могут относиться:

- изменение размера экономических субъектов;
- изменение их вида деятельности; изменение формы собственности; смена собственника; необходимость в инвесторе;
- подтверждение порядочности в отношениях с партнерами; неуверенность в правильности учета в условиях периодических изменений законодательства и т.д.

К факторам, влияющим на предложение, относятся:

1) законодательные ограничения, которые можно подразделить на:

- изменения законодательства в области предоставления прав в области ведения аудиторской деятельности;
- изменение критериев проведения обязательного аудита;
- регламентация и упорядочение процесса оказания аудиторских услуг;
- ограничения, направленные на защиту прав клиентов от некачественного оказания аудиторских услуг;

2) технологические факторы, к которым относятся:

- введение новых стандартов аудиторской деятельности. Данный фактор стимулирует аудиторские компании следить за новейшими разработками в области аудита;

- усовершенствование вычислительной техники и введение программных комплексов. Аудиторским компаниям необходимо применять современную вычислительную технику, программные комплексы при проведении аудиторских проверок и предоставлении смежных услуг, так как использование данных научно-технических разработок дает компаниям дополнительные возможности, такие как сокращение времени выполнения работ, повышение качества проведения проверок, предоставление новых смежных услуг по аудиту и консалтингу. В случае же игнорирования новых разработок у компании может появиться угроза потери прибыли и доли рынка, так как использование данных разработок конкурентами позволит им вырваться вперед за счет снижения цен на предоставляемые услуги;

3) экономические факторы, среди которых:

- уровень конкуренции. Предложение на рынке аудиторских услуг ограничивается высоким уровнем конкуренции со стороны как иностранных, так и крупных отечественных компаний. Влияние данного фактора сказывается на стремлении аудиторов сформировать, поддерживать и продвигать свою репутацию как надежных, ответственных аудиторов. Также данный фактор оказывает влияние на способность аудиторской компании предоставить

клиенту полный список сопутствующих аудиту услуг.

Такие факторы, как: изменение количества предприятий — потенциальных клиентов; развитие отраслей народного хозяйства; изменение спроса на определенные виды сопутствующих аудиту услуг изменяют количество заказов.

К факторам микросреды, влияющим на спектр оказываемых аудиторских услуг, можно отнести:

- изменение количества аттестованных и прочих специалистов; наличие прав на оказание услуг;
- изменение имиджа компании; уровень автоматизации процесса оказания аудиторских услуг;
- партнерство с другими аудиторскими компаниями;
- участие в саморегулируемых профессиональных объединениях;
- наличие собственных методик аудита и т. д.

Аудиторские компании, предлагающие свои услуги в Казахстане, можно разделить на три группы: «Большая четверка» («PriceWaterhouseCoopers», «Deloitte», «Ernst&Young», «KPMG») и другие крупные западные компании; несколько десятков крупных отечественных фирм с численностью свыше 30 человек; несколько тысяч небольших отечественных фирм.

Потребность в услугах аудиторов возникла в связи с обособлением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия, и тех, кто вкладывает средства в его деятельность, а также государства как потребителя информации о результатах деятельности предприятий.

Несмотря на переход национальных компаний к стандартам ведения аудиторских проверок, принятым в развитых странах, современные западные компании сохраняют некоторые преимущества перед национальными, равно как имеют и некоторые недостатки.

Преимущества:

- международный авторитет;
- инновация зарубежного опыта;
- новая постановка задач, новые решения;
- известность торговой марки;
- новая деловая и общая культура;
- подготовка к выходу на зарубежных партнеров и получение иностранных инвестиций;

-хорошее владение методикой аудита: максимально глубокая проработка теории, соответствие международным стандартам и значительный практический опыт выполнения услуг;

- качественное юридическое и документальное сопровождение консультационного проекта: подробные отчеты, калькуляция стоимости услуг с предоставлением их клиенту.

Недостатки:

- высокая стоимость услуг при сопоставимом качестве;
- высокие требования к организации и предварительной подготовке



клиента;

- прямой перенос зарубежного опыта, без учета специфики национального бизнеса;

- максимальное применение «домашних заготовок»;

- языковой барьер и затрудненные коммуникации в силу культурных различий;

- высокие требования к бытовым условиям (проживание, питание, транспорт и т.д.);

- широкое использование неквалифицированных стажеров.

Процесс предоставления аудиторской услуги включает следующие этапы:

- 1) постановка цели аудиторской услуги (выражение мнения о достоверности учета и отчетности, проверка бухгалтерского и налогового учета и т.д.) и заключение договора на его проведение;

- 2) проведение аудита. Во время аудита информация, относящаяся к целям, области и критериям аудита, включая информацию, касающуюся взаимодействия между подразделениями, деятельности и процессов, должна быть собрана путем необходимых выборок и верифицирована. Для обобщения выводов полученная информация сопоставляется с критериями аудита. Выводы аудита указывают на соответствие или несоответствие критериям;

- 3) подготовка и выдача заключения. В ходе данного этапа рассматриваются выводы аудита и соответствующая информация, согласовываются заключения по результатам аудита;

- 4) разработка рекомендаций. Если это определено целями аудита, то на основе выводов аудита подготавливаются рекомендации, которые могут добавить ценность аудиту, учитывая опыт аудиторов.

Важное экономическое и социальное значение имеет рост качества аудита.

Аудиторы должны обладать современными знаниями:

- в области права и бухгалтерского учета,

- составления финансовой отчетности, финансов предприятий, налогообложения физических и юридических лиц.

Профессиональный уровень аудитора должен поддерживаться и развиваться, поскольку развиваются общественные отношения, появляются новые виды деятельности, изменяется законодательство.

В Казахстане функционируют десятки тысяч аудиторских фирм - от частных, состоящих из одного человека или нескольких присяжных бухгалтеров (таких фирм около 90-95%), до огромных, играющих решающую роль в мировом аудите и считающихся транснациональными корпорациями).

Аудиторские фирмы можно сгруппировать в четыре категории:

- «большая четверка»;

- другие национальные фирмы;

- крупные местные и региональные фирмы;

- малые местные фирмы.

«Большая четверка». Каждая из них имеет офисы во всех крупных городах и во многих городах мира, а также доход, превышающий 500 млн долл. И так,

наиболее известные компании большочетверки.

**Ernst & Young (EY) (Эрнст энд Янг)** — британская аудиторско-консалтинговая компания, одна из крупнейших в мире (входит в «большую четвёрку» аудиторских компаний). Штаб-квартира — в Лондоне. У компании имеется 695 офисов в 140 странах мира.

Общая численность персонала — 141 тыс. человек. Выручка в 2007 финансовом году составила \$21,1 млрд (в 2006 — \$18,4 млрд).

В 2009 году компания заняла 44-е место в списке *Fortune* «100 лучших компаний для работы» (англ. 100 Best Companies to Work For) и высшее место среди «Большой четверки».

В 2012 году Институт Great Place to Work® (США) включил компанию «Эрнст энд Янг» в список лучших работодателей среди международных компаний (World's Best Multinational Workplaces). Этот список составляется второй год на основе результатов крупнейшего ежегодного международного исследования условий труда и включает 25 международных компаний-лидеров в данной области

**Deloitte Touche Tohmatsu Limited** — международная компания, оказывающая профессиональные услуги. «Делойт» является одной из крупнейших фирм, оказывающих консалтинговые услуги ведущим компаниям мира. В 2011 году было объявлено, что Deloitte Touche Tohmatsu Limited с выручкой в финансовом году, завершившемся 31 мая, в \$28,8 млрд, стала лидером на мировом рынке профессиональных услуг. Deloitte Touche Tohmatsu Limited одной из первых среди ведущих аудиторских и консалтинговых компаний пришла на рынок стран СНГ, открыли первое представительство в Москве в 1990 году.

Сейчас компания имеет 18 офисов в 12 странах СНГ, в том числе в Москве, Санкт-Петербурге, Южно-Сахалинске, Уфе и Екатеринбурге (Россия), Киеве (Украина), Кишинёве (Молдова), Минске (Белоруссия), Тбилиси (Грузия), Баку (Азербайджан), Алматы, Астане, Атырау, Актау (Казахстан), Бишкеке (Киргизия), Душанбе (Таджикистан), Ашхабаде (Туркменистан), Ташкенте (Узбекистан) и Ереване (Армения).

**KPMG** (рус. *КПМГ*) — одна из крупнейших в мире сетей, оказывающих профессиональные услуги, и одна из аудиторских компаний Большой четвёрки наряду с Deloitte, Ernst & Young и PwC. Штаб-квартира расположена в Амстердаме (Нидерланды). Численность сотрудников KPMG составляет 145 000 человек. Компания оказывает три вида услуг: аудиторские, налоговые и консультационные услуги. Консультационные услуги, в свою очередь, подразделяются на три группы: управленческое консультирование, рисковое консультирование и реструктуризация с ведением дел.

**PricewaterhouseCoopers** — международная сеть компаний, предлагающих профессиональные услуги в области консалтинга и аудита. Под «PricewaterhouseCoopers» понимаются компании, входящие в глобальную сеть компаний PricewaterhouseCoopers International Limited, каждая из которых является самостоятельным юридическим лицом. PwC была образована в 1849

году в Лондоне, в 1998 году в результате слияния компаний Price Waterhouse и Coopers & Lybrand получила нынешнее название. В апреле 2011 года руководство PricewaterhouseCoopers признало вину компании в проведении некачественного аудита индийской компании Satyam Computer Services (аудиторы не обнаружили мошенническую схему, посредством которой руководство компании наносило многомиллионный ущерб её владельцу). PwC согласилась выплатить \$7,5 млн штрафа американским регуляторам и \$18 млн компенсации владельцу индийской компании.

Малые местные фирмы. Более 95% аудиторских фирм имеют штат менее 25 человек и один офис. Они проводят аудит и оказывают другие связанные с этим услуги в основном для мелких предприятий и неприбыльных организаций, хотя у некоторых есть один-два клиента с общественной собственностью.

Первая аудиторская фирма в Казахстане была создана в 1990 г. Согласно Постановлению Совета Министров Казахской ССР от 15 февраля 1990 г. № 60 при Министерстве финансов республики был организован хозрасчетный аудиторский центр "Казахстанаудит" с территориальными отделениями. С 1992 г. фирма является самостоятельной крупной акционерной компанией, которая оказывает аудиторские услуги казахстанским предприятиям и учреждениям всех форм собственности. Как известно, успешному развитию аудиторского дела способствует ее надежное законодательное обеспечение. 20 ноября 1998 г. был принят Закон Республики Казахстан "Об аудиторской деятельности", который регулирует отношения, связанные с осуществлением аудиторской деятельности. Принятие Закона об аудиторской деятельности помогает определить перспективы развития аудиторской деятельности и привлекает крупные международные аудиторские компании.

### 8.3 Сертифицированные программы в области бухгалтерского учета в Республике Казахстан

Получение дополнительных знаний специалистами, работающими в области финансов, бухгалтерского учета и МСФО, весьма актуально, в связи с необходимостью повышения своего профессионального уровня.

Современные специалисты выбирают не просто программы по повышению квалификации, но и стараются подтвердить уровень своих знаний дипломами международного образца.

Получив диплом международного образца, специалист повышает свои шансы на повышение заработной платы и продвижение по карьерной лестнице. Поэтому очень важно подойти к обучению правильно, ведь правильный выбор той или иной сертификации поможет сэкономить и время и деньги.

В Республике Казахстан признаются международные сертификации, предназначены для специалистов, работающих в сфере бухгалтерского учета, финансов и управления. При выборе сертификации необходимо учитывать сферу деятельности сотрудника и компании, а также уровень владения английским языком.

**Сертификат АССА ДипИФР (Rus)** предназначен для бухгалтеров, финансистов и аудиторов, которые готовят финансовую отчетность, работают с ней или проводят аудит финансовых отчетов, подготовленных в соответствии с Международными Стандартами Финансовой Отчетности (МСФО).

**Сертификат СМА (Certified Management Accountant)** присуждается специалистам в области корпоративных финансов, управленческого учета и финансового менеджмента. Целевой аудиторией являются экономисты, руководители высшего и среднего звена, бухгалтера, финансисты.

**Сертификат CIA (Certified Internal Auditor)** - общепризнанный международный сертификат для специалистов в области внутреннего аудита.

**Сертификат CPA (Certified Public Accountant)** – один из самых престижных в области бухучета и финансов для специалистов в области бухучета, аудита и налогов.

**Сертификат CFA (Chartered Financial Analyst)** - мировой золотой стандарт и марка превосходства в сфере финансовых инвестиций. Данный сертификат предназначен для финансовых директоров и аналитиков, специалистов в области фондового рынка, инвестиций и корпоративных финансов.

**Сертификат CIMA (Certified Investment Management Analyst) Rus** – британская квалификация, предназначенная для специалистов в области финансов, управленческого учета и бухучета.

В международной практике существует несколько программ по сертификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Это такие программы как АССА (Великобритания), CPA (США), CGA (Канада) и т.д. Большинство из них отвечают требованиям Международной федерации бухгалтеров и признаны во многих англоязычных странах. Но из-за языкового барьера и высоких затрат, связанных с обучением и сдачей экзаменов в этих странах, эти программы не получили должного развития как в Казахстане, так и в странах содружества (СНГ).

На рынке образования в Казахстане на сегодняшний день существует не одна сертификация, и каждая из них имеет свои определенные плюсы.

Так сертификация **САР**, является фундаментальной, которую могут проходить даже студенты последнего курса бухгалтерских - экономических вузов.

После данной сертификации гораздо легче осваивается подготовительное обучение к сертификациям более сложного уровня.

В Республике Казахстан распространены такие сертификации как: СІРА, ДіпІFR-рус (Диплом по международной финансовой отчетности), подготовка к аттестации аудиторов РК, подготовка к экзаменам на присвоение звания «Профессиональный бухгалтер» (национальная сертификация), сертифицированный профессиональный менеджер CFD, профессиональный внутренний аудитор.

Сертификация СІРА –единая программа сертификации всех организаций - членов ЕССБА на русском языке для бухгалтеров и аудиторов 11 стран,

основанная на Международных Стандартах Финансовой Отчетности (МСФО).

Экзамены по программе СІРА являются едиными для всех стран-участниц, за исключением дисциплины налоги и право, которая формируется отдельно для каждой из стран-участниц и базируется на национальном законодательстве и налогообложении. Данная сертификация не является обязательной.

Сертификация СІРА двухуровневая:

Первый уровень – САР (Certified Accounting Practitioner: Сертифицированный бухгалтер-практик) – подходит для рядовых бухгалтеров, главных бухгалтеров небольших компаний.

Обладатель данного сертификата не является профессиональным бухгалтером. Это бухгалтер, который знает основы финансового учета по МСФО, владеет навыками управленческого учета и продемонстрировал достаточные знания дисциплин Налоги и Право.

Второй уровень – СІРА (Certified International Professional Accountant: Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер) – предпочтительнее для главных бухгалтеров крупных компаний и специалистов аудиторских организаций.

Обладатель сертификата СІРА владеет глубокими знаниями финансового учета и отчетности на основе МСФО, управленческого учета и финансового менеджмента, а также аудита.

**Диплом по Международным стандартам финансовой отчетности по курсу ДипИФР** – это новая квалификация, которая была создана Ассоциацией Присяжных Сертифицированных Бухгалтеров Великобритании (АССА) специально для стран СНГ. На сегодняшний день мы можем констатировать неуклонный рост популярности АССА DipIFR, что связано с активной интеграцией стран, входящих в СНГ, в мировую экономику.

Что же касается в целом русскоязычной программы АССА DipIFR, то разработана она была именно для специалистов из стран СНГ. Не подлежит сомнению и тот факт, что сегодня на территории Союза Независимых Государств проживает и работает множество высококвалифицированных бухгалтеров, желающих пройти обучение МСФО и курсы ДипИФР. Подавляющее большинство из них хотели бы это сделать не на английском, а на русском языке. Для этой категории людей программа АССА DipIFR (рус) – идеальный вариант для того, чтобы научиться вести бухгалтерский и финансовый учет по мировым стандартам, так, как это принято в мировой практике. Курсы ДипИФР помогут разобраться и в том, как эффективно оптимизировать налоги предприятия.

Программы ICFM (Великобритания) предназначены преимущественно для финансовых менеджеров, директоров, и для всех специалистов в области финансового менеджмента.

Программа ИСФМ состоит из трех уровней. Эти уровни были разработаны таким образом, чтобы быть полезными пользователям с различными уровнями знания и опыта. К концу программы участник будет обладать всеми знаниями и навыками, необходимыми профессионалам в области финансового

управления:

«Professional Financial Manager» ("Профессиональный финансовый менеджер"),

«Certified Financial Manager» ("Сертифицированный финансовый менеджер"),

«Certified Financial Director» ("Сертифицированный финансовый директор").

Дополнительная квалификация, представленная сетью ИСФМ Великобритании предназначена для специалистов внутреннего аудита:

- профессиональный внутренний аудитор – первый уровень,

- сертифицированный профессиональный внутренний аудитор – второй уровень,

- диплом «Профессионального бухгалтера» с последующей сдачей экзаменов. Эта самая востребованная на сегодняшний день сертификация, которая необходима главным бухгалтерам компаний публичного интереса.

Лица желающие заняться аудиторской деятельностью могут пройти подготовку к аттестации и утвердить свою квалификацию после сдачи необходимых экзаменов.

Почти десять лет назад в Республике Казахстан были провозглашены безоговорочный перевод бухгалтерского учета на Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и составление финансовой отчетности по ним. Для субъектов малого и среднего предпринимательства стали обязательны к применению Национальные стандарты финансовой отчетности.

Путь МСФО в Казахстане был непростым и своеобразным. Была принята правительственная программа по переходу на МСФО, даны задания министерствам и ведомствам по разработке соответствующих материалов. Результаты их выполнения никому не известны (кроме некоторых итогов работы, проведенной Минфином).

При отсутствии самих стандартов официально были опубликованы методические рекомендации по их применению. Отменен генеральный план счетов, дважды менялся типовой план счетов, официального перевода МСФО с английского языка не было. Наконец, МСФО были приняты на законодательном уровне, введены в действие НСФО - конспективное изложение МСФО. Появился официальный перевод МСФО образца 2006 года, действовавший несколько лет. В настоящее время мы должны пользоваться МСФО образца 2011 года. МСФО по существу развивающаяся система. Со временем, когда она обретет относительное постоянство, очевидно, что эти стандарты будут применяться во всем мире. Но для этого необходима многолетняя и значительная подготовка, отсутствие которой в Казахстане сейчас и в будущем отразится на состоянии бухгалтерского учета. Такой подготовки у нас не было и уже не предвидится, что объясняет современную ситуацию с бухгалтерским учетом.

Итоги представляются внушительными. Организации публичного интереса и субъекты крупного предпринимательства переведены на МСФО, обязательно

составление консолидированной финансовой отчетности организациями, имеющими дочерние компании. Развивается институт профессиональных бухгалтерских организаций, начала функционировать национальная сертификация профессиональных бухгалтеров. МСФО охвачены уже и субъекты малого предпринимательства, они проникают в государственный сектор.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Кем разрабатывается учетная политика?
2. Приложением к учетной политике является
3. Обязательно ли индивидуальному предпринимателю иметь учетную политику?
4. Сертификат CFA (Chartered Financial Analyst)
5. Сертификат CIMA (Certified Investment Management Analyst) Rus

### **Список использованных источников**

1. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник/ М.И. Кутер. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 592 с.
2. Я.В. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004, 272 с.
3. Орлов М. П., Крейнина Е.В. О концепции бухгалтерского учета. – Бухгалтерский учет, 3, 2005 – 340 с
4. Назарбаев Н.А. Казахстан-2050.
5. Постановление Кабинета министров от 29 декабря 1992 №1098 “О государственной программе Республики Казахстан по перестройке статистики, первичного и бухгалтерского учета в народном хозяйствен.
6. Указ Президента Республики Казахстан “О государственной программе развития и совершенствования бухгалтерского учета и аудита в Республике Казахстан на 1998-2000 годы” от 28 января 1998 года №3838.
7. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года №304-1 “Об аудиторской деятельности” (внесены членения и дополнения Законами от 18.12.00г. № 128-1. от 15.01.01 г. № 139-П, от 02.03.01 г. № 162-11)
8. Дюсембаев К.Ш., Егембердиева С. К., Дюсембаева З.К. Аудит и анализ финансовой отчетности. Алматы, 2000.
9. Айтжанова Ж.Н. Основные тенденции развития бухгалтерского учета в Казахстане Палата налоговых консультантов Республики Казахстан.
10. Закон Республики Казахстан от 20 ноября 1998 года № 304-І. Об аудиторской деятельности (с изменениями и дополнениями по состоянию на 05.07.2011 г.)
11. Ажибаева З.Н. Аудит: Учебник. — Алматы: Экономика, 2004. — 527 с.
12. Нурсеитов Э.О. Аудит: Краткое руководство. — Алматы: ТОО «Издательство LEM», 2011. — 236 с.
13. Ержанов М.С. Аудит-1. Учебник. — Алматы: Бастау, 2005. — 382 с.
14. Абленов Д.О. Профессиональный аудит: Учеб. пособие. — Алматы:

### Тест

1. Кодекс профессиональной этики является:
  - А) нормативным документом
  - Б) инструментом общественного регулирования
  - В) законодательным актом
2. Научное обоснование закономерностей развития бухгалтерского учета принадлежит:
  - А) Соколову Я.В.
  - Б) Мальковой Т.Н.
  - В) Ковалеву В.В.
3. Единство экономической и контрольной функции бухгалтерского учета обеспечивается:
  - А) функциональностью
  - Б) формализованностью
  - В) суверенитетом
4. Парадигма формализованности проявляется:
  - А) во взаимосвязи контрольной и экономической функции бухгалтерского учета
  - Б) в стереотипах учетных документов и стереотипах методологии бухгалтерского учета
  - В) регулирует соотношение профессиональной ответственности и профессиональной независимости учетного сообщества в сфере методологии бухгалтерского учета
5. Механизм действия методологии бухгалтерского учета, который содержит эффект неопределенности, раскрывает парадигма:
  - А) функциональности
  - Б) суверенитета
  - В) организации учета
6. Приоритетной функцией бухгалтерского учета является:
  - А) экономическая
  - Б) контрольная
  - В) аналитическая
7. Приоритет профессиональной ответственности над профессиональной независимостью является традицией:
  - А) стран Востока
  - Б) европейских стран
  - В) США
8. Современная методология основана на модели бухгалтерского учета:
  - А) древневосточной
  - Б) итальянской
  - В) англо-саксонской
9. Методология международных стандартов бухгалтерского учета имеет в



основе модель:

А) англосаксонскую

Б) итальянскую

В) интернациональную

10. Введение новых объектов в систему учета и разработка методов их учета объясняется:

А) исторической преемственностью

Б) интровертивным принципом

В) экстравертивным принципом