

Покачалова Е.С. Исторический аспект бухгалтерского учета и эволюция его концепций // Академия педагогических идей «Новация». Серия: Студенческий научный вестник. – 2018. – №8 (август). – АРТ 455-эл. – 0,3 п.л. - URL: <http://akademnova.ru/page/875550>

РУБРИКА: ЭКОНОМИЧЕСКИЕ НАУКИ

УДК: 657

Покачалова Екатерина Сергеевна
студентка 3 курса финансового факультета
Научный руководитель: Коноваленко И.Е.,
старший преподаватель кафедры Бухгалтерского учета и
налогообложения
ФГБОУ ВО «Российский экономический университет им. Г.В.
Плеханова»
г. Москва, Российская Федерация
e-mail: Konovalenko.IE@rea.ru

**ИСТОРИЧЕСКИЙ АСПЕКТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И
ЭВОЛЮЦИЯ ЕГО КОНЦЕПЦИЙ**

Аннотация: В статье рассмотрены закономерности исторического развития бухгалтерского учёта, которые раскрывают процесс перехода от системы счетов простой бухгалтерии, где все факты хозяйственной деятельности учитывались в натуральном выражении, к системе двойной бухгалтерии, которая дополнила своего предшественника счетами собственных средств, а материальные счета всех объектов получили денежную оценку.

Ключевые слова: бухгалтерский учёт, объект учёта, оценка, стоимость, хозяйственная операция, научная школа.

Pokachalova Ekaterina Sergeevna

3rd year student of financial faculty

Supervisor: Konovalenko Irina Evgenievna

Senior lecturer of the Department of Accounting and Taxation

Plekhanov Russian University of Economics

Moscow, Russian Federation

HISTORICAL ASPECT OF ACCOUNTING AND EVOLUTION OF ITS CONCEPTS

Abstract: The article deals with the regularities of the historical development of accounting, which reveal the process of transition from the simple accounts system of accounts, where all the facts of economic activity were taken into account in kind, to the double-entry accounting system, which supplemented its predecessor with accounts of own funds, and the material accounts of all objects received monetary estimation.

Keywords: accounting, accounting object, valuation, cost, economic operation, scientific school.

На сегодняшний день бухгалтерский учёт в Российской Федерации является неотъемлемой частью работы практически любого малого или крупного предприятия, фирмы. Это также и важная научная дисциплина, преподаваемая повсеместно в учебных заведениях.

Как и у любой научной дисциплины, у бухгалтерского учёта есть свой исторический путь развития и становления. Однако прежде чем проанализировать его исторический аспект, рассмотрим краткое понятие.

Итак, бухгалтерский учёт – это составление документированной упорядоченной информации в полном соответствии с Федеральным законом 402 «О бухгалтерском учёте» с целью предоставления затем бухгалтерской отчётности.

В своём историческом развитии бухгалтерский учёт насчитывает порядка шести тысяч лет. Первые вещественные доказательства о его возникновении относят к приблизительно 3600-м годам до нашей эры, так как археологами были обнаружены записи на глиняных табличках именно с данного периода. Называется подобный метод хранения и передачи информации клинописью. Уже в те годы старейшины и чиновники городов Междуречья организовали систему учёта в хозяйстве. Записывали, сколько и кому выдавалось продуктов питания (зерна, мяса, молока), какое их количество было произведено в целом и остаток на расходы города или храма.

Возникновение бухгалтерского учёта, безусловно, сыграло немалую роль в истории развития экономической жизни человеческого общества. Вместе с тем именно он способствовал также развитию и математических наук, письменности в самых её ранних формах.

Методология бухгалтерского учёта в своём развитии прошла через шесть этапов.

1. Натуралистический этап (4000 до нашей эры - 500 до нашей эры). В это время бухгалтер мыслит достаточно однообразно, в учёте он отражает то, что видит и с чем работает. Таким образом, появляется важнейшее понятие бухгалтерского учёта, которое лежит в его основе, а именно «факт хозяйственной жизни» – то, что полагается зарегистрировать согласно инструкции. Любое имущество, которым владеет организация, необходимо зафиксировать в учёте. На основе этого возникают такие термины как

инвентаризация и материальные счета. Любая хозяйственная операция, в связи с которой возникают обязательства сторон, должна быть зафиксирована в учёте, отсюда и появляется такой метод, как колляция (сверка взаимных расчётов), а непосредственно в самом бухгалтерском учёте для того, чтобы его зафиксировать возникают счета расчётов.

2. Стоимостной этап (500 до нашей эры — 1300). Важнейшим событием, изменившим ход развития бухгалтерского учёта, стало возникновение в четвёртом веке до нашей эры (в эпоху правления Александра Македонского) денег. В форме золотых монет.

Появление денег привело к образованию нового приёма - оценки, которая проводилась в тех случаях, когда в качестве меры стоимости выступали деньги. С этого момента факт хозяйственной жизни сперва отражался в натуральном выражении, а потом (или одновременно) в денежном.

Возникновение денег порождает некую условность в учёте. Так же с их появлением происходит деление учёта на две формы: патримониальная и камеральная. В первой деньги представляли собой меру стоимости при учете имущества, а во второй акцент делался на то, чтобы показать, как приходили и расходовались деньги, которые выступали как средство платежа. На данном этапе счета велись как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Подводя итог по второму этапу можно сделать вывод, что объект учёта стал отражаться в двух выражениях: натуральном и денежном. Появились первые счёты – абак. Документы о произведённых платежах стали распределять и хранить по срокам. Появились системы учётных регистров и первые книги-кодексы. Вошли в оборот такие термины, как дебет и кредит. Стала складываться система учёта кассовых операций.

3. Диграфический этап (1300 — 1850). Для того чтобы иметь возможность выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности необходимо было разделить патримониальный учёт на униграфический, когда осуществлялась простая запись, и диграфический, где была двойная запись. В наши дни обе ветви учёта существуют, но диграфический получил большее развитие.

В 1494 году также произошло немаловажное событие – был издан эпохальный математический труд Луки Пачоли, в котором одну из частей он посвятил учёту. Называлась данная часть «Трактат о счетах и записях». В этой работе учёный изложил принципиально новый метод ведения двойной бухгалтерии.

Также роль сыграла книга «О торговле и современном купце» Бенедетто Котрульи. Написана она была в 1458 году, однако в печатном виде была издана только через более чем сто лет. Поэтому всё же центральным трудом признается книга Луки Пачоли. Позднее она стала уже неотъемлемой составляющей бухгалтерского учёта.

Постепенно, уже с восемнадцатого века, бухгалтерский учёт всё глубже проникал во все стороны хозяйственной жизни общества.

И уже к середине 18 века в Англии в оборот стала входить двойная бухгалтерия, сегодня именуемая двойной записью.

Диграфический этап был достаточно длинным, он занял почти шесть веков. В течение этого времени в учёте баланса появилась двойная запись, хронологическая и систематическая. Впервые говорится о бухгалтерском учёте как о науке и употребляется такой термин как «бухгалтер».

После того, как бухгалтерский учёт стал рассматриваться в качестве науки, стали возникать различные концепции. Основы же понятийного

аппарата заложил Ф. Вилла в 1840 году, а Ж. Б. Дюмарш способствовал признанию экономической трактовке учета.

4. Теоретико-практический этап (1850 — 1900). Появление условных категорий (прибыль, баланс, издержки обращения и производства, себестоимость) позволило понять содержание учитываемых процессов и сделать в целом бухгалтерскую процедуру наиболее эффективной. Это привело к новой классификации счетов. С «собственными» счетами появились «метафизические» (результатные и контрарные).

Теоретико-практический этап был недолгим, но в нём произошло множество существенных преобразований: возникновение условных категорий, появление «метафизических» счетов, планов счетов предприятий, разделение бухгалтерии на две: аналитическую и финансовую.

5. Научный этап (1900 – 1950). В этот период существовали разнообразные школы учета: итальянская, французская, немецкая, англо-американская.

Так, особенностью итальянской является получение двойной записи юридической трактовки и возникновение трех школ учета: ломбардской (Ф. Вилла), тосканской (Ф. Марчи. Д. Чербони) и венецианской (Ф. Беста). Ф. Вилла, Ф. Марчи, Д. Чербони считали, что причина двойной записи обусловлена сменой прав и обязанностей хозяйствующих лиц. В данном разрезе бухгалтерский чет предназначен для осуществления контроля над хозяйственной деятельностью лиц, в качестве предмета учета выступает документация, сопровождающая такую деятельность.

Французская же школа характеризуется экономической направленностью в понимании учета. В качестве предмета выступает совокупность ресурсов, а цель – выявить их предназначение и

оптимизировать использование. Сторонники данного направления – Э. Леоте, А. Гильбо, Ж. Б. Дюмарше, Л. Сэя. Ж. Г. Курсель-Сенеля, Р. Делапорта.

Немецкая школа характеризуется обращением к другим общественным наукам. Ее представители –И. Ф. Шер, Э. Шмаленбах, Л. Кальмес, Г. Никлиш, В. Ле Кутр. В качестве предмета выступает совокупность учетных процедур, а цель – рационализировать и формализовать их. Также здесь идет использование дедуктивного метода познания.

Особенностью англо–американской школы является, прежде всего, особое стремление к превращению учета в своего рода управленческое средство или орудие. Бухгалтерскую работу составляю заранее заданные варианты решения. Основой выступает психология. Представители – Ч. Э. Шпруг, А. Ч. Литтлтон, В. Э. Патон, О. Мэй, Ч. Гаррисон, Г. Свиной, Д. Хиггинс, Р. Антони. Надо отметить, что формирование и становление в дальнейшем управленческого учета происходило именно благодаря англо–американской модели.

Большое значение на данном этапе отводится учёту затрат и калькуляции себестоимости работ и услуг.

Патримониальное счетоводство связано с камеральным по учёту затрат. Согласно смете затраты фиксировались в камеральном счетоводстве, а в патримониальном затраты фиксировались в момент возникновения. Теория калькуляции себестоимости появилась в начале XX века. Данная теория предполагала расчёт полной себестоимости. Под влиянием камерального учёта появилась система *standard-cost*, которая предусматривала предвари-тельную калькуляцию и конкретное определение предстоящих расходов. Произошёл переворот в учёте. К середине 30-х годов были сформулированы принципы *direct-costs* — метод,

когда в себестоимость входят только прямые затраты, это позволяет увеличить объёмы производства, при этом уменьшая цены.

Подводя итог, следует отметить, что на пятом этапе развития у бухгалтеров появилась своя эмблема, был сформулирован принцип direct-costs, истолкована центральная категория – баланс. Бухгалтерия стала решать не только тактические, но и стратегические задачи управления

6. Современный этап (с 1950 и по наше время) привёл к появлению статистической и динамической трактовок баланса и к попыткам их синтеза.

Управленческий учёт появился благодаря динамической трактовке и эволюции методов калькуляции, а МСФО и национальное счетоводство благодаря статистической трактовке. Формирование налогового учёта попадает под воздействие обеих трактовок.

В целом можно наблюдать изменение природы счетов, от учёта отдельных предприятий ко всему народному хозяйству; бухгалтерские счета начинают концентрировать движение информации. В этот момент становится ясным то, что учёт ведётся в интересах тех, кто является участником хозяйственных процессов, и бухгалтерский учёт представляется в различных видах: управленческий необходим администрации, налоговый – государству, финансовый — ведётся для существующих и будущих собственников. Но стоит отметить, что бухгалтерский учёт универсален.

На шестом этапе все счета имеют вход и выход (дебет и кредит). Происходит внедрение МСФО. Бухгалтерский учёт совершенствуется благодаря развитию информационных технологий и средств вычислительной техники.

Изучив и проанализировав закономерности исторического развития бухгалтерского учёта, можно заметить, что каждый его предшествующий

этап логически включался в последующий, постоянно усложняясь и совершенствуясь.

Можно сделать вывод, что, во-первых, сам бухгалтерский учет и его развитие происходило благодаря человеку и его хозяйственной деятельности, поэтому в данном разрезе бухгалтерский учет – есть явление целиком и полностью социальное, то есть, введенное для своих нужд и придуманное самим человеком. Во-вторых, сегодняшний бухгалтерский учет является ничем иным, как результатом развития всех прошлых на исторических этапах моделей и направлений. И он представляет из себя, условно говоря, некий гибрид, основа которого – взаимодействие разнообразных школ в сосуществовании, взаимодействии и дополнении друг к другу.

На сегодняшний день во многих странах, а в частности в России, бухгалтерский учёт уже стал высокоразвитой стройной системой ведения учёта хозяйственных процессов и документации, применяемой повсеместно. Конечно, несмотря на уже достигнутый высокий уровень развития, данной науке и дисциплине ещё есть куда двигаться. И совершенствование бухгалтерского учёта не стоит на месте, поскольку сегодня им по всему миру пользуются уже десятки и сотни тысяч людей, компаний.

Список использованной литературы:

1. Аксенова А.А. Исторический аспект формирования и эволюции принципов налогообложения//Статистика и Экономика. 2010. № 3. С. 11-14.
2. Воскресенская Н.В., Львова М.В. Исторические аспекты развития бухгалтерского учета и его трансформации в науку // Наука вчера, сегодня, завтра: сб. ст. по матер. XLI междунар. науч.-практ. конф. № 12(34). Часть II. – Новосибирск: СибАК, 2016. – С. 80-89.

3. Коноваленко И.Е., Меджидзаде М.Д., Тропникова А.Н. Возникновение и развитие бухгалтерского учета // Научно-исследовательский журнал «Экономические исследования и разработки» г. Нижний Новгород -2017. -№ 5. -С. 50-58.
4. Кришалович Е.Г. Эволюция бухгалтерского учета//Научное сообщество студентов XXI столетия. Экономические науки: сб. ст. по мат. XVI междунар. студ. науч.-практ. конф. № 1(16). URL: [http://sibac.info/archive/economy/1\(16\).pdf](http://sibac.info/archive/economy/1(16).pdf) (дата обращения: 08.08.2018)
5. Прокопова А.В., Сытник О.Е. Исторические аспекты развития бухгалтерского учета // Universum: Экономика и юриспруденция : электрон. научн. журн. 2017. № 7(40). URL: <http://7universum.com/ru/economy/archive/item/4934> (дата обращения: 16.08.2018).
6. Репина Ю.А., Толмачева В.Н. Развитие бухгалтерского учета: исторический аспект // Экономика и менеджмент инновационных технологий. 2016. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://ekonomika.snauka.ru/2016/01/10661> (дата обращения: 10.08.2018).

Дата поступления в редакцию: 17.08.2018 г.

Опубликовано: 23.08.2018 г.

***© Академия педагогических идей «Новация». Серия «Студенческий научный вестник»,
электронный журнал, 2018***

© Покачалова Е.С., 2018