**Развитие учета в России**

***Учет в дореформенное время.***

Возникновение российского государства относят к 862 г.

Импульс к развитию учетной мысли на Руси дало принятие христианства.

Вследствие чего появилось много монастырей, ведущих огромную по тем временам и разнообразную хозяйственную деятельность. В монастырях существовал сложный порядок распределения обязанностей. Управляющий (келарь) имел в своем подчинении казначея (ответственный за деньги) и старцев (ответственные за материальные ценности). За каждый имущественный объект отвечал целовальник (выборная должность). Для записи урожая велись специальные книги, которые служили отчетами. За ведение этих книг отвечали дьячки, а в целях контроля, проводились инвентаризации. Цены на услуги церкви (крещение, венчание, отпевание и т.п.) устанавливались в зависимости от затрат на содержание монахов, а не от спроса

и предложения.

Следующий этап связан с эпохой татарского ига. Татары пытались ввести подушную дань. Для этого была проведена первая перепись населения, т.е. «инвентаризация» людей. Постепенно налогообложение стало дифференцированным: с богатого брали больше, с бедного — меньше. Появилась коллективная ответственность, т.е. если кто-то убежит, то остальные платят дань за беглеца. Зародилась атмосфера добровольной слежки, так как недоимка одного из членов коллектива возмещалась остальными (в настоящее время существует коллективная материальная ответственность).

С XV по XVII в. вводятся уроки — твердые задания. Каждому работнику устанавливается норма: сколько, какой работы следует выполнить, в какие сроки. Работнику становится выгодно получить меньшее задание, а сделать больше, чтобы получить дополнительные кормовые. Это привело к установлению нереальных норм (заниженных плановых заданий), которые можно было легко перевыполнять и получать за это премии.

В средневековой России была относительно развита торговля. Записи о долгах велись на шкурах животных или на дощечках, которые могли быть украдены или утеряны. Поэтому суммы задолженности сличали с участниками сделок. Формируется способ учета, состоящий во взаимной выверке дебиторской и кредиторской задолженности у лиц, участвующих в хозяйственных процессах (***коллация***). Этот способ позволяет вскрыть злоупотребления, совершенные даже много веков назад.

**Учет в эпоху Петра I.**

В XVIII в. в России правительство Петра I признало отсталость страны и встало на путь реформ. В 1710 г. в газете «Московские новости» появилось новое слово «бухгалтер». Было предложено русское слово «книгодержатель», но оно не прижилось.

Индустриализация страны была связана с развитием казенных металлургических и винокуренных заводов, кораблестроительных и иных предприятий. Учету и контролю уделялось огромное внимание, инструкции по учету издавались как государственные акты. Первый из них датируется 2 января 1714 г. Его положения были обязательными для государственного аппарата и промышленности. Требовалось своевременно делать записи, ежедневно вести приходо-расходные книги. 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. Приходо-расходная книга по учету материалов должна была вестись в алфавитном порядке по наименованию, с указанием количества и суммы.

Принципы документирования соблюдались и на казенных винокуренных заводах, где для материального учета также были введены приходо-расходные книги. Специальная книга открывалась для учета выполненных договоров с подрядчиками.

Огромное развитие получил учет на уральских металлургических заводах. ***Виллам Иванович Геннин*** (1676 - 1750) разработал систему производственного учета, которая обеспечивала сплошную документацию всех фактов хозяйственной жизни, регулярное проведение инвентаризаций и составление отчетности. Геннин В.И. усовершенствовал методику учета затрат с помощью линейной записи. В результате в системе учета формировалась аналитическая информация, необходимая для управления структурными подразделениями. Однако двойная запись не использовалась, так как учет в натуральных единицах был более понятен. Средством контроля за выполнением работы были доносы. Доносы поощряли специальные люди - фискалы. Они должны были обеспечить соблюдение финансовой дисциплины, их рвение поощрялось и материально, но и ответственность была немалая: если по какой-либо причине фискал не выполнял свои обязанности должным образом (дружба, вражда или взятка), его могли казнить или сослать на галеры. Следствием подобных мер стало то, что в государственном хозяйстве учет был хорошо развит.

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

Текущий учет требовал сложной системы книг.

Центральную книгу - ***табель***-вел староста. В ней учитывалось, сколько времени крестьянин отработал на барщине. Табель был поименный, открывался на каждую деревню.

Следующая книга - ***домашний журнал****,* в котором записывали в хронологическом порядке смертность, рождаемость, побеги крепостных и т.д.

В ***полевой тетради***описывали состояние полей.

В ***хлебной тетради*** вели запись наличия и движения хлеба.

***Денежная тетрадь*** была предусмотрена для учета прихода, расхода и остатка денег, ***домовая тетрадь***- для записи долгов.

Отдельно заводилась ***тетрадь поборов с мужиков****.* В *последнюю тетрадь*записывали то, что не вошло в другие книги. Каждая тетрадьпредставляла собой бухгалтерский регистр. Ежегодно заводилисьновые тетради, причем не на основе предыдущих записей,а по данным инвентаризации.

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

Для проведения реформ необходимы были грамотные люди. В 1721 г. Петр I пытался создать коммерческую школу, где бы учились вести книги. Учение в петровской школе рассматривалось как служба. У учителей была обязанность научить, у учеников — научится. Если обязанность не выполнялась, налагались наказания: за отказ отвечать - штраф; за дерзость - бить батогами; за прогул - сажать на цепь.

Реформы Петра I преследовали две цели:

-усилить контроль за сохранностью собственности

-и увеличить доходы казны.

Но эти цели не были достигнуты ни при Петре I, ни после него. Успешному развитию учета мешали:

* догматизм мышления;
* очень низкий уровень правосознания;
* низкий уровень грамотности;
* низкий уровень математических знаний.

**Учет в конце XVIII - начале XIX в .**

XVIII век для России 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 стал ***Михаил Дмитриевич Чулков*** (1740 -1792). Он был первым русским автором книги по бухгалтерскому учету «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей». Книга вышла в свет в 1788 г.

Самая первая книга на русском языке по учету «Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и происхождение счетов коммерческих», переведенная с английского языка, была издана в 1783 г.. Автор этой книги излагал учет по староитальянской форме (без разделения счетов на синтетические и аналитические). Чулков в своей книге описывал французскую форму счетоводства.

В 1804 г., вышла в свет третья книга по бухгалтерскому учету на русском языке. Это книга ***Ивана Серикова*** «Совершенный счетовод или краткое и ясное руководствопо бухгалтерии вообще с присовокуплением практических торговых примеров». В ней он изложил немецкую форму счетоводства. Книга имела большое значение для русской бухгалтерии. Освоение европейской учетной мысли не вытеснило русскую традицию в бухгалтерском учете, а органично вписалось в нее.

Система учета в торговле была основана на двойной бухгалтерии и регламентировалась Банкротским Уставом (1800) и Законом о порядке ведения купцами торговых книг (1834). Законом предписывались порядок и форма учета в торговле в зависимости от вида предприятия - оптовое, розничное или мелочное.

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 вели ***документальную книгу*** (перечень векселей, акций, заемных писем, договоров и т.д.). В мелочной и розничной торговле применялась простая, а в оптовой – двойная бухгалтерии. Поэтому оптовые предприятия вели журнал хронологической регистрации, книгу копий всей исходящей корреспонденции, книгу исходящих счетов и Главную книгу (***гроссбух***) для систематической регистрации. Законом от 1834 г. устанавливались форма и вид бланков, т.е. была сделана попытка унификации бухгалтерских документов.

В 1772 г. в Москве открыто первое в мире коммерческое училище на деньги уральского промышленника П. Демидова. Через несколько лет училище перевели в Санкт-Петербург, где оно просуществовало до революции. Обучение мальчиков и девочек было совместным. Они изучали три иностранных языка, коммерческую корреспонденцию на русском и иностранных языках. Центральное место отводилось изучению бухгалтерского учета, на этом настаивала сама Екатерина II.

В 1804 г. на средства московского купечества открылось второе училище в Москве. В этом же году К.И. Арнольд организовал в Москвееще одно коммерческое училище, которое потом было переименовано в Московскую практическую академию. В 1805 г. в Одессе открылось еще одно училище, на базе которого потом был создан Новороссийский университет.

В связи с образованием училищ все бухгалтера разделились на две группы: теоретики и практики. Изучать бухгалтерский учет стремились и юноши, желающие разбогатеть, и дворяне, боящиеся разорения. Почва для развития русской научной школы была создана в первой половине X IX в. К.И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э.А. Мудровым.

***Карл Иванович Арнольд*** приехал из Германии и был в России первым преподавателем бухгалтерского учета. Целью бухгалтерии он считал вскрытие причин изменений в составе имущества, предметом бухгалтерии называл кругооборот капитала (хозяйственных средств). Разработал оригинальную систему учета товаров. Для исчисления себестоимости предлагал вести калькуляционную книгу. Для объяснения двойной записи К.И. Арнольд привлекал математический аппарат, так как отстаивал взгляды немецкой школы. Особый вклад он внес в формирование русской бухгалтерской терминологии: дал понятие учетного регистра, ввел термин ***«рекапитуляция»*** как понятие группировки учетных данных, глаголы ***«сторнировать»***, ***«дебетовать»*** и др. Арнольд первым выступил с учением о ревизии и методах ее проведения. Первым привел в своей работе исторические сведения по бухгалтерскому учету и положил начало изучению истории данной науки.

***Иван Ахматов,*** служащий петербургской торговой фирмы, полагал, что бухгалтерский учет должен рассматриваться как часть политэкономии. Предметом учета он объявил не само хозяйство, а его изображение на счетах, не хозяйственные процессы, а методы учетного изображения информации об этих процессах.

В Начале XIX в. наметилось два направления в трактовке учета:

-предметное (имущество, кругооборот капитала, прибыль)

-и методологическое (строение счетов).

И. Ахматов описал использование двойной бухгалтерии не только для торговли, но и для промышленного производства. В центре его внимания была хронологическая запись, т.е. памятная книга, записи в которой ведутся с указанием обязательных реквизитов.

***Эраст Алексеевич Myдров*** - учитель математики и физики в Оленецкой гимназии г. Петрозаводска. Предметом учета он считал всякий труд, имеющий целью прибыль. Мудров указывал два основных варианта организации промышленного учета:

* выделение производственного учета и калькуляции в особый цикл, не связанный с общим учетом;
* включение производственного учета в единый учетный цикл.

Э.А. Мудров рекомендовал выделять специальный счет для учета наиболее секретных операций; при оценке товаров исходил из себестоимости в отличие от Арнольда. Мудров настаивал на том, что природа двойной записи вытекает из хозяйственных оборотов; отдавал предпочтение систематической записи, поскольку хронологическая, по его мнению, нужна только как запоминающее устройство.

***Работы авторов XVIII и первой половины XIX века привели к формированию основ русской школы бухгалтерского учета.***

**Русская национальная школа бухгалтерского учета.**

В формировании русской национальной школы прослеживаются три этапа:

1. зарождение и формирование новых идей;
2. распространение и международное признание этих идей;
3. разочарование в эффективности новых идей.

***Первый этап*** формированиярусской национальной школы бухгалтерского учета начинается с трудов Павла Ивановича Рейнбота и Александра Васильевича Прокофьева.

***П.И. Рейнбот*** сводил предмет бухгалтерского учета к изменениям в имуществе. В объяснении причин двойной записи он исходил из принципов персонификации. Цель учета — недопущение ошибок в регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Синтетический учет автор трактовал как контрольный, поскольку сальдо и его обороты должны контролировать сальдо и обороты по аналитическим счетам. П.И. Рейнбот рекомендовал открывать счета не на виды производимой продукции, а на участки (цеха), т.е. по центрам ответственности. Затраты он делил на прямые (заработная плата, материалы и амортизация) и косвенные (все остальные). Баланс трактуется как обобщающий счет, который закрывает остальные счета. Практику учета ученый излагал по немецкой форме счетоводства.

***А.П. Прокофьев*** разделял взгляды, похожие на экономическую теорию; исходил из того, что приход ценностей всегда вызывает расход других ценностей; считал, что итальянская школа удобна для изучения; требовал, чтобы каждая операция записывалась в журнал отдельно.

С традиционными взглядами Рейнбота и Прокофьева был полностью не согласен ***Федор Венедиктович Езерский***, который раскрывал недостатки двойной бухгалтерии, называя ее воровской. Взамен двойной бухгалтерии он предлагал ***тройную***, которую в мировой практике называют ***русской***. Хотя научные оппоненты Езерского отмечали, что это одна из разновидностей двойной бухгалтерии, он называл ее тройной по следующим причинам:

* регистрация ведется по трем направлениям: приход, расход и результат движения ценностей;
* используются три учетных регистра: журнал (хронологическая запись), Главная книга (систематическая запись), баланс (сводноотчетная запись);
* правильность записей проверяется тремя признаками верности, присущими каждой книге.

Новаторство заключается в том, что Езерский ставил перед учетом новые цели:

* определение с помощью бухгалтерских записей финансового результата в любой момент времени;
* использование только покупных цен и оценки по себестоимости, использование счета наценки (торговой скидки), нахождение реализованной торговой наценки по среднему проценту;
* объединение аналитического и синтетического учета;
* проведение инвентаризации последовательно и постоянно (например, сегодня проверяют чай и кофе, завтра спички и сахар и т.д.).

Ф.В. Езерский дал определение ***«мертвой точки»***, т.е. уровня, с которого предприятие начинает получать прибыль, покрыв издержки. Система Езерского была рекомендована для изучения во всем мире бухгалтерским конгрессом в Шарлеруа (Бельгия, 1912), так как ее идеи были совершенно новыми для современников. Велика заслуга Езерского в становлении бухгалтерского образования. Открытые им счетоводные курсы в 1872 г. в Москве, а потом в Петербурге пользовались огромной популярностью.

Внести новаторские идеи в бухгалтерский учет пытались многие. ***И.П. Шмелев*** изобрел оригинальную четверную бухгалтерию, но она оказалась модификацией двойной. ***И.Ф. Валицкий*** известен попыткой создания макроучета. ***С.Ф. Иванов*** выдвинул задачу создания специальных счетов для ведения затрат (счета производства). Много внимания он уделял популяризации истории науки, но международное признание пришло к нему благодаря работе о судебно-бухгалтерской экспертизе, которая была переведена на несколько иностранных языков. ***Э. Фельдгаузен*** видел в учете средство управления предприятием. Он первым ввел в калькуляцию нормативный метод.

***Второй этап развития русской школы.***

Начало этого этапа можно отнести к 1888 г. В этот период ***Адольф Маркович Вольф*** создал первый в России журнал «Счетоводство». A.M. Вольф имел международную известность: член Болонской академии счетоводов, действительный член Общества итальянских счетоводов, член- корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, Института нидерландских счетоводов. Его ближайшим помощником был ***Василий Дмитриевич Белов*** — первый русский теоретик, создавший философию учета.

В журнале печатались крупные представители учетной мысли:

* Э.Г. Вальденберг (историк учета);
* С М . Барац (рассматривал вопросы отраслевого учета);
* Л.И. Гомберг (крупнейший теоретик учета).

К работе в журнале привлекались авторы из провинции:

Батеньков (Нижний Новгород), Беретти (Владимир), Попов (Красноярск), Руссиян (Одесса) и др. С журналом сотрудничали и иностранные авторы: И.Ф. Шер, Е.П. Леоте, Ф. Беста, В. Джитти и др.

Большое внимание на страницах журнала уделялось необходимости создания института присяжных бухгалтеров. Российским бухгалтерам объясняли, что суть присяжных бухгалтеров (аудиторов) состоит в том, что они по просьбе клиентов и за плату должны проверять объективность отчетности предприятий. Но господство в России ревизии не позволило понять преимущества аудиторской деятельности (аудитору заплатили, а он еще и недостатки показывает). Аудиторы в свою очередь не могли понять, почему они никому не должны докладывать о выявленных недостатках. Поэтому такой орган не был образован, хотя вся документация была готова.

С началом русско-японской войны в 1904 г. журнал закрылся, так как прекратилось финансирование.

Мощное развитие экономики вызвало огромный спрос на бухгалтеров. Количество курсов бухгалтеров, коммерческих училищ и школ росло. В 1895 г. в России было восемь коммерческих училищ; в 1901 г. в ведении Министерства финансов было уже 48 коммерческих училищ, 36 торговых школ, 14 торговых классов, 21 счетоводный курс; а к 1913 г. насчитывалось уже 465 коммерческих учебных заведений.

К началу XX в. возникла необходимость в высшем коммерческом образовании. В Петербургском политехническом институте в 1899 г. появилось экономическое отделение. В 1907 г. московские курсы были преобразованы в Московский коммерческий институт.

Распространение бухгалтерских знаний и новых идей шло по двум направлениям: образование и издательская деятельность.

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

Русская национальная школа сформировалась под влиянием европейской учетной мысли. В начале X IX в. столкнулись два влияния на русский учет: французское и немецкое. Победило немецкое. Этому способствовало то, что в указанное время немецкий капитал играл весьма важную роль в экономике.

Преподавателями коммерческих дисциплин и практикующие бухгалтера были преимущественно немцы. Влияние французской школы было изначально слабее и к середине XIX века прекратилось вообще.

Итальянское влияние на русский учет было непродолжительным и неглубоким, а англо- американского влияния, в сущности, не было вплоть до 90-х гг. XX в. Но национальные традиции не были забыты, отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.