

- ЭКСПО” (№ 12, декабрь 2003г.)). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audit.termika.ru/pub/article0.html>
2. Богатова Т. Грядет автоматизация аудита // опубликовано: Компьютерный еженедельник “PCWeek/RE” № 06/2006 от 9.03.2006 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audit.termika.ru/pub/article7.html>
3. Гольдберг Е.Я. Автоматизация аудита в программе “Помощник аудитора”. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.k-press.ru/comp/2000/2/audit/audit.asp>
4. Інформаційні технології у обліку та аудиті. Аудит інформаційних технологій. Вступ до Міжнародної науково-практичної конференції “Інформаційні технології у обліку та аудиті. Аудит інформаційних технологій”. Харківський національний економічний університет спільно з САУ та АПУ. 24-25.11.2006 р. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit.kharkov.com/archive.php?type=publ&id=51>
5. Светин Д. “Заводной” аудит. Обзор аудиторских программ // опубликовано: Журнал “Двойная запись”, № 8/2004. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audit.termika.ru/pub/article4.html>
6. Смирнова Е. Чем живете? Проведение внутреннего аудита при помощи системы “ЭкспрессАудит:ПРОФ” // опубликовано: Журнал “Бухгалтер и компьютер” №5 (68) 2005. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://audit.termika.ru/pub/article6.html>
7. Гулинин В., Соловьев А. Учетный марафон длиной в 13 лет // опубликовано: Журнал “Бухгалтер и компьютер”, № 4 за 2006 год (19.04.2006). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.audit-soft.ru/about/articles/news_detail.php?ID=399

УДК 657

Тарасова М.В.

Научный руководитель: старший преподаватель Васильева И. В.

**УО «Могилевский государственный университет имени А. А. Кулешова»
г. Могилев**

ПРОИСХОЖДЕНИЕ И ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА

Впервые баланс и основные понятия бухгалтерского учета появились в Европе. В 1494 г. в Венеции вышел в свет Трактат Луки Пачоли, содержащий первое известное описание бухгалтерии и баланса. Баланс, представленный в Трактате, являлся структурированным документом с двумя сегментами – активом и пассивом. В актив надлежало заносить все счета с дебетовыми сальдо, а в пассив – все счета с кредитовыми сальдо. Фактически под дебетом понималась левая сторона любого счёта, а под кредитом – его правая сторона. На обеих сторонах баланса смешивались не просто разнородные, а прямо противоположные по смыслу показатели. Бухгалтерия конца XV века была универсальной, гибкой и очень сложной для понимания системой. [1. С. 12]

В России собственно производственный учет складывается во второй половине XVII века. Сохранились книги Арзамасских и Барминских будных (строительных) станов 1679 – 1680 гг., в котором были представлены приходно-расходная Главная книга, содержащая сплошной учет, именная книга (ресконтро рабочих и служащих) и сметная (калькуляционная) книга. Ознакомление с учетом, который вел Афанасий Фонвизин, по тульским и каширским металлургическим заводам, показывает, что имели значение три книги: переписная, содержащая инвентарную опись и «штатное расписание»; приходная и расходная. Учет был централизован, записи велись в приходной и расходной книгах в строго хронологическом порядке без систематизации по заводам. Расходная книга в основном представляла собой платежную ведомость. Предмет учета составляло движение денег, а не материальных средств.

В XVIII в. произошли коренные изменения в постановке учета. Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Регламента управления Адмиралтейства и верфи от 5 апреля 1722 г. Здесь впервые в России были закреплены термины «бухгалтер», «дебет» и «кредит».

Первым провел различие между теорией и практикой бухгалтерского учета и привлек для объяснения двойной записи математический аппарат К.И. Арнольд (1775 – 1845). Он ввел форму «счет – счету», дал понятие «ведомости» как учетного

регистра, ввел термин «рекапитуляция» как понятие группировки учетных данных, а также термины «дебет» и «кредит». Неудачным в его терминологической системе было название проводок «постами».

Событием в истории русской учетной мысли XIX века был выход в 1846 г. книги Э.А. Мудрова. Все счета он делил на имущественные, личные и вспомогательные. Ученый настаивал на том, что двойная запись вытекает из самой природы хозяйственных оборотов с учетом персонификации счетов. Мудров вывел балансовое уравнение, предвосхитив Дюмарше, которое выглядело следующим образом: $a = c + b$. В основу баланса Мудров положил сумму собственных средств на момент выведения сальдо. [2. С. 122]

В объяснении причин двойной записи П.И. Рейнбот исходил из принципов персонификации, а целью ее считал недопущение ошибок регистрации и системное выяснение причин прибылей и убытков. Баланс он рассматривал как счет, закрывающий другие синтетические счета. Рейнбот сформулировал четкое правило, согласно которому составлению баланса должно предшествовать составление инвентаря. С работ Рейнбота начинается оперативный учет.

И.Ф. Валицкий разработал первую систему макроучета, которую он понимал как бухгалтерию, ведущуюся с помощью статистических методов. Заслугой Валицкого было предложение четко разграничить учет основной деятельности и капитальных вложений (строительства), т.е. две Главные книги, две кассы, два баланса.

Во второй половине XIX в. самое большое влияние на развитие учета в России оказал Ф.В. Езерский (1836 – 1916), который создал русскую тройную форму счетоводства. Название «тройная» бухгалтерия вызывалось тремя обстоятельствами: во-первых, регистрация велась по трем группировочным совокупностям: приход, расход и остаток, а во-вторых, регистрами выступают три книги – журнал, Главная книга учета и отчетная; в-третьих, используются только три счета – «Касса», «Ценности», «Капитал». На этом основании Езерский называл форму «трехконой».

Самым авторитетным бухгалтером первой половины XX века являлся швейцарский ученый И.Ф. Шер. Имущество он делил на имущественный актив и имущественный пассив. Правая сторона баланса называлась «Капитал». Таким образом, каждая из сторон баланса представляла собой в общем виде формулу исчисления капитала. Итогом реформированного баланса был капитал, что составляло отличительную черту и главное преимущество теории двух рядов счетов – это единственная теория, позволяющая ясно и просто определить дебет и кредит бухгалтерского баланса.

В России также получили признание две теоретические концепции, объясняющие двойную запись, – меновая и балансовая. Представителем Петербургской школы был Е.Е. Сиверс (1852 – 1917). Двойная запись здесь является основным законом бухгалтерского учета, а баланс – следствием счетов. Сиверс дал весьма детальную классификацию счетов, которая выглядит так: вещественные счета (основные; переходные (калькуляционные) и личные счета (предпринимательского капитала; ссудного капитала). Последователем Сиверса был и Н.Ф. фон Дитмар, предлагавший свою форму, в которой сначала перечислялись кредитуемые счета, а потом дебетуемые. Все счета он делил на личные, вещественные и отвлеченные (калькуляционные и результатные). Поскольку запись на счетах предполагает формулу $B = П$ (выдача = поступления), то возможна только двойная бухгалтерия.

В противовес петербургской школе, возникла московская школа, назвавшая свое учение балансовой теорией. Ее основатели считали, что счета – это элементы баланса, и что система счетов задана балансом. При этом баланс – это только упрощенная форма инвентаря, который независим от плана счетов. Счета делятся на две противоположные по характеру группы: активные и пассивные. Отношение к балансу определило и отношение к двойной записи, которая была не воплощением объективного закона мены, а следствием двойной группировки счетов в балансе. Создателем балансовой теории был Н.С. Лунский (1867 – 1956). Понимание баланса обусловило новое понятие дебета и кредита. Дебет – это левая сторона счета, а кредит – правая. Эти понятия приобретают смысл только при ориентации к активу или пассиву баланса, отсюда произошло деление счетов на активные и пассивные (теория двух рядов счетов). Г.А. Бахчисарайцев сформулировал положения о балансовой теории учета, т.е. баланс – это счетное изображение предприятия: а) в виде одной таблицы; б) в виде собрания счетов. Актив – то, что предприятие получило (вложено), а пассив – это то, что предприятие должно (источник).

Идеи московской балансовой школы в дальнейшем развил и распространил Р.Я. Вейцман (1870 – 1936). Будучи последовательным ее сторонником, он исходил из трехчленного балансового уравнения: $A = C + K$, где A – актив, C – капитал,

К – кредиторская задолженность, из которого он делал выводы, связанные с типизацией фактов хозяйственной жизни, и выводил баланс, двойную запись и счета. Данная балансовая теория господствует в учете до сих пор.

Крупнейший исследователь меновой теории, Н.А. Блатов (1875 – 1942), утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предпрятии, при этом акцент делался не на ценности, а на их потоки в форме мены. Но так как обмен должен быть всегда эквивалентным, то и двойная запись является, таким образом, естественным следствием обмена. Блатов сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель известна в науке как «квадрат профессора Блатова». Он известен также как автор классификации балансов, для которой он выделил шесть оснований: по источникам составления; по сроку составления; по объему; по полноте оценки; по содержанию; по форме. Данная классификация и терминология используются и сегодня.

Объяснение счета как части баланса привело к выводу А.П. Рудановского (1863 – 1934), что план счетов – это план баланса. Группировка баланса является классификацией счетов, с целью систематизации трех видов хозяйственных отношений: экономических, юридических и финансовых. Рудановский делил баланс не только по вертикали (аксиома Пачоли), но и по горизонтали. Он считал, что в балансе должны найти отражение и те события, которые еще только будут происходить. Двойная запись определялась им как средство для нахождения неизвестного финансового результата по известному. Также Рудановский разработал свою модель баланса: двусторонняя вертикальная форма (слева дебет, справа кредит) и трехмастная горизонтальная форма; пассив показывает внешние отношения предприятия, актив же отражает внутренние отношения, существующие на предприятии, а бюджет фиксирует пограничные отношения, т.е. отношения, которые лежат между внутренними и внешними, эти отношения носят финансовый характер и отражают процесс потребления. В активе представлены денежные и материальные счета, в бюджете – результатные счета, а в пассиве – все остальные; причем вся дебиторская задолженность рассматривается как пассив с дебетовым сальдо. Существенным было его суждение, отрицающее забалансовые счета, наличие которых в учете он рассматривал как пережиток юридической теории.

Новую структуру баланса предложил Я.М. Гальперин, разделив актив на средства в трех сферах – производства, обращения и потребления, а пассив – на собственные и привлеченные ресурсы. Новым было только выделение в особый раздел перераспределенных средств (бессрочные и срочные изъятия) в активе и обязательств по распределению в пассиве.

Удобную для практики группировку предложил Н.А. Кипарисов: в активе – основные средства; средства в обороте; средства вне оборота (отвлеченные средства); а в пассиве – фонды и кредиты; регулирующие статьи и результаты (накопления и доходы будущих лет).

Сегодняшняя система бухгалтерского учета имеет свою специфику, которая связана с её происхождением из бухгалтерского учета в условиях плановой экономики. В настоящее время, сравнивая учет в административной системе и в условиях рыночной экономики, отмечают огромные различия, вытекающие из разнообразия форм собственности. Единый бухгалтерский учет распался на финансовый и управленческий. Из него также выделился учет для малых предприятий. С 2002 г. официально был провозглашен налоговый учет. Существенно раньше стал формироваться в отдельную дисциплину финансовый анализ. Однако и в финансовом учете появляются все новые направления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами, экологического).

Являясь важнейшим информационным ресурсом, баланс продолжает эволюционировать в соответствии с расширением международных отношений, глобализации, появлением новых видов учета и требований финансового анализа.

Литература

1. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Финансы и статистика, 2002.
2. Соколов, Я.В., Соколов, В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 272 с.: ил.