

УДК 657

ИСТОРИЯ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Дорох Т.И.

*Научный руководитель: преподаватель Литвина Н.Е.
УО «Барановичский государственный университет»*

Тема исследования – история и перспективы развития бухгалтерского учёта. В этой работе исследованы основные аспекты развития бухгалтерского учёта в связи с переходом на международные стандарты.

The theme of the investigation is the history and future possibility of the accounting evolution. The major aspects of the accounting evolution are investigated in this research work in connection with the passage to the international standards.

Жизнь человеческого общества состоит из множества повседневно происходящих событий и фактов. Эти события и факты могут касаться различных сторон деятельности общества – хозяйственных, социальных, политических, культурных. Каждый человек в обществе соотносит свое поведение, свою повседневную работу и жизнь с этими фактами и событиями. Знание фактического состояния среды обитания и ее изменений достигается путем принятия во внимание и запоминания фактов реальной действительности. Способ или метод количественного отражения фактической действительности и является сущностью учета в широком понимании этого слова.

В процессе исторического развития бухгалтерский учет менялся и совершенствовался. Однако, говоря о значимых событиях, мы должны отметить, что именно о самых значимых, то есть оказавших влияние на становление и развитие учета, мы так мало знаем. Нам трудно даже вспомнить, когда возник хозяйственный учет. Свидетельства о наличии документального учета относятся к XV в. нашей эры. В 1458 г. купец Бенедетто Котрульи в своей книге «О торговле и современном купце» выделил главу о двойной записи. Специальная же книга впервые была издана в 1494г. Лукой Пачоли под названием «Трактат о счетах и записях». С дальнейшим развитием и усложнением жизни, связанным с научно-техническим прогрессом, учет выделился в самостоятельный вид управленческой деятельности.

Суть эволюции бухгалтерской мысли можно представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда вытекает очень важный вывод.

Занимаясь теорией бухгалтерского учета, нужно представлять его как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью.

Пифагор говорил, что начало – половина целого. Это же можно сказать и относительно зарождения учета. Он возник вместе с человеческой цивилизацией – 6 тыс. лет тому назад. И первые шаги его имели огромные последствия для истории.

Потребности хозяйственной жизни вызвали развитие учета, а развитие учета стимулировало рост цивилизации, особенно таких неотъемлемых ее частей, как письменность и математика.

Внимательное изучение техники учета, его организации показывает, что уже 5-6 тыс. лет назад были предвосхищены многие приемы и методы, которые широко применяются и ныне. Во-первых, хозяйственные средства были сгруппированы в однородные совокупности, например, зерно учитывалось с зерном, строительные материалы со строительными материалами. Таким образом, были соблюдены элементарные правила учета (группировка хозяйственных средств по признаку однородности). Это были зачатки, прообразы будущих бухгалтерских счетов. Во-вторых, хозяйственные средства учитывались в их движении, чтобы не смешивались факты прихода и расхода, их показывали раздельно. Это позволяло легко определить весь приход и весь расход ценностей. В-третьих, учет предполагал контроль. Для этого кладовщик отмечал отпуск и откладывал предъявленный документ для последнего отчета.

Так, например, проводились частые периодические инвентаризации, то есть проверки наличия и состояния имущества. Египтянам уже был знаком примитивный счетный прибор – абак, представляющий собой доску с желобками, каждый из которых предназначался для определенного числового разряда. Для арифметических действий использовались гладкие камешки. Передвигая камешки по разрядам, египетские писцы выполняли необходимые вычисления.

В зависимости от того, как изменялись условия общественного производства, происходило развитие хозяйственного учета.

Так, во времена Средневековья сложилась и получила распространение система современного учета кассовых операций, основанного на использовании приходных и расходных ордеров. Занимаясь торговыми операциями, вели учетные книги, на которых показывали движение товаров, а не выявление хозяйственных результатов.

Совершенствование учета в середине XIV в. вызвало появление двойной старо- и новоитальянской бухгалтерии. В XIV-XV в. двойная стала применяться в мануфактурах, где появились зачатки учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукта.

Впоследствии на базе староитальянской появились национальные формы учета. На сегодняшний день в РБ наиболее распространены журнально-ордерная, мемориально-ордерная, книжно-журнальная, упрощенные и автоматизированные формы учета.

В самом конце Средневековья возникло слово бухгалтер. В 1498 г. император Священной Римской империи Максимиан I назначил первого бухгалтера Христофа Штехера.

Большой толчок развитию бухгалтерского учета в XVII в. дал рост капитализма во Франции. В это время возникает счетное законодательство. В марте 1673г. был издан «Ордонанс о коммерции». В

третьем разделе указа содержатся статьи, регламентирующие ведение бухгалтерского учета в торговых предприятиях, меняльных конторах и банках.

К концу XIX в. система бухгалтерского учета, основы которой заложил Лука Пачоли, претерпела изменения, связанные со следующими специфическими чертами хозяйственной деятельности больших промышленных корпораций:

- созданы первые компании, отделенные от собственников;
- возник акционерный капитал;
- разграничены капитал и прибыль;
- введено понятие действующего предприятия;
- стали работать фондовые биржи;
- развивались промышленность и торговля.

С началом промышленной революции стали появляться профессиональные бухгалтеры. К началу XIX в. в Англии их было уже около 50. Закон о компаниях 1844 г. предусматривал обязательную аудиторскую проверку фирм-банкротов и получил неофициальное название «Друг бухгалтера», поскольку расширял потребности в этой профессии.

Во второй половине XIX- начале XX в. в России сложилась самобытная школа бухгалтеров, получившая международное признание: И.Ф. Валицкий, А.М.Вольф, А.М. Галаган, Ф.В. Езерский, Н.С. Лунский, Н.И. Попов, П.И. Рейнтбот, Е.Е. Сиверс и другие.

На заре капиталистической эры бухгалтеры считали в уме, тщательно выписывали все цифры в колонку. И только в России бухгалтеры пользовались счетами.

Место, роль и условия труда бухгалтеров претерпевали постоянные изменения: считали на пальцах, с помощью камешков, абака; запоминали, записывали на папирусе, на дощечках. Прошло немало времени прежде, чем появились первые счетные машины. Теперь же все данные записываются на электронные носители и при необходимости в любой момент времени, можно получить требуемую информацию.

Освобождение от нетворческих, но трудоемких операций позволяет бухгалтеру основное рабочее время уделять анализу хозяйственной деятельности предприятия. При этом упор должен быть сделан не на анализ отчетности за давно прошедший период, а на текущий, оперативный анализ только что совершившихся событий. Повышение оперативности учета, быстроты, получение учетных данных приводит к ускорению экономического анализа, позволяет как учет, так и анализ проводить в режиме реального времени. Более того, хорошее знание сложившейся ситуации позволяет заглянуть в будущее, пусть не на очень продолжительный период времени.

Теория бухгалтерского учета является относительно стабильной дисциплиной, основы которой известны и остаются неизменными вот уже более 500 лет. Написаны многие учебники, учебные пособия отечественных и зарубежных авторов. Тем не менее, изменения, происходящие в экономике любой страны, включая и Республику Беларусь, требуют периодического их обновления и переиздания. В этом плане учет можно представить зеркалом экономики: изменяется не только то, что отражается, но изменяется и само «зеркало», способы отражения учета.

Поэтому необходимо максимально сохранить не только весь накопленный предшествующий отечественный опыт в области бухгалтерского учета, но вместе с тем, учесть все то новое, что появилось в нем за последние годы. Особенно следует отметить важность ознакомления с зарубежным опытом, свободный доступ к которому мы получили практически только в последние десятилетия. Сегодня этот опыт представлен в виде 40 Международных стандартов бухгалтерского учета.

Действующая в Республике Беларусь до перехода к рыночным отношениям система бухгалтерского учета, главным образом, была предназначена для представления необходимой информации центральным планирующим органам для осуществления централизованного контроля и управления экономикой, то есть она в основном являлась инструментом внешнего административного контроля над государственными организациями. При этом учет в нашей стране не согласовывался с международными стандартами.

Одной из тенденций развития учета в мире, так и в РБ является переход на МСФО. В основе МСФО лежит представление о том, что бухгалтерский учет ведется для управления финансовыми вложениями и потоками со стороны инвестора, неважно, собственника или кредитора. В этом его главное отличие от традиционного учета, который ведется администратором, действующим в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта собственности. Данное различие порождает основные особенности, определяющие развитие системы МСФО:

- приоритет баланса;
- отказ от исторической стоимости;
- замена концепции собственности концепцией контроля;
- переход от учета имущества к учету ресурсов, от брутто-оценок к нетто-оценкам;
- отказ от регулирования учета в пользу регулирования отчетности.

До широкого распространения ведения учета на базе МСФО в центре большинства учетных систем находился отчет, или, счет прибылей и убытков. Именно с него, а не с баланса, начиналось рассмотрение отчетности. Центральное положение этот счет занял вместе с возникновением и развитием акционерного промышленного капитала, отделившего доходы от объекта собственности. В системе МСФО счет прибылей и убытков играет более скромную роль, которая уменьшается с каждым новым стандартом, поскольку учет ведется в интересах инвестора.

Таким образом, пользователь отчетности, прежде всего, нуждается в балансе, а не в счете прибылей и убытков. Счет прибылей и убытков необходим для ведения двойной записи. Понятие прибылей заменяется понятием совокупного дохода, представляющего изменение стоимости чистых активов.

Следующим важным отличием современных тенденций развития МСФО является постепенное вытеснение исторической стоимости, или себестоимости, оценками по справедливой стоимости. Согласно МСФО по справедливой стоимости следует оценивать вложения в доходную недвижимость, биологические активы (животные и растения), большинство финансовых инструментов.

Справедливая стоимость вытесняет исторические оценки также из тех статей, для которых обязательность справедливой стоимости пока не введена: переоцененные основные средства; товары, имеющие биржевую стоимость; дебиторская задолженность.

Порядок исчисления оценок в МСФО тесно связан с концепцией контроля над активами, которая заключается в том, что имуществом предприятия считать не то, что принадлежит ему на правах собственности, а то, что оно может контролировать. Исходя из данной концепции, вопрос о зачислении тех или иных объектов в активы предприятия или, наоборот, их списании решается не в соответствии с их формальной юридической принадлежностью в настоящем, а согласно намерениям сторон относительно будущего данных объектов. Так, основные средства принимаются на баланс не потому, что предприятие является их собственником, а потому что оно использует их в своей деятельности и по своему усмотрению. Средства в операционной аренде не показываются в балансе, а взятые в лизинг включаются в баланс арендатора. Проданные активы подлежат списанию только в том случае, когда контроль над ними безвозвратно утерян.

Концепция контроля определяет и структуру пассивов компании, разделяя акционерный и даже уставный капитал на собственные и привлеченные средства.

Из концепции контроля логично вытекает и понятие активов как ресурсов, которое в МСФО вытесняет отождествление активов с имуществом. Важнейшая часть МСФО «Принципы подготовки и составления финансовой отчетности» определяет активы как «ресурсы, контролируемые компанией в результате событий прошлых периодов, от которых компания ожидает экономической выгоды в будущем». Таким образом, в состав активов включаются, во-первых, не все средств компании, а только приносящие выгоду в будущем. Во-вторых, становится неважной юридическая принадлежность данных средств, потому что и чужое имущество способно приносить доход. В-третьих, ресурс есть то, что имеется в наличии как в материальной, так и не в материальной форме, однако ресурсом не служат расходы, капитализацией которых и был актив в классической модели учета. В том отношении весьма показательна статья «расходы будущих периодов». Такие расходы должны трактоваться или как дебиторская задолженность, или долгосрочные права, или как текущие расходы. В тоже время целый ряд ресурсов, прав компании до сих пор не включался в ее активы. Это положение постепенно меняется.

Поскольку МСФО не рассматривает вопросы учетной регистрации, ограничиваясь отчетностью, вопросы ведения учетных записей, находящиеся в центре внимания классического учета, выводятся из сферы регулирования и теоретических исследований. Записи становятся частным делом компаний, что резко расширяет раздел между финансовым и управленческим учетом. Кроме учета затрат, из финансового учета начинает исчезать и порядок ведения регистров. Новое разделение между финансовым и управленческим учетом идет по линии противопоставления учета и отчетности. Последняя все больше переходит от бухгалтеров к профессиональным пользователям. Совсем не случайно всемирное признание название Международные стандарты бухгалтерского учета (IAS) переименованы в Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS). Тем самым МСФО не только формируют новые учетные правила, но и повышают уровень профессии бухгалтера.

В последнее время в нашей республике проводится значительная работа по улучшению методологии и организации бухгалтерского учета. Утверждена Государственная Программа перехода на международные стандарты бухгалтерского учета в Республике Беларусь. Разработаны и изданы новые нормативные акты, регламентирующие постановку бухгалтерского учета, максимально приближенные к международным стандартам.

Целью реформирования системы бухгалтерского учета является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями рыночной экономики. Достижение данной цели будет означать возможность формирования системы информации о финансовом состоянии предприятия для ее пользователей, заинтересованных в результатах деятельности данного предприятия. Будут созданы условия для формирования субъектами хозяйствования достоверной и полезной информации об их финансовом положении, результатах их деятельности и изменениях в их финансовом положении, обеспечения прозрачности и надежности бухгалтерской отчетности как важнейшего источника информации для принятия управленческих решений широким кругом заинтересованных пользователей.

Выход организации на внешнеэкономические связи, широкое привлечение иностранного капитала в народное хозяйство, создание свободно экономических зон требуют приведения отчетной практики бухгалтерского учета в сопоставимость с практикой международных стандартов. При этом, создавая национальную систему учета и отчетности, необходимо учесть, что бухгалтерский учет должен обеспечить более экономное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Таким образом, Международные стандарты предусматривают различные варианты решения учетных ситуаций, однако учесть все национальные особенности системы учета разных стран при их разработке просто не возможно. Национальные особенности систем бухгалтерского учета являются своего рода препятствием к установлению международной стандартизации бухгалтерского учета. Поэтому использовать международные стандарты следует только с учетом специфики национальных систем учета, которые действуют в рамках законодательно функционирующих экономических процессов и отображают их.

Как все в жизни – так и сама хозяйственная деятельность – находится в изменении, развитии, совершенствовании. Изменение общественных условий, появление новых отраслей народного хозяйства, рост культуры бухгалтерских работников, увеличение объемов хозяйственной деятельности, примене-

ние вычислительной техники – все это приводит к серьезным изменениям бухгалтерской процедуры.

Совокупность знаний о бухгалтерском учете неуклонно преумножается постоянным трудом большого количества учетных работников. Передовой опыт учета всех стран служит дальнейшему совершенствованию управления народным хозяйством, содействует повышению эффективности общественного производства, поэтому, в настоящее время, в век информационных технологий, можно считать высокообразованным, только того специалиста, который знает историю возникновения, перспективы развития бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Бархатов, А.П. Международный учет: учебное пособие / А.П. Бархатов. – М.: Издательско-книготорговый центр «Маркетинг», 2001. – 218-228с.
2. Любашин, Н.П. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / Н.П. Любашин, В.В. Жаринов, Н.В. Бородина; под общ. ред. Н.П. Любашина. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. –10 с.
3. Палий, В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. - №3. – С. 45-48.
4. Соколов, Я.В. Тенденции развития учета / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 2004. - № 11. – С. 5-7.
5. Соколов, Я.В. Бухгалтер – профессия молодых / Я.В. Соколов, С.А. Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 57-66 с.
6. Стандарты бухгалтерского учета: сборник нормативных документов. – 3-е изд. доп. – Минск.: Информпресс, 2006. – 4 с.

УДК 338.4 (АПК)

УПРАВЛЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЯМИ АПК НА ОСНОВЕ СИСТЕМЫ БЮДЖЕТИРОВАНИЯ

Козлов П.Н., Столяр С.В.

*Научный руководитель: преп. каф. теории и прикладной экономики Артемкова Т.Д.
УО «Барановичский государственный университет»*

Резюме: Цель исследования состоит в том, чтобы рассмотреть основные аспекты внедрения системы бюджетирования на сельскохозяйственных предприятиях Республики Беларусь, определить основные направления, дать рекомендации по осуществлению этого процесса и указать на важность данной системы для предприятий АПК нашей страны.

Resume: The aim of the research is to observe the central aspects of the introduction of budgeting system to the agricultural organizations of the Republic of Belarus, to determine the central ways and give recommendations for the realizations of this process and show the importance of this system for the organizations of agricultural industry in our country.

Вопросами изучения бюджетирования посвящены работы П. Друкера, Дж.К. Шима, Дж.Г. Сигела, В.В. Бочарова, О.Н. Волковой, В.В. Гурьевский, А.П. Дугельного, В.В. Ковалёва, В.М. Попова, В.П. Савчука, В.Х. Хруцкого и других исследователей. (1, с.4)

Период рыночных преобразований продемонстрировал необходимость разработки системы управления, способный реагировать на изменения конъюнктуры рынка на основе поставленных целей, наличия программы долгосрочного развития, внедрения системы планирования и контроля. Необходимость разработки такой системы управления в АПК вызвана структурными преобразованиями в этой среде, появлением крупных, многоотраслевых хозяйственных формирований, объединяющих в себе все стадии прохождения сельскохозяйственной продукции. Одной из таких систем является система бюджетирования.

Учитывая относительную для нас новизну данной проблематики, перед специалистами встает множество вопросов, касающихся экономического содержания, функций, практических приемов бюджетирования. В той или иной степени ответы на эти вопросы можно найти в научной литературе, специализированных журналах, на различных семинарах и курсах.

В настоящее время, как правило, бюджетирование применяется для того, чтобы контролировать отдельные показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Однако бюджетирование – это не столько инструмент, сколько управленческая технология, показатель качества управления в компании. (1, с.3)

Кооперация и интеграция предприятий являются объективными факторами развития экономики в современных условиях. В связи с этим, исследования проблем управления объединениями предприятий приобретают всё большую актуальность. Основной формой объединения в АПК является создание предприятий холдингового типа. Это позволяет достичь определенных конкурентных преимуществ, а значит укрепить положение предприятия на рынке. Вместе с тем, многоотраслевой характер и территориальная разобщенность интегрированных формирований становятся препятствиями в их дальнейшем развитии.

В процессе функционирования сложного производственно-хозяйственного образования элементы и подсистемы взаимодействуют таким образом, что существование полностью независимых подсистем невозможно. Следовательно, необходим механизм интеграции и координации подсистем для создания устойчивого состояния целостности сложного производственно-хозяйственного образования, формирования управляющей системы, основанной на принципах бюджетирования, позволяет осуществить переход от реактивной формы управления на базе прогнозного анализа и планирования.

Система бюджетирования позволяет реализовывать преимущества формализации управленче-