

ИСТОРИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ФОРМ СЧЕТОВОДСТВА

**Горбунова К.Н., студентка 2 курса экономического факультета
Научный руководитель – Лёшина Е.А., кандидат экономических
наук, доцент ФГБОУ ВО Ульяновский ГАУ**

***Ключевые слова:** бухгалтерский учёт, документ, аналитические счета, синтетические счета, журнал, форма учёта, учётный регистр, ведомость, отчётность, Главная книга, таблица, касса, оборот, баланс.*

Основные научные исследования по бухгалтерскому учету сосредоточены в настоящее время в области изучения и исследования процессов гармонизации российской системы бухгалтерского учёта и отчётности с МСФО. Тем не менее, любое развитие предполагает понимание исторических аспектов проблемы. Поэтому цель данной работы – рассмотреть формы бухгалтерского учёта и их эволюцию.

На протяжении многих лет использовались различные формы бухгалтерского учёта, которые постоянно совершенствовались в зависимости от уровня и развития производительных сил, влияющих на технологию и организацию бухгалтерского учёта.

Самой ранней формой бухгалтерского учёта была старая итальянская форма. Она описана в трактате «О счетах и записях», написанном в 1494 году известным итальянским ученым Фра Лука Пачоли.

В этой форме бухгалтерского учёта есть три основных определения:

1. Это всё, что находится между первичными документами и отчётностью. Это положение предполагает, что первичные документы представляют собой входные данные для формы, а финансовая (бухгалтерская) отчётность – её выход.

2. Форма – это совокупность учётных регистров, взаимосвязь между которыми определяется их назначением, построением и содержанием.

3. Форма – это система структурных элементов и связей между ними, которые определяют порядок работы с данными первичных документов и способы представления итоговой бухгалтерской информации.

Итальянская форма была чрезвычайно простой формой бухгалтерского учёта. Вся информация об операциях, совершаемых владельцем предприятия, сначала фиксировалась в памятной книге. Затем эта информация переносилась с прикреплением соответствующих счетов в хронологический регистр, то есть журнал. Данные из журнала распределялись в систематическом регистре – по счетам Главной книги. При необходимости на основании Главной книги составлялся баланс. Таким образом, в конце XIV в. впервые была описана книжная форма счетоводства. Эта форма могла существовать только на предприятиях с небольшим или ограниченными объёмами хозяйственной деятельности, потому что все счета в этой форме были аналитическими, но рассматривались как синтетические.

Позднее, в 1688 году, Франческо Гаратти усовершенствовал староитальянскую форму, разделив счета на аналитические и синтетические. Аналитические счета стали относиться к специальным вспомогательным книгам, а форма счетоводства была названа новой итальянской. Эта форма предусматривала следующий порядок записей данных. Данные о фактах хозяйственной жизни из первичных документов переносились в Мемориальную книгу, иногда от этой записи отказывались, а данные о фактах заносились в Журнал хронологической записи в порядке их возникновения. Затем зарегистрированные факты распределялись по счетам Главной книги. Они суммировались в оборотной ведомости, на основании которой составлялся баланс.

Немецкая форма бухгалтерского учёта начала использоваться во второй половине XVIII века. Описание этой формы дано в трудах немецкого учёного Ф. Гельвига в 1774 году. Эта форма отличается тем, что мемориальная книга (промежуточный регистр) не ведётся, а журнал распадается на следующие регистры: фактический (мемориальный) журнал и кассовую книгу. Поэтому немецкую форму также называли мемориальной кассой.

Основным практическим преимуществом этой формы являлась возможность разделения труда между работниками бухгалтерии. Один

заполнял кассовую книгу, другой – мемориал, а принцип накопления приводил к появлению коллективного журнала, в котором суммировались записи мемориала и Главной книги.

Матье де ла Порт, впервые описав французскую форму счетоводства в 1685 году, предложил дифференциацию хронологических записей, что привело к разделению одного журнала на несколько, открываемых для определённых групп счетов. Подготовка отчётов сопровождалась инвентаризацией и заполнением оборотных ведомостей по аналитическим счетам и только потом заполнялась Главная книга. Эта процедура была очень сложной, потому что в разных журналах операции могли дублироваться. Поэтому наиболее опытный, внимательный и аккуратный бухгалтер, просматривая журнал, отмечал подобные операции, указывая на те, которые следует пропустить в Главной книге. Каждый журнал представлял собой многоколоночную таблицу. Раз в месяц на основании записей в частных журналах проводились операции в объединённом журнале. Французская форма учёта практиковалась в крупных капиталистических банках.

Англичанин Эдвард Томас Джон предложил английскую форму бухгалтерского учёта в 1796 году. В одной книге (комбинированном регистре) он объединил как хронологическую запись (журнал), так и систематическую запись (Главная книга). Эта книга предназначалась для учёта хозяйственных операций на малых предприятиях.

Было и много других форм учёта: новая бухгалтерия Попа, немецкая коллективная бухгалтерия и всеобщая немецкая бухгалтерия, американская бухгалтерия Тремеря, двухраздельная и чековая бухгалтерия, статмография, бюджетография и другие, но наиболее существенную роль на развитие форм счетоводства оказали следующие формы учёта: новая итальянская, немецкая, французская, американская формы, а также логисмография, шахматная форма, интегральная форма, журнально-ордерная форма.

С начала XX века делались попытки отказа от хронологической записи (интегральная, журнально-ордерная, шахматная формы).

Интегральная форма была описана в 1914 году французским бухгалтером Жаном Батистом Дюмарше. Её основная идея заключалась в том, что на каждый счёт открывались два журнала: один для дебетовых оборотов (позже выписка), а другой для кредитовых оборотов (позже

ордерный журнал). Как ведомости, так и ордерные журналы объединяли регистрацию в систематическом и хронологическом порядке.

В своей сути, интегральная форма предполагала прекращение использования традиционного журнала хронологической записи. То, что называлось выписками и ордерными журналами, на самом деле было Главной книгой, разрезанной надвое, а то, что стало называться Главной книгой, представляло собой не что иное, как общий оборот за отчётный период и сальдо на конец этого периода.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учёта основана на принципе накопления данных первичных документов для получения необходимых показателей синтетического и аналитического учета. В сравнении с другими формами ручного учёта при журнально-ордерной форме сокращается объём учётной работы за счёт отказа от мемориальных ордеров, регистрационного журнала, карточек аналитического учёта и оборотных ведомостей, а также в связи с регистрацией только кредитовых оборотов облегчается составление отчётности.

Основным недостатком журнально-ордерной формы учёта является то, что она рассчитана на ручной труд, хотя предпринимались безуспешные попытки её механизации и даже автоматизации.

Шахматная форма, предложенная в России в 1889 году, объединяет в одном регистре Главную книгу и оборотную ведомость. Этот регистр заполняется в виде матрицы, в которой обороты по кредиту располагаются по строкам, а по дебету – по столбцам. Преимуществом этой формы учёта является то, что она сокращала количество записей и повышала аналитические возможности учёта, так как через корреспонденцию счетов наиболее полно и наглядно раскрывала хозяйственные отношения предприятия.

Большое значение имела логисмография Марчи Джузеппе Чербони. Она показала недостаточность деления счетов на синтетические и аналитические. Здесь впервые применён иерархический принцип построения счетов. С момента появления логисмографии следует говорить о синтетическом сложении (композиции) и аналитическом разложении (декомпозиции). Данная форма предполагает сложное деление счетов, которое устанавливается главным бухгалтером на каждом предприятии. Первым высшим декомпозируемым счетом является баланс, который распадается на счёт собственника и счёт агентов (субъектов,

работающих внутри предприятия, в его штате) и счёт корреспондентов (субъектов, не работающих на данном предприятии). Счёт агентов делится на счета основных средств, материалов, кассы и так далее. В свою очередь, каждый из этих счетов может быть разложен на более мелкие счета.

Бухгалтерский учёт можно вести в различных формах. Выбор форм бухгалтерского учёта зависит от размера организации, объёма её видов деятельности, информационного обеспечения работников организации, а также уровня автоматизации учётных процедур. Форму бухгалтерского учёта главный бухгалтер выбирает самостоятельно, исходя из целесообразности её применения, квалификации работников и других факторов.

Что касается развития и совершенствования форм бухгалтерского учёта непосредственно в нашей стране, то необходимо отметить такие значимые этапы, как создание Ф. Езерским в 1870 году русской (тройной) формы учёта, введение в 1949 году журнально-ордерной формы учёта на всех промышленных предприятиях, в 1960 году – на предприятиях всех отраслей народного хозяйства.

Дальнейшее развитие и совершенствование форм советского учёта шло по пути максимальной механизации учётных работ, без которой, по словам И. Сталина, невозможно было выдержать ни наши темпы, ни новые масштабы производства. На крупных промышленных предприятиях внедряется комплексная механизация учёта на основе таблично-перфокарточной формы учёта.

К современным формам бухгалтерского учёта, которые применяются в практике отечественных предприятий, относятся:

- мемориально-ордерная форма учёта;
- журнально-ордерная форма учёта (журнальная);
- автоматизированные формы учёта.

Мемориально-ордерная форма возникла в 1928-1930 годах в СССР. Новая идея мемориально-ордерной формы бухгалтерского учёта сводилась к тому, что на каждый первичный документ, содержащий проводки (записи), составляется мемориальный ордер, то есть это как бы разрезанный на части журнал операций новой итальянской формы бухгалтерского учёта.

Второй особенностью мемориально-ордерной формы является то, что все операции, связанные с кассой, оформлялись не мемориальными, а кассовыми ордерами, то есть повторялась оппозиция, принятая в немецкой форме учёта.

Достоинством мемориальной формы является её простота, недостатком – громоздкость записей и перегруженность многих регистров. Поэтому сфера применения мемориально-ордерной формы весьма ограничена.

Форма журнала-ордера – плод коллективного труда советских бухгалтеров. Но всё же больше всего для её описания сделал И. Резниченко в 1952 году.

Основная идея журнально-ордерной формы была связана с естественным продолжением принципов интегральной и мемориально-ордерной форм учёта.

Сама идея построения каждого счёта по кредитному принципу была взята из первой. Это объяснялось тем, что кредит является причиной хозяйственной операции, а дебет – лишь следствием. Поэтому теоретически из интегральной формы были извлечены журналы-ордера, а выписки были отброшены.

Начиная со второго (мемориально-ордерного), принцип накопления последовательно перешёл в новую форму. На практике это означало, что в накопительных регистрах коды дебетуемых счетов помещались над графами, то есть, опять же чисто теоретически, каждый синтетический счёт снабжался соответствующим кодом согласно Плану счетов.

Использование компьютерных технологий позволило автоматизировать процесс бухгалтерского учёта. Результатом этого стало создание принципиально новой автоматизированной формы бухгалтерского учёта. Единство информационной базы и полная автоматизация технологического процесса обеспечиваются единым вводом информации. Нормативно-справочная информация, введённая в машину, обрабатывается вместе с текущими данными, предоставляя результирующую информацию для принятия управленческих решений. С помощью определённого классификатора хозяйственных операций, включающего код содержания операций и соответствующих счетов, введённая в память машины информация позволяет автоматически определить

корреспонденцию счетов по каждому документу. Современные программные средства обеспечивают автоматическую запись, накопление дебетовых и кредитовых оборотов синтетических и аналитических счетов и получение машинограмм.

Таким образом, под формой бухгалтерского учёта понимается совокупность учётных регистров, взаимосвязанных определённым образом.

Формы бухгалтерского учёта различаются по виду, количеству и конструкции учётных регистров (книги, карточки, отдельные листы); по соотношению хронологической и систематической регистрации; по сочетанию синтетического и аналитического учёта; по технике ведения записей (ручная, механизированная, автоматизированная) и так далее.

Совершенствование форм учёта происходило по мере роста производства, развития производительных сил, расширения товарного обмена.

Все используемые в настоящее время формы бухгалтерского учёта возникли на основе староитальянской или венецианской школы. Хотя они существенно отличаются от своих предшественников, назначение их одинаково – регистрация фактов предпринимательской деятельности, группировка однородных данных, распределение их одновременно по синтетическим и аналитическим счетам, подсчёт оборотов и остатков по счетам, составление заключительного баланса и других форм отчётности.

Бухгалтерский учёт может вестись в различных формах. Выбор форм бухгалтерского учёта зависит от размера организации, сферы её деятельности, информационного обеспечения специалистов организации, а также от уровня автоматизации учётных процедур. Главный бухгалтер самостоятельно выбирает форму бухгалтерского учёта, исходя из целесообразности ее применения, квалификации сотрудников и других факторов.

Библиографический список:

1. Владимирова, Т.В. и др. Теория бухгалтерского учета: Учебное пособие. - М.: Экзамен, 2008. – 189 с.
2. Галаган, А.М. Счетоводство в его историческом развитии. - М.: Красный пролетарий, 2001. – 170 с.

3. Гахова, М.А. Бухгалтерский учет: учебное пособие. С.: Ай Пи Эр Медиа, 2019. – 311 с.

4. Гофман Г.А., Капелюш С.М. Очерки развития форм бухгалтерского учета. - М.: Финансы, 1966. – 123 с.

5. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. - М.: Юрайт, 2013. – 306 с.

6. Дусаева, Е.М. Теория бухгалтерского учета. Сборник задач Е.М. Дусаева, Л. И. Суханова. - М.: Бухгалтерский учет, 2008. - 160 с.

HISTORICAL DEVELOPMENT OF ACCOUNTING FORMS

Gorbunova K.N.

Keywords: *accounting, document, analytical accounts, synthetic accounts, journal, accounting form, accounting register, statement, reporting, General Ledger, table, cash, turnover, balance sheet.*

The main scientific research on accounting is currently concentrated in the field of studying and researching the processes of harmonization of the Russian accounting and reporting system with IFRS. However, any development requires an understanding of the historical aspects of the problem. Therefore, the purpose of this work is to consider the forms of accounting and their evolution.