

УДК 657

ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ДОКАПИТАЛИСТИЧЕСКОМ ПЕРИОДЕ РАЗВИТИЯ ЭКОНОМИКИ

¹Гудкова О.В., ²Ермакова Л.В., ²Ковалева Н.Н., ²Мельгуй А.Э.

¹Филиал ОАНО ВО «Московский психолого-социальный университет», Брянск, e-mail: Oliy-00@mail.ru;

²ФГБОУ ВО «Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского»,
Брянск, e-mail: tkdtkd@yandex.ru, kovaleva-nat@yandex.ru, mae1089@yandex.ru

В статье рассматриваются этапы развития информационной системы бухгалтерского учета в период от зарождения экономических процессов в истории человечества до перехода экономики на капиталистический путь развития. Рассматривается, как можно было сберечь свои сбережения, планировать будущие расходы, не давая себя обкрадывать, говоря иначе вести собственное хозяйство. Проанализированы методы ведения учетных записей: глиняные таблички, пергаментные и папирусные свитки, берестяные грамоты. Исследованы учетные операции домохозяйств от Древнего мира до XIX века. Отмечена выдающаяся роль в развитии методологии бухгалтерского учета крупнейшего европейского алгебраиста XV в., итальянского математика Луки Пачоли – основоположника современных принципов бухгалтерии. Анализируются предпосылки трансформации хозяйственного учета в современную информационную систему бухгалтерского учета.

Ключевые слова: хозяйственный учет, предпосылки для формирования системы бухгалтерского учета, эволюция бухгалтерского учета, двойная запись, научные школы бухгалтерского учета

EVOLUTION OF ACCOUNTING IN THE PRE-CAPITALIST PERIOD OF DEVELOPMENT OF THE ECONOMY

¹Gudkova O.V., ²Ermakova L.V., ²Kovaleva N.N., ²Melguy A.E.

¹OANO IN the branch of «Moscow psychologic-social University», Bryansk, e-mail: Oliy-00@mail.ru;

²Federal State budgetary educational institution «Bryansk state University named after academician I.G. Petrovsky», Bryansk, e-mail: tkdtkd@yandex.ru, kovaleva-nat@yandex.ru, mae1089@yandex.ru

The article considers the stages of development of information systems accountant-sky accounting period from the inception of economic processes in human history before the transition of the economy on the capitalist path of development. Seen as it was possible to preserve their savings plan for future costs do not give yourself Rob, saying otherwise maintain its own economy. Accounting methods were analyzed: clay tablets, papyrus and parchment scrolls, birchbark. Household operations accounts are investigated from the ancient world to the 19th century. Marked with a prominent role in the development of accounting methodology, the largest of the European algebraists of the 15th century, the Italian mathematician Luca Pacioli-founder of modern principles of accounting. Analyzes preconditions of the transformation of economic accounting in the modern information system of accounting.

Keywords: economic accounting, the preconditions for the formation of the system of accounting, evolution of accounting, double entry, research school of accounting

Бухгалтерский учет на современном этапе развития экономических отношений представляет собой важный информационный ресурс, обеспечивающий менеджмент экономического субъекта и заинтересованных пользователей учетной информации в необходимых им сведениях о финансово-хозяйственной деятельности предприятия [6].

В процессе своей эволюции информационная система бухгалтерского учета прошла долгий путь, позволивший ей занять лидирующие позиции в сегменте информационного обеспечения экономических процессов.

Еще в те времена, когда экономические отношения в зарождавшейся человеческой цивилизации имели сугубо бартерный характер и люди обходились без денег, занимаясь просто обменом ценных для них товаров, вроде зерна и соли, возникла проблема, что, имея большой запас материальных ресурсов, нужно суметь за ними уследить.

Важно было знать свои сбережения, чтобы планировать будущие расходы и банально не давать себя обкрадывать, говоря иначе, вести собственное хозяйство. Это побуждало людей вести элементарные учетные записи, которые в современном понимании, являлись зачатками хозяйственного учета.

По мере развития человечества как вида и как цивилизации, благодаря росту уровня используемых технологий, развивался и основной столп человеческой цивилизации – экономика. Ещё в древнем Египте и Ассирии люди смогли приспособить для выполнения функции денег материалы, которые были достаточно редки, чтобы не водиться у всех подряд, и достаточно распространены, чтобы можно было их использовать для расчетных операций. Ими стали долговечные при употреблении в качестве обмена драгоценные (и не только) металлы. Вместе с этим совершенствова-

лись методы ведения учетных записей: глиняные таблички, пергаментные и папирусные свитки, берестяные грамоты. Все эти передовые на то время технологии создавали предпосылки для зарождения и эволюции учетно-аналитической информационной системы, которой в современном мире стал бухгалтерский учет [7].

В VII веке до нашей эры люди относительно повсеместно научились чеканить монеты, и металлы быстро заняли свою нишу в производстве денежных ресурсов. С годами, когда богатство людей, ценность и объёмы различных предметов торговли стали расти – стали использоваться золотые монеты. Несмотря на это бартер, как и обмен производимых хозяйством товаров и услуг, на товары и услуги, необходимые, но не производящиеся домохозяйством, оставался повсеместно распространённой хозяйственной операцией.

Однако учётные операции домохозяйств Древнего мира ещё нельзя называть бухгалтерским учётом в современном его понимании. Он был абсолютно несистематизированным, развивался везде обособленно, исходя из множества факторов, одним из которых был материал, используемый для ведения записей.

Например, в древней китайской цивилизации ещё 7 тысяч лет назад по отдельным видам создаваемой продукции осуществлялись попытки формировать материальные балансы. Развитие экономики Древнего Египта привело к зарождению и быстрому развитию материального учета уже в 3-м тысячелетии до нашей эры. Экономические отношения, существовавшие в Древнем Вавилоне, позволили не только использовать материальный учет, но и ввели в учетную практику учет расчетных операций, в том числе и по оплате труда наемных работников. Первые попытки организации статистической обработки государственных расходов наблюдались в Персидском государстве.

Самая первая полноценная торговая активность была обнаружена в Древнем Шумере на камнях и датирована четвертым тысячелетием до нашей эры. Уже к 3200 году до нашей эры в Месопотамии существовало вполне эффективно функционирующее счетоводство на глиняных табличках (иногда также называемых таблетками).

Важной исторической вехой развития бухгалтерского учета также является использование для учетных записей папирусов в Древнем Египте. Легкость и достаточная долговечность при соблюдении правил хранения этих древних бухгалтерских документов, способствовали зарождению хронологической документации фактов хо-

зяйственной жизни, причем за достаточно долгие периоды хозяйственной активности. Кроме того, именно в документах, изготовленных на папирусах, были обнаружены первые инвентаризационные описи, что свидетельствует о зарождении не только учетных, но и контрольных функций, в рамках получающего все большее распространение хозяйственного учета [1].

Население Древней Греции пользовалось специальными деревянными дощечками, которые перед этим обеляли при помощи гипса. Эти записи были уже довольно продвинутыми и велись во многих различных направлениях хозяйства. Что впрочем, объясняется как популяризацией науки в Древней Греции, так и тем, что греческие города-государства (полисы) никогда не были единой страной, а их колониальная экспансия распространялась на всё Средиземное море. Это, вместе с относительной бедностью на природные ресурсы, спровоцировало развитие торговли, результаты которой было необходимо фиксировать «на бумаге».

Однако экономическая деятельность древнего греческого государства несравнима с масштабами экономического развития Римской империи. Маленький город Рим создал государство, которое подчинило себе и своим порядкам почти всю Европу, Ближний восток и северное побережье Африки.

На подконтрольных ему территориях он смог внедрить свою культуру и ценности, проложить мощённые камнем дороги, тем самым создав идеальные по тем временам условия для развития торговли. Процветающая торговля, богатые любым ресурсом земли, рост культуры и искусства и огромное и очень богатое сословие патрициев не могли бы существовать без системы учёта тонн золота и серебра, оседавших в домах знати и кочующего по безграничному Римскому государству в сундуках и кошельках торговцев.

Эти денежные сбережения и финансовые потоки должны были как-то фиксироваться в отчётах, и единичными записями здесь уже было не обойтись. Поэтому на историческую сцену развития бухгалтерского учета выходят книги хозяйственных записей, пришедшие на замену отдельным свиткам и табличкам.

Еще греческое государство ввело в учетную практику прообразы современных бухгалтерских регистров. Роль журналов по отдельным направлениям учетной деятельности выполняли эфемериды, а свод учетных данных осуществлялся в особом бухгалтерском регистре – трапецитике, являющейся прообразом современной Главной книги. Древнеримское государство для учета хозяйственных операций заимство-

вало древнегреческую учетную систему и значительно ее расширило. Однако учет хозяйственной деятельности в древних государствах характеризуется своей статичностью и осуществлением только двух функций современного бухгалтерского учета: регистрацией фактов хозяйственной деятельности и осуществлением элементарного контроля на основе проводимых инвентаризационных мероприятий [2].

Это был расцвет бухгалтерской науки в экономических отношениях того времени. Однако западное Римское государство прекратило свое существование. Сформировавшиеся на его территории государственные образования средневековья не обладали той экономической культурой, которая была присуща древнему Риму. Хотя его наследие жило в лице Византийской империи, но на территории западной Европы её влияние было незначительным.

Средневековье стало как периодом гибели, так и становления учетной науки в Европе. Тёмные века мечом и огнём прокатились по европейской территории, уничтожив следы Римской цивилизации. Притеснение католической церковью ученых, а зачастую просто чуть более грамотных, чем требовала существующая государственная формация, людей отбросило развитие западного мира на несколько веков назад, в том числе и в плане развития бухгалтерской науки. Тем не менее, церкви и монастыри продолжали вести учёт, и именно в их недрах оставалась перспектива для дальнейшей эволюции бухгалтерской информационной системы.

Именно в эти времена, благодаря хозяйственной деятельности монастырей в западной Европе получили распространение два эволюционных в свое время вида учетно-аналитической работы – камеральная и простая бухгалтерия. Камеральная бухгалтерия сводилась к фокусированию учетных работ по осуществлению денежных отношений, а так как в те времена отсутствовали банковские операции, то камеральная бухгалтерия ограничивалась в современном понимании бухгалтерской работы кассовыми операциями. Простая бухгалтерия, помимо кассовых операций, ставила своей целью охватить и существующие в то время иные аспекты хозяйственной деятельности экономического субъекта.

В плане контроля, примерно до IX в. встречаются только не систематизированные инвентарные описи. Страной с наиболее развитым учётом была Англия. Именно там были предприняты попытки систематизировать учетные записи в шахматных формах учетных регистров. Особое внимание в средневековой системе бухгалтер-

ского учета, используемой на территории современной Великобритании, уделялось денежным операциям. Существовало два раздельных регистра, оформляемых в виде учетных книг. В одном отражался приход наличности, а во втором – ее расход.

Следующим местом, значительно ускорившим эволюцию системы бухгалтерского учета, стала Италия. Если южная Италия являлась относительно устойчивой административной структурой с изменяющимися названиями (Графство Сицилия, Королевство Сицилия, Королевство Неаполитанское, Королевство обеих Сицилий и т.д.) и испытывало сильное влияние со стороны государств Иберийского полуострова, то северная Италия представляла собой типичный осколок Священной Римской Империи. Наблюдалось большое количество раздробленных земель с городами-государствами, выживавшими за счёт торговли и грабежей друг друга (хотя постепенно число независимых территорий уменьшалось, но объединиться в одну страну Италии удалось лишь 17 марта 1861 г.).

Среди всех этих раздробленных территорий стоит выделить два государственных образования: Светлейшая Республика Венеция и Наияснейшая Генуэзская республика. Их ведущее положение обуславливалось выгодным географическим положением и развитыми торговыми отношениями.

Венеция оказывала большое влияние на восточное Средиземноморье (небольшие острова вдоль всего греческого побережья, остров Крит), осуществляла контроль над побережьем Восточных Балкан, над торговым путем из Индии, и крах Византийской империи создал условия этому маленькому государству для роста культуры и экономики. Такое предпочтительное положение по сравнению с другими государственными образованиями на землях бывшей Римской Империи, оказали благотворное влияние на эволюцию бухгалтерского учета, призванного обслуживать торговые операции государства.

Генуя же владела островами и небольшими колониями на собственно территории Генуэзского государства и распространяла свое влияние до Азова и Крыма, где были основаны генуэзские города. Она была в очень дружественных отношениях с Испанскими королевствами, а впоследствии с Испанской империей и оказывала ей банковские и счетоводческие услуги.

Неудивительно, что именно в северной Италии, которая аккумулировала в себе множество предпочтительных хозяйственных факторов, начиная от экономического наследия Древнего Рима и заканчивая становлением великих торговых республик к окончанию эпохи средневековья, была

разработана основополагающая функция современного бухгалтерского учета – система двойной записи. Она и в современном мире информационных технологий является основой для формирования учетно-аналитической информации о деятельности экономического субъекта [4].

В XII–XIV вв. началось развитие банковского дела, производственные и торговые процессы усложнились, развитие математических наук, распространение арабских цифр явились теми предпосылками, которые позволили хозяйственному учету перейти в новую категорию бухгалтерского учета. А впоследствии занять место ведущей информационной системы по отражению результатов хозяйственной деятельности современных субъектов хозяйственной деятельности в развивающейся экономике.

В этой связи нельзя не отметить выдающуюся роль в развитии методологии бухгалтерского учета крупнейшего европейского алгебраиста XV в., итальянского математика и монаха (так как научная мысль в то время концентрировалась в пределах монастырей) Луки Пачоли. Он стал одним из основоположников современных принципов бухгалтерии, обобщил имевшиеся разработки о принципе двойной записи и ратовал за применение арабских цифр в счетных книгах. Научный труд Пачоли (Трактат о счетах и записях), явившийся первой печатной книгой по двойной бухгалтерии, несомненно, сыграл свою позитивную роль в формировании методологических подходов применения двойной записи. Некоторое время считалось, что именно Трактат о счетах и записях стал отправной точкой для зарождения системы учета, основанной на двойной записи.

В настоящее время большинство исследователей истории бухгалтерского учета сходятся во мнении, что двойная запись в бухгалтерском учете возникла заметно раньше Луки Пачоли, а он только описал уже сложившуюся до него систему. Сегодня уже известно, что первой книгой, в которой описывалась система двойной записи, является труд Бенедетто Котрульи. Итальянский купец XV века и неаполитанский дипломат был автором рукописной книги «О торговле и современном купце» (1458), которая была издана типографским способом только в 1573 г. Поэтому книга Луки Пачоли признается всеми исследователями как первая печатная работа, обобщившая новые принципы организации учетной работы.

Таким образом, к концу XV века одновременно сформировалась и необходимость, и возможность для ведения двойной бухгалтерии. Генуэзский мореплаватель,

состоявший на службе Кастильской короны – Христофор Колумб открывает Америку. Появление на карте того времени новых земель привело к значительной активизации торговых процессов и увеличению товарооборота. Это требовало оптимизации учетной работы с учетом новых экономических потребностей. В это же время в Европе получает распространение книгопечатание, что позволяет значительно расширить информационное пространство и облегчить доступ к информационным ресурсам, в том числе и в области научных исследований бухгалтерской системы.

Переходом к новому этапу учета послужило обоснование двойной (дебетово-кредитовой) записи хозяйственных операций. Счета того времени возникли уже достаточно давно и успели морально устареть. Они велись в первичном измерителе, т. е. материальные ценности – в натуральных единицах, расчеты и касса – в денежных [3]. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими, как прибыль.

Следствием появления двойной записи стала все более возрастающая потребность осуществлять разnosку информации о хозяйственных операциях по бухгалтерским счетам. Однако полное осознание ее необходимости при организации учетно-аналитической работы пришлось спустя ни одну сотню лет.

Бухгалтеры в XVI–XVII веках применяли в учетной практике двойную запись, но существовал значительный ряд хозяйственных операций (воровство, порча или гибель имущества, определенные нецелевые траты и т.п.) по которым принцип двойной записи при учетной обработке не применялся. Бухгалтер просто записывал подобные факты хозяйственной деятельности в отдельный реестр, для последующего контроля.

Уже ближе к концу XVIII в. бухгалтерское сообщество полностью осознало сущность двойной записи и признало необходимость ее применения для всех хозяйственных операций, регистрируемых в учетно-аналитической системе.

Особенно тяжело переход на новые принципы организации учетной системы проходил в Британии, которая в очередной раз подтвердила свой консерватизм. Первый опыт применения принципа двойной записи на британских островах датируется концом XVI века, то есть значительно позже, чем в странах континентальной Европы. И вплоть до промышленной революции 1760–1830 гг. учетная система Британии не перестраивалась на новые бухгалтерские подходы в формировании учетной информации.

Промышленная революция создала совершенно иные предпосылки для развития бухгалтерского учета в этой стране и, по сути, вывела ее на лидирующие позиции в развитии и апробации научной мысли в сфере бухгалтерского учета.

Хотя бурно развивающаяся в то время британская промышленность имела, как и ее аналоги в континентальной Европе, трудоемкий характер, но уже нельзя было пренебрегать вопросами возрастающей роли капитала в ее становлении и дальнейшем развитии. Используемая система счетоводства абсолютно не удовлетворяла возросшим потребностям в формируемых информационных потоках и требовала серьезного осмысления и реформатирования с учетом современных на тот момент достижений экономической и бухгалтерской научной мысли.

Поэтому британская научная бухгалтерская школа занялась активным изучением опыта континентальной Европы, как путем непосредственного перенимания учетных методик заезжих иностранных купцов, так и с помощью перевода на английский язык экономической литературы зарубежных исследователей. И если первые научные работы британских ученых в области бухгалтерского учета были в основном посвящены адаптации венецианской бухгалтерской школы под национальную специфику, то в последующем они стали предлагать прорывные идеи, и британская научная учетная школа стала мировым лидером в совершенствовании методологии бухгалтерского учета. Так в числе первых новаций британских ученых стали предложения по разделению мемориального журнала на ряд вспомогательных бухгалтерских книг, обоснование применения сложных бухгалтерских проводок и ряд других. Однако понастоящему сделали британскую научную учетную школу мировым лидером следующие концептуальные изменения, внесенные в информационную систему бухгалтерского учета: начисление амортизации и создание системы независимого аудита [5].

Таким образом, поступательная, всесторонняя трансформация хозяйственного учета на протяжении последних тысячелетий с учетом изменяющихся требований экономики, создала предпосылки для его бурного развития в период преобладания капиталистических форм хозяйствования, с последующим переходом на постиндустриальную экономику. Именно в последние десятилетия система бухгалтерского учета преобразовалась с современной, мобильную информационную систему, концентрирующую, обрабатывающую и предоставля-

ющую заинтересованным пользователям большинство из существующих информационных потоков о деятельности экономического субъекта.

Список литературы

1. Божина Ю.В., Мельгуй А.Э. Составляющие эффективной системы внутрихозяйственного контроля // Сегодня и завтра Российской экономики. – 2009. – № 30. – С. 35–39.
2. Гудкова О.В., Ермакова Л.В. Учетно-контрольное обеспечение системы управления производственными запасами в организациях хлебопекарной промышленности. Федеральное агентство по образованию РФ, Брянский гос. ун-т им. И.Г. Петровского. – Брянск, 2011. – 165 с.
3. Гудкова О.В. Учетно-аналитические аспекты управления оборотным капиталом. В сборнике: Развитие современной науки: теоретические и прикладные аспекты. Сборник статей студентов, магистрантов, аспирантов, молодых ученых и преподавателей (29 марта, 2016 г.). – Пермь, 2016. – С. 84–87.
4. Ермакова Л.В., Дворецкая Ю.А., Мельгуй А.Э. Методы формирования информации в системе управленческого учета // Гуманитарные научные исследования. – 2016. – № 5 (57). – С. 164–167.
5. Ковалева Н.Н. Проблемы становления и развития современного российского аудита // Вестник Брянского государственного университета. – 2008. – № 3. – С. 71–75.
6. Мельгуй А.Э., Катков Ю.Н., Ковалева Н.Н., Дворецкая Ю.А., Шварц М.Р. Бухгалтерский учет и анализ. Учебное пособие / Под научной редакцией А.Э. Мельгуя. – Брянск, 2012.
7. Учетно-контрольные системы и бизнес-аналитика в инновационном развитии организаций: модели, схемы и способы практической реализации / Катков Ю.Н., Ковалева Н.Н., Мельгуй А.Э., Дворецкая Ю.А., Дедова О.В., Куликова Г.А., Каткова Е.А., Калинин В.Н., Кузнецова О.Н., Ложкина С.Л., Ермакова Л.В., Ермашквич Н.И., Афонченко (Никитина) С.В., Щеликова Н.Ю. / Монография. Под научной редакцией Ю. Н. Каткова, Н.Н. Ковалевой. – Брянск, 2015.

References

1. Bozhina Ju.V., Melguy A.Je. Sostavljajushhie jeffektivnoj sistemy vnutrihozjajstvennogo kontrolja // Segodnja i zavtra Rossijskoj jekonomiki. 2009. no. 30. pp. 35–39.
2. Gudkova O.V., Ermakova L.V. Uchetno-kontrolnoe obespechenie sistemy upravlenija proizvodstvennymi zapasami v organizacijah hlebopekarnoj promyshlennosti. Federalnoe agentstvo po obrazovaniju RF, Brjanskij gos. un-t im. I.G. Petrovskogo. Brjansk, 2011. 165 p.
3. Gudkova O.V. Uchetno-analiticheskie aspekty upravlenija oborotnym kapitalom. V sbornike: Razvitie sovremennoj nauki: teoreticheskie i prikladnye aspekty. Sbornik statej studentov, magistrantov, aspirantov, molodyh uchenyh i prepodavatelej (29 marta, 2016 g.). Perm, 2016. pp. 84–87.
4. Ermakova L.V., Dvoreckaja Ju.A., Melguy A.Je. Metody formirovanija informacii v sisteme upravlencheskogo ucheta // Gumanitarnye nauchnye issledovanija. 2016. no. 5 (57). pp. 164–167.
5. Kovaleva N.N. Problemy stanovlenija i razvitiija sovremennogo rossijskogo audita // Vestnik Brjanskogo gosudarstvennogo universiteta. 2008. no. 3. pp. 71–75.
6. Melguy A.Je., Katkov Ju.N., Kovaleva N.N., Dvoreckaja Ju.A., Shvarc M.R. Buhgalterskij uchet i analiz. Uchebnoe posobie / Pod nauchnoj redakciej A.Je. Melguy. Brjansk, 2012.
7. Uchetno-kontrolnye sistemy i biznes-analitika v innovacionnom razvitii organizacij: modeli, shemy i sposoby prakticheskoy realizacii / Katkov Ju.N., Kovaleva N.N., Melguy A.Je., Dvoreckaja Ju.A., Dedova O.V., Kulikova G.A., Katkova E.A., Kalinicheva V.N., Kuznecova O.N., Lozhkina S.L., Ermakova L.V., Ermashkevich N.I., Afonchenko (Nikitina) S.V., Shchelikova N.Ju. / Monografija. Pod nauchnoj redakciej Ju.N. Katkova, N.N. Kovalevoj. Brjansk, 2015.