

Эволюция моделей бухгалтерского учета

М. И. Сидорова,
кандидат экономических наук,
Финансовый университет
при Правительстве Российской
Федерации,
ms.sidorova2013@mail.ru



Современную экономическую науку невозможно представить без использования математических и логических моделей, изучение которых составляет важнейший элемент экономического образования и научных исследований в области управления экономическими процессами.

Моделирование основано на методе аналогии, который использует идеальные или материальные предметы, адекватно отражающие исследуемые процессы, чтобы сделать выводы о наличии какого-либо признака у исследуемого предмета на основе сходства в других признаках.

Моделирование в бухгалтерском учете как составной части экономических наук выполняет особую роль. Общеизвестно, что бухгалтерский учет является моделью экономической жизни хозяйствующего субъекта. Перед учеными всегда возникала необходимость в построении и изучении модели бухгалтерского учета, являющегося разновидностью сложных систем. Моделирование является одновременно и методом познания, и целевой функцией бухгалтерского учета. В этом состоит двойственность применения моделирования в теории и практике бухгалтерского учета.

Проследим историческое развитие методических подходов к построению моделей в бухгалтерском учете.

Учеными, исследовавшими истоки возникновения бухгалтерского учета, отмечается, что в основе учетной деятельности, с одной стороны, всегда присутствовал принцип консерватизма¹. С другой стороны, расширение потребностей человеческого общества постепенно приводило к развитию и усложнению модели учета. Так, от инвентарного подхода к учету (дискретное описание остатков материальных ценностей, фик-

сация инвентаря) древние египтяне постепенно перешли к регистрации приходно-расходных операций. Затем римляне в целях систематизации и классификации видов имущества стали применять группировку записей по отдельным учетным книгам.

Однако в строгом научном смысле первая учетная модель была создана Лукой Пачоли. Объясняя порядок и способы записи хозяйственных операций в учетные книги, Лука Пачоли, по сути, описывал в вербальной форме модель бухгалтерского учета. Она получила название "двойная запись" гораздо позже, чем возникла, в средневековых письменных источниках модель чаще называлась "венецианская".

На наш взгляд, несмотря на наличие примеров ведения бухгалтерских книг с помощью двойной записи в более раннее время (XIII–XIV вв.), формирование и развитие современной модели бухгалтерского учета началось именно с момента ее первого письменного описания.

В книге Пачоли давались четкие рекомендации по регистрации учетных записей, иногда без разъяснения причин выбора того или иного технического приема. На практике обучение счетному делу происходило путем копирования учетных книг. Поэтому первый этап в развитии методических подходов к моделированию бухгалтерского учета можно охарактеризовать как **шаблонный**.

В течение следующих трехсот лет модель, описанная Лукой Пачоли, получила широкое распространение: появляются многочисленные переводы его труда, выходят новые описания модели двойной записи, совершенствуется методика применения различных бухгалтерских регистров и их сочетаний. В европейских странах в это время формируются определенные традиции в последовательности ведения бухгалтерских за-

¹ Консерватизм методологии выражается в ее устойчивости и стабильности. Именно этот принцип всегда придавал необратимость процессу развития методологии учета. Модель учета копировалась, воспроизводилась, транслировалась от одного поколения другому.

писей (мемориал, журнал, главная книга, вспомогательные книги). Возникают и обособляются староитальянская, новоитальянская, немецкая и другие формы учета.

Отметим, что различия в этих моделях носят формальный характер, поэтому методический подход к формированию учетных моделей обозначим как **процедурный**. Его особенностью является внимание к порядку оформления записей, набору реквизитов, технике переноса показателей из одной книги в другую, выделение набора необходимых учетных книг и т. д.

Развитие и усложнение деятельности капиталистических хозяйств в XIX в. привело к новым разработкам в бухгалтерском деле. В ходе экономического развития общества стали выделяться различные признаки классификации учетных систем. Одним из них стал тип хозяйственной организации. Два типа хозяйств — производительные и потребительные — привели к созданию моделей *патримонального* и *камерального* учета. С идеями камеральной бухгалтерии связаны предпринятые в XIX в. попытки организации системы *общегосударственного счетоводства*.

Еще одним признаком разделения моделей бухгалтерского учета в XIX в. становится противопоставление *статического* и *динамического* балансов.

Третьей линией раздела в применяемых подходах к построению балансовой модели являются его *юридическая* и *экономическая* трактовки.

Обобщая три приведенных примера дифференциации учетных моделей, подчеркнем, что в данном случае учеными использовался принципиально иной по сравнению с процедурным подход: выделение цели функционирования учетной системы; характеристика составных частей баланса с содержательной стороны; разработка логически стройной совокупности принципов и понятий. Таким образом, можно констатировать, что в XIX в. на смену процедурному подходу к построению моделей бухгалтерского учета приходит **системный**.

Начало XX века характеризуется ростом монопольного производства, увеличением использования национальных богатств, возникновением новых отраслей промышленности, повышением уровня жизненных потребностей людей, растущей конкурентоспособностью

различных форм объединения промышленного и финансового капитала. Процесс обобществления производства привел к формированию крупных промышленных компаний, что остро поставило проблемы внутрифирменного управления. Учет, предназначенный для целей оперативного контроля за хозяйственной деятельностью компании, выделился в самостоятельное направление бухгалтерского учета.

С этого момента, по нашему мнению, начинается применение нового методического подхода к построению моделей бухгалтерского учета, который мы предлагаем назвать **ситуационным**. Основанием для обособления моделей бухгалтерского учета становится отраслевая принадлежность компании, целевая заданность результатов деятельности организации, наличие специфической группы пользователей информации бухгалтерского учета и отчетности.

Потребности внутрифирменного управления в условиях роста масштабов производства, укрупнения бизнеса привели к возникновению теории производственного учета: были выделены основные задачи, элементы, методы и принципы новой отрасли бухгалтерского учета. Постепенно произошло обособление двух видов учета — финансового и управленческого.

По мере развития финансовых институтов все более значительные различия возникли в порядке ведения учета и в формах отчетности банковского сектора. Появление новых видов финансовых инструментов, их классификация, способы оценки и переоценки, распространение хеджирования рисков по операциям с ценными бумагами — все это потребовало разработки специфических правил бухгалтерского учета в банковской сфере.

Формирование и усложнение налогового законодательства в развитых экономических странах и одновременное повышение требований к полноте и прозрачности информации финансовой отчетности привело к необходимости выделения нового вида учета — налогового, со своей системой правил, методами, видами оценки и регистрами.

Специальные методики создавались для отражения учетных операций в государственных учреждениях. Выполнение задачи контроля за расходованием государственных средств обусловило широкое применение

кассового метода учета, специфическую группировку счетов бухгалтерского учета с разделением на финансовые и нефинансовые активы, а также согласование плана счетов с кодами бюджетной классификации доходов и расходов.

В условиях усложнения производственной деятельности бухгалтерский учет приобретает свойства сложной системы. Исследование учетных моделей происходило путем декомпозиции общей системы на частные и изучения свойств частных систем.

Появление для российских ученых возможностей международного обмена в учетной теории и практике в конце XX века привело к возникновению аналитических и сравнительных исследований в области моделирования бухгалтерского учета. Процессы глобализации и информатизации приводят к появлению потребностей в создании и разработке новых моделей бухгалтерского учета. Ответом на вызовы глобализации становятся модели сетевого учета, актуарного учета, интегрированной корпоративной отчетности.

Современные открытия в области информационных технологий (открытые технологические платформы, облачные технологии, единый международный

формат представления финансовой отчетности в электронном виде XBRL и др.) существенно расширяют возможности построения системы бухгалтерского учета, интегрирующей данные о внутренних бизнес-процессах организации и о внешней рыночной среде.

Тем самым на рубеже XX–XXI вв. подготавливается использование нового методического подхода в создании учетных моделей, который, на наш взгляд, можно назвать **интеграционно-технологическим**. Его сущностью является направленность на формирование единого информационного пространства экономического субъекта с помощью современных информационных технологий.

Обобщая вышеизложенное, можно выделить следующие историко-логические этапы в развитии методических подходов к построению учетных моделей (табл.).

Таким образом, моделирование нужно воспринимать не только как элемент метода бухгалтерского учета, но и как возможность раскрывать его формы, системы, виды, функции, исследование генезиса которых позволяет находить неизвестные ранее закономерности развития бухгалтерского учета.

Период	Методический подход к созданию моделей	Примеры моделей
XV–XVIII вв.	Шаблонный	Описание заполнения учетных книг
XVIII–XIX вв.	Процедурный	Формы бухгалтерского учета: староитальянская, новоитальянская, немецкая, американская
Конец XIX – начало XX в.	Системный	Системы учета: патримональный и камеральный учет, юридическая и экономическая трактовка баланса, динамический и статический баланс
Середина XX в.	Ситуационный	Виды учета: финансовый, управленческий, налоговый Отраслевое разделение: коммерческие организации, банковский учет, бюджетные учреждения Функциональное разделение: нормативный учет, "котловой", синтетический, аналитический учет
Конец XX – начало XXI в.	Интеграционно-технологический	Мультистандартный учет, сетевой учет, стратегический учет

Литература

1. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981.
2. Малькова Т. Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. – СПб.: Издательство Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, 1997.
3. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.