

**Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика:
состояние, проблемы, перспективы»**

Тройная русская форма счетоводства

Суховерхов Н.Ю.¹, Бирюкова Д.М.²

1 - Финансовый университет при Правительстве РФ, Факультет менеджмента, 2

- Финансовый университет при Правительстве РФ, факультет менеджмента,

Москва, Россия

E-mail: nsuhover@gmail.com

Научный руководитель

профессор Муравичкая Наталья Константиновна

Творчество и научная мысль всегда работали на то, чтобы улучшить какую-либо систему. В 1494 году Лука Пачоли написал свой «Трактат о счетах и записях», который положил начало ведению двойной бухгалтерской записи. В течении лет эта мысль развивалась и совершенствовалась. Эту форму учета приняли множество предприятий по всему миру, она оказалась настолько хорошо продуманной и универсальной, что сохранилась и по наш день. Но находились и те, кто хотел эту систему улучшить, чтобы предприятия не «шли в слепую» (одним из недостатков двойной записи – то, что она отражает финансовый результат лишь в конце отчетного периода), а также ясно и правильно отражали свою деятельность в учете. Одни из таких деятелей был Фёдор Венедиктович Езерский.

Человеку, учил Ф.В. Езерский, необходимо соизмерять свои расходы и доходы, прилагая усилия к сокращению первых и увеличению вторых, а «задача науки счетоводства состоит в том, чтобы помочь человеку видеть во всякое время положение своего состояния, как он живёт, - богатеет и беднеет, идёт ли его состояние к упадку или увеличению, на чём он проживает и на чём наживает».

Итак, в нашей статье, мы бы хотели рассказать о существенном вкладе в развитие учета в России одного из выдающихся новаторов бухгалтерской мысли, русского экономиста Фёдора Венедиктовича Езерского (1836—1916). Ф.В. Езерский шагнул на новую ступень в развитии учёта. Он предложил особую форму учёта, назвав её русской тройной.

По мнению Езерского, «двойной системе нельзя дать другого характера, другого названия, как системы воровской. Это не литературно, не учтиво, но правдиво» (Езерский, 1883, с. 33). Расправившись с двойной итальянской системой, он спешит прославить свое детище — тройную русскую. Название «тройной» формы счетоводства появилось по нескольким причинам, во-первых данная система счетоводства имеет три секции регистрации операций: приход, расход и остаток (Езерский их так же называл «Три укупорочных ящика»), во-вторых регистрами выступали три книги: Хронологическая, Систематическая и Отчетная (или иначе Журнал, Главная и так же Отчетная) и в-третьих Езерский предложил использовать только три счета: Касса, Ценности и Капитал. «Система эта . . . обходится всего тремя книгами, самыми существенными и необходимыми, — писал автор, — показывающими движение состояния в хронологическом, систематическом и сводноотчетном порядке. Она же называется тройною — по трем книгам ее» (Езерский, 1908, с. 3).

Основной ролью создания «тройной русской системы счетоводства» является не отказ от двойной системы или становление одной из её форм, а развитие учета для решения новых целей, для которых старые методы бухгалтерского учета были уже негодны. Семь новых целей, которые решала данная форма: 1) определение посредством учетных записей результатов хозяйственной деятельности на любой момент времени; 2) использование только покупных цен и общая оценка ценностей по себестоимости; 3) органическое объединение аналитического и синтетического учета; 4) достижение внутреннего «автоматического» контроля путем заранее заданного в учете совпадения контрольных сумм; предложенную им форму Езерский охарактеризовал как самопроверяющую; 5) введение счета торговой наценки; он предлагал в розничной торговле в чеках проставлять не только продажную стоимость, но и процент наценки, или покупную стоимость; он же впервые в России предложил способы нахождения реализованной торговой наценки по среднему проценту; 6) проведение инвентаризации не сплошным методом на определенный момент времени, а последовательно и постоянно, т.е. сегодня проверяется наличие кофе и чая, завтра — спичек и сахара, послезавтра ... и т.д.; 7) определение задолго до Шера «мертвой точки», то есть момента, с которого начинается получение прибыли. (Шер Иоганн Фридрих (1846-1924) - швейцарский ученый, один из крупных представителей европейской учетной мысли).

Во все времена оперативное выявление финансового результата являлось и является одной из самых сложных проблем теории бухгалтерского учета, так как в любой системе учета выявление прибыли (убытка) затруднено необходимостью закрытия всех бухгалтерских счетов и составления баланса. В тройной системе финансовый результат определяется путем сравнения величины капитала на начало и конец периода. Исчисление суммы капитала возможно в тройной русской системе после каждой хозяйственной операции. «По новой системе в составлении инвентаря нет надобности: в ней счета располагаются и записываются так, что сумма капитала видна во всякое время, хоть после каждого оборота» (Езерский, 1873, с. 114). Езерский добился этого путем изменения объекта учета. В своей балансовой теории объектом учета он ставит факт, подтверждающий или изменяющий величину капитала. Обязательства из ряда объектов учета исключены. Именно это позволило Езерскому решить главную задачу управления: проследить в реальном масштабе времени успешность работы предприятия через динамику его капитала.

С конца XIX в. идеи Езерского широко обсуждались особенно в русской печати и даже выходили за пределы страны и в своё время его идеи часто подвергались критике. Особенно острой была полемика внутри страны. «Преподаватели двойной системы, равно и любители темноты в счетоводстве, а затем и малограмотные практики рутинеры двойной системы, первые обиделись за обличение неверности их учения, вторые усмотрели невыгодность точного счетоводства Езерского, третьи не поняли его, и все вместе ополчились против его системы и против самого автора, как талмудисты старой двойной системы и ее учений против новой совершенной системы Езерского» (Изобретения и труды... , 1909 а, с. 9). Большинство деятелей, приверженцев традиционной системы учета, осуждали его разработки. Они ставили под сомнение то, что тройная бухгалтерия основана на кассовом принципе, а не на принципе начисления. Из этого они делали вывод, что финансовый результат, который Езерский получал якобы в реальном масштабе времени, на самом деле не являлся ни убедительным (ни достоверным). Кро-

ме того, критиковалось отсутствие в тройной русской системе учета амортизационных отчислений и рассмотрение кредиторской задолженности как прироста собственного капитала, а дебиторской задолженности как его уменьшение. В ответ на критику Езерский отвечал: «Неточности эти не нарушают ясности дел, и было бы в высшей степени неблагоприятно из-за всех этих мелочей обременять счетоводство утомительными ежедневными вычислениями, не представляющими никакого практического значения. Для практики совершенно достаточно, если ежедневно будет видна лишь более или менее близкая сумма капитала, а точная цифра его со всеми указанными мелкими вычислениями выводима тогда, когда это требуется» (Езерский, 1908, с. 12).

Несмотря на все прерии в прошлом, в настоящее время некоторые положения «тройной системы учета» (например определение величины источников средств предприятия) до сих пор остаются актуальными и приняты во внимание в МСФО (Международные стандарты финансовой отчетности). Русская форма учета Езерского – это, несомненно, важный этап развития счетоводства как науки.

Литература

1. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2004. С. 272
2. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Балансовая теория Ф.В. Езерского // ФИНАНСЫ И БИЗНЕС, 2011. — № 3. — С. 213-222
3. Езерский Ф. В. Упрощенная тройная система. СПб.; М., 1908.
4. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999.
5. Езерский Ф. В. Полная теория всех систем. – СПб. 1903. – 224 с.
6. Езерский Ф. В. Теория торгового счетоводства по новой системе. Дрезден; СПб., 1873.
7. Изобретения и труды Ф. В. Езерского. СПб.; М., 1909 а