

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

С. Н. Карельская¹

канд. экон. наук, ст. преподаватель кафедры статистики, бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

СТАНОВЛЕНИЕ НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Начало

Начало практики нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета в России связано с периодом правления императора Иоанна VI. В 1740 г. был подписан первый законодательный акт, регулирующий ведение бухгалтерского учета в коммерческих¹ организациях, — Устав о банкротах, в котором предписывалось: «Содержать книги свои по обыкновенному купеческому обхождению чисто, порядочно, и без чищения, и скребления, и оные по окончании каждого года оканчивать и баланс свой чинить» (ПСЗ, собр. 1, т. XI, с. 316). Иных указаний о правилах учета Устав не содержал. Но даже в этих нескольких словах мы можем увидеть, каким аспектам практики учета законодатель тех лет уделял первостепенное внимание:

- ведение и содержание бухгалтерских книг как документов, оформляющих и доказывающих совершение факта хозяйственной жизни;
- рассмотрение составления баланса как части обязательной итоговой части бухгалтерской процедуры.

Очевидно, что российские предприниматели тех лет еще не были знакомы с диграфической³ бухгалтерией. На это указывает хотя бы тот факт, что первая книга по двойной бухгалтерии «Ключ коммерции, или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъясняющая содержание книг и произведения счетов купеческих» была издана в России только в 1783 г., т. е. спустя 43 года. Вероятно, поэтому и законодатели, разрабатывая этот документ, не обладая достаточными зна-

¹ Эл. адрес: dsveta@mail.ru

² Многие историки полагают, что первым российским нормативным документом по бухгалтерскому учету следует считать регламент «О управлении Адмиралтейства и верфи», изданный в 1722 г. (Львова, 2003, с. 86; Соколов, 2003 (а), с. 41; Каверина, 2003, с. 73; Медведев, Назаров, 2007, с. 40). Этот документ регламентировал учетные процедуры для Адмиралтейства, осуществлявшего строительство кораблей и управление флотом. Эта организация являлась государственной, и, следовательно, указанный законодательный акт заложил основы формирования бюджетного учета. Однако он являлся локальным нормативным документом, регулирующим правила учета исключительно в одном конкретном предприятии.

³ Термины «диграфическая» (двойная) и «униграфическая» (одинарная, простая) запись введены в теорию бухгалтерского учета французским ученым Э. П. Леоте (Соколов, 1996, с. 149). Простая запись — это бухгалтерская запись, регистрирующая объект учета без соблюдения правила «один счет дебетуется, другой счет кредитруется», соответствующего двойной записи (Медведев, 2007, с. 164, 168).

ниями аналогичных указаний в других странах, ввели требование о составлении именно книжного¹ баланса, т. е. баланса, составленного на основе только бухгалтерских записей, без использования данных инвентаризации имущества.

Наиболее известным в мире документом во время принятия российского Устава о банкротях являлся Французский коммерческий кодекс (*Ordonnance de Commerce*), вышедший в 1673 г. В отличие от появившихся в России правил, следуя учетной практике большинства компаний, этот закон предписывал обязательное составление инвентарного баланса, т. е. баланса, основывающегося на данных инвентаризации имущества и сверки расчетов с контрагентами, формируемого в рамках униграфической² бухгалтерии (Обербринкманн, 2003, с. 18–19). Эта система бухгалтерского учета имела широкое распространение, несмотря на то что в Италии уже длительное время применялась двойная бухгалтерия (Кутер, 2006, с. 43).

Любопытно, что отсутствие учетных книг и баланса в случае банкротства, согласно российскому Уставу о банкротях, наказывалось либо наложением «достойного штрафа», либо смертной казнью через повешенье «другим в образец для омерзения и осторожности без всякого смотрения на лицо» (ПСЗ, собр. 1, т. XI, с. 315). Однако, несмотря на такие строгости, на практике требования закона соблюдались весьма слабо. Поэтому, учтя менталитет российских предпринимателей, законодатель в новой редакции Устава о банках, утвержденной уже в 1800 г., уделил значительно больше внимания конкретным правилам ведения учета. Таким образом, уже здесь закладывается столь понятная сегодня особенность российских нормативных актов по бухгалтерскому учету: строгая пошаговая регламентация учетной процедуры действующими инструкциями. Любые ориентировочные правила, делающие возможным применение профессионального суждения, до сих пор чужды российскому бухгалтеру.

Регламентация учета становится детальнее

В новом Уставе о банкротях были определены (ПСЗ, собр. 1, т. XXVI, с. 456–457):

1) *элементы бухгалтерского учета*: собственный капитал, обязательства, материальные ценности (товары), доходы и расходы;

2) *правила организации аналитического учета* товаров (по поставщикам, с разделением материальных ценностей на оплаченные и неоплаченные) и обязательств (в разрезе «кому, чем и за что должен»);

3) *принципы бухгалтерского учета*: сплошная регистрация фактов хозяйственной жизни и обособленный учет предпринимательских и домашних расходов;

4) *минимальный перечень учетных регистров (книг)*, разработанный для двух групп предпринимателей: оптовых (гуртовых) и розничных торговцев. Определявшийся Уставом перечень учетных книг можно представить в виде схемы на рис. 1;

5) *требование ежегодного составления бухгалтерского баланса* для «усмотрения своего состояния». Фактически в этом правиле мы видим первое нормативно-правовое предписание о порядке исчисления финансовых результатов.

Из приведенных правил были два исключения: (1) купцы, независимо от объемов деятельности, ведущие торг «собственно своим капиталом, не одолжа-

¹ Требование о составлении книжного (учетного) баланса впервые появилось в 1808 г. во второй редакции Французского коммерческого кодекса (*Code de Commerce*) (Обербринкманн, 2003, с. 37).

² Отличительной особенностью униграфической бухгалтерии являлось отсутствие замкнутой системы текущей регистрации всех фактов хозяйственной жизни, что приводит к необходимости составления баланса путем инвентаризации имущества и сверки расчетов с контрагентами.



Рис. 1. Перечень учетных книг по Уставу о банкротях 1800 г.

ясь никому кредитом и векселями» и (2) мелкие (мелочные) торговцы (с торговым оборотом менее 1000 руб. в год) (ПСЗ, собр. 1, т. XXVI, с. 457). Этим предпринимателям, не имеющим обязательств, оставлялось «на волю вести книги, кто какие пожелает» (ПСЗ, собр. 1, т. XXVI, с. 457). Мелочным торговцам, как и сегодня малым предприятиям, разрешалось ведение упрощенного учета. Вместо книг они могли открывать «тетрадки» для записи оборотов по продажам и расходам «общими статьями о каждом роде прихода и расхода товаров и денег» (ПСЗ, собр. 1, т. XXVI, с. 457).

Перечень книг, определенный для розничных торговцев, соответствовал системе простой бухгалтерии, ограничивающейся вспомогательными книгами аналитического учета, сведения из которых не обобщались в систематизированную Главную книгу. Для выполнения требования о ежегодном выявлении суммы капитала для «усмотрения своего состояния» в этой системе бухгалтерии следовало формировать баланс по данным инвентаризации. Учетные регистры, перечисленные для предпринимателей оптовой торговли, соответствовали диграфической бухгалтерии.

Регламентация формы ведения учета

В 1807 г. в дополнение к Уставу о банкротстве 1800 г. был утвержден указ «О формах книгам и тетрадям для вписывания купечеству торговых оборотов» (ПСЗ, собр. 1, т. XXIX, с. 1173—1179). Интересно, что Указ содержал не только формы торговых книг, но и числовой пример их заполнения. Методология учета, предписываемая нормативными документами, представляла собой синтез итальянской и немецкой форм организации учета² (рис. 2).

¹ Копийная книга — книга для копий отправляемых писем, регистрируемых по времени отправления на почту, с фиксацией сведений о дате отправки и получения ответа от корреспондента, без указания содержания последнего (ПСЗ, собр. 1, т. XXIX, с. 1174). «Эта книга важна для учета в связи с тем, что сделки часто заключались посредством корреспонденции» (Шершеневич, 1908, с. 198).

² Подробно итальянская и немецкая методологии учета описаны в книге Я. В. Соколова (Соколов, 2003 (б), с. 336—342).

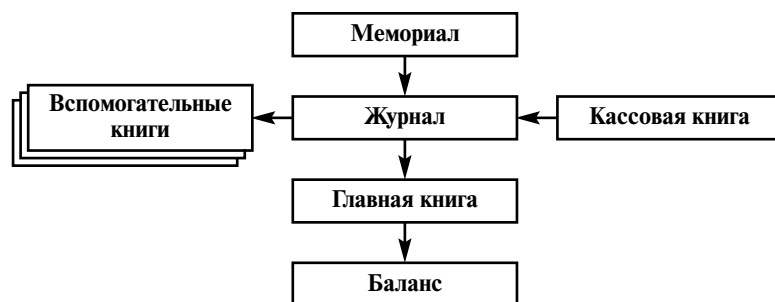


Рис. 2. Методология учета для оптовых торговцев по Уставу о банкротах 1800 г.

Рассмотрим определившуюся Указом 1807 г. последовательность записей¹.

1. Первоначально данные о фактах хозяйственной жизни вносились в *Мемориал* (памятную книгу), служивший аналогом современных первичных (оправдательных) документов. «Эта книга является ежедневным и подробным протоколом всех событий в жизни купца, способных повлиять на его имущество. Она должна представлять собою в хронологической последовательности все заключенные купцом сделки» (Шершеневич, 1908, с. 198).

2. Операции с денежными средствами записывались в *Кассовую книгу*. Эта книга открывалась по данным об остатке в закрытой кассовой книге за прошлый период и об остатке по счету «Касса или денежная сумма» Главной книги. Кассовая книга ежемесячно закрывалась выведением остатка на первое число в общей сумме и с определением частных сумм денежных средств в разных платежных единицах (серебро, ассигнации, медь).

3. Факты хозяйственной жизни из Мемориала переносились в *Журнал* в хронологическом порядке, с отметкой в специальной графе памятной книги номера страницы последнего. При переносе в Журнал кассовых операций данные сверялись с кассовой книгой, где также проставлялся номер страницы Журнала. Открывался Журнал суммой капитала, выявленной при закрытии счетов прошлого периода, с подробной расшифровкой состава имущества, формирующего капитал, и данных об обязательствах.

4. Сведения о движении товаров заносились во вспомогательные книги аналитического учета: *Фактурную или счетную купленным товарам* и *Фактурную или счетную проданным товарам*. Аналитические книги по учету товаров позволяли обобщить информацию о хозяйственной деятельности и обеспечить дополнительный контроль правильности учета материальных ценностей.

5. Факты хозяйственной жизни систематизировались на бухгалтерских счетах *Главной книги*. Данные из Журнала переносились в Главную книгу ежедневно, в результате хронологическая запись трансформировалась в запись систематическую. Стороны счета в зависимости от его содержания назывались либо «Должен» и «Имеет», например в счете «Капитал», либо «Приход» и «Расход» — в счетах «Касса» и «Серебряная посуда». При перенесении информации из Журнала в специальную графу напротив каждого факта хозяйственной жизни делалась отметка о страницах Главной книги, куда разносилась операция, в результате появлялась бухгалтерская проводка, записываемая через отчеркивание (дробь).

6. Ежегодно счета Главной книги закрывались и составлялся *бухгалтерский баланс*. Однако при этом единая обязательная для всех отчетная дата Указом не устанавливалась.

Методология учета, предписанная Уставом 1800 г. и Указом 1807 г., основывалась на взаимосвязи учетных форм, осуществлявшейся путем проставления

¹ Последовательность записей выявлена на основе анализа примера, приведенного в Указе.

во всех регистрах ссылок на соответствующие страницы Журнала и Главной книги. В дополнение к синтетическому учету, осуществляемому в Главной книге, открывались и велись вспомогательные книги.

Устав о торговой несостоятельности, заменивший в 1832 г. Устав о банкротях 1800 г., следуя первому образцу, в 1834 г. был дополнен Положением о купеческих книгах, содержащим образцы учетных регистров (ПСЗ, собр. 2, т. VII, с. 420—436, т. IX, отд. I, с. 449—452, отд. II, с. 123—133). Как и в первой редакции Устава, в розничной торговле дозволялось вести книги по простой системе бухгалтерии; оптовым же торговцам вменялась в обязанность организация учетных регистров по системе двойной бухгалтерии.

В новой редакции Устава методология учета практически не изменилась. Из перечня учетных регистров исключили Журнал «в порядок приведенный» (ПСЗ, собр. 1, т. XXVI, с. 456), который по содержанию повторял Мемориал, заполняемый купцом в ходе заключения сделок. Изменения аналитического учета состояли в исключении книг домашних расходов и фактурной по купленным товарам; добавлении документальной и товарной книг; замене двух долговых книг (по дебиторам и кредиторам) на одну расчетную (рис. 3). В *Товарной книге* регистрировались факты хозяйственной жизни о поступлении и выбытии товаров. Открытие *Документальной книги* предписывалось розничным торговцам «для подробной записи векселей, заемных писем, расписок, банковских билетов, акций, контрактов, договоров и тому подобных документов, как полученных, так и выданных» (Шершеневич, 1908, с. 198). Ведение Мемориала, Кассовой, Расчетной и Товарной книг сделали обязательным для всех видов торговли.

В новых предписаниях сохранилось разрешение на упрощенную организацию учета в розничной и мелочной торговле, выразившееся в сокращенном перечне учетных книг и разрешении заносить в товарную книгу обобщенные обороты. Кроме того, мелочные торговцы могли ограничиться отражением в этой книге только полученных товаров. Кассовую книгу в этих видах торговли разрешалось вести обобщенными записями о приходе денежных средств, но с подробным раскрытием их расходования, в то время как в оптовой торговле следовало отражать каждую операцию отдельно. Упоминание о предпринимателях, организующих свою деятельность без заемного капитала, для которых ранее существовало исключение из правила регулирования учета, из документов были изъяты.

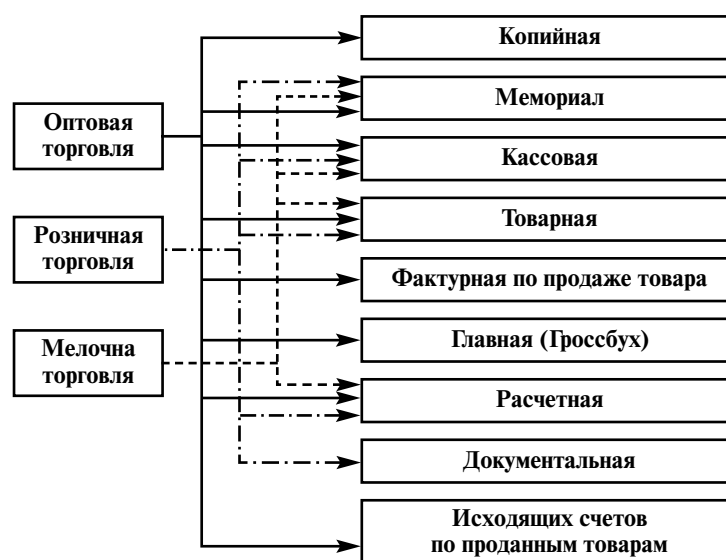


Рис. 3. Перечень учетных книг по положению о купеческих книгах 1834 г.

Указы становятся инструкциями

Устав о торговой несостоятельности 1832 г. и Положение о купеческих книгах 1834 г. стали следующим шагом в сторону более подробного описания содержания учетных регистров и правил их заполнения, о которых ранее бухгалтерам приходилось догадываться, изучая пример, приведенный в Указе. Но самое главное отличие новых документов состояло в регламентации содержания и порядка оценки статей бухгалтерского баланса. Названные документы предписывали отражать в балансе капитал; имущество недвижимое и движимое; денежные средства и денежные документы; товары; дебиторскую и кредиторскую задолженность с выделением сомнительной или спорной задолженности; расходы на домашние издержки; прибыль или убыток отчетного периода (ПСЗ, собр. 2, т. IX, отд. I, с. 451). Безнадежные долги следовало показывать в условной «малозначашей» оценке, товары — по себестоимости, но не выше текущей рыночной стоимости на дату составления баланса (ПСЗ, собр. 2, т. IX, отд. I, с. 451; т. IX, отд. II, с. 123). В новой редакции документов был увеличен промежуток между составлениями баланса до 18 месяцев, который ранее приравнивался к году. Кроме того, было указано, что розничные и мелочные торговцы должны составлять баланс «на первых листах расчетной книги, так чтобы новая книга должна непременно начинаться означением настоящего капитала и имущества и остатками прочих счетов предшествовавшего года» (ПСЗРИ (2), т. IX, отделение I, с. 451).

Описанные документы просуществовали с незначительными изменениями, последовавшими в сводах законов 1857, 1887 и 1893 гг. до начала XX в. (Максимов, 1906, с. 64—65). В 1887 г. из текста «были выпущены» образцы учетных регистров (Шершеневич, 1908, с. 196). Включение их в нормативные документы было важной отличительной чертой российского законодательства. Так, например, во Франции законодатель не вмешивался в технику счетоводства, давая практически полную свободу торгующим в выборе учетных книг. Обязательными были только Журнал и Инвентарная книга (Львова, 2006 (б), с. 57). Германские законы не определяли ни формы, ни названия бухгалтерских регистров. Купцам лишь рекомендовалось организовать учет так, чтобы всегда можно было узнать положение дел (Львова, 2006 (б), с. 58). В России же законодатель «взял на себя несвойственную ему роль учителя» купечества, «не признающего никакой бухгалтерии и не имеющего о счетоводстве ни малейшего понятия» (Шершеневич, 1908, с. 196). К сожалению, эти усилия не увенчались успехом, «купеческие книги даже в столицах и довольно значительных предприятиях ведутся весьма небрежно, что обнаруживается постоянно при рассмотрении их в суде» (Шершеневич, 1908, с. 201). Причиной этого было установление в законе на учетные регистры коммерческой тайны (ПСЗ, собр. 2, т. IX, отд. I, с. 452). Факт их отсутствия выявлялся лишь тогда, когда бухгалтерские книги требовались в судебное заседание по делам о банкротстве (Львова, 2006 (а), с. 56).

Известен случай, когда в 1897 г. в Санкт-Петербургском коммерческом суде было установлено, что известные в Ярославской губернии братья Рябовы, мологские купцы второй гильдии, владельцы нескольких сыроварен и маслобоен, судопромышленники и торговцы хлебом, учетных книг, положенных законом, не вели. «Огромные торговые обороты и платежи отмечались лишь в записных карманных книжках» (Львова, 2006 (а), с. 56). Такое невнимание к ведению бухгалтерского учета объясняется непониманием предпринимателями, объединяющими функции владения и управления организацией, его пользы, что можно наблюдать и сегодня. На многих малых предприятиях (торговый оборот которых может достигать 60 млн руб. в год), применяющих упрощенную систему на-

логообложения, бухгалтерский учет не ведется. Необходимая для управления информация ограничивается сведениями о задолженности поставщикам и долгах покупателей. В XIX в. купцы также не нуждались в учетной информации и предпочитали «взять на себя ответственность за неведение книг, нежели подчиняться избыточной норме закона» (Львова, 2006 (б), с. 57).

Учет и рынок ценных бумаг

Положение начало существенно меняться с формированием рынка ценных бумаг, что явилось следствием расширения практики создания акционерных обществ. Размещение акций на открытом рынке привело к созданию обществ с большим числом акционеров. Это потребовало разделения прав и обязанностей собственника и управляющего. В этих условиях существенно возрастает значимость бухгалтерского учета и отчетности. «Отчетность стала необходимой уже не только как средство внутрифирменного контроля, но главным образом как средство информирования фактических и потенциальных инвесторов о состоянии фирмы» (Ковалев, 2004, с. 97).

Известно, что на первом этапе существования акционерных обществ отчетность формировалась нерегулярно. Английская Ост-Индская компания (1599 г.)¹ составляла баланс в 1665 г. и в 1685 г.; французская Ост-Индская Компания (1664 г.) составляла баланс, только когда получала от правительства требование, касающееся этого предмета (Аринушкин, 1912, с. 216). В XVIII в. отношение к бухгалтерскому учету изменилось. В уставы таких компаний, как Датская левантийская компания (1763 г.); Французская индейская компания (1765 г.); Немецкое общество морской торговли (1772 г.); Российская в Константинополе торгующая компания (1757 г.), Российско-Американская Компания (1799 г.); Крымская винная компания (1827 г.) включили требования о составлении и утверждении отчетности общим собранием акционеров (Аринушкин, 1912, с. 217; ПСЗ, собр. 1, т. XIV, с. 732; т. XXV, с. 704—718; ПСЗ, собр. 2, т. II, с. 938). До появления закона об акционерных обществах уставы утверждались правительством и являлись локальными нормативными актами. В 1836 г. в России было подписано «Положение о компаниях на акциях», которое впервые на общегосударственном уровне предписывало всем акционерным компаниям обязательное составление и представление собранию акционеров отчета, содержащего: «а) состояние капитала компании; б) общий приход и расход за то время, за которое отчет представляется; в) подробный счет издержкам по управлению; г) счет чистой прибыли; д) счет запасного капитала, когда такой есть, и е) особый отчет по искусственным и другим заведениям, если таковые находятся при компании» (ПСЗ, собр. 2, т. XI, с. 264). Кроме того, отчеты вместе с журналами, книгами, счетами и другими принадлежащими ему документами следовало открывать для предварительного рассмотрения акционеров (ПСЗ, собр. 2, т. XI, с. 264). Таким образом, пользователями бухгалтерской информации становились не только суды, рассматривающие дела о банкротствах, но и акционеры. Причем последние имели право ежегодно требовать предъявления не только бухгалтерской отчетности, но и учетных регистров.

Бухгалтерский учет и налоговое законодательство

Ключевое изменение в регламентации бухгалтерского учета и отчетности в России произошло с введением дополнительного 3%-ного сбора с чистой прибыли акционерных предприятий. Правила об обложении торговых и промыш-

¹ В скобках приведен год создания компании (утверждения устава).

ленных предприятий дополнительным сбором были утверждены в 1885 г., в том же году принята уточняющая инструкция, освещающей принципы формирования налогооблагаемой базы (ПСЗ, собр. 3, т. V, с. 10—12). С этого времени в нашей стране основным вопросом регулирования становится не техника учета, а правила выявления финансового результата (Львова, 2006 (а), с. 55). В этих документах появились новые для российского бухгалтерского учета понятия: расходы на создание и управление обществом, доходы и расходы будущих периодов; впервые был рассмотрен порядок начисления амортизации на движимое и недвижимое имущество (Инструкция, 1885, с. 10).

Правила об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором расширили круг пользователей данными бухгалтерского учета и отчетности, обязав правления компаний представлять в местные казенные палаты «полный годовой отчет и баланс», с протоколом общего собрания акционеров об их утверждении (Шепелев, 2005, с. 106). В этом же документе впервые в России появилось требование обязательного опубликования бухгалтерской отчетности акционерных обществ на страницах «Вестника финансов, промышленности и торговли» — печатного органа Министерства финансов (Новодворский, Сладкова, 2005, с. 35).

Регулирование бухгалтерской отчетности получило дальнейшее развитие в принятом в 1898 г. «Положении о государственном промысловом налоге», и в дополняющей его инструкции «О порядке составления и публикации отчетности» 1899 г. (ПСЗ, собр. 3, т. XVIII, с. 489—515; Инструкция..., 1899). Инструкция устанавливала отчетный период с 1 января по 31 декабря включительно, а также порядок оценки статей актива и пассива баланса. Отчеты представлялись в Казенную палату и ее местные отделения в губерниях. Извлечения из отчетов также требовалось публиковать в «Вестнике финансов, промышленности и торговли» в установленные сроки (Новодворский, Сладкова, 2005, с. 36).

Акционерное законодательство дополнило существующее нормативное регулирование бухгалтерского учета. Требование к отчетности в налоговом законодательстве выявило необходимость пересмотра правил ведения учета. С этого времени начались дискуссии о новых принципах организации учета, но только в 1911 г. был предложен законопроект о торговых книгах. К 1913 г. появилось еще два альтернативных законопроекта. Главное их отличие от действующего закона состояло в том, что, следуя сложившейся практике опубликования отчетности, приоритеты законодателя стали смещаться от регулирования техники учета к установлению правил составления отчетности, прежде всего баланса: состава его статей и принципов их оценки (Львова, 2006 (б), с. 60). К сожалению, ни один из проектов в то время не удалось реализовать. Специальное бухгалтерское законодательство стало возможным лишь спустя десятилетия.

Итоги

Проведенный анализ содержания нормативно-правовых актов, ставших основой регулирования бухгалтерской практики в России, позволяет выделить ряд их характеристик, сформировавших традиции регламентации бухгалтерского учета в нашей стране.

В первую очередь это строгое, максимально подробное нормативное определение процедуры учета. Российские учетные регулятивы — это подробные инструкции, определяющие каждый шаг бухгалтера. Это традиция российской бухгалтерии, так мешающая сегодня вводу МСФО и развитию практики применения профессионального суждения бухгалтера.

Следующей важной характеристикой содержания рассмотренных нормативных актов является дифференциация правил учета в зависимости от объемов ведущейся хозяйствующими субъектами экономической деятельности. Разумное сочетание правил учета с объективными потребностями различных секторов рынка — это та особенность дореволюционного учетного законодательства, которая продолжает быть весьма актуальна в наши дни. И здесь нормативные предписания более чем столетней давности — это хороший урок современным нормотворцам.

Нельзя не обратить внимание на степень регламентации нормативными актами документооборота и рассмотрение первичных документов как обязательного и необходимого условия составления записей на счетах. В этом вопросе российский законодатель всегда требовал выполнения правила В. Швайкера (1549 г.): «Нет бухгалтерских записей без первичных документов» (Соколов, 1996, с. 83).

Традиционно на порядок ведения бухгалтерского учета хозяйственных операций в России оказывали непосредственное воздействие нормы налогового законодательства. Налоговый и бухгалтерский учет в России традиционно тесно связаны между собой, и проведенный в последние годы разрыв между ними — это нарушение исконных отечественных традиций бухгалтерской практики.

Источники

Аринушкин Н. С. Балансы акционерных предприятий. Юридическая и бухгалтерская природа баланса в связи с нормами русского финансового податного обложения. М., 1912.

Инструкция о порядке обложения торговых и промышленных предприятий высочайше утвержденные, 15 января 1885 года, дополнительными сборами, процентным и раскладочным; о порядке взимания этих сборов и о счетоводстве и отчетности по оным. СПб., 1885.

Инструкция о применении положения о государственном промысловом налоге. Часть вторая. На основании ст. 180 Высочайше утвержденного 8 июня 1898 года положения о Государственном промысловом налоге, утвержденная министром финансов 11 мая 1899 года и опубликована в Собрании Указаний 1899 г. за № 60 ст. 838 (в 3 частях). Издание А. Ф. Скворцова. М., 1899.

Каверина О. Д. Санкт-Петербург — колыбель нормативного регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703—2003 / под ред. Я. В. Соколова. М., 2003. С. 73—85.

Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М., 2004.

Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета: учеб. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2006.

Львова Д. А. Акционерные компании: история злоупотреблений в учете // Бухгалтерский учет. 2006 (а). № 18. С. 54—61.

Львова Д. А. История Адмиралтейского регламента // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703—2003 / под ред. Я. В. Соколова. М., 2003.

Львова Д. А. Реформирование законодательства о бухгалтерском учете в России на рубеже XIX — XX вв. // Бухгалтерский учет. 2006 (б). № 21. С. 56—61.

Максимов И. Г. Счетоводство. Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в Торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях. СПб., 1906.

Медведев М. Ю. Бухгалтерский словарь. М., 2007.

Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии. М., 2007.

Новодворский В. Д., Сладкова С. Л. Публичная отчетность — инструмент рыночных отношений // Современный бухучет. 2005. № 11. С. 34—43.

Обербринкманн Ф. Современное понимание бухгалтерского баланса / пер. с нем. под ред. Я. В. Соколова. М., 2003.

ПСЗ — Полное собрание законов Российской империи. Собр. 1—3. СПб., 1830—1916.

Соколов Я. В. 300 лет бухгалтерскому учету в Санкт-Петербурге // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703—2003 / под ред. Я. В. Соколова. М., 2003 (а). С. 11—72.

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2003 (б).

Соловьева О. В. МСФО и ГААП: Учет и отчетность. М., 2003.

Шепелев Л. Е. Акционерная статистика в дореволюционной России // Финансы и бизнес. 2005. № 3. С. 99—125.

Шершеневич Г. Ф. Курс торгового права: в 4 т. СПб., 1908. Т. 1.