Счета и счетные записи на предприятиях Ярославской губернии в конце ХIХ - начале ХХ вв.

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Львова, Дина Алексеевна  
  
**Год:**

2002

**Автор научной работы:**

Львова, Дина Алексеевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Санкт-Петербург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

272

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Львова, Дина Алексеевна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В РОССИЙСКОЙ ЛИТЕРАТУРЕ XIX - Н. XX ВВ.

1.1. Понятие и значение счета и номенклатуры счетов.

1.2. Классификация счетов.

ГЛАВА 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА СЧЕТОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ЯРОСЛАВСКОЙ

ГУБЕРНИИ XIX - Н. XX ВВ.

2.1. Обзор счетов ярославских предприятий по источникам XIX - н. XX вв.

2.2. Разделение счетов торговой и производственной бухгалтерии.

ГЛАВА 3. АНАЛИЗ СЧЕТОВ И СЧЕТНЫХ ЗАПИСЕЙ ПО РАЗДЕЛАМ СЧЕТНЫХ

ПЛАНОВ ПРЕДПРИЯТИЙ ЯРОСЛАВСКОЙ ГУБЕРНИИ В XIX - Н. XX ВВ

3.1. Капиталы.

3.2. Имущество.

3.3. Расчеты.

3.4. Затраты на производство.

3.5. Продажи.

3.6. Прибыли и убытки.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Счета и счетные записи на предприятиях Ярославской губернии в конце ХIХ - начале ХХ вв."

Интерес к истории учета возобновился относительно недавно и совпал по времени с разрушением командной экономики и началом формирования рыночной. Это вполне объяснимо. Рынок востребовал новые идеи в сфере экономики, и исторический опыт оказался как нельзя кстати.

Многие экономисты проводят сравнение экономических процессов в России, которые протекали на рубеже XIX и XX вв. с теми, что развиваются в конце XX - начале XXI вв. Эти сравнения применимы и к области бухгалтерского учета. Они служат восстановлению естественной логики развития идей бухгалтерского учета и практики их применения.

Прошлый опыт бухгалтерского учета часто считают слишком старым и не имеющим практической ценности, особенно если речь идет о реформировании учета. Однако это не гак. Несмотря на то, что развитие бухгалтерского учета во многих странах Европы и США было более поступательным, там принято обращаться к историческим сведениям в случаях, когда современная практика нуждается в существенных изменениях. Так, например, противоречие между традиционным учетом затрат и изменившимися условиями управления, возникшее в Западной Европе и США в середине 80-х гг. XX в. также вызвало интерес к историческому опыту. Тогда западные авторы предложили начать преобразования с переосмысления источников современных методов с тем, чтобы квалифицированно "сформулировать новые запросы к планированию и контролю информации и разработать новые научно-исследовательские стратегии дляудовлетворения этих запросов" |Kaplan R.S., с.7].

Как известно, бухгалтерский учет включает две взаимосвязанные части: счетоведение и счетоводство. Первая составляет научную основу практической деятельности бухгалтера и представлена опубликованными в разное время учебниками, монографиями, журнальными статьями. Вторая отражена в повседневной работе бухгалтеров, ее свидетельствами являются первичные учетные документы, регистры аналитического и синтетического учета, отчетные формы. Практикующий бухгалтер, имеющий специальные знания, связывает эти части между собой не оценивая глубины их взаимного проникновения. "В какой степени теоретические работы отражали на протяжении веков практику, как сильно было влияние науки на будни учета остается загадкой," - пишет Я.В. Соколов [Соколов Я.В., 1985, с.8].

Современный опыт дает основания предположить, что научные идеи в области счетоводства развиваются быстрее практики, а она следует за ними с большей или меньшей скоростью. В период становления бухгалтерской науки ее влияние на практическое счетоводство не было очевидным. Исследуя историю английского учета середины XIX в. Д.

Соломоне писал: "Вполне возможно, что английская практика того времени в который раз опережала теорию. Необходимо изучение первоисточников промышленного учета данного периода, чтобы иметь возможность судить о практическом учете и сравнить его с тем впечатлением ничтожности, которое поддерживается современной бухгалтерской литературой" [Solomons D., с.50]. Не умаляя значения теоретических исследований в области счетоводства конца XIX - н. XX вв. в России, следует отметить, что некоторые современные представления об уровне развития бухгалтерского учета в тот период можно уточнить и дополнить, почерпнув сведения из учетных книг дореволюционных предприятий.

Основу построения учетной системы предприятия составляют счета бухгалтерского учета. Взаимосвязь между ними создает информационные потоки, которые могут быть сформированы с большим или меньшим соответствием задачам управления предприятием. В числе основных правил открытия счетов С.М. Барац указывал следующее: "С наименьшею затратою сил, не разбрасываясь и не гоняясь за обилием счетов сосредоточить в известном их цикле наибольшее число данных" [Барац С.М., 1912. с. 75].

В конце XIX - н. XX вв. с экономическим подъемом в России расширяется круг объектов учета: развиваются и совершенствуются банковские и расчетные операции, повышаются требования к исчислению финансовых результатов. Не имея нормативных предписаний, бухгалтеры ищут рациональные способы учетного отражения этих объектов, открывая новые счета и создавая комбинации между ними. Со временем многие из этих находок были отброшены или забыты. Возможно, некоторые из них были ошибочны. Но были и другие. Мы убедились, что некоторые из предложенных учетных записей, особенно по учету затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции, учету обязательств, взаимодействию финансовой и производственной бухгалтерий были совершеннее принятых в настоящее время.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего исследования является анализ практики применения бухгалтерских счетов и счетных записей на предприятиях разных отраслей и организационно-правовых форм в конце XIX - начале XX вв. в сопоставлении с учетными моделями хозяйственных операций, описанными в литературе указанного периода, предпринятый для выявления рациональных методов и приемов счетных записей, утраченных современной практикой.

В соответствии с названной целью были поставлены и решались следующие задачи: провести сравнение и анализ понятий счета в отечественной литературе XIX - н. XX вв.; исследовать подходы к классификации счетов, предлагаемые авторами данного периода для того, чтобы правильно оценить содержание и структуру используемых счетов, их роль в системе счетов предприятия; восстановить порядок учетных записей хозяйственных операций ряда предприятий, проследить динамику их изменений по годам; проанализировать восприимчивость практики учета в конце XIX - н. XX вв. к современным ей научным теориям; выявить счета и счетные записи, не описанные в литературе или утраченные современной практикой, оценить возможность их использования.

Предметом исследования явились счета и счетные записи по основным разделам планов счетов и объектам учета, принятые в теории и практике в XIX - н. XX вв.

Объект исследования. Объектом исследования стали 15 предприятий Ярославской губернии в период с 1868 по 1918 гг. Среди них - предприятия хлопчатобумажной и льняной, табачной, крахмалопаточной, лакокрасочной, нефтяной промышленности, предприятия транспорта и торговые дома. По организационно-правовой форме они являлись акционерными обществами, товариществами на паях и полными товариществами. Список предприятий, материалы по которым использованы в работе, приведен в приложении 1.

Выбор данного объекта исследования определяется следующими обстоятельствами.

Ярославская губерния в конце XIX - н. XX вв. являлась одним из самых развитых торгово-промышленных регионов Российской Империи. Она занимала лидирующее положение во многих отраслях производства. В середине XIX в. Ярославль занимал первое место в России по количеству заводов, производивших свинцовые белила и сурик и поставлял 50% отечественных свинцовых белил [Крупнейший лакокрасочный, с. 14]. Ярославские купцы и промышленники Вахрамеевы, Сорокины и Оловянишниковы являлись "королями свинцово-белильного производства" [там же. с.12]. Табачное производство фабрикантов Вахрамеевых и Дунаевых по оценке современников имело выдающееся значение [Россия. Полное., с.376].

К концу XIX в. в Ярославле и прилегающих ему городах было сосредоточено 5 фабрик по переработке хлопка и 14 льняных фабрик, что обеспечивало региону первое место в льнопрядильном производстве и одно из ведущих - в хлопчатобумажной промышленности [Ярославский край, с. 254-255]. Широкую известность в то время получили АО "Гаврило-Ямская мануфактура льняных изделий им. A.A. Локалова", Товарищество Норской мануфактуры. Товарищество Романовской мануфактуры и др.

Особого упоминания заслуживает Ярославская большая мануфактура - одна из старейших фабрик России (основана в 1722 г.). В начале XX в. Ярославская большая мануфактура - одна из крупнейших фабрик по числу машин и рабочих и первая в России по количеству ежедневно вырабатываемой пряжи [Грязнов А.Ф., с.358]. Владельцы фабрики -московские купцы ярославского происхождения Карзинкины - состояли учредителями и членами правлений известных в то время московских банков.

По отзывам современников, организация управления на ведущих текстильных предприятиях России на рубеже XIX - XX вв. превосходила лучшие английские образцы [Бурышкин П.А.].

Государственный архив Ярославской области является одним из самых полных хранилищ подлинных учетных документов предприятий дореволюционной России. В данной работе использованы фонды 14 предприятий, которые включают учетные книги достаточной степени сохранности (перечень фондов представлен в приложении 1). Наиболее ранние из сохранившихся материалов относятся к 1868 г.

Методы и методики исследования. Теоретической и методической основой проведенного исследования послужили общенаучные приемы сравнения, анализа и синтеза, абстрагирования, обобщения, ограничения, аналогии, моделирования, исторический и логический анализ и другие методы. В процессе работы изучены груды отечественных авторов исследуемого периода по теории и практике бухгалтерского учета, современные публикации по истории бухгалтерского учета и проблемам построения счетных планов. Использованы законодательные акты Российской Империи, регламентирующие сферу предпринимательской деятельности, бухгалтерского учета и налогообложения в XIX - и. XX вв.

Литературные источники для целей данного исследования можно условно разделить на три группы. К первой относится весьма немногочисленная современная отечественная литература по истории счетоводства и работы зарубежных авторов по этой проблеме. Это монографии и статьи В.А. Маздорова, С.А. Щенкова. Я.В. Соколова, Т.Н. Мальковой. Дж. Эдвардса, P.C. Каплана, Д. Соломонса, Дж. Винджума и др. Современное изложение и оценка учетных теорий прошлого, выполненное указанными авторами, необходимы для понимания преемственности в развитии системы счетов и счетных записей, адекватной оценки результатов исследования.

Вторая группа - это литература исследуемого периода по проблемам теории и практики счетоводства. Прежде всего, необходимо указать следующих авторов: Е.Е. Сиверса, С.М. Бараца, Я.М. Гальперина, A.M. Галагана, A.M. Гуляева. Ф.И. Бельмера, H.A. Кипарисова, А.П. Вышомирского, A.B. Прокофьева. П.И. Рейнбота, Э.А. Мудрова. И. Ахматова. И. Серикова и др. Данные работы явились методической основой изучения архивных фондов. В то же время они помогли открыть новые грани известных учетных теорий.

Третья группа включает работы современных авторов, посвященные планам счетов бухгалтерского учета организации, изданные в период обсуждения нового счетного плана. К ним относятся работы A.C. Бакаева, П.С. Безруких, В.Ф. Палия, В.В. Патрова, J1.3. Шнейдмана, С. А. Николаевой и др. Эти работы раскрывают современные тенденции в развитии плана счетов бухгалтерского учета. В сравнении с опытом прошлого они позволяют выявить закономерности развития корреспонденции счетов и возможности корректировки принятых в настоящее время учетных записей.

Для сбора и систематизации материала использовался ряд технических приемов. С помощью шахматных оборотных ведомостей и сводных таблиц корреспонденции счетов были систематизированы счетные записи в учетных книгах всех исследуемых предприятий, сохранившихся в Государственном архиве Ярославской области. Всего составлено около 500 оборотных ведомостей и сводных таблиц по годам, начиная с 1874г. по 1918г.

Для раскрытия содержания счетов и их взаимосвязей применены условные обозначения для моделирования (приложение 2), предложенные Я.В. Соколовым [Соколов Я.В., 2000, с. 136].

Научная новизна диссертационной работы состоит в сравнительном исследовании счетов и счетных записей, основанном на литературных источниках и материалах предприятий крупного промышленного региона XIX - н. XX вв., анализе взаимного влияния теоретических положений и приемов практического счетоводства, описании счетных записей, не упоминаемых в литературе исследуемого периода. Основные научные результаты состоят в следующем:

- воспроизведены и систематизированы счета и счетные записи, характерные для крупных предприятий XIX - н. XX вв.;

- восстановлены этапы формирования и принципы построения систематизированных перечней счетов главных книг предприятий;

- установлены даты первых записей, положивших начало применению на практике счетов капиталов, инвентарных счетов имущества, счетов производства, продаж, отдельных счетов финансовых результатов;

- выявлены условия и причины разделения счетов торговой (финансовой) и фабричной (производственной) бухгалтерии и его влияние на структуру счетных планов; найдено подтверждение опережающего развития бухгалтерской практики в сравнении с теоретическими разработками (в части ведения счетов производства и продаж).

Практическая значимость работы определяется тем, что в ней восстановлен ряд счетов и счетных записей, соответствующих перспективным тенденциям развития бухгалтерского учета. Они могут быть использованы при построении современных счетных планов.

Апробация работы. Результаты работы докладывались и обсуждались на международных и межрегиональных конференциях в Москве (1998 г.), Санкт-Петербурге (1998-2000 гг.) и Ярославле (1997-2001 гг.); на экономических чтениях в рамках Дня бухгалтера (Ярославль, 2000 г.); на заседании Ассоциации бухгалтеров г. Ярославля (Ярославль, 1998 г.); на собрании коллектива ОАО «Красный Перекоп» (правопреемник ТПТ Ярославской большой мануфактуры, Ярославль. 2001 г.).

По теме диссертационного исследования опубликовано 12 работ объемом 3.2 печатных листа.

Структура работы определена целью и задачами исследования. Диссертация включает введение, три главы, заключение, список использованных источников и приложения.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Львова, Дина Алексеевна

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В XIX - начале XX вв. российские авторы дали определение счета, соответствующее его роли в описании экономической информации предприятия. Были построены классификации счетов; сначала на основе принципа персонификации счетов, а затем исходя из содержательного подхода к ним. Классификации счетов получили глубокое теоретическое обоснование в работах А. Погрузова, Е.Е. Сиверса, А. Гуляева, Д.Г. Иванова и др. авторов. К началу XX в. на основании экономической классификации счетов были разработаны рекомендации по построению счетных планов для ряда отраслей промышленности (А.Э. Попов. А.П. Вышомирский). Вместе с тем. идея унифицированного плана счетов для всех отраслей в то время не получила признания. Проблема построения счетного плана была перенесена на практический уровень.

Период, выбранный в качестве исследуемого (вторая половина XIX - начало XX вв.). и объект изучения (торгово-промышленные предприятия одного из развитых регионов России) позволяют выявить тенденции в развитии счетов и счетных записей, характерные для рыночной экономики в период ее становления.

В соответствии с масштабами предпринимательской деятельности крупные предприятия Ярославской губернии применяли от 100 счетов (Товарищество Норской мануфактуры - 110 счетов в 1913 г. Товарищество Романовской мануфактуры - 108 счетов 1913-1914 г.) до почти 200 счетных рубрик (АО "Наследники И.Н. Дунаева" - 182 счета и ТПТ ЯБМ - 195 счетов в 1916г.). За пятьдесят лет был сделан огромный шаг в развитии системы счетов ярославских предприятий, формировании счетов и счетных записей по учету капиталов, имущества, расчетов, производства, доходов и расходов. Для анализа исторического опыта важны как этапы этого процесса, так и его результаты.

Избранный период вместил переход от случайного перечня счетов главной книги к систематизированным счетным планам. Первый систематизированный перечень счетов был построен в Торгово-промышленном товариществе Ярославской большой мануфактуры (ТПТ ЯБМ) не позднее 70-х гг. XIX в. Счета сырья, производства и готовой продукции в главной книге ТПТ ЯБМ располагались в то время в последовательности, соответствующей кругообороту средств предприятия. За пределами упорядоченной части перечня остались счета учета расходов, которые в то время не списывали на издержки в текущем порядке (счета вспомогательных материалов и вспомогательных производств, счета расчетов по оплате груда фабричных рабочих и служащих); счета недвижимого имущества; счета доходов, которые выявляли в конце года счет Интересов и счет Прибыли и убытка). Работа по систематизации счетов главной книги, таким образом, не была завершена.

Расположение счетов главной книги по стадиям кругооборота средств предприятия утратило практическое значение с переходом акционерных компаний к раздельному учету торговых и производственных операций. Предпочтение было отдано расположению счетов по четырем группам (сериям): счета собственника, счета ценностей, счета третьих лиц и счета доходов и расходов. Принцип группировки был универсальным и применялся на предприятиях как с единой, так и разделенной бухгалтерией (к обеим ее частям). Не позднее чем в конце 80-х гг. XIX в. по серийной системе были построены планы счетов главной книги в ТД "В. и Ф. Вахрамеевы"; в 90-е гг. XIX в. в ТПТ ЯБМ и АО "Гаврило-Ямская мануфактура льняных изделий A.A. Локалова"; в начале XX в. - на Ярославском свинцово-белильном и краскотерочном заводе Н.С. Сорокина и в АО "Наследники И.Н. Дунаева". Систематизация счетов главной книги завершилась формированием счетного плана как самостоятельного документа и нормативного акта локального действия (ТПТ "Н.П. Пастухова Нкн" в 1916г.).

Под влиянием законодательных ограничений доступа к информации акционерных компаний, происходило разделение счетов торговой и производственной бухгалтерии. Из двенадцати исследуемых предприятий четыре являлись акционерными компаниями: ТПТ Ярославской большой мануфактуры, ТПТ "Н. Пстухова свья", АО "Гаврило-Ямская мануфактура льняных изделий A.A. Локалова", АО "Наследники И.Н. Дунаева". В начале XX в. все они имели раздельный учет и вели две главные книги: Правления и фабрики. Раздельная система счетов торгового и производственного учета была, таким образом, обычным явлением бухгалтерской практики.

Наиболее оптимальный вариант взаимосвязи счетов торговой и фабричной бухгалтерии был найден в ТПТ ЯБМ в 1876-79 гг. Две главные книги (Правления и фабрики) были связаны с помощью одной пары транзитных счетов: счета Фабрики в главной книге Правления и счета Правления в главной книге фабрики. Обороты по транзитным счетам имели контрольное значение. По дебету счета Фабрики накапливалась сумма затрат на фабричное производство в отчетномгоду. Оборот по кредиту этого счета отражал издержки на проданную продукцию. При сопоставлении оборотов выявлялось сальдо, которое показывало прирост или уменьшение остатков товарно-материальных ценностей фабрики. Оно равнялось изменению остатков по счетам товарно-материальных ценностей в фабричной главной книге. На счете Правления главной книги фабрики указанные показатели получали зеркальное отображение. Остатки по счетамтоварноматериальных ценностей производственной (фабричной) бухгалтерии в главной книге торговой бухгалтерии ТПТ ЯБМ были представлены счетом Капитала фабрики. В балансе Товарищества ему соответствовала активная статья с тем же названием.

Анализ счетных планов акционерных компаний показывает, что вопрос о разграничении счетов торговой и фабричной бухгалтерии не имеет однозначного решения. В конце XIX - н. XX вв. счета главной книги Правления акционерных компаний предназначались для формирования показателей публичной отчетности. Счета фабричной главной книги формировали информацию для внутренних пользователей. Состав показателей и. следовательно, форматы отчетности были определены уставами компаний под влиянием требований акционеров (пайщиков) к объему и содержанию открытой информации. Так. например, данные о прибылях и убытках имели один из двух форматов. В одном из них в отчете отражались обороты по счетам продаж и сам счет вели в главной книге Правления. В другом - в отчете показывали только финансовый результат от продаж, который переносили на счет прибылей и убытков главной книги Правления из фабричной бухгалтерии.

С 70-х гг. XIX в. по 10-е гг. XX в. счета и счетные записи развивались настолько динамично, что этот процесс еще предстоит по достоинству оценить. Содержание многих записей по счетам можно рассматривать не только с точки зрения бывших в то время требований к учетной информации, но и с современных позиций.

За почти пятьдесят лет счета и счетные записи, отражающие два объекта учета -капитал и имущество - были сформированы практически изначально. В работе выделены этапы преобразования счетных записей, в результате которых капитал сформировался как счетная категория, имеющая экономическое и юридическое содержание. Они включают:

- обособление счета капитала от личных счетов пайщиков (участников) предприятия;

- списание личных расходов не на счет капитала, а на счет чистой прибыли и в ее пределах;

- закрепление договором пайщиков неприкосновенности капитала как объекта учета.

Единоличные предприятия и полные товарищества вели один счет собственного капитала. В акционерных компаниях к концу XIX в. была сформирована обширная структура счетов собственных средств (до 8 наименований - ТПТ ЯБМ), отражавшая правовые и экономические особенности их деятельности. Российские компании вели счета уставных (обязательных) и неуставных (целевых) капиталов. Для выполнения требований уставов, предписывавших разный порядок образования, хранения и использования обязательных капиталов, каждому из них открывали отдельный счет главной книги. На рубеже XIX - XX вв. сложилась система целевых капиталов (фондов), предназначавшихся для помощи рабочим и служащим, содержания социальных учреждений, благотворительности. Они создавались путем отчислений из чистой прибыли по решению Собрания акционеров или переходили в собственность предприятия по завещанию крупныхвладельцев. Свойствами этих капиталов были платность и подотчетность Общему собранию. Подтверждением целевого использования средств являлись записи по отдельным счетам специальных капиталов.

Появление имущественных (чистых инвентарных) счетов связано с разделением на счетах инвентарного объекта и доходов и расходов от его эксплуатации. Чистые инвентарные счета по учету имущества первым из отечественных авторов описал И. Буттер в 1836 г. Примеры применения смешанных счетов для учета имущества можно найти в учетных книгах до 80-х гг. XIX в., но это скорее исключение из правила. К концу XIX в. имущество сформировалось как экономический объект определенной стоимости, декапитализируемой в течение периода, превышающего операционный год. В ТПТ ЯБМ в 1896 г. был определен нижний предел стоимости объекта имущества (не менее 3 рублей за единицу). Таким образом, принцип существенности уже в то время получил практическое применение.

Счета по учету имущества являются примером сочетания нескольких признаков группировки информации при образовании счетных рубрик.

Первоначально они были выделены по правовым основаниям (счет Недвижимого имущества и счет Движимого имущества). В конце XIX в. счета имущества детализировали. Четыре счета главной книги (счет Земли, Фабричных зданий. Машин и устройств. Имущества) позволяли группировать информацию для выявления активной и пассивной части имущества, начисления амортизации, калькуляционных расчетов.

Счета и счетные записи по учету амортизации имущества складывались под влиянием совершенствования финансового механизма погашения его стоимости, формирования норм и способов этого погашения, выбора источников списания стоимости имущества. Из опубликованных работ (A.B. Прокофьев, С.М. Барац, Е.Е. Сивере. А. Гуляев) известно, что прямой способ амортизации сменился косвенным, что привело к появлению специального счета для накопленияамортизационных сумм. По книгам ярославских предприятий можно установить дату этого перехода. Так, например, в АО "Гаврило-Ямской мануфактуры льняных изделий A.A. Локалова" переходная запись с открытием счета Капитала погашения имущества была сделана в 1904 г.

Наиболее существенные изменения в исследуемый период коснулись счетов расчетных операций. Формирование счетных рубрик по учету расчетов прошло два этапа развития. Сначала частные счета отдельных контрагентов были сведены в коллективные счета. Затем получили развитие специализированные счета по учету однородных расчетов. Так, до 70-х гг. XIX в., а на некоторых предприятиях и до конца этого века, счета открывались для каждого участника сделки. Позднее были образованы коллективные счета: счет Покупателей (ТПТ ЯБМ, ТД "В. и Ф. Вахрамеевы", АО "Гаврило-Ямская мануфактура льняных изделий A.A. Локалова", Товарищество нефтяного производства "Бр. Нобель", Товарищество производства минеральных масел "В.И. Рагозин и К0" и др.); счет Разных лиц (свинцово-белильный и краскотерочный завод П.С. Сорокина. Товарищество производства минеральных масел "В.И. Рагозин и К°", АО "Гаврило-Ямская мануфактура льняных изделий A.A. Локалова". ТД "В. и Ф. Вахрамеевы", ТПТ ЯБМ); счет Дебиторов и счет Кредиторов (Бельгийское анонимное общество трамваев и применения электричества в г. Ярославле, АО "Наследники H.A. Вахрамеева", Товарищество Норской мануфактуры, АО "Наследники И.Н. Дунаева"). На примере ТПТ ЯБМ можно проследить, как распадался коллективный счет Разные счеты. От него отделились счета учета расчетов с банками по дисконтированнымвекселям (187778 г.). с маклерами (1878-79 г.), с банками по вкладам (1887 г.), онкольным ссудам (1895 г.), со служащим (1894 г.), с внешними контрагентами (1895 г.). Таким образом, один объект учета (отдельный контрагент) сменился другим (вид расчетной операции).

Принято считать, что традиционный бухгалтерский учет не признает объектам счетных записей обязательства по договорам, заключенным, но в равной степени не исполненным сторонами на дату отчета. В современной литературе разрешение этого вопроса отнесено в будущее [М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера, с.301], однако вопрос был успешно разрешен и в прошлом. В ТПТ ЯБМ с 1877-78 г. обязательства по поставкам сырья и материалов принимались к учету с момента заключения контракта и получения счета поставщика. С середины 90-х гг. XIX в. и до 1917г. учитывались только условные обязательства по поставке хлопка, выполнение которых могло быть спрогнозировано достаточно точно. При составлении проводки, таким образом, преимущество отдавали правовой, а не экономической оценке обязательств постоянных и надежных партнеров.

Система счетов по учету расчетных операций приобрела гибкость, позволяющую легко оперировать этими счетами. Для вновь возникших операций, не имеющих существенного значения, не открывали специальных счетов. Так, корреспонденция счетов по учету простых векселей могла быть преобразована для отражения операций с переводными векселями (ТД "В. и Ф. Вахрамеевы", ТПТ ЯБМ).

В литературе конца XIX - н. XX вв. не было однозначной оценки операции учета векселей и единого варианта ее отражения на счетах. Одни авторы полагали, что учтенный вексель должен числиться в учете дисконтанта, другие считали, что его следует списать с баланса. На ярославских предприятиях (ТД "В. и Ф. Вахрамеевы", ТПТ ЯБМ до 1877-78 г.) использовались оба варианта с небольшими изменениями, обусловленными сложным характером расчетов по учтенномувекселю. Ранее, чем в литературе началась дискуссия о возможности применения парных счетов для отражения условных обязательств по учтенному векселю, они использовались в ТПТ ЯБМ. Записи с использованием парных счетов выполнялись без каких-либо существенных изменений в течение 40 лет (с 1877 по 1917 гг.).

Если смотреть на прошлый опыт учета на ярославских предприятиях с точки зрения современного использования, то наибольшую ценность имеет практика ведения счетов и счетных записей по учету производства. Во второй половине XIX в. еще не были выработаны рекомендации по ведению счетов производственного учета. Этот недостаток отчасти восполнялся описанием личного опыта авторов - ревизоров или бухгалтеров предприятий (П.И. Рейнбот, А.П. Вышомирский. Э.П. Мирза и др.). Анализ записей в учетных книгах показал, что производственный учет, защищенный коммерческой тайной, был намного совершеннее известного по публикациям.

Первые сведения о ведении счетов учета затрат на производство на ярославских предприятиях относятся к началу 70-х гг. XIX в. (ТПТ ЯБМ, Товарищество Норской мануфактуры). Счета открывались для отдельных производств или переделов (например, счета Чесальни, Выпрядки, Ткачества, Белильни). К началу XX в. счета и счетные записи по учету производства отражали разные схемы обобщения затрат, соответствующие технологии производства (Спичечная фабрика АО "И.Н. Дунаевых", ТПТ ЯБМ). предпродажной подготовке продукции (табачная и спичечная фабрики АО "И.Н. Дунаевых". ТПТ ЯБМ), уровню материалоемкости изделий.

Не позднее, чем с 1882-83 финансового года в ТПТ ЯБМ была создана система обобщения затрат на счетах бухгалтерского учета, основанная на разделении счетов учета затрат и счетов калькуляционных расчетов. Первые обобщали затраты по производственным переделам (процессам), а вторые - издержки, формирующие себестоимость калькуляционной единицы (1 пуд пряжи определенного сорта; 1 пуд. кусок и аршин ткани определенного сорта). Калькуляционныесчета не включались в главную книгу, они велись как отраженные. При этом издержки, участвующие в калькуляционных расчетах, не обязательно включались в затраты переделов (процессов). Так, например, амортизация рассматривалась как чисто финансовый процесс и на счетах главной книги списывалась на уменьшение прибыли. Вместе с тем, при исчислении себестоимости калькуляционной единицы она включалась в издержки, так как конкурентный рынок хлопчатобумажной продукции требовал реальной оценки затрат на отдельные виды продукции.

Отделение производственного учета от калькуляционного имело ряд положительных следствий. Издержки производства были сгруппированы в системе счетов главной книги по трем основаниям: видам производства, видам вырабатываемой продукции (производственным переделам), статьям затрат. Счета статей производственных расходов обеспечивали прямое списание издержек на переделы и процессы, и сумма расходов для распределения по условной базе была минимальной. Развернутая номенклатура счетов производственных переделов и статей затрат позволяла в системном учете получать сведения о расходах по сметным статьям и центрам затрат.

Вслед за производственным учетом совершенствуется практика учета продаж продукции. Счет продаж, как чистый результатный счет, описанный в литературе в 1891 г. A.M. Вольфом, в ТПТ ЯБМ использовался с 1876 г. История его появления связана с созданием двух самостоятельных бухгалтерий: торговой и фабричной. При разделении главной книги в фабричной бухгалтерии остались инвентарные счета готовой продукции и тогда в торговой бухгалтерии был открыт новый счет для учета расчетов по продажам и финансовых результатов от этой операции.

В конце XIX - н. XX вв. одним из регуляторов показателей продаж являлся учет скидок с продажной цены продукции (дисконта в продажном счете). Совершенствование учета скидок со счета на ярославских предприятиях было связано с поиском варианта корреспонденции счетов, при котором достигаются противоположные на первый взгляд пели: отражение максимальной дебиторской задолженности при минимальном размере прибыли от сделки. Первая отвечала интересам предприятия при взыскании долгов покупателей; вторая - соответствовала принципу осторожной оценки финансового результата. В ТПТ ЯБМ и Роменской фабрике АО «Наследники И.Н. Дунаева» эта задача была решена путем разделения на счетах результатов двух операций: продажи продукции и предоставления коммерческого кредита покупателям.

В конце XIX в. счета доходов и расходов открывали для каждого вида деятельности. Для учета спекулятивной деятельности помимо счета продаж вели счет Разниц от курса. Результаты финансовой деятельности обобщали на счете Интересов, комиссионной - на счете Комиссии. На ярославских предприятиях счет Интересов впервые встречается в учетных книгах за 1871г. (Товарищество Романовской льняной мануфактуры); счет Текущих расходов - с 1874г. (ТПТ ЯБМ); счет Домашних расходов - с 1882г. (ТД "Нк" Сакина"); счет Разниц от курса - с 1878г., счета случайных прибылей и убытков - с 1879г. (ТПТ ЯБМ). Таким образом, счет прибылей и убытков постепенно был преобразован в счет баланса доходов и расходов.

Совершенствование процедуры распределения прибыли в акционерных обществах (товариществах на паях) привело к образованию счетов по учету прибыли в распоряжении собственника (чистой прибыли). С конца XIX в. на ярославских предприятиях стало правилом ведение двух счетов чистой прибыли: чистой прибыли к распределению (счет Прибыли 1913-14г. в ТПТ "Н. Понизовкина Свья", счет Чистой прибыли в ТПТ "Н.П. Пастухова НМ1", счет Прибыли на 1 января 1. года в ТПТ ЯБМ и др.) и остатка нераспределенной прибыли в обращении (счет Оборотного капитала в ТПТ ЯБМ и ТПТ "II. Понизовкина Свья", счет Нераспределенной прибыли в АО "Наследники H.A. Вахрамеева", счет Остатков прибыли прежних лет в ТПТ "Н.П. Пастухова Нки"). На последнем счете год за годом накапливалась сумма чистой прибыли в обороте, которая не могла быть изъята.

Таким образом, в диссертации были рассмотрены модели учета, восстановленные по учетным книгам предприятий ярославской губернии в XIX - н. XX вв. Для них характерны:

• системный подход к формированию перечня счетов главной книги;

• многообразие способов отражения на счетах отдельных хозяйственных операций;

• соответствие счетных моделей целям управления;

• динамизм развития счетных планов;

• гибкость в приспособлении к меняющимся условиям хозяйствования;

• оптимизация счетных записей.

Опыт начала XX в. заключал возможности для выбора направлений развития счетных планов. ".Не в уравнивании, а в различности покоятся большие возможности развития. - писал Э. Шмаленбах. - Уравнивание должно иметь особо зрелые предпосылки, прежде чем можно было бы к нему приступить" [Шмаленбах Э. с. 8].

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Львова, Дина Алексеевна, 2002 год

1. Андрианов В.И. и Соловьев В.В. Гаврилов-Ямские ткачи. Ярославль: Книжное издательство, 1963г. 119 с.

2. Ахматов И. Итальянская или опытная бухгалтерия. издана с помощью славнейших авторов Де-Лапорта и Крузе в пользу российского купечества Иваном Ахматовым, т.1 Спб., печатано при Артиллерийской комитетской типографии. 1809. Т.1. 8., VIII. 347с.

3. Барац С.М. Курс вексельного права в связи с учением о векселях и вексельных операциях. Спб., Типография Высочайше утвержденного Товарищества "Общественная Польза". 1893.

4. Барац С.М. Курс двойной бухгалтерии. Изд. 3-е. СПб.: Типография М.М. Стасюлевича. 1912. 834 с.

5. Бахчисарайцев Г.А. Отзыв на Учебник Двойной сельскохозяйственной и торгово-промышленной бухгалтерии в связи с сельским хозяйством, торговлею и промышленностью" М.Е. Харитоненко // Бюллетени Московского Общества Бухгалтеров. 1909. - №3. - С.46-53.

6. Безруких П.С. Как работать с новым Планом счетов. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет". 2001. - 112 с.

7. Бек Ю.Э. Учеты и отчеты в бумагопрядильном производстве. М.: Типо-литография Т-ва "Владимир Чичерин", 1910. 48с.

8. Бельмер Ф.И. Отчеты предприятий, обязанных публичною отчетностью, и вопрос о парных счетах при составлении отчетов // Бюллетени Московского Общества бухгалтеров, 1909, №3. С.21-27.

9. Бельмер Ф.И. Элементарный курс коммерческой арифметики и двойной бухгалтерии. М.: Высочайше утвержденное товарищество типо-литографии Владимир Чичерин в Москве. 1899.

10. Бокк. Опытный бухгалтер или легчайший способ научиться бухгалтерии, в короткое время без помощи бухгалтера. С прил. образцовых книг и словаря употребительнейших технических слов. Сост. Бухгалтер Бокк. Спб., тип. К. Крайя, 1847. 2., 94 с.

11. Буттер И. Краткое обозрение торговли и счетоводства или Наставление приспособиться к исправному счетоводству без руководства бухгалтера. Соч. Ивана Буттера. М., тип. Лазаревых ин-та вост. Яз. 1836. 32. III. 5. с.

12. Бурышкин ПЛ. Москва купеческая: Мемуары / Вступ. Ст., коммент. Г.Н. Ульяновой, М.К. Шацилло. М.: Высшая школа, 1991. - 352 с.

13. Вавилов И.С. Беседы русского купца о торговле. Спб., 1846.

14. Вавилов И. С. Очерк коммерческой бухгалтерии и терминологии, составленный И. Вавиловым. Спб.: Тип. Штаба Отд. Корпуса внутренней стражи. 1843. 2., VI, 108 с.

15. Варенцов H.A. Слышанное. Виденное. Передуманное. Пережитое / Вступ. статья, сост. подг. текста и коммент. В.А. Любартовича и Е.М. Юхименко. М.: Новое литературное обозрение, 1999. 848 с.

16. Васильев-Яковлев М.П. Фабричные учеты и калькуляция пряжи в связи с механическою технологиею волокнистых веществ. Пособие для фабричных бухгалтеров, а также для коммерческих училищ и торговых школ. М.: Типолитография т-ва И.Н. Кушнерев и К, 1899-1902.

17. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. М.: Издание Всероссийского Центрального Союза Потребительных Обществ (Центросоюза), 1925. 447с.

18. Вольф A.M. Инвентарь и баланс // Счетоводство, 1891.

19. Вормс А.Э., Данилова E.H. Источники торгового права (за исключением морского права) М.: Издание книжного магазина "Высшая школа", 1918. 592 с.

20. Галаган A.M. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. М.: Типография Д. Чернышев и Н. Кобельков, 1912.

21. Галаган A.M. Счетоводство в его историческом развитии. M.-JL: Государственное издательство, 1927.

22. Гальперин С.И. Учебник русского торгового и вексельного права. Вып. 1-й: Часть общая и учение о субъектах и объектах торговых действий. Екатеринослав, 1907.

23. Гальперин Я.М. Временные и парные счета (очерки по теории балансоведения). Тифлис, 1926.

24. Гожев А., Цветков И. Сборник гражданских законов. СПб.: В Государственной типографии, 1885. VII+909+XXV

25. Горбачев И.А. Общественное и научное значение счетоводства и правовое положение бухгалтеров в России. М.: Типография Т-ва Рябушинских, 1918.

26. Грязнов А.Ф. Ярославская большая мануфактура за время с 1722 по 1856 г. М.: Синодальная типография, 1910. 552 с.

27. Гуляев А.И. Инструкция для организации и ведения счетоводства в больших предприятиях. Москва, 1903. 58 с.

28. Гуляев А.И. Курс бухгалтерии. Пособие для учеников коммерческих учебных заведений. Ч. 1-3. М. К.И. Тихомиров. 1906-1907.

29. Гуляев А.И. Курс фабрично-заводского счетоводства. Ч. 1 2. М., 1905. [2], 391, [2].

30. Гуляев А.И. Счетоводство как фактор развития льняного дела. Доклад А.И. Гуляева на 1-м Всероссийском съезде представителей льняного дела 3-6 января 1911. М.: Типография т-ва И.Н. Кушнарев и К", [1911].

31. Гуляев А.И. Торговое дело. Справочная книга для лиц, занимающихся торговыми и конторскими делами. М., 1906. - 354 с.35. фон Дитмар Н.Ф. Основы счетоводства , (По новой форме). Харьков, типо-лит. И.А. Цедербаум, 1907 г. 123 с.

32. Добровольский A.A., Ципкин П.С. Устав торговый с разъяснениями и комментариями. СПб.: "Законоведение", 1914.

33. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Учебн. пособие для вузов / Пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; Предисловие проф. П.С. Безруких 3-е изд. перераб. и доп. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 783 с.

34. Ежегодник Министерства Финансов. Выпуск 1901 г. Спб. 1902. 799 с.

35. Езерский Ф.В. Русская самоповерочная тройная система счетоводства, предлагаемая Ф.В. Езерским. Изд. 8-е. В 3-х частях. СПб. М„ 1901.

36. Иванов Д.Г. Записки по счетоводству. Теория счета. Харьков, тип. "Мирный труд". 1916. 60с.

37. Кипарисов H.A. Анализ баланса. М.: Техника управления, 1929. 106 с.

38. Кларк и Немчинов. Счетная наука. Нарва: Типография И.В. Шульца, 1831. Ч. 1 XII, 327 с. Ч. 2 XVI, 156 с. Ч. 3 2., IV, 281-55 с.

39. Ключ Коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и произвождение щетов купеческих. СПб, 1783.

40. Константинов Н. Новый простой способ ведения купеческих книг, показывающий состояние долгов действительных и страдательных по каждому роду отдельно, в частности и в общей массе. Спб., тип. Эдуарда Веймара, 1852, 3. III. 60 с.

41. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 512 с.

42. Комментарий изменений в Плане счетов: основные хозяйственные операции / под ред. С.А. Николаевой. М.: "Аналитика-Пресс", 2001. - 240 с.

43. Комментарий к новому Плану счетов бухгалтерского учета / A.C. Бакаев. Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др.; Под ред. A.C. Бакаева. М.: Информационное агенство "ИПБ-БИНФА", 2001. - 435 с.

44. Коммерческая энциклопедия М. Ротшильд. Настольная справочная книга по всем отраслям коммерческих знаний. Т.2 /репринтное воспроизведение издания В.Э. Форселлеса. СПб., 1901/. М.: Скорпион, 1993. 489 с.

45. Корольков И.И. Доклад "О результатах исследования постановки счетоводства, отчетности и контроля в предприятиях Гг. Наследников И.Н. Терещенко". Киев, 1912.

46. Краткое руководство к изучению счетных дел. Спб., тип. А. Сычева. 1841. 211с.

47. Крупнейший лакокрасочный. История завода "Свободный труд". 1890-1968. Ярославль, 1970. 158 с.

48. Куртин К. Карманная бухгалтерия для желающих научиться в короткое время простой и двойной бухгалтерии во всех ее частях. М. тип. А. Семена, 1840. 146. III с.

49. Пешков В. Несколько слов об отношении гражданского римского права к новым и к русскому, и гражданского права к праву оборотов торговому // Юридический вестник. 1872. Кн.8 и 9.

50. Мейер Д.И. Русское гражданское право (в 2-х ч.). По исправленному и дополненному 8-му изд., 1902. М.: Статут (в серии "Классика российской цивилистики"). 1997. -290с. 455 с.

51. Мирза 11.Э. Нефтяное хозяйство и его бухгалтерия в популярном изложении. Баку: типография Первого типографского т-ва, 1916. 10., 604.

52. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика, 1995.- 304 с.

53. Мудров Э.А. Счетоводство для всех родов торговли. СПб.: Типография департамента внешней торговли, 1846. 343 с.

54. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 663 с.

55. Назаров И.Я. Фабричное счетоводство текстильной промышленности. Фабрик: бумагопрядильной, бумаготкацкой и отделочной (с их отделами). В 2-х частях. М.: типо-лит. Т.А. Подрезкова, 1912. 2., 212.

56. О недостатках счетоводства как тормоза промышленности. М.: тип. лит. В.Ф. Кудинова, ценз. 1896. 16 с.

57. Палий В.Ф. Комментарий нового Плана счетов бухгалтерского учета 2001 г. М.: "Проспект", 2001. -200 с.

58. Палий В.Ф, О новом плане счетов бухгалтерского учета П Бухгалтерский учет. 1999. №12. С. 97-101

59. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета // Бухгалтерский учет. 2001, №7, с.72-78.

60. Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1979. - 304 с.

61. Патров В.В. О новом плане счетов бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2001. - 80 с.

62. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1994. - 320 с.

63. Петр Великий в его указах о народной промышленности. Протокол Московского юридического общества 29 мая 1872 г. // Юридический вестник. 1872. Книжка 10, 11. 12. Октябрь, ноябрь и декабрь. М„ тип. Моск. Ун-та (Катков и К"). С. 7-21.

64. Петров Ю.А. Коммерческие банки Москвы. Конец XIX в. 1914г. М.: "Российская политическая энциклопедия" (РОССПЭН), 1998. 368 с.

65. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. М.: Информационное агентство ИПБ-БИНФА, 2001. - 176 с.

66. Погрузов А. Теория счетов // Счетоводство. 1889. - №40. - С. 492-493.

67. Попов А.З. План счетов золотопромышленного предприятия /7 Счетоводство. 1891. -№7.-С. 107-108.

68. Почтенный купец или бухгалтерия, показующая, каким образом производить собственный по комиссиям и товарищеский торг, как в государстве, так и вне оного водою и сухим путем. СПб., 1790.

69. Прокофьев A.B. Курс двойной бухгалтерии. Руководство для коммерческих и реальных училищ и для лиц, занимающихся конторскими и торговыми делами. 2 изд. М.1885. 372 с.

70. Прокофьев A.B. Курс двойной бухгалтерии. Изд. 12е исправленное и дополненное. М. 1916. 380 с.

71. Промышленность и техника. Энциклопедия промышленных знаний. Том VIII. Обработка волокнистых веществ. Перевод с нем. С дополнениями под ред. проф. Д.П. Коновалова и адъюнкт-проф. С.А. Ганешина. С. Петербург: Книгоиздательское Товарищество "Просвещение".

72. Пятов M.JI. Бухгалтерский учет и оформление договоров. Практическое пособие. М.: ПБОЮЛ Гриженко Е.М., 2000. 544 с.

73. Рейнбот П.И. Полный курс коммерческой бухгалтерии. Изд. 2-е. передел, и умноженное. СПб. М„ 1876, 4., IV, 375 с.

74. Рейнбот П.И. Фабричное счетоводство. Спб., М., М.О. Вольф, 1875. 2., II, [4], 139 с.

75. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Я.В. Соколова. -М.: Финансы и статистика, 2000. 160 с.

76. Ришар Ж. Соколов Я.В., Ковалев В.В. Европейские планы счетов // Бухгалтерский учет, 1996, №9

77. Розенберг Л.Я. Методы обследования постановки учета в промышленных предприятиях. Вопросы бухгалтерской практики. Сборник статей под ред. проф. М.С. Гальперина. Украинское научное издательство, 1928. С. 37-51.

78. Россия. Полное географическое описание нашего отечества: Настольная и дорожная книга для русских людей / Под. ред. В.П. Семенова. Т. 1 . Московская промышленная область и Верхнее Поволжье. СПб., 1899.

79. Россия: Энциклопедический словарь. Л.: Лениздат, 1991. - 922 с.

80. Свод законов Российской Империи, издания 1857г. T.XI, часть II. кредитный, торговый, о промышленности фабричной и заводской, и устав ремесленный. СПб.: В Типографии Второго Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии, 1857.

81. Сериков И. Совершенный счетоводец или краткое и ясное руководство к бухгалтерии вообще. СПб.: в Типографии при Кадетском Корпусе. 1804.

82. Сивере Е.Е. Общее счетоводство. Изд. 4-е. СПб.: Издание А.Э. Винеке, 1915. 430 с.

83. Сивере Е.Е. Торговое счетоводство и сношение с банками. Пг., 1917.

84. Сивере Е.Е. Учебник счетоводства для торговых школ. Петр.: Издание А.Е. Винеке. 1918. 396 с.

85. Скоробогатов В. Цеховое счетоводство с образцами книг и документов и практическим примерами. Руководство для изучения счетоводства в цехах предприятий. Сост. В. Скоробогатов. Изд. 1-е. Новочеркасск, тип. Ф.А. Сладкова. 1913. 2. 71, [4] с.

86. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: Аудит ЮНИТИ. 1996.-638 с.

87. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 367с.

88. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. -496 с.

89. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991.-400 с.

90. Соколов Я.В. План счетов и реформирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. -2000. -№12. С. 38-41.

91. Соколов Я.В. Ковалев В.В. Отчетность в России конца XIX начала XX вв. // Бухгалтерский учет. - 1993. -№9. - С. 40-43.

92. Таранков В.И. Ценные бумаги Государства Российского. Тольятти: Малое издательское предприятие "Интер-Волга", 19 . 648с.

93. Тер-Каспарянц А.И. Краткие очерки по нефтепромышленно-заводскому счетоводству. СПб.: типо-литография Б.М. Вольфа, 1897. 4., 43с.

94. Федоров А.Ф. Торговое право. Одесса: Славянская типография Е. Хрисогелос. 1911. 896 с.

95. Функ Я.И. и др. Акционерное общество: история и теория (Диалектика свободы) /Я.И. Функ, В.А. Михальченко, В.В. Хвалей Мн.: Амалфея, 1999 - 608 с.

96. Хмельницкий Д.А. Что такое двойная бухгалтерия? Ярославль, 1919. 49с.

97. Цветаев П. Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще. П. Цветаев. М. тип. Лазаревых ин-та вост. яз., 1837. 2. VI, 136с.

98. Цветков Н. Счетоводство акционерных компаний по способу двойной бухгалтерии. Составленное Н. Цветковым. Санкт-Петербург, в тип. Якова Трея. 1858. 20 е.

99. Цитович П.П. Обязательства по русскому гражданскому праву. Конспект лекции, читанных ординарн. Профессором университета Св. Владимира П.П. Цитовичем. Киев, Тип. И.И. Чоколова, 1894.

100. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Издательство "Экономическая жизнь". 1926. 575 с.

101. Шершеневич Г.Ф. Курс торгового права. Том 1. Часть 2. Право материальное. Казань: Типография Императорского Университета. 1889. 160 с.

102. Шершеневич Г.Ф. Учебник торгового права /по изданию 1914г./. Фирма "СПАРК". 1994. 335 с.

103. Шмаленбах Э. Счетные планы. Л., 1928.

104. Шнейдман Л.З. Рекомендации по переходу на новый план счетов. М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. - 96 с.

105. Щетинин-Какуев К. Счетоводство по бумагопрядильному и ткацкому производству. Ч. 2 // Счетоводство. 1891. -№1, №12, №15.

106. Энциклопедический словарь Т-в Брокгауз и Ефрон.

107. Ярославская большая мануфактура. М.: тип. И.Д. Худякова. 1896. 51 с.

108. Ярославский край в "Энциклопедическом словаре" Брокгауза и Ефрона / под ред. A.M. Селиванова. Ярославль, 1996. - 272 с.

109. Ярославский опытно-промышленный нефтезавод им. Д.И. Менделеева. Ярославль: Верхне-Волжск. Кн. Изд., 1969. 76 с.

110. Ярославский химический. История Ярославского лакокрасочного завода "Победа рабочих". 1838-1973 гг. Ярославль, 1976. 183 с.

111. Edwards J.R. A History of Financial Accounting. London, 1989.

112. Hermanson R.H., Edwards J.D., Salmonson R.F. Accounting Principles. Illinois: Homewood.

113. Kaplan R.S. The Evolution Of Management Accounting. Accounting: History and Though / Edited by T.A. Lee. N.Y. & London: Garland Publishing inc., 1990. V.II

114. Solomons D. The Historical Development of Costing. Accounting: History and Thought / Edited by T.A. Lee. N.Y. & London: Garland Publishing inc., 1990. V.II . P.36-82.

115. Windjum J. Accounting In Its Age of Stagnation. The Accounting Review. 1970. October.

116. Опубликованные документы 1. Заключение по проверке счетоводных сведений за 1895, 1896 и 1897 годы и отчета за 1897 год Товарищества Ярославской Большой Мануфактуры. 19 с.

117. ТПТ на паях "Николая Петровича Пастухова наследники". Инструкция правления по счетоводству и отчетности. М., Типо-литография Т.А. Подрезкова, 1916. 22 с.

118. Устав Высочайше утвержденного Акционерного общества "Наследники Николая Андреевича Вахрамеева" в Ярославле. Ярославль: Тип. Губ. Правления. 1907. 34 с.

119. Устав Торгово-промышленного товарищества ЯБМ. М.: Тип. К.Ф. Александрова и К. 1896. 31с.

120. Устав промышленно-торгового товарищества на паях "Никиты Понизовкина сыновья". СПб.: Типография В.Ф. Киршбаума, 1911. 34 с.

121. Неопубликованные архивные документы Государственный архив Ярославской области (ГАЯО)

122. Фонд 643. Акционерное Общество И.Н. Дунаева. On. 1. Д. 88, 91, 102. 105. 142

123. Фонд 646. Ярославский свинцово-белильный и краскотерочный завод Н.С. Сорокина. On. 1. Д. 249

124. Фонд 652. Торговый дом Наследников П.А. Сакина. On. 1. Д. 3

125. Фонд 656. Табачная фабрика торгового дома Ф.Е. Вахрамеева с с-ми в г. Ярославле ("Феникс"). On. 1. Д. 5, 9, 10, 23, 26, 37, 43, 48, 52, 57, 62, 69, 79, 97, 107. 116. 127, 155. 189, 205,227.254,284,376,384

126. Фонд 658. Товарищество Романовской льняной мануфактуры. On. 1. Д. 5, 236

127. Фонд 661. Акционерное Общество наследников H.A. Вахрамеева. On. 1. Д. 5, 46. 79, 90

128. Фонд 668. Ярославское агентство Общества "Мазут". On. 1. Д. 6

129. Фонд 669. Товарищество производства минеральных масел "В.И. Рагозин и К°". Оп.1. Д. 28. 46. 60

130. Фонд 675. Ярославское товарищество Норской мануфактуры. On. 1. Д. 364. 365. 533. 534

131. Фонд 676. Акционерное Общество Гаврило-Ямской Мануфактуры льняных изделий A.A. Локалова. Он. 1. Д. 5, 83, 251. 256. 390. 2612, 3982

132. Фонд 682. Бельгийское Анонимное Общество трамваев и применения электричества в г. гор. Ярославле. Оп. 1. Д. 27, 41, 50.

133. Фонд 966. Товарищество нефтяного производства Бр. Нобель. Оп.1. Д. 165

134. Фонд 968. Торгово-промышленное товарищество "Никиты Понизовкина сыновья". Оп. 1. Д. 90. 565, 695, 695а, 1124, 1134

135. Ярославский музей-заповедник

136. Шкаф8-пол.-4-пап.1. ЯМЗ-33873. Счет Разных Лиц Правления ТПТ Ярославской большой мануфактуры приложение к отчету Правления за 1906г.