# 

# История развития бухгалтерского учёта

## План

1. Лука Пачоли — автор «Трактата о счетах и двойной записи»

2. Возникновение бухгалтерского учета как науки

3. Развитие западных школ бухгалтерского учёта

4. Формирование учёта в России

**1. Лука Пачоли — автор «Трактата о счетах и двойной записи»**

Лука Пачоли (1445-1515) выдающийся итальянский математик, написавший первую печатную книгу по бухгалтерскому учету. Он родился в маленьком провинциальном городке Борго Сан-Сеполькро. Мальчиком его отдают учиться в мастерскую художника Пьеро делла Франческа, который был не только художником, но и ученым. Л. Пачоли, прирожденный математик, был влюблен в мир чисел так же, как его учитель. Девятнадцатилетним юношей Пачоли переезжает в Венецию и становится воспитателем сыновей богатого купца. Он помогает отцу учеников в ведении конторских книг. В 1470г. он написал учебник по коммерческой арифметике для своих воспитанников. В том же году он переехал в Рим, где поселился в доме архитектора, ученого, писателя и музыканта Леона Батиста Альберти, оказавшего огромное влияние на духовный мир Пачоли.

В 27-летнем возрасте Пачоли, покинув Рим, постригся в монахи, чтобы полностью отдаться науке. Монашество вводило Л. Пачоли в определенную культурную среду, давало возможность продолжить образование. После пострижения он живет на родине, в Сан-Сеполькро. В 1477г. Л. Пачоли — профессор математики университета Перуджи. Он оказался хорошим лектором, ему продлевают срок преподавания на кафедре. Готовясь к чтению лекций, Л. Пачоли написал конспект курса в виде книги. Рукопись ее хранится в Ватиканской библиотеке.

В 1480г. прервав педагогическую деятельность, Пачоли переезжает в Зару и в течение 7 лет занимается философией, математикой. В 1487г. его приглашают на кафедру в Перуджу, где он сочетает педагогическую деятельность с научной — пишет энциклопедический труд по математике. В 1488г. Л. Пачоли переезжает в Рим, где был принят в штат епископа Пьетро Валлетари. Здесь он выступает с публичными лекциями, изготавливает модели геометрических тел. В 1490г. Пачоли возвращается на родину, в Борго Сан-Сеполькро .

1494 год-год выхода в свет знаменитого "Трактата 9 о счетах и записях", помещенного в фундаментальном труде "Сумма арифметики, геометрии, учении о пропорциях и отношениях". В своей работе автор специально выделяет отдел 9, посвященный вопросам применения математики в коммерческом деле. В отдел входят 12 трактатов: о товариществах, об арендах, о векселях и вексельных сделках, процентных вычислениях, счетах и записях и т.д. Бухгалтерский учет Пачоли трактует как прикладную математическую дисциплину. Печатная работа приносит ему славу, трактат переводят на множество языков. Л. Пачоли приглашают в Миланский университет (1496-1499) на кафедру математики.

В Милане он начал писать свою вторую книгу "Божественная пропорция". Работу над ней Л. Пачоли продолжает во Флоренции, в Венеции, снова во Флоренции, в братстве монастыря Святого Креста. В рукопись им вложены иллюстрации Леонардо да Винчи, содержание бесед с ним, воспоминания и трактат его учителя Пьеро делла Франческа. В 1508г. Лука Пачоли в Венеции, он один из лучших математиков Европы. Выходят в свет его рукописи: перевод сочинений Евклида (1508) и книга "Божественная пропорция" (1509). В библиотеке Болонского университета хранится рукопись неизданной работы Л. Пачоли "О силах в количестве". В 1510г. Л. Пачоли покинул Венецию, получив место приора монастыря в родном Сан-Сеполькро.

В 1514г. Лев X восходит на папский престол. Лука Пачоли назначается лектором математических дисциплин в Римской академии. Однако предположительно в 1515 году он умер и был похоронен на кладбище в Сан-Сеполькро.

## 2. Возникновение бухгалтерского учета как науки

История науки (от греч. ictoria — повествование, рассказ об узнанном, исследованном) — отражение многовекового развития познавательной деятельности человечества. Она позволяет показать процесс становления проблем и их решений, научить объективности в оценке нового. Изучая историю, бухгалтер не может ее изменить, но способен переосмыслить. Пифагор говорил: "Начало — половина целого". То же самое можно сказать и относительно зарождения учета. Он возникает вместе с человеческой цивилизацией 6 тысяч лет тому назад. И первые его шаги имели огромные последствия для истории.

Потребности хозяйственной жизни вызвали развитие учета, что в свою очередь стимулировало рост цивилизации, особенно таких неотъемлемых ее частей, как письменность и математика. Первые следы развитых систем учета находят в долинах рек Тигр, Нил, Евфрат.

В Древнем Египте несколько тысяч лет тому назад научились делать папирус, на свитках которого регистрировались факты хозяйственной жизни, проводились инвентаризация имущества и текущий учет получения и выдачи серебра, хлеба и т.д. На папирусе три лица отмечали число ценностей к отпуску, фактический отпуск, выявление отклонений. На документах на отпуск стояла разрешительная резолюция. По окончании дня составлялся отчет. Значительным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков. В учете встречается смета, относящаяся к 2500-2400 гг. до н.э., что подтверждается документами.

Древний Египет-родина счетоводства на свитках папируса ("свободных листах"), в то время как в Вавилонии впервые стали вести учет на карточках, сделанных из мягкой и влажной глины в виде пластинок — "таблеток". Тростниковой палочкой на этих пластинках делали надписи и хранили их в глиняных кувшинах или тростниковых корзинах. Среди сохранившихся первичных "документов" встречаются "наряды" на выполнение работ, ведомости расходов на "заработную плату". При учете материальных ценностей раздельно группировались приходные и расходные документы, выводилось "сальдо".

В Персии рассвет учета приходился на 522-486гг. до н.э. Оплата работы осуществлялась натурой и деньгами по "требованию-наряду". Находившиеся в разъездах чиновники предъявляли письма (командировочные удостоверения) и получали продовольствие по нормам. Бухгалтеры и контролеры регистрировали и факты хозяйственной жизни, и анонимные письма, и назывались торжественно — "глаза и уши царя".

Во времена античного мира учет делает шаг вперед. В Древней Греции учет ведется на дощечках, выбеленных гипсом, или на папирусе. Греция стала родиной первого счетного прибора — абака, доски с желобками, по которым передвигались камешки. Каждый из желобков предназначался для отделения числового ряда. В Древней Греции велся учет материальных ценностей, и только богатые люди назначались на должности с материальной ответственностью. Государству были выгодны недостачи: если кто-то украл 5 драхм, он отдавал государству 50, т.е. покрывал недостачу в 10-кратном размере. Для доказательства достоверности отчетов проводились инвентаризации. Текущий учет велся в хронологическом порядке, производилась разноска хронологических записей.

Чиновники и контролеры составляли отчеты о доходах и расходах государства. В государственном хозяйстве встречались зачетные платежи. Документы о платежах (налогах) распределялись и хранились по срокам. Получение денег (налогов), вычеркивание плательщиков, возвращение списков, сведения о просроченных платежах и неплательщиках способствовали возникновению линейной и нелинейной (позиционной) записи.

В Афинах отчетность носила публичный характер, данные выставлялись вдоль дорог, в народном собрании. Разграничивались учетные и контрольные функции. Ревизор имел равные права с "главным бухгалтером" и в то же время не зависел от него

В Риме записи в учете выполнялись на холсте, папирусе, пергаменте, на деревянных, покрытых воском дощечках. Основные достижения проявились в создании системы учетных регистров. В древнеримской бухгалтерии первая книга предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни: эту книгу в дальнейшем называют мемориалом. Появляются книги-кодексы. При регистрации долгов впервые возникают термины "дебет" и "кредит", но двусторонняя форма расположения чисел носит случайный характер, а не принцип двойной записи. В Риме развивается бюджетный учет; сметные ассигнования и их исполнение отражаются в книге, которую можно рассматривать как первый баланс государственного хозяйства.

Во времена империи систематические записи получили широкое развитие, особенно в финансовом ведомстве в связи с учетом налогов. Открывался лицевой счет на каждого налогоплательщика. В строительстве при оценке сооружений учитывали износ. В промышленном учете калькуляции в то время не было. Был создан аппарат ревизоров и контролеров. Римляне гордились своим учетом, систематизировали его.

В средние века возникла профессия странствующих писцов, составляющих отчеты; инвентарные описи содержат более систематизированные записи; появляются специальные трактаты. В одном из них указано, что “прежде всего подотчетное лицо должно присягнуть в том, что представляет верный законный отчет в полученных доходах за счет господина и, что в свой свиток он включил только законные расходы с полным соблюдением интересов господина. Точно так же и писец должен присягнуть в честном составлении отчета”.

## 3. Развитие западных школ бухгалтерского учёта

В Англии зародился учетный регистр шахматной формы, а в основу учета была положена инвентарная опись.

К 13в. в Западной Европе сложилась определенная система учета кассовых операций. В кассовых книгах отражался учет прихода и расхода. Лица, на которых возлагали ведение кассовых книг, приносили присягу. Для любого исправления записей необходимо было специальное постановление, исправления производил специальный нотариус. Господствующей в Европе была простая бухгалтерия, которая существовала в учете купцов, ведущемся в хронологическом порядке в записных книжках. В Германии и Голландии учет велся как семейная хроника. До 14в. коммерческий учет отставал от учета в монастырском и государственном хозяйствах. В учете допускалась масса ошибок, что объясняется как сознательной фальсификацией, так и неумением точно считать, часто довольствуясь приближенным счетом. Только в 20в. возник принцип учетной достоверности.

В 15-18вв. двойная бухгалтерия получает признание в Европе. У истоков итальянской бухгалтерии мы находим регистры Древнего Рима. Когда кодекс стали вести в денежном измерении, он превратился в главную книгу; когда в нее вписали счет капитала, появилась двойная запись. Затем появились типографические книги. Возникновение печатной бухгалтерии связано с двумя именами: Бенедетто Кортульи и Луки Пачоли. Б. Кортульи — автор книги "О торговле и совершенном купце", в одной из глав которой он пишет о двойной бухгалтерии.

Шли годы, век сменялся веком, появились новые определения бухгалтерскому учету. Немецкий бухгалтер В. Швайкер писал: "Бухгалтерия есть не что иное, как искусная запись, или описание торговых и иных сделок, домашнего хозяйства, доходов ренты и тому подобных операций при получении покупке, отсылке, продаже и других явлений, которая правильным и искусным способом применения могла бы безошибочно, немедленно и без затруднений привести к конечному результату". Большим достижением В. Швайкера было умение свести факты хозяйственной жизни торгового предприятия к 150 стандартным проводкам.

В разработках английских бухгалтеров выделяются амортизация, формы счетоводства и теории счетов. Во Франции Ф. Кенэ писал, что учет "является одной из отраслей управления, отличающейся крайней сложностью и наиболее склонной к неустройствам". Ф. Менигр впервые ввел сложную проводку. Ж. Савари настаивал на необходимости ведения как основных, так и вспомогательных книг. Таким образом, он делил счета на синтетические и аналитические.

Американская форма счетоводства 18-19вв. впервые предложила начало теории бухгалтерского учета. Бухгалтер Э. Дегранж считал необходимым объединить хронологические и систематические записи в книгу-журнал. В 1673г. М. де ла Порт ввел во французский язык слово "comptabilite" — "счетоводство", которое с тех пор используется во Франции и вошло в другие языки, в том числе и русский.

Постепенно учет становится предметом научной деятельности. Первые ученые-бухгалтеры показали недостаточность применяемых форм и стали конструировать специальные категории. В конце 19 века из практики выделилась категория, появились новые методологии, вычислительные приборы и аппараты. В конце 19 — начале 20 вв. учет становится наукой.

## 

## 4. Формирование учёта в России

Учет в России формировался и испытывал влияние европейской бухгалтерской мысли. Учет велся в монастырях, поместьях, домашнем хозяйстве, торговле и ростовщичестве, строительстве и промышленном производстве. В монастырях существовал сложный порядок распределения обязанностей и учета: материальная ответственность за все ценности распределялась солидарно с казначеем (ответственным за денежные суммы); казначей хранил ключи от складов; смотритель (ревизор) опечатывал склады. Для денежных доходов открывалась книга, где указывались дата, источник поступления, расход смотрителем или казначеем. Велись книги сведений об урожае, списании продуктов.

В поместьях учет начинается с 17в. Объект учета — крепостные. Учет крепостных велся как синтетический, а скота, инвентаря — как аналитический. Проводилась инвентаризация людей и ценностей. Записи велись или на бирках, или в книге. Отработанное на барщине время регистрировалось в табеле. Кроме табеля велись: 1)хлебная книга; 2)денежная тетрадь; 3)тетрадь учета поборов с мужиков; 4)домашний журнал о жалобах, побегах, сведения о рождении и смерти крестьян.

В домашнем хозяйстве основу учета составляла смета. Во второй половине 18в. в учете возникает направление в создании науки домоводства. Предлагалось ведение ежедневной книги-журнала движения провизии и с записями о выделении провизии для господ и слуг. По окончании месяца выводились остатки, т.е. подводились итоги.

В торговле в средневековой России применялся контокоррент. Он возник в кредитных предприятиях. Контокоррентные счета вели в карточках. В учете товаров преобладал партионный метод, в розничной торговле учет велся по стоимостной схеме. Начиная с 16в. проводилась сверка расчетов, а в конце 16-начале 17в. появился первый труд о торговле. В 1834г. бухгалтерский учет уже регламентировался Законом о порядке ведения купцами торговых книг, в котором отражались порядок и форма учета в торговле [оптовой, розничной и мелочной торговли), в учете велись книги: 1)товарная, 2)кассовая, 3)расчетная, 4)документальная, в которой перечислялись акции, векселя и т.д. В оптовых предприятиях необходимо было вести: 1) журнал хронологической регистрации; 2) книги счетов; 3) книги корреспонденции; 4) Главную книгу.

В строительном и промышленном производстве также велась документация: сметы, приходные и расходные книги денег, книги выполненных работ и т.д.

Значительные изменения в организации учета произошло при Петре 1, который уделял большое внимание подготовке в специальных школам грамотных людей, знающих счет и умеющих вести учетные книги. Для изучения счетоводства по европейскому образцу за границу посылали специальных лиц, переводили на русский язык книги по коммерческому делу. Петр 1 добивался не только точного учета государственных доходов и расходов, но и правильного ведения учета на казенных заводах. Была создана “Ревизия — коллегия”.

В 20в. усилились тенденции развития экономических аспектов учета. Бухгалтерия сблизилась со статистикой, и их методы стали взаимно обогащать друг друга; стали широко использоваться математические методы и разнообразные средства вычислительной техники.

В немецкой школе на первом месте стояли четыре проблемы: балансоведение, формы счетоводства, учет затрат и применение вычислительной техники.

Французская школа в отличие от немецкой, утратившей связи с юриспруденцией, никогда этих связей не порывала. Крупнейшие представители французской школы шли от юридического представления к экономическому.

В 1944г. французский ученый Жан-Батист Дюмарше предложил международный герб бухгалтеров, состоявший из трех Фигур: солнца — бухгалтерский учет освещает хозяйственную деятельность; весов — баланс; кривой Бернулли, символизирующей, что учет, однажды возникнув, будет существовать вечно, и девиза "наука, доверие, независимость". В 1946г. Ж.-Б. Дюмарше умер, а Международный конгресс бухгалтеров в том же году утвердил этот герб как интернациональную эмблему счетных работников.

Школа итальянских бухгалтеров в 20в, уже не создавала, а старалась сохранять и совершенствовать богатое наследие предшественников.

Англо-американская школа отличалась от европейской сугубо практическим, очень простым по идеям подходом к решению бухгалтерских задач, всеобщим запретом на всякую унификацию, высоким престижем ученой профессии. Все это способствовало широкому распространению англо-американской бухгалтерии в мире.

Во всей системе учета России вплоть до 19в. отсутствуют даже намеки на какое-либо теоретическое осмысление. Развитие капитализма в первой половине столетия приводит к стиранию границ, сложившихся между системами учета различных отраслей народного хозяйства. Двойная бухгалтерия из торговли стала проникать в другие отрасли хозяйства, проявились преимущества системы промышленного счетоводства перед торговым учетом. Во второй половине 19-20 в. в России зарождались, формировались новые идеи, которые получили распространение и международное признание. Отечественные достижения в области бухгалтерского учета отвечали уровню мировых стандартов, а во многом и превосходили их. Развитие новых общенаучных направлений оказали глубокое влияние на бухгалтерский учет. Анализ, теория информации, кибернетика, теория управления, использование современных средств вычислительной техники и т.д. во многом способствовали совершенствованию учета.