**Реферат**

**История развития бухгалтерского учета за рубежом. Взаимосвязь этапов развития общества и форм счетоводства.**

Содержание

Введение……………………………………………………………………………….……….…..3

1. История возникновения бухгалтерского учета.………………….……………..……….……4

2. Основные этапы развития бухгалтерского учета…………………...……….…………....6

3. Развитие учета в период раннего средневековья в странах западной Европы…………..…7

4. История развития бухгалтерского учета за рубежом……………………………………...…8

Заключение……………………………………………………………………….….……..…….14

Библиографический список…………………………………………………….….……………15

Приложения

**Введение**

Бухгалтерский учет нельзя понять из бухгалтерских документов. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной жизни, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Предметом счетоводства выступают документы, то есть информация о фактах хозяйственной жизни. В практическом бухгалтерском учете воспроизводятся не сами ценности и не сами факты, а информация о них, заключенная в первичных документах. Бухгалтер извлекает из документа информацию, при этом нужна только та информация, которая может оказать реальное влияние на процессы, связанные с принятием управленческих решений. Бухгалтерский учет представляет хозяйственный процесс в виде единого целого – это продукт сознательной целенаправленной работы бухгалтера.

Во все времена при описании фактов хозяйственной жизни выявлялись общие категории, писание которых мы находим в источниках различных исторических эпох. По мере экономического развития бухгалтерские категории трансформировались, принимая разнообразные формы, связанные с особенностями деятельности людей. Любая бухгалтерская категория, любой счет отражают и в то же время скрывают интересы тех или иных лиц, занятых в хозяйственном процессе. История развития бухгалтерского учета составляет несколько тысячелетий, в течение которых формировались формы и методы учета у различных народов различных стран мира. Современная методология учета, его научные теории и международные стандарты являются закономерным продолжением развития бухгалтерского учета в русле теоретической

преемственности.

Целью данной работы является изучение этапов развития общества и форм счетоводства.

Достижения поставленной цели потребовало постановки и решения следующих основных задач:

- изучение истории бухгалтерского учета;

- рассмотрение основных этапов развития бухгалтерского учета;

- исследование развитие учета в период раннего средневековья в странах западной Европы;

- изучение истории развития бухгалтерского учета за рубежом.

**1. История возникновения бухгалтерского учета**

Рождение учета, его первые опыты скрыты от нас. Все, что мы можем утверждать, это то, что учет возник не сразу. Было время, когда он был не нужен, когда все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека, и не потому, что этот человек имел хорошую память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем требовалось не слишком много. В первобытном обществе хозяйство было не сложнее нашего домашнего, все, что хотели отметить, отмечали без записи. Когда объемы хозяйственной деятельности выросли, потребовались записи.[5, С 16]

Письменность и арифметика создали основу для возникновения учета. Хозяйственная деятельность способствовала его распространению [см. там же].

*Хозяйственный учет в древне мире.* В первобытном обществе домашнее хозяйство было не сложным, поэтому сведений о нем было не слишком много и они свободно помещались в голове одного человека. До появления письменности факты хозяйственной жизни фиксировались в памяти человека. Хозяйственная жизнь развивалась в древнем мире и требовала развития учета, а развитие учета стимулировало рост цивилизации [4, С 6]. По мнению исследователей для возникновения письменного учета, ведения его регистров необходимо несколько условий:

1) развитие хозяйственной деятельности должно было принять достаточно заметные размеры;

2) наличие письменности и элементарной арифметики.

Появление письменности и развитие арифметики создали базу для возникновения учета, хозяйственная деятельность способствовала его повсеместному распространению. Первыми учетными приемами древнего мира были инвентаризация и контокоррент-счета расчетов. По данным археологов первые следы развитых систем учета нашли в долинах рек Нил – Древний Египет, Тигр и Евфрат – Вавилония.

*Древний Египет.* Несколько тысяч лет тому назад люди научились делать папирус, на котором регистрировали факты хозяйственной жизни. Длина свитков составляла 4-5 м, запись велась черной и красной тушью: год писали черной, а месяц и день – красной, частные числа – черной, итоги – красной. На свитках папируса в виде таблиц составляли инвентарные описи. В Древнем Египте (3400 – 2980 годы до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества, позднее прерывная инвентаризация была заменена текущим учетом. Цель учета заключалась в проверке достоверности получения и выдачи серебра, хлеба и других натуральных продуктов. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами: один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск, а третий сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах. Ценности со склада отпускались при наличии u1085 на документах резолюции уполномоченного лица, заведующий складом регистрировал отпуск и прилагал оправдательные документы. Ежедневно составлялись отчеты кладовщиками по движению ценностей по плательщикам и получателям и по наименованию ценностей. Ежедневно составляли сводку данных по складу и по управлению складами, которые содержали уже группировку по наименованию ценностей. Вывод ежедневных остатков возможен в связи с относительно небольшими объемами хозяйственной деятельности. Материальный учет предполагал регистрацию сметных назначений. Регистрация фактов хозяйственной жизни позволяла контролировать выполнение сметных назначений. Документы составлялись в двух или трех экземплярах, а записи делались на черновике и беловике. Таким образом, в Древнем Египте существовала натуралистическая концепция учета, задачей которой было более точное описание движения ценностей в хозяйстве [4, С 6].

*Древний Вавилон***.** Вавилония стала родиной учета на карточках, которые делали из мягкой глины в виде пластинок до 30×40 см. На влажной поверхности глины тростниковой палочкой делали надписи, после того документ сушился на солнце или обжигался. Многие документы хранились в конвертах, что обеспечивало лучшую сохранность документов и тайны. Документы составлялись в двух экземплярах и хранились они в глиняных конвертах или кувшинах, где на крышках ставилась печать, и указывалось содержание хранящихся документов, исполнители и время составления документов.

В Вавилонии широко применялись таблица умножения и таблицы для исчисления сложных процентов. Факты хозяйственной жизни отражались по следующим реквизитам:

1) количество и вид полученных предметов;

2) имя лица, от которого они поступили;

3) имя получателя;

4) дата.

Среди сохранившихся первичных документов преобладают наряды для выполнения работ, ведомости, в которых расходы на заработную плату распределялись по видам работ. В Вавилонии пользовались такой единицей, как "человеко-день" для нормирования урочных заданий в зависимости от характера работы, квалификации работника, пола и возраста. Дошедшие до нас материалы показывают, что строгой регулярности в составлении отчетов не было, сохранились отчеты и за период 3-4 года и за 15 лет. Учет материальных ценностей осуществлялся так: приходные и расходные документы группировались раздельно, информация внутри этих групп учитывалась в разряде наименований отдельных ценностей, по оборотам выводилось сальдо, которое алгебраически складывалось с начальным остатком, и таким образом, выводился конечный результат, сопоставляемый с фактическим наличием ценностей. Все сведения фиксировались в карточках и здесь же указывались причины расхождений и на какой счет отнесена недостача. Таким образом, в Вавилонии зарождался синтетический и аналитический учет, были найдены Законы Хаммураби, по которым купцы вели самостоятельный учет, а храмы – государственное счетоводство, передача денег без расписки считалась недействительной [4, С 7].

*Персия.* Расцвет учета в Персии приходится на время правления царя Дария (522 – 486 годы до н.э.). Огромные размеры многонациональной империи, разделенной на сатрапии, большая постоянно действующая армия требовали наличия жесткого контрольного аппарата. Бухгалтеры и контролеры в этой империи вели не только учет явный, но и тайный. Основным документом становится не только регистр фактов хозяйственной жизни, сколько журнал анонимных писем, а человек, занимающийся учетом, получает почти официальное название "глаза и уши царя".

Из источников следует, что оплата работы осуществлялась частично деньгами, частично натурой. Работник получал «требование-наряд» в конторе и предъявлял его казначею, который вел платежную ведомость и делал отметку о выдаче денег. По этому же требованию-наряду выдавались продукты.

Таким образом, в Персии учет играл огромную роль для государственного управления обширными владениями, чиновники были не только бухгалтерами, но и контролерами [4, С 7].

*Древний Китай.*Историки считают, что история учета в этой стране насчитывает 8000 лет. К VII – XIII векам н.э. в Китае сложилась развитая система учета материальных ценностей. Учетные работники находились в трех отделах, где фиксировался приход, расход и остаток ценностей. Первый и второй отделы показывали движение ценностей, а третий проводил инвентаризации и выводил натуральный остаток, но не знал остатка учетного. Это приводило к тому, что только высшая администрация имела представление о должном положении дел. При учете материальных ценностей в Китае получила распространение так называемая четырехколонная система П – Р = Ок – Он,где П – приход, Р – расход, Ок – остаток конечный; Он – остаток начальный. По мнению исследователей, это уравнение материального баланса. Его заполнение требовало, чтобы каждое поступление и отпуск ценностей оформлялось актом. Учет велся в красных списках, в которые записывали данные актов. Для проверки один из экземпляров списка отсылался в центральное управление. Служащие склада могли занимать место только три года, а затем после инвентаризации передавали ценности в течение 15 дней. Таким образом, организация складского хозяйства в Китае проводилась по принципу «первая партия получена – первая отпущена», что свидетельствует о четком учете ценностей. Контрольную функцию выполняли осведомители, которые находились среди складских работников [4, С 7].

*Древней Греции* принадлежит изобретение монетных денег (VII в до н.э.). Длительное время у разных народов при обмене товаров в ка­честве эквивалента использовались соль, шкуры животных, металл и т.п. Но только монеты явились стоимостным измерителем в бухгалтер­ском учете и привели к расцвету торговли. Обменом в Древней Греции занимались менялы-трапезиты («человек за столом»), которые за свои услуги брали плату. Они давали накопленные деньги в кредит под оп­ределенный процент. Позже обменные трапезы превратились по своим функциям в частные банки, а трапезиты стали первыми банкирами. Греческие банкиры обычно были рабского происхождения, так как в отличие от Древнего Египта финансовая деятельность не считалась достойным занятием. Банковская деятельность у древних греков не имела достойного обоснования, и это приводило к жестоким наказани­ям и банкротству. Банковские операции греки вели по принципу при­ходно-расходной книги. Они впервые применили термин «имеет», ко­торый с латинского языка переводится как «кредит» [1, С 4].

В отличие от Древней Греции, в *Древнем Риме* предпочтение от­давалось не теоретическим, а прикладным знаниям. Особенных успехов Древний Рим добился в области права, и экономическая деятельность получила правовое обеспечение. Это привело к расцвету банковского дела, и коммерческие сделки стали юридически защищены. Римская система бухгалтерского учета, усвоив все достижения предшественни­ков, углублялась и развивалась. Римские терминологии составляют ос­нову современного бухгалтерского учета (термины «дебет», «кредит», «депозит», «акцепт», «операция», «таблица», «алименты», «коммерция и т.д.). [1, С 5].

**2. Основные этапы развития бухгалтерского учета**

В соответствии с западной классификацией бухгалтерский учет в своем развитии прошел пять этапов [2, С 3].

*1 этап - торговый.*Данный этап занял в своем историческом раз­витии почти шесть веков и характеризуется появлением двойной запи­си, хронологических и систематических записей в учете, баланса, Глав­ной книги, методов контроля и привел к созданию национальных тор­говых систем. Для XVI в. характерен операционный учет, то есть выяв­ление результатов по каждой операции. С XVII в. появилась система учета, при которой затраты и выпуск соизмерялись на едином счете хо­зяйственных операций, получившем название «Различные товары». В конце торговой стадии развития бухгалтерии появилась система учета, основанная на использовании счета «Производство», а также счетов «Покупки» и «Продажи». При этом общие затраты предприятия, свя­занные со снабжением, производством и реализацией, относили без распределения на счет «Прибыли и убытки». Данные об уже закуплен­ных товарах записывали в дебет счета, а о проданных - в кредит счета  
«Производство».

*2 этап - предпринимательский.*На данной стадии развития уче­та возникла потребность в определении себестоимости продукции, что вызвало в конце Х1Х-началс XX в. интеграцию промышленного и фи­нансового учета. Поэтому предпринимательский этап характеризуется появлением промышленной бухгалтерии, определяющей себестоимость отдельных видов продукции, методов распределения накладных расхо­дов, десятичной системы классификации счетов. Вершиной явилось создание планов счетов предприятий.

*3 этап - организационный.*На этом этапе в бухгалтерии орга­нически используется система плановых показателей, характеризующая как общие результаты работы предприятия, так и деятельность центров ответственности. Бухгалтерия, аккумулирующая плановые показатели, получила наименование бюджетной и представляла информацию, ха­рактеризующую баланс, прибыли и убытки, самофинансирование, снабжение, производство, реализацию, деятельность центров ответственности. Бухгалтерия интегрировала функции учета и планирования, и в ее недрах родилась новая специальность « управленческий контроль» [2, С 4].

*4 этап - оптимизационный.*Данный этап характеризуется тем, что бухгалтерия наряду с решением тактических задач стала решать стратегические задачи управления на основе использования в учете ЭВМ и четкого подразделения затрат на переменные, пропорциональ­ные объему производства, и постоянные или структурные, независимые от объема производства, что является основой использования в учете метода «директ-костинг». На этом этапе межправительственные и про­фессиональные бухгалтерские организации провели анализ националь­ных и региональных учетных систем и приступили к созданию между­ народной системы бухгалтерского учета.

*5 этап - стратегический***.** На данном этапе завершилось в целом создание международной системы бухгалтерского учета и появилось понятие стратегической бухгалтерии, обеспечивающей принятие стра­тегических решений и их анализ по данным стратегического планиро­вания и учета.

В приложении 1 приведены основные этапы развития бухгалтерского учета на фоне эволюции человеческого знания [2, С 5].

**3. Развитие учета в период раннего средневековья в странах**

**западной Европы**

В период раннего средневековья в странах Западной Европы продолжались традиции римской бухгалтерии. По мнению исследователей, учетный консерватизм господствовал веками, приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей.

Основными учетными приемами оставались отчетность и инвентаризация, но люди средневековья считали, что устное свидетельство достовернее письменного, так как последнее можно подделать, а устное – нет [4, С 15].

В монастырских хозяйствах получили распространение составление инвентаризационных описей, которые содержали систематизированные записи. В них выделялись следующие группы имущества: здания и сооружения; хозяйственный инвентарь; продукты; скот. Эти сведения были найдены в инструкциях управляющего сельскохозяйственным учетом. Отчет о доходах сдавали один раз в год, вели два отдельных регистра учета расходных операций: затраты собственника, затраты хозяйства. Для выведения остатка все записи регистров текущего учета подсчитывались по видам ценностей. Отношения между плательщиками и получателями оформлялись с помощью бирочного учета. На бирке-дощечке в странах Западной Европы делалась нарезка, соответствующая определенной величине платежа. Дощечка раскалывалась вдоль, одна половина оставалась у получателя (приходный ордер), а вторая отдавалась плательщику (квитанция). Если половинки сложить, то можно убедиться в правильности записей. Так осуществлялась "линейная запись". Этот прием широко использовался и для отражения регистрации перемещения ценностей внутри хозяйства между материально ответственными лицами. Бирки использовались как "векселя", как "чеки" в свободном обороте и как средство погашения долгов вместо наличных денег [3, С 7].

В средние века возникла профессия странствующих писцов, которые за плату составляли отчеты. Во времена расцвета средневековья появились специальные трактаты по учету, где излагались правила по оформлению документов. Большое значение учет имел в государственном хозяйстве, образцовым он был в Англии. Из "Книги страшного суда" (1086) мы узнаем, что в основу учета была положена инвентарная опись. В английском казначействе палата шахматной доски ведала финансами страны, где зародился учетный регистр шахматной формы.

К XIII веку в странах Западной Европы сложилась система учета кассовых операций. Каждая приходная запись содержала следующие реквизиты: дата, сумма прописью и у правого края страницы – цифрами, от кого последовало поступление денег, основание платежа. Фиксировалось поступление денег в иностранной валюте и в пересчете на местные деньги. Каждая расходная запись содержала следующие реквизиты: дата, ссылка на распорядительный документ, получатель денег, сумма, целевое назначение расхода, способ оплаты. Вверху каждой страницы кассовой книги указывали год. Приходно-расходные книги велись в двух экземплярах: один у кассира, другой у бухгалтера. Исправления во всех книгах выполнял только один специальный нотариус. Остатки по книгам выводились или ежемесячно, или один раз в полугодие путем рекапитуляции – итоги группировались по каждой проводке.

Развитие хозяйственной деятельности требовало определенных форм контроля за качеством учетной информации. В XIII веке в Англии появляется институт контролеров-аудиторов.

Господствующей в Европе была простая бухгалтерия, она существовала в учете купцов в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках. Каждому факту реальной экономической жизни противостоит информационный факт, который является зеркальным отражением первого. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникли сами факты [4, С 16].

**Простая бухгалтерия** в своем развитии прошла пять этапов:

1) инвентарный учет – фиксировались только остатки материальных ценностей;

2) контокоррент – учет только расчетных операций;

3) деньги – монеты выступали объектом учета;

4) деньги как объект учета слились с учетом расчетов;

5) деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря.

Таким образом, простая бухгалтерия не раскрывала ни юридический, ни экономический смысл фактов хозяйственной жизни, так как использовались различные измерители – натуральные и денежные, то невозможно было обобщить факты хозяйственной жизни. В простой бухгалтерии не было условий для расчета прибыли и не существовало правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм.

**Камеральная** или **бюджетная бухгалтерия** существовала параллельно с простой и двойной бухгалтерией. Она исходила из того, что основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Контроль сметы расходов и доходов был главной целью учета. Использовались различные и своеобразные приемы учета кассовых операций в одном или нескольких регистрах.

Сложившиеся методы, по мнению исследователей, имели недостатки:

- учет не был сведен в единую систему, его объекты были совокупностью, элементы которой не могли соизмеряться;

- каждый объект велся в тех учетных единицах, которые его определяли (например, хлеб – в натуральных единицах, касса – в денежных);

- если и встречались системы, объединяющие учетные объекты, то они представляли простую бухгалтерию, не имели ни счета собственника, ни результатных счетов;

- выведение финансовых результатов из учетных записей без инвентаризации было не возможно.

Для преодоления этих недостатков развивалась **диграфическая** или **двойная бухгалтерия**. В номенклатуру счетов вводятся счета собственных средств, а материальные счета получают денежную оценку, вследствие чего абсолютно все факты хозяйственной жизни отражаются дважды. Неоднократно делались попытки связать возникновение двойной записи с именем какого-либо изобретателя. Однако исследования документов средневековья показали, что двойная запись существовала задолго до Пиетра, Пачоли, и бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии также нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык.

Таким образом, двойная запись формирует три элементарных метода: баланс, счета и двойная запись. Они создают иллюзию гармонии, весь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия, но не жизнь, и это необходимо для упрощения деятельности, создавая предпосылки для управления ею.

**4. История развития бухгалтерского учета за рубежом**

*Италия.* Итальянцы были продолжателями традиций древнеримской бухгалтерии, они использовали те же учетные регистры кодексы, которые стали называть Памятной книгой, Мемориалом и Главной книгой, но вели их в денежном измерителе. А когда в Главную книгу внесли счет капитала, то появилась двойная запись. Сначала бухгалтерия развивалась самостоятельно в каждой фирме, потом появились типографические книги, возникла печатная бухгалтерия. Ее появление связывают с двумя именами Б. Котрульи и Л. Пачоли. Б. Котрульи был купцом из Рагузы и написал книгу «О торговле и совершенном купце» в 1458 году, а в 1573 году она была напечатана. Лука Пачоли был математиком с мировым именем, друг Леонардо да Винчи, в своем труде «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (1494 год) в «XI Трактате о счетах записях» изложил процедуру двойной записи. Л. Пачоли называл главной целью учета – ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было без задержек получить всякие сведения как относительно долгов, так и требований. С развитием двойной записи в Италии возникают две взаимосвязанные цели учета: юридическая –оперативное выявление величины долгов и требований; экономическая – надлежащего устройства своих дел. Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было заполнение учетных регистров, в связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг. Для итальянской школы была характерна не трактовка общих вопросов учета, а тщательное описание бухгалтерской процедуры. Порядок глав в трактате Пачоли полностью воспроизводит последовательность учетной регистрации. Он использовал персонифицированный подход, суть которого сводится к тому, что счета, учитывающие неодушевленные предметы, рассматриваются как счета физических лиц. Он создал основную информационную модель хозяйственной деятельности, в которой важны два момента, названные двумя постулатами Пачоли:

1) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов;

2) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же систем счетов.

При характеристике факта хозяйственной жизни Пачоли выделял четыре непременных момента, которые должны быть отражены в учете: 1) субъект; 2) объект; 3) время; 4) место. Этим моментам соответствует четыре вопроса: кто, что, когда, где?

Отсутствие в практике учета деления счетов на синтетические и аналитические привело к перегруженности статьями балансов средневековых фирм. Интересным моментом практики составления средневекового баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли и убытки [5, С 43].

Таким образом, к концу XVII века в Италии были созданы венецианская или староитальянская формы учета, включающие Памятную, журнал и Главную книгу. Гарати Ф. усовершенствовал староитальянскую форму, разделив счета на синтетические и аналитические, и этот вариант получил название новой итальянской формы счетоводства.

С начала XIX века в итальянском учете сформировались два направления в развитии учета: первое выводило учет из отношений, возникающих в связи с движением и хранением ценностей, – это юридическое направление; второе было основано на учете ценностей – это экономическое направление.

Под влиянием соперничества этих направлений были образованы в Италии три школы учета: ломбардская, тосканская, венецианская.

*Ломбардская школа.* Ее создателем был Ф. Вилла (1801 – 1884). Ее цель – контроль организации хозяйства и имущества. Контроль предполагает сохранность ценностей и эффективность их использования, вскрытие резервов, обеспечение максимальных результатов при минимальных затратах. Это положение сделало Виллу отцом итальянской бухгалтерии. Таким образом, бухгалтерский учет Виллы был комплексной экономико-правовой дисциплиной, он разделил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

*Тосканская школа.* Основателем юридического направления бухгалтерской теории был Ф. Марчи (1822 – 1871). Марчи выделял четыре группы лиц на предприятии: 1) агентов (материально ответственных лиц); 2) корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты); 3) администратора; 4) собственника. Каждой группе соответствовали отдельные счета. Все лица, связанные с предприятием, находятся в определенных юридических отношениях, смысл которых раскрывался в учете. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Поэтому правовая структура предприятия определяет его экономическое положение. Центральной фигурой в управлении признается администратор, через его счет проходят все хозяйственные операции. Марчи был сторонником персонализации – за каждым счетом стоит человек. Этот подход оправдал себя на крупных предприятиях, но в небольших фирмах, где хозяин выполняет все функции, Марчи предлагал использовать персонификацию, объясняя ситуацию тем, что собственник как бы проецирует свои функции на учетные объекты.

Другим крупным представителем тосканской школы был Д. Чербони – создатель логисмографии. Для Чербони бухгалтерский учет – наука административных функций и административных действий. Тем самым бухгалтерия рассматривается как часть юриспруденции. Его учение предусматривало иерархическую последовательную дифференциацию счетов и структуры бухгалтерского аппарата, и эта структура должна соответствовать организационному построению самого предприятия. Чербони утверждал, что счетоводство как наука, рассматривая ведение хозяйства во всем объеме, определяет нормы, на которых основаны различные степени ответственности управляющих делом и агентов [5, С 44].

*Венецианская школа.* Основоположником был Ф. Беста (1845 – 1923), который развивал экономическое направление в учете. Он утверждал, что бухгалтерский учет как средство экономического контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями по:

1) руководству;

2) управлению;

3) контролю агентов хозяйства.

К началу ХХ века итальянские ученые в счетоведении выделяли три науки: логисмология – учение о бухгалтерских счетах; статмология – учение о бухгалтерском балансе; леммалогия – учение об остатках. Логисмология была наиболее близка к традиционной бухгалтерии, статмология превратилась в анализ хозяйственной деятельности, леммалогия развита в англосаксонских странах, используя сложный математический аппарат в учении об управлении запасами. При разнообразии взглядов итальянскую школу можно рассматривать как единое целое. Ее представителей объединяет целеустремленная содержательная трактовка основных категорий науки учета. Даже различия между юридическим тосканская) и экономическим (венецианская) направлениями несущественны. И тосканцы, и венецианцы ломбардской школы рассматривали учет как средство управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые – как управление ресурсами – ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности. Для итальянцев был характерен подход к учету, который трактовали в том духе, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической трактовке учета.

*Франция.* Со второй половины ХVII века в Европе доминировал французский бухгалтерский учет. Ж. Савари (1622 – 1690) утверждал, что учет – это составная часть науки об управлении отдельным единичным предприятием. Для французских бухгалтеров характерно главенство счетов над балансом, двойную запись они выводили из счетов, а не из баланса. Они объясняли двойную запись так: «Необходимо дебетовать все, что поступает в распоряжение собственника, и кредитовать все, что из распоряжения собственника выходит». Большинство французских авторов трактовали баланс как документ, определяющий финансовый результат. Савари внес по вопросам о связи баланса с инвентарем три новые идеи:

1) необходимость постоянного и строгого периодического составления инвентаря;

2) осознание того, что баланс вытекает из инвентаря;

3) инвентарь и баланс должны служить

средством для переоценки имущества, требований и обязательств.

Французским авторам принадлежит вклад в разработку состава и структуры учетных регистров, их информационных связей, технических приемов и создания трех форм учета: французской, американской и бельгийской. Французская школа начиналась с идей итальянской формы, с ее тремя книгами: Памятной, журнала и Главной, но позднее от Памятной книги отказались[4,С 8].

Французские ученые считали, что бухгалтерский учет является частью политической экономии. Материальная природа счетоводства проявлялась в том, что каждому виду материальных ценностей соответствовал определенный счет, отсюда сложилась классификация счетов по типу ценностей. Все счета делились по учету реальных и рациональных ценностей. Реальные счета делились на счета личные и счета материальных ценностей, а счета материальных ценностей – на счета основных и оборотных средств. В счета оборотных средств включали счета капитала и все результатные счета. Таким образом, во Франции в XIX веке была создана учетная теория экономического направления, но при всех успехах учетной мысли и распространении двойной записи была еще широко представлена простая бухгалтерия. Бухгалтеры пытались создать бухгалтерский кодекс, который должен был содержать юридическое определение профессии и обязательства сторон. Критические работы французских авторов о простой и двойной формах бухгалтерии способствовали развитию учетной мысли. В начале ХХ века на бухгалтеров Франции оказывало влияние юридическое направление, но это продолжалось недолго и связано было с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. Выразителями этого направления выступали А. Лефевр, Л. Батардон, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, П. Гарнье и другие [4, С 18].

Крупнейшим представителем юридического направления был П. Гарнье, который начинал перечисление теоретических принципов с понятия бухгалтерского факта; все факты он делил на: 1) юридические – договора-поставки, купли-продажи, подряда и аренды; 2) экономические изменения цен, тарифов; 3) материальные – потери от стихийных бедствий, хищений, износа основных средств. Гарнье П. разработал методологию классификаций фактов в соответствии с общими характеристиками и их изменение в целях извлечения из них всех необходимых сведений. Таким образом, Гарнье пытался систематизировать управленческую трактовку учета с представлениями, традиционными для французских авторов. В понятие организации бухгалтерского учета он включал три элемента:

1) метод – выбор методологических приемов (перманентного или обычного инвентаря, варианта калькуляции);

2) систему – структура аппарата, документооборот, форма счетоводства; 3) процедуру – порядок выбора тех фактов, которые подлежат регистрации.

Французская школа в ХХ веке испытывала влияние американских ученых, которые различали три вида стоимости: техническую, активизированную и структурную; исходя из этого, анализ рентабельности был основан на этих трех факторах.

*Германия.* Идея немецкого учета сводилась к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами –факторами [4, С 21].

Немецкая форма счетоводства впервые была описана в 1774 году Ф. Гельвигом, форма родилась в результате деления журнала на Мемориал и кассовую книгу. В первом регистре в хронологическом порядке регистрировались все факты хозяйственной жизни, не затрагивающие кассы.

В Германии долгие годы господствовала камеральная бухгалтерия, в центре которой был учет кассы, поэтому распространение двойной итальянской бухгалтерии привело к дополнению хорошо известной кассовой книги Мемориалом и в результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах, а записи по счетам в Главной книге, где подводили итоги один раз в месяц. На основании кассовой книги и Мемориала составляли две рекапитуляции по дебету и кредиту всех счетов. После этого заполняли сборный журнал, в котором по конкретной схеме записывали либо статьи с разложением по дебетовому признаку, либо по кредитовому признаку отдельных счетов (южно-германский вариант), или же по формуле сборной статьи: счета разные, счетам разным (северогерманский вариант). Итоги оборотов по синтетическим счетам записывали в Главную книгу.

Таким образом, в немецкой форме счетоводства формировались свои особенные черты учета, при этом особое внимание уделялось оформлению записей, но как и для бухгалтеров многих европейских стран того времени было характерно – вести свои записи так, как они умеют.

*Англо-Американская школа.* Английские бухгалтеры в своих трудах разрабатывали вопросы амортизации, формы счетоводства, дидактику и организацию учета в сельском хозяйстве и промышленности. Впервые с понятием амортизации основных средств мы встречаемся у Д. Меллиса, в практике имели распространение два подхода:

1) амортизация есть прямой расход недвижимого имущества;

2) амортизация является приемом, позволяющим постоянно сохранять основной каптал на одинаковом уровне.

Формы счетоводства развивали Д. Веддингтон, Р. Даффорне, Э.Т. Джонс.

Английские бухгалтеры считали, что практика учета для обеспечения гласности должна предполагать табличную форму унифицированной отчетности и одинаковые бланки первичных документов. Кроме того, бухгалтеры должны были обмениваться опытом, т.е. квалифицированные бухгалтеры должны распространять передовые знания и воспитывать лиц, занятых в хозяйственных процессах, предостерегая их от злоупотреблений. Авторы, писавшие о бухгалтерии в XIX веке, не думали о том, чтобы разработать и предложить новый эффективный прием, сколько были заняты описанием целесообразных достижений практики. В Англии изначально была распространена персонификация в учете. В развитии учета она прошла три этапа:

1) олицетворение счета – предполагалось, что счета товаров, кассы, основных средств – это как бы живые люди;

2) предположение, что каждый счет – это расшифровка капитала собственника; 3) интерпретация каждого счета как экрана, с помощью которого наблюдают за поведением служащих – агентов предприятия; этот аспект получил название персонализации.

Персонификация вызвала критику со стороны бухгалтеров, которые считали недостатком то, что расчетный счет можнотрактовать или как счет денежных средств, или как счет расчетов. Первыми теоретиками учета в Англии были Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Л.Р. Дикси, Э.Г. Фолсом и другие [4, С 28].

Первым идеологом и теоретиком аудита был Дикси, который четко определил аудит как работу, связанную с подтверждением правильности и объективности бухгалтерского баланса. Дикси видел цели аудита в выявлении:

- подлогов;

- случайных ошибок;

- недостатков в организации учета.

Проверка начиналась с кассы, анализ баланса рассматривался с точки зрения различных заинтересованных лиц. Идеи аудита Дикси развивали А.Т. Ватсон, Р. Годдард, Э. Мишо и другие.

Таким образом, в XIX веке в Англии бухгалтерию понимали как изучение психологии людей, работающих в бухгалтерии и на предприятии, и утверждали, что все должно иметь практический смысл, вне практики нет идей.

Крупнейшим теоретиком учета XX века в США был Ч.Э. Шпруг, он показал важность и полезность абстрактного изложения бухгалтерских идей. В Америке сформировались две теоретические школы учета: институалистская и персоналистическая. Расхождения в изложении теоретических вопросов между сторонниками двух школ были по двенадцати пунктам:

1) трактовка счета капитала;

2) содержание пассива баланса;

3) цель предприятия;

4) содержание счета убытков и прибыли;

5) характеристика счета убытков и прибылей;

6) балансовое уравнение;

7) роль дивидендов;

8) рентабельность предприятия;

9) оценка;

10) для кого предназначен баланс;

11) периодичность баланса;

12) амортизация.

Персоналистический подход отстаивал В.Э. Патон. В 20-х годах закон США требовал, чтобы акции оценивались по номиналу. Это положение подвергалось критике, и Патон предложил отклонение от номинальной стоимости акций отражать на специальных счетах. Патон требовал переоценки каждого вида ценностей по текущим рыночным ценам. Этот подход поддерживал Р. Стивенсон, но Л. Миддлдитч и Р. Кестер исходили из того, что на счетах должна сохраниться оценка по себестоимости, а баланс может быть откорректирован по рыночным ценам. Внутри персоналистической школы образовалась группа ученых во главе с Г. Свинеем, они находились под влиянием идей Шмаленбаха, принимали во внимание опыт европейской инфляции и называли свою концепцию стабилизированной бухгалтерией. Большой заслугой американской бухгалтерии следует признать выработку положений профессиональной этики. Впервые это требование выдвинул Монтгомери, а создателем современной этики бухгалтера считают Д.Л. Кэрри. Научная трактовка бухгалтерского учета привела многих американских исследователей к убеждению, что учетные данные отражают интересы лиц, занятых в хозяйственных процессах, и учетная информация раскрывает психологию агентов и корреспондентов предприятий. Таким образом, желание превратить учет в орудие управления привело бухгалтеров англоязычных стран к использованию психологии. Благодаря психологической трактовке обеспечивалась стандартизация бухгалтерской работы, она превращалась в набор заранее заданных вариантов, а это облегчило использование ЭВМ. Дальнейшее развитие направления привело к возникновению управленческого учета. И управленческий, и бухгалтерский учет имеют свои самостоятельные информационные базы: первый – допускает устные сообщения и использует методы исчисления, второй – только документы и их регистрации. В управленческом учете точность приносится в жертву оперативности.

**Заключение**

Современный бухгалтерский учет уходит своими корнями вглубь веков: его история прошла в своем развитии ряд стадий. Он появившийся одновременно с письменностью, стал фундаментальной потребностью хозяйственной деятельности. За многие века своего существования бухгалтерский учет достиг высокой степени своего развития.

Древний учет нельзя считать примитивным. Изучение древних документов позволяет проследить эволюцию учета. Только анализ подлинных древних документов позволяет ответить на вопрос, когда было «возведено» сложное сооружение, именуемое бухгалтерией. Эволюция бухгалтерского учета осуществлялась как развитие специфического вида человеческой деятельности в тесной функциональной связи с открытиями в познании природы и мира.

Хозяйственные потребности человеческого общества породили счет и учет. Одновременно необходимость фиксировать учетные записи привела к появлению письменности, величайшего достижения человеческой цивилизации.

На определенной ступени развития экономической жизни простой способ учета уже не мог соответствовать степени развития хозяйственной деятельности и разделению труда. Развитию счета и учета способствовало образование излишков продуктов и начало обмена.

Становление и развитие всемирной торговли привело к формированию финансового учета, зарождению калькуляции и началу управленческого учета, способствовавших промышленной революции.

История бухгалтерского учета насчитывает много веков. За это время практически каждая страна внесла в него свой достойный вклад. Кроме общих принципов и положений, используемых повсеместно, в бухгалтерском учете возникли и развились национальные школы и направления, отражавшие экономические особенности отдельных стран.

Все, что представляет собой каждое общество, каждая наука, каждый человек, — следствие истории. Это в полной мере относится и к бухгалтерскому учету. Он развивался много столетий и стал наукой.

Таким образом, специалист, знающий методологию (счетоведение), а не только процедуры (счетоводство), готов к переменам, которые происходят всегда и представляют собой обычно новые комбинации уже известных элементов. Человек, знающий историю бухгалтерского учета, умеет шире мыслить, находить в повседневной работе оптимальные решения, предвидеть пути развития организации и, что особенно важно, любить свою профессию и гордиться ею.

Библиографический список:

1. Александрович Е. В., Круковская Т.А., Шаров А.В. Теория бухгалтерского учета. Часть 1. Теория бухгалтерского учета, учебное пособие – Кемерово: КузГТУ, 2006 г. – 112 с.
2. Круковская Т.А.,Шаров А.В. История бухгалтерского учета, уч. пособие – Кемерово: КузГТУ, 2006 г. – 92 с.
3. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 2007
4. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л.Н. родина, Л.В. Пархоменко.- Тамбов: изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007 г.- 100с.
5. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 272 с.

Приложение 1 Основные этапы развития бухгалтерского учета

|  |  |
| --- | --- |
| Период | Характеристика |
| V тыс. до н.э.  -3400 г. до  н. э. | Первые учетные записи фактов хозяйственной жизни. Первые сведения о составлении инвентарей; контокор­рент (коллация). |
| 2000 г. до н.э. -I в. до н.э. | Появление монеты (VII в. до н. э.). Появление первого счетного прибора абак (500 г. до н. э.). Учетные записи начинают приобретать юридическую силу. Принцип оценки (Витрувий). |
| I-II вв. н.э. | Система учетных книг римской бухгалтерии (патримо-нальный униграфический, камеральный учет). |
| 1200 г. | Зарождение двойной (диграфической) бухгалтерии. Техника кассовых операций тамплиеров. Закон об обя­зательной отчетности (1263 г.). |
| 1400 г. | Рукопись книги Б. Катрульи (1458 г.).«Трактат о счетах и записях» (Лука Пачоли, 1494 г.). |
| 1500 г. | Факторная бух1-алтерия (И. Готлиб, 1531 г.). Первая ре­дакция законодательного акта о правах кредиторов Испания, 1549 г.).Сложная проводка (В. Меннгр, 1550 г.). Первое общество бухгалтеров (1581 г.).Описание амортизации *(Д.* Меллис, 1588 г.). |
| 1600 г. | Jea вида баланса - пробный и заключительный Ж. Андре, 1636 г.). Понятие отчетного периода 1657 г.). Законодательная регламентация учетных за­писей - Коммерческий кодекс Ж. Савари (1673 г.). Синтетический и аналитический учет (Ж. Савари, 676 г.)- Французская форма счетоводства, классифи­кация счетов (М. дс ла Порт, 1685 г.). Новая итальян­ская форма счетоводства (Ф. Гаратти, 1688 г.). |
| 1700 г. | Описание камеральной бухгалтерии (1762 г.). Смешан­ная проводка (1774 г.). Простая бухгалтерия (Д. де ла "атта, 1774 г.). Английская система счетоводства -критика двойной бухгалтерии (1796 г.). |
| 1800 г. | Американская (Журнал-Главная) форма счетоводства Э. Дегранж, 1802 г.). Публикация первых фундамен­тальных трудов русских бухгалтеров (К. И. Арнольд, *\.* Ахматов, 1809 г.). Появление счета «Реализация» И. С. Кине, 1817 г.). Зарождение науки - формулиров­ка категорийного аппарата (Ф. Вилла; ломбардская школа, 1840 г.). |
| 1850 г. | Возникновение современного аудита (1854 г.). Бухгал­терский учет как экономическая наука (Ж. Г. Курсель-Сенель - французская школа, 1860 г.). Перманентный инвентарь (Э. Л еоте, 1860 г.). Разделение бухгалтер­ского учета на торговый и производственный (Гот-шальк, 1865 г.). Синтез камеральной и патримональной эухгалтерии - константная бухгалтерия (Ф. Гюгли, 1870 г.). Дифференциация счетов в логисмографии (Д. Чербони - тосканская школа, 1873 г.). Зарождение ба-гансоведения: экономический анализ (Штерн, Шер, Ляйтнер, Герстнер); юридический анализ (Байгель, Ре-мер, Порциг); популяризация (Брозиус, Шенвандт). |

Продолжение Приложения 1 Основные этапы развития бухгалтерского учета

|  |  |
| --- | --- |
| 1880 г. | Иститут присяжных бухгалтеров Англии и Шотландии (1880 г.). Первый русский бухгалтерский журнал «Сче­товодство» (А. М. Вольф, 1888 г.). Сторнировочная за­пись (Беретги, 1889 г.). Бухгалтерский учет как наука о контроле (Ф. Беста - венецианская школа, 1893 г.). |
| 1950 г. | Журнально-ордерная форма счетоводства (И. С. Рез-ниченко, 1952 г.). Учет затрат по центрам ответствен­ности (Д. Хиггинс, 1952 г.). Совет по принципам бух­галтерского учета (США, 1959 г.). |
| 1960 г. | Отчет о движении денежных средств (1960 г.). |
| 1970 г. | Моделирование (Э. К. Гильде, 1970 г.). Создание Ко­митета по разработке учетных стандартов в Велико­британии {1970 г.). Создание Комитета по МСФО (IASC, 1973 г.)- |
| 1970 г. | Четвертая Директива ЕЭС - европейские стандарты отчетности (1978 г.). |
| 1980 г. | Формирование Консультативной группы в Комитете по МСФО (1981 г.). Лондонская фондовая биржа реко­мендует к применению МСФО( 1984 г.). |
| 1990 г. | Новый план счетов (Россия, 1991 г.). Временные пра­вила аудиторской деятельности в РФ (1993 г.). £ЭС рекомендует к применению МСФО (1995 г.). Федеральный закон «О бухгалтерском учете» (1996 г.). Создание Института профессиональных бухгалтеров 'осени (1997 г.). Программа реформирования бухгал­терского учета в соответствии с МСФО (Россия, 1998 г.). Новый план счетов (Россия, 2000 г.). |