Министерство образования и науки Российской Федерации

*Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение профессионального образования*

**«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**(ФГБОУ ВО «КубГУ»)**

**Кафедра бухгалтерского учета, аудита и АО**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

История возникновения и развития бухгалтерского учета

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Работу выполнила |  | Осипова Юлия Евгеньевна |
| Факультет | экономический | курс | 2 |
| Направление  |  | 38.03.01 «Экономика» |
| Научный руководитель | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | преподаватель Д.Н. Алейников |
| Нормоконтролер | \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ | преподаватель Д.Н. Алейников |

Краснодар 2017

СОДЕРЖАНИЕ

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

1 История возникновения и развития бухгалтерского учета……………………..5

 1.1 Предпосылки возникновения бухгалтерского учета. Начальный этап развития бухгалтерского учета (Древний мир и Средневековье)………………..5

 1.2 Лука Пачоли – отец современного бухгалтерского учета. «Трактат о счетах и записях»………………………………………………….……………….14

 1.3 Бухгалтерский учет в XVI – XIX века…………………………………….21

 1.4 Бухгалтерский учет в XX веке. Современное положение бухгалтерского учета……………………………………………………………………….………...30

2 Практическая часть……………………………………………………….….......37

Заключение ………………………………………………........................................51

Список использованных источников.......…………………………………………53

ВВЕДЕНИЕ

Изучая любую науку, невозможно полностью понять ее, не вникнув в историю данной дисциплины, не узнав корней ее прошлого. Учение о бухгалтерском учете не является исключением. На протяжении многих веков люди стремились к упорядочиванию своей хозяйственной деятельности, к конкретике в учетах и расчетах, вследствие чего развивалась идея о бухгалтерском учете.

Изучение истории бухгалтерии позволяет углубить знания по теории бухгалтерского учета начиная с Древнего мира. История науки неразрывно связана с историей общества, с развитием производства и об­щественного сознания. Как писал Я.В. Соколов: «Развитие учета – это развитие бухгалтерской мысли»[[1]](#footnote-1). И мы полностью разделяем данную точку зрения, так как именно накопленные знания человека, счетовода, бухгалтера, его личный опыт, передаваемые из поколения в поколение, сделали возможным вести бухгалтерский учет привычным нам образом. В дальнейшем развитие бухгалтерской мысли постепенно сформировало науку о ее собственной истории. Таким образом, в настоящее время вопрос о необходимости изучения исто­рии бухгалтерской науки не вызывает сомнений.

Актуальность исследуемой темы заключается в том, что современная методология учета, его научные теории и международные стандарты являются закономерным продолжением развития бухгалтерского учета в русле теоретической преемственности с древнейших времен.

Исходя из актуальности выдвинутой проблемы, объектом нашего изучения стал бухгалтерский учет, а предметом – динамика и развитие бухгалтерского учета с момента зарождения до современности.

Целью данной курсовой работы является исследование истории возникновения и развития бухгалтерского учета.

Основными задачами для достижения цели являются следующие:

1) выявить предпосылки возникновения бухгалтерского учета;

2) рассмотреть бухгалтерский учет на начальном этапе его развития в период Древнего мира и Средневековья;

3) исследовать деятельность Луки Пачоли и его вклад в развитие бухгалтерского учета;

4) проанализировать изменения в бухгалтерском учете в XIV-XIX века;

5) отследить динамику бухгалтерского учета в XX веке;

6) изучить современное положение бухгалтерского учета.

Рассматриваемая тема являлась объектом изучения многих исследователей. Данная работы была написана с опорой на труды профессора Я.В. Соколова[[2]](#footnote-2) и профессора М.И. Кутера[[3]](#footnote-3), так как, по нашему мнению, они внесли огромный вклад в развитие научной мысли по истории бухгалтерского учета. Также, в работе были использованы учебные пособия и статьи Д.В. Сырадоева[[4]](#footnote-4), Л.Н. Родиной[[5]](#footnote-5) и др. При исследовании нами были проанализированы и использованы различные электронные ресурсы.

Итак, зачем люди стали вести учет хозяйственной деятельности? Как получила свое развитие двойная бухгалтерия? Почему современный учет имеет именно такую структуру, а не другую? В этой работе мы постарались дать развернутый ответ на эти и многие другие вопросы, тщательно изучив труды предшественников, а также некоторые исторические источники.

1 История возникновения и развития бухгалтерского учета

1.1 Предпосылки возникновения бухгалтерского учета. Начальный этап развития бухгалтерского учета (Древний мир и Средневековье)

История современной бухгалтерии, как и история любой другой науки, уходит корнями в глубину веков. Именно поэтому назвать точную дату возникновения бухгалтерского учета попросту невозможно. По разным теориям, его начало относят к XXX в. до н.э. (когда стала возникать необходимость примитивного учета хозяйственной жизни людей)[[6]](#footnote-6), либо же к более позднему периоду, 1494 году, когда был опубликован первый труд по бухгалтерии Луки Пачоли «О счетах и записях» (см. подробнее 1.2). Также существует версия того, что бухгалтерский учет сформировался с появлением его теоретических обоснований (XX в.), то есть непосредственно в период его становления как научной дисциплины.

Говоря о предпосылках возникновения бухгалтерского учета, стоит отметить главные на наш взгляд – развитие хозяйственной жизни в первобытном обществе, впоследствии увеличение фактов хозяйственной жизни (ФХЖ) в древнем мире и, наконец, зарождение экономических отношений.

До появления письменности человек запоминал все, проводимые им, «экономические» операции, так как объем домашнего хозяйства и количество этих самых операций не было столь значительным. Далее происходит следующее: с развитием общественных отношений, появляется необходимость фиксировать те или иные ФХЖ и вести учет, что в свою очередь стимулирует зарождение цивилизации и появление письменности.[[7]](#footnote-7) Итак, можно сказать, что для возникновения письменного учета были необходимы следующие условия: 1) увеличение масштабности хозяйственной деятельности людей; 2) наличие письменности и арифметики.

Проследим подробнее зарождение хозяйственного учета человечества с древних времен.

Сегодня нам известны различные носители для учета и фиксации регистров хозяйственной деятельности, например, таблички из слоновой кости, используемые 5 тыс. лет назад[[8]](#footnote-8) или наскальные записи в Шумере (ок. 3600 г. до н.э.). Изначально на древнейших документах изображалось лишь определенное упорядоченное чередование линий, точек и других однотипных условных знаков, при этом отсутствовали какие-либо хронологические данные и наименования. Такие документы получили название «счетных бирок»[[9]](#footnote-9). В них также отсутствовали итоги, что, несомненно, затрудняет исследования ученых по определению назначения данных исторических источников.

Позже в Древнем Египте появлялись учетные записи на папирусной бумаге (писали специальной черной и красной тушью на папирусном листе размером около 4-5 м.). Основным учетным приемом египтян была инвентаризация. В.Я. Соколов приводит следующий пример: «При I и II династиях (3400-2980 гг. до н.э.) каждые два года проводились инвентаризации движимого и недвижимого имущества. В дальнейшем *прерывная (дискретная) инвентаризация* была заменена *текущим (перманентным) учетом*. Его цель заключалась прежде всего в проверке достоверности получения и выдачи серебра, хлеба и т.д. Факт хозяйственной жизни оформлялся тремя лицами – один отмечал на папирусе число ценностей, намеченных к отпуску, второй проставлял рядом фактический отпуск и, наконец, третий, сравнивал числа и делал отметки о выявленных отклонениях, проводя продольную черту на проверенных документах»[[10]](#footnote-10). Стоит также сказать, что особую значимость в Древнем Египте придавали строительным работам, по которым чиновниками-писцами ежедневно предоставлялся письменный отчет фараону. Таким образом, именно в долине Нила зародилась зеркальная натуралистическая концепция учета, в соответствии с которой бухгалтер обязан четко отражать в документах все изменения, происходящие в хозяйственной жизни.

Параллельно с развитием хозяйственного учета в Египте, в Междуречье возникло счетоводство клинописью на глиняных табличках. При этом ошибочные записи могли быть стерты и переписаны заново, так как они выдавливались на мягкой глине и лишь затем такие таблички обжигались. ФХЖ отражались по следующим реквизитам: 1) количество и вид полученных предметов; 2) имя лица, от которого они поступили; 3) имя получателя; 4) дата[[11]](#footnote-11). Вавилония также известна тем, что именно там впервые появилось законодательство об учете – Законы Хаммурапи (1755-1752 гг. до н.э.), в которых прописывалось: купцам – ведение самостоятельного учета, храмам – государственное счетоводство, а передача денег без расписки считалась недействительной[[12]](#footnote-12).

В Древней Индии счетами-регистрами служили кружки, в которые закладывались первичные документы – камешки разных цветов, что стало своеобразным прообразом картотеки. А в Персии бухгалтер получал статус «глаза и уши царя», так как они вели не только явный, но и тайный контроль по всей империи.

Также истории известен так называемый «узловой учет» (счетная система – кипа), когда на шнур-основание узлами крепились другие разноцветные шнурки. Каждый узел – «запись» об учетном объекте. Такой учет применялся в Китае, Японии, Северной Америке, Африке, Бенгалии вплоть до начала XX века.

Особенности учетной системы в Древней Греции исходят от народно-хозяйственного механизма. Если на Востоке государства имели централизованную власть, то в Греции мы наблюдаем ситуацию с городами-полисами, которые имели каждый свое законодательство, зачастую коренным образом различающееся. Документы записывались на любой гладкой поверхности. Изначально это были шкуры мелкого рогатого скота, а затем стали использовать в основном дощечки, выбеленные гипсом, глиняные черепки, либо папирус. Греция стала родиной первого счетного прибора – абака, а также первых денег-монет (с конца VII в. до н.э.)[[13]](#footnote-13). Именно монеты впоследствии стали единым эквивалентом в бухгалтерии и запустили процесс перехода от натурального учета к стоимостному, от натурального хозяйства к товарному. Необходимость обмена различных монет между полисами породила такие понятия, как банки, ростовщичество, посредничество и др.

К сожалению, ни одна учетная книга Древней Греции не дошла до наших дней, поэтому судить об экономической жизни того периода мы можем лишь по обрывочным источникам. Известно, что инвентаризация являлась лишь «средством проверки отчета материально ответственного лица за определенный хозяйственный период»[[14]](#footnote-14). Текущий учет осуществлялся в виде хронологической записи.

Как уже упоминалось ранее, между городами-полисами существовали значительные различия. Это касалось и экономической сферы. Так, например, в Афинах финансовый контроль сосредотачивался в руках избираемых населением людей, которые контролировали все доходы и расходы, храмовое имущество, проводили инвентаризацию всего имущества, при этом сама отчетность носила публичный характер. А в Спарте активно распространилась коллация (постоянная сверка счетов).

В Греции произошло и зарождение линейной записи. Документы о налоговых платежах распределялись строго по срокам и чиновники, ответственные за сбор налогов, вычеркивали из списков плательщиков и возвращали списки с просроченными платежами.

Новшеством бухгалтерской мысли стало также то, что древнегреческие философы четко разграничивали учетные и контрольные функции, понятия «бухгалтер» и «ревизор».

В период Эллинизма сохранилось уже гораздо больше источников по бухгалтерскому учету. Цели учета сводились к: 1) выявлению общего положения хозяйства, что предполагало организацию систематического учета запасов материальных ценностей, регулярный учет дебиторской и кредиторской задолженности; 2) исчислению хозяйственного эффекта в различных областях деятельности, что вызвало появление первых приемов экономического анализа; 3) обеспечению сохранности собственности[[15]](#footnote-15). Теперь уже учет специализировался по различным хозяйственным отраслям: учет животноводства, земледелия и т.д. С еще большей ответственностью необходимо было фиксировать каждый факт хозяйственной жизни. В основе классификации счетов лежал принцип общности происхождения предмета. Сальдо выводилось после каждого ФХЖ. Существовали и личные счета, в основном счета должников, либо счета собственников[[16]](#footnote-16).

Рим II-I вв. до н.э. в свою эпоху являлся самым могущественным государством. В отличие от Греции, государственное управление было централизованным. Именно в Древнем Риме завершилось развитие древнего бухгалтерского учета. Римская учетная система так или иначе вобрала в себя почти все преимущества и достижения восточной и греческой бухгалтерии, сделала это разумно, исходя из собственных условий хозяйствования и собственных интересов. Записи велись на лыке, на дощечках, покрытых воском, папирусе, пергаменте, либо на медных дощечках. Текущие записи велись на деревянных табличках, скрепленных вместе с одного края по две, три и больше и назывались «кодексы». Именно они считались юридически полноценными документами.

Первой книгой регистров была Adversaria (впоследствии ее назовут Мемориал), которая предназначалась для ежедневной записи ФХЖ. Считается, что эта книга была черновым вариантом, так как уже тогда официальные записи велись именно в кодексах: приходно-расходных книгах и книгах счетов клиента[[17]](#footnote-17). По счетам этих дух книг выводилось сальдо. В отдельных провинциях Римской империи велась также книга под названием Бревариум, которую можно рассматривать, как первый баланс государственного бюджета.

Во времена Римской империи систематическая запись получила более широкое развитие. В легионах для расчетов с каждым солдатом открывался отдельный лицевой счет[[18]](#footnote-18). Личные счета, как и у древних греков, заводились также на налогоплательщиков.

Римские папирусы датируемые 191-192 гг. имели двустороннюю запись, причем каждый ФХЖ четко регистрировался по схеме: «от (кого) − к (кому)». Эти проводки отражали только кассовые платежи и расчеты с дебиторами и кредиторами. Появились такие термины как «дебет» и «кредит».

Возникновение различной терминологии, которая используется в сегодняшнем бухгалтерском учете (вклад, акцепт, сумма, конкуренция, дебитор, кредитор и т.п.) – это то, что заполучила современная бухгалтерия благодаря Древнему Риму.

Таким образом, учет древнего мира – учет фактов – в целом был статическим. В Греции и Риме впервые встречаются более развитые формы учетных регистров в виде книг. В основе бухгалтерского учета лежала инвентаризация и прямая регистрация имущества.

В III в. н.э. наступил кризис Римской империи, а в 395 г. империя распалась на Восточную и Западную. После низложения последнего римского императора в 476 г. Западная империя прекратила свое существование, передав многие традиции странам Западной Европы. Дальнейшее развитие бухгалтерии связано с христианскими монастырями в Италии и Византией и переходит в средневековый период[[19]](#footnote-19).

Государственная власть в раннем средневековье была слабой, и ей было не под силу освоить и модернизировать традиции римского учета, именно поэтому данная функция выпала на долю Католической Церкви. Все государи христианской Европы уплачивали налог в размере десятой части своих доходов в казну Римского Папы. Пользуясь этим, папы приступили к кредитной деятельности. Неудивительно, что в папской канцелярии сложилась развитая система учета. Кассовые книги состояли из двух частей: в первой из них учитывался приход, во второй – расход. Конкретные записи обязательно содержали дату операции, сумму прихода или расхода, валюту и ее перевод в папские монеты, имя контрагента, основание или назначение платежа. Интересно, что, как и в наше время, сумма вписывалась не только цифрами, но и буквами – во избежание подделок. Кроме того, расходные записи содержали ссылку на первичный документ, служивший основанием операции. Как видим, система учета прихода и расхода была достаточно совершенной.

В средние века определенный уровень развития учетного дела поддерживался в основном благодаря ученым монахам. Однако его дальнейший прогресс был связан совсем с другими людьми. Как и в античном мире, в средневековье основным двигателем развития учета стали люди, связанные с торговлей и финансами.

К XIII в. в Западной Европе сложилась система учета кассовых операций, складского учета, торговых операций. При этом господствующей была простая бухгалтерия, которая существовала в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках[[20]](#footnote-20).

Стоит также упомянуть роль кредитных отношений в развитии бухгалтерского учета, так как именно кредитные операции побуждали людей вести учет с большей точностью.

Также росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовало и такое уникальное в истории цивилизации событие, как рецепция римского права, а вслед за ним начало формироваться и торговое (хозяйственное) право. Так, во втором тысячелетии купцами стали создаваться посреднические суды, которые вырабатывали определенные требования к записям. Вот правила, принятые в ХIII в. для средиземноморских купцов:

1) пусть завершенные операции записываются в соответствии с возрастающим порядком их дат;

2) пусть в бухгалтерских книгах между записями не будет пустых мест;

3) пусть будет по каждой операции сделана ссылка на разрешающий ее документ;

4) пусть все числа будут буквенные, но отнюдь не цифровые, дабы не было подделок[[21]](#footnote-21).

Особая роль в развитии экономики в раннем средневековье принадлежит итальянским торговым городам-республикам. Начало их существованию было положено еще в те годы, когда варвары опустошали Римскую империю. Наиболее решительные и энергичные люди спасались в местах, укрепленных самой природой. Из них наиболее известны были Венеция, Генуя и Амальфи. Со временем купцы из этих городов сумели установить торговые связи со многими регионами Европы и Ближнего Востока. Рост торговых оборотов позволил начать накопление капитала и создание банков. В торговлю включились и другие города Италии: Флоренция, Болонья, Верона, Пиза, Имола и т. д. К сожалению, политическая свобода городов-республик привела к постоянным войнам между ними.

Не сохранилось никаких свидетельств о том, как выглядели учетные книги купцов того времени – если они вообще существовали. Некоторое количество учетных книг торговых компаний дошло лишь от XIII века, причем все они происходят из Италии. Как правило, учетные книги велись вплоть до заполнения последней страницы. После этого записи продолжались в другой книге, которая считалась продолжением первой и носила то же название.

В XIV в. во Флоренции, Венеции и Болонье существовали школы, где преподавали арифметику. В таких школах учились в основном дети купцов из различных городов Италии и даже Германии. Курс считался пройденным, когда ученики усваивали четыре основных правила арифметики: критерием качественной подготовки будущего купца считалось умение производить деление. Несмотря на это, записи тех времен, так же как и в древнем мире, были переполнены ошибками и грамматическими, и арифметическими. Приблизительность как принцип лежала в основе поступков людей. Для повседневной жизни этого было достаточно, люди часто не умели ни писать, ни читать, ни считать[[22]](#footnote-22). Точность в расчетах появилась лишь тогда, когда бухгалтеры осознали преимущество арабских цифр перед римскими (спустя около трех веков после их введения в употребление Фибоначчи в 1202 году).

Таким образом, период между XIII и XV в. был очень важным для развития техники учета. Помимо широкого распространения бухгалтерских книг и внедрения арабских цифр, огромное значение имело появление двойной системы записи. После своего рождения в Генуе двойная система записи начала распространяться сначала в Италии, а потом и по всей Европе[[23]](#footnote-23).

 1.2 Лука Пачоли – отец современного бухгалтерского учета. «Трактат о счета и записях»

Прежде чем приступить к изучению истории двойной бухгалтерии, разберемся, почему сохранившаяся до сих пор бухгалтерская процедура называется двойной. Как правило, это связано с тем, что используются:

1) два вида записей – хронологическая и систематическая;

2) два уровня регистрации – аналитический и синтетический учет;

3) две группы счетов – материальные (товары, касса, основные средства и т.д.) и личные (дебиторы и кредиторы и т.п.);

4) два равноправных разреза (дебет и кредит) в каждом счете;

5) два раза в равной сумме регистрируется каждый факт хозяйственной жизни;

6) два параллельных учетных цикла, отражаемых уравнением А–П = К; левая часть показывает состояние имущества за минусом кредиторской задолженности, правая – наличие собственных средств;

7) две точки у каждого информационного потока – вход и выход;

8) два лица всегда участвуют в факте хозяйственной жизни – одно отдает, другое получает;

9) два раза выполняется любая бухгалтерская работа – сначала регистрируются факты хозяйственной жизни, а потом непременно проверяется правильность выполненной работы[[24]](#footnote-24).

Итак, исследователи предполагают, что двойная бухгалтерия зародилась еще в XIII веке, когда сформировались объективные условия для этого. Хотя, по нашему мнению, истинным прародителем двойной бухгалтерии в XV веке стал Лука Пачоли, который описал процесс двойной записи.

Прежде всего, говоря о двойной бухгалтерии, мы можем обратиться к учебному пособию профессора КубГУ М.И. Кутера для более глубокого изучения поднятой темы, также мы хотели бы сослаться на его перевод А.Ч. Литтлтона (Littleton A.C. Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel&Russel, 1966. 374 p.): «Литтлтон классифицировал предпосылки возникновения (элементы) двойной бухгалтерии в разделы:

1. Объекты (*something which needs to be reworked* – то, что нуждается в обработке): a. Частная собственность; b. Производительный капитал; c. Торговля; d. Кредитные отношения.

2. Язык (*a medium for expressing the material* – средство выражения объекта): a. Письменность; b. Деньги; c. Арифметика.

3. Эти элементы в условиях благоприятной экономической и социальной среды синтезируют *методологию.*

Как утверждал Литтлтон, «каждая из семи предпосылок присутствовала в разных местах и в разное время, но одновременно они не наблюдались. Они соединились, когда крестовые походы привели к массовому перемещению людей через города государства северной Италии (тогда еще не единой), игравшей роль центра торговли между Европой и Ближним Востоком»[[25]](#footnote-25). Очевидно, что двойная бухгалтерия возникла именно в это время, когда Италия стала важнейшим торговым пунктом Средневековья. Не удивительно, что большинство исторических источников того времени имеет именно итальянское происхождение (например, бухгалтерские книги Датини XIV века[[26]](#footnote-26)).

Однако вернемся к более позднему периоду. Как уже упоминалось ранее, дальнейшее исследование и развитие двойной бухгалтерии связано непосредственно с именем величайшего итальянского математика Луки Пачоли. Каков его вклад?

Фра Лука Бартоломео де Пачоли родился в 1445 году в тосканской коммуне Борго-Сансеполькро. В детстве он был отдан в художественную мастерскую Пьетро делла Франческа, где его заметил великий итальянский зодчий Леон Батиста Альберти, который, в свою очередь, рекомендовал юного Пачоли богатому венецианскому купцу в качестве домашнего учителя. В Венеции молодой человек продолжил образование и посещал лекции по математике. В 1470 году Лука Пачоли написал свою первую книгу – учебник коммерческой арифметики – которая предназначалась уже для его учеников. В этом же году он переехал в Рим к своему другу и учителю Альберти, однако спустя два года покинул город и принял монашество, став францисканцем[[27]](#footnote-27).

Вплоть до 1480 года Пачоли преподавал алгебру и геометрию в университете Перуджи. И, наконец, в 1494 году Пачоли издал свой известнейший математический труд – «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» (примечательно то, что книга написана не на латыни, а на итальянском языке, и Лука Пачоли, таким образом, является «Данте бухгалтерии»). Помимо множества арифметических примеров, в «Сумме…» автор поместил таблицу монет, весов и мер, принятых в разных частях Италии, что было действительно необходимо в то время. Но наиболее интересен именно с точки зрения бухгалтерского учета раздел книги «Трактат о счетах и записях», в котором Пачоли изложил руководство по венецианской двойной бухгалтерии. Спустя 10 лет «Трактат о счетах и записях» был переиздан отдельным изданием. И если «Сумма…» достаточно быстро затерялась в ряду других подобных произведений, то «Трактат» выдержал множество изданий и был переведен на все важнейшие языки Европы.

Сегодня, благодаря переводу вышеупомянутого профессора М.И. Кутера, мы имеем возможность проанализировать «Трактат» Луки Пачоли[[28]](#footnote-28). Так, для процедуры закрытия старых книг и открытия новых следующего периода Пачоли использовал две группы счетов. Первая состояла из счетов (касса, капитал, товарные счета, требования, долги), которые обязательно переносились в новую книгу. Сальдо счетов, которые предприниматель не хотел переносить в новую Главную книгу (расходы и доходы), списывались на счет Прибыли и убытки, который в свою очередь, балансировался и его сальдо переносилось на счет Капитала. Последней записью в старой книге закрывался счет Капитала, а его сальдо заносилось в новую Главную книгу. Также в «Трактате» Пачоли ничего не упоминал о счете бухгалтерского баланса. Соответственно, бухгалтерский баланс в системе Пачоли не является финансовым отчетом в современном понимании, а представляет собой лишь Пробный баланс, т.е. сумму всех сальдо счетов.

Пачоли считал, что для легкости и удобства требуются три книги: одна называется Мемориалом (глава 6)[[29]](#footnote-29), другая Журналом (глава 10)[[30]](#footnote-30), а третья – Главной (глава 13)[[31]](#footnote-31). Никаких вспомогательных книг не требовалось. Мемориал, по мысли Пачоли, представлял собой книгу для подробнейшей записи всех совершенных операций. По сути, Мемориал представлял собой дневник купца, полностью заменявший первичную документацию. Из Мемориала записи следовало переносить в Журнал. Журнал представлял собой книгу для записи хозяйственных операций в виде статей смешанной формы записи. Следовало указывать счет-должник и счет-кредитор, связь между которыми обозначалась формулой «счет такого-то должен счету такого-то». Пачоли подчеркивал, что все записи в Журнале должны соотноситься с кредитором или дебитором. При этом происходила персонификация, то есть одушевление товаров: например, если в Мемориале шла речь о наличии на складе имбиря, то в Журнале следовало указать, что «имбирь должен капиталу» (под «капиталом» Пачоли понимал совокупность имущества купца; по сути это счет собственных средств). Поэтому каждый отдельный товар, лицо и вид доходов или расходов получали свой отдельный счет. После фиксации операции в Журнале Пачоли требовал занести ее содержание в Главную книгу, содержащую, по современной терминологии, аналитические счета. При этом, как писал ученый, «из всякой статьи, составленной в Журнале, всегда следует делать две в Главной книге: одну в «Дать» и другую в «Иметь»». Статьи дебитора следовало помещать на левой стороне, кредитора – на правой. Каждая из статей должна была иметь ссылки на соответствующую ей статью. По мнению Пачоли, счета следовало ежегодно сальдировать.

Из многочисленных видов счетов, которые предлагал своим читателям Пачоли, можно выделить особый счет путешествий[[32]](#footnote-32). Пачоли предложил сделать кредитором и дебитором за все совершаемые операции счет путешествия. Скорее всего, на этом счете отражались итоги заготовительных операций – по дебету все расходы, а по кредиту – все, что получится в результате этих операций. Таким образом, счет путешествий – первый калькуляционный счет, первая попытка отразить учет результатов отдельных хозяйственных операций.

Некоторые современные исследователи связывают появление двойной записи со стремлением контролировать правильность ведения купеческих книг. В 14-й главе своего «Трактата о счетах и записях»[[33]](#footnote-33) Лука Пачоли пояснял, что при сальдировании счетов Главной книги итоги должны получиться одинаковые, в противном случае из этого следует, что в Главной книге имеется ошибка. Двойная запись в первую очередь должна была позволить избежать таких ошибок.

Существует мнение, что возникновение двойной записи было связано с необходимостью вести отчетность в паевых товариществах. Один из разделов трактата Пачоли посвящен записи операций, относящихся к таким фирмам. В нем он прежде всего рекомендовал тщательно зафиксировать в Мемориале все сведения, относящиеся к товариществу – ответственность пайщиков, внесенный ими вклад, имена помощников и т. д. При этом Пачоли оставлял на усмотрение купца, стоит ли заводить отдельные книги для ведения дел товарищества или записывать относящиеся к нему операции в обычные книги. Это означает, что купец по сути не отделялся от своего дела.

Характерно, что Пачоли рекомендовал купцам записывать расходы по домашнему хозяйству в тех же книгах, что и торговые операции. Это считалось необходимым для того, чтобы иметь возможность в любой момент выяснить, каковы были отдельные виды расходов и как они менялись. При этом для отдельных статей расходов предлагалось открывать отдельные счета – счет дров, счет вина и так далее. К домашним расходам, по мнению Пачоли, примыкали чрезвычайные расходы. По его мнению, «нет никакой разницы, если, например, во время прогулки у тебя возник какой-либо расход (ты платил за стрельбу из лука или самострела или за другую игру) или ты потерял деньги, которые у тебя отобрали или которых ты лишился на море или при пожаре». По логике Пачоли, их объединяло то, что и то и другое – незапланированные расходы, для которых не открываются отдельные счета. Однако для современных бухгалтеров эта логика покажется, по меньшей мере, наивной.

Подтверждением того факта, что появление двойной записи было связано со стремлением контролировать правильность ведения купеческих книг, служит глава 32 «Трактата о счетах и записях»[[34]](#footnote-34) Луки Пачоли. Она посвящена составлению баланса, под которым Пачоли понимал процедуру переноса данных из одной Главной книги в другую и связанные с этим действия. Проверка правильности достигалась сверкой оборотов по дебету и кредиту всех счетов Главной книги. В начале главы автор предупреждал читателя, что «в этом деле следует поступать с большой осторожностью». В качестве первого этапа проведения процедуры баланса Пачоли рассматривал сверку данных Журнала и Главной книги. Для этого он рекомендовал пригласить особого помощника, которому предстояло зачитывать постатейно материалы Журнала. Владельцу книг предписывалось находить оглашенные статьи и проверять их соответствие. В последнем случае полагалось на полях помечать «правильные» статьи особым знаком. Если при проверке выяснялось, что «какая-либо статья осталась неотмеченной, то это доказывает, что в Главную книгу «вкралась ошибка».

Ошибки в практике того времени происходили от невнимательности и заключались в основном в том, что какая-либо статья из журнала перенесена на дебет вместо кредита или наоборот. В таком случае следовало составить напротив такой статьи другую на ту же сумму, в которой указывалось на ее ошибочный характер, а после этого сделать в должном месте третью.

В той же 32-й главе содержится и еще одно указание на необходимость соблюдения порядка в ведении бухгалтерских книг – чтобы «относительно Главной книги не могло быть никакого подозрения». Это, в свою очередь, было важно для того, чтобы «купеческая репутация не пострадала».

Несмотря на то, что книга Пачоли носила элементарный характер, являясь лишь руководством по технике ведения счетных записей, она приобрела исключительную популярность благодаря тому, что в ней разбирались способы записи самых разнообразных операций. Среди них были достаточно сложные, такие, как операции с участием посредника, долевые операции, получение товаров для комиссионной торговли.

После опубликования «Суммы…», в 1496 году, Лука Пачоли переехал в Милан, где познакомился с Леонардо да Винчи и стал его другом. В 1499 г. в Италии начинается война с Францией, и Лука Пачоли бежит от оккупации во Флоренцию, где возобновляет педагогическую деятельность. В 1509 г. он выпустил вторую книгу – «Божественные пропорции»[[35]](#footnote-35), которая имеет косвенное отношение к бухгалтерскому учету. В 1510 г. Л. Пачоли занял место приора монастыря в своем родном городе, где и умер в 1517 г.[[36]](#footnote-36)

Итак, двойная бухгалтерия, зародившаяся в Италии и описанная Пачоли, начала распространяться на север Европы, сначала во Францию и Германию, потом в Англию и Скандинавию, затем на запад, в Испанию. Через Атлантический океан она проникла в Америку. В Россию двойная запись пришла через Польшу. Позднее она проникла в Китай и Японию.

Как писал Я.В. Соколов: «Однажды возникнув, двойная запись – это, по ироничному замечанию И.В. Гете, «величайшее изобретение человеческого разума», развивалась в дальнейшем под влиянием обстоятельств хозяйственной жизни и по законам внутренней логики»[[37]](#footnote-37).

Развитие бухгалтерской мысли XVI-XIX вв. проследим в следующем разделе.

1.3 Бухгалтерский учет в XVI – XIX века

Исчерпывающий характер рекомендаций Пачоли объясняет огромное влияние, которое его труд оказал на последующих авторов. Вплоть до середины XVII в. большинство трудов по счетоводству представляли собой или дословный перевод «Трактата о счетах и записях», или переработки, сохраняющие неизменными его основные положения. Но не только числом переводов и перепечаток измерялось значение труда Луки Пачоли. В период с XV по XVII в. необыкновенно расширилось практическое применение счетоводства. Считается, что во всех крупных европейских компаниях той эпохи ведение учетных книг стало обязательным. И хотя счетные записи, как и в древности, страдали неточностью, их было вполне достаточно для того, чтобы отразить результаты несложных оборотов.

Период относительной инерции, когда техника учетной записи распространялась по Европе устно или в списках (копиях труда Л. Пачоли), так затянулся, что получил название эпохи застоя. Социальные, политические и экономические условия менялись медленно, поэтому для развития бухгалтерского учета не было достаточных стимулов. Однако именно в это время завершились революционные преобразования и начались серьезные изучения. Мир менялся и вместе с ним менялся учет. Изменения, имевшие место, были следствием новых условий общественной жизни и коммерции, в том числе упадка сельского хозяйства, роста торговой активности и стремления предпринимателей рассматривать свою деятельность в более долгосрочной перспективе, чем прежде. Глобальные изменения были также обусловлены изменениями философских взглядов и систем ценностей ведущих классов, причинами чего послужили Реформация, кальвинизм и ослабление влияния католической церкви[[38]](#footnote-38).

Постепенно сфера применения принципов двойной системы записи распространились не только на торговлю, но и на другие области человеческой деятельности. Во второй половине XVI века зафиксировано ее применение в судостроении и монастырском хозяйстве, в начале XVII века – в промышленности, на государственной службе и в домашнем хозяйстве, а в середине того же столетия – и в сельском хозяйстве. Однако в это время бухгалтерия являла собой скорее искусство ведения книг[[39]](#footnote-39).

В географическом отношении экспансия идей, изложенных Пачоли, шла еще быстрее. Из Италии они быстро переместились в Германию. Одними из важнейших торговых партнеров итальянских купцов в Европе были немецкие торговцы.

При этом немцы отдавали должное своим итальянским собратьям, признавая более высокий уровень их умения торговать. Среди немецких торговцев стало модным посылать своих сыновей на учебу в Италию, преимущественно в относительно недалекую Венецию. Там молодые немецкие купцы обучались более совершенным приемам ведения торговых операций, а вместе с ними и методам двойной бухгалтерии. Благодаря этому купеческая Германия достаточно быстро освоила учение Пачоли и стала применять его в своей деятельности.

Необходимо отметить, что купцы сами вели свои учетные книги, вне зависимости от масштабов деятельности. Даже те торговцы, масштабы деятельности которых были наиболее значительны, не задумывались о том, что можно поручить ведение книг особым работникам. Однако развитие товарно-денежных отношений настоятельно требовало, чтобы учет государственных доходов осуществляли профессионалы.

Говоря об исследователях этого времени, стоит упомянуть: В. Швайкера (XVI в.), который 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, отсылке, покупке, продаже и других явлениях, которая, правильным и искусным способом примененная, могла бы безошибочно, немедленно и без затруднений привести к конечному результату»; испанца Ф. Эскобара (начало XVII в.), видевшего смысл учета в правовых отношениях между собственниками и агентами (материально ответственными лицами); Симона ван Стевина (XVII в.), который полагал, что учет должен предоставлять данные: 1) о наличии денег в кассе; 2) о состоянии расчетов с подотчетными и материально ответственными лицами; 3) о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами; 4) о результатах операций (прибыль или убыток) по покупке и продаже каждого товара[[40]](#footnote-40) и других.

Создателем английской формы счетоводства является Эд­уард Джонс[[41]](#footnote-41). Он считал, что двойная запись запутывает учет, поэтому пытался, во-первых, обеспечить автоматическое обна­ружение ошибок и описок и, во-вторых, повысить оператив­ность выявления финансового результата. Центральный регистр английской формы – журнал, в котором три графы. В средней графе записывают содержание операций, затрагивающих кас­су, с указанием суммы, слева (дебитор) – сумму, поступившую в кассу, а справа (кредитор) – сумму расхода из кассы. Сумма крайних граф должна быть равна итогу средней графы. Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала. Все текущие операции отражаются в журнале, отку­да раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, и итоги Главной книги должны быть равны итогам в журнале. Эта форма учета относится к простой бухгалтерии.

В целом же в Англии предприниматели пытались применять двойную бухгалтерию в промышленном учете. Таким образом, постепенно складывалась система учета производственных затрат.

Тогда же в XVIII веке известный физиократ Франсуа Кенэ[[42]](#footnote-42) впервые стал рассматривать учет как функцию управления. Он же, сомневаясь в научных достоинствах бухгалтерии, считал, что применяемые в учете «формы и правила сводятся к таинственной технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию»[[43]](#footnote-43).

На рубеже XVIII и XIX веков развитие бухгалтерии достигло настолько высокого уровня, что появилась возможность начать научную разработку ее теории. Это означало, что бухгалтерия из чисто прикладной дисциплины начала превращаться в настоящую науку со всеми соответствующими атрибутами.

На начало XIX века в Европе применялось несколько систем учета. В сельском хозяйстве, в имениях традиционного типа и старейших организациях использовалась приходо-расходная бухгалтерия. Торговцы пользовались системами одинарной (униграфической) или двойной (диаграфической) записи, часто не выводя остатки по счетам и не имея возможности определить величину прибыли. С началом широкомасштабной промышленной деятельности ни одна из этих систем не могла более считаться эффективной, так как не соответствовала появившейся практике привлечения капитала и разделения функций собственности и управления.

Приходо-расходная система в условиях крупномасштабного фабричного производства и предпринимательской деятельности, связанной с использованием капитальных активов (внеоборотных средств), была неэффективна. Назрела необходимость в применении теории начисления износа и разделения статей капитала и выручки[[44]](#footnote-44).

Так, к концу XIX в. система бухгалтерского учета, базисы которой были заложены Лукой Пачоли, претерпела некоторые перемены, которые имеют связь со спецификой хозяйственной работы больших промышленных корпораций: 1) созданы первые компании, которые были обособлении от их владельцев; 2) возник акционерный капитал; 3) были разграничены капитал и прибыль; 4) введено понятие «действующее предприятие»; 5) начали трудиться фондовые биржи; 6) расширилась промышленность и торговля. Наконец, появились люди учетной профессии[[45]](#footnote-45).

Рассмотрим подробнее учет в Италии XIX века. В это время там существовали две тенденции. Первая выводила учет из отношений, возникающих между лицами, участвующими в хозяйственном процессе, в связи с движением и хранением ценностей (юридическое направление). Вторая была основана на учете самих ценностей (экономическое направление).

Суть юридической трактовки бухгалтерского учета сводилась к смене прав и обязательств лиц, участвующих в хозяйственном процессе. С юридической точки зрения целью учета становится контроль дея­тельности хозяйствующих субъектов: соб­ственника, администратора, агентов (лиц, занятых на предприятии), коррес­пондентов (лиц, с которыми предприятие ведет расчеты). Поскольку контролировать права и обязательства можно только по документам, предмет учета составляют не сами ценности, а сведения о них. Так как ответственные лица должны были отвечать за вверенные им ценности в продажных ценах, то именно такая оценка признается правильной. Сущность двойной записи вытекала из непрерывного возникновения права (обязательства) у одних лиц и погашения у других. Отсюда и баланс определялся как таблица, в активе которой указаны владельцы материальных ценностей (материально ответственные лица), а в пассиве перечислены собственники (кредиторы и владелец предприятия).

Родоначальником экономической школы бухгалтерии считается житель итальянской Болоньи по имени Джузеппе Форни[[46]](#footnote-46). В своей вышедшей в 1790 году книге он утверждал, что объектом учета должны быть прежде всего материальные блага, составляющие в совокупности имущество хозяйства. Ко всем ним применим универсальный измеритель – деньги. Поэтому с точки зрения бухгалтерского учета они являются однородными. А раз так, рассуждал Форни, то не следует делать разницу между личными и вещными счетами.

При таком подходе получалось, что любой счет прежде всего учитывает именно материальные блага – либо находящиеся в хозяйстве, либо вышедшие из него. Поэтому личные счета Форни казались лишними. Все счета, которые он рекомендовал открывать, являлись вещными. Причем при операциях с ними Форни считал обязательным применять принципы алгебраических вычислений. Поэтому значительное место его книги отводилось описанию ведения счетных операций при помощи алгебраических формул и уравнений.

Через полвека в той же Италии это сделал Джузеппе Криппа[[47]](#footnote-47). В 1845 году он издал книгу, которую назвал очень скромно – «Наука о счетах». В ней есть много интересного. Например, теоретические рассуждения о профессии бухгалтера. Криппа утверждал, что для успешного ведения любого бизнеса каждому руководителю требуется определенный набор знаний и умений, свой для каждого типа хозяйства. Следовательно, успешное и грамотное руководство, скажем, молокозаводом, не гарантирует, что этот же руководитель сумеет эффективно вести дела, скажем, типографии. Однако торжественно провозглашал Криппа, любой бухгалтер способен эффективно трудиться в хозяйстве любого типа. Ибо, несмотря на различия в способе производства и использования материальных благ, их результаты, выраженные в денежном измерителе, одинаковы, а их-то и учитывает бухгалтерия.

Джузеппе Криппа, игнорируя мнения сторонников юридической школы, утверждал, что цель работы бухгалтера состоит в выявлении результатов деятельности хозяйства, причем в качестве объектов этой деятельности он рассматривал исключительно материальные ценности. Личность как таковая, полагал итальянец, с точки зрения структуры хозяйства не является существенным фактором, поэтому личные счета он считал предназначенными исключительно для конкретизации направления перемещения материальных ценностей, являющихся основным и, более того, единственным объектом учета.

Основные открываемые счета, с точки зрения Криппы, являются вещными, а личные счета логично использовать для учета ценностей, находящихся вне хозяйства. Для учета каждого вида ценностей, имеющихся в распоряжении, Криппа считал необходимым заводить свой особый счет. Совокупность таких счетов, названных им индивидуальными, позволяла судить о состоянии дел в отдельных частях хозяйства. Для того, чтобы разобраться в общем положении, Криппа предписал открывать коллективные счета, в которых отражалась общая стоимость всех ценностей, имеющихся в хозяйстве. При этом в индивидуальных счетах приход писался на дебет, а расход – на кредит, а в коллективных наоборот: увеличение стоимости имущества отражалось на кредите, а уменьшение – на дебите. Таким образом, в системе Криппы сумма дебетовых итогов индивидуальных счетов всегда должна была равняться сумме кредитовых счетов коллективных счетов, и наоборот, сумма кредитовых итогов индивидуальных счетов всегда должна была равняться сумме дебетовых счетов коллективных счетов.

Венцом же экономического направления в развитии теории бухгалтерского учета следует признать идеи итальянца Фабио Беста[[48]](#footnote-48), работавшего на рубеже XIX и XX веков. Его вклад в теорию бухгалтерии был поистине огромен. Беста успешно критиковал сторонников юридического направления, которые предлагали делать акцент на взаимоотношениях агентов хозяйства, забывая о том, что в экономике главное – ценности, которые первичны, ибо они-то и вызывают эти самые взаимоотношения.

Беста обосновал место бухгалтерского учета в экономике. Он рассматривал его как политическую экономию в масштабах одной отдельно взятой фирмы. Именно Беста заявил, что основная функция учета – контроль, причем контроль на трех уровнях: предварительном (планирование), текущем (составление инвентарей, оформление доверенностей, приходных и расходных кассовых ордеров и т. п.) и последующем (учет совершившихся фактов хозяйственной жизни).

Помимо этого, Беста впервые постулировал, что в хозяйстве важны не ценности как таковые, а их стоимость. В связи с этим естественно, что именно он первым сформулировал понятие фонда, то есть совокупной стоимости всех вложений в предприятие. Фонд, по мнению Бесты, состоит из отдельных элементов, для каждого из которых открывается отдельный счет. Все счета он предлагал делить на прямые и производные: прямые – для составных частей имущества и отношений с кредиторами, производные – для учета собственных средств и фиксации полученных результатов[[49]](#footnote-49).

Создателем ломбардской школы, объединившей юридические и экономические цели учета, был Ф. Вилла (1801–1884)[[50]](#footnote-50). Он систематизировал бухгалтерские знания, концептуально осмыслив основные учетные категории. Вилла считал, что бухгалтерия поднялась до уровня науки, она должна исследовать свои принципы и категории. На практике она представляла собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. 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.

По мнению Виллы, бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое исследование; 3) организация управления, в том числе ревизия счетов. Все счета Вилла делил на три группы: 1) депозитные (имущественные); 2) личные; 3) методологические итоговые (счет убытков и прибыли, счет вступительного и заключительного баланса)[[51]](#footnote-51).

Таким образом, бухгалтерский учет Виллы был комплексной экономико-правовой дисциплиной, он разделил двойную запись и информацию, которую она несет, на юридическую и экономическую.

Конечно, описанные нами теории учета были далеко не единственными в рассматриваемый период. Научная мысль XVIII-XIX вв. развивалась достаточно стремительно, и охватить весь спектр идей бухгалтерского учета, к сожалению, на данном этапе изучения не представляется возможным.

Подводя итог, стоит отметить, что лишь с возрождением экономической жизни вновь возникла необходимость в информации о состоянии дел, что и стало основной предпосылкой развития бухгалтерии. Мощным толчком к этому послужила первая книга, посвященная вопросам организации и ведения бухгалтерского учета. Многие авторы соглашались с Л. Пачоли или возражали ему также на страницах книг. Это были первые теоретические споры, которые, как известно, стали основой развития науки.

1.4 Бухгалтерский учет в XX веке. Современное положение бухгалтерского учета

Двадцатый век по праву считается эпохой глобальных преобразований в промышленности, торговле и социальной жизни. Во-первых, социалистическая революция в России стала причиной раскола мира на два противоположных экономических и политических блока. Во-вторых, две мировые войны привели к Великой экономической депрессии в странах Европы. США также коснулась экономическая депрессия, поскольку вследствие отказа от политики изоляционизма в начале XX в. основные рынки сбыта находились именно в европейских странах. Геополитическое расположение США, удаленность от театра военных действий оказались крайне выгодными. В то время как Европа воевала, а потом восстанавливалась, американская экономика набирала силу, поставляя в Великобританию и Россию по плану Маршалла продовольствие, военную технику и др. Поэтому эволюция бухгалтерского учета в XX в. проходила под влиянием коммерческой и политической экспансии США.

Теория и практика бухгалтерского учета развивались в это время достаточно активно, так как спрос на бухгалтерские услуги в связи с реабилитаций экономики стран в послевоенное время, ростом коллективных форм собственности и концентрации капитала резко возрос.

Наиболее известными индивидуальными исследователями первой половины XX в. были В.А. Патон, Т.Н. Сандерс, Х.Р. Хатфилд и У. Моор, С. Гилман и др.

Так, например, Патон выдвинул 10 постулатов:

1) самостоятельно хозяйствующего субъекта (имущественной обособленности);

2) функционирующего предприятия (непрерывности деятельности);

3) равенства совокупной стоимости имущества совокупной стоимости капитала;

4) бухгалтерского баланса как средства представления финансового состояния предприятия;

5) постоянной денежной единицы измерения;

6) затрат как исходной оценки (историческая стоимость);

7) затрат как оценки продукции (фактическая себестоимость);

8) приоритетности вычета убытков из накопленной прибыли;

9) прибыли как источника выплат дивидендов акционерам;

10) ФИФО как метода оценки запасов (оценка по стоимости первых по времени закупок)[[52]](#footnote-52).

Сандерс, Хатфилд и Моор провели исследование на основе опроса лиц, составляющих и использующих финансовую отчетность, изучения литературы и законодательства. В результате они определили группы принципов: общие, отчета о прибылях и убытках, баланса, консолидированного баланса, комментариев и примечаний. К наиболее важным из этих принципов относятся следующие:

— бухгалтерский учет должен сообщать о финансовом положении и формировании прибыли предприятия;

— статьи капитала и доходов должны быть разграничены;

— данные прошлых периодов должны быть доступны для анализа;

— учетная трактовка объектов должна быть последовательной;

— должен главенствовать консервативный подход (внеоборотные активы должны оцениваться по остаточной стоимости, а запасы и затраты – по наименьшей из двух: или по себестоимости, или по рыночной цене; необходимо создавать резерв на покрытие убытков и признание условных обязательств, оценка которых существенна, и т.п.);

— нереализованный доход не должен включаться в расчет прибыли;

— внереализационная прибыль должна отражаться отдельно;

— исправления ошибок предыдущих отчетных периодов должны отражаться в отчете о прибылях и убытках;

— соответствие и периодичность затрат и результатов[[53]](#footnote-53).

Если рассматривать дальнейшее развитие бухгалтерского учета на примере Италии, стоит отметить, что на начало XX столетия итальянские исследователи выделяли три группы в счетоведении:

1. логисмология (учение о бухгалтерских счетах);
2. статмология (учение о бухгалтерском балансе);
3. леммалогия (учения об остатках)[[54]](#footnote-54).

Наиболее близкой к классической бухгалтерии была логисмология.

Постепенно все больше стирались различия между различными бухгалтерскими школами (ломбардская, тосканская, венецианская). Они стали представлять собой единое целое. Итальянцы рассматривали учет как средство управления и в целом придерживались той точки зрения, что балансовая величина прибыли должна быть тождественна налогооблагаемой сумме, что вполне соответствовало юридической трактовке учета.

Во Франции начала XX века было больше распространено юридическое направление, однако это влияние длилось недолго, и было связано с признанием контроля главной функцией бухгалтерии. Представителями этого направления выступали: А. Лефевр, Л. Батардон, Г. Фор, А. Бомон, Р. Лефор, П. Гарнье, Р. Саватье и др[[55]](#footnote-55).

Например, Гранье делил все бухгалтерские факты на юридические, экономические и материальные, а в понятие организации бухгалтерского учета включал метод, систему и процедуру. Для Фора бухгалтерский учет – это наука о методах регистрации фактов хозяйственной жизни, совершаемых хозяйствующими лицами; а Саватье подчеркивал, что бухгалтер имеет дело не имуществом, а с правами на имущество[[56]](#footnote-56).

Представителями экономического направления во Франции были Ш. Пангло, Ж.Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьен, Р. Делапорт, Ж. Фурастье и др.

Большой вклад в развитие учения о бухгалтерском учете внес Жан Батист Дюмарше, который утверждал, что в бухгалтерском учете экономическая категория стоимости получала строго определенный количественный смысл, но поскольку оценка выступала как предмет, а не как цель учета и задана бухгалтерскому учету извне, то она не есть плод творчества бухгалтера, а только позволяла ему объединить различные объекты, попадающие в круг влияния бухгалтерского учета. Дюмарше разграничил понятия износ и амортизация, проводя натуралистическую концепцию, – сумма амортизации должна быть равна сумме износа. Износ может быть производственным и моральным: если преобладает первый, то износ исчислялся исходя из объема работы, если второй – то исходя из времени эксплуатации. Счет амортизации трактовался как резерв, обеспеченный в активе не основными, а оборотными средствами. Дюмарше был первым, кто ввел типологический анализ баланса[[57]](#footnote-57).

В целом же для французских бухгалтеров всех направлений и школ характерна тенденция к унификации учета.

Для немецкой школы и в XX веке была характерна трактовка баланса как основополагающей, обобщающей и направляющей категории, из которой могут быть выведены все другие учетные понятия и положения. В Германии господствовала механистическая трактовка баланса, поэтому в центре дискуссии оказался вопрос о статической и динамической его природе[[58]](#footnote-58). Немецкая школа бухгалтерии имела большие заслуги в части развития вычислительной техники, создания карточных форм счетоводства, изгнания из учета хронологической записи (журнала), распространения математических и статистических методов, унификации планов счетов. Немецкие ученые видели смысл учета в документах и регистрах и их учете, т.е. в учетной процедуре. Формализованная процедура открывала путь к синтезу различных решений, так как каждое из таких решений являлось частным случаем общей универсальной процедуры. Именно из немецкой школы берет начало бухгалтерское моделирование.

В настоящее время продолжается этап трансформации общества, в процессе которого оно переходит в постиндустриальную фазу своего развития. В связи с переходом возникают новые требования, которые влекут за собой значительный пересмотр бухгалтерами и аудиторами своей роли и места в развитии национальных экономик.

Современные тенденции развития учета следует разделить на 2 типа: первый – научной деятельности (счетоведения), а второй – практической деятельности (счетоводства). Ведущей направленностью в становления бухгалтерского учета как научной работы считается то, что в бухгалтерских научных исследовательских работах применяется смешанная нормативно-позитивная модель, предусматривающая синтез допущений сравнительно того, «что уже существует», а еще установление того, «что надлежит быть» в бухгалтерском учете – это обосновано формированием постиндустриальной экономики[[59]](#footnote-59). Возникновение учета как практической работы характеризуется наличием изменений в методологии бухгалтерского учета. На сегодняшний день перспективными направлениями развития бухгалтерского учета можно выделить следующие:

— ориентация на МСФО как эффективный и универсальный механизм формирования финансовой отчетности, который позволяет успешно работать с зарубежными партнерами и обеспечивает эффективное управление организацией;

— предоставление интегрированной отчетности, в которую входит информация о значительной эффективности использования материальных и трудовых ресурсов. Она направлена на информирование пользователей данной отчетности об уровне социальной ответственности ее собственников и руководителей;

— предоставление информации о ресурсах, которые обеспечивают стратегическое развитие предприятия. К ним относят приобретенные торговые марки и бренды;

— предоставление нефинансовой информации о ресурсах предприятия, которые не поддаются достоверной количественной оценке. К ним относятся социальный и человеческий капитал предприятия;

— предоставление прогнозов и современной информации для принятия решений.

На сегодняшний день одним из перспективных тенденций развития учета в мире считают переход на МСФО. Он обеспечивает сопоставимость отчетностей компаний разных стран. Главным отличие МСФО от традиционного учета является представление о том, что бухгалтерский учет предназначен для менеджмента финансовых вложений и потоков инвестора, будь то собственник или кредитор. Традиционный учет ведется администратором, который работает в интересах собственника для отражения экономической деятельности объекта. Данное различие вызывает основные особенности, которые определяют развитие системы МСФО:

— приоритет баланса;

— отказ от исторической стоимости;

— переход от управления активами к учету ресурсов;

— дерегулирование счета для регулирования отчетности. В МСФО ведущую роль играет баланс.

Он позволяет определить рост капитала в компании. Учет ведется в интересах инвестора, который заинтересован в изменении стоимости активов и рыночной капитализации своих инвестиций. В равной степени важным отличием современных тенденций развития системы МСФО является постепенное вытеснение исторической стоимости, или себестоимости, оценками по справедливой стоимости. Оценка по справедливой стоимости позволяет отражать неоплаченные или неполученные активы в процессе эксплуатации активов (капитализируемые оценки) и их продажи (реализационные оценки). Эта замена логично вытекает из концепции приоритета баланса. Среди наиболее значимых тенденций в развитии методологии бухгалтерского учета, следует отметить необходимость перехода от финансовой отчетности к интегрированной. Сущность данного перехода лежит в расширении диапазона информации, содержащейся в отчетности. Она должна быть сосредоточена на анализе и оценке естественных характеристик использования материальных и трудовых ресурсов, информирование пользователей отчетности об уровне общественной ответственности ее владельцев. Ключевым фактором, вызывающей потребность, считаются массовые трудности, с которыми сталкивается прогрессивная культура: ограниченность ресурсов и вероятностей утилизации отходов изготовления на планете. От эффективности уничтожения подобных ограничений находится зависимость дальнейшего развития экономики. Анализ современных тенденций развития бухгалтерского учета позволяет установить, что в контексте современных экономических изменений, которые характеризуются переходом общества в постиндустриальную стадию развития, выдвигаются новые требования, которые необходимо решать. Иначе бухгалтерский учет может потерять место ключевого инструмента информационной поддержки деятельности предприятия[[60]](#footnote-60).

2. Практическая часть

Вариант 3. Коэффициент 6.

01.11.2014г. было зарегистрировано ООО «Альфа» с уставным капиталом

6 000 000 рублей.

Дебет 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Кредит 80 «Уставный капитал» — 6 000 000 р.

Учредителями в качестве вклада в уставный капитал были внесены материалы на сумму 1 380 000 р. и 4 020 000 р. на расчетный счет.

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» —1 380 000 р.

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» — 4 020 000 р.

Таблица 2.1 ⎯ Вступительный баланс

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | На 01.11.2014 | Наименование показателя |  На 01.11.2014 |
| **Актив** | **Пассив** |
| Содержание статьи | Сумма, р. | Содержание статьи | Сумма, р. |
| Денежные средства | 4 020 000 | Уставный капитал | 6 000 000 |
| Дебиторская задолженность | 1 980 000 | Добавочный капитал | ⎯ |
| Резервный капитал | ⎯ |
| Итого | 6 000 000 | Итого | 6 000 000 |

Таблица 2.2 — Журнал регистрации хозяйственных операций

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание | Бухгалтерская проводка | Тип операции | Сумма, руб. |
| дебет  | кредит  | частная | общая |
| 1 | Поступило производственное оборудование в качестве вклада в уставный капитал (срок полезного использования 10 лет)  | 08.4 | 75.1 | 1 |  | 600 000 |
| 2 | Акцептован счет монтажной организации за наладку станка | 08 | 60 | 1 | 120 000 | 141 600 |
| в т.ч. НДС  | 19 |  60 | 1 | 21 600 |
| 3 | Списан НДС к возмещению  | 68.1 | 19 | 3 |  | 21 600 |
| 4 | Введен в эксплуатацию станок | 01 | 08 | 2 |  | 716 100 |
| 5 | Отпущены со склада материалы: |  |  | 2222 |  | 471 000 |
| на производство продукции А | 20.А | 10 | 240000 |
| на производство продукции В | 20.В | 10 | 21000012000 |
| на цеховые нужды | 25 | 10 |
| на управленческие нужды | 26 | 10 | 9000 |
| 6 | Начислена амортизация производственного оборудования линейным методом за месяц | 25 | 02 | 2 |  | 6 000 |
| 7 | Акцептован счет поставщика за электроэнергию, потребленную на: |  |  |  |  | 35 400 |
| производственные нужды, | 25 | 60 | 11 | 18000 |
| в т.ч. НДС | 19 | 60 | 3240 |
| общехозяйственные нужды, | 26 | 60 | 11 | 12000 |
| в т.ч. НДС | 19 | 60 | 2160 |
| 8 | Списан НДС к возмещению | 68.1 | 19 | 3 |  | 5400 |
| 9 | Начислена заработная плата: |  |  |  |  | 204 000 |
| рабочим, изготавливающим изделие А | 20.А | 70 | 1111 | 60 000 |
| рабочим, изготавливающим изделие В |  20.В | 70 | 66 000 |
| персоналу цеха | 25 | 70 | 36 000 |
| аппарату заводоуправления | 26 | 70 | 42 000 |
| 10 | Начислены взносы во внебюджетные фонды по категориям работников |  |  |  |  | 612 000 |
| рабочим, изготавливающим изделие А | 20.А | 69 | 1111 | 18 000 |
| рабочим, изготавливающим изделие В | 20.В | 69 | 19 800 |
| персоналу цеха | 25 | 69 | 10 800 |
| аппарату заводоуправления | 26 | 69 | 12 600 |
| 11 | Произведены удержания из заработной платы работников: |  |  |  |  | 31 500 |
| налог на доходы физических лиц | 70 | 68.2 | 444 | 24 000 |
| по исполнительным листам | 70 | 76 | 4 5003000 |
| профсоюзные взносы | 70 | 76 |
| 12 | Получены в банке денежные средства для выдачи заработной платы | 50 | 51 | 2 |  | 172 500 |
| 13 | Выдана заработная плата работникам организации | 70 | 50 | 3 |  | 154 200 |
| 14 | Депонированы суммы невыплаченной заработной платы | 70 | 76.4 | 4 |  | 18 300 |
| Продолжение таблицы 2.2 |
| 15 | Депонированная сумма возвращена на расчетный счет | 51 | 50 | 2 |  | 18 300 |
| 16 | Получен счет Ростелекома за телефонные переговоры, | 26 | 60 | 22 | 15 0002 700 | 17 700 |
| в т.ч. НДС | 19 | 60 |  |
| 17 | Списан НДС к возмещению из бюджета | 68.1 | 19 | 3 |  | 2 700 |
| 18 | По чеку в банке получены деньги на хозяйственные нужды | 50 | 51 | 2 |  | 39 000 |
| 19 | Выдана из кассы менеджеру под отчет на командировочные расходы | 71 | 50 | 2 |  | 39 000 |
| 20 | Приняты к учету командировочные расходы согласно авансовому отчету | 26 | 71 | 2 |  | 35 400 |
| 21 | Произведен окончательный расчет по подотчетной сумме | 50 | 71 | 2 |  | 3 600 |
| 22 | Произведена оплата счета за услуги связи | 60 | 51 | 3 |  | 17 700 |
| 23 | Обнаружена недостача материалов | 94 | 10 | 2 |  | 4 200 |
| 24 | Отражена задолженность работника по возмещению материального ущерба, нанесенного организации | 73.2 | 94 | 2 |  | 4200 |
| 25 | Сумма недостачи полностью внесена работником в кассу организации | 50 | 73.2 | 2 |  | 4 200 |
| 26 | Распределены и списаны на счета основного производства (пропорционально израсходованным на основное производство материалам): |  |  |  |  |  |
| а) общепроизводственные расходы: | 20.А | 25 | 2 |  39 429 |  |
| изделие А | 20.В | 25 | 222 | 43 371 |  |
| изделие В |  |  |  |  |
| б) общехозяйственные расходы: |  |  |  |  |
| изделие А | 20.А | 26 | 60 000 |  |
| изделие В | 20.В | 26 | 66 000 | 202 800 |
| 27 | Выпущена из производства и учтена на складе готовая продукция по фактической себестоимости |  |  | 2 |  |  |
| изделие А | 43.А | 20.А | 2 | 210 000 |  |
| изделие В | 43.В | 20.В | 168 000 | 378 000 |
| 28 | Списывается стоимость материалов, израсходованных на упаковку продукции |  |  |  |  |  |
| изделие А | 44.А | 10 | 22 | 3 600 |  |
| изделие В | 44.В |  10 |  3 000  | 6 600 |
| 29 | Отгружена со склада продукция А, право собственности на которую перейдет к покупателям на складе назначения | 45 | 43.А | 2 |  | 204 000 |
| 30 | Получен аванс от покупателя в счет предстоящей поставки изделия В | 51 | 62.2 | 1 |  | 300 000 |
| 31 | Отгружена продукция В покупателю и предъявлены ему расчетные документы | 62.1 | 90.В | 1 |  | 420 000 |
| 32 | Выделен НДС с объема продаж изделия В | 90.В | 68.1 | 4 |  | 64 068 |

Продолжение таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 33 | Произведен зачет ранее полученного аванса | 62.2 | 62.1 | 3 |  | 300 000 |
| 34 | Получено подтверждение о приемке покупателем отгруженной ему продук­ции А и переходе права собственности | 62.1 | 90.А | 1 |  | 450 000 |
| 35 | Выделена сумма НДС с объема продаж изделия А | 90.А | 68.1 | 1 |  | 68 644 |
| 36 | Списывается производственная себестоимость проданной продукции: |  |  | 22 |  | 366 000 |
| изделие А | 90.А | 45 | 204 000 |
| изделие В | 90.В | 43.2 | 162 000 |
| 37 | Списываются коммерческие расходы: |  |  | 22 |  | 6 600 |
| изделие А | 90.А | 44 | 3 600 |
| изделие В | 90.В | 44 | 3 000 |
| 38 | Выявлен финансовый результат от продаж: |  |  | 44 |  |  |
| изделие А | 90.А | 99.А | 173 756 |
| изделие В | 90.В | 99.В | 190 932 |
| 39 | Поступили денежные средства от покупателей в оплату продукции  | 51 | 62 | 2 |  | 570 000 |
| 40 | Перечислено с расчетного счета за электроэнергию | 60 | 51 | 3 |  | 35 400 |
| 41 | Продано производственное оборудование |  |  |  |  | 2 096 949 |
| на договорную стоимость объекта | 62 | 91 | 1 | 570 000 |
| на сумму НДС | 19 | 68.1 | 2 | 86 949 |
| на списанную фактическую стоимость | 01.выб | 01 | 2 | 720 000 |
| на сумму накопленной амортизации | 02 | 01.выб | 2 | 6 000 |
| на остаточную стоимость | 91 | 01.выб | 4 | 714 000 |
| 42 | Поступили денежные средства на рас­четный счет за проданное оборудование | 51 | 62 | 2 |  | 570 000 |
| 43 | Отражены сумма предъявленных орга­низацией штрафных санкций к получе­нию | 76 | 91 | 4 |  | 360 000 |
| 44 | Получены суммы штрафов | 51 | 76 | 2 |  | 360 000 |
| 45 | В результате чрезвычайных обстоятель­ств полностью уничтожена готовая про­дукция | 91 | 43 | 2 |  | 6 000 |
| 46 | Определен финансовый результат от прочих доходов и расходов | 91 | 99 | 4 |  | 123 051 |
| 47 | Начислен налог на прибыль | 99 | 68.1 | 4 |  | 97 548 |
| 48 | Заключительными оборотами года за­крыт счет прибылей и убытков | 99 | 84 | 4 |  | 390 191 |
| 49 | По решению собрания акционеров 5% прибыли направлено на образование ре­зервного капитала | 84 | 82 | 4 |  | 19 510 |
| 50 | Начислены дивиденды (25%): |  |  |  |  | 220 458 |
| акционерам, не являющимся работни­ками организации  | 84 | 75.2 | 4444 | 97 548 |
| в т.ч. НДФЛ | 75.2 | 68 | 12 681 |
| акционерам, являющимся работниками организации  | 84 | 70 | 97 548 |
| в т.ч. НДФЛ | 70 | 68 | 12 681 |
|  |

Окончание таблицы 2.2

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 51 | Выплачены дивиденды: |  |  |  |  |  |
| акционерам, не являющимся работниками организации | 75.2 | 51 | 33 | 84 867 |  |
| акционерам, являющимся работниками организации | 70 | 51 | 84 867 | 169 734 |
| 52 | Оплачена задолженность по налогам и взносам во внебюджетные фонды | 69 | 51 | 33 | 61 200 |  |
| 68 | 51 | 287 509 | 348 709 |
| **Итого по журналу** |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Таблица 2.3 — Распределение общепроизводственных затрат основного цеха |
| Объекты калькулирования | База распределения | Распределяемый показатель |
| А | 60 000 (47,62%) | 39 429 |
| В | 66 000 (52,38%) | 43 371 |
| Итого | 126 000 (100%) | 82 800 |

Таблица 2.4 ⎯ Распределение общехозяйственных затрат основного цеха

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Объекты калькулирования | База распределения | Распределяемый показатель |
| А | 60 000 (47,62%) | 60 000 |
| В | 66 000 (52,38%) | 66 000 |
| Итого | 126 000 (100%) | 126 000 |

Главная книга

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 01 |  | 02 |
| Основные средства |  | Амортизация основных средств |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  | 720000 | 720000 |  |  | 6000 |  | 6000 |  |
|  720000 |  | 6000 |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | 714000 |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 1440000 |  | 1440000 |  |  | 6000 |  | 6000 |  |
| 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 08 |  | 10 |
| Вложения во внеоборотные активы |  | Материалы |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  | 1380000 |  | 240000 |  |  |
|  | 600000 | 720000 |  |  |  |  | 210000 |  |
|  | 120000 |  |  |  |  |  |  | 12000 |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 9000 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  | 420036003000 |  |  |
| 720000 |  | 720000 |  |  | 1380000 |  | 481800 |  |
| 0 |  |  |  |  |  | Ост. 898200 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 19 |  | 20.А |
| НДС по приобретенным ценностям |  | Основное производство |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  | 21600 | 21600 |  |  |  | 240000 | 210000 |  |
|  | 3240 | 5400 |  |  |  | 60000 |  |  |  |
|  | 2160 | 2700 |  |  |  18000 |  |  |  |
|  | 2700 |  |  |  |  |  |  39429 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  60001 |  |  |  |  |
| 29700 |  | 29700 |  |  | 417430 |  | 210000 |  |
| 0 |  |  |  |  |  | Ост. 207430 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 20.В |  | 25 |
| Основное производство |  | Общепроизводственные расходы |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 210000 |  | 168000 |  |  |  | 12000 |  |  |
| 66000 |  |  |  |  |  |  | 6000 | 39429 |  |
| 19800 |  |  |  |  |  |  | 18000 | 43371 |  |
| 43371 |  |  |  |  |  |  |  | 36000 |  |  |  |  |
| 65999 |  |  |  |  |  |  |  10800 |  |  |  |  |
| 405170 |  | 168000 |  |  |  82800 |  | 82800 |  |
| Ост. 237170 |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 26 |  | 43 |
| Общехозяйственные расходы |  | Готовая продукция |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
| 9000 |  | 60001 |  |  |  | 210000 | 204000 |  |
| 12000 |  |  | 65999 |  |  |  | 168000 |  | 162000 |  |
| 42000 |  |  |  |  |  |  |  |  | 6000 |  |
| 12600 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 15000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 35400 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 126000 |  | 126000 |  |  |  378000 |  | 372000 |  |
|  |  |  | Ост. 6000 |  |  |  |  |
| 44 |  | 45 |
| Расходы на продажу |  | Товары отгруженные |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  | 3600 | 3600 |  |  |  | 204000 | 204000 |  |
|  | 3000 |  | 3000 |  |  |  |  |  |  |  |
|  6600 |  | 6600 |  |  |  204000 |  | 204000 |  |
| 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 50 |  | 51 |
| Касса |  | Расчетные счета |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 0 |  |  |  |  |  | 4020000 |  |  |  |  |
| 172500 |  | 154200 |  |  |  | 18300 | 172500 |  |
| 39000 |  | 18300 |  |  |  | 300000 | 39000 |  |
| 3600 |  | 39000 |  |  |  | 570000 | 17700 |  |
| 4200 |  |  |  |  |  |  | 570000 | 35400 |  |
| 219300 |  | 211500 |  |  |  | 360000 | 61200 |  |
| Ост. 7800 |  |  |  |  |  |  |  | 84867 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 8486749362287509 |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 5838300 |  | 832405 |  |
|  |  |  |  |  |  |  | Ост. 5005895 |  |  |  |  |
|  |  | 62.1 |
| Расчеты с поставщиками и подрядчиками (60) |  | Расчеты с покупателями и заказчиками |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |
|  |  | 120000 |  |  |  |  |  |  |
|  | 17700 | 21600 |  |  |  | 420000 | 300000 |  |
|  | 35400 | 18000 |  |  |  | 450000 |  | 570000570000 |  |
|  |  |  | 3240120002160150002700 |  |  |  | 570000 |  |  |  |  |
| 53100 |  | 194700 |  |  | 1440000 |  | 1440000 |  |
|  |  |  | Ост. 141600 |  |  |  |  |  | 0 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 62.2 |  | 68.1 |
| Расчеты по авансам полученным |  | Расчеты по налогу на прибыль и НДС |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |
| 300000 |  | 300000 |  |  |  | 21600 | 64068 |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 5400 | 68644 |  |
|  |  |  |  |  |  |  | 2700 | 86949 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  287509 |  | 97548 |  |
| 300000 |  | 300000 |  |  | 317209 |  | 317209 |  |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  | 0 |  |
|  |  |  |
| 68.2 |  | 69 |
| Расчеты по налогу на доходы физических лиц |  | Расчеты по социальному страхованию и обеспечению |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 49362 |  | 24000 |  |  | 61200 |  | 18000 |  |
|  |  |  | 12681 |  |  |  |  |  | 19800 |  |  |
|  |  |  | 12681 |  |  |  |  |  |  | 1080012600 |  |  |
| 49362 |  | 49362 |  |  | 61200 |  | 61200 |  |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 70 |  | 71 |
| Расчеты с персоналом по оплате труда |  | Расчеты с подотчетными лицами |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 24000 |  | 60000 |  |  |  | 39000 | 35400 |  |
| 4500 |  | 66000 |  |  |  |  |  | 3600 |  |
| 3000 |  | 36000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 154200 |  |  | 42000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 183001268184867 |  |  | 97548 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 301548 |  | 301548 |  |  | 39000 |  | 39000 |  |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  |  | 0 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 73.2 |  | 75.1 |
| Расчеты по возмещению материального ущерба |  | Расчеты по вкладам в уставный капитал |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  | 6000000 |  |  |  |  |
| 4200 |  | 4200 |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 1380000 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 4020000 |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 600000 |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 4200 |  | 4200 |  |  | 6000000 |  | 6000000 |  |
|  |  |  | 0 |  |  | 0 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 75.2 |  | 76 |
| Расчеты по выплате доходов |  | Расчеты с разными дебиторами и кредиторами |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  |  | 0 |
| 12681 |  | 97548 |  |  |  |  | 360000 | 4500 |  |  |
| 84867 |  |  |  |  |  |  |  |  | 3000 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 18300 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 360000 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 97548 |  | 97548 |  |  | 360000 |  | 385800 |  |
|  |  |  | 0 |  |  |  |  |  | Ост. 25800 |  |
| 80  |  |  |
| Уставный капитал |  | Резервный капитал (82сч) |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 6000000 |  |  |  |  |  | 0 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  | 19510 |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | 6000000 |  |  |  |  | 19510 |  |
|  |  |  | Ост. 6000000 |  |  |  |  |  | Ост.19510 |  |
| 84 |  | 90 |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) |  | Продажи |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
|  |  |  | 0 |  |  |  | 64068 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | 68644 | 420000 |  |
|  | 19510 |  | 390191 |  |  |  |  | 204000 | 450000 |  |
|  | 97548 |  |  |  |  |  |  | 162000 |  |  |
|  | 97548 |  |  |  |  |  |  | 3600 |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  | 3000173756190932 |  |  |  |
| 214606 |  | 390191 |  |  |  870000 |  | 870000 |  |
|  |  |  | Ост. 175585 |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 91 |  | 94 |
| Прочие доходы и расходы |  | Недостачи и потери от порчи ценностей |
| Д |  |  |  |  | К |  | Д |  |  |  |  | К |
| 86949 |  |  | 570000 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 714000 |  |  | 360000 |  |  |  | 4200 | 4200 |  |
| 6000 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 123051 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 930000 |  | 930000 |  | 4200 |  | 4200 |  |
|  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| 99 |  |  |  |  |  |  |  |
| Прибыли и убытки |  |  |  |  |  |  |  |
| Д |  |  |  |  | К |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 97548 |  | 173756 |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | 390191 | 190932 |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  | 123051 |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  487739 |  | 487739 |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Таблица 2.5 ⎯ Оборотная ведомость по счетам бухгалтерского учета |
| № | Сальдо начальное | Сумма оборотов | Сальдо конечное |
| дебет | кредит | дебет | кредит | дебет | кредит |
| 01 |  |  | 1440000 | 1440000 |  |  |
| 02 |  |  | 6000 | 6000 |  |  |
| 08 |  |  | 720000 | 720000 |  |  |
| 10 | 1 380 000 |  | 1380000 | 481800 | 898200 |  |
| 19 |  |  | 29700 | 29700 |  |  |
| 20.А |  |  | 417430 | 210000 | 207430 |  |
| 20.В |  |  | 405170 | 168000 | 237170 |  |
| 25 |  |  | 82800 | 82800 |  |  |
| 26 |  |  | 126000 | 126000 |  |  |
| 43 |  |  | 378000 | 372000 | 6000 |  |
| 44 |  |  | 6600 | 6600 |  |  |
| 45 |  |  | 204000 | 204000 |  |  |
| 50 |  |  | 219300 | 211500 | 7800 |  |
| 51 | 4 020 000 |  | 5838300 | 5838300 | 5005895 |  |
| 60 |  |  | 53100 | 194700 |  | 141600 |
| 62.1 |  |  | 1440000 | 1440000 |  |  |
| 62.2 |  |  | 300000 | 300000 |  |  |
| 68.1 |  |  | 317209 | 317209 |  |  |
| 68.2 |  |  | 49362 | 49362 |  |  |
| 69 |  |  | 61200 | 61200 |  |  |
| 70 |  |  | 301548 | 301548 |  |  |
| 71 |  |  | 39000 | 39000 |  |  |
| 73.2 |  |  | 4200 | 4200 |  |  |
| 75.1 | 6 000 000 |  | 6000000 | 6000000 |  |  |
| 75.2 |  |  | 97548 | 97548 |  |  |
| 76 |  |  | 360000 | 385800 |  | 25800 |
| 80 |  | 6 000 000 |  | 6000000 |  | 6000000 |
| 82 |  |  |  | 1951 0 |  | 19510 |
| 84 |  |  | 214606 | 390191 |  | 175585 |
| 90 |  |  | 870000 | 870000 |  |  |
| 91 |  |  | 930000 | 930000 |  |  |
| 94 |  |  | 4200 | 4200 |  |  |
| 99 |  |  | 487739 | 487739 |  |  |
| **Итого** | **11 400 000** |  | **22783012** | **22783012** | **6362495** | **6362495** |

Таблица 2.6 — Бухгалтерский баланс

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | На | 31 декабря |  | На 31 декабря | На 31 декабря |
| Наименование показателя 2 | 20 | 14 | г.3 | 20 |  | г.4 | 20 |  | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **АКТИВ** |  |  |  |
| **I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  |  |  |
| Нематериальные активы |  |  |  |
| Результаты исследований и разработок |  |  |  |
| Нематериальные поисковые активы |  |  |  |
| Материальные поисковые активы |  |  |  |
| Основные средства |  |  |  |
| Доходные вложения в материальные ценности |  |  |  |
| Финансовые вложения |  |  |  |
| Отложенные налоговые активы |  |  |  |
| Прочие внеоборотные активы |  |  |  |
| Итого по разделу I |  |  |  |
| **II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ** |  |  |  |
| Запасы | 1348800 |  |  |
| Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям |  |  |  |
| Дебиторская задолженность |  |  |  |
| Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов) |  |  |  |
| Денежные средства и денежные эквиваленты | 5013695 |  |  |
| Прочие оборотные активы |  |  |  |
| Итого по разделу II | 6362495 |  |  |
| **БАЛАНС** | 6362495 |  |  |

Форма 0710001 с. 2

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | На | 31 декабря |  | На 31 декабря | На 31 декабря |
| Наименование показателя 2 | 20 |  | г.3 | 20 |  | г.4 | 20 |  | г.5 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **ПАССИВ** |  |  |  |
| **III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ 6** |  |  |  |
| Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей) | 6000000 |  |  |
| Собственные акции, выкупленные у акционеров | ( |  | )7 | ( |  | ) | ( |  | ) |
| Переоценка внеоборотных активов |  |  |  |
| Добавочный капитал (без переоценки) |  |  |  |
| Резервный капитал | 19510 |  |  |
| Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) | 175585 |  |  |
| Итого по разделу III | 6195095 |  |  |
| **IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** |  |  |  |
| Заемные средства |  |  |  |
| Отложенные налоговые обязательства |  |  |  |
| Оценочные обязательства |  |  |  |
| Прочие обязательства |  |  |  |
| Итого по разделу IV |  |  |  |
| **V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА** |  |  |  |
| Заемные средства |  |  |  |
| Кредиторская задолженность | 167400 |  |  |
| Доходы будущих периодов |  |  |  |
| Оценочные обязательства |  |  |  |
| Прочие обязательства |  |  |  |
| Итого по разделу V | 167400 |  |  |
| **БАЛАНС** | 6362495 |  |  |

Таблица 2.7 — Отчет о финансовых результатах

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | За |  |  | За |  |  |
| Наименование показателя 2 | 20 | 14 |  | 20 |  | г.4 |
|  |  |  |  |  |  |  |
| Выручка 5 | 737288 |  |
| Себестоимость продаж | ( | 366000 | ) | ( |  | ) |
| Валовая прибыль (убыток) | 371288 |  |
| Коммерческие расходы | ( | 6600 | ) | ( |  | ) |
| Управленческие расходы | ( |  | ) | ( |  | ) |
| Прибыль (убыток) от продаж | 364688 |  |
| Доходы от участия в других организациях |  |  |
| Проценты к получению |  |  |
| Проценты к уплате | ( |  | ) | ( |  | ) |
| Прочие доходы | 843051 |  |
| Прочие расходы | ( | 720000 | ) | ( |  | ) |
| Прибыль (убыток) до налогообложения | 487739 |  |
| Текущий налог на прибыль | ( | 97548 | ) | ( |  | ) |
| в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) |  |  |
| Изменение отложенных налоговых обязательств |  |  |
| Изменение отложенных налоговых активов |  |  |
| Прочее |  |  |
| Чистая прибыль (убыток) | 390191 |  |

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итог проделанной работы, автор отвечает на вопросы, которые были подняты при рассмотрении данной темы. Были выполнены основные задачи работы: мы выявили предпосылки возникновения бухгалтерского учета; рассмотрели бухгалтерский учет на начальном этапе его развития в период Древнего мира и Средневековья; исследовали деятельность Луки Пачоли и его вклад в развитие бухгалтерского учета. Также были проанализированы изменения в бухгалтерском учете в XIV-XIX века, прослежена динамика бухгалтерского учета в XX веке и изучено современное положение бухгалтерского учета.

Учет возникал постепенно, долго и неопределенно. Учет древнего мир –это учет фактов, и в целом он статичен. В его основе лежат инвентаризация и прямая регистрация имущества.

В средневековье формируются две основные парадигмы учета –камеральная и простая бухгалтерия, с XIII в. существуют уже три учетные парадигмы (появляется двойная бухгалтерия).

Двойная запись родилась стихийно. Идея двойной бухгалтерии – это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования. Здесь стоит еще раз отметить величайший труд итальянского математика Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях», который явил миру правила двойной бухгалтерии.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета вышло далеко за рамки Италии: по всей Европе стали распространяться различные идеи, учения и школы. Однако вплоть до середины XIX века кардинальных новшеств в данной науке не наблюдалось. Лишь с началом индустриализации общества, бухгалтерский учет вышел на новый уровень.

В силу прагматического характера знаний, накапливаемых в области бухгалтерского учета, развитие идей происходило не через отрицание, ниспровержение предшествующих взглядов, а в виде упорядочивания существующих основ, но только на новой, более обширной фактологической базе. В результате такого подхода в систему теоретических знаний включались те концепции, которые оказались востребованными благодаря своей практической продуктивности.

Развитие новых общенаучных направлений оказало глубокое влияние на бухгалтерский учет. Анализ, теория информации, кибернетика, теория управления, использование современных средств вычислительной техники и т.д. во многом способствовали совершенствованию учета.

История бухгалтерии – это история живого проявления экономики. Став неотъемлемой частью управления хозяйством, бухгалтерия превратилась в стройную систему, облегчающую контроль, как за сохранностью ценностей, так и за осуществлением процессов управления.

В настоящее время вопрос о необходимости изучения исто­рии бухгалтерской науки не вызывает сомнений. Процессы ре­формирования учета и приводят к осознанию насущной необходимости иметь устойчивые исторические ориентиры при выборе вари­антов развития. Наука о бухгалтерском учете многогранна и не ограничивается набором правил, изложенных в инструк­циях и стандартах. Представления о теории бухгалтерского уче­та существенно расширяются при изучении различных взгля­дов на сущность современных бухгалтерских категорий.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. *Кутер М.И.* Ведение в бухгалтерский учет: Учебник. – Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. 512 с.
2. *Родина Л.Н.* Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. 100 с.
3. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. 272 с.
4. *Сырадоев Д.В.* История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. 153 с.
5. *Littleton A.C.* Accounting evolution to 1900. N.Y.: Russel&Russel, 1966. 374 p.
6. *Алексеев Д.* Очерки истории бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://www.nevski.ru/osn.php?page=polezn.php&razdel=1000029%EA%F2%EE> – 24.05.2017.
7. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа https://ru.wikipedia.org/wiki/Бухгалтерский\_учет – 14.05.2017.
8. Датини, Франческо [Электронный ресурс]. – Режим доступа [https://ru.wikipedia.org/wiki/Датини,\_Франческо](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B8%2C_%D0%A4%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%BE) – 23.05.2017.
9. Джонс, Эдуард Томас [Электронный ресурс]. – Режим доступа [http://buhgalterskiy\_slovar.academic.ru/2675/ДЖОНС,\_Эдуард\_Томас](http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/2675/%D0%94%D0%96%D0%9E%D0%9D%D0%A1%2C_%D0%AD%D0%B4%D1%83%D0%B0%D1%80%D0%B4_%D0%A2%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D1%81) – 23.05.2017.
10. Законы Хаммурапи [Электронный ресурс]. – Режим доступа https://ru.wikipedia.org/Законы\_Хаммурапи – 18.05.2017.
11. История бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://mirznanii.com/a/15469/istoriya-bukhgalterskogo-ucheta – 19.05.2017.
12. История развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.suzdalsights.ru/istorij\_razvitij\_buhgalterskogo\_ucheta.html – 22.05.2017.
13. *Каз С.М.* Возникновение и развитие бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://sun.tsu.ru/mminfo/000063105/ec/01/image/16-22.pdf – 18.05.2017.
14. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера - Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015.
15. Пачоли, Лука [Электронный ресурс]. – Режим доступа https://ru.wikipedia.org/wiki/Пачоли,\_Лука – 19.05.2017.
16. *Першина А.П.* Тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://iupr.ru/domains\_data/files/zurnal\_24/Pershina\_-\_text2.pdf – 22.05.2017.
17. *Щетников А.И.* Лука Пачоли и его трактат «О божественной пропорции» [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.nsu.ru/classics/pythagoras/Pacioli.pdf – 19.05.2017.
18. Экономическое учение Ф. Кенэ [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/fransua-kene.html – 23.05.2017.
1. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 6. [↑](#footnote-ref-1)
2. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. [↑](#footnote-ref-2)
3. Кутер М.И. Ведение в бухгалтерский учет: Учебник. – Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. [↑](#footnote-ref-3)
4. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. [↑](#footnote-ref-4)
5. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. [↑](#footnote-ref-5)
6. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 18. [↑](#footnote-ref-6)
7. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 7. [↑](#footnote-ref-7)
8. Каз С.М. Возникновение и развитие бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://sun.tsu.ru/mminfo/000063105/ec/01/image/16-22.pdf> . [↑](#footnote-ref-8)
9. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 18. [↑](#footnote-ref-9)
10. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 19. [↑](#footnote-ref-10)
11. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 19. [↑](#footnote-ref-11)
12. Законы Хаммурапи [Электронный ресурс]. – Режим доступа [https://ru.wikipedia.org/Законы\_Хаммурапи](https://ru.wikipedia.org/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D1%8B_%D0%A5%D0%B0%D0%BC%D0%BC%D1%83%D1%80%D0%B0%D0%BF%D0%B8). [↑](#footnote-ref-12)
13. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 24. [↑](#footnote-ref-13)
14. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 24. [↑](#footnote-ref-14)
15. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 26. [↑](#footnote-ref-15)
16. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 9. [↑](#footnote-ref-16)
17. История развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.suzdalsights.ru/istorij\_razvitij\_buhgalterskogo\_ucheta.html. [↑](#footnote-ref-17)
18. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 9. [↑](#footnote-ref-18)
19. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 30. [↑](#footnote-ref-19)
20. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 32. [↑](#footnote-ref-20)
21. Каз С.М. Возникновение и развитие бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://sun.tsu.ru/mminfo/000063105/ec/01/image/16-22.pdf> – 18.05.2017. [↑](#footnote-ref-21)
22. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 34. [↑](#footnote-ref-22)
23. Бухгалтерский учет [Электронный ресурс]. – Режим доступа https://ru.wikipedia.org/wiki/Бухгалтерский\_учет. [↑](#footnote-ref-23)
24. Каз С.М. Возникновение и развитие бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа <http://sun.tsu.ru/mminfo/000063105/ec/01/image/16-22.pdf> – 18.05.2017. [↑](#footnote-ref-24)
25. Кутер М.И. Ведение в бухгалтерский учет: Учебник. – Краснодар: Просвещение-Юг, 2012. С. 25. [↑](#footnote-ref-25)
26. Датини, Франческо [Электронный ресурс]. – Режим доступа [https://ru.wikipedia.org/wiki/Датини,\_Франческо](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%B0%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B8%2C_%D0%A4%D1%80%D0%B0%D0%BD%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%BE) – 23.05.2017. [↑](#footnote-ref-26)
27. Пачоли, Лука [Электронный ресурс]. – Режим доступа https://ru.wikipedia.org/wiki/Пачоли,\_Лука – 19.05.2017. [↑](#footnote-ref-27)
28. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера - Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015. [↑](#footnote-ref-28)
29. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера - Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015. С. 33. [↑](#footnote-ref-29)
30. Там же. С. 41. [↑](#footnote-ref-30)
31. Там же. С. 47. [↑](#footnote-ref-31)
32. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера - Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015. С. 87. [↑](#footnote-ref-32)
33. Там же. С. 49. [↑](#footnote-ref-33)
34. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера - Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015. С. 95. [↑](#footnote-ref-34)
35. Щетников А.И. Лука Пачоли и его трактат «О божественной пропорции» [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.nsu.ru/classics/pythagoras/Pacioli.pdf. [↑](#footnote-ref-35)
36. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 34. [↑](#footnote-ref-36)
37. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 46. [↑](#footnote-ref-37)
38. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 37. [↑](#footnote-ref-38)
39. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 58. [↑](#footnote-ref-39)
40. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 58. [↑](#footnote-ref-40)
41. Джонс, Эдуард Томас [Электронный ресурс]. – Режим доступа [http://buhgalterskiy\_slovar.academic.ru/2675/ДЖОНС,\_Эдуард\_Томас](http://buhgalterskiy_slovar.academic.ru/2675/%D0%94%D0%96%D0%9E%D0%9D%D0%A1%2C_%D0%AD%D0%B4%D1%83%D0%B0%D1%80%D0%B4_%D0%A2%D0%BE%D0%BC%D0%B0%D1%81). [↑](#footnote-ref-41)
42. Экономическое учение Ф. Кенэ [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.grandars.ru/student/ekonomicheskaya-teoriya/fransua-kene.html. [↑](#footnote-ref-42)
43. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 59. [↑](#footnote-ref-43)
44. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 37. [↑](#footnote-ref-44)
45. История развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.suzdalsights.ru/istorij\_razvitij\_buhgalterskogo\_ucheta.html. [↑](#footnote-ref-45)
46. Алексеев Д. Очерки истории бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.nevski.ru/osn.php?page=polezn.php&razdel=1000029%EA%F2%EE. [↑](#footnote-ref-46)
47. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 76. [↑](#footnote-ref-47)
48. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 14. [↑](#footnote-ref-48)
49. Алексеев Д. Очерки истории бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://www.nevski.ru/osn.php?page=polezn.php&razdel=1000029%EA%F2%EE. [↑](#footnote-ref-49)
50. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 76. [↑](#footnote-ref-50)
51. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 14. [↑](#footnote-ref-51)
52. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 118. [↑](#footnote-ref-52)
53. Сырадоев Д.В. История бухгалтерского учета: Учебное пособие для студентов экономического факультета. – Казань: Юниверсум, 2014. С. 119. [↑](#footnote-ref-53)
54. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 15. [↑](#footnote-ref-54)
55. Там же. С. 18. [↑](#footnote-ref-55)
56. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 151. [↑](#footnote-ref-56)
57. Родина Л.Н. Этапы развития бухгалтерского учета: Учебное пособие. – Тамбов: Из-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2007. С. 18. [↑](#footnote-ref-57)
58. Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2004. С. 139. [↑](#footnote-ref-58)
59. Першина А.П. Тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://iupr.ru/domains\_data/files/zurnal\_24/Pershina\_-\_text2.pdf [↑](#footnote-ref-59)
60. Першина А.П. Тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа http://iupr.ru/domains\_data/files/zurnal\_24/Pershina\_-\_text2.pdf [↑](#footnote-ref-60)