**РЕФЕРАТ**

***РАСПРОСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ В ЕВРОПЕ***

***(XV в. - первая половина XIX в.)***

**Введение**

Л. Пачоли впервые опубликовал описание двойной бухгалтерии (1494). Преимущество которой описал методом двойной записи, что послужило распространению этого метода регистрации фактов хозяйственной жизни сначала в Европе, а затем и но всем мире. Простая бухгалтерия повсеместно уступала место двойной. Было заметно, как последняя завоевывала одну страну за другой и, что еще более важно, переходила от одной отрасли хозяйства к другой. Если у Пачоли речь идет только о бухгалтерском учете в торговле и двойная запись описывается применительно к этой отрасли народного хозяйства, то Альвизе Казакова распространяет диграфизм на судостроение; А. ди Пнетро — на учет монастырского хозяйства и банков; Д. А. Моекепи — на промышленность;

Людовико Флори — на госпитали, государственные организации и даже на домашнее хозяйство; Бастиано Веитури — на сельское хозяйство.

Период, который мы рассматриваем — время бури и натиска новой парадигмы. Ее развитие было связано с новым пониманием целей учета, мощным развитием его методологии, совершенствованием техники бухгалтерской записи, ее распространением по отраслям народного хозяйства и регламентацией. Липшая бухгалтерия торжествовала в Европе.

1. **Цель бухгалтерского учета**

Л. Пачоли видел цель учета как «ведение своих дел в должном порядке и как следует, чтобы можно было без задержки получить всякие сведения, как относительно долгое, так и требований».

Таким образом, уже в первой бухгалтерской работе подчеркивалось, **что учет ведется в целях оперативного выявления величины долгов и требований (юридическая природа учета) и надлежащего устройства своих дел (экономическая природа учета).**

**Для достижения целей, поставленных перед учетом, необходимо было ведение учетных регистров.** В связи с этим на многие столетия вперед вся бухгалтерия определялась как искусство ведения книг. Иногда дефиниция уточнялась, и об учете говорили как об искусстве регистрации фактов хозяйственной жизни.

В XVI в. много сделали для понимания целей учета немецкие и испанские авторы. Так, баварец **В. Швайкер** писал: «Бухгалтерия есть не что иное, как искусная запись или описание торговых и иных сделок, домашнего хозяйства, доходов, ренты и тому подобных операции при получении, отсылке. покупке, продаже и других явлениях, которая правильным способом позволяла бы безошибочно привести к конечному результату. Причем при исчисления финансового результата «первые было проведено различие между доходами и расходами от нормальной деятельности, которые и составляли результат, и не связанными с нормальной деятельностью результатами, которые относились прямо на счет «Капитал». Много писали на эту тему испанцы. Например,

**Г. Тексада** утверждал, что бухгалтерский учет — это ведение счетов в целях эффективного управления, контроля подчиненных лиц;

**Б. Сологано** трактовал цель учета более формально - поддержание равновесия в счетах, т.е. соблюдение постулатов Пачоли;

**Ф. Эскобар** смысл учета сводил х правовым отношениям между собственниками и агентами (материально ответственными лицами). Счета открывались для учета прав и требований лиц, участвующих в хозяйственном обороте, В XVII в. выдающийся голландский математик бухгалтер **Симон ван Стевин**

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.

И, наконец, уже в XVIII в. глава физиократов Франсуа Кенэ впервые стал рассматривать учет как функцию управления, отличающуюся «крайней сложностью и наиболее склонной к неустройствам». Он же, сомневаясь в научных достоинствах бухгалтерии, писал, что применяемые формы и правила сводятся к таинственной технике, которая приноравливается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию».

Вместе с тем к XVIII в. люди уже понимали значение двойной записи, и ее первые исследователи много сделали для ее дальнейшего развития.

**2) Методология учета**

Развитие бухгалтерского учета шло по нескольким параллельным и взаимосвязанным направлениям: правила двойной записи; классификация счетов; формы счетоводства.

***Правила двойной записи.***Осмысление двойной записи было направлено на переход от персонификации, из которой исходил Л. Пачоли (очеловечивание счета — приписывание предмету человеческих свойств), к началу персонализации счетов, когда объектом учета считаются не предметы, а люди, не касса, а кассир, не товары, а кладовщик, и т.д. Пока различные авторы исходили из персонификации счетов для них типичной была формулировка X. Олдкастла. ***Любая полученная вещь или получатель должны отдать переданной вещи или хранителю***

Здесь на первом месте еще стоит понятие «вещь» (вещь отдает вещь), но уже появляются и участники хозяйственною процесса: получатель и хранитель.

Переход к персонализации мы видим у французского автора Матье де ла Порта.

Он сформулировал правило двойной записи, в силу своей простоты быстро завоевавшее признание:

***Тот, кто выдает, — кредитуется.***

Это правило было развито Э. Дегранжем.

***Тот, кто получает, — дебетуется, тот, кто выдает, - кредитуется.***

Если француз де ла Пор пытался свести и сводил всю двойную запись к одному правилу, то его земляк Бертран Франсуа Баррем ввел развернутое определение правила двойной записи:

1) счет дебетуется, если на него записывается поступление ценностей хозяйства;

2) счет кредитуется, если на него записывается выбытие ценностей из хозяйства;

3) если выбытие ценностей не сопровождается поступлением других ценностей, то дебетуется счет лица, с которым выполняется расчет;

4) если поступление ценностей не сопровождается выбытием других ценностей, то кредитуется счет лица, с которым выполняется расчет (счет собственника капитала).

В результате всех перечисленных действий ***«то, что входит, должно тому, что выходит»****.* Таким образом. Баррем отождествил вход с дебетом, выход с кредитом. В теоретическом объяснении двойной записи он последовательно проводил юридический принцип: надо учитывать не кассу, а кассира, которому поручено управление наличными деньгами, не товары, а кладовщика, и т.д.

В. Менгр и А. ди Пиетро предложили применить в учете сложную проводку: когда один счет дебетуется и несколько счетов кредитуются или несколько счетов дебетуются и один счет кредитуется.

Ван Стевин первым понял, что один и тот же факт хозяйственной жизни может быть оформлен различными проводками в зависимости от концепции бухгалтера или же практической цели. Покупку ценности можно оформить, дебетуя или (1) счет «Ценности», или (2) счет «Расходы». «Издержки обращения», или (3) счет «Капитал», или (4) счет «Товары», если эти ценности подлежат перепродаже.

**3) Классификация счетов.**

Двойная запись фактов хозяйственной жизни привела к построению системы счетов. С XVI в. именно счет становится центральной категорией бухгалтерского учета, а попытки классификации счетов — чуть ли не основным занятием теоретиков. Первые классификации были сделаны итальянскими авторами. Так, Д. Манцони, который искренне полагал, что человек, не знакомый с двойной бухгалтерией, мало чем отличается от скотины, разделил все счета на живые (расчетов с физическими и юридическими лицами) и мертвые (материальных и денежных ценностей). В дальнейшем эта классификация сохранится до XX в. под названием счетов персональных и материальных. Л. Флори все счета разделил на четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов. Интересна группа операционных счетов, на них Флори рекомендовал относить суммы, которые не ясно к какому именно объекту должны быть отнесены. (Например, обычно не ясно, куда относить накладные расходы.)

Скали разделил счета на три группы: собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов) имущественные и корреспондентов (дебиторов и кредиторов).

Видный французский автор, выдающийся математик и бухгалтер-ревизор Б. Ф. Баррем предлагал две группы счетов:

а) счета общие - собственника (счет «Капитал») и его агентов (кассира, кладовщика и т.п.),

б) счета частные — корреспондентов (дебиторов и кредиторов).

Все названные авторы дифференцировали счета по содержательному признаку, т.е. указывали, что на них должно учитываться.

Однако уже в XVII в. возникли две новые классификации:

1. По объему фиксируемых данных.

Французский автор *Ж.* ***Савари***разделил все счета на синтетические и аналитические. Это позволило ему сформулировать одно из основных учетных понятий: деление счетов и регистров, в которых они ведутся, на ***синтетические и аналитические****.*

Савари создал двухступенчатую систему регистрации данных, которая оказала огромное влияние на развитие бухгалтерской науки и привела к формулированию двух постулатов Савари:

**1. *Сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты,***

***2. Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов* *должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они были* *открыты.***

Соблюдение постулатов Савари является непреложным условием правильной организации бухгалтерского учета, а обеспечение на практике его постулатов носит название **коллации** счетов.

2. По характеру сальдо.

Голландский автор ***К. ван Гезель*** утверждал, что счета можно разделить на собственные (пассивные) и противоположные (активные). «Счета собственные представляют личность купца, которого дебет есть его невыгода, а кредит - выгода». Противоположные счета потому так и названы, что записи на них носят противоположный (по значению дебета и кредита) характер. Это те правила, на основе которых ведется обучение с университетах и сейчас. Только теперь начинают с актива, а в XVII в. начинали с пассива.

Счета закрывались балансом. Изначально баланс это только то, что получило название одного из постулатов Пачоли: равенство дебетовых и кредитовых оборотов.

Но уже к концу XIV столетия коммерсанты составляли балансы не только для контроля оборотов, но как орудие контроля и управления хозяйством. Бельгийский исследователь Р. де Рувер писал, что слово «баланс» было впервые применено к финансовым отчетам в 1427 г. независимо от того, были ли эти отчеты на самом деле балансами в современном понимании этого термина или нет.

В компании Медичи каждое отделение ежегодно, на 24 марта, составляло баланс, который вместе с объяснительной запиской управляющею отсылался в главную контору во Флоренции, где выявляли просроченную дебиторскую задолженность и делали запрос в отделения. Такой же запрос делали и в случае предоставления чрезмерных кредитов, которые грозили подорвать платежеспособность фирмы. Иногда к балансу прикладывали справку о перспективах погашения долга. Хотя в банке Медичи и существовало правило, что все его отделения должны на одно и то же число составлять отчеты, для того времени более типичным были нерегулярные сроки составления отчетности.

До тех пор, пока в практике учета отсутствовало деление счетов на синтетические и аналитические, балансы были перегружены статьями. Так, баланс банка святого Георгия (на 1 января 1409 г.) содержал в активе 95 статей и в пассиве 310, баланс Барселонского отделения компании Датини (на 31 января 1399 г.) — более 110 статей в активе и около 60 в пассиве.

Интересным моментом практики составления баланса было то, что разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами, возникавшая в результате арифметических ошибок в подсчетах, не выверялась, а списывалась на прибыли или убытки. Любопытны были в тс времена и способы нахождения ошибок, неизменных спутников учета. Так, в банке св. Георгия для проверки правильности записей в книгах работал специальный служащий: в обязанности которого входила пунктировка разноски. За проверку каждой книги он получал 10 сольдо и, для материальной заинтересованности. 10% суммы каждой обнаруженной ошибки.

Со времен Л. Пачоли начинает зарождаться теория баланса.

Так, для открытия счетов Пачоли рекомендовал составлять проводки по инвентарю, причем имущественные счета дебетовались с одновременным кредитованием счета «Капитал»; счета кредиторской задолженности кредитовались и тут же дебетовался счет «Капитал», т. е. практически все счета открывались проводками через счет «Капитал». Это провоцировало фиктивные обороты на счете «Капитал».

**А. Казакова** предложил счета баланса ***вступительного*** и ***заключительного****,* в результате стало возможным разносить сальдо следующими проводками: дебет счета «Имущество», кредит счета «Баланс»; дебет счета «Баланс», кредит счета «Капитал» и т, д. Для составления заключительного баланса делались обратные проводки. Предложение Казаковы надолго вошло в практику и теорию учета многих стран.

**Л. Флори** выделял два вида баланса — ***промежуточный***(пробный) и ***заключительный*** (истинный). Первый— это текущие сальдо счетов Главной книги, он включал финансовые результаты, имеющиеся, в сущности, на любой момент; **второй** составлялся по данным инвентаризации и содержал истинные финансовые результаты. Для нидерландских авторов характерна инвентарная трактовка баланса. Так, Я. И мни и исходил из того, что составление инвентаря с натуры служит основанием для составления баланса, каждая статья которого, таким образом, должна подтверждаться выверкой натуральных остатков.

Пан **Стевин** предложил отражать входящее сальдо не на первое или последнее число месяца, а на 0-е число.

Французские авторы трактовали баланс или как следствие двойной записи на счетах **(Пурра),** или как документ, определяющий финансовый результат (де **ла Порт),** или только как процедуру, связанную с подытоживанием оборотов Главной книги **(Ирсон).** С середины XVII в. балансы подразделялись на заключительные и пробные, игравшие роль оборотных ведомостей, последние должны были составляться ежемесячно.

**Савари,** полагавший, что в основе баланса лежит инвентарь, требовал при их составлении переоценки имущества и **обязательств.**

**4) Формы счетоводства.**

Старое латинское правило — форма дает бытие делу, предопределило интерес бухгалтеров к процедуре и к разработке форм счетоводства двойной бухгалтерии. Родиной форм счетоводства и двойной бухгалтерии считается Италия, именно она и дала свое имя и первой форме счетоводства. Описание регистров, книг учета и правил их ведения стали ***старой итальянской формой.*** В Италии ее называли ***венецианской.*** Регистрами данной формы были Памятная книга, Журнал и Главная книга.

В дальнейшем Франческо Гаратти усовершенствовал эту форму, разделив счета на синтетические и аналитические. Аналитические счета были введены в особые книги, и лакая форма счетоводства получила название ***новой итальянской.*** В этой усовершенствованной форме предусматривался следующий порядок записей;

1) Данные о фактах хозяйственной жизни из первичных документов переносились в Памятную книгу, иногда от этой записи отказывались, и данные о фактах регист­рировались прямо в Журнале хронологической записи в порядке их возникновения.

2) Затем зарегистрированные факты разносились по счетам Главной книги.

3) Потом они обобщались в оборотной ведомости, на основании которой составлялся баланс.

Эта классическая форма дожила до наших времен и, как правило, служит основой для изучения бухгалтерского учета. Компьютерная техника дала ей новое рождение, и итальянская форма вновь обрела практическое применение, особенно в учете малых предприятий.

Но в XVII — XVIII вв. в условиях ручного труда при появлении крупных предприятий один Журнал не допускал разделения труда счетных работников. Для внедрения разделения труда счетных работников были предложены две новые **формы** счетоводства: ***немецкая,*** описанная Фридрихом Гельвигом, и ***французская,*** пропагандируемая французским автором Матье де ла Портом. Методы их создания различны.

**Гельвиг** соединил кассовую книгу, типичную для немецкого камерального варианта, с журналом итальянской формы. Так появились две книги: Мемориал, в котором фиксировались все записи кроме кассовых, и Кассовая, в которой отражали движение денежных средств.

Де **ла Порт** пошел по пути дифференциации хронологической записи, что привело к разделению единою журнала итальянской формы на несколько, открываемых на определенные группы счетов. Каждый журнал представлял таблицу многоколончатой формы ***(отсюда название табличных форм — синхронистические***). Периодически, чаще всего один раз в месяц, на основе записей в этих частных журналах составлялись проводки в сборном журнале. Именно во французской форме, как многие тогда полагали, двойная бухгалтерия достигала совершенства. Но подлинное признание она обрела после 1796 г., когда англичанин Эдуард Томае Джонс подверг ее критике. Только критические разборы подчеркивают важность открытия, в данном случае работы Пачоли и де ла Порта. Джонс думал, что двойная запись только запутывает учет, а название «двойная бухгалтерия» звучит загадочно и непонятно. Джонс выдвинул три обвинения против двойной записи:

1) требование соответствия каждому дебету адекватного кредита носит искусственный характер, и в реальной жизни его нет;

2) итоги оборотов по дебету и кредиту могут быть равны, и постулат Пачоли, предполагающий их тождество, как будто бы окажется выполненным, однако запись, сделанная умышленно или случайно не на том счете, тем не менее приведет к ошибке и иеказт отчетность;

3) терминология двойной бухгалтерии, все ее дебеты и кредиты не что иное, как «мистическая галиматья», в практике есть приход и расход, но нет дебетов и кредитов. «Двойной способ бухгалтерии, — писал Джонс, — спутаннее и неявственнее (чем простои) и удобнее служить может покровом постыднейших балансов или капитальных счетов, какие только коварный ум протвесть может. С помощью его всякий, производящий торговлю вместе с каким-нибудь товарищем, может, если захочет, обмануть его».

В противовес двойным формам счетоводства Джонс предложил английскую форму счетоводства, которая должна была:

а) обеспечить автоматическое выявление ошибок и описок, возникающих в бухгалтерском учете;

б) повысить оперативность выявления финансовых результатов.

Центральный регистр формы — журнал; в нем три колонки; средняя, где пишется содержание всех операций, затрагивающих кассу, с указанием суммы, и две боковые колонки: слева (дебитор) пишется сумма, поступившая в кассу, и справа (кредитор) пишутся суммы, выдаваемые из кассы. Если сложить все суммы крайних колонок, то их общий итог всегда должен быть равен итогу средней колонки, которая вводится для контроля разноски. Такое четкое выделение в учете только кассовых операций сближает английскую бухгалтерию с камеральной, однако она существенно отличается от последней полным и принципиальным отказом от операционных и результатных счетов.

Учет начинается с подробных записей в журнале состава и суммы капитала, вложенного в дело; все текущие операции также отображаются в журнале. Из журнала один раз в три месяца делают итоговые записи в Главную книгу, в которой предусмотрены только следующие счета: дебиторов и кредиторов; полученных и выданных векселей. Итоги Главной книги должны равняться итогам журнала. Для выведения прибыли необходимо было провести инвентаризацию товаров и итог включить в левую колонку журнала.

Так как **метод Джонса** относится к простой бухгалтерии, то ясно, что в журнале, при регистрации, обороты по левой и правой колонкам не равны между собой, а следовательно, вычитая из итога первой колонки итог колонки второй, мы должны получить сумму собственного капитала, имеющегося в деле. Сравнив его с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка.

Работа Джонса произвела впечатление, но не могла подорвать победное шествие двойной бухгалтерии. Ее представители дали достойный ответ Джонсу, модифицируя существенным образом но но итальянскую форму счетоводства.

Так была создана ***американская форма счетоводства*** (1802). Ее автором был **Эдмонд Дегранж** — последний бухгалтер старой бухгалтерии и первый из учителей науки об учете. *Его основной труд, в котором излагалась американская (Журнал-Главная) форма счетоводства, вышел впервые в Париже в 1795 г. и на протяжении полувека выдержал 26 изданий, последнее — в 1852 г., переведен на многие языки.* Американская форма была не просто набором регистров, но впервые предполагала определенную всеохватывающую теорию бухгалтерского учета.

Дегранж исходил из того, что для бухгалтерии одинаково важны и хронологическая, и систематическая записи и что их можно объединить в одном регистре — Журнал-Главной. Записи в этой книге позволяют достичь две важнейшие цели учета: выявить на любой момент времени состояние расчеши и определить величину капитала собственника. Для этого, по мнению Дегранжа, достаточно пяти счетов:

1) «Касса»,

2) «Товары»,

3) «Документы к получению»,

4) «Документы к оплате»,

5) «Убытки и прибыли».

Счета 1 «Касса», 2 «Товары», 5 «Убытки и прибыли», являются общими и отражают внутренние обороты предприятия;

Счета 3 «Документы к получению» и 4 «Документы к получению» квалифицируются, как специальные и предназначены для фиксации внешних оборотов.

Предусматривалось также ведение трех дополнительных счетов: «Капитан». «Баланс вступительный» и «Баланс заключительный». Все названные счета предназначались только для регистрации текущих операций.

***Американская форма*** должна была противостоять тенденциям, приводящим к отмиранию хронологической записи. Ее достоинства формулировались Дегранжем так:

- сокращается на 1/3 число бухгалтерских записей;

- обеспечивается с одного взгляда полный обзор состояния хозяйства;

-достигается без дополнительной работы составление ежедневного баланса;

- облегчаются поиск и выявление ошибок; упрощается нумерация страниц. Именно эти достоинства позволили дожить американской форме до наших дней.

**5) Техника бухгалтерского учета**

Форма счетоводства организует учетные данные (теперь многие предпочитают говорить «экономическую информацию»), но организация счетной работы предполагает выполнение множества процедур, большая часть из которых сложилась в этот с 15 по первую половину 19 вв.

В 1531 г. немецкий автор **И. Готлиб** усовершенствовал инвентаризацию, рекомендовав вместо составления отдельной описи делать записи о натуральных остатках прямо в товарных книгах, в кредит соответствующих счетов. Так как из этих счетов видно и движение товаров, то такой порядок позволял описи автоматически выполнить те функции, которым служит сличительная ведомость. Начинать инвентаризацию следовало с более ценных вещей. Практика учета некоторых европейских фирм показывает, что с XVI в, возникает обязательное проведение инвентаризации перед составлением годового баланса.

В 1543 г. голландский бухгалтер **Я. Импин** изложил новый порядок ведения Памятной книги, которая должна была теперь содержать, помимо обычных фактов хозяйственной жизни, составляющих предмет бухгалтерского учета, факты предстоящие (сколько и каких товаров следует купить и т.д.) и справочные сведения (куда и сколько писем было послано и т.д.). Он же разработал и систему хранения бухгалтерского архива, который надо было держать в секретном запечатанном ящике. У Импииа имеются рекомендации и по ведению накопительных ведомостей; так, он предлагал все мелкие прочие издержки в течение месяца записывать в специальную книгу, а в журнал переносить только итог за месяц.

Испанский ученый **Г. де Такседа** предложил в начале каждого года вводить примерные («плановые») суммы предполагаемых расходов, нечто подобное нормативному учету.

Баварский «мастер бухгалтерии» В. **Швайкер** полагал наличие документов непременным условием правильности бухгалтерских записей. От него идет утверждение: ***нет бухгалтерских записей без первичных документов,***нет записей в систематических регистрах, не оправданных записями в журнале (хронологическом регистре). В 1590 т. другой испанский автор Б. де **Солозано** стремится формализовать и стандартизировать учет. Он педантично определял формат и объем Главной книги, вид ее бумаги, качество чернил, способ переплетения, величину поля, характер разлиновки листа (непременно красными чернилами) и подчеркивал эстетический характер бухгалтерских регистров. Он полагал, что в случае нарушения правил хранения документов «они становятся добычей крыс или детей».

**Иурра** сформулировал требование немедленного вывода остатков после записей по любому материальному счету.

**С. Рикар** предложил ввести специальный проверочный счет, куда надо было заносить все операции, записываемые в дебет и кредит остальных счетов. Счет этот был промежуточным, и назначение его заключалось в том, чтобы в конце каждого дня подсчитывать итоги, и если итоги по дебету и кредиту этого счета были равны, значит, разноска по счетам Главной книги была правильной.

**Б.Ф. Баррем** предложил специальные таблицы для облегчения перевода покупательной стоимости одних денежных средств в другие, облегчения различных арифметических действий и таксировки (с тех пор во всем мире эти таблицы получили название «барем»).

Л. **Коррон** предложил систему учета движения материалов в производстве. Каждому рабочему открывался личный счет, по дебету он отражал количество и себестоимость материалов, выданных рабочему для переработки, а по кредиту — количество и себестоимость готовой продукции, сдаваемой рабочим на склад.

**Ларю** ввел правило для кассиров: ***«сначала запиши, потом выплати; сначала получи, потом запиши»,*** которое до сих пор используется при ведении кассовой книги.

**А. Мендес** предложил правило сверки Журнала и Главной книги, позволяющее контролировать разноску операций по счетам: ***итог оборотов по Журналу должен быть равен итогу дебетовых и итогу кредитовых оборотов по Главной книге.***

И.С. **Кине** применил в бухгалтерии свободные листы, вместо переплетов ввел папки, в которые можно было вставлять и изымать листы. Он также использовал в бухгалтерии изобретение своего соотечественника **аббата Розье** — карточки. Взяв из библиотечного дела этот принцип, он успешно переложил бухгалтерские записи на новый вид учетных регистров. Прошло много лет, и этот подход получил достаточное признание и распространение.

**Дезарно де Лизиньянс** ввел правило ведения бухгалтерских регистров, соблюдаемое поныне: ***числа следует писать только в колонку (единицы под единицами, десятки под десятками и т.д.)***

**А. Файно** ввел маркировку товаров с помощью этикеток, что позволяло контролировать движение товаров в магазине. Все этикетки должны были содержать коды товаров. **М. Годарт** ввел в учет материалов ценник, т.е. перечень учетных цен, а разницу между ними и ценой фактически поступивших материалов он списывал на счет «Убьпки и прибыли».

**6) Формирование отраслевых систем бухгалтерского учета**

В середине XVIII в. двойная бухгалтерия начала применяться в английской промышленности. В это время складывается система учета производственных затрат.

Учитель математики **Джеймс Додсон** **описал технику бухгалтерского и натурально-стоимостного учета производства.** При покупке материалов (кож) дебетовался счет «Материалы» на число кож и их стоимость; кредитовался этот счет в корреспонденции со счетами мастеров, которые дебетовались на сумму и количество выданных им кож. Мри сдаче на склад фабриканта изготовленной мастерами продукции (обуви) дебетовался счет «Готовая продукция» и кредитовались счета мастеров. Мродажа изделий отражалась на дебете счета «Касса» и кредите счета «Готовая продукция». Поскольку счет «Готовая продукция» дебетовался на поступившее изделие по себестоимости (материалы по цене приобретения и заработная плата), а кредитовался по продажной стоимости, то его сальдо показывало непроданный остаток готовой продукции и финансовый результат (прибыль или убыток). **Додсону была чужда идея расчета себестоимости единицы продукции (одной пары обуви), он был вполне удовлетворен тем, что принятая им система позволяла сопоставлять затраты, которые были связаны с работой каждого мастера, с выручкой от продажи его изделий.**

**Роберт Гамильтон** -— профессор философии в Абердине — был первым, кто **подчеркнул** **необходимость исчисления результативности по каждому** переделу. Он рассматривал льняное производство и выделял в учете три передела: прядение, ткачество и отбелку, требуя выявления прибыли или убытка по каждому из трех участков. Гамильтон утверждал, что если бухгалтер ответит на этот вопрос, то фабрикант сможет решить главную задачу: надо ли на фабрике иметь все переделы или оставить только те, что приносят максимальную прибыль, используя полуфабрикаты, приобретенные у других предпринимателей.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф. В, Кронхейльм утверждал, что двойная бухгалтерия родилась в торговом учете из описания обменных операций (покупка и продажа товаров) и оказалась, по его мнению, не в состоянии раскрыть внутрипроизводственные процессы. В результате Кронхейльм разделил **учет** на две части: производственный и бухгалтерский.

***Производственный учет***предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении. К производственным он относил счета «Материалы», «Производство», «Готовая продукция». Счет «Материалы» фиксировал шерсть по весу, сукпо — по метражу. Материалы, отпущенные в производство, списывались на счет «Производство». Кронхейльм предлагал списывать со счета «Материалы» шерсть, а приходовать на счет «Производство» число кусков сукна готовой продукции, т.е. технологи того времени заранее определяли, сколько из отпущенной шерсти должно по нормам выйти кусков сукна. Фактически изготовленное число кусков сукна списывалось из производства на счет «Готовая продукция». Дебетовое сальдо в натуральном измерении счета «Производство» указывало на незавершенное производство и возможные потери. (Это первая известная попытка нормировать учет затрат.)

***Бухгалтерский учет*** предусматривал традиционную бухгалтерскую систему счетов. В собственно бухгалтерском учете для отражения вышеописанных производственных процессов применялся счет «Товары», Он дебетовался при оплате приобретаемых материалов и других расходов фабрики, а кредитовался при продаже готовой продукции (каждую запись по покупке и продаже можно было проверить записями по счету «Товары»). Счет «Товары» был смешанным, т.е. его дебетовое сальдо отражало как оценку запаса материалов, готовой продукции и незавершенного производства, так и финансовый результат (прибыль или убыток). ***У Кронхейльма нет калькуляции ни единицы материалов, ни единицы готовой продукции.***

Мысль о необходимости такой калькуляции принадлежит создателю первой алгоритмической машины, астроному и величайшему математику Чарльзу Бэббиджу, который между основными занятиями математикой. написал книгу об экономике промышленного предприятия. В ней он, в частности, настаивал на исчислении затрат по каждому производственному процессу, определении суммы износа основных средств и убытков, связанных с ремонтом испорченного оборудования.

Во Франции Л.Ф. де Казо распространил двойную запись на сельскохозяйственное производство. Он выделял четыре синтетических счета: 1)«Поле»; 2) «Урожай»; 3) «Стадо»; 4) «Постройки и инвентарь».

В начале года счет «Поле» дебетовался на сумму капитализированной ренты. Проводилась инвентаризация, ценности получали оценку по текущим рыночным ценам, и 5% от полученной суммы составляла капитализированная рента. Затем, в течение года в дебет этого счета списывали все затраты по обработке земли и износ инвентаря (прямая амортизация). Весь дебетовый оборот этого счета повторялся по его кредиту с переносом неси суммы в дебет счета «Урожай». Счет «Урожай» кредитовался на сумму реализованной продукции по продажным ценам и па величину отпущенной в свое хозяйство (потребленной в нем) продукции по себестоимости. На счет «Стадо» относи­лись стоимость фуража, скормленного животным, и другие затраты, а по кредиту отражалась готовая продукция так же, как по предыдущему счету. Остатки готовой продукции переносились на счет «Убытки и прибыли». Де Казо проводил различие между прибылью, полученной от производства, и прибылью, возникшей в результате колебаний рыночных цен.

**7) Регулирование бухгалтерского учета**

Первому законодательному регулированию были подвергнуты регистры учета. Не случайно **Л. Пачоли** писал, что цель учета сводится к тому, чтобы «без задержки получать всякие сведения, как относительно долгов, так и требований».

В Италии учетные книги регистрировались в специальной организации, и после того их доказательная сила признавалась.

В Нидерландах применялось это же правило, однако с тремя поправками: 1) у купца, владельца учетных книг, должно было быть доброе **имя,** 2) книги должны были быть заполнены аккуратно и 3) купец перед судебным разбирательством должен был принести присягу.

Если требование к дебитору было записано только рукой собственника книги или лица, действующего по его поручению, то дебиторская задолженность признавалась в размере 1 марки. Если же запись была сделана дебитором, то она признавалась в полном объеме. ***Но были и исключения. В Любеке доказательная сила бухгалтерских записей признавалась только в пределах 30 марок.***

*С* конца XVI и весь XVII в, во многих немецких государствах существовало правило: ***объем долговых обязательств, отраженный в бухгалтерских книгах, признается судом до присяги на Библии в половинной сумме, после — в полной.***

*Это приводило к тому, что иноверцы могли по суду претендовать только на половину взыскиваемой суммы.*

Затем регламентация была распространена на отчетность.

Испанец **Тексада** выдвинул требование ежегодной отчетности, в центре которой был баланс. Для **Эскобара** баланс — это и способ обязательной проверки записей по счетам, и инструмент для оценки работы предприятия, В последнем случае баланс определялся по-разному, в зависимости от того, кто его интерпретирует: банкир, коммерсант, инженер-технолог, кредитор и т.д.; один видел в нем только арифметическую операцию, другой — экономический акт, третий — юридический документ, отражающий права и обязательства собственника. Доказательством правильности баланса служил инвентарь.

Современная регламентация учета впервые появляется во Франции. Выдающийся французский бухгалтер **Жак Савари** был привлечен **Ж. Б, Кольбером** к участию в разработке Ордонанса 1673 г., который был призван положить начало **разумному** регулированию экономики. Ордонанс нередко называют кодексом Савари, так как его текст в части бухгалтерского учета был настолько удачным, что французский и бельгийский торговые кодексы повторяли его почти слово в слово. Существенное влияние он оказал и па Германию. Мысль об обязательной регламентации учета будет последовательно проходить через всю историю бухгалтерского учета. Причем многие бухгалтеры начнут, подобно бельгийцу **ТТ. Увра**, требовать и унифицированных планов счетов, и единых форм бухгалтерской отчетности.

«Новое время», так назовут историки эпоху после открытия Америки. И именно в **этот** период Пачоли и ближайшие продолжатели его дела дали бухгалтерии ее два крыла (дебет и кредит), благодаря которым были созданы четкие процедурные правила и появилась возможность выявлять финансовые результаты прямо из учетных данных, не заглядывая в ящик с кассой или на текущий банковский счет.

Но при всем при этом престиж бухгалтера в это замечательное **время** — эпоху становления современного учета, был низким, и желающих посвятить себя этой профессии было мало. Может быть поэтому знаменитый испанский автор П. де Солозано закончил свою книгу своеобразной и многообещающей сентенцией: «Бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается; без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга».