

Возникновение и развитие бухгалтерского учета

*Гасангусейнова Х.А., студентка I курса магистратуры
профиль «Учет, анализ и аудит»*

*Научный руководитель – профессор Бабаева З.Ш.
ФГБОУ ВПО «Дагестанский государственный университет»
e-mail: tanuta60@gmail.com
Россия, Махачкала*

Когда возник учет точно сказать невозможно. Учет возникал постепенно, долго и неопределённо. Известны эпохи, когда его не было, и эпохи - когда он уже существовал. Но разграничить их не только трудно, но и немыслимо.

Древний мир. Учет, его техника всегда зависели от вида учетных регистров. Регистры, предопределяя технику на многие века, оказывали влияние и на учетную мысль. Первые торговые операции были зарегистрированы в Шумере на камнях около 3600 г. до н.э. С 3200 г. до н. э. там возникло счетоводство на глиняных табличках. Это предопределяло систематическую регистрацию в учете. Напротив, папирусы Древнего Египта способствовали развитию хронологической регистрации, причем за довольно значительный отчетный период. Глиняные таблицы и папирусы были главными регистрами. Однако известны и другие носители учетных данных. В 1897 г. были открыты таблички из слоновой кости, использовавшиеся 5 тысяч лет тому назад для ведения счетов.

В Древней Индии счетами-registрами служили кружки, в них закладывали камешки – первичные документы. Это был прообраз картотеки и предполагающейся разности по счетам.

В Греции и Риме использовали восковые таблички, медные доски, кожи, холст, пергамент, папирус. В Галлии – керамическую плитку и гончарные черепки, в Перу – веревки.

В Греции и Риме встречаются более развитые формы учетных регистров в виде кодексов – книг. Полагают, что греки использовали таких

два регистра, как эфемериды (журнал) и трапецитика (книга счетов – Главная), римляне же только заимствовали эту практику. В системе учетных регистров древнеримской бухгалтерии первой книгой была *Adversaries*, которая предназначалась для ежедневной записи фактов хозяйственной жизни. Эту книгу в дальнейшем назовут памятной, или мемориалом. Далее необходимо выделить две книги (кодекса): *Codex accepti et expensi* и *Codex rationum domesicorum*. Относительно их назначения между исследователями существуют значительные разногласия. Одни (В. Джитти, А.М. Галаган, В.В. Кедров) пытались интерпретировать эти кодексы в духе итальянской формы счетоводства и связывали первый кодекс с журналом, второй – с Главной книгой.

Многолетняя дискуссия о характере учетных книг античного мира легко убеждает нас в том, что все ее участники трактуют прошлое учета сквозь призму своих современных взглядов, в сущности, они проецируют современные концепции на старые категории.

Учет Древнего мира – это учет фактов, и в целом он статичен. Инвентаризация и прямая регистрация имущества лежат в его основе. Прямая регистрация означала указание на конкретный объект: «Смотрите, – говорил человек Древнего мира, – вот стол, вот дом, вот корова, вот... и т.п.». Это и были факты, прямая их констатация. Со временем появится регистрация косвенная. Счетный работник вместо конкретного учетного объекта будет фиксировать данные из так называемых первичных документов. И с этого момента учетные сведения и фактическое положение дел перестанут быть адекватны. Бухгалтерия станет только вероятной, а инвентаризации будут лишь указывать на репрезентативность информации. Чем больше будут совпадать результаты проверки наличия ценностей с данными текущего учета, тем полезнее для практики учет и бесполезнее инвентаризация и наоборот.

Средневековье. В Средневековье формируются две основные парадигмы учета – камеральная и простая бухгалтерия. Первая исходила из того, что

основным объектом учета является касса и ожидаемые поступления, а также выплаты из нее. Таким образом, здесь доходы и расходы были заданы. Вторая предполагала учет имущества, включая кассу, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми. Но, так или иначе, рост товарного хозяйства выдвигал на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств (векселей, чеков).

Ренессанс и возникновение двойной бухгалтерии. Счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности – в натуральных единицах расчеты, касса – в денежных. Одно не сводилось к другому. Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими как прибыль.

Уже К. Ирсон (1678) отмечал, что с 13 в. существуют три учетные парадигмы:

- 1) камеральная (по кассе ведется регистрация поступления и выплат денег);
- 2) простая, включающая все имущественные и личные счета; они ведутся по принципу дебет - кредит, но в учетную совокупность не входят счета собственных средств, еще нет системы;
- 3) двойная – она уже включает счета собственных средств.

Все три парадигмы веками сосуществовали рядом без какого-либо соучастия.

Двойная запись родилась стихийно, из необходимости контролировать разность по счетам. Очень правильно Т. Церби указал на техническую необходимость бухгалтеру контролировать разность по счетам Главной книги. Подавляющее большинство фактов хозяйственной жизни всегда имело двойственный характер: поступили товары от поставщиков (товаров больше, поставщикам должны тоже больше), продали товары (товаров меньше, денег в кассе больше, и т.д. и т.п.). Но были факты односторонние. Например, украли товары, дали взятку, пала корова, сгорел дом – тут был счет для записи, но не было к нему корреспондирующего счета. Вот для таких случаев бухгалтер «эпохи Возрождения» отводил отдельный лист, где

фиксировал, только для памяти и удобства последующего контроля разности, такие суммы, никакого смысла в содержание этих записей он не вкладывал. Это был чисто процедурный прием, приводивший к логической необходимости «уравновешивания» итогов дебетовых и кредитовых оборотов. Уже потом, в конце 18 в., для некоторых бухгалтеров было приятной неожиданностью открытие того, что за двойной записью скрыто определенное содержание. Во всяком случае, гипноз двойной записи, трактовка двойной бухгалтерии как единственно возможной стали общепризнанными.

Понятие «двойная запись» возникло не сразу и связывается с трудом Д.А. Тальспте (1525), но получило всеобщее распространение благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

Как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три неперенных элемента метода: баланс, счета и двойную запись. И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман или самообман необходим, так как позволяет нам прощать действительность, создавая предпосылки для управления ею.

Идея двойной бухгалтерии – это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего совершенствования.

Экспансия двойной бухгалтерии. С 13 в. до середины 19 в. двойная бухгалтерия завоевывает одну отрасль народного хозяйства за другой, страну за страной. Решающим моментом в ее успехах был выход в 1494 г. книги великого итальянского математика Луки Пачоли (1445–1514) «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», трактат которой («Трактат о счетах и записях») содержит подробное описание

применения двойной бухгалтерии к практике торгового предприятия. Книга оказала огромное влияние на все последующее развитие учетной мысли.

Эта экспансия была связана с распространением двойной записи в ее старой и новой формах итальянской бухгалтерии. При их рецепции в различных странах возникали модификации. Развивались не ученые идеи, а процедурные приемы бухгалтерского учета. Бухгалтеры думали, прежде всего, не о том, что должно быть отражено в учете, а о том, как разграфить учетные регистры, в какой последовательности выполнять записи. Так появились немецкая, французская, английская и американская формы счетоводства.

Возникновение науки. Вторая половина 19 в. – вот тот рубеж, когда в различных странах Европы стала развиваться научная мысль. При этом зарождение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах. Первоначально использовался только прямой учет (инвентаризация). Потом возникли документы и объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. Наконец, во второй половине 19 в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя, предопределяя третий концептуальный уровень учета. Первый уровень, в сущности, самый верный, второй – уже отличается от первого, третий – искажает второй, ибо каждая группа лиц, имеющая отношение к хозяйственному процессу, выдвигает свои теоретические взгляды, отстаивая свои интересы, утверждает свою истину. Но истин не может быть много. Истина одна, много ее искажений, много ошибок. Задача бухгалтера-практика – руководствоваться только теми теориями, против которых нет достаточно сильных возражений.

В экономической теории бухгалтерский учет рассматривается как часть политэкономии. Расцвет экономического направления в теории бухгалтерского учета приходится на конец 19 – начало 20 века. Целью счетоведения становится выявление эффективности хозяйственных

процессов. Под эффективностью понимают соотношение выгоды и затрат, то есть результат от хозяйственной деятельности в виде прибыли или убытка. Закон двойственности отражения хозяйственных операций на счетах по дебету и кредиту основан на понятии мены (обмена ценности).

В России бухгалтерский учет как наука получил свое развитие в первой половине 19 в. Его основоположниками стали К.И. Арнальд, И.Н. Ахметов, Э.А. Мудров, А.М. Вольф и др. В начале бухгалтерский учет применялся в государственных учреждениях, а затем в торговых предприятиях и хозяйствах помещиков. В 1834 г. издается закон, обязывающий предпринимателей вести торговые книги. С 1888 г. в Петербурге начал издаваться журнал «Счетоводство», на страницах которого стали публиковаться вопросы теории и практики учета. В начале 20 в. в России выходит ряд работ по бухгалтерскому учету в отдельных отраслях – сельском хозяйстве, торговле, промышленности, транспорте. Большой вклад в развитие бухгалтерского учета в России внесли А.С. Бакаев, В.Г. Гетьман, Ю.А. Данилевский, В.В. Ковалев, А.Д. Ларионов, О.М. Островский, Я.В. Соколов, А.Н. Хорин, А.З. Шнейдерман и др.

Список использованной литературы:

1. Бабаева З.Ш. Двойная запись: от Луки Пачоли до Матье де Ла Порта.//Актуальные вопросы современной экономики. -№2-2014г.С.147-159.
2. Бухгалтерское дело / Под ред. проф. Шахбанова Р.Б. – М.: Магистр, 2011. -394 с.
3. Шахбанов Р.Б. Налоговый учет. Учебное пособие. Феникс- Ростов-на-Дону, 2009.

