

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ
ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

«История бухгалтерского учета»

Учебное пособие

по специальности 080109 (060500) - «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
для направления 080100 (521600) - «Экономика»
ОПД.В.03.1

ВОРОНЕЖ
2005

Утверждено Научно-методическим советом экономического факультета
Воронежского государственного университета.
Протокол № 1 от 20 января 2005 года.

Составитель Черных И.Н.

Рецензент к.э.н. Моисеева И.В.

Пособие подготовлено на кафедре бухгалтерского учета экономического факультета Воронежского государственного университета.

Рекомендовано для студентов 4 курса дневной и заочной форм обучения.

В пособии даны методические рекомендации по актуальным вопросам дисциплины «История бухгалтерского учета» - направления 080100 «Экономика» специальности 080109 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Обращено внимание на формирование общего представления об учете и его роли в прошлом и современном мире, диалектике и обстоятельствах развития, вкладе отдельных стран и личностей в становление учета как науки и практической деятельности. Отражена эволюция бухгалтерской мысли, определена методология бухгалтерского учета, рассмотрены основные этапы его развития.

Цель и задачи изучения дисциплины

Дисциплина "История бухгалтерского учета" ставит своей целью познакомить студентов с условиями и процессом зарождения учета, его развитием в различных странах, ролью и функциями в современном мире, состоянием и перспективами его дальнейшего совершенствования, повышенным роли в жизни общества.

Задачи изучения дисциплины определяются требованиями к подготовке студентов, установленными Государственным образовательным стандартом высшего образования, а также профессиональными требованиями к знаниям и умениям, которыми студент должен обладать.

Освоение дисциплины осуществляется в ходе лекционных занятий, а также самостоятельной работы при написании рефератов, выступлении с докладами. Форма итогового контроля знаний – зачет.

Основные знания, умения и навыки, которыми студент должен овладеть в результате изучения дисциплины

Студент должен знать:

- развитие хозяйственного учета в странах Древнего мира;
- состояние учета в эпоху Средневековья;
- сущность двойной бухгалтерии и ее развитие в странах Европы;
- состояние и развитие учета в европейских странах в XV-XVIII веках;
- развитие учета в XIX веке и его становление как науки;
- развитие бухгалтерского учета в XX веке в России и других странах мира;
- современные теории бухгалтерского учета.

Студент должен уметь:

- раскрывать динамику протекающих процессов в истории бухгалтерского учета и описывать их закономерности;
- представлять имеющиеся связи и разрывы в процессе развития бухгалтерского учета;
- рассматривать эволюцию применяемых методов и формирование категорий;
- проследить смену общих концепций в развитии истории бухгалтерского учета.

Содержание дисциплины «История бухгалтерского учета»

Тема 1. История бухгалтерского учета как объект изучения

История бухгалтерского учета как наука о систематическом изложении значимых событий, оказавших влияние на становление и развитие учета.

Развитие учета как развитие бухгалтерской мысли. Эволюция бухгалтерской мысли. Методология бухгалтерского учета. Основные этапы развития

бухгалтерского учета. Факт хозяйственной жизни – центральное понятие бухгалтерского учета. Факты состояния, действия и события. Разделение патримонального учета на униграфический (простая запись) и диграфический (двойная запись). Развитие диграфического учета. Возникновение теории учета затрат и калькуляции себестоимости.

Динамическая и статическая трактовки баланса и попытки их синтеза. Бухгалтерский учет как наука.

Структура современного бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет как часть информационной учетной системы общества.

Макроуровень и микроуровень бухгалтерского учета. Предмет и цель бухгалтерского учета.

Тема 2. Возникновение хозяйственного учета и его развитие в странах Древнего мира

Причины, обусловившие необходимость появления учета, и время его возникновения. Сущность хозяйственного учета и его влияние на развитие цивилизации.

Материальные носители учетных данных и техника их применения. Приемы, используемые в древности в учете. Хронологическая и систематическая запись.

Рождение учета в первобытном обществе. Развитие учета в странах Древнего Востока (Древнем Египте) и странах античного мира (Древней Греции, Древнем Риме), поступательность развития отдельных приемов учета, техники его ведения, особенности функционирования учета в некоторых странах.

Тема 3. Состояние учета в эпоху Средневековья

Регламентация и достоверность учета в средние века. Учет денежных средств. Колляция и контокоррент. Контроль и оценка в средние века. Формирование двух основных парадигм учета: камеральная и простая бухгалтерия.

Состояние, приемы и техника учета в период средневековья в странах Западной Европы. Требования, предъявляемые к организации и качеству учета. Государственное регламентирование и достоверность ведения учета в средние века. Учет денежных средств. Колляция и контокоррент.

Возникновение в Англии института аудиторов, функции аудиторов. Появление экономических и хозяйственных предпосылок перехода от униграфического учета к учету диграфическому.

Формирование двух основных парадигм учета: камеральная и простая бухгалтерия.

Тема 4. Возникновение и сущность двойной бухгалтерии, ее развитие в странах Европы

Предпосылки появления двойной записи, ее сущность и роль в дальнейшем развитии учета. Предполагаемые обстоятельства возникновения двойной записи, исторические источники, подтверждающие наличие записи на двух счетах в практике хозяйственного учета. Этапы развития двойной бухгалтерии.

Литературные источники, описывающие учет по двойной системе. Работа Луки Пачоли и ее роль в распространении и развитии двойной бухгалтерии.

Структура и содержание "Трактата о счетах и записях", характеристика венецианской (старой итальянской) системы учета в описании и комментариях Луки Пачоли. Принципы Л. Пачоли.

Распространение двойной бухгалтерии в Европе (XV в. – первая половина XIX в.). Объективные условия и предпосылки развития форм счетоводства как фактора совершенствования и повышения роли бухгалтерского учета в жизни общества.

Новая итальянская, развитая итальянская, мемориально-кассовая (немецкая), многожурнальная (французская) формы счетоводства, их авторы, сущность и диалектика изменения под влиянием фактов хозяйственной жизни.

Развитие учета в Италии, Испании, Нидерландах, Германии, Англии, Франции и в частности: предмета и целей учета, оценки средств, хронологической и систематической записи, счетов и их классификации, понимания сущности двойной записи, факта хозяйственной жизни, элементов метода познания, баланса и др. Появление отдельных экономических терминов (резерва, аренды, амортизации и др.) и их использование как объектов учета.

Роль отдельных авторов (Д. Манчини, Д. Тальенте, Л. Флори, А. ди Пиетро, Ф. Гаратти, Б. Де Солозано, М. де ла Порта, Г.В. Лейбница, В. Швайкера, Х. Олдкастла, Ж. Савари и другие) в теоретическом анализе учета и его практическом развитии.

Тема 5. Развитие учета в 19 веке и его становление как науки

Объективные предпосылки становления бухгалтерского учета как самостоятельной отрасли экономических знаний. Роль в этом развитии ведущих итальянских учетных школ и их представителей Н. д'Анастасио, Р. Коффи, Д.Л. Криппы, Фр. Виллы, Д. Чербони, Ф. Бесты и др. Разработка в их трудах вопросов двойной записи, целей и предмета учета, основных учетных категорий и объектов учета, счетов, баланса и т.д. Теория фонда Ф. Бесты.

Вклад в развитие учета швейцарского ученого И. Шера. Балансовая теория И. Шера и ее роль в организации и преподавании бухгалтерского учета.

Три функции бухгалтерского учета Э. П. Леоте, А. Гильбо. Экономическое направление в учете, определившее его научную основу.

Тема 6. Появление и развитие бухгалтерского учета в России в 17 - 19 веках

Организация и основные приемы ведения учета в различных хозяйствах и отраслях производства в дореформенной России: монастырях, поместьях, торговле, строительстве, промышленности. Источники информации об учете.

Первые государственные акты по организации учета, их содержание и роль в становлении учета в России.

Появление и распространение двойной записи.

Развитие русской учетной мысли в первой половине XIX века. Учетные концепции К. И. Арнольда, И. Ахматова, Э. А. Мудрова.

Основные идеи развития учета во второй половине XIX века. Работы и идеи П. И. Рейнбота, А. В. Прокофьева, Ф. В. Езерского, Е. Е. Сиверса, А.М. Вольфа, Л. И. Гомберга, Н.С. Лунского, А.М. Галагана, А.П. Рудановского, В.Я. Вейцмана.

Подготовка кадров счетных работников России. Роль журнала «Счетоводство» в развитии русской счетной мысли и практическом применении учета.

Тема 7. Развитие бухгалтерского учета в 20 веке в России и других странах мира

Учет в централизованно планируемом хозяйстве как важная составная часть управления. Становление и развитие социалистического учета, принципы его организации.

Развитие отдельных идей и элементов учета: двойной записи, баланса, счетов, форм учета, регистров, калькулирования, предмета, практики организации и др. Изменение форм и методов учета под влиянием внедрения средств вычислительной техники.

Роль Н.А. Блатова, А.И. Лозинского, А.М. Галагана, Н.С. Полозкова, Н.Р. Вейцмана, Я.М. Гальперина, Н.А. Кипарисова, Н.А. Леонтьева, С.Г. Струмилина, А.А. Афанасьева, И.И. Поклада, Э.К. Гильде, С.А. Щенкова, М.Х. Жебрака, А.Ш. Маргулиса, А.А. Додонова в развитии учета в России.

Организация учета в странах Восточной Европы. Основные направления развития учета в Германии, Франции, Англии, США.

Тема 8. Бухгалтерский учет 21 века

Современные теории бухгалтерского учета. Изменения, происходящие в структуре бухгалтерского учета в последней трети 20 века.

Профессиональное суждение как средство регулирования бухгалтерского учета. Формирование новой профессии бухгалтера.

Тематический план и сетка часов дисциплины (дневная / заочная форма обучения)

№ п/п	Название темы	Лекции (час)	Практич. занятия (час)	Лабор. занятия (час)	Самост. работа (час)	Формы текущего контроля
1	2	3	4	5	6	7
1	История бухгалтерского учета как объект изучения	2/1	-	-	2/-	Тестирование, опрос
2	Возникновение хозяйственного учета и его развитие в странах Древнего мира	4/2	-	-	2/-	Тестирование, опрос
3	Состояние учета в эпоху Средневековья	2/1	-	-	2/-	Тестирование, опрос
4	Возникновение и сущность двойной бухгалтерии, ее развитие в странах Европы	6/2	-	-	6/-	Тестирование, опрос

1	2	3	4	5	6	7
5	Развитие учета в 19 веке и его становление как науки	6/2	-	-	6/-	Тестирование, опрос
6	Появление и развитие бухгалтерского учета в России в 17-19 веках	6/2	-	-	6/-	Тестирование, опрос
7	Развитие бухгалтерского учета в 20 веке в России и других странах мира	8/2	-	-	6/-	Тестирование, опрос
8	Бухгалтерский учет 21 века	2/-	-	-	1/-	Тестирование, опрос
	Всего	36/12	-	-	31/-	67/12

Методические указания

В теме 1 «История бухгалтерского учета как объект изучения» необходимо усвоить, что история бухгалтерского учета представляет собой систематическое изложение значимых событий, которые оказали влияние на становление и развитие учета как эволюции бухгалтерской мысли. Суть эволюции бухгалтерской мысли можно представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Но чтобы лучше управлять, надо совершенствоваться и сам инструмент управления. В данном случае - это методология бухгалтерского учета. Методология бухгалтерского учета умножаясь, усложняясь и совершенствуясь, прошла шесть главных этапов:

- 1) натуралистический (4000 до н.э. - 500 до н.э.);
- 2) стоимостный (500 до н.э. — 1300);
- 3) диграфический (1300 - 1850);
- 4) теоретико-практический (1850 - 1900);
- 5) научный (1900 - 1950);
- 6) современный (с 1950).

В структуре современного бухгалтерского учета, как части информационной учетной системы общества, можно выделить макро- и микроуровни. Макроуровень представлен национальным счетоводством, которое выступает частью экономической статистики, но использует бухгалтерский принцип двойной записи для исчисления показателей экономического развития страны (валовой национальный продукт, национальный доход, платежный и торговый балансы и т.д.). Микроуровень представлен камеральным (бюджетным) учетом и собственно учетом бухгалтерским. В основе камерального учета лежит фиксация расходов и доходов, и он применяется, как правило, в тех организациях, в которых есть расходы, но доходы не зарабатываются, а формируются в виде ассигнований, членских взносов и т.п.

Бухгалтерский учет имеет своим предметом активы организации и их источники, его цель — выявление финансового положения организации и результата хозяйственной деятельности: прибыли или убытка.

Тема 2 «Возникновение хозяйственного учета и его развитие в странах Древнего мира» посвящена рождению бухгалтерского учета, возникновению и преобладанию натуралистической концепции в учете.

Письменность и арифметика создали основу для возникновения учета. Хозяйственная деятельность способствовала его распространению.

В первобытном обществе все, что можно было записать, запоминали и без записи, а результаты труда были ничтожны и потому очевидны. Единственным учетным регистром для бухгалтера тех лет служил он сам. Первоначально цифр не было. Счет заменяли зарубки, которые делали на сучках деревьев, на костях животных, на стенах пещер и даже на поверхностях скал. Со счетом, особенно на ранних стадиях, были проблемы. Первым и самым очевидным счетным прибором были пальцы рук. Когда их не хватало, то использовали пальцы ног, когда и их не хватало, счет продолжался с помощью подручных материалов: палочек, зерен, камешков. Регистрация фактов хозяйственной жизни велась на свитках папируса (свободных листах). Основным учетным приемом была инвентаризация.

Египет был полностью централизованным хозяйством. Для бухгалтера существовало лишь то, что было зафиксировано в первичных документах и отражено в учетных регистрах. Бухгалтерские данные с этого момента становятся реальным инструментом деятельности хозяйственника. Инвентаризация только констатирует факты состояния, в то время как более важную роль в хозяйственной жизни играют факты-действия и факты-события. Цель текущего учета заключалась, прежде всего, в проверке достоверности фактов получений и выдач. Существенным моментом материального учета было ежедневное выведение остатков. Материальный учет предполагал регистрацию сметных назначений.

Учет древними греками велся преимущественно на дощечках, выбеленных гипсом. Греция является родиной первого счетного прибора - абака - счетного инструмента в виде дощечки, напоминающего современные счеты. Именно там впервые появляются деньги в виде монеты. Это явление привело к существенному скачку в развитии учета: деньги выступали сначала как самостоятельный объект учета, далее - как средство в расчетах и, наконец, в функции меры стоимости они стали измерять все учетные объекты. Текущий учет осуществлялся в виде хронологической записи, то есть возникавшие хозяйственные факты фиксировались в своей естественной (хронологической) последовательности без какой-либо специальной систематизации. Для составления же отчетности по хронологическому регистру делалась рекапитуляция, которая привела к появлению нового приема - счета. Другим источником возникновения счета была инвентаризационная опись. Так из двух источников: материального учета - инвентаризации и учета расчетов - контокоррента и возник бухгалтерский счет.

В период эллинизма было найдено и теперь только полностью расшифровано свыше 1000 документов, относящихся к строительству, земледелию и торговле. Они датируются III в. до н. э. Так, появляется отдельно учет

земледелия, животноводства, виноградарства и т. д. По каждому виду деятельности требовалась самостоятельная отчетность специально на то уполномоченных лиц. Каждый факт хозяйственной жизни должен быть непременно оформлен и подтвержден документом. В хозяйстве существовал и строго регламентировался документооборот, все виды документов и правила их заполнения предусматривались заранее; был заведен четкий порядок хранения документов в архиве. Учетные регистры велись по принципам систематической записи. В этих регистрах можно выделить счета материальные, личные и финансовые.

Уже с первых дней существования Рима в нем возникает идея налоговой системы, существующей до наших дней – система взноса части личного имущества на обеспечение общественных потребностей. До тех пор, пока взимание налогов никак не было связано с учетом хозяйства, учет существовал только как “управленческий”, и по этим причинам велся римлянами очень плохо. Поводом для изменения отношения римских граждан к бухгалтерскому учету послужила реформа шестого римского царя Сервия Тулия (VI в. до н.э.). В основу нового общественного устройства Рима были положены только имущественные различия между гражданами. Согласно этой реформе все население Рима подразделялось на пять классов или разрядов. Вторым источником развития учета был стремительный рост кредитных отношений. В качестве носителей бухгалтерских записей римлянами использовались самые разнообразные материалы. Записи выполнялись на лыке, на деревянных, покрытых воском дощечках, медных досках, коже, холсте, пергаменте и папирусе, но чаще всего применялись навощенные дощечки, а потом папирус и пергамент.

В разграничении этапов бухгалтерской процедуры на хронологическую и систематическую запись состоит важнейшее достижение древнеримского учета.

Основной отраслью производства Римской империи было сельское хозяйство. Сохранившиеся данные промышленного учета показывают, что калькуляции в то время не было. С развитием Рима развивалась и система государственного учета, для которой был характерен развитый бюрократизм.

Престиж профессии бухгалтера стремительно возрастал. Счетоводы древнего Рима пользовались предоставленным им еще в эпоху республики правом объединяться в корпорации - декурии. Так в Риме появляются первые профессиональные объединения бухгалтеров.

Тема 3 «Состояние учета в эпоху Средневековья» показывает, что формирование учета в эпоху Средневековья началось с развития разных видов инвентаризации. Классическим примером инвентаризации можно считать капитулярий Карла Великого, который датируется концом VIII– началом IX века. В нем содержится инструкция управляющим поместьями о том, как вести сельскохозяйственный учет. Среди прочего в капитулярии указано на необходимость раз в год, к Рождеству, представлять отчет о доходах, установлен порядок передачи денег собственнику, предписано вести учет расходов двух видов: затрат собственника и затрат хозяйства. Отношения между плательщиками и покупателями в средние века оформлялись с помощью бирки – дощечки, на

которой делались зарубки, соответствовавшие определенной величине платежа.

Налоговые проблемы того времени были связаны с проблемами правовыми. Для их решения потребовалось вновь вернуться к римскому праву. Вслед за этим стало формироваться торговое (хозяйственное) право средневековья. Развитие хозяйственной деятельности стимулировало и развитие определенных форм контроля учетной информации. Так появились аудиторы. Это произошло в Англии в конце XIII в.

В Средневековье формируются две основные парадигмы учета камеральная и простая бухгалтерия. Первая исходила из того, что основным объектом учета выступают касса, ее ожидаемые поступления и 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). Господствующей в Европе была простая бухгалтерия. Простая бухгалтерия существовала в учете купцов в виде хронологической записи текущих оборотов в записных книжках. И отсюда следует важный вывод: в те времена учет и частная жизнь не разделялись и составляли единое, часто неразрывное, целое.

Тема 4 «Возникновение и сущность двойной бухгалтерии, ее развитие в странах Европы» посвящена рождению двойной (диграфической) бухгалтерии. Переворот произошел сразу же вслед за открытием Америки (1492 г.). В 1494 г. в Венеции Лука Пачоли (1445 - 1517) издал книгу «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», в которой изложил правила двойной бухгалтерии («Трактат о счетах и записях»). И хотя двойная запись возникла раньше, а Пачоли только описал ее, тем не менее именно публикация книги сделала диграфизм всеобщим достоянием, великим инструментом исчисления финансовых результатов. Без бухгалтерии экономический подъем был бы невозможен, а бухгалтерия была представлена счетоводством. Сами счета возникли очень давно. Они велись в первичном измерителе, т.е. материальные ценности — в натуральных единицах, расчеты, касса - в денежных.

Результат хозяйствования выражался приростом богатства, а не косвенными категориями, такими как прибыль. И только введение всеобщего стоимостного (денежного) измерителя привело к возникновению двойной бухгалтерии. Это было связано с тем, что, во-первых, некоторые факты хозяйственной жизни как бы сами по себе отражаются дважды. Продали товары, ценности списываются, деньги приходятся. В простой бухгалтерии изначально ценности списывались в натуральном измерении, а деньги приходовались в стоимостном. Но когда и товары начали отражать в учете в стоимостном (денежном) измерении, бухгалтерия стала почти двойной. Однако полностью двойной (диграфической) она стала тогда, когда в номенклатуру счетов простой бухгалтерии ввели счета собственных средств, а материальные счета получили денежную оценку, все факты хозяйственной жизни стали отражать дважды.

В своем развитии двойная бухгалтерия прошла несколько этапов:

1) отражения двойной записью всех ценностей, находящихся на учете данного предприятия;

2) введения счета «Капитал», что превратило статистическую совокупность в четкую единую информационную систему;

3) регистрация фактов хозяйственной жизни, что позволило контролировать правильность разности данных по счетам Главной книги. Автоматическое тождество записей по дебету и кредиту указывало на правильность сделанных записей;

4) введения в учет денег в качестве их использования как меры стоимости разделило учетные объекты на натуральные, только измеряемые в деньгах, и монетарные — собственно деньги и их эквиваленты;

5) отражение изменений капитала не на счете «Капитал», а на специальном счете «Прибыли и убытки»;

б) возникновение двойной записи первоначально в торговле. Здесь у нее две родины: Флоренция и Венеция. Эти два города дали два варианта двойной бухгалтерии. Во Флоренции основное внимание уделяли влиянию финансовых результатов, в Венеции акцент делали на контроле движения ценностей. Оба варианта оказали огромное влияние на последующее развитие учета, как в разных странах, так и во всех отраслях народного хозяйства. Финалом этой эволюции было создание национального счетоводства (середина XX в.), в котором двойная запись была использована для описания всего народного хозяйства страны.

Общие заслуги Пачоли перед бухгалтерским учетом можно свести к шести великим достижениям.

1. Дал первое описание двойной записи и сделал попытку теоретически описать ее смысл.

2. Предложил персонификацию счетов, т.е. объяснил каждый счет так, как будто бы он обладает человеческими достоинствами.

3. Описал предмет бухгалтерского учета как хозяйственную деятельность отдельно взятого предприятия.

4. Изложил счета как систему, которая образует план, позволяющий отразить любой факт хозяйственной жизни.

5. Ввел комбинаторное моделирование путем перечисления всех теоретически возможных операций, особенно связанных с покупкой товаров.

6. Предположил, хотя и в неявном виде, существование неких непреложных принципов бухгалтерского учета.

Анализ двойной записи не будет полным, если не отметить причины возникновения термина «двойная запись». Он возник позже метода учета. В первой книге по двойной бухгалтерии Луки Пачоли (1494) словосочетание «двойная запись» отсутствует. Впервые оно упоминается в трудах Д.А. Тальенте (1525), но всеобщее распространение получает благодаря Пиетро Паоло Скали (1755).

Название было связано, возможно, с тем, что в учете 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 $A - П - K$; 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 (разноски по счетам);
- 10) два раза может фиксироваться одна и та же запись: один раз как намечаемая (плановая) величина, второй раз — как учетная (фактическая).

Несмотря на различные трактовки причин возникновения и названия двойной бухгалтерии, она при всех обстоятельствах формирует три неизменных элемента метода: баланс, счета и двойную запись. Они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив всегда будет равен пассиву.

История двойной бухгалтерии — это история ее живого проявления в изменяющейся хозяйственной среде. Идея двойной бухгалтерии - это средство познания, обладающее творческой силой, она создавала и продолжает создавать условия для управления хозяйственными процессами и одновременно для своего самосовершенствования.

Распространение двойной бухгалтерии в Европе началось после того, как Л. Пачоли впервые опубликовал описание двойной бухгалтерии (1494). Преимущество, которое давал учет по принципу двойной записи, способствовало распространению этого вида регистрации фактов хозяйственной жизни сначала в Европе, а затем и во всем мире. К XVIII в. люди уже понимали значение двойной записи, и ее первые исследователи много сделали для ее дальнейшего развития. Развитие шло по нескольким параллельным и взаимосвязанным направлениям: правила двойной записи; классификация счетов; формы счетоводства. 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.

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 (1540) разделил все счета на живые (счета расчетов с физическими и юридическими лицами) и мертвые (счета материальных и денежных ценностей). В дальнейшем эта классификация сохранится до XX в. под названием счетов персональных и материальных. Л. Флори (1636) все счета разделил на четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и

счета расчетов. П. Скали (1755) разделил счета на три группы: собственные (капитала, прибылей и убытков, результатов), имущественные и корреспондентов (дебиторов и кредиторов).

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

Однако уже в XVII в. возникли две новые классификации:

1. По объему фиксируемых данных.
2. По характеру сальдо.

Италия дала имя 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 (1688) усовершенствовал эту форму, разделив счета на синтетические и аналитические. Последние, в сущности, были выведены в особые вспомогательные книги, а форма счетоводства получила название новой итальянской.

В XVII - XVIII вв. в условиях ручного труда при появлении крупных предприятий один Журнал не допускал деления труда счетных работников. Для его внедрения были предложены две новые формы счетоводства: немецкая, описанная Фридрихом Гельвигом (1774), и французская, пропагандируемая французским автором Матье де ла Портом (1685).

Именно во французской форме, как многие тогда полагали, двойная бухгалтерия достигала совершенства.

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

Во Франции Л.Ф. де Казо (1824) (de Cazaux) распространил двойную запись на сельскохозяйственное производство.

Таким образом, именно в эпоху «Нового времени» 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. Но при всем при том престиж бухгалтера в это замечательное время - эпоху становления современного учета - был низким и желающих посвятить себя этой профессии было мало.

Тема 5 «Развитие учета в 19 веке и его становление как науки» раскрывает объективные предпосылки становления бухгалтерского учета как самостоятельной отрасли экономических знаний.

Бухгалтерская научная мысль зародилась в Европе в середине XIX в. Возникновение теории учета коренным образом изменило характер представлений об учитываемых объектах, с этой минуты объектом учета стали выступать уже не сами факты хозяйственной жизни, а информация о них. И, наконец, во второй половине XIX в. возникают различные теории учета, позволяющие по-новому истолковать значение того или иного информационного показателя. Наука о бухгалтерском учете обобщала практику и вместе с тем совершенствовала ее.

С начала XIX в. в итальянском учете наметились 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). Начало юридическому направлению положил Никколо д'Анастасио (1803), сформулировавший следующие утверждения: 1) учет - это регистрация прав и обязательств собственника; 2) в центре учетной системы находится счет «Капитал». Все факты хозяйственной жизни должны затрагивать этот счет. Начало экономическому направлению было положено Джузеппо Людовико Криппой (1838). Он указывал, что «цель учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности». Эти изменения и есть предмет учета. Все счета делятся на две группы: первая включает счета капитала и его частей, вторая раскрывает структуру первых. Н. д'Анастасио и Д.Л. Криппа стали предтечами трех школ итальянской научной бухгалтерии: ломбардской (Милан), тосканской (Флоренция) и венецианской (Венеция).

Отцом науки о бухгалтерском учете считают создателя ломбардской школы Франческа Виллу (1801 — 1884). Он осуществил синтез юридических и экономических целей учета. Бухгалтерия, согласно Вилле, представляет собой комплекс экономико-административных понятий, прилагаемых к ведению счетов и книг. Ее цель — контроль организации хозяйства и имущества. Бухгалтерский учет включает три части: 1) область экономико-административных отношений (теория учета); 2) правила ведения регистров и их практическое использование; 3) организацию управления в том числе и ревизию счетов. Все счета в учете должны открываться агентам (лицам, работающим внутри предприятия) и корреспондентам (лицам, сторонним по отношению к предприятию). Системы счетоводства Вилла выделял по типам хозяйств. Их частями выступают три группы счетов: депозитные (имущественные); личные (расчетов) и итоговые (счет «Прибыли и убытки», счета вступительного и заключительного баланса).

Юридический аспект (слой) бухгалтерской теории был развит тосканской школой бухгалтеров, основателем которой был Франческа Марчи (1822 — 1871). По Марчи, суть предприятия в людях, в нем или с ним работающих. Поэтому необходимо выделить четыре группы лиц — агентов (материально ответственных лиц), корреспондентов (лиц, с которыми ведутся расчеты), администратора и собственника. Каждой группе лиц соответствует определенная группа счетов. Каждый факт хозяйственной жизни сводится к изменению юридических отношений между участниками хозяйственного процесса. Этот подход приводил Марчи к формулированию правила двойной записи. Продолжил дело Марчи Джузеппе Чербони (1827 — 1917), который и стал главой тосканской школы. Он рассматривал бухгалтерский учет как часть юриспруденции.

Глава венецианской школы Фабио Беста (1845 — 1923) в противовес тосканской школе развивал экономическую трактовку учета. Он считал, что бухгалтерский учет как средство экономического (хозяйственного) контроля изучает движение ценностей, которое связано с определенными действиями: по руководству, управлению и контролю агентов хозяйства. Провозгласив, что объектом учета выступают не сами ценности, а их стоимость, Беста выдвинул ставшую

знаменитой теорию фонда. Беста составил и первую научную классификацию систем и форм счетоводства. С начала XX в. венецианская школа стала ведущей в Италии.

При всем разнообразии взглядов итальянской бухгалтерии ее можно рассматривать как единое целое. Итальянских бухгалтеров объединяла целеустремленная содержательная трактовка основных категорий науки. Даже различия между юридическим (тосканская школа) и экономическим (венецианская школа) направлениями несущественны. И тосканцы, и венецианцы в духе ломбардской школы рассматривали учет как средство (функцию) управления, только первые трактовали цели учета как управление людьми, а вторые — как управление ресурсами — ценностями, участвующими в хозяйственном процессе. В последнем случае учет превращался в науку о контроле хозяйственной деятельности, а контроль включал проверку исполнения действия лиц, в ней занятых.

Развитие теории учета во Франции приняло ярко выраженное экономическое направление. Этому способствовали труды одного из известнейших экономистов XIX в. Пьера Жозефа Прудона (1809 - 1865).

Подлинный расцвет французской учетной мысли связан с трудами двух авторов: Эжена Пьера Леоте (1845-1908) и Адольфа Гильбо (1819-1895). Они стали истинными создателями и наиболее крупными представителями экономического направления сначала во французской, а затем и в мировой бухгалтерской литературе.

Благодаря общему языку бухгалтеры Германии, Австро-Венгрии и германоязычной Швейцарии составляли единую школу. Ее особенность можно свести к желанию как можно больше и глубже изучить процедурную сторону учета. Так, для немецкой школы характерно четкое разграничение учета на два самостоятельных цикла: торговый и производственный. Теория торговой бухгалтерии была развита в балансоведение, а теория производственной бухгалтерии — в учение о калькуляции.

Таким образом, в XX столетии успешно развивалась практическая доктрина учета (счетоводство), возникла и наука о нем (счетоведение). Именно во второй половине XIX столетия, главным образом благодаря трудам таких ученых, как Вилла, Чербони, Беста, Шер, Леоте и Гильбо, родилась новая наука — бухгалтерия.

Тема 6 «Появление и развитие бухгалтерского учета в России в 17-19 веках» посвящена организации и основным приемам ведения учета в пореформенной России.

Учет в России появился и развивался как государственный учет. Основу учета составляли инвентаризационные описи, выступавшие в виде дозорных книг. Учет прихода всегда был отделен от учета расхода, при этом 1) достигался больший контроль за ценностями, в частности, материально ответственные лица не знали учетных остатков; 2) достигалось большее удобство в хронологической регистрации фактов хозяйственной жизни.

Производственный учет складывается в России во второй половине XVII в. Ведется следующая документация: 1) указ; 2) смета; 3) приходная книга денег; 4) расходная книга денег; 5) отдельные книги для прихода и расхода; 6) книги

выполненных работ. Торговля, особенно мелочная, была относительно развита в средневековой России. Главным приемом в торговом учете был контокоррент. Контокоррентные счета по кредитным операциям в «банках» Древней Руси вели на специальных досках - «карточках». Для XVII в. характерно, что учетные регистры были одновременно и отчетными документами.

В учете допетровской Руси можно выделить четыре основных момента, препятствовавших развитию учетных знаний и обусловивших проникновение двойной записи в Россию только в XVIII в.: 1) догматизм мышления: из года в год учетчик строго повторял и переписывал то, что делали его предшественники; 2) низкий уровень правосознания; 3) низкий уровень грамотности; 4) низкий уровень математических знаний.

В XVIII в. правительство Петра I решительно признало отсталость России и встало на путь реформы, которая затронула многие стороны хозяйственной и социальной жизни страны. Крупнейшим событием в истории русского учета было издание Адмиралтейского Регламента 5 апреля 1722 г. Здесь впервые в России появились слова: «бухгалтер», «дебет», «кредит». В системе учета центральное место занимает учет запасов на складах. Первой книгой по бухгалтерскому учету, изданной на русском языке, стал «Ключ коммерции» (1783).

В бухгалтерском учете пореформенной России можно выделить четыре направления:

- продолжение традиции, возникшей в конце XVIII в.;
- возникновение и развитие русской формы счетоводства;
- издание журнала «Счетоводство»;
- формирование первых, достаточно оригинальных научных теорий.

В конце XIX в. в России начинают выходить профессиональные бухгалтерские журналы. Вокруг них группируются новые молодые люди. Лучшим из всех журналов считался «Счетоводство» (1888 - 1904).

В XIX в. в России получили признание две теоретические концепции, объясняющие двойную запись: меновая и балансовая. Были сформированы две школы бухгалтерского учета: петербургская и московская. Петербургская школа сложилась вокруг Русского счетоводного общества взаимной помощи во главе с Евстафием Евстафьевичем Сиверсом (1852 — 1917). Он известен как автор меновой теории, сущность которой заключается в том, что в основе двойной записи лежит обмен (мена) благами.

В противовес петербургской школе, пропагандирующей меновую теорию, возникла школа московская, назвавшая свое учение балансовой теорией. Ее основатели Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Бельмер, А. К. Рощаховский считали, что счета - это элементы баланса. При этом баланс — это только упрощенная форма инвентаря, который независим от плана счетов; счета делятся на две противоположные по характеру группы: активные и пассивные.

Итоги эволюции бухгалтерского учета в дореволюционной России показали, что отечественная учетная мысль отвечала уровню мировых стандартов, а во многом и превосходила их.

Тема 7 «Развитие бухгалтерского учета в 20 веке в России и в других странах мира» показывает становление и развитие социалистического учета в России, а также организацию учета в странах Восточной Европы в 20 веке.

Учет при социализме в России (1930 - 1990 гг.) понимался как единый народно-хозяйственный учет. В 30-е годы получил самое широкое, почти повсеместное, распространение новый вид учета - оперативный. Его зарождение должно быть отнесено к первым годам Советской власти и связано с работами М.П. Рудакова, Р.С. Майзельса, А.В. Вейсброда и В.В. Цубербиллера. Статистический учет того времени подвергался большой деформации. Попытка создания теории и практики единого социалистического учета и теоретически, и практически оказалась несостоятельной. Признание двойной записи методом бухгалтерского учета, техническим приемом, естественно, приводило к торжеству балансовой теории. Этот взгляд разделяли наиболее видные авторы того времени Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев. В 30-е годы преобладали различные варианты карточных форм, особенно развивался дефинитив. Но к 40-м годам получила распространение мемориально-ордерная форма, при которой стали широко применять накопительные ведомости. В 50-х годах решили покончить с хронологической регистрацией. Так возникла журнально-ордерная форма. Она подвела черту под развитием ручных форм регистрации, ликвидировав технически и сохранив по существу двойную запись, упразднив хронологическую регистрацию и создав условия широкого применения позиционной записи для целей аналитического учета. Журнально-ордерная форма стала, бесспорно, самым экономичным способом регистрации фактов хозяйственной жизни. Журнально-ордерная форма была определенным этапом в развитии счетоводства, многие даже считали ее камнем советской бухгалтерии. К началу 60-х годов руководящим работникам стали очевидны преимущества централизации учета. Унификация хозяйства, сосредоточение всей собственности в руках государства приводили к требованиям стандартизации учета, применения единых правил и методик.

Таким образом, за годы советской власти в результате последовательной разработки и практической реализации системы исследовательских программ сложилась качественно новая парадигма, обусловленная конкретными историческими условиями, - советский бухгалтерский учет.

За годы советской власти в развитии учета были достигнуты впечатляющие результаты:

- созданы всесторонние методологические концепции учета (Рудановский, Галаган);
- унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности;
- разработано учение о нормировании баланса;
- спроектированы и получили повсеместное распространение новые формы счетоводства — мемориально-ордерная и журнально-ордерная; предложена технология, раскрывающая новые категории бухгалтерского учета - основные средства, отвлеченные средства, устойчивые пассивы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП) и т. п.;

- осознана принципиальная разница между амортизацией и износом основных средств; получило признание глубоко дифференцированное учение о калькуляции и учете затрат на производство;
- вошел в жизнь нормативный учет;
- внедрена вычислительная техника;
- получил развитие своеобразный аппарат анализа хозяйственной деятельности;
- возникла широчайшая, невиданная в истории учета сеть подготовки кадров;
- профессиональный журнал «Бухгалтерский учет» побил все отечественные рекорды по длительности издания, тиражу и влиянию.

В то же время в советские годы произошла значительная деформация учетных принципов. Их исследование было подменено решением схоластических, а нередко и псевдонаучных задач. Учет пытались основывать на не имеющей к нему отношения марксистской теории, чтобы подчеркивать превосходство учета социалистического над капиталистическим.

То, что касается развития бухгалтерского учета в США в 20 веке, то в этот период выделялось две школы в учете: персоналистическая и институалистская. Их расхождения связаны с трактовкой счетов «Капитал» и «Убытки и прибыли». Персоналисты, и прежде всего глава их школы В. Патон, видели цель учета в выявлении финансового положения предприятия. К заслугам американских бухгалтеров следует отнести доказательство того, что прибыль, исчисленная в бухгалтерском учете, не отражает экономического содержания — действительного результата хозяйственной деятельности. Осознание этого привело крупных американских ученых к четкому разграничению понятий бухгалтерской и экономической прибыли. Институалисты считали, что цель предприятия — не рост капитала вообще, а рост собственного капитала. В связи с этим и задача бухгалтера, прежде всего аналитическая, сводится к выявлению и раскрытию причин образования прибыли и возникновения убытков. Институалисты решительно выступили за оценку по себестоимости. Различия в подходах персоналистов и институалистов выявили необходимость построения общей теории бухгалтерского учета. Самым существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США следует признать деление его на финансовый и управленческий. Заслуга американских бухгалтеров связана также с возникновением четырех основных методов учета затрат калькулирования готовой продукции: стандарт-кост, директ-костинг, центры ответственности и ABC-метод.

В центре внимания немецких авторов 20 века были проблемы баланса. Из него выводились все другие учетные категории. При этом для немецкой школы была характерна механистическая трактовка баланса, может быть, поэтому не случайно в центре оказался вопрос о статической или динамической его природе. Вся немецкая школа балансоведения разделилась, таким образом, на три группы: сторонников статического, динамического балансов и компромиссного решения.

В развитии бухгалтерского учета во Франции в 20 веке можно выделить два направления: юридическое и экономическое. Выразителями юридического направления были Г. Фор, П. Гарнье и Р. Саватье. Придавая огромное значение юри-

дическим аспектам учета, они выдвинули идею формирования бухгалтерского права как отдельной отрасли права.

Представители экономического направления создали четыре школы:

- первая выводила учет из понятия капитала (Ш. Пангло);
- вторая - из категории стоимости (Ж. Б. Дюмарше, Ж. Бурнисьен);
- третья - из хозяйственных операций, или фактов хозяйственной жизни (Р. Делапорт);
- четвертая - из определения предприятия (Ж. Фламминк, Ж. Фурастье).

Тема 8 «Бухгалтерский учет 21 века» раскрывает сущность современных теорий бухгалтерского учета, а также показывает изменения, происходящие в структуре бухгалтерского учета в последней трети 20 века.

Современные теории бухгалтерского учета носят ярко выраженный персоналистический характер, так как они сводят объяснение хозяйственных процессов к поведению лиц, в этих процессах занятых. Можно выделить четыре теории: 1) правовую, 2) психологическую, 3) информационную и 4) лингвистическую.

В 20 веке единый бухгалтерский учет распался на финансовый и управленческий. Из него также выделился учет для малых предприятий. С 2002 г. официально был провозглашен налоговый учет. Существенно раньше стал формироваться в отдельную дисциплину финансовый анализ. Однако и в финансовом учете появляются все новые направления развития бухгалтерской мысли, формирующие различные виды учета (креативного, социального, учета человеческих ресурсов, работы с инсайдерами, экологического).

Управленческий учет получит дальнейшее развитие в XXI в. Это продиктовано условиями экономической жизни, ее проблемами. И то, что на сегодня сложилось множество его трактовок, только подчеркивает значимость нового направления.

С началом XXI в. гармонизация национальных учетных систем сменяется конвергенцией, под которой понимают совместную разработку международных и национальных стандартов странами, гармонизировавшими свои учетные системы на основе единых принципов. Результатом этого процесса служит построение более дифференцированной и жесткой системы международного учета, снижение вариативности допускаемых ею методик учета.

Вопросы для контроля знаний и обсуждения

1. Сущность предмета и метода истории бухгалтерского учета
2. Основные этапы становления и развития бухгалтерского учета
3. Понятие бухгалтерского учета как науки
4. Структура современного бухгалтерского учета
5. Особенности хозяйственного учета античности и средневековья
6. Возникновение двойной бухгалтерии, ее распространение в Европе и России (XII – XVIII вв.)
7. Возникновение учета как науки (XIX – XX вв.)
8. Современное развитие бухгалтерского учета (XX в.)
9. Основное содержание научных направлений и школ в бухгалтерском учете

10. Сущность и содержание юридического направления (Итальянская школа)
11. Сущность и содержание экономического направления (Французская школа)
12. Особенности процедурного направления в истории развития бухгалтерского учета (Немецкая школа)
13. Характеристика англо-американской школы бухгалтерского учета (управленческое направление)
14. Развитие русской школы (Систематическое направление)
15. Сущность современных теорий бухгалтерского учета.

Тематика докладов

по дисциплине «История бухгалтерского учета»

1. Возникновение двойной бухгалтерии (Лука Пачоли)
2. Классификация счетов, рассматриваемая различными авторами в эпоху распространения двойной бухгалтерии
3. Развитие форм счетоводства
4. Ломбардская школа (Франческо Вил)
5. Тосканская школа (Франческо Марчи)
6. Венецианская школа (Фавио Беста)
7. Развитие экономической теории бухгалтерского учета во Франции
8. Немецкая школа бухгалтерского учета
9. Англо-саксонская система бухгалтерского учета
10. Распространение в России двойной записи
11. Традиционная бухгалтерия в пореформенной России
12. Русская форма счетоводства Ф.В. Езерского
13. Журнал «Круг счетоводства» в конце 19 века в России
14. Меновая теория учета Петербургской школы
15. Балансовая теория Московской школы бухгалтерского учета
16. Бухгалтерский учет в США и англоязычных странах в 20 веке
17. Бухгалтерский учет в Германии (20 век)
18. Бухгалтерский учет во Франции (20 век)
19. Учет в эпоху военного коммунизма
20. Учет при социализме
21. Развитие плана счетов в СССР
22. Развитие теории бухгалтерского учета в 21 веке
23. Изменение в структуре бухгалтерского учета в 21 веке
24. Профессиональное суждение как средство регулирования бухгалтерского учета. Формирование новой профессии

Тесты

1. Предметом бухгалтерского учета является:
 - а) информация о фактах хозяйственной деятельности организации;
 - б) результаты хозяйственной деятельности;
 - в) хозяйственная деятельность организации.
2. Сколько этапов включает методология бухгалтерского учета:
 - а) семь;

- б) пять;
 - в) шесть.
3. Первым счетным прибором были:
- а) пальцы рук;
 - б) подручные материалы;
 - в) пальцы ног.
4. Письменный учет возник в:
- а) первобытном обществе;
 - б) Древней Греции;
 - в) Древнем Египте.
5. Основным учетным приемом в Древнем Египте была:
- а) инвентаризация;
 - б) колляция;
 - в) оценка.
6. В бухгалтерском учете древнего мира применялись измерители:
- а) трудовые и денежные;
 - б) натуральные и трудовые;
 - в) натуральные, трудовые и денежные.
7. Значение труда Л. Пачоли состоит в:
- а) формировании принципов бухгалтерского учета;
 - б) установлении математической взаимосвязи между сторонами счета;
 - в) систематизированном изложении приема двойной записи.
8. Двойная бухгалтерия формирует:
- а) баланс, счета, двойную запись;
 - б) счета, смету, инвентаризацию;
 - в) счета, контокоррент, смету.
9. Первыми счетными приемами являются:
- а) счета, смета, контокоррент, баланс;
 - б) счета, смета, инвентарный учет, камеральный учет;
 - в) счета, инвентаризация, контокоррент, смета.
10. Понятие «дебет» означает:
- а) «он верит»;
 - б) «он должен»;
 - в) «он имеет».
11. Понятие «кредит» означает:
- а) «он верит»;
 - б) «он должен»;
 - в) «он имеет».
12. Первые классификации счетов были сделаны:
- а) итальянскими авторами;
 - б) французскими авторами;
 - в) американскими авторами.
13. Первая форма счетоводства возникла в:
- а) Англии;
 - б) Италии;

- в) Франции.
14. Основателем Ломбардской школы является:
- Никколо Д'Анастасио;
 - Фабио Беста;
 - Франческо Вил
15. Учет в России появился и развивался как:
- хозяйственный учет;
 - государственный учет;
 - налоговый учет.
16. Существенным обстоятельством в организации бухгалтерского учета США 20 века следует признать деление его на:
- финансовый и налоговый;
 - налоговый и управленческий;
 - финансовый и управленческий.
17. Статистическая балансовая теория исходит из:
- признание принципа непрерывности деятельности;
 - отрицание принципа непрерывности деятельности.
18. Современный бухгалтерский учет выполняет функции:
- предотвращения фальсификации учетной информации;
 - контроля собственности;
 - информационную, прогнозную, контрольную, аналитическую.
19. Основные элементы метода бухгалтерского учета включают:
- балансовое обобщение, счета и двойную запись, оценку, документирование и инвентаризацию;
 - балансовое обобщение бухгалтерской информации;
 - двойную запись на бухгалтерских счетах.

Список литературы

Основная

- Булгакова С.В. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2002. – 288 с.
- Соколов Я.В. История бухгалтерского учета: учебник / Я.В. Соколов, В.Я. Соколов. - М. : Финансы и статистика, 2004 г. - 272 с.

Дополнительная

- Козельцева Е.А. Организация бухгалтерского учета во Франции / Е.А. Козельцева // Бухгалтерский учет. - 2003. - №10. - С. 58-61.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов / Я.В. Соколов. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
- Соколов Я.В. Восемь заповедей Луки Пачоли / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. - 2004. - №14. - С. 42-44.
- Занимательные очерки истории бухгалтерского учета // БУХ.1С - Интернет-ресурс для бухгалтера. - 2001. –
(<http://buh.ru/document.jsp?ID=51&print=Y>)

Составитель: Черных Инна Николаевна
Редактор: Бунина Т.Д.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета
Воронежского государственного университета

Заказ № . Тираж 50 экз.