

**РАСПРОСТРАНЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ
В ЗАПАДНОЙ ЕВРОПЕ В XVI – XIX вв**

**DISTRIBUTION OF DOUBLE ENTRY
BOOKKEEPING IN WESTERN EUROPE IN THE XVI –
XIX CENTURIES**

УДК 336.232

Момункулова Бурулсун Маликова,
магистрант Университета Адам/БФЭА
г. Бишкек, Кыргызская
Республика
e-mail: Burula_92@list.ru

Сагынбаева Айнура Табалдиевна,
кандидат экономических наук,
доцент Университета Адам/БФЭА
г. Бишкек,
Кыргызская Республика
e-mail: ainurasagynbaeva24@mail.ru

Аннотация: Баланс как орудие контроля и управления хозяйством использовали еще в Средние века, так двойная запись развивается вглубь, охватывая одну отрасль народного хозяйства за другой. Расширяется и география применения двойной записи. В результате весь деловой мир заговорил на языке дебета и кредита. Переходя из страны в страну, двойная запись совершенствовалась, принимала национальные черты и закладывала основу науки о бухгалтерском учете.

Ключевые слова: Бухгалтерский учет, двойная запись, дебет, кредит, счета, счетоводство, оценка, регистры синтетического и аналитического учета, Главная Книга.

Abstract: Balance as an instrument of control and management of the economy was used in the middle Ages, so the double entry develops deeper, covering one branch of the national economy after another. The geography

of the double entry is also expanding. As a result, the entire business world started talking in the language of debit and credit. Moving from country to country, the double entry was improved, adopted national features and paved the basis of accounting science.

Keywords: Accounting, double entry, debit, credit, accounts, bookkeeping, valuation, registers of synthetic and analytical accounting,

Возникнув в торговле в Италии после выхода книги Л. Пачоли, двойная бухгалтерия распространяется и на другие отрасли, завоевывает одну страну за другой. Альвизе Казанова в 1553 г. описал применение двойной бухгалтерии в судостроении. В 1586 г. Анжело де Пиетро доказал возможность использования двойной записи в банках. Людовико Флори (1636) описал возможность применения двойной записи в государственных органах. Бастиано Вентури в 1655 г. показал использование двойной записи в сельском хозяйстве. Так двойная запись развивается вглубь, охватывая одну отрасль народного хозяйства за другой. Расширяется и география применения двойной записи: из Италии двойная бухгалтерия попадает в Германию, оттуда во Францию, потом в Англию, затем в Испанию, а потом и в Америку. На восток она шла через Германию в Россию, а затем в Китай и Японию. В результате весь деловой мир заговорил на языке дебета и кредита. Переходя из страны в страну, двойная запись совершенствовалась, принимала национальные черты и закладывала основу науки о бухгалтерском учете.

Италия. Основной целью учета долгое время считали оперативное выявление долгов и требований — цель, заданную Л. Пачоли (юридическая природа учета). Вторая *цель*, поставленная им, — «надлежащее устройство дел с целью выявления результата деятельности», — имеет экономическую природу и выдвинется на первое место значительно позднее.

Для достижения указанных целей необходимо ведение книг. В 1688 г. Ф. Гаратти усовершенствовал староитальянскую форму бухгалтерского учета, разделив счета на синтетические и аналитические. Аналитические счета были выведены из состава регистров. Этот вариант формы получил название **новой итальянской**.

Итальянские авторы уделяли большое внимание природе счетов

и пытались их классифицировать. Так, Доминико Манчини разделил все счета на **живые** (счета расчетов с физическими и юридическими лицами) и **мертвые** (счета материальных и денежных ценностей). Его классификация сохранится до XX в., а счета получают названия материальных и персональных. В середине XVIII в. (1755) Пиетро Паоло Скали объединил счета в три группы: **собственные** (капитала, прибылей и убытков, результатов), **имущественные** и **корреспондентов** (дебиторов и кредиторов). До настоящего времени вопрос о классификации счетов остается дискуссионным.

Баланс как орудие контроля и управления хозяйством использовали еще в Средние века (известно, что в компании Медичи (конец XIV в.) каждое отделение ежегодно составляло баланс и объяснительную записку управляющего; в компании Альберти (1302 – 1329) отчеты составлялись, но не регулярно), но как бухгалтерская категория он еще не состоялся. Так, Л. Пачоли под балансом понимал процедуру, связанную с установлением тождества оборотов по дебету и кредиту счетов Главной книги. Людовико Флори выделял два вида баланса: **пробный** (как сумму текущих сальдо всех счетов Главной книги) и **заключительный** (составляется по истечении года и отражает финансовый результат этого года). Анджело ди Пиетро трактовал баланс как форму отчетности и впервые раскрыл содержание отчетности и порядок ее представления.

В те времена учет был неотделим от человека (бухгалтера), поэтому авторы определяли требования, выполнение которых необходимо для успешной работы. Так, Анджело ди Пиетро писал, что бухгалтер должен:

- уметь быть умным (а не быть умным на самом деле);
- иметь хороший характер (добрый, но принципиальный);
- иметь хороший почерк (так как писали от руки);
- иметь профессиональные знания;
- быть властолюбивым и честолюбивым;
- быть честным.

Впоследствии внутри итальянской школы не было единства взглядов.

Исследователи называют три основных течения,

сформировавшихся во второй половине XIX в.

1. *Ломбардское течение* (юридическое), основатель Франческо Вилла. Он считал, что бухгалтерский учет не может быть сведен к технической процедуре, ибо он есть не что иное, как комплекс экономико-административных понятий. Бухгалтерский учет может быть организован путем ведения книг на основе этих понятий. Учет необходим администратору для контроля лиц, занятых в хозяйственном процессе.

2. *Тосканское течение* (юридическое), основатель Джузеппе Чербони. Он считал, что бухгалтерский учет — это не комплекс административных действий, а часть юриспруденции. Он изобрел **логисмографию**— учение, в основе которого лежит понятие о хозяйстве как совокупности интересов, порождаемых чьей-либо собственностью. Логисмография различает четыре группы лиц, имеющих отношение к предприятию: собственник, администратор, агенты, корреспонденты. Этим лицам открываются соответствующие счета, которые подразделяются на две части: **дебетовую**, на которой отмечается все то, что собственник, агент или корреспондент должен (обязательства), и **кредитовую**, на которой записывается все то, что собственник, агент или корреспондент имеет получить (права). Каждая хозяйственная операция создает право для одной стороны и обязательство для другой, что и должно быть основой двойной записи.

Учеником Дж. Чербони был Винченцо Джитти, который дал самое романтическое определение бухгалтерского учета: счетоводство — это зеркало прошедшего, руководитель будущего, это порядок во всех сферах хозяйства, статистика и история предприятия.

Беллини писал, что характерная черта управления — это действовать, а счетоводства — освещать и направлять, чтобы действовать наиболее правильно и рационально.

Д. Масса, последователь логисмографии, сказал, что бухгалтерский учет — наука об управлении людьми. Он высказывался за полную независимость бухгалтерии от администрации предприятия, а основным методом счетоведения считал регистрацию, которая должна быть для администратора как компас для мореплавателя. В 1874 г. Д. Масса начал издавать первый бухгалтерский журнал, который выходил 30 лет.

3. *Венецианское течение* (экономическое направление), основатель Фабио Беста. Он считал, что цель учета — оценка, ценности — его предмет. Бухгалтерский учет — наука о контроле, если бухгалтер обеспечивает контроль, то не зря получает заработную плату. Каждое хозяйство имеет функции трех видов: распорядительную, исполнительную, контрольную (учетную). Хозяйственный контроль должен принудить каждого работника быть честным, даже против его желания.

Последователи Беста также видели экономическую природу учета. Так, Альфиери много внимания уделял смете, называя ее предвидением экономической деятельности предприятия. А. Стабилини определял хозяйство как совокупность действий с целью производства и потребления богатств и считал, что точность бухгалтерских данных должна быть относительной, т.е. достаточной для принятия решений.

Эммануэль Пизани осуществил попытку синтеза тосканской и венецианской школ: от тосканской взял теорию счетов, от венецианской — их характер.

Таким образом, венецианское течение стало мостом в более зрелую экономическую теорию бухгалтерского учета.

Германия. Идея немецкого учета сводилась не к выявлению финансовых результатов, как у итальянцев, а к раскрытию внутренних расчетов с материально ответственными лицами — **факторами**. В 1531 г. Иоганн Готлиб сделал попытку применить итальянскую двойную бухгалтерию в рамках немецкой факторной. Цель учета немцы видели в более широком плане — превращение беспорядка в порядок (Вольфганг Швайкер).

Интересный подход к определению метода бухгалтерского учета встречается у философа и математика Г.В. Лейбница. Он впервые перечислил элементы метода бухгалтерского учета в хронологической последовательности:

- 1) установление давности факта хозяйственной жизни и правильности документального оформления;
- 2) запись этого факта в бухгалтерские регистры;
- 3) выполнение счетных операций.

В вопросе оценки товаров для немцев единственно правильной

была рыночная стоимость. Г.В. Лейбниц разработал правила экспертной оценки, ориентированной на продажную рыночную стоимость.

Будучи чрезвычайно аккуратными, немецкие авторы требовали оснований записей в журнал. Только наличие документов является единственным основанием бухгалтерских записей. В. Швайкер писал: нет бухгалтерских записей без документов, нет записей в систематических регистрах, не оправданных в журнале (хронологическом регистре). Большим достижением В. Швайкера было то, что он сгруппировал все факты хозяйственной жизни торгового предприятия и свел их к 250 стандартным бухгалтерским проводкам, используя систему кодирования счетов. Таким образом, Швайкера можно признать автором первого плана счетов. В. Швайкер придавал большое значение сверке бухгалтерских записей, приводил способы и устанавливал сроки. Разработанные им правила проверки бухгалтерских книг позволяют считать его родоначальником ревизии.

Германия — родина *немецкой формы счетоводства*. Впервые ее описал Ф. Гельвиг в 1774 г. В Германии господствовала камеральная бухгалтерия, которую немцы дополнили итальянской формой счетоводства. В результате синтеза итальянской и немецкой бухгалтерии выделилась и стала самостоятельным регистром кассовая книга. В результате хронологическую запись стали вести в двух регистрах — мемориале и кассовой книге, а записи по счетам Главной книги — итогами один раз в месяц.

Великобритания. Первая книга написана учителем математики Хью Олдкастлем в 1543 г. (первые главы полностью совпадают с Трактатом о счетах и записях Л. Пачоли). В каждом счете он выделял дебитора и кредитора (персоналистическая трактовка всех счетов). Даниель Дефо, прежде чем заняться сочинением романов, выпустил труд по бухгалтерскому учету, где рассматривал его как средство управления предприятием.

Джон Меллис впервые дал определение понятия амортизации основных средств как прямого расхода недвижимого имущества, а также предлагал отражать данную операцию по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Инвентарь», т.е. чтобы стоимость инвентаря равными частями списывалась на убыток.

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

Эта форма учета относится к простой бухгалтерии. Отсюда обороты по дебету и кредиту не равны между собой, а следовательно, вычтя из итога графы дебет как итог кредит, так и сумму кредиторской задолженности, получим сумму капитала, имеющегося в деле. Сравнив ее с первоначальной суммой, можно определить величину прибыли или убытка. Работа Джонса заставила задуматься о необходимости двойной записи.

Франция. Во второй половине XVIII в. Франция стала самой могущественной державой мира. Ее способы учета также доминировали в хозяйствах Европы.

Во Франции учет рассматривался как составляющая часть науки об управлении единичным предприятием. Первым, кто дал такую трактовку бухгалтерскому учету, был Жак Савари, то же писал и основатель школы физиократов Франсуа Кене. Но он сомневался в научных достоинствах бухгалтерии и говорил, что «формы и правила сводятся к технике, которая приравнивается к обстоятельствам и не возведена в ранг знаний, могущих просветить нацию».

Величайшим шагом вперед после работ Пачоли было предложение Савари разделить все счета и регистры на синтетические и аналитические.

Таким образом, он создал двухступенчатую систему регистрации учетных данных, которая была использована при модификации старой итальянской формы счетоводства в новую итальянскую. В историю

вошли **постулаты Савари**, соблюдение которых является непременным условием правильной организации бухгалтерского учета:

1) сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они открыты;

2) сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов равна оборотам по дебету и кредиту того синтетического счета, к которому они открыты.

Классификация счетов развивалась Матье де ла Портом, который выделял три группы счетов:

1) счета собственника (счет капитала, прибылей и убытков) — экономическое движение капитала;

2) счета имущества — выполняют хозяйственную функцию;

3) счета корреспондентов (счета расчетов) — выполняют юридическую функцию, так как показывают права и обязательства третьих лиц.

Данная классификация позволила сформулировать **постулат де ла Порта**: сальдо счетов собственника и имущества всегда равно сальдо счетов корреспондентов (расчетов).

Французские авторы разработали состав и структуру учетных регистров, их информационные связи, технические приемы, которые привели к созданию трех форм счетоводства: французской (де ла Порт), американской (Дегранж), бельгийской (Баттайль).

Суть *французской формы счетоводства* заключается в том, что единый журнал (хронологическая запись) распадается на несколько. В отличие от немецкой формы бухгалтерского учета французская предполагает ведение не только мемориала и кассовой книги, но и других журналов, рассчитанных на каждый вид основных операций. Периодически (обычно раз в месяц) на основе записей в журналах составлялись проводки в сборном журнале (Главной книге).

Бельгийская форма счетоводства является разновидностью французской. Эта форма предполагала дифференциацию журнала на четыре самостоятельных регистра: покупки, продажи, кассы и финансовых результатов. Их обороты по окончании месяца переносились в Главную книгу.

Американская форма счетоводства основана на новом регистре

— *Журнал-Главная*, где хронологическая запись была объединена с систематической. Для этого, по мнению Дегранжа, достаточно вести пять счетов: кассы, товаров, документов к получению, документов к оплате, убытков и прибылей. Предусматривалось также ведение еще трех счетов: капитала, баланса вступительного и баланса заключительного. Все счета связаны между собой двойной записью по правилу «тот, кто получает,— дебетуется, а тот, кто выдает,— кредитруется».

Список использованной литературы

1. Соколов, Я.В. История бухгалтерского учета. Учебник / Я.В. Соколов. - М.: Финансы и статистика, 2006
2. Цыганков К.Ю. С чего началась современная бухгалтерия // ЭКО. 2001. № 11 – 12; 2002. № 2 – 3.
3. Малюга Н.М., Давидюк Т.В. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоретический аспект. Житомир, 2009.