

УДК 657
JEL : M40

СОВРЕМЕННЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИСТОРИИ

Гурская М.М.,

к.э.н., доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита Кубанского государственного университета

- А Работа посвящена исследованиям, проводимым под руководством профессора М.И. Кутера, 70-летие которого бухгалтерское сообщество будет отмечать в январе 2015 года. Результаты исследований в области истории бухгалтерского учета играют наиважнейшую роль в формировании правильного представления о генезисе бухгалтерского учета. Особое место в исследованиях занимает период средневековья по причине зарождения именно в это время применяемой в современном мире полноценной системы двойной бухгалтерии.
- В Архивы, бухгалтерские книги, Генуя, Фаролфи, Франческо ди Марко Датини, Савари.

СУЧАСНІ ДОСЛІДЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІСТОРІЇ

Гурська М.М.,

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку й аудиту Кубанського державного університету

- А Роботу присвячено дослідженням, що здійснюються під керівництвом професора М.І. Кутера, 70-річчя якого бухгалтерське співтовариство відзначатиме у січні 2015 року. Результати досліджень в галузі історії бухгалтерського обліку відіграють важливу роль у формуванні правильного уявлення про генезис бухгалтерського обліку. Особливе місце в дослідженнях займає період середньовіччя з причини зародження саме в цей час повноцінної системи подвійної бухгалтерії, яка використовується в сучасному світі.
- В Архіви, бухгалтерські книги, Генуя, Фаролфі, Франческо ді Марко Датіні, Саварі.

MODERN RESEARCHES OF ACCOUNTING HISTORY

Gurskaya M.M.,

Ph.D. in Economics, Assistant Professor of the Chair of Accounting and Audit, Kuban State University

- А Article is devoted to researches, which are directed by professor M.I. Kuter who will have anniversary of 70 years soon. Results of the conducted researches in the field of history of accounting play very important role in formation of the correct idea of accounting genesis. The special place in researches is taken by the Middle Ages period because at this particular time I arose, the applied in the modern world, full-fledged system of double-entry bookkeeping.
- В Archives, books of accounting, Genoa, Farolfi, Francesco di Marko Datini, Savary.



Введение

На территории постсоветского пространства трудно найти более одержимого историей своей профессии человека, чем профессор Кубанского государственного университета, д.э.н. М.И. Кутер, 70-летие которого бухгалтерское сообщество будет отмечать в январе 2015 г.

Вот какую оценку деятельности научной школы профессора Михаила Кутера дал один из центральных российских экономических журналов: «В последние десятилетия активно проявились позиции Кубанского государственного университета, в котором на кафедре бухгалтерского учета доктор экономических наук, профессор М.И. Кутер и его

ученики развернули исследовательскую работу в области истории бухгалтерского учета. Издание «Трактата о счетах» стало событием и отправной точкой понимания истории возникновения двойной записи в бухгалтерском учете и формирования базовых понятий бухгалтерского учета. Одновременно существенно повысился интерес к теории бухгалтерского учета, практически направив исследования М.И. Кутера на более глубокое изучение предшествующих Луке Пачоли периодов развития бухгалтерского учета. В частности, профессор М.И. Кутер решил продолжить исследования, не останавливаясь на достигнутом и углубился вглубь веков, сопоставив разные бухгалтерские подходы итальянских школ бухгалтеров. Особенностью этих исследований явилась их опора на первичные документы архивов Италии. Систематизация материала по истории развития бухгалтерского учета позволила более глубоко и системно изложить теорию бухгалтерского учета. Учебник по этой теме был издан издательством «Финансы и статистика» и вызвал большой интерес как серьезное монографическое исследование.

Системность исследования также определяется подготовкой серии диссертационных работ по отдельным аспектам учета с изложением теоретических аспектов современных решений. Связь времен – это важная черта всей этой серии работ» [15].

Столь высокая оценка достижений российского ученого не случайна. Профессор Михаил Кутер и его команда учеников-единомышленников – единственные ученые в России, занимающиеся историей бухгалтерского учета на основе реальных архивных материалов. Работая в архивах Генуи, Флоренции и Прато, профессор Кутер попытался применить в исследованиях средневековых бухгалтерских книг метод логико-аналитического моделирования, то есть построения блок-схем увязки в единое целое всех учетных записей отдельных книжных комплексов, и на этой основе выявлять закономерности развития учетных регистров и процедур.

Так чем же был вызван такой интерес к генезису бухгалтерского учета?

Анализ публикаций по исследуемым вопросам

На протяжении многих десятилетий российские ученые уделяли ничтожное внимание истории бухгалтерского учета. В первой половине XX века этот вопрос затронули в своих трудах такие представители российской бухгалтерской науки, как А.М. Галаган, Н.Р. Вейцман, А.К. Лозинский, Н.С. Помазков. Вторая половина прошлого столетия прошла под эгидой плановой экономики

и характеризовалась отсутствием исследований советских ученых в области развития бухгалтерской профессии. «Важным событием конца 50-х годов стал перевод на русский язык статьи Раймонда де Рувера «The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants» [24], опубликованной в сборнике под редакцией А.С. Литтлтона и Б. Ями. Русский вариант перевода А.Ф. Мухина под редакцией Н.Р. Вейцмана получил название «Как возникла двойная бухгалтерия» [18] и представлял брошюру в 67 страниц» [12].

С 1974 г. четыре раза переиздавался трактат Луки Пачоли «О счетах и записях» [17] в переводе Э.Г. Вальденберга с комментарием профессора Я.В. Соколова. В 90-х годах XX столетия появляется монографический труд Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней» [19], который и положил начало популяризации такого важного направления в учетной науке. В 2009 г. свет увидел первый русский перевод «Трактата о счетах и записях» под редакцией профессора М.И. Кутера [16], выполненный путем прямого перевода со староитальянского языка на русский. Работа профессора Кутера над трактатом Луки Пачоли зародила в нем самом и в его учениках не только интерес к исследованиям в области истории бухгалтерского учета, но и настоящую страсть и желание раскрыть как можно больше тайн и на данный момент забытых и не изученных особенностей процедуры учета прошлого.

Благодаря научно-дружеским связям с ведущими мировыми учеными, также занимающимися вопросами истории бухгалтерии, в распоряжение научной школы профессора Кутера попало огромное количество публикаций в сфере интересующей проблемы, которые ранее в связи с «железным занавесом», да и зачастую невостребованностью, не были известны в России.

Здесь стоит отметить, что на протяжении всего XX века на Западе проводилось немало исследований в области истории учета. Существенный вклад внесли представители европейского и американского научного сообщества : Ф. Беста, А. Сапори, А.С. Литтлтон, уже известный нам Р. де Рувера, Э. Пенндорф, Ф. Мелис, Т. Церби, К. Антинори, Е.-Е. Эстебан, Б. Ями и многие другие. Нельзя не отметить и наших современников Р. Макве, А. Сангстер, Г. Стонер и др. Именно благодаря А. Сангстеру, с которым профессор М.И. Кутер и его ученики поддерживают не только научные контакты, но и дружественные отношения, была собрана объемная научная библиотека из книг западных авторов, которые в России оказались

труднодоступными. Здесь же нельзя не отметить профессора университета г. Парма (Италия) Джузеппе Галасси. Именно он впервые познакомил профессора М.И. Кутера со средневековыми архивами Италии, благодаря ему возникла идея перевода Луки Пачоли (им был подарен экземпляр копии «Суммы знаний», включающий в себя «Трактат о счетах и записях», а также перевод и комментарий К. Антинори к Трактату). В знак глубокого уважения и искренней благодарности за вклад в российские исследования в области бухгалтерского учета профессор Д. Галасси удостоен звания «Почетный профессор Кубанского государственного университета».

Результаты проводимых исследований

За последнее годы научной школой профессора М.И. Кутера проведена огромная исследовательская работа, направленная на формирование истинного представления россиян о зарождении и развитии бухгалтерской науки. Особенное внимание исследователей привлекает процесс зарождения двойной бухгалтерии, которая сейчас является основой любого бизнеса.

Команда Кубанского университета проводила (и продолжает в настоящее время) исследования в нескольких архивах Италии, таких как государственные архивы городов Генуи, Флоренции и Прато. В результате был сформирован многотысячный компьютерный архив фотокопий счетов, охватывающих целые учетные циклы.

В Генуэзском архиве в поле научного внимания исследователей попала книга финансистов города-коммуны Генуя за 1340 г. Выбор пал на нее не случайно. Об этой книге было много написано в научных трудах. И даже высказывалось убеждение некоторых авторов, что именно эту книгу можно назвать первой (из сохранившихся), которая велась методом двойной записи. Более того, бытовало мнение, что Генуя – родина двойной бухгалтерии.

В работе Р. де Рувера [18] значительное место уделено бухгалтерской книге Генуэзской коммуны за 1340 г.: «В то время как в Тоскане к 1350 г. двусторонняя форма далеко еще не являлась преобладающей, в северной Италии она уже длительное время была общепринятой. В Генуе еще в 1327 г. счета данной формы велись по банковскому методу (*ad usum banchi*); впервые эти счета, видимо, были приняты банками или меняльными конторами, откуда и произошло название табличной (табулярной) формы. В действительности же генуэзские банкиры использовали табличную (табулярную) форму еще в 1313 г. Однако нет никаких

доказательств, что они были также знакомы с двойной бухгалтерией.

Первый случай применения этого способа в Генуе обнаружен в счетах управляющих генуэзской коммуны за 1340 г.» [18, с. 28].

Команда профессора М.И. Кутера подробно изучила книгу коммуны Генуя. Необходимо отметить, что время и обстоятельства не пощадили этот бесценный памятник бухгалтерской истории. Несмотря на реставрацию, многая информация, находящаяся в нижней части страниц, была уничтожена водой (рис. 1). Не обошлось без применения таких технологий, как лампа Вуда, благодаря которой и удалось восполнить отсутствующую информацию, необходимую для подтверждения применения в учете массари (финансистов) двойной бухгалтерии. Были проанализированы все хозяйственные операции, проведенные за 1340 г., и сформированы учетно-аналитические модели. Построенные модели позволили рассмотреть всю систему учета, применяемую в средневековом городе, значительно расширить границы исследования, не ограничиваясь установлением факта наличия двойной записи, а также выявить все внутренние и внешние связи системы.

Одним из наиболее интересных моментов, обнаруженных при проведении исследования, стало то, что учет денежных средств велся не на специальных счетах или в специальных книгах, сами деньги



Рис. 1. Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г. (карта страницы 3 Verso)
(печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республики Италия, N/2/14-протокол 410 Cl.28.28.00/95.3 от 24.01.2014 г.)

вообще не учитывались, а велся учет задолженности кассира [25].

Нельзя не остановиться на таком важном моменте, как признание доходов и расходов в учетной системе генуэзцев. Учениками профессора М.И. Кутера под его чутким руководством установлено, что доходы признавались в момент (или после) поступления денег, а расходы – в момент их возникновения. Соответственно, применительно к доходам действовал кассовый метод признания, а к расходам – метод начисления [14].

При изучении экономических счетов коммуны исследователи выявили, что почти каждая сделка сопровождается полученным убытком. Этот факт их заинтересовал, ведь трудно понять, зачем городу продавать товар всегда по цене ниже, чем он был приобретен. И только построив логико-аналитические модели всех счетов системы, стало возможным разгадать эту тайну. Переадресация модели на даты свершения хозяйственных фактов, т.е. от возникновения расходов до покрывающих их доходов, позволила установить, что коммуна осуществляла деятельность в долг. Смысл применяемой финансовой системы коммуны состоял в своевременном погашении долговых обязательств за счет возникновения новых. Товары приобретались с рассрочкой платежа и продавались по цене ниже, чем покупались. Погашение задолженности перед кредиторами, в том числе и выплата жалования служащим, производилось за счет предстоящих поступлений [13].

Проведенное командой Кубанского университета исследование по Генуэзской книге позволило утвердиться во мнении, что вопреки убеждениям многих ученых, считавших, что именно Генуя – родина двойной бухгалтерии, учетная система коммуны по причине отсутствия основного контрольного момента – пробного баланса всех счетов и других обязательных атрибутов двойной бухгалтерии может быть классифицирована только в качестве системы двойной записи [21].

Результаты исследований по Книге Генуэзской коммуны были апробированы и вызвали интерес на международных конгрессах Американской ассоциации бухгалтерского учета (Вашингтон, США, 2012), а также на Всемирном конгрессе истории бухгалтерского учета (Ньюкасл, Великобритания, 2012). По Генуэзскому этапу исследований опубликовано более 20 работ в российских журналах и подготовлена к защите кандидатская диссертация.

Следующее направление исследований в области истории бухгалтерского учета, выполняемое под руководством профессора М.И. Кутера, – это изучение книг компании Фаролфи, хранящихся в

Государственном архиве города Флоренции. «Джованни Фаролфи и компания» в конце XIII века была фирмой флорентийских купцов, чей главный офис находился во французском городе Ниме в области Лангедок.

О бухгалтерской книге компании Джованни Фаролфи, как известно, написано немного. В первую очередь необходимо вспомнить Ариго Каstellани, который был первым, кто обнаружил и описал ее еще в 50-е годы XX века [20]. Каstellани уже тогда утверждал, что эта книга велась по всем правилам двойной записи.

Во второй половине XX века отдельные фрагменты книги Фаролфи публиковал Ф. Мелис [23, с. 384–385]. В частности, он привел счет домашнего оборудования, отображающий факт начисления амортизации, возможно, самый ранний в средневековой практике. Отдавая должное Каstellани и Мелису, нельзя не признать значимости проделанного Дж. А. Ли [22]. В 2008 г. бухгалтеру компании Фаролфи Аматино Мануччи посвятил свою работу Ф. Смит [26]. И конечно, не смогли устоять перед возможностью провести анализ книги Фаролфи профессор М.И. Кутер и его ассистенты.

На сегодняшний день именно три книги компании Фаролфи за 1299–1300 гг. могут быть признаны первыми сохранившимися бухгалтерскими документами, применяющими двойную запись. Что касается исследований команды профессора Кутера, то это был единственный случай в многолетней практике работы с архивными материалами, когда не удалось лично воспроизвести фотосессию книги. Ее возраст (более семисот лет) и ветхое состояние определили запрет на допуск к ней посторонних лиц. После длительных консультаций и ходатайств авторитетных итальянских ученых был достигнут компромисс и Государственный архив Флоренции предоставил российским исследователям материал, отснятый по нашей заявке профессиональным фотографом архива (рис. 2).

Проработав полученный материал и построив модели учета, исследователи были удивлены, насколько все эти записи представляют собой систему бухгалтерского учета необыкновенной сложности даже по современным итальянским стандартам. Удивительно, что все эти книги принадлежали лишь одному филиалу большого торгового предприятия. Этот факт пробуждает огромное желание узнать, какие же тщательно продуманные и детально разработанные методики использовались в самом главном офисе в Ниме.

Результат проведенного исследования книг позволил сделать вывод, что учет, который велся в компании Фаролфи, находился



Рис. 2. Одна из страниц дебетовой стороны баланса Главной книги компании Джованни Фаролфи (Carte Stroziane, 2a serie, n. 84 bis, 90 V (45) (печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республики Италия, протокол № 627/646 от 05.02.2014 г.)

на пути развития и брал свое начало в основах банковского учета. По крайней мере, Главная книга, подвергнутая тщательному анализу, предположительно формировалась по правилам ведения банковских книг, принятых в то время во Флоренции. И самое важное – основные идеи рационального учета, зародившиеся в XIII веке, были собраны вместе и полностью сведены в ту информационную модель, которая известна как двойная запись. На взгляд исследователей, книги «Джованни Фаролфи и компания» признаны одним из главных памятников ранней истории бухгалтерского учета.

По результатам исследования книг Фаролфи опубликован ряд работ [1–3], позволяющих более подробно рассмотреть особенности средневековой бухгалтерии в прованской компании.

Ну и конечно, ставший уже родным Государственный архив города Прато. Это архив муниципалитета, расположенный во дворце Франческо ди Марко Датини, купца и мецената этого славного города, сделавшего многое для того, чтобы мир знал, как велся бухгалтерский учет на рубеже XIV–XV веков. Перед своей смертью Датини, не имея наследников, оставил завещание, в котором

при выполнении основного условия, состоящего в хранении всех документов и писем, сопровождавших деятельность его компаний, все его немалое состояние передавалось городу. Благодарные жители установили памятник щедрому горожанину, и долгое время книги и письма хранились во дворце в шкафах. Со временем память об обещании угасла, и в конце XIX века, в 1870 году, документы были обнаружены в пыльном чулане под лестницей.

Находка стала сенсацией. Архив состоит из 150 000 документов, которые разделены на частную и деловую переписку, письма из филиалов компании в Авиньоне, Прато, Пизе, Флоренции, Генуе, Валенсии, Барселоне и на Майорке, 550 книг учета, 300 контрактов компании, 400 договоров страхования и тысячи коносаментов, писем, уведомлений, договоров купли-продажи, поздравлений, чеков, а также несколько десятков «черновиков» и записных книжек.

В 1955 году Федерико Мелис (всемирно известный ученый в области средневековой экономики) провел в Прато Международную выставку архива Датини. Именно он, будучи директором архива, приложил максимум усилий по приведению средневековых документов в тот порядок, в котором они находятся теперь.

В 1972 году Ф. Мелис опубликовал свой труд под названием «Документы по истории экономики» [23], где, описывая все известные на тот момент документальные подтверждения бухгалтерского учета средних веков, большое внимание уделил книгам Датини. Именно благодаря имеющемуся в библиотеке профессора М.И. Кутера экземпляру – этой бесценной для любого бухгалтера-исследователя книги – возник обоснованный интерес к более глубокому изучению бухгалтерских книг филиалов компании купца из Прато.

Началось все с экскурсионного посещения архива в 2008 г., проведенного уже упомянутым профессором Джузеппе Галасси. Тогда профессора Кутера настолько заинтересовала возможность буквально «прикоснуться» к истории бухгалтерского учета, что он не смог удержаться и приехал снова, в этот раз уже с автором статьи в роли ассистента, чтобы сделать фотографии некоторых счетов. И это было только начало. Со временем интерес лишь нарастал, а фотоархив становился все полнее.

Благодаря сотруднику архива донне Марии (к сожалению, фамилия неизвестна) профессор Кутер постиг азы средневековой арифметики, разобрался в назначении бухгалтерских книг. Сейчас фотоархив составляет более 35 000 копий, которые систематизированы по определённой методике.

В 2014 году фотоархив был передан Государственному архиву г. Прато в пользование, за что сотрудники учреждения были очень благодарны.

Итак, получив доступ к средневековым бухгалтерским книгам, профессор Кутер попытался применить уже упомянутый при описании исследования Генуэзской книги метод логико-аналитического моделирования, представляющий собой процесс построения блок-схем увязки в единое целое всех учетных записей отдельных книжных комплексов и выявления на этой основе закономерности развития учетных регистров и процедур. Логико-аналитический метод позволяет продолжать исследования за пределами архивов в лабораторных условиях.

Теперь хотелось бы остановиться подробнее на том, что дало знакомство с архивом города Прато. Когда в 2008 году профессор Джузеппе Галасси и профессор Михаил Кутер впервые переступили порог архива с целью воочию увидеть первые примеры двойной записи (правда, ученые рассчитывали на большее: в их планы входило сразу получить готовые примеры двойной бухгалтерии со счетом собственного капитала, счетом «Убытки и прибыли», пробным балансом), их вниманию предложили две книги Первой компании Франческо в Пизе (знаменитую Главную «Белую» книгу «В» (Prato, AS, D, № 357) и книгу «Mercanzie» «В»

(книга продажи товаров – Prato, AS, D, № 377) за 1383–1386 гг. (рис. 3).

В тот момент профессор Кутер был самым счастливым человеком в мире. Ведь перед ним предстал реальный пример применения двойной записи в книге конца XIV века, когда сумма продаж из книги «Mercanzie» была перенесена на счет расчетов в Главной книге.

В дальнейшем книги компании в Пизе были изучены командой Кубанского университета более подробно.

Первая компания Датини в Пизе начала свою деятельность в 1382 году, сразу после возвращения Датини в Тоскану из Авиньона. Для Датини особый интерес представлял пизанский порт, и идея создания в близости с ним торгового склада «фундако» (средневековые народы, населяющие современную Италию, называли так крупные торговые многопрофильные склады, которые не только вели оптовую и розничную торговлю, но и служили перевалочной базой товаров), как центра торговли и связи между Западом и Востоком, вдохновляла великого торговца.

Официальная презентация компании состоялась 4 февраля 1383 года. Многие авторитетные исследователи утверждают, что Датини в Пизе, в отличие от Авиньона, вел учет по методу двойной записи. Это не соответствует действительности. Записи 1382 года и января 1383 года велись по простой бухгалтерии, параграфом (в столбик), о чем свидетельствуют счета из торговой книги 1382 года, зарегистрированной в архиве Датини в Прато (Италия, Тоскана) под идентификационным кодом Prato, AS, D, № 366 [10].

При осуществлении дальнейшей деятельности Первой компании Датини в Пизе все факты хозяйственной жизни отображались методом двойной записи, за исключением одной – записи, отображающей первоначальный взнос собственника. Тем самым на счете денежных средств обнаружено поступление, а увеличение по счету капитала было отображено в секретной книге, что и не позволило отнести бухгалтерский учет Первой компании в Пизе к двойной бухгалтерии.

При подробном изучении книг пизанской компании ученики профессора Кутера под его руководством выявили значительное разнообразие форм бухгалтерских регистров, применяемых в компании. Отмечено, что персональные счета расчетов не закрывались ни по периодам (ежегодно), ни по срокам деятельности компании, а только при отсутствии свободного места на листе, для занесения очередной записи и переноса счета на новое место. Динамический характер учетных

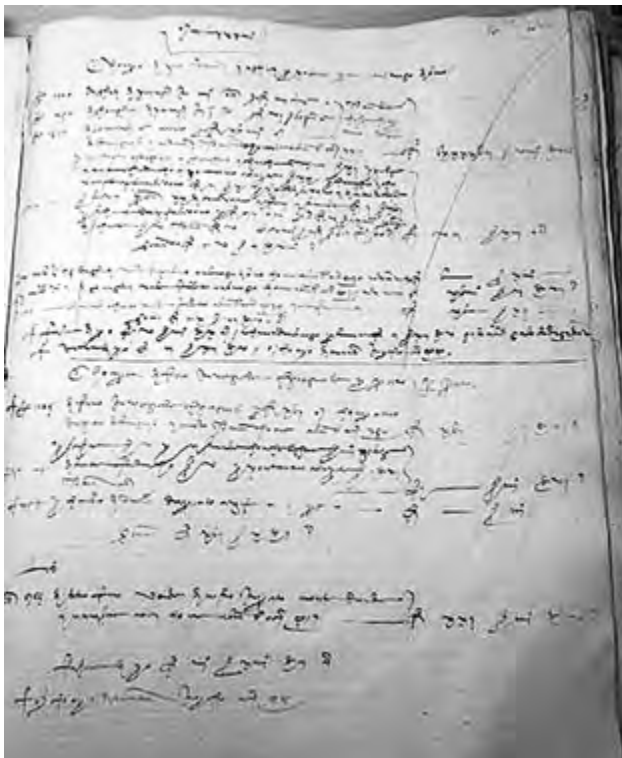


Рис. 3. Счет продажи товаров, Prato, AS, D, 377, с. 17 R (фотокопия счета печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республики Италия, протокол № 206/28.13.10 от 17.02.2014 г.)

записей в бухгалтерских регистрах позволял при закрытии счетов переносить сальдо на новые счета с соблюдением основных правил системы двойной записи [11].

Также выявлено, что наряду с построением динамических цепочек операционного финансового результата путем его накопления по видам деятельности в бухгалтерской системе изучаемой компании отсутствовал сводный счет «Прибыли и убытки».

Все вышеперечисленные выводы были сделаны при исследовании Первой компании Датини за период 1382–1386 гг.

В дальнейшем книги пизанских компаний предоставили нам немало важной информации и неожиданных сюрпризов. Одним из наиболее интересных направлений исследования книг компаний в Пизе стало изучение методики формирования финансового результата на счетах двойной бухгалтерии. Здесь необходимо напомнить, что компании того времени придерживались принципа ликвидационного предприятия. Соответственно, прибыль могла быть распределена только после закрытия компании и погашения всех долгов. Командой профессора Кутера выявлен пример построения счета «Убытки и прибыли» без закрытия компании и распределения прибыли только с одной-единственной целью – определить эффективность деятельности путем анализа полученных прибылей и понесенных убытков. Таким образом, нами обнаружен прообраз современного отчета о финансовых результатах [4].

Особое внимание нами было уделено пробным балансам, строившимся в Пизе в 90-х годах XIV века, которые имели существенные отличия по структуре и содержанию, а также, в определенной степени, и по назначению от изученных нами в Барселоне и Авиньоне. Наиболее ранний экземпляр пробного баланса мы обнаружили в Главной книге компании за 1394 год [7].

Немалый интерес вызвали книги компании Датини в Авиньоне. Это была первая компания Датини, с которой он и начинал свой бизнес. Наиболее важным моментом изучения учета в этой компании стало исследование построенного в 1411 г. по аналитическому балансу сжатого синтетического баланса (рис. 4).

Сопоставление раздела «Дебиторы» по аналитическому и синтетическому балансам свидетельствует о существенном прогрессе в части балансостроения: 19 полномасштабных страниц аналитического баланса в синтетическом балансе занимают всего 5 строк.

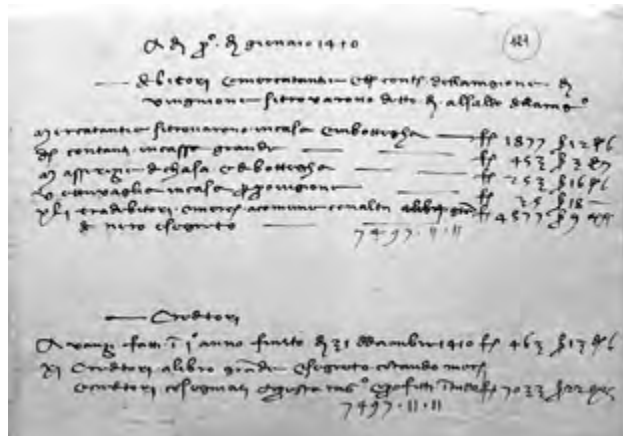


Рис. 4. Синтетический баланс компании Ф. Датини в Авиньоне на 01.01.1411 г. (Prato, AS. D. № 1127) (печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республики Италия, протокол № 668/28.13.10 от 13.05.2013 г.)

Однако когда дело дошло до раздела «Кредиторы», исследователей ждало разочарование. В аналитическом балансе содержались показатели:

- прибыль завершившегося периода, распределенная в пользу Ф. Датини;
- прибыль завершившегося периода, распределенная в пользу партнеров;
- собственный капитал, инвестированный в начале деятельности;
- реинвестированный капитал (капитализированная прибыль, накопленная с начала деятельности);
- долговое обязательство компании перед Ф. Датини за поставленные компании товары;
- 8 других несущественных показателей кредиторской задолженности.

В синтетическом балансе первые 2 показателя распределенной прибыли представлены одной строкой, а все остальные показатели также объединены в один, который имеет название «11 кредиторов из Главной и секретной книг, включая поставщиков товаров и прочих кредиторов компании, накопленная прибыль, всего».

У исследователей сложилось впечатление, что первые синтетические балансы предназначались для вуалирования учетных данных с целью сохранения коммерческой тайны [5, 6].

Описывая исследования команды профессора М.И. Кутера в архиве Датини, необходимо уделить внимание системе книг компании в Барселоне. Здесь следует отметить, что именно баланс, построенный в 1399 году в этой компании, обусловил интерес к архиву г. Прато профессора Кутера. Еще будучи студентом, при изучении статьи Р. де Рувера [18] он усомнился в подлинности представленной американским ученым структуры

баланса. По прошествии более сорока лет появилась возможность самолично убедиться в правильности своих юношеских мыслей. Тогда счастье от встречи с мечтой юности не позволило изучить более подробно принесенную для просмотра папку, содержащую много других бухгалтерских документов, на тот момент не вызвавших в нас интерес. Мы получили фотокопию первого, как мы тогда считали, баланса и счастливые вернулись в Россию. Барселонский баланс был подробно изучен, сопоставлен с балансом Рувера, проанализирован на предмет недостатков и неточностей и объявлен наиважнейшим этапом генезиса двойной бухгалтерии [8]. Спустя пару лет в руки исследователей попала та же папка (1165), которая, как оказалось при более подробном изучении, содержала в себе не только баланс 1399 года, но и балансы за более ранние периоды, по состоянию на 14.07.1395 г. (рис. 5), 24.03.1396 г., 01.01.1398 г. [9].



Счета раздела «Дебиторы»



Счета раздела «Кредиторы»

Рис. 5. Баланс компании Ф. Датини в Барселоне, 1395 г. (Prato, AS, D. № 1165/3)
(печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республики Италия,
протокол № 206/28.13.10 от 17.02.2014 г.)

Здесь стоит отметить еще один очень важный момент – баланс за 1395 год имел следы от прокола иглой и определенную замятость бумаги, что, скорее всего, указывает на тот факт, что он был отправлен почтой в головной офис, как документ, предоставляющий информацию о финансовом положении компании. Тем самым складывается впечатление, что перед нами один из первых балансов, составленных не только с целью проверки правильности бухгалтерских записей, но и являющийся отчетностью.

Заключение

Об исследованиях, проводимых профессором Кутером и под его руководством, можно говорить бесконечно. Прделана огромная работа, позволяющая заново оценить всю важность изучения истории бухгалтерского учета, в особенности анализа подлинных архивных документов. Остается только надеяться, что впереди так много неизведанного и до конца не изученного, что профессор Кутер и его команда еще долго будут радовать читателей результатами своих научных достижений.

1. Гурская М.М. Методология и методика бухгалтерского учета: генезис и концептуальные основы : монография. – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2013. – 287 с.
2. Гурская М.М. Опыт флорентийской компании Джованни Фаролфи в Провансе // Вестник Адигейского государственного университета. Серия «Экономика», № 1(138) 2014 г. – С. 123–127.
3. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет : учебник. – Краснодар : Просвещение-ЮГ, 2012. – 512 с.
4. Кутер М.И., Гурская М.М. Идеальная бухгалтерия средневековья: финансовый результат // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 47. – С. 46–63.
5. Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н. Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных (окончание следует) // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 58. – С. 56–64.
6. Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н. Первые синтетические балансы – идеология вуалирования учетных данных (окончание) // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 39. – С. 57–63.
7. Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С. Идеальная бухгалтерия средневековья: самый ранний пробный баланс в Империи Франческо Датини (1394 г.) // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48. – С. 34–43.
8. Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С. Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48. – С. 34–43.
9. Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С. Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–139.
10. Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.С., Иванова М.М. Бухгалтерский учет на переходе от первой компании Датини в Пизе ко второй // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 35. – С. 61–72.
11. Кутер М.И., Гурская М.М., Кузнецов А.В., Ярославцева Е.А. Бухгалтерский учет расчетов и страховых операций в ранних средневековых книгах // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 22. – С. 47–60.
12. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 17. – С. 46–64.
13. Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А. Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования (окончание) // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 37(235). – С. 61–68.
14. Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А. Ученые Кубанского университета приблизились к разгадке тайн бухгалтерской книги массари Генуи за 1340 г. // Экономика устойчивого развития. – 2011. – № 8. – С. 75–81.
15. О развитии теории, методологии и практики бухгалтерского учета, экономического анализа и финансового контроля в России // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – Специальный выпуск. – С. 42–43.
16. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика, Краснодар : Просвещение-Юг. – 2009. – 308 с.
17. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика. – 2001. – 368 с.
18. Рувер Р. де Как возникла двойная бухгалтерия. – М. : Госфиниздат. – 1958. – 68 с.
19. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет : от истоков до наших дней. – М. : Аудит, ЮНИТИ. – 1996. – 638 с.
20. Castellani Arrigo, Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento (2 tomi, Firenze, 1952). The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299-1300, is transcribed, almost entire, at Tome 2, pp. 708–803.
21. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // Journal of Modern Accounting and Auditing, 2013, Vol. 9, No. 2, pp. 212–229.
22. Lee Geoffrey Alan. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300 // The Accounting Historians Journal, 1977, pp. 79–95.
23. Melis Federigo, Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI (Firenze, 1972).
24. Roover R. de The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants. In : A.C. Littleton, B.S. Yamey, Studies in the History of Accounting, London, 1956.
25. Sidiropulo O.A. How massari of Genoa commune provided cash accounting in 1340 // The practical science edition «Independent Auditor», 2014, № 8 (II).
26. Smith F. The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli. BSHM Bulletin, 2008, № 23, pp. 143–156.

1. Gurskaya M.M. Methodology and methods of accounting: genesis and framework : monography. – Krasnodar : Prosveshcheniye-YUG, 2013. – 287 p.
2. Gurskaya M.M. The experience of Florentine company of Giovanni Farolfi in Provence / Bulletin of Adyge State University. Part "Economics", № 1(138) 2014. – pp. 123–127.
3. Kuter M.I. Introduction to accounting : textbook. – Krasnodar : Prosveshcheniye-YUG, 2012. – 512 p.
4. Kuter M.I., Gurskaya M.M. Ideal accounting of middle ages: financial result // International accounting. – 2013. – № 47. – pp. 46–63.
5. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Aleynikov D.N. First synthetic balances – the ideology of veiling credentials (ending) // International accounting. – 2012. – № 58. – pp. 56–64.
6. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Aleynikov D.N. First synthetic balances – the ideology of veiling credentials (ending) // International accounting. – 2012. – № 39. – pp. 57–63.
7. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.S. Ideal accounting of middle ages: the earliest trial balance in the Empire of Francesco Datini (1394) // International accounting. – 2011. – № 48. – pp. 34–43.
8. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.S. What date is considered to be the birthday of double-entry bookkeeping // International accounting. – 2011. – № 48. – pp. 34–43.
9. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.S. Unique archival discovery that allows to hypothesize // Accounting. Analysis. Audit. – 2014. – № 1. – pp. 122–139.
10. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.S., Ivanova M.M. Accounting on the transition from the first company of Datini in Pisa to the second one // International accounting. – 2010. – № 35. – pp. 61–72.
11. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuznetsov A.V., Yaroslavtseva E.A. Accounting of calculation and insurance operations in early medieval books // International Accounting. – 2011. – № 22. – pp. 47–60.
12. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. History of double-entry bookkeeping: double entry // International Accounting. – 2011. – № 17. – pp. 46–64.
13. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sydyropulo O.A. Ledger of Genoese Commune of 1340: the initial phase of the study (ending) // International Accounting. – 2012. – № 37 (235). – pp. 61–68.
14. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sydyropulo O.A. The scientists of Kuban State University closed to unraveling the mysteries of the ledger of Massari Genoa of 1340 // Economy of sustainable development. – 2011. – No. 8. – pp. 75–81.
15. On the development of theory, methodology and practice of accounting, economic analysis and financial control in Russia // Accounting. Analysis. Audit. – 2014. – Special issue. – pp. 42–43.
16. Pacholi L. Treatise on the accounts and records / edited by Professor M.I. Kuter. – M. : Finance and Statistics, Krasnodar : Prosveshcheniye-YUG. – 2009. – 308 p.
17. Pacholi L. Treatise on the accounts and records / edited by Y.V. Sokolov. – M. : Finance and Statistics. – 2001. – 368 p.
18. Roover R. de How did the double-entry bookkeeping appeared. – M. : Gosfinizdat. – 1958. – 68 p.
19. Sokolov Y.V. Accounting : from the beginning to the present day. – M. : Audit, YUNITI. – 1996. – 638 p.
20. Castellani Arrigo, Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento (2 tomi, Firenze, 1952). The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299–1300, is transcribed, almost entire, at Tome 2, pp. 708–803.
21. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // Journal of Modern Accounting and Auditing, 2013, Vol. 9, No. 2, pp. 212–229.
22. Lee Geoffrey Alan. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300 // The Accounting Historians Journal, 1977, pp. 79–95.
23. Melis Federigo, Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI (Firenze, 1972).
24. Roover R. de The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants. In : A.C. Littleton, B.S. Yamey, Studies in the History of Accounting, London, 1956.
25. Sidiropulo O.A. How massari of Genoa commune provided cash accounting in 1340 // The practical science edition "Independent Auditor", 2014, № 8 (II).
26. Smith F. The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli. BSHM Bulletin, 2008, № 23, pp. 143–156.