

УДК 657
JEL M41

ИСТОРИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ КЛАССИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРСКИХ СЧЕТОВ



Кутер М. И.,
доктор экономических наук,
профессор, заведующий кафедрой
бухгалтерского учета и аудита
Кубанского государственного
университета, Заслуженный работник
высшей школы Российской Федерации,
попечитель Международной академии
истории бухгалтерии



Гурская М. М.,
кандидат экономических
наук, доцент кафедры
бухгалтерского учета
и аудита Кубанского
государственного
университета



Хатхоу С. А.,
аспирант кафедры
бухгалтерского учета
и аудита Кубанского
государственного
университета



Андреевкова А. С.,
магистр кафедры
бухгалтерского учета
и аудита Кубанского
государственного
университета

- А** В статье описываются компании Франческо Датини, относящиеся к периоду с 1383 по 1395 год, когда была создана совершенная система определения финансового результата благодаря хорошо организованной классификации счетов по структуре и назначению. Она включала три уровня счетов: операционно-результатные, операционно-накопительные и финансово-результатные. Совершенствование системы осуществлялось в зависимости от целей. Менялась не только структура счетов (переход от счетов в виде параграфа к счетам с параллельным дебетом и кредитом), но и сама процедура. Если на первом этапе операционный результат рассчитывался только после полной продажи партии товаров, то на более развитых фазах он определялся по проданной части партии. Сальдо таких счетов переносилось в Пробный баланс.
- Б** Датини, средневековый учет, развитие счетов, классификация счетов.

ИСТОРИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ КЛАСИФІКАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКИХ РАХУНКІВ

Кутер М. І.,
доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку й аудиту Кубанського державного університету, Заслужений працівник вищої школи Російської Федерації, піклувальник Міжнародної академії історії бухгалтерії

Гурська М. М.,
кандидат економічних наук, доцент кафедри бухгалтерського обліку й аудиту Кубанського державного університету

Хатхоу С. А.,
аспірант кафедри бухгалтерського обліку й аудиту Кубанського державного університету

Андреевкова А. С.,
магістр кафедри бухгалтерського обліку й аудиту Кубанського державного університету

- А** У статті описуються компанії Франческо Датіні, що належать до періоду з 1383 по 1395 рік, коли була створена досконала система визначення фінансового результату завдяки добре організованій класифікації рахунків за структурою і призначенням. Вона включала три рівні рахунків: операційно-результатні, операційно-накопичувальні і фінансово-результатні. Удосконалення системи здійснювалося залежно від цілей. Змінювалася не тільки структура рахунків (перехід від рахунків у вигляді параграфа до рахунків з паралельним дебетом і кредитом), а й сама процедура. Якщо на першому етапі операційний результат розраховувався тільки після повного продажу партії товарів, то на більш розвинених фазах він визначався за проданою частиною партії. Сальдо таких рахунків переносилося у Пробний баланс.
- Б** Датіні, середньовічний облік, розвиток рахунків, класифікація рахунків.

THE HISTORICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS OF THE ACCOUNTS CLASSIFICATION

Kuter M. I.,
the head of the chair of accounting and audit, Kuban State University, Krasnodar, Russia

Gurtskaya M. M.,
PhD in economics, assistant professor of the chair of accounting and audit, Kuban State University, Krasnodar, Russia

Khatkhokhu S. A.,
postgraduate student of chair for accounting and audit, Kuban State University

Andreenkova A. S.,
master student of chair for accounting and audit, Kuban State University

- A** The present paper describes the Datini companies which relate to the period from 1383 to 1395 where an improved system of the financial result determination was created due to the well-designed account classification by structure and purpose. It included three levels of accounts:

for operating result determination, for operating result accumulation, for financial result determination. Depending on the objectives, the development of the system was happening. Not only the structure of the accounts was changing (the transition from the accounts in a form of a paragraph to the accounts with parallel debit and credit), but the procedure itself as well. If in the first stage the operating result was calculated after the batch of goods had been completely sold out, then in the more developed phases it was determined only over the sold part of the consignment. The balance of such accounts was brought forward to the Trial Balance.

❏ *Datini, Medieval accounting, development of accounts, accounts classification.*

Введение. Существует мнение, что сохранные средневековые архивные материалы, а именно книги, составлявшие учетные комплексы компаний Франческо Датини XIV–XV веков, уже давно были достаточно подробно изучены учеными – представителями различных школ.

Применительно к компаниям Ф. Датини, как и в целом к развитию двойной бухгалтерии, определялись различные факторы влияния, начиная от простейших внутренних в виде роста профессионального мастерства бухгалтера или появления счетов с параллельными секциями дебета и кредита. Первые подробные исследования формальных признаков двойной бухгалтерии выполнили Ф. Беста (*Besta, 1909, 342*), А. Чеккерелли (*Ceccherelli, 1910, 29–34; 1938, 145*), А. Литтлтон (*Littleton, 1966, 12–21*). В дальнейшем это направление развили Т. Дзерби (*Zerbi, 1936; 1952, 131–136*), Р. де Рувер (*Roover, 1937, 274–275; 1956, 141*), Ф. Мелис (*Melis, 1950*), Дж. Хайд (*Hyde, 1979*), К. Хоскин и Р. Макви (*Hoskin, Macve, 1986; 1988*), А. Сангстер (*Sangster, 2015*). Перечисленные авторы особо выделили роль доходов и расходов как факторов финансового результата и специальных счетов, предназначенных для их учета. В то же время никто из перечисленных авторитетных ученых и их последователей, которые писали о средневековых архивах бухгалтерских книг вообще и об архивах Ф. Датини в частности, не обращали внимание на роль классификации счетов по назначению и структуре, которая, по мнению авторов данной бумаги, оказала непосредственное влияние на развитие системы формирования финансового результата. Вопросы исследования классификации счетов бухгалтерского учета никогда не интересовали западных ученых и вызывали определенный скептицизм у ученых и преподавателей постсоветского пространства. Однако никогда и ни у кого не возникало мысли, что построенная средневековыми торговцами, достойная как для того времени, так и в наши дни система информационного обеспечения заинтересованных пользователей о финансовом результате и финансовом положении стала реальностью благодаря четкой классификации счетов по назначению и структуре.

Цель данной бумаги состоит в установлении этапов развития процедуры формирования

финансового результата и в выявлении факторов влияния на развитие системы счетов. Кроме того, важно убедиться в соответствии учетных систем предприятий и компаний Ф. Датини в Пизе, как по формальным признакам системы двойной записи, так и системы более высокого уровня, двойной бухгалтерии.

Обзор литературы. Первые упоминания о предприятиях и компаниях Ф. Датини можно обнаружить в работах Ф. Беста (*Besta, 1909, 317–320*) и его учеников Дж. Корзани (*Corsani, 1922, 83–85*) и А. Чеккерелли (*Ceccherelli, 1913; 1914a; 1914b; 1939*). Их исследования в некоторой степени переплетались, поскольку, например, А. Чеккерелли ссылался на работу, сделанную Корзани: «Дж. Корзани в своем исследовании о книгах Датини на той же странице 142, которая посвящена компании в Авиньоне, основанной *Francesco di Marco, Toro di Berto, Boninsegna di Matteo, Tieri di Benci and Andrea di Bartolommeo (1367–1410) ...*» (*Ceccherelli, 1939, 43*).

Среди авторов первой половины XX века были и те, кто занимался описанием перечня бухгалтерских книг, хранящихся в государственном архиве Прато, города, где жил и работал Ф. Датини. К ним можно отнести А. Беллини (*Bellini, 1954*); А. Каррадори (*Carradori, 1896*); С. Гуасти (*Guasti, 1880*); Дж. Ливи (*Livi, 1910*); С. Никастро (*Nicastro, 1914*); и Э. Бенза (*Bensa, 1923; 1925; 1928*). Отличительная особенность их публикаций заключалась в том, что никто из авторов не пытался заострить внимание на том, как средневековый бухгалтер вел различные учетные процедуры, на каких счетах он отражал те или иные операции. Они не пытались сделать акцент на раскрытии средневековой истории существовавшего уже в те времена метода учета посредством использования двойной записи и применяемых на его основе учетных процедур.

Среди исследователей второй половины XX века выделим таких авторитетных ученых, как Ф. Мелис, Р. де Рувер, Т. Дзерби, А. Мартинелли. Ф. Мелис много времени посвящал изучению книг в архиве Прато. На страницах этих книг даже можно найти нумерацию сохранных страниц, которая принадлежит руке Ф. Мелиса. Он проделал большую работу по

закреплению архивных книг между компаниями (*Melis, 1962*).

Ф. Мелис опубликовал в общей сложности 133 работы. В известном капитальном исследовании (*Melis, 1950*) архивы Ф. Датини не упоминаются вообще. Впервые о бухгалтерии Ф. Датини Ф. Мелис заговорил в 1953 году в работе, которая так и называлась: «Архив Датини в Прато» (*Melis, 1953*). Самая ранняя документация двойной записи (1403 год). Если вспомнить упомянутую работу 1950 года, то там Ф. Мелис находил раннюю двойную бухгалтерию во Второй компании Алберти (1304–1406 годы). Повышать статус собственных исследований – это характерная черта известного итальянского ученого.

Первой детальной работой, посвященной архивам Ф. Датини, следует признать *L'archivio di un mercante e banchiere trecentesco: Francesco di Marco Datini da Prato, in «Moneta e Credito»* (*Melis, 1954a*), которая в том же году была опубликована на английском языке (*Melis, 1954b*).

В книге (*Melis, 1972*) он привел фотокопии счетов из бухгалтерских книг и их переводы на современный итальянский язык по многим компаниям итальянских торговцев, в том числе из архивов Ф. Датини.

А. Мартинелли дал некоторое описание счетов компании: «случай Франческо Датини из Прато довольно примечателен. Он основал филиал в Авиньоне, где с 1366 по 1401 год он хранил свои книги в соответствии со старой формой, то есть использовал учетные записи со смешанными разделами; он представил в своих книгах новый «венецианский метод» только в 1401 году. Эта новая форма, в которой применялись счета с параллельными секциями, уже была внедрена в системы учета филиалов Генуи, Флоренции, Пизы, Барселоны, Майорки и Валенсии, которые он создал и которыми управлял с другими партнерами с 1383 по 1393 год» (*Martinelli, 1974, 191–192*). При этом А. Мартинелли ссылаясь на работу Ф. Мелиса (*Melis, 1962*), и нет сомнения, что американский ученый непосредственно с книгами Датини не соприкасался.

Для нашего исследования представляет особый интерес оценка учетной системы в компаниях Ф. Датини, данная Р. де Рувером. Первая публикация Р. де Рувера, посвященная архивам Ф. Датини, датирована 1937 годом (*Roover, 1937, 273–275*). Бельгийский ученый выполнил ее на французском языке. Заслуживает внимания вводный абзац повествования: «Генуэзские документы показывают нам систему, которая уже достигла зрелости, но не говорят нам о том, как произошел переход

от простого учета к методу двойной записи. Относительно этого вопроса был построен ряд гипотез, в той или иной степени отличающихся долей фантазии. Публикация обширных выдержек из регистров Франческо Датини из Прато, которые начинались с простого учета и заканчивались ведением книг двойной записью в соответствии со всеми правилами искусства, позволяет нам понять, как было сделано это преобразование» (*Roover, 1937, 273*).

Далее Р. де Рувер со ссылкой на Э. Бенза (1928, 17) рассказывает биографию Ф. Датини и историю создания его архивов. Обращение к работе Дж. Корзани (1922, 45, 69, 71–72) позволяет описать структуру одной из ранних книг архива, относящуюся к компании в Авиньоне (1367–1372). Это же описание Р. де Рувер повторил в 1956 году: «В начале своей карьеры в Авиньоне Датини придерживался господствовавшей тосканской практики и вел книги по простой системе, причем счета в главной книге разбивались: дебет помещался в первой части регистра, а кредит – в другой его половине, как это делалось в упомянутых выше книгах дель Бене и Перуцци. Эта форма, являвшаяся переходной между формой параграфа и двусторонней формой, обнаружена в главной книге А, переплетенной в желтую кожу и отражавшей торговую деятельность Датини в Авиньоне (1367–1372 годы). В надписи на первой странице после обычного обращения к Богу, Богородице и святым бухгалтер заявляет, что он намерен систематически вести дебетовые записи до 150-й страницы, а кредитовые – со 151-й и до конца книги – 300-й страницы» (*Corsani, 1922, 71–72; Roover, 1937, 274*). Таким образом, например, дебет счета Никколо ди Боно и счет Пуччио Риччи расположен на левой стороне второй страницы, а его кредит – на 151-й странице. Чтобы закрыть счет, оборот по кредиту, составивший 270 ф. 14 шилл. 8 пенсов в валюте папской области, перенесен со 151-й страницы на вторую и вычтен из общего дебетового итога; остаток затем взыскан наличными» (*Roover, 1956, 140–141; Ruver, 1958, 36*).

Многочисленные ссылки на Дж. Корзани, Э. Бенза и Ф. Беста и в первом, и во втором случаях подтверждают наше мнение, что бельгийский ученый, принявший во время Второй мировой войны американское гражданство, если и изучал архивы Ф. Датини, то весьма поверхностно.

Кстати, ссылка на Ф. Беста также заслуживает обсуждения. Утверждение, что патриарх научной школы истории бухгалтерии был первым, кто описал архивы Ф. Датини (*M. Sargiacomo, S. Servalli, and P. Andrei, 2012*), требует уточнения.

Дело в том, что Ф. Беста никогда лично не исследовал книги Ф. Датини. Он использовал материал, «любезно подготовленный специально для него его талантливым и любимым учеником Дж. Корзани», за что учитель выразил ему признательность (*Besta, 1909, 318*). В 1922 году Дж. Корзани использовал фрагмент, подготовленный для Ф. Беста, в своей бумаге (*Corsani, 1922, 83–85*).

К сожалению, на этом Р. де Рувер ограничил свои исследования бухгалтерских книг компаний в Авиньоне. И именно здесь можно увидеть развитую практику исчисления финансового результата по методологии, применяемой в начале XIV столетия компанией Алберти и не потерявшей ценности в XVII веке, описанной в трудах Ж. Савари (1675). В основе данного подхода лежит сопоставление двух итогов, оцененных по данным инвентаризации: «Они должны дать нам» и «Они должны иметь от нас». Первый итог включал суммы остатка товаров, стоимость инвентаря, запасы продовольствия и напитков, остаток наличных и суммарный размер дебиторской задолженности. Во второй итог включались кредиторская задолженность и задолженность перед собственниками компании на начало отчетного периода (*Kuter, 2016*). И, что самое интересное, в 1410 году в этой компании впервые был подготовлен синтетический баланс, в котором аналитические записи расчета перечисленных показателей из рабочих тетрадей формирования финансового результата сжаты до семи синтетических показателей и вынесены на отдельный лист.

Что касается Р. де Рувера, то его научная мысль переместилась в пространстве и времени, повторяя ссылки (*Corsani, 1922, 82–89; Besta, 318–320*): «Эта система была изменена в главной книге более позднего периода (1383–1386 годов), принадлежавшей пизанскому отделению Датини. В этом регистре личные счета поступлений и платежей ведутся по двусторонней форме, но в счетах торговых издержек и прибылей, и убытков кредит по-прежнему расположен под дебетом, а не рядом с ним. Наличие счетов результатов хозяйственной деятельности приводит к выводу, что эта книга велась по системе двойной бухгалтерии» (*Roover, 1937, 274–275; Рувер, 1958, 36*).

В исследовании 1937 года Р. де Рувер делает интересный вывод: «Записи Франческо Датини представляют исключительный интерес для истории коммерческого учета, поскольку они предоставляют нам хотя бы некоторые детали эволюционного процесса, который, начиная от простой бухгалтерии, постепенно сводился к внедрению метода двойной записи. В этой эволюции

решающую роль сыграли два фактора: интеграция личных и безличных счетов в полноценную систему и представление счетов в адекватной форме, которая была наконец достигнута путем расположения дебета и кредита параллельно» (*Roover, 1937, 275*). Однако уже в следующем году Р. де Рувер (*Roover, 1938, 145*) изменил свое мнение и написал: «Три фактора, по-видимому, внесли наибольший вклад в развитие бухгалтерского учета: кредит, партнерство и посредничество». В 1956-м он подтвердил это примерно в тех же словах: «В то время развитию счетоводства, бесспорно, способствовали три фактора: компания (товарищество), кредит и посредничество» (*Roover, 1956, 115; Рувер, 1958, 12*).

Мнение относительно обязательного применения счетов с параллельно расположенными дебетом и кредитом изначально сформировал Ф. Беста (1909, 342). По утверждению В. Антонелли и М. Саржакомо (*Antonelli, Sargiacomo, 2015, 126–127*), «Чеккерелли задавался вопросом, является ли такой метод учета равнозначным методу двойной записи, утверждая, что не должно быть путаницы между формой бухгалтерского учета и методом бухгалтерского учета. Действительно, он пояснил, что практика двойных записей на противоположных сторонах двусторонних счетов, каждая на отдельном фолио, не является показателем ни за, ни против существования метода двойной записи. Важно отметить, что необходимо рассмотреть в качестве решающего доказательства применения метода двойной записи наличие перекрестных ссылок между счетами. Тот факт, что счета, которые он рассматривал, представляли собой реальные счета (наличных средств и материальных ценностей) наряду с личными счетами был, несомненно, примечательным. Таким образом, в качестве ключевого аргумента, подтверждающего наличие метода двойной записи, он показал наличие не только личных и безличных счетов, но и как реальных счетов, так и номинальных счетов, иллюстрирующих существование таких счетов, как *Spese* (расходы) и *Avanzi* (доходы) (*Ceccherelli, 1910, 29–34*). Более того, связь между реальными счетами и номинальными счетами может быть признана только в том случае, если они считаются частью целостной системы (*Ceccherelli, 1938, 81–82*)».

Т. Дзерби (*Zerbi, 1936*) полностью поддерживал Ф. Беста в части обязательного использования «билатеральной формы» (когда сектор дебета и сектор кредита счета расположены симметрично относительно друг друга). Ф. Мелис (*Melis, 1950*), наоборот, утверждал, что применение счетов

подобной формы не следует считать обязательным формальным признаком двойной бухгалтерии, полагая, что форму счета можно отнести к делу привычки: счета книги балансируются и в Ломбардии (дебет и кредит расположены на одной странице, а не на развороте), и в Тоскане (когда дебет размещен под кредитом, или наоборот, или в разных частях книги – дебет в начале книги, а кредит – во второй части).

По утверждению Р. де Рувера (*Roover 1956, 141*; Рувер, 1958, 37), «Внимательно изучивший ее профессор Церби (*Zerbi, 1952, 131–136*) оспаривает это мнение из-за отсутствия счета кассы, хотя имелась кассовая книга, которую могли использовать как часть главной книги. Сочетание кассовой и главной книг позволяло бухгалтеру составлять баланс, конечно, при условии, что он соблюдал правила во всех других отношениях. Довод профессора Церби поэтому не является убедительным». И далее: «Профессор Церби заявляет также, что ни одна из учетных книг Датины не содержит четкого примера двойной бухгалтерии» (*Roover 1956, 141*; Рувер, 1958, 37). Последний вывод весьма спорный и требует тщательной проверки.

«Однако после 1390 г. эта система определенно применялась в большинстве отделений Датины за границей и в его главной конторе во Флоренции (*Corsani, 1922, 91–92*). Предполагалось, что управляющие отделениями обязаны регулярно высылать копию баланса в главную контору. Несколько таких копий до сих пор сохранилось в Прато». (*Roover, 1956, 141*; Рувер, 1958, 37).

Хотя и многое было написано о Ф. Датины, его деле и его архивах (например, *Del Lungo, 1897*; *Origo, 1958*; *Jouanique, 1996*; *Nigro, 2010*), мало что было написано о бухгалтерском учете в его компаниях.

Выполненный обзор описаний учетных систем компаний Датины свидетельствует о том, что архивные материалы изучены недостаточно полно, множество практик различных процедур учета до сих пор остаются не раскрытыми в достаточной степени. Ранние авторы не выделяют принципы развития систем.

Последние годы большой объем исследовательских работ в архивах Италии был выполнен учеными Кубанского государственного университета (*Gurskaya, 2016*; *Kuter, 2013, 2016a, 2016b, 2017, 2018*; *Sangster, 2017*).

В основе настоящего исследования лежат связи целей, назначения и структуры развития счетов.

Изложение основного материала. Сегодня мало у кого вызывает сомнение, какие счета в

Средневековье появились первыми. Потребность решать те или иные проблемы ставила определенные цели (общие или конкретные), что в конечном счете приводило к появлению конкретных видов счетов. В отношении данной проблемы А. Мартинелли писал следующее: «Когда к началу экономического ренессанса в XII веке впервые появился счет, он имел примитивную форму, потому что его назначение было ограничено, но у него были все необходимые элементы для удовлетворения больших потребностей. В то время счета открывались только для кредитов и долгов, а также для их сбора и учета платежей, но этот механизм был также полезен и для многих других целей фирмы» (*Martinelli, 1974, 243*).

Высказывание относительно дальнейшего развития видов счетов можно найти в статье Р. Голдтвэйта (*Goldthwaite, 2015, 617*): «Уже в XIV веке можно найти примеры практики – хотя и вряд ли универсальные, некоторые едва дающие общее представление, и ни один из них полностью не интегрирован в полноценную систему двойной записи, которые иллюстрируют изошренность практики: наличие номинальных или безличных счетов (открытые от имени вещей, в том числе счетов прибылей и убытков и счета собственного капитала)...»

Наш взгляд относительно систематизации ранних бухгалтерских счетов по назначению и структуре в зависимости от целей на примере предприятий и компаний Ф. Датины в Пизе представлен нами в *табл. 1*.

В этой бумаге в качестве отправной точки исследования можно принять ранее упомянутое первоначальное мнение Р. де Рувера (*Roover, 1937, 275*), согласно которому развитие счетоводства проходило под влиянием внутренних факторов: рост профессионализма бухгалтеров и совершенствование формы счета (признание в качестве формального признака применение только счетов с параллельно расположенными дебетом и кредитом).

Рост экономики и недостаток чеканной валюты привели к развитию товарного кредита и, соответственно, к появлению персональных или личных счетов, предназначенных для ведения расчетных операций. Все сохранные бухгалтерские книги свидетельствуют, что записи велись параграфом (в столбик). Для счетов дебиторов дебет счета помещался в верхней части счета, а кредит – под ним. Счета кредиторов имели противоположную структуру: кредит размещался вверху, а дебет – внизу. Такая практика сопровождала весь XIII век. Она применялась и в книге филиала компании

Дж. Фаролфи, компании итальянских купцов в Провансе (1299–1300 годы), признанной во второй половине прошлого столетия ранним примером двойной бухгалтерии (Lee, 1977; Castellani, 1952). Здесь подобная практика не только распространилась на счета расчетов с юридическими и физическими лицами, но и использовалась в учете других объектов.

В компаниях Ф. Датини в Авиньоне, начиная с 1363 года, также применялись счета параграфом. В Первом индивидуальном предприятии в Пизе в 1382 году Датини изначально полностью сохранил структуру счетов, применяемую в Авиньоне, но уже в феврале 1383 года (после официальной презентации предприятия) перевел учет расчетов с дебиторами и кредиторами на новую форму учетного регистра – счета с параллельно размещенными дебетом и кредитом (возможно, заимствованные из Венеции), о чем и писали Р. де Рувер (Roover, 1956, 141) и другие авторы. Остальные счета по-прежнему велись параграфом.

На *рис. 1* предложен монтаж формирования персонального счета Ф. Датини за счет объединения двух сальдо на одном счете (*Prato, AS, D. № 357, с. 3V–4R(2)*). Как известно, изначально (1382 год) Датини вел персональные счета параграфом в книге *Prato, AS, D. № 366*. На каждое третье лицо (собственники приравнивались к ним) открывались два счета: один в начале книги на дебиторскую задолженность (*Prato, AS, D. № 366, с. 5R*), другой, во второй части – на кредиторскую задолженность (*Prato, AS, D. № 366, с. 97v(2)*). Перевод со староитальянского языка счета дебиторской задолженности представлен в *табл. 2*. Итог по счету, перенесенный в дебет счета *Prato, AS, D. № 357, с. 3v–4r(2)*, составил *f. 41 s. 10 d. 4* золотом.

Записи на кредитовой стороне персонального счета Ф. Датини в *Prato, AS, D. № 366 (с. 96v and с. 97v(2))* в основном связаны с поступлением cash от собственника. Соответственно сумма, накопленная на двух счетах и перенесенная в кредит

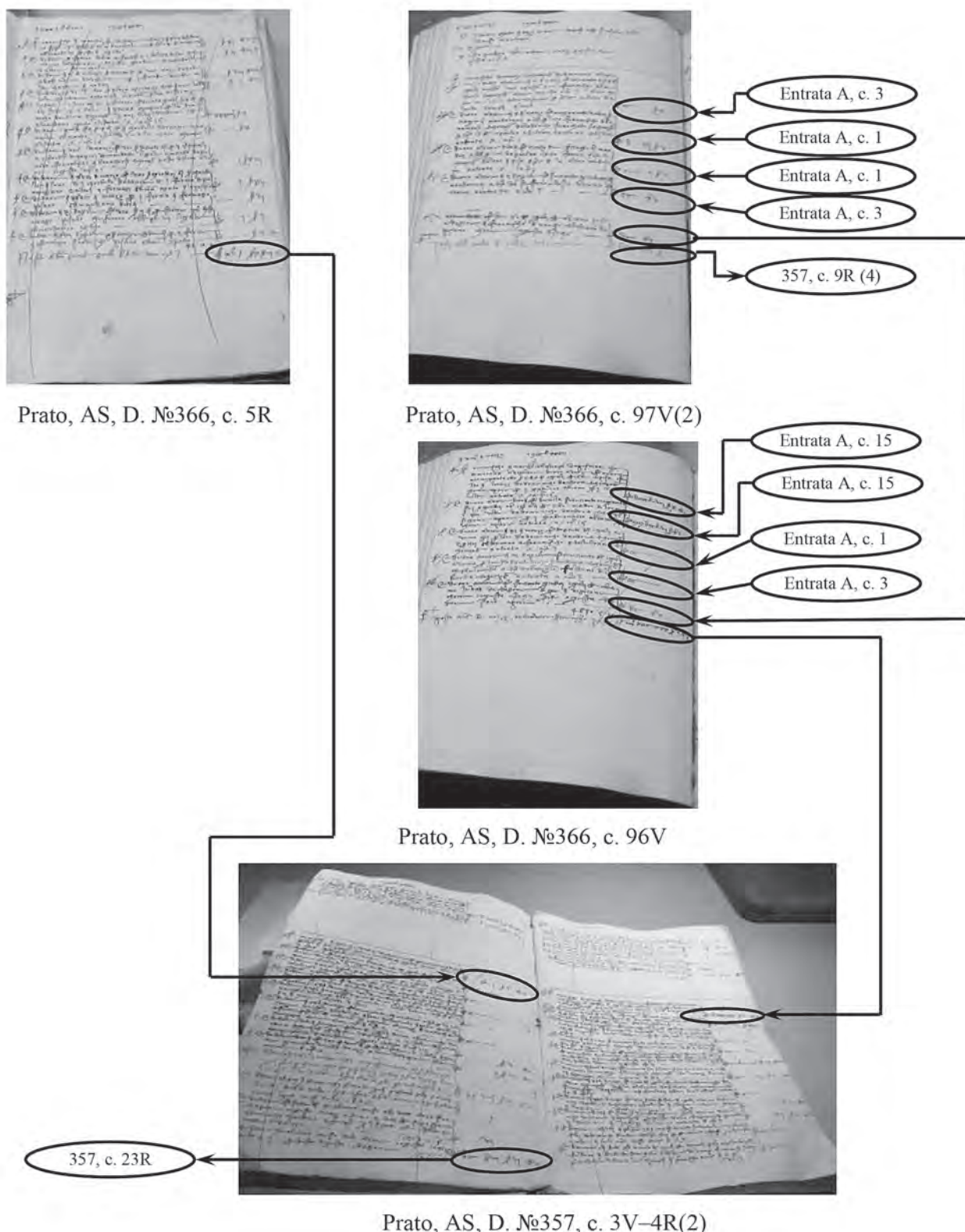
КЛАССИФИКАЦИЯ СЧЕТОВ КОМПАНИИ ДАТИНИ В ПИЗЕ ПО НАЗНАЧЕНИЮ И СТРУКТУРЕ

ТАБЛИЦА 1

Год	Цель		Классификация счетов	
	Общая	Конкретная	Назначение	Структура
1383	Расчеты с дебиторами и кредиторами	Расчеты с дебиторами и кредиторами	Персональные (личные)	С параллельно расположенными дебетом и кредитом
1383	Учет наличных	Учет наличных	Денежные	Книги <i>Entrata e Uscita</i>
1383	Финансовый результат	Операционный результат	Операционно-результатные по каждой партии	Параграф: дебет (себестоимость) вверх, кредит (выручка) вниз, операционный результат под кредитом
1383	Финансовый результат	Накопление операционных результатов	Операционно-накопительные по видам деятельности	Параграф: для операционных прибылей кредит вверх, дебет вниз; для операционных убытков дебет вверх, кредит вниз
1392	Финансовый результат	Финансовый результат	Финансово-результатные	С параллельно расположенными дебетом и кредитором
1394	Балансовое обобщение	Пробный баланс	Закрытие-открытие книг	Внутренний счет-баланс
1395	Финансовый результат	Операционный результат	Операционно-результатные, закрытие счетов по учетным периодам	С параллельно расположенными дебетом и кредитором и вывод операционного результата после инвентаризации и оценки остатка

МОНТАЖ ФОРМИРОВАНИЯ ПЕРСОНАЛЬНОГО СЧЕТА Ф. ДАТИНИ ЗА СЧЕТ ОБЪЕДИНЕНИЯ ДВУХ САЛЬДО НА ОДНОМ СЧЕТЕ

РИСУНОК 1



счета *Prato, AS, D. № 357, c. 3v-4r(2)*, достигла *f. 4830 s. 5 d. 10* золотом.

В дальнейшем персональный счет Ф. Датини (*Prato, AS, D. № 357, c. 3v-4r(2)*) функционировал как счет с параллельно расположенными дебетом и кредитом. При полном заполнении счета

(в данном случае и по дебету, и по кредиту счета) выявлена сумма кредиторской задолженности – *f. 5118 s. 6 d. 8* золотом, которая перенесена на счет-продолжение *Prato, AS, D. № 357, c. 22v-23r*.

Особый интерес представляет система учета наличности и вывода остатка. Дело в том, что

ПЕРЕВОД СО СТАРОИТАЛЬЯНСКОГО ЯЗЫКА СЧЕТА PRATO, AS, D. 366, C. 5R,
FRANCESCO DI MARCO

ТАБЛИЦА 2

23 февраля 1382 года	
Francesco di Marco должен дать до 17 февраля s. 40 piccioli за lib. 5 угрей и за lib. 14 кефалей мы отправили ему в этот день в Прато	s. 11 d. 5 золотом
И он должен дать за 2 мешка и 1 маленький тюк его товаров, что мы получили из Авиньона, ...и миндаль, и другие его товары	s. 2 d. 6 золотом
И он должен дать 2 марта s. 30 piccioli за 1 большую связку писем из Авиньона, много нотариальных бумаг	s. 8 d. 7 золотом
И он должен дать s. 6 piccioli за документ и sindacho, и... кроликов, которые мы отправили для него во Флоренцию	s. 1 d. 8 золотом
И он должен дать до 12 февраля f. 34 s. 10 золотом за 2 тюка перьев для Domenico d'Andrea and Co., купленные для него, и мы дали ему деньги, и мы отправили товар в Прато, в Uscita A на с. 15	f. 34 s. 10 золотом
И он должен дать несколько дней назад s. 10 золотом за 1 корзину апельсинов и орехов, которые Stoldo отправил ему несколько дней назад в Прато, как в Uscita A на с. 16	s. 10 золотом
И он должен дать 9 марта f. 1 s. 18 золотом за 2 schienali и 1 мешок capini, мы отправили ему, Francesco di Bonaccorso and Co. отправили нам из Генуи, и они дали в этой книге на с. 95	f. 1 s. 18 золотом
И он должен дать 18 марта f. 1 s. 15 золотом за свечи и 1 корзину апельсинов и 1 кусок сыра пармезан и другие 2 куска сыра, которые мы отправили ему в Прато на Пасху	f. 1 s. 15 золотом
И он должен дать 28 марта за 1 кусок пизанского сыра, который мы отправили ему в тот день	s. 6 золотом
И он должен дать 11 апреля f. 1 s. 2 золотом за 4 куска пизанского сыра, они были lib. 47, мы отправили ему в Прато	f. 1 s. 2 золотом
И он должен дать 18 апреля s. 5 d. 2 золотом за 2 куска пизанского сыра, который мы отправили ему в Прато	s. 5 d. 2 золотом
f. 41 s. 10 d. 4 золотом	
Занесено в Libro Grande Giallo B на с. 3	f. 41 s. 10 d. 4 золотом

одним из условий признания учетной системы системой двойной бухгалтерии служит отражение методом двойной записи всех без исключения хозяйственных операций. В этом отношении нежелание как торговцев, так и банкиров прозрачно отражать процесс движения *cash* зачастую выступало тормозом в развитии бухгалтерии. То обстоятельство, что в Главной книге отсутствовал счет «Наличные средства», побудило сомнение Т. Дзербби относительно полного охвата двойной записью всех транзакций.

Попытаемся дать разъяснение данному моменту. Наше подробное исследование относительно учета наличных средств в Пизе является предметом отдельного исследования. Тем не менее, мы хотели бы дать краткую характеристику этой системе учета денежных потоков.

Даже самое раннее применение книги *Entrata e Uscita* показало одну очень важную закономерность: каждая транзакция, связанная с денежным

потоком, а не накопленные суммы, переносилась в регистр кассовых операций. Все записи в этом регистре имеют перекрестную ссылку на соответствующую запись в Главной книге или в Мемориале. Это указывает на соблюдение важной предпосылки для возникновения двойной бухгалтерии – обязательного отражения всех первичных данных о движении денежных средств на счетах методом двойной записи. Механизм расчета денежных поступлений (*Entrata*) и расходов (*Uscita*), определение баланса наличности, согласование с инвентарными данными и объяснение причин несоответствий заслуживают особого внимания. Таким образом, можно утверждать, что на предприятиях Ф. Датини в Пизе к 1383 году была создана совершенная система учета наличности.

Аналогично в Пизе сформировался четко отлаженный механизм вывода финансового результата, основанный на грамотной классификации счетов:

- *операційно-результатні*, для вивода результатів по партії товару;
- *операційно-накопительні*, для накоплення операційних прибутків і операційних убутків по партії товару;
- *фінансово-результатні*, для формування фінансового результату по всім видам діяльності.

Одна из целей настоящей бумаги состоит в выявлении этапов развития процедуры формирования финансового результата и в установлении факторов влияния. Для этого в *табл. 3* рассмотрена структура книги *Prato, AS. D., № 357* – первой Главной книги Первого индивидуального предприятия Датини в Пизе, открытого в 1383 году. Здесь нельзя не согласиться с Р. де Рувером (*Roover, 1956, 141*), который утверждал, что в Пизе (1383 год) в Главной книге (*Campione Giallo (B) – Prato, AS, D. №357*) по венецианской форме открывались только счета дебиторов и кредиторов (*Roover, 1956, 141*). Кроме персональных (расчетных) счетов в ней размещались счета «Покупки и продажи товаров» и счета накопления операционных результатов (отдельно по видам деятельности операционные прибыли и операционные убытки).

И первое, на что следует обратить внимание, это то, что официально предприятие было закрыто 19 августа 1386 года, а персональные счета открывались и в последующие годы. Более того, последняя компания Ф. Датини в Пизе была закрыта

в 1400 году, после смерти Манно, партнера и менеджера, который непосредственно работал в Пизе, но вплоть до смерти Ф. Датини в 1410 году продолжалась ее ликвидация. По этой причине в «Желтой» книге можно обнаружить и персональные счета дебиторов и кредиторов, датированные 1387 годом: (459v–462r), 1403 (462v–465r), 1404 (465v–466r), 1405 (466v–467r), 1406 (467v–468r). Именно это обстоятельство позволит ответить на один очень важный вопрос, который волновал авторов более десяти лет с момента начала исследований в архиве Датини в Прато: почему счет «Прибыли и убытки» этого предприятия датирован 1406 годом?

Изначально бухгалтер выбрал типичную для того времени структуру книги. Первые 329 фолио (разворотов) выделены под персональные счета дебиторов и кредиторов, включая счета собственника. Фолио с 330v по 400v отведены под счета «Покупки и продажи товаров» и счета накопления операционных результатов. Однако уже в 1385 году он использовал страницы книги от фолио 401v–402r по фолио 467v–468r для серии персональных счетов дебиторов и кредиторов.

Особенность Главной книги в желтом кожаном переплете, которую и сегодня называют «Желтой» книгой, состоит в том, что счета «Покупки и продажи товаров» в ней открывались на каждую партию товаров и не закрывались до полной распродажи партии. В 1383 году на 67 страницах был

СТРУКТУРА КНИГИ PRATO, AS. D., № 357

ТАБЛИЦА 3

Персональные (расчетные) счета								
1383	1384	1385	1386	1387	1403	1404	1405	1406
2v–110r	110v–255r	255v–329r 401v–425r	425v– 459r	459v– 462r	462v– 465r	465v– 466r	466v– 467r	467v– 468r
Счета «Покупки и продажи товаров»								
1382 (9–25)		1383 (67–141)			1384 (35–73)			
340r–344r		331v, 332v, 335r(1), 336r, 344v–375v			376r–379v, 380v–381r, 382r, 383r–389v, 395r–397v, 398v–400v			
Счета накопления операционных результатов								
	Счета накопления операционных прибылей						Счета накопления операционных убытков	
Год	P1.1 (5)		P1.2 (4)		P1.4 (11)		L1.1 (1)	L1.2 (2)
1383 (12)	330v, 335r(2), 338v		330r, 335v, 338r		333v, 334v, 336v, 337v, 339v, 390r,		329v	339r, 394v
1384 (8)	380r, 394r		382v		391r, 392r, 392v, 393r, 398r			

открыт 141 счет. Правда, после страницы 339v были размещены счета на товары, приобретенные в 1382 году до официальной презентации предприятия. И в 1384 году были открыты 73 счета на 35 страницах.

Первое предприятие Датини в Пизе было закрыто, как отмечалось выше, в 1386 году, а счета «Покупки и продажи товаров», открытые в 1382 (340r–342r), 1383 (331v, 332v, 335r(1), 344v–375v), 1384 годах (376r–401r), продолжали применяться вплоть до 1406 года.

Особое внимание следует уделить счетам накопления операционных результатов, которые открывались на каждый вид деятельности отдельно на операционные прибыли и операционные убытки. Как правило, операционные результаты накапливались последовательно на нескольких счетах. В нашем примере счета накопления операционных результатов перешли в другую книгу.

Это произошло в 1385 году, когда Главная книга в желтом кожаном переплете достигла значительного объема в 476 фолио. Бухгалтер принял решение вместо одной Главной книги открыть две. Первая – *Libro* (архивный код *Prato, AS. D., № 358*) для записей компании в Пизе использовала только 71 фолио и содержала только персональные счета дебиторов и кредиторов (после закрытия предприятия в 1386 году она несколько лет не использовалась, потом была передана компании в Авиньоне, где продолжила применение).

Вторая книга – *Merchandises «B»* (ее структура предложена в *табл. 4*) содержала счета «Покупки и продажи товаров» и счета накопления операционных результатов. На *рис. 2* показана

последовательная линия операционно-накопительных счетов, предназначенная для формирования итога *PI.2* «Прибыль от разных сделок». Здесь наглядно видно, что в последовательную линию входят четыре счета из старой книги и четыре счета из новой.

Здесь, как и в предыдущей книге, счета обоих типов ведутся параграфом. Для счетов «Покупки и продажи товаров» дебет (себестоимость покупки) всегда вверху, а кредит (выручка) – под дебетом. Операционный результат (прибыль или убыток) записывается внизу счета под кредитом. Для счетов накопления операционных прибылей вверху счета – кредит, а дебет используется для закрытия счета и переноса сальдо счета на счет-продолжение. Для счетов накопления операционных убытков ситуация обратная.

На *рис. 3* в качестве примера представлена диаграмма учета и распределения операционной прибыли на счете «Покупки и продажи товаров» (*Prato, AS. D., № 357, с. 344v (1)*). Фотокопия счета показана на *рис. 4*, в *табл. 5* приведен перевод этого счета со староитальянского языка.

Сумма покупки (*f. 43 s. 1*) перенесена из Мемориала *Merchandises «A»* на с. 180. Записи в Мемориале выполнены еще в 1382-м. Кроме того, расходы увеличиваются на *s. 11* (за взвешивание и *sorivano s. 5*, заплатить работникам, которые взвешивали и загружали на лодку *s. 8*, за комиссию *Domenico da Barbarino – s. 25*).

Эта сумма переносится на операционно-накопительный счет *Prato, AS. D., № 357, с. 333v*. Данный счет является первым в последовательной линии *PI.4* (за различные торговые сделки, наши и наших друзей), состоящей из 28 счетов:

СТРУКТУРА КНИГИ MERCHANDISES «B» (PRATO, AS. D., № 377)

ТАБЛИЦА 4

Счета «Покупки и продажи товаров»							
1384		1385			1386		
2r–3r, 5r–6v, 7v–10r, 11v, 13r–18v, 19v, 20r, 21r–28r, 29v–30v, 31v, 32v		33v, 34v–37r, 38r–41v, 43r, 43v, 45v–46v, 47v, 48v–50v, 52v, 53r, 55r, 56v–58r, 59r–60r			61R, 62v–64v, 65v, 66v–68v, 70r, 70v		
Счета операционных результатов							
Год	Счета накопления операционных прибылей			Счета накопления операционных убытков			
	P1.1 (6)	P1.2 (4)	P1.4 (17)	L1.1 (1)	L1.2 (4)	L1.3 (10)	L1.5 (3)
1384	7r, 19r, 31r	3v, 17v	4r, 10v, 16v, 20v, 29r, 33r	–	12r, 32r	4v, 12v, 28v	11r
1385	45r, 53v	44r	37v, 44v, 48r, 51r, 54r, 55v, 58v	47r	52r, 60v	34r, 42v, 51v, 56v	42r
1386	71v	70v	62r, 65r, 69r, 71r	–	–	61v, 69v, 72r	66r

11 счетов в первой книге и 17 счетов – во второй. Идентификационный код счета *P1.4-28* включает порядковый номер счета от окончательного итога. Соответственно счет, на котором сформирован итог (*Prato, AS. D., № 377, с. 71r*), имеет код – *P1.4-28*.

Итог по дебету счета (*Prato, AS. D., № 357, с. 344v(1)*) составил *f. 43 s. 12*.

Сумма выручки определена в Мемориале на счете *Prato, AS. D., № 367, с. 8v (2)* в сумме *f. 46 s. 17 d. 7*. Упомянутая сумма записана на счет покупателя *Bongiani Pucci and Co (Prato, AS. D., № 357, с. 18v)* и в кредит счета «Покупки и продажи товаров».

Прибыль от продажи составила *f. 3 s. 5 d. 7*.

Учитывая, что сделка совершена совместно с партнерами *Salvestrio Barducci* и *Rinieri da Sansovino*, прибыль разделена на три части, каждому по *f. 1 s. 1 d. 10*. Суммы, предназначенные партнерам, переносятся в Мемориал (*Prato, AS. D., № 367*) на с. *29r*, где для каждого из них открыт отдельный счет. В **табл. 6** приведен перевод счета *Rinieri da Sansovino*. Окончательно выведенная сумма (*f. 1 s. 6 d. 10*) по каждому партнеру отнесена в кредит их персональных счетов.

Что касается доли прибыли, принадлежащей Ф. Датини (*f. 1 s. 1 d. 10*), то она переносится на операционно-накопительный счет *Prato, AS. D., № 357, с. 330r* (на **рис. 2** он представлен первым сверху). На **рис. 3** показана запись переноса доли прибыли.

Казалось, что с ранней системой формирования финансового результата на Первом предприятии Датини в Прато все ясно. В наличии три последовательные линии накопления операционных прибылей и четыре – операционных убытков. Таким образом созданы все необходимые условия для формирования счета «Прибыли и убытки». Однако на Первом предприятии при его закрытии (1386 год) такой счет не был построен. Он появился лишь в 1392 году при закрытии Второго предприятия.

В то же время в книге *Merchandises «B» (Prato, AS, D. № 377)* на трех последних фолио имеет место счет «Прибыли и убытки», датированный 1406 годом. Счет содержит не только итоги, подсчитанные на счетах последовательных линий накопления операционных результатов, но и множество индивидуальных операционных результатов, рассчитанных после 1386 года. Это свидетельствует о том, что счета «Покупки и продажи товаров» не закрывались до полной распродажи партии товаров, даже после ликвидации компании. Именно по этой причине открывались в

Главной книге новые персональные счета покупателей, которые раскупали остатки товаров.

Дальнейшее изложение посвящено развитию счетов «Покупки и продажи товаров». Здесь следует согласиться с более поздним выводом Р. де Рувера (*Roover, 1956, 115*; Рувер, 1958, 12), что «Среди них роль компании является важнейшей. Распространение компаний привело к признанию понятия «фирмы» как чего-то существенно обособленного от владельцев капитала». Именно при переходе от индивидуальных предприятий к компаниям, когда учет переориентируется на точное исчисление финансового результата и его распределение между собственниками, бухгалтер, по нашему мнению, впервые отразил механизм выявления операционного результата от покупки и продажи товаров, который ранее не был описан ни в «Трактате» Л. Пачоли, ни в последующих литературных источниках. Это относится к партиям товаров, по которым необходимо было исчислить операционный результат (по окончании отчетного периода), а партия не была распродана полностью.

На **рис. 5** представлена диаграмма учета «покупки и продажи лака» на счете *Prato, AS, D. № 362, с. 343v–344r(2)*, открытом в 1395 году. В **табл. 7** предложен перевод записей дебетовой стороны счета венецианской формы, а в **табл. 8** – кредитовой (продажи) стороны (*f. 63 s. 3 d. 2*).

Первая запись по кредиту счета (*f. 26 s. 14 d. 7*) показывает выручку в корреспонденции со счетом покупателя *Cristofano de'Ricci na Prato, AS, D. № 362, с. 347v–348r(2)*. И, конечно, запись, представляющая интерес, – это вторая запись по кредиту счета: «Что осталось от этого лака – это 5 небольших баррелей в Генуе в руках наших партнеров, и мы оцениваем их стоимость в *f. 42 s. 1 d. 7* в новой учетной записи, как в этой книге Франческо и Манно должны дать на с. 156». Ее смысл четко виден – проводится инвентаризация остатка товара (в данном примере лака) и его оценка (*f. 42 s. 1 d. 7*). Данная сумма признается как сальдо счета и переносится на четвертую страницу (40 позиция) Пробного баланса (*Prato, AS, D. № 362, с. 156v*). В этом случае кредитовый итог счета «Покупка и продажа лака» составит *f. 63 s. 16 d. 2*. Это позволяет выявить операционный результат (*f. 5 s. 13*) – прибыль, который переносится на вторую позицию счета «Прибыли и убытки» (*Prato, AS, D. № 362, с. 365r*).

Следует обратить внимание, что в результате взаиморасчетов персональный счет покупателя (дебитора) *Cristofano de'Ricci (Prato, AS, D. № 362, с. 347v–348r(2))* превратился в счет

**ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНАЯ ЛИНИЯ ОПЕРАЦИОННО-НАКОПИТЕЛЬНЫХ СЧЕТОВ,
ПРЕДНАЗНАЧЕННАЯ ДЛЯ ФОРМИРОВАНИЯ ИТОГА Р1.2 «ПРИБЫЛЬ ОТ РАЗЛИЧНЫХ СДЕЛОК»**

РИСУНОК 2

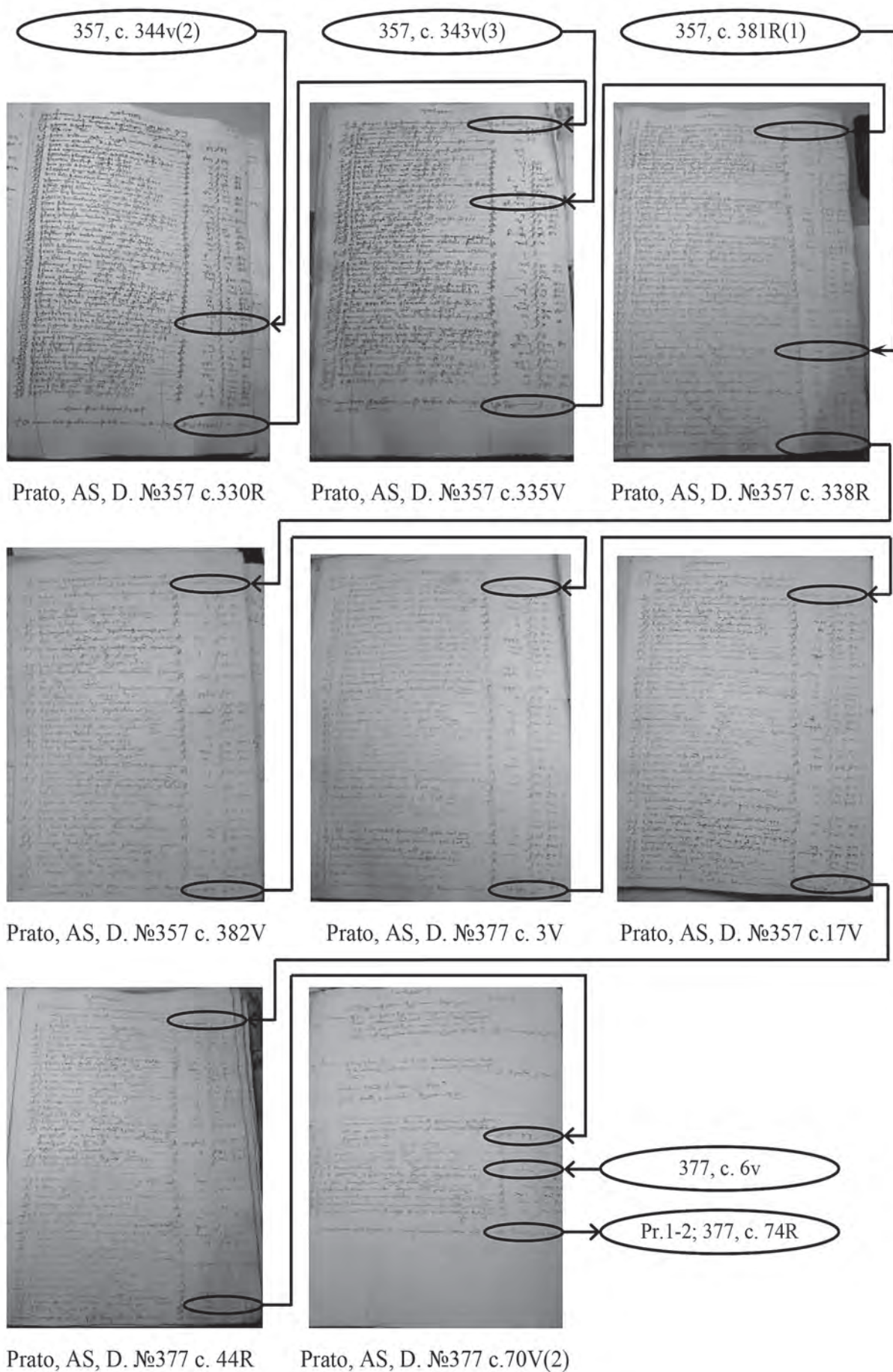
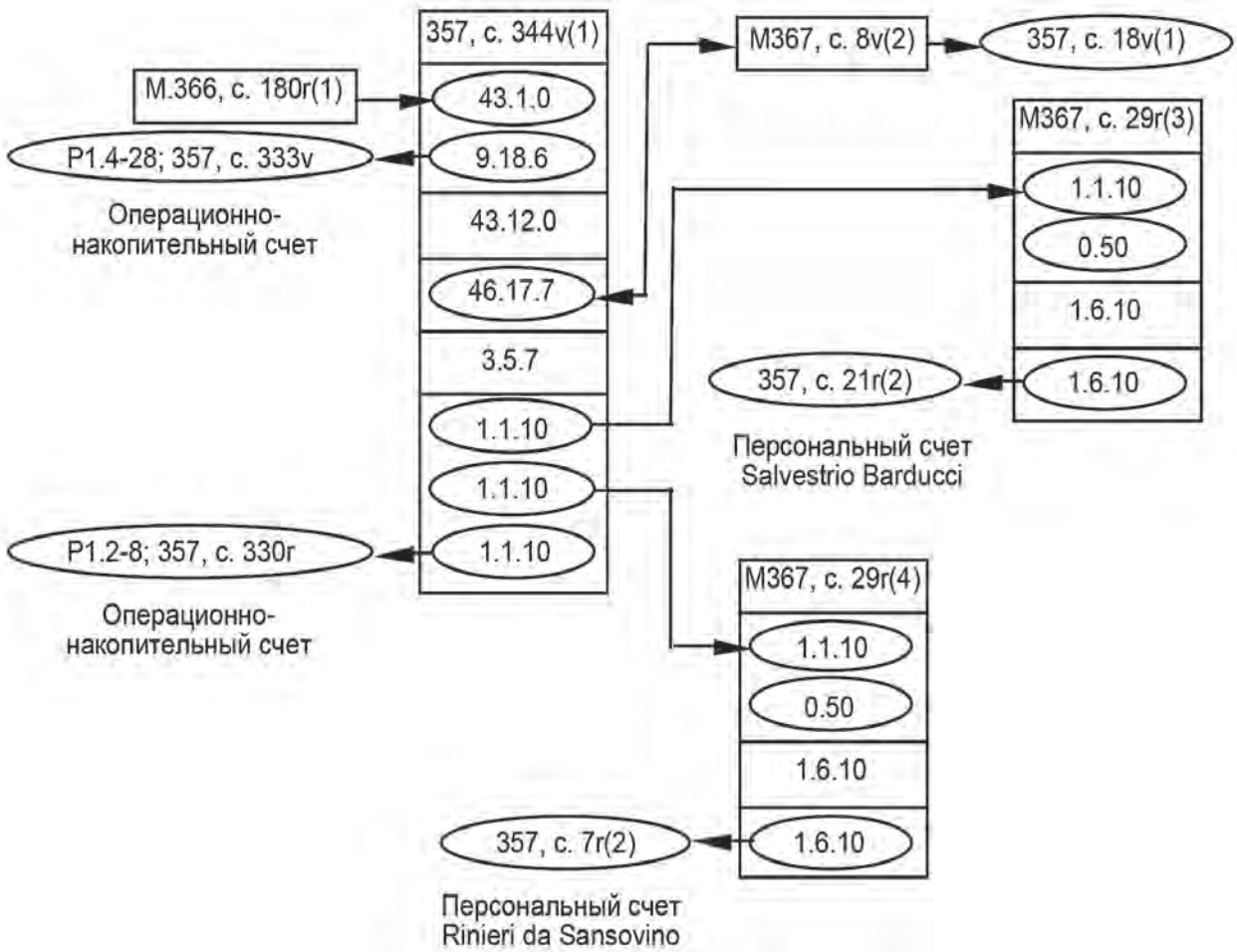


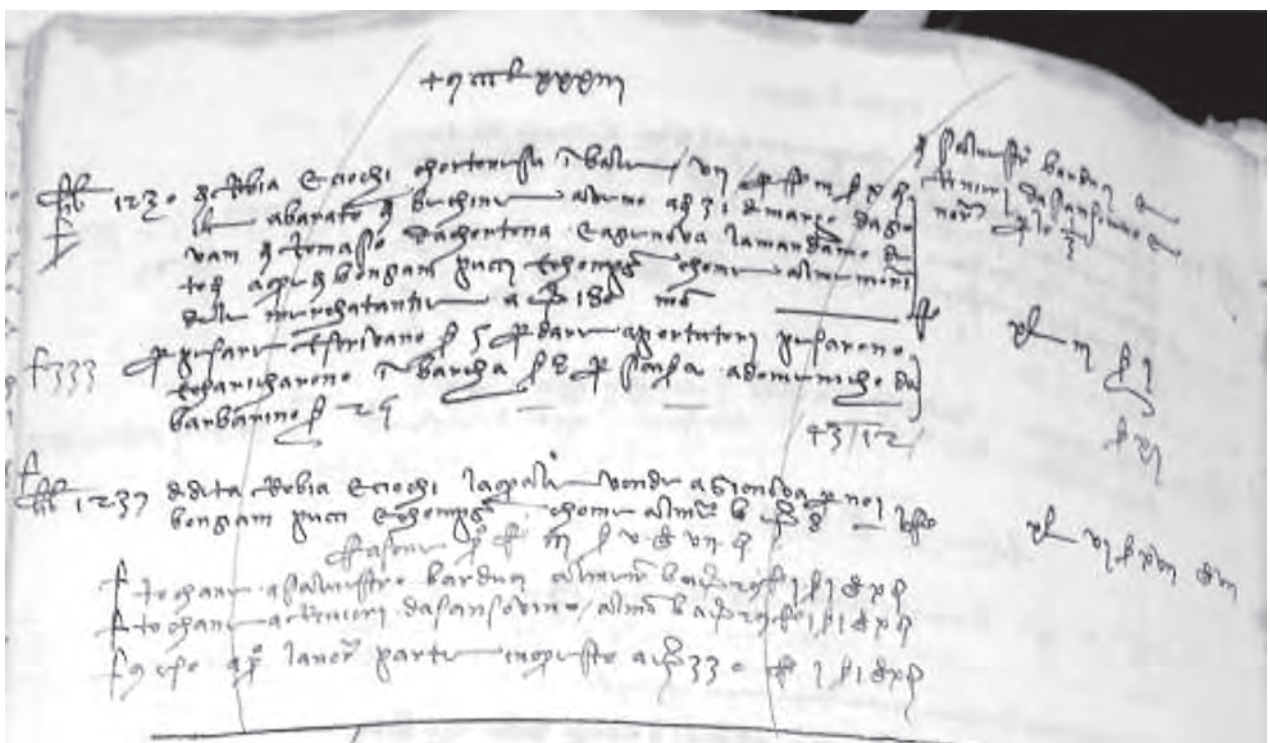
ДИАГРАММА УЧЕТА И РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОПЕРАЦИОННОЙ ПРИБЫЛИ НА СЧЕТЕ «ПОКУПКИ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ»

РИСУНОК 3



ФОТОКОПИЯ СЧЕТА «ПОКУПКИ И ПРОДАЖИ ТОВАРОВ» (PRATO, AS. D., № 357, C. 344V(1))

РИСУНОК 4



ПЕРЕВОД СО СТАРОИТАЛЬЯНСКОГО ЯЗЫКА СЧЕТА PRATO, AS, D. № 357, С. 344V(1)

ТАБЛИЦА 5

+1383	
<i>Salvestro Bandini</i> и <i>Rinieri da Sansovino</i> и за наши 1/3	
<i>Lib. 1230</i> красителя из марены и кортонеэских бревен в 7 тюках по <i>f. 3 s. 10</i> золотых за каждые 100, обмененные на <i>bechine</i> у <i>Giovanni di Tommaso da Cortona</i> 31 марта, и мы отправили их в тот же день в Геную партнерам <i>Bongianni Pucci and Co.</i> , как в Мемориале <i>Merchandises «А»</i> на с. 180	<i>f. 43 s. 1</i>
333 за взвешивание и <i>sovivano s. 5</i> заплатить работникам, которые взвешивали и загружали на лодку <i>s. 8</i> , за комиссию <i>Domenico da Barbarino – s. 25</i>	<i>s. 11</i>
<i>f. 43 s. 12</i>	
<i>Lb. 1237</i> вышеупомянутых красителя из марены и бревен, которые были проданы в Генуе <i>Bongiani Pucci and Co.</i> за нас, как в Мемориале «В» на с. 8	<i>f. 46 s. 17 d. 7</i>
Прибыль была <i>f. 3 s. 5 d. 7</i> золотом	
<i>Salvestrio Barducci</i> имеет право на ... , как в Мемориале «В» на с. 29	<i>f. 1 s. 1 d. 10</i>
<i>Rinieri da Sansovino</i> имеет право на ... , как в Мемориале «В» на с. 29	<i>f. 1 s. 1 d. 10</i>
И наша доля помещена в этой книге на с. 330	<i>f. 1 s. 1 d. 10</i>

ПЕРЕВОД СО СТАРОИТАЛЬЯНСКОГО ЯЗЫКА СЧЕТА PRATO, AS, D. № 367, С. 29R(4)

ТАБЛИЦА 6

27 августа 1383	
<i>Salvestro Bandini</i> и <i>Rinieri da Sansovino</i> и за наши 1/3	
<i>Rinieri da Sansovino</i> должен иметь за 1/3 прибыли, которую мы сделали на VI тюках красителя из марены и бревен, который мы отправили в Геную <i>Bongianni Pucci</i> и его партнерам, прибыль была <i>f. 3 s. 6 d. 7</i> , и он имеет право на <i>f. 1 s. 1 d. 10</i>	<i>f. 1 s. 1 d. 10</i>
И он должен иметь по обмену валюты Генуи <i>g. 1 c. 5</i> золотом, равным <i>s. 15</i> золотом, за их 1/3 прибыли	<i>f. – s. 5</i>
И мы помещаем этот счет в «Желтую» книгу «В» на с. 7	

кредиторской задолженности, и его сальдо перенесено на кредитовую сторону Пробного баланса (*Prato, AS, D. № 362, c. 157r*) – седьмая позиция на четвертой странице.

В данной бумаге рассмотрен отдельный пример применения счетов «Покупки и продажи товаров», свидетельствующий о ранней практике компаний Ф. Датини, позволяющей исчислять достоверный операционный результат в тех случаях, когда компания закрывается, а партии товаров на счетах проданы не полностью. Авторы располагают достаточной доказательной базой для специального исследования, посвященного данной проблеме.

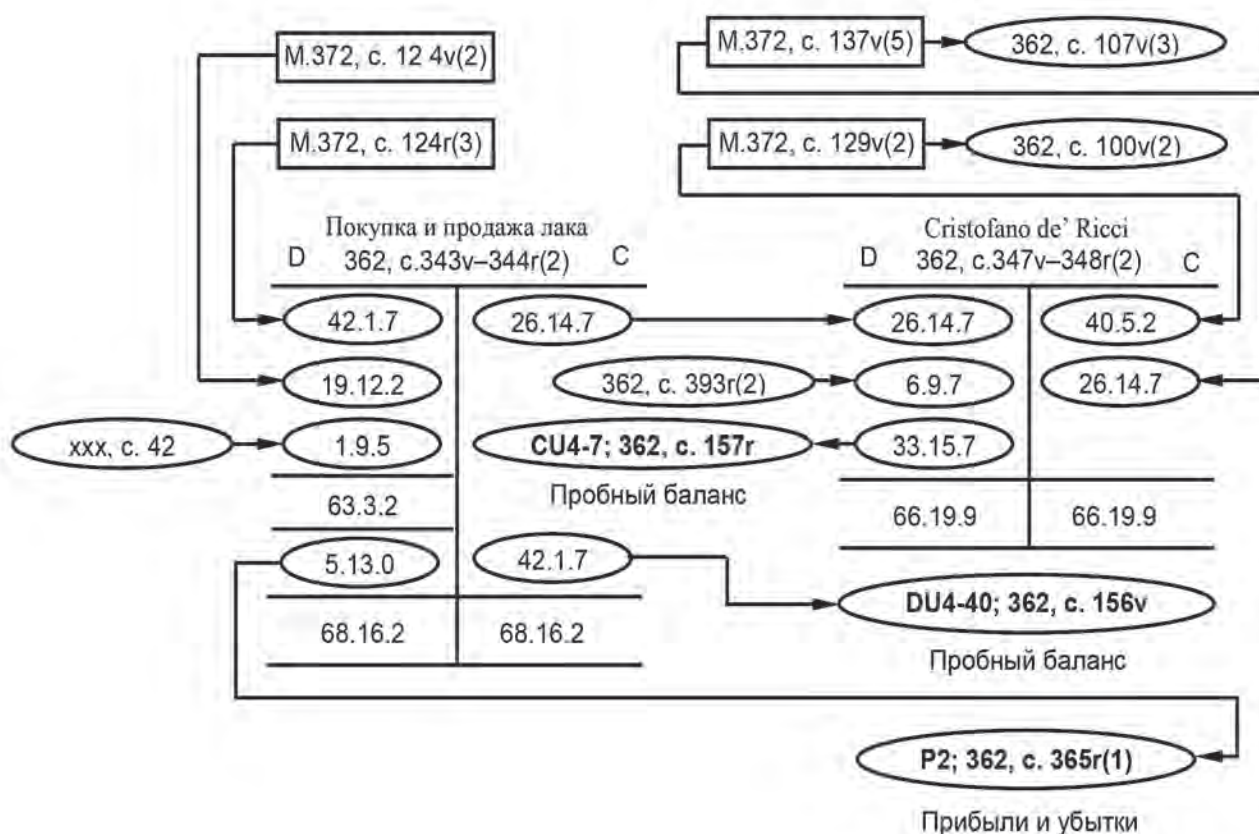
Заключение. В ходе проведенного исследования установлено:

– на Первом предприятии Ф. Датини (1382 год) изначально все счета велись в форме

параграфа (в столбик), включая персональные счета дебиторов и кредиторов (счета собственников воспринимались как обычные персональные счета). На каждое физическое и юридическое лицо, с которым велись взаимные расчеты, одновременно открывались два счета: один счет – дебиторской задолженности (в начале книги), второй – кредиторской задолженности (во второй части книги). Регистрация фактов хозяйственной жизни осуществлялась простой записью; – после официальной презентации предприятия (февраль 1383 года) была открыта новая Главная книга, в которой одновременно применялись персональные счета, счета «Покупки и продажи товаров» и счета накопления операционных результатов. Последние счета открывались по видам деятельности, отдельно для операционных

ДИАГРАММА УЧЕТА НА СЧЕТЕ «ПОКУПКА И ПРОДАЖА ЛАКА» (1395)

РИСУНОК 5



- прибылей и операционных убытков. Поскольку такие накопления велись в течение нескольких лет, то из таких счетов складывались последовательные линии;
- персональные счета в момент их первоначального открытия имели вид счетов одновременно с двумя сальдо: сумма дебиторской задолженности переносилась из старой книги в дебет нового счета, а сумма кредиторской задолженности – в кредит счета. В дальнейшем на счете всегда было одно сальдо: дебетовое или кредитовое;
 - наряду с Главной книгой, регистром системных записей, были открыты регистры предварительной регистрации – Мемориал и *Entrata e Uscita*. Функции этих регистров были значительно шире, чем первичная регистрация хозяйственных фактов. В Мемориале зачастую по аналитическим данным рассчитывались синтетические показатели, которые переносились в Главную книгу методом двойной записи;
 - если на ранних стадиях в компаниях в Авиньоне в *Entrata e Uscita* приходные операции регистрировались в дневных суммах (или за несколько дней), а расходные операции – в суммах каждой сделки, то

- на Первом предприятии в Пизе отражался методом двойной записи каждый факт прихода или выдачи наличных. В кассовой книге отмечена высокая организация учета наличных средств и выведения их остатка. Все это противоречит утверждению Т. Дзерби относительно отсутствия связи в отражении учета наличных с другими хозяйственными фактами;
- в учетной системе 1383–1386 годов отмечена высоко организованная система формирования финансового результата за счет четко выполненной классификации счетов на операционно-результатные и операционно-накопительные. Первые открывались на каждую партию продаваемых товаров. На них отражался операционный результат после распродажи всей партии, который переносился на операционно-накопительные счета. Следовательно в учетной системе методически сформировались все необходимые условия для построения финансово-результатного счета «Прибыли и убытки». Организационно такое изготовление было невозможно, так как в то время бухгалтеру не был знаком принцип учетного периода и не был разработан

ПЕРЕВОД СО СТАРОИТАЛЬЯНСКОГО ЯЗЫКА СЧЕТА PRATO, AS, D. 362, C. 343V(2) «ПОКУПКА И ПРОДАЖА ЛАКА» **ТАБЛИЦА 7**

Приобретенный в Валенце для нас лак в 5 небольших баррелях, что является общим в 1/2 с нашими партнерами из Генуи, находятся в их руках 5 небольших баррелей лака, предоставленных нашими партнерами из Барселоны <i>q. 15 lbs. 13</i> по нескольким ценам, общая сумма с расходами, которые они составили, как в Мемориале «В» на с. 124, наша половина <i>f. 32 c. 12 d. 1</i> стоит генуэзских <i>s. 15 за f. 1</i>	<i>f. 42 s. 1 d. 7</i>
1 маленький баррель лака, предоставленный вышеупомянутыми партнерами для нас. <i>q. 3 [...] 2 lbs. 2 1/2</i> на с. 72 для <i>q</i> , общая сумма с расходами, которые они составили как в Мемориале «В» – <i>f. 15 c. 4 d. 1</i> , они оценены в <i>s. 15 d. 6</i> в Генуе за <i>1 f.</i> , мы имеем это в Пизе на с. 124	<i>f. 19 s. 12 d. 2</i>
349 + за расходы, связанные с вышеупомянутым лаком, как это видно в <i>Quaderno ... «В»</i> на с. 42	<i>f. 1 s. 9 d. 5</i>
<i>f. 63 s. 3 d. 2</i>	
Мы получили прибыль, как в этой книге на счете «Прибыль от торговли» на с. 365	<i>f. 5 s. 13</i>
<i>f. 68 s. 16 d. 2</i>	

ПЕРЕВОД СО СТАРОИТАЛЬЯНСКОГО ЯЗЫКА СЧЕТА PRATO, AS, D. 362, C. 344R(2) «ПРОДАЖА ЛАКА» **ТАБЛИЦА 8**

Продажа нашего лака как на противоположной странице	
1 маленькая бочка лака, взятая из другой поставки, записанная в этой книге по ошибке, была продана <i>Cristofano de'Ricci</i> 12 июня через 3 месяца, как в этой книге, и мы полагаем, что она должна дать на с. 347	<i>f. 26 s. 14 d. 7</i>
Что осталось от этого лака – это 5 небольших баррелей в Генуе в руках наших партнеров, и мы оцениваем их стоимость в <i>f. 42 s. 1 d. 7</i> в новой учетной записи, как в этой книге Франческо и Манно должны дать на с. 156	<i>f. 42 s. 1 d. 7</i>
<i>f. 68 s. 16 d. 2</i>	

алгоритм вывода конечного сальдо на счетах «Покупки и продажи товаров», когда при закрытии счета партия товара не была продана полностью.

Таким образом, учетную систему Первого предприятия Ф. Датини в Пизе (1383–1386 годы) следует отнести к учетным системам двойной записи, поскольку все объекты учета регистрируются на счетах с двумя секциями (дебет и кредит), несмотря на то, что операционно-результатные счета и операционно-накопительные счета по-прежнему велись на счетах в форме параграфа. Все хозяйственные факты отражаются на счетах методом двойной записи.

Следующим этапом развития системы стал переход к двойной бухгалтерии, когда в 1392 году был сформирован счет «Прибыли и убытки», а в 1394-м осуществлена контрольная функция за счет построения Пробного баланса, размещенного внутри Главной книги. Каждая позиция Пробного баланса содержала информацию о местонахождении счета в старой

(закрываемой) Главной книге и в новой (открываемой) Главной книге.

Все это стало реальным не только за счет роста профессионализма бухгалтера, но и первую очередь за счет возникших новых требований, предъявляемым к бухгалтерии в условиях перехода от единоличных предприятий к партнерству, когда возникла необходимость в периодическом выявлении финансового результата и его распределении. Если в Первом предприятии собственник не настаивал на закрытии всех счетов «Покупки и продажи товаров» даже после закрытия предприятия, то в компаниях появился специальный алгоритм выявления конечного сальдо методами инвентаризации и оценки по себестоимости. Это позволило выявить операционный результат только по реально проданной части партии товара, а в новую Главную книгу перенести себестоимость остатка партии товара.

За 1394 годом можно признать и более высокий этап развития бухгалтерии – бухгалтерская информационная система. В этот период зародилась

почтовая финансовая (балансовая) отчетность, представляемая территориальноудаленному собственнику, что, конечно, является направлением отдельного исследования.

Авторы выражают надежду, что предложенная вниманию исследователей бумага подтвердит целесообразность дальнейших архивных исследований.

Первичные

1. Archivio di Stato di Prato, Prato, AS, D., Fondaco di Pisa, Company Francesco di Marco Datini e Manno d'Albizo Degli Agli, Libro Grande, 1383–1408, № 357.
2. Archivio di Stato di Prato, Prato, AS, D., Fondaco di Pisa, Azienda individuale Di Francesco Di Marco Datini, Libri contabili, Libro Grande, 1384–11385, № 358.
3. Archivio di Stato di Prato, Prato, AS, D., Fondaco di Pisa, Azienda individuale Di Francesco Di Marco Datini, Libri contabili, Memoriale, 1383–1383, № 366.
4. Archivio di Stato di Prato, Prato, AS, D., Fondaco di Pisa, Azienda individuale Di Francesco Di Marco Datini, Libri contabili, Libro di Mercanzie, 1384–1386, № 377.

Вторичные

5. Де Рувер, Р. Как возникла двойная бухгалтерия. – М.: Госфиниздат, 1958.
6. Antonelli, V and Sargiacomo, M. (2015). Alberto Ceccherelli (1885–1958): pioneer in the history of accounting practice and leader in international dissemination. *Accounting History Review*, vol. 25, no. 2 pp. 121–144.
7. Bellini, A. (1948). Gerolamo Cardano e il suo tempo (sec. XVI), in «Rivista italiana di Ragioneria», ser. 2, 41, no. 11–12, pp. 237–238.
8. Bensa, E. (1923). Francesco di Marco Datini: discorso detto nell'Aula maggiore del Comune di Prato il dì 21 agosto 1910. Genova, Arti Grafiche Caimo & C.
9. Bensa, E. (1925). Le forme primitive della polizza di carico : ricerche storiche con documenti inediti/ Genova: Caimo.
10. Bensa, E. (1928). Francesco di Marco da Prato. Notizie, e documenti sulla mercatura italiana del secolo XI, Treves, Milano.
11. Besta, F. (1909). La Ragioneria, 2nd Edition (In 3 Volumes), Facsimile Reprint, 2007, Rome: Rirea.
12. Carradori, A. (1897). Francesco di Marco Datini, mercante pratese del secolo XIV, rec. da A. Zanelli in «Rivista storica italiana», XIV, 1897, pp. 374–375.
13. Castellani, A. (1952). Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento. T. 2. The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299–1300, is transcribed, almost entire. Firenze.
14. Ceccherelli, A. (1910). Le scritture commerciali nelle antiche aziende fiorentine. Firenze: Lastrucci.
15. Ceccherelli, A. (1913). I libri di mercatura della Banca Medici e l'applicazione della partita doppia a Firenze nel secolo decimoquarto. Firenze: Bemporad.
16. Ceccherelli, A. (1914b). Le funzioni contabili e giuridiche del bilancio delle società medievali (Continuazione e fine). *Rivista Italiana di Ragioneria* 14 (10): 436–44.
17. Ceccherelli, A. (1914a). Le funzioni contabili e giuridiche del bilancio delle società medievali. *Rivista Italiana di Ragioneria* 14 (8): 371–378.
18. Ceccherelli, A. (1938). Intorno ad alcuni antichi libri di conti. *Rivista Italiana di Ragioneria* 38 (3–4).
19. Ceccherelli, A. (1939). Il linguaggio dei bilanci. Formazione e interpretazione dei bilanci commerciali. Firenze: Le Monnier.
20. Corsani, G. (1922). I fondaci e i banchi di un mercante pratese del Trecento. Contributo alla storia della ragioneria e del commercio. Da lettere e documenti inediti, La Tipografica, Prato.
21. Datini Francesco di Marco: the man the merchant, (2010), edited by Giampiero Nigro, Fondazione Istituto internazionale di storia economica F. Datini Prato, Firenze, Firenze University Press.
22. De Roover, R. (1937). Aux origines d'une technique intellectuelle: La formation et expansion de la comptabilité à partie double. *Annales D'Histoire Économique Et Sociale* 9: 171–193, 270–298.
23. De Roover, R. (1938). Characteristics of Bookkeeping Before Paciolo, *The Accounting Review*, June, pp.144–49.
24. De Roover, R. (1956). The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants, *Studies in the History of Accounting*. London: 114–174.
25. De Roover, R. (1958). The Story of the Alberti Company of Florence, 1302–1348, as Revealed) in its Account Books. *Business History Review*, 32(1), 14–59.
26. Del Lungo, I. (1897). Francesco di Marco Datini mercante e benefattore, Giacchetti, Prato.
27. Guasti, C. (1880). Lettere di un notaro ad un mercante del sec. XIV, con altre lettere e documenti, Firenze, Le Monnier.
28. Goldthwaite, R. (2015). «The Practice and Culture of Accounting in Renaissance Florence», *Enterprise & Society*, vol. 16, no. 3, Sept. 2015, pp. 611–647.
29. Gurskaya, M., Kuter, M., Musaelyan, A. and Papakchian, A. (2016). Specific Features of Depreciation Accounting at the End of the 12th – Early 13th Centuries, 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016).
30. Hoskin, K. and Macve, R. (1986). Accounting and the examination: a genealogy of disciplinary power. *Accounting, Organizations and Society*, 11(2): 105–136.
31. Hoskin, K. and Macve, R. (1988). «The Genesis of Accountability: the West Point Connections», *Accounting, Organizations and Society*, 13(1): 37–73.
32. Hyde, J. (1979). Some Uses of Literacy in Venice and Florence in the Thirteenth and Fourteenth Centuries. *Transactions of the Royal Historical Society*. London, vol. 29, pp. 109–128.
33. Jouanique, P. (1996). Three medieval merchants: Francesco di Marco Datini, Jacques Coeur and Benedetto Cotrugli / *Accounting, Business & Financial History* 6 (3): 261–75.
34. Kuter, M., Gurskaya, M., Andreenkova, A. and Bagdasaryan, R. (2017). «The early practices of financial statements formation in Medieval Italy», *The Accounting Historians Journal*, vol. 44 (2).
35. Kuter, M.I., Gurskaya, M.M. and Sidiropulo, O.A. (2013). «The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results», *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Feb. 2013, vol. 9, no. 2: 212–229.
36. Kuter, M., Gurskaya, M., Bagdasarian, R. and Andreenkova, A. (2016a). Depreciation Accounting in Francesco Datini's Companies. 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016).
37. Kuter, M., Gurskaya, M. and Marinoni, M-A. (2016b). A single algorithm for financial result calculation before application of double entry bookkeeping (by example of the companies of Alberti, Datini and Jacques Savary's work (1675), In *Proceedings of the World Congress of Accounting Historians* (June 24–28). Pescara, Italy: WCAH.
38. Kuter, M. and Gurskaya, M. (2018). «The unity of the early practices of financial result formation: the cases of Alberti's, Datini's, and Savary's works» (1675), *Théorie comptable et sciences économiques du xve au xxie siècle: Mélanges en l'honneur du Professeur Jean-Guy Degos*. L' Harmattan, Paris, pp. 145–179.
39. Lane, F.C. (1977). Double Entry Bookkeeping and Resident Merchants. *Journal of European Economic History* 6, p. 177–191.
40. Lee, G.A. (1977). «The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299–1300», *The Accountings Historians Journal*, vol. 4, no. 2: 79–95.

41. Littleton, A.C. (1966). *Accounting evolution to 1900*, New York: Russel & Russel.
42. Livi G. (1910). *Dall'Archivio di Francesco Datini mercante pratese*, F. Lumachi, Firenze.
43. Martinelli A. (1974). *The Origination and evolution of double entry bookkeeping to 1440*. ProQuest Dissertations & Theses Global pg. n/a.
44. Melis, F. (1950). *Storia della Ragioneria*. Bologna: Cesare Zuffi, 872 p.
45. Melis, F. (1953). *Nell'Archivio Datini di Prato. La documentazione più remota del giornale a partita doppia (1403)*, in «Archivio Storico Pratese», XXIX, 1953, pp. 3–24.
46. Melis, F. (1954^a). *L'archivio di un mercante e banchiere trecentesco: Francesco di Marco Datini da Prato*, in «Moneta e Credito», 7 (25): 60–69.
47. Melis, F. (1954b). *The Archives of a Fourteenth Century Merchant and Banker: Francesco di Marco Datini of Prato*, in «Banca Nazionale del lavoro Quarterly Review», VII, pp. 87–96.
48. Melis, F. (1962). *Aspetti della vita economica medievale (studi nell'archivio Datini di Prato)*, Siena: Monte dei Paschi di Siena.
49. Melis, F. (1972). *Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI*, Leo S. Olschki, Firenze, 752 p.
50. Nicastro, S. (1914). *L'Archivio di Francesco di Francesco di Marco Datini in Prato*, Rocca S. Casciano, L. Cappelli.
51. Origo, I. (1957). *The Merchant of Prato, Francesco di Marco Datini*, London, J. Cape.
52. Sangster A. (2015). *The genesis of double entry bookkeeping*. *The Accounting Review*, 91(1), 299–315.
53. Sangster, A., Kuter, M., Gurskaya, M. and Andreenkova, A. (2017). «The Determination of Profit in Medieval Times», *Information Technology Science*, Springer.
54. Sargiacomo, M., Servalli, S. and Andrei, P. (2012). «Fabio Besta: Accounting Thinker and Accounting History Pioneer», *Accounting History Review* 22 (3): 249–267.
55. Savary, J. (1993). *Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ... et l'application des ordonnances chez Louis Billaire...; avec le privilège du ROY (Reproduction en fac similé de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, Allemagne)*.
56. Zerbi, T. (1936). *Il Mastro a Partita Doppia di. Un' Azienda Mercantile del Trecento*, Como: E. Cavalieri.
57. Zerbi, T. (1952). *Le Origini della partita doppia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV*, Milan: Marzorati.

Дата подачі рукописи: 26.10.2017