

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

ГІСТОРЫЯ ДВАЙНОГА ЗАПІСУ (ЧАСТКА 2)

*д-р экан. навук, праф. М.І. КУТАР; канд. экан. навук, дац. М.М. ГУРСКАЯ; К.М. КУТАР
(Кубанскі дзяржаўны ўніверсітэт, Краснадар)*

Даследуюцца гісторыя падвойнай бухгалтэрыі. Аналізуюцца першыя архіўныя даследаванні па замежных і расійскіх літаратурных крыніцах (у першую чаргу, працы Ф. Беста і яго вучняў, А.С. Літтона, Р. дэ Рувера, Ф. Меліса, Б. Ямі). Прыведзена бухгалтарская тэрміналогія ў яе гістарычным развіцці. Упершыню вылучаны самастойны этап узнікнення двайнога запісу – сістэма двайнога запісу, які доўжыўся каля паўтара стагоддзя (з сярэдзіны XIII і да канца XIV ст.). Паказана роля рахунку ўласнага капіталу ў станаўленні падвойнай бухгалтэрыі. Пазначана роля балансу вынікаў. Разгледжаны правілы і пастулаты падвойнага запісу і падвойнай бухгалтэрыі; абавязковыя атрыбуты падвойнай бухгалтэрыі: падвойны запіс; баланс рахунку; рахунак ўласнага капіталу; баланс вынікаў; баланс рахункаў. Прадэманстраваны сапраўдныя рахункі першых гандлёвых кніг, арганізаваных метадам падвойнага запісу.

Динамичная структура рахункаў і баланс рахунку. Нягледзячы на істотныя памеры лістоў паперы, на якіх размяшчаліся бухгалтарскія рахункі, на адным фармаце змяшчалася, як правіла, не больш за 30 – 40 запісаў. Уліковы цыкл часам доўжыўся некалькі гадоў. Адпаведна, аднаго “стандартнага” ліста ці развароту (фолія) было недастаткова для адлюстравання на рахунку ўсіх гаспадарчых фактаў. Рашэнне праблемы прывяло да паняцця *дынамічнай структуры рахункаў*. У тых выпадках, калі адзін з бакоў рахунку (“Dare” ці “Avere”) быў цалкам запоўнены запісамі, па кожным баку рахунку падлічваецца “рабочая сума”. Далей кожны рахунак балансуецца, г. зн. да найменшай рабочай сумы дадаецца “сальда” (розніца паміж працоўнымі сумамі), якое пераносіцца на новы рахунак на вольнае месца ў кнізе за апошнім запісаным рахункам. Калі сальда “да пераносу” запісвалася ў “Dare”, то на новым рахунку сальда “пасля пераносу” змяшчалася ў “Avere”, і наадварот. Такім чынам, закрыццё рахункаў і перанос сальда на новы рахунак ажыццяўляўся метадам двайнога запісу: роўнавялікія сумы запісваліся ў дэбет і крэдыт двух рахункаў.

На малюнку 4 прадстаўлена звязка, якая складаецца з двух рахункаў (Prato, AS, D, № 357, ст. 235V-236R і Prato, AS, D, № 357, ст. 319V-320R). Абодва рахункі належаць партнёру Даціні Аброджыя Біне. Уліковы цыкл на фарбавальнай фабрыцы ў Пізе доўжыўся 3 гады. Першы рахунак быў адкрыты напачатку 1384 года. Да сярэдзіны наступнага года (1385 г.) бок рахунку “Dare” дэбітора Біне быў цалкам спісаны, а на баку “Avere” заставалася вольнае месца для запісаў.

У гэтай сітуацыі, як і ў іншых падобных выпадках, бухгалтар фарбавальнай фабрыкі падлічыў рабочыя сумы па кожным з бакоў:

- на баку “Dare” вынік склаў 4318 фіёрыні 10 сольдзі 9 дынараў;
- на баку “Avere” – 1472 фіёрыні 0 сольдзі 11 дынараў.

Заўважым, што рабочую суму левага боку (1472.0.9) бухгалтар не запісаў на рахунку, а пакінуў ці на чарнавіку, ці абацы. Гэта вельмі важная дэталю, якая поўнасьцю абвяргае сцвярджэнне некаторых, выбачайце за выраз, “навукоўцаў, для якіх не існуе аўтарытэтаў”, упэўненых, што “першапачаткова выпрабавальны баланс быў адваротным”. Такого не магло быць апырэры, бо бухгалтар не толькі не назапашваў рабочыя сумы “слабага боку”, але нават не фіксаваў іх на рахунку. Далей бухгалтар падлічыў сальда да пераносу з рахунку на рахунак – 2846 фіёрыні 9 сольдзі 10 дынараў, якое запісаў “на слабы бок” у калонку для сум, ці, як казалі, “пад лірамі” (у нашым выпадку “пад фіёрыні”). І далей, паўтарыў рабочую суму “моцнага” боку. Зараз абодва бакі рахунку былі збалансаваны, гэта значыць быў дасягнуты баланс закрываемага рахунку Біне на фолія Prato, AS, D, № 357, ст. 235V-236R. Наступная задача зводзілася да пошуку вольнага месца для адкрыцця прадаўжэння рахунку Біне. Першым вольным разваротам з’явілася фолія Prato, AS, D, № 357, ст. 319V-320R, куды ён і запісаў сальда пасля пераносу ў 2846 фіёрыні 9 сольдзі 10 дынараў. Пры гэтым не забыўшы паказаць спасылкі карэспандуючых запісаў. На новым рахунку Біне (AS, D, № 357, ст. 319V) бухгалтар запісаў адрас фолія, з якога ажыццёўлены перанос сальда (Prato, AS, D, № 357, ст. 236R), а на старым рахунку адрас рахунку прадаўжэння.

“Запавет двайнога запісу” быў выкананы не толькі для карэспандэнцый, якія характарызуюць наступствы адбыўшыхся гаспадарчых фактаў, але і пры закрыцці рахункаў у сярэдзіне Галоўнай кнігі.

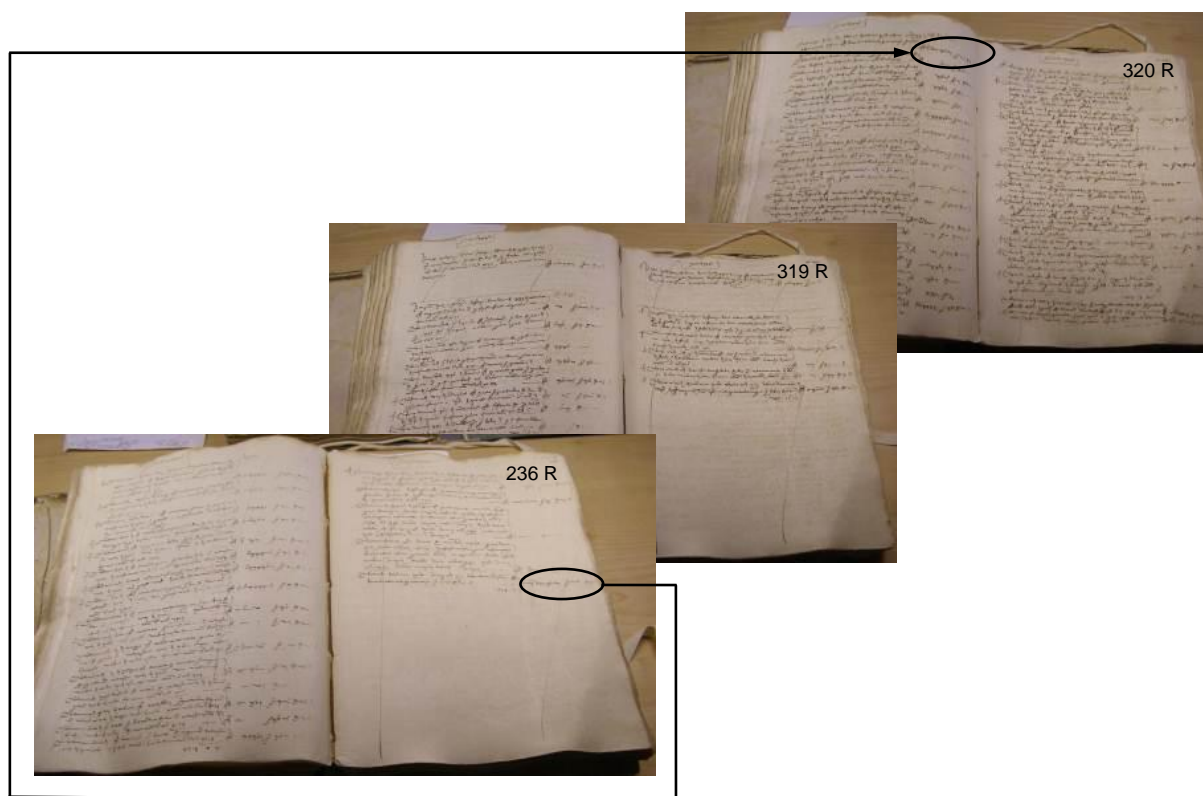
Па кожным фолія на схеме прыведзены:

- 1) год адкрыцця рахунку;
- 2) колькасць запісаў на баку “Dare”;
- 3) колькасць запісаў на баку “Avere”;

- 4) уваходнае сальда па “Dare”;
- 5) нета-сума абаротаў (без уваходнага сальда і сальда да пераносу) па “Dare”;
- 6) нета-сума абаротаў па “Avere”;
- 7) выходнае сальда (да пераносу).

Толькі ў 1384 годзе рахунак пераадкрываўся 4 разы, гэтулькі ж – у 1385 годзе. За 2 гады пакупнік ажыццявіў 110 аперацый набыцця (запісы на баку “Dare”) і толькі 20 аперацый аплаты запазычанасці. Нетта-абарот на баку “Dare” склаў 4258 фіёрыні 13 сольдзі 8 дынараў, а аплата на 6 першых рахунках дасягнула нязначнай сумы ў 249 фіёрыні 17 сольдзі 8 дынараў. І толькі ў канцы 1385 года аплачана 1305 фіёрыні 9 сольдзі 6 дынараў.

Такім чынам, у разліках з дэбіторам утварылася запазычанасць амаль у 3 тыс. фіёрыні, якая ў рамках узаемазалежнасці перанесена на рахунак Prato, AS, D, № 357, ст. 276V-277R.



Мал. 4. Prato, AS, D, № 357, ст. 235V-236R і Prato, AS, D, № 357, ст. 319V-320R

Праз 110 год Л. Пачолі напіша, што “...калі рахунак запоўнены ў дэбеце ці ў крэдыце так, што ўжо няма куды больш упісваць іншыя артыкулы, ты павінен перанесці яго ў канец адразу ж пасля ўсіх іншых рахункаў, не пакідаючы ў Галоўнай кнізе вольнага месца паміж перанесеным рахункам і папярэднімі, у адваротным выпадку гэта лічылася б падробкай... Каб зрабіць гэты перанос, табе трэба выявіць розніцу ў дэбеце ці ў крэдыце і не рабіць запісы ў журнал. ... Усё, што варта зрабіць, гэта дапоўніць розніцу.

Калі на рахунку дэбет большы за крэдыт, ты павінен дадаць розніцу ў крэдыт. ... Неабходна выконваць гэта правіла для ўсіх рахункаў, якія табе трэба перанесці, змяшчаючы іх адразу ж пасля папярэдніх без інтэрвалу, таму што яны павінны адкрывацца ў парадку іх узнікнення па месцы і даце, каб ніхто не мог цябе дакараць” [12, с. 89 – 91].

Такім чынам, на кожным рахунку фарміраваўся баланс рахунку, ці сума абаротаў па дэбеце аднаго рахунку павінна быць роўная суме абаротаў па крэдыце таго ж рахунку (дзе пад абаротам разумеецца сумарнае выражэнне аднаго гаспадарчага факта, які адбыўся). Аднак не варта змешваць паняцце балансу рахунку з паняццем балансу абаротаў рахункаў, што дапускаюць у нашай літаратуры нават вельмі аўтарытэтных навукоўцы.

Неабходна звярнуць увагу, што ў сярэднявечным уліку, як ва ўліковых сістэмах большасці краін сёння, сальда пачатковае (сальда пасля пераносу) уключаецца ў рабочую суму таго боку рахунку, на якім гэта сальда размешчана. Працэдура закрыцця-адкрыцця сярэднявечных рахункаў, разгледжаная на фота-

копіях рэальных рахункаў, прадстаўлена намі ў рабоце [5], а даследаванню вытокаў “сектанцтва” расіян у частцы закрыцця рахункаў прысвечана публікацыя [7].

Узнікненню двойнога запісу на рахунках спрыялі тры моманты:

- неабходнасць адлюстравання наступстваў гаспадарчых фактаў, якія адбыліся і роўнавяліка ўплывалі на два (не больш і не менш) аб’екты ўліку;
- даўняе меркаванне, што гэта прывядзе да істотнага зніжэння памылак: найболей наглядна і кантралюема, калі адна і тая ж сума запісваецца двойчы, чым адзін раз, як у прастай бухгалтэрыі;
- з’яўленне кантрольнага моманту сістэмы: у закрытай кнізе не павінна быць ніводнага незбалансаванага рахунку.

Зараз суму выданага крэдыту было недастаткова запісаць на рахунку дэбітора ў “Dare”, патрабавалася зарэгістраваць яе другі раз на баку “Avere” рахунку ў кнізе “Прыходу і выдатку грошай” (так да XV стагоддзя звалася “Касавая кніга” і адпаведны рахунак).

Даследаванне, якое было праведзена ў архіве Ф. Даціні з кнігамі філіяла ў Пізе за 1386 – 1386 гады, дазволіла звярнуць увагу на наступнае:

- усе запісы ў кнігах вядуцца двойчы, роўнавялікія сумы разносяцца ў дэбет аднаго рахунку і крэдыт іншага рахунку;
- ужывальныя рахункі выяўляюць інтарэсы менеджменту. Яны дазвалялі кантраляваць своечасовы зварот актыўных абавязкаў і пагашэнне пасіўных. На рахунках тавараў выяўляўся вынік ад продажу ў параўнанні выручкі з панесенымі расходамі, кантралявалася грашовая наяўнасць;
- галоўным чынам, пры закрыцці кніг усе рахункі збалансаваны – сума абаротаў па дэбете рахункаў роўная суме абаротаў па крэдыце рахункаў (выконваўся баланс кожнага асобнага рахунку);
- маюць месца намінальныя рахункі, прызначаныя для назапашвання фінансавага выніку (прыбытку ці страты), дыферэнцыяваныя па відах дзейнасці філіяла кампаніі;
- у наяўнасці зборны намінальны эканамічны рахунак, на якім сістэматызуюцца ўсе віды атрыманых прыбыткаў і іншых прыбыткаў і ўсе віды панесеных страт і іншых выдаткаў;
- адсутнічае баланс фінансавых вынікаў, г. зн. не выяўлены агульны фінансавы вынік, а калі б ён быў падведзены, яго б няма куды было пераносіць, бо ў сістэме рахункаў няма рахунку ўласнага капіталу;
- ва ўліковай інфармацыйнай сістэме назіраюцца як малаважныя, так і істотныя памылкі;
- уліковая інфармацыйная сістэма ў цэлым не збалансавана (адсутнічае выпрабавальны баланс – баланс рахункаў).

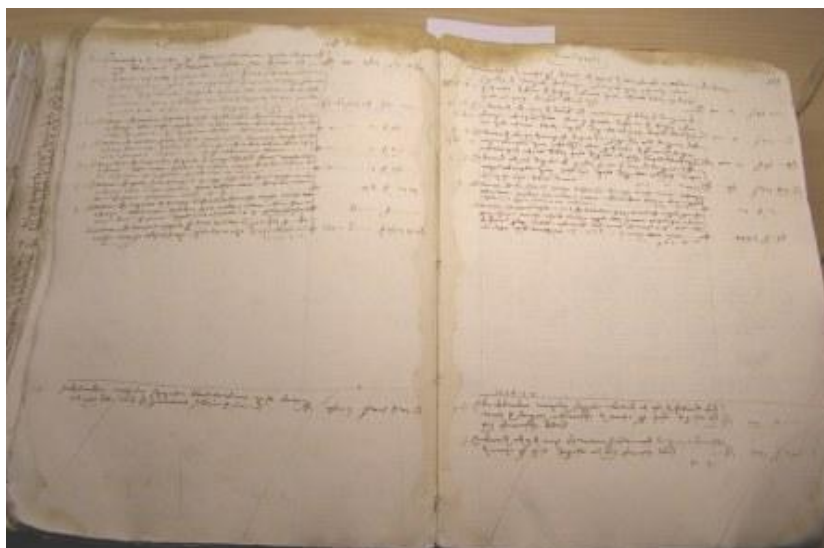
Прыклад, які пацвярджае наяўнасць памылак. Падчас даследавання звернута ўвага на наяўнасць у запісах як неістотных, так і істотных памылак. У свой час з нагоды першых Р. дэ Рувер пісаў: “Праўда, сярэднявечныя балансы не заўсёды збалансаваны з-за памылак рахаўніка, які або не мог зрабіць выверку і карэктаванне невялікіх разыходжанняў, або грэбаваў гэтым. Часта ён лічыў зручнейшым ліквідаваць розніцу паміж дэбетам і крэдытам простым далучэннем яе да прыбытку ці страты. Аднак двойная бухгалтэрыя існуе там, дзе працэс уліку прыводзіць да балансу ў рэгістрах, калі не дапушчана памылак” [15, с. 11 – 12]. Да істотных памылак можна аднесці выпадкі, калі пры закрыцці рахунку сальда да пераносу не пераносілася на іншы рахунак. Пры гэтым сума сальда мела істотнае значэнне (да 70 лір, што пры прыбытку за 3 гады ў 1722 ліры можна лічыць вельмі значнай велічынёй). Прыведзеныя памылкі не ўплывалі на фінансавы вынік, але недакладна адлюстроўвалі кошт маёмасці. Але сустракаюцца памылкі больш грубыя. На малюнку 5 прыведзена копія незбалансаванага рахунку Prato, AS. D. 357, с. 455V – 456R. Як сведчаць наш пераклад рахунку і пабудаваная яго мадэль (мал. 6), сальда да пераносу ў 1258 флорынаў 11 сольдзі 4 дынары фактычна не перанесена на іншы рахунак ці перанесена, але не запісана на аналізуемым рахунку.

Мелі месца і памылкі, якія скажаюць фінансавыя паказчыкі. Да прыкладу, у Мемарыяле на старонцы Prato, AS, D, 367, с. 441V запісана, што сума іншых прыбыткаў у 6 сольдзі пераносіцца на рахунак назапашвання іншых прыбыткаў (Prato, AS, D, 377, с. 51R). Памылкова бухгалтар зрабіў запіс на рахунак назапашвання іншых выдаткаў (Prato, AS, D, 377, с. 52R). Апошняя акалічнасць, кажучы мовай сучаснага падаткаабкладання, дазваляе канстатаваць, што ў 1386 годзе ў філіяле кампаніі Франчэска ды Мазліва Даціні ў Пізе ўтоены прыбытак у памеры 12 сольдзі (золатам).

Як бачым, прычынай большасці памылак служыла адсутнасць кантрольнага сальдавага балансу. А яго з’яўленне апырэры выключалася да пераўтварэння бухгалтэрыі з упраўленчай у фінансава-ўпраўленчую. Адсутнічаў рахунак, які ўвасабляў інтарэсы ўласніка. Праўда, ведаючы ўкладзены капітал і маючы фінансавы вынік – прырашчэнне ці праяданне капіталу, уласнік мог элементарна разлічыць велічыню капіталу з улікам рэінвеставання і без наяўнасці спецыяльнага рахунку ўласнага капіталу. Такім чынам, роля рахунку капіталу складаецца не толькі ў разліку значэння доляў уласнікаў, але і ў балансаванні сістэмы, наданні ёй трываласці, самарэгулявання.

Усё сказанае вышэй адносіцца да этапу бухгалтарскай гісторыі, які намі названы этапам зараджэння двойнога запісу.

Як піша Меліс, “прышоў час новага рахунку, які быў важны сваім дасканалым выкананнем. І ніякі іншы тып рахунку не мог яго замяніць. Гаспадарка “вынайшла” дасканалы сродак, каб забяспечваць сябе звесткамі, якія паступалі праз кожную з чатырох аперацый з капіталам, і высвятляць, які магчымы вынік, пасродкам алгебраічных маніпуляцый са мноствам пазітыўных складнікаў (у рамках артыкулаў “даць”, “купляем” і “ад...”) і з адмоўнымі складнікамі (тыпу “мець”, “прадаём” і “каму”), што фігуруюць у рахунках. Відавочна, што праз гэтыя аперацыі, незалежна ад прыроды інвестыцый, гаспадарка жадала разумнага павелічэння аб’ёму свайго капіталу. Празмеру разрастаючыся, гаспадарка выяўляла цяжасці ў кіраванні. Аднак, аб’ектыўна даследуючы да дробязяў розныя ўмовы, пасродкам развітай бухгалтэрыі атрымоўваецца вярнуць капітал з прыростам” [29, с. 52].



Мал. 5. Фотаздымак незбалансаванага рахунку: Prato, AS. D. 357, с. 455V – 456R

Д	357, с. 277R	К	Д	357, с. 455V—456R	К	Д	357, с. 448 V	К
				317.3.8	102.15.0		102.15.0	
Д	357, с. 360R	К		179.10.0	102.12.0	Д	357, с. 448 V	К
				179.10.0	102.12.0		102.12.0	
Д	357, с. 464R	К		102.15.0	202.15.0	Д	357, с. 458 V	К
				102.15.0	202.15.0		202.15.0	
				102.2.0	102.2.0	Д	357, с. 457 V	К
				202.15.0	15.8.10		15.8.10	
...				15.8.10	15.8.10	Д	357, с. 276 V	К
				50.0.0	6.6.0		6.6.0	
				...	32.15.0	Д	357, с. 375 V	К
				750.17.9	32.15.0		32.15.0	
					1721.3.2			
					462.11.10			
					1258.11.4			

Мал. 6. Несбалансаваны рахунак: Prato, AS. D. 357, с. 455V – 456R

Гадоў прыкладна нямногім больш за 600 назад, у гандлёвых кнігах з’яўляюцца рахункі, незаўважныя пры павярхоўным назіранні. Гаворка ідзе, па-ранейшаму, пра персанальныя рахункі, але якія (а ў гэтым і складаецца іх навізна) адкрываюцца як бы на адну асобу, але гэта асоба – асоба калектыўнага ўласніка. Як паказвае Ф. Меліс, да прыкладу, “Джота з Перуджы і кампаньёны павінны мець...”, ці “яны павінны даць” [29, с. 52].

У кнігах Перуцы, апублікаваных Сапору ў 1934 годзе (пра якія і дагэтуль можна спрачацца адносна наяўнасці ў іх поўнага двойнога запісу), сказана: “Якопа Джыраламі і Піліпа Карбізі павінны мець...”

ці “павінны даць” [36]. Але можна сустрэць які-небудзь рахунак без імёнаў кампаньёнаў: “кампаньёны павінны мець...”, і да т.п. Такія гаспадаркі з’яўляюцца калектыўнымі – “кампаніямі”. Асоба, прадстаўленая на згаданых рахунках, і з’яўляецца таварыствам партнёраў (кампаньёнаў), створаным на сацыяльнай падставе.

Менавіта да гэтага часу адносіцца размежаванне двух асоб. Адна асоба – гэта калектыў кампаньёнаў, якія заснавалі гаспадарку. Іншыя – гэта гаспадарка, якую гэтыя кампаньёны стварылі. Пры гэтым кампаньёны, уладальнікі гаспадаркі, нароўні з іншымі юрыдычнымі і фізічнымі асобамі могуць быць крэдытарамі і дэбітарамі заснаванай імі гаспадаркі, а заснаваная імі гаспадарка ў сваю чаргу можа быць дэбітарам ці крэдытарам сваіх гаспадароў.

Такім чынам, прыйшоў час зусім новага рахунку, рахунку, які адлюстроўвае не рух грошай ці наяўнасць і зварот актыўных і пасіўных абавязкаў, не куплі і продажу тавараў ці створанай гаспадаркай прадукцыі, не наяўнасць абсталявання для вытворчасці прадукцыі ці продажу тавараў, а адмысловага рахунку, які канцэнтравана ў адным месцы ўвесь гэты рух і дазваляў адлюстравіць адносіны паміж кампаньёнамі – тымі, хто даручыў гаспадарцы маёмасць для дасягнення пэўных мэт, з аднаго боку, і адасобленым ад гэтых уладальнікаў “іншым” асобам (самім гаспадаркам), з іншага боку.

У момант стварэння гаспадаркі кампаньёны павінны “мець” ад згаданай асобы суму, званую “согро”, а яны ў сваю чаргу павінны “даць” гэту суму (маёмасць) гэтаму ўтварэнню. Пры прыёме новых кампаньёнаў з’яўляюцца аналагічныя запісы пад знакам “мець”; у той час як пры выключэнні якога-небудзь кампаньёна запісы былі процілеглага сэнсу – “даць”. Адпаведна, розніца паміж агульнай сумай у “мець” і ў “даць” і ёсць аб’ём капіталу, які інвеставаўся кампаньёнамі.

Калі пры простае бухгалтэрыі фінансавы вынік адлюстроўваўся ў дадатковым прытоку ці адтоку грашовых сродкаў, але яго агульнае сумарнае значэнне нідзе не адлюстроўвалася і не фігуравала, то зараз (са з’яўленнем рахунку капіталу) усе здзелкі з крэдытамі (выдадзенымі і атрыманымі), таварамі прададзенымі, іншымі фінансавымі аперацыямі павінны замыкацца на рахунак “согро”. Як пісаў з гэтай нагоды Ф. Меліс: “... кампаніі павінны “мець” з кожнага прыросту капіталу ў працэсе асобных аперацый: з прыбыткаў актыву, з дысконту актыву, з прыбытку продажу тавараў, з прыбытку ад біржавых аперацый, з арэнднага актыву, і г.д. І яны (кампаніі) павінны “даць” працэнты з пасіву, за конт пасіву, за страты пры продажу тавараў, за пройгрыш у біржавых аперацыях, за стратную арэнду, за “сілкаванне і напоі” ці “хатнія выдаткі”, за любыя выдаткі на зароботныя платы і дапамогу звольненым службоўцам і г.д. Такім чынам, у разгледжаным выпадку алгебраічная сума каштоўнасцяў, запісаных у артыкулах “мець” і “даць”, паказала б або прырост, або памяншэнне капіталу ў цэлым, пры гэтым не разглядаючы рэальныя састаўляючыя: крэдыты, тавары, абсталяванне і грошы. Мы павінны ўсведамляць, што першапачатковыя рахункі (крэдыты, тавары, абсталяванне і грошы) зараз сапраўды ўяўляюць сабой агульны аб’ём капіталу” [29, с. 53].

Такім чынам, маецца дзве пазіцыі рахункаў. Першая ўключае чатыры групы рахункаў:

- рахункі дэбітараў і рахункі крэдытараў, якія адкрываюцца на кожную фізічную ці юрыдычную асобу, якая мае з гаспадаркай эканамічныя сувязі;
- рахункі тавараў, што адкрываюцца на кожную партыю тавараў і на партыі, якія закрыты да поўнага распродажу;
- рахункі абсталявання, якія, як правіла, уяўляюць разгорнуты інвентарны вопіс;
- рахунак грошай, які часта называюць як рахунак прыходу і выдатку грашовых сродкаў, адпаведна разгорнуты на прыходы і выдаткі, ці складзены ў слупок.

Гэтыя рахункі неабходны гаспадарцы для кіравання, а з фінансавага пункту гледжання сумарна яны ўяўляюць велічыню капіталу.

Іншая пазіцыя прадстаўлена рахункам кампаньёнаў, дзе капітал разглядаецца як адзіная сума.

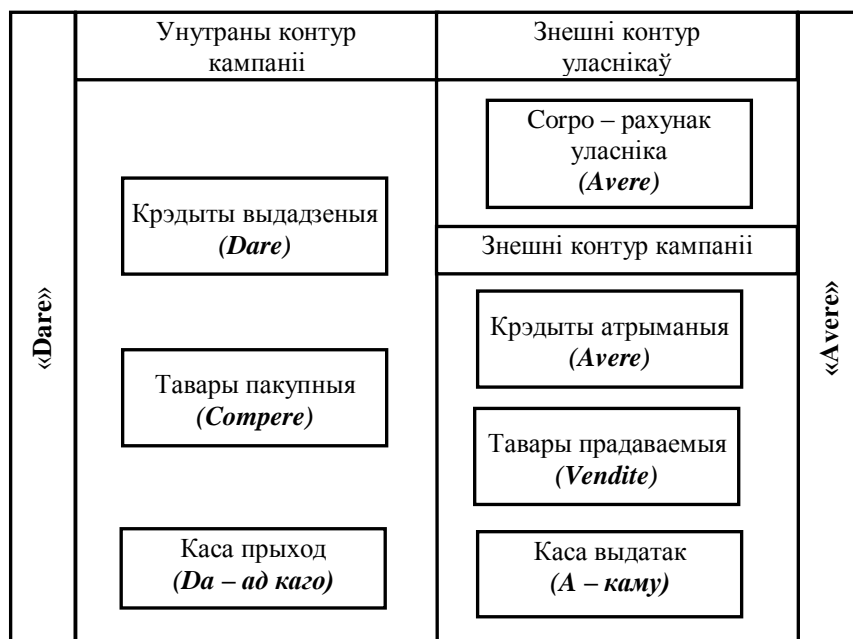
Паміж рахункамі дзвюх пазіцый павінна быць раўнавага, гэта значыць калі пры адлюстраванні гаспадарчых аперацый на рахунках першай пазіцыі і пры іх закрыцці па завяршэнні гэтай аперацыі ці любой іншай здзелкі ўтварыцца перавышэнне паміж выніковымі сумаі, напрыклад, “даць” і “мець”, то розніца якая ўтварылася, павінна быць адлюстравана на рахунку другой пазіцыі (кампаньёнаў). Пры гэтым павінна ўлічвацца як падвышэнне пачатковых вынікаў, так і іх памяншэнне.

Зараз кіраўнікі гаспадарак улічвалі капітал двойчы: назіралі за наступствамі адбыўшыхся гаспадарчых фактаў, адлюстраваных на рахунках першай пазіцыі, гэта значыць рахунках гаспадаркі, прадстаўленых чатырма групамі, і на рахунках другой пазіцыі – рахунках кампаньёнаў. Што тычыцца апошніх, то іх цікавіў толькі капітал у цэлым. Схематычна навіна прыведзена на малюнку 7.

Сёння не цішэе спрэчка, дзе ўзнікла двойная бухгалтэрыя: у Генуі, Фларэнцыі, Венецыі, Мілане, іншых месцах сярэднявечнай Італіі ці нават у зусім іншай частцы зямнога шара? Ні ў працах Ф. Меліса, Рувэра, на жаль, ні ў працах іншых аўтараў намі не сустрэта згаданне пра першапачатковае ўжыванне рахункаў капіталу, не паказаны ні кампанія, ні час гэтай падзеі. Нашы ўласныя даследаванні да цяперашняга часу таксама не прывялі да поспеху. Вывучэнне рахункаў Генуэзскай камуны за 1340 год не дало і

не магло даць станоўчага выніку, бо ў гэтым выпадку меў месца муніцыпальны ўлік, арыентаваны на ўлік прыбыткаў і выдаткаў горада.

Перш чым паспрабаваць даць адказ на гэтае пытанне, варта сцвярдзальна заявіць: прэтэнзіі кніг Генуэзскай камуны (1340), кніг сям’і Перуцы (1335 – 1343), філіяла кампаніі Даціні ў Пізе (1383 – 1386) і шэрага іншых прэтэндэнтаў з Фларэнцыі, Венецыі ці Мілана не правамерныя. Усе згаданыя прэтэндэнты рамантычна ўвасабляюць асобны перыяд у гісторыі развіцця бухгалтарскага ўліку, этап спроб і памылак, этап пошуку і сцвярджэння, які можна ахарактарызаваць як перыяд узнікнення і развіцця двойнога запісу. Гэты перыяд можна разглядаць як самастойны этап, прамежкавы паміж простага і двойнога бухгалтэрыя.



Мал. 7. Пераўтвораная сістэма рахункаў

У рабоце не ставілася мэта назваць першынец праўдзівай паўнаважнаскай двойнога бухгалтэрыі. Хутчэй за ўсё, гэта адбылося за стагоддзе да найвялікшай працы Пачолі, на пераходзе стагоддзяў. Адносна кніг Даціні, гэта можна распаўсюдзіць на філіялы кампаніі Даціні ў Барселоне (справаздачнасць на 31 студзеня 1399 г.) і Авіньёне (справаздачнасць на канец 1410 г.).

Баланс фінансавых вынікаў. Разважаючы пра рахунак уласнага капіталу і выпрабавальны баланс, не варта, аднак, выпускаць з-пад увагі ролю кнігі “Рахункі прыбыткаў і страт”. Як пісаў А.С. Літлон: “Магчыма, не дуальнасць формы, а баланс вынікаў з’яўляецца асноўным прынцыпам двойнога бухгалтэрыі... Поўнае забеспячэнне табулярнай фінансавай інфармацыяй, якая змяшчае ўсе неабходныя дадзеныя і распаўсюджанае ў шматлікіх буйных кампаніях, якое зараз дасягаецца двойнога бухгалтэрыяй не без свядомага выкарыстання роўнасці вынікаў і дуальнасці справаздачнай формы” [24, с. 25].

Баланс рахунку мае на ўвазе роўнасць абаротаў па дэбете і крэдыце кожнага рахунку. Не з’яўляецца выключэннем рахунак прыбыткаў і страт.

Што мы бачым у бухгалтарскіх кнігах філіяла кампаніі Даціні ў Пізе ў 1386 годзе?

Паколькі ў бухгалтарскай сістэме Даціні рахунак капіталу адсутнічаў, вяршыняй уліку выступаў эканамічны рахунак, які на шасці лістах збіраў вынікі ўсіх прызнаных прыбыткаў і іншых даходаў, а таксама страт і іншых выдаткаў. Прыбыткі і страты размяшчаліся на паралельных лістах кнігі Prato, AS, D, № 377, carta 73V і carta 74R; carta 74V і carta 75R, carta 75V і carta 76R.

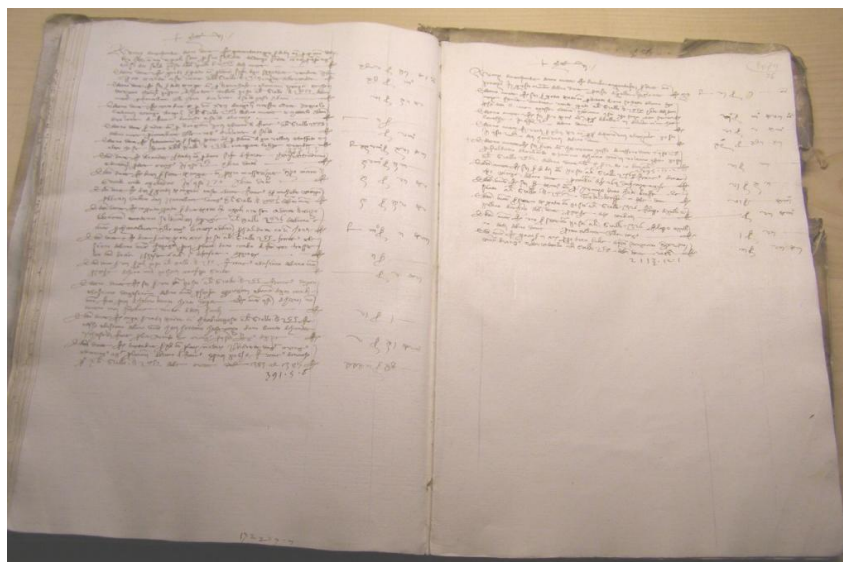
На малюнку 8 прадстаўлена схема ўвязкі балансуючых паказчыкаў на рахунак “Прыбыткі і страты”. На першым рахунку дынамічнага ланцужка Prato, AS, D, № 377, с. 73V – 74R рабочая сума рахунку па дэбете складала 10636 фіёрыні 0 сольдзі 9 дынараў, а рабочая сума па крэдыце – 13129 фіёрыні 18 сольдзі 3 дынары. Балансуючая розніца – сальда ў 2493 фіёрыні 17 сольдзі 6 дынараў – запісана на слабы бок рахунку (дэбет) і перанесена ў крэдыт рахунку Prato, AS, D, № 377, с. 73V – 74R. У выніку сальдзіравання на кожным баку рахунку сума абаротаў складала 13129 фіёрыні 18 сольдзі 3 дынары. Рахунак Prato, AS, D, № 377, с. 73V – 74R збалансаваны закрыты.

Д 377, с. 73V—74R К		Д 377, с. 74V—75R К		Д 377, с. 75V—76R К	
...	2493.17.6	...	2056.2.0
2493.17.6	...	2056.2.0
13129.18.3	13129.18.3	2517.1.8	2517.1.8	319.5.5	2113.12.1

Мал. 8. Схема ўвязкі балансуемых паказчыкаў на рахунку “Прыбыткі і страты”

Аналагічная карціна назіраецца на рахунку Prato, AS, D, № 377, с. 74V – 75R. Сальда ў 2056 фіёрыні 2 сольдзі (да роўнасці сум абаротаў у 2517 фіёрыні 1 сольдзі 8 дынараў) перанесена ў крэдыт рахунку Prato, AS, D, № 377, с. 75V – 76R.

На малюнку 9 прыведзена фотакопія заключнага фрагмента рахунку “Прыбыткі і страты” (Prato, AS, D, № 377, с. 75V – 76R).



Мал. 9. Фотаздымак заключнага фрагмента рахунку “Прыбыткі і страты”: Prato, AS, D. 377, с. 75V – 76R

Як відаць на фота і схеме ўвязкі балансуемых паказчыкаў, на рахунку маецца пачатковае крэдытовае сальда ў 2056 фіёрыні 2 сольдзі, падлічаны сумы абаротаў (па дэбеце ў 319 фіёрыні 5 сольдзі 5 дынараў, па крэдыце – 2113 фіёрыні 12 сольдзі 1 дынар). Аднак канчатковае сальда (да пераносу) у суме 1722 фіёрыні 7 сольдзі, 7 дынараў не выяўлена, бо адсутнічае рахунак (уласнага капіталу), на які варта было б перанесці канчатковы фінансавы вынік (прыбытак, які неабходна капіталізаваць).

Прыведзены прыклад наглядна ілюструе адрозненне паміж этапам узнікнення двайнога запісу і двайной бухгалтэрыяй. Дзякуючы старанням прафесара Анжэлы Арландзі і прафесара Жампьера Нігра нам удалося адшукаць у архіве Ф. Даціні рахунак “Прыбыткі і страты” і аналітычны выпрабавальны баланс на 31 студзеня 1399 года філіяла кампаніі ў Барселоне, той самы баланс, пра які ў 1956 годзе пісаў Р. дэ Рувэр [33]. Аказваецца, да нас, акрамя Рувэра, яго вывучаў толькі Федэрыга Меліс.

Тут, вядома, рахунак фінансавага выніку збалансаваны, сальда перанесена на рахунак капіталу, выпрабавальны баланс завяршыў уліковы цыкл. У наяўнасці ўсе складнікі двайнога бухгалтэрыі. Аднак падчас даследавання выяўлена гэтулькі нюансаў і гэтулькі супярэчнасцяў адносна публікацыі Рувэра [15], той самай працы, якая на працягу больш за паўвека была адзінай даступнай крыніцай для навукоўцаў. На нашу думку, гэта з’яўляецца падставай для падрыхтоўкі асобнай публікацыі.

Базавыя пастулаты двойнога запісу і двойной бухгалтэрыі. Асобая значнасць рахунку ўласнага капіталу ў двойной бухгалтэрыі заключаецца ў тым, што ён цалкам збалансаваны бухгалтарскую інфармацыйную сістэму, звязаны ўсё ў адзінае цэлае. Тым самым была забяспечана магчымасць балансаванага кантролю за станам сістэмы: сума сальда рахункаў дэбетаў роўная суме сальда рахункаў крэдытаў. Варта звярнуць увагу на паняцце “абарот”, якое адносіцца не да рахунку ў цэлым (дэбеты ці крэдыты абарот), як у апошнія гады прынята пісаць у расійскіх падручніках па тэорыі бухгалтарскага ўліку, а да наступстваў асобна ўзятага гаспадарчага факта. Тады выніковы паказчык, які запісваецца на кожным баку рахунку, варта называць як “сума абаротаў”.

На малюнку 10 прыведзена паслядоўнасць узнікнення пастулатаў двойнога запісу і двойной бухгалтэрыі. Бясспрэчна, асноўны пастулат двойнога запісу, а далей двойной бухгалтэрыі: наступствы, якія адбыліся пасля фактаў гаспадарчага жыцця (абарот ФХЖ), запісваюцца роўнавялікай сумай двойчы: у дэбет аднаго рахунку і ў крэдыт іншага.

Менавіта яго апісаў Пачолі ў 14 частцы Трактата: “Ты павінен ведаць, што з любога запісу ў Журнале заўсёды варта зрабіць дзве ў Галоўнай кнізе; адзін запіс у дэбет, а іншы ў крэдыт... Такім чынам, усе занесеныя ў Галоўную кнігу запісы апынуцца злучанымі паміж сабой, і ты ніколі не зможаш нічога запісаць у дэбет, не зрабіўшы адпаведнага запісу ў крэдыт, занесці штосьці ў крэдыт, не запісаўшы ў дэбет тую ж суму” [12, с. 49].

Адпаведна, “Кожны асобны рахунак, які ўваходзіць у сістэму рахункаў, павінен быць збалансаваны: сума абаротаў па дэбете аднаго рахунку роўная суме абаротаў па крэдыце таго ж рахунку”.

У Расіі ўжо больш за сто гадоў баланс рахунку не вытрымліваецца, бо сальда запісваецца не на слабы (як прынята ў артадаксальных правілах), а на моцны бок рахунку.

Тады, спрабуючы зразумець логіку мыслення сярэднявечнага бухгалтара і наступных яго дзеянняў, прыходзім да высновы: асноўным кантрольным момантам сістэмы двойнога запісу варта прызнаць пастулат 3: “У закрытай сістэме рахункаў не можа быць незбалансаваных рахункаў”.

Аднак з-за складанасці сістэмы (напрыклад, у Даціні ў Пізе за 1383 – 1386 гады было адкрыта каля 4 тыс. бухгалтарскіх рахункаў), як відаць з прыведзеных фотаздымкаў і схем, прасачыць за збалансаванасцю ўсіх рахункаў не заўсёды атымоўвалася што прыводзіла да наяўнасці памылак. І толькі з’яўленне балансаванага кантролю дазволілі выявіць іх.

Базавыя пастулаты	
<i>Двойнога запісу</i>	<i>Двойной бухгалтэрыі</i>
<i>Наступствы, якія адбыліся пасля фактаў гаспадарчага жыцця (абарот ФХЖ), запісваюцца роўнавялікай сумай двойчы: у дэбет аднаго рахунку і ў крэдыт іншага</i>	
БАЛАНС РАХУНКУ: <i>Кожны асобны рахунак, што ўваходзіць у сістэму рахункаў, павінен быць збалансаваны: сума абаротаў па дэбете аднаго рахунку роўная суме абаротаў па крэдыце таго ж рахунку</i>	
<i>у закрытай сістэме рахункаў не можа быць незбалансаваных рахункаў</i>	
—	НЯЎХІЛЬНАЕ ПАТРАБВАННЕ ДВАЙНОЙ БУХГАЛТЭРЫІ: <i>наяўнасць выніковых рахункаў і распаўсюджанне на іх умоў балансу рахунку (БАЛАНС ВЫНІКАЎ)</i>
	БАЛАНС РАХУНКАЎ: <i>Сума сальда рахункаў дэбетаў роўная суме сальда рахункаў крэдытаў адной і той жа сістэмы рахункаў</i>
Следства, якое вынікае з базавых пастулатаў	
<i>Сума абаротаў, запісаных у дэбет усіх рахункаў, роўная суме абаротаў, запісаных у крэдыт усіх рахункаў адной і той жа сістэмы рахункаў</i>	

Мал. 10. Базавыя пастулаты двойнога запісу і двойной бухгалтэрыі

Баланс фактараў фінансаванага выніку (прыбыткі і выдаткі) дазваляе вывесці агульны фінансавы вынік, а баланс рахунку прыбыткаў і страт прыводзіць бухгалтарскую інфармацыйную сістэму да поўнага яе балансу. Тады і з’яўляецца пастулат, які ўжо не адносіцца да двойнога запісу, а выходзіць за яго рамкі, аб’ядноўваючы сістэму двойной бухгалтэрыі ў адзінае цэлае: “Сума сальда рахункаў дэбетаў роўная суме сальда рахункаў крэдытаў адной і той жа сістэмы рахункаў”.

Прыведзены пастулат двойной бухгалтэрыі варта разглядаць як вынік асноўнага закона дыграфічнай бухгалтэрыі: наступствы здзейсненага гаспадарчага факта адлюстроўваюцца роўнавялікай сумай на двух бухгалтарскіх рахунках адначасова – у дэбете аднаго рахунку і крэдыце іншага рахунку.

Выкананне ўсіх паказаных пастулатаў двойной бухгалтэрыі прывядзе да найвялікшага яе дасягнення: “Сума абаротаў, запісаных у дэбет усіх рахункаў, роўная суме абаротаў, запісаных у крэдыт усіх рахункаў адной і той жа сістэмы рахункаў”, следства, якое вынікае з гэтых пастулатаў.

Выкладзены пункт гледжання аўтараў накіраваны на ўстанаўленне ісціны ў гістарычным апісанні зараджэння двойнога запісу і двойной бухгалтэрыі.

Канчаток. Пачатак артыкула ў часопісе “Веснік Полацкага дзяржаўнага ўніверсітэта”. Серыя D. Эканамічныя і юрыдычныя навукі. 2011. № 13. С. 73 – 83.

ЛІТАРАТУРА

1. Галаган, А.М. Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. – М.: Госиздат, 1927. – 172 с.
2. Гурская, М.М. Что нам известно о флорентийской компании Перуцци и что можно поведать нового / М.М. Гурская // Учет и статистика. – 2010. – № 4. – С. 49 – 53.
3. Кутер, М.И. Естественная форма изначального бухгалтерского баланса / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 50 – 59.
4. Кутер, М.И. О постулатах двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 17. – С. 57 – 66.
5. Новый этап изучения истории бухгалтерии в России / М.И. Кутер [и др.] // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 4. – С. 49 – 63.
6. Русское присутствие в архиве Датины и его последствия / М.И. Кутер [и др.] // Соколовские чтения «Взгляд из прошлого в будущее»: докл. междунар. науч. конф., Санкт-Петербург, 10 – 11 февр. 2011 г. Т. 1. – СПб.: Нестор-История, 2011. – 472 с.
7. Кутер, М.И. Открытие и закрытие счетов: исторические аспекты процедуры / М.И. Кутер, Ал.В. Кузнецов // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 16.
8. Кутер, М.И. Как развивались счета в системе двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, А.В. Кузнецов, К.М. Кутер // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 4.
9. Лозинский, А.М. К истории развития бухгалтерского (балансового) учета / А.М. Лозинский. – Саратов, 1939.
10. Пачиоло, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачиоло; пер. и доп. введ., краткой биограф. автора и примеч. Э.Г. Вальденберг. – СПб., 1893.
11. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
12. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли; под ред. проф. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-юг, 2009. – 308 с.
13. Помазков, Н.С. Новый портрет Луки Пачиоло / Н.С. Помазков // Теория и практика учета. – Л.: Экономическое образование, 1928.
14. Помазков, Н.С. Учет в докапиталистических системах хозяйства: неопубл. дис. ... д-ра экон. наук / Н.С. Помазков. – 1940.
15. Де Рувер, Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 68 с.
16. Соколов, Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней / Я.В. Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
17. Alfieri, V. La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane / V. Alfieri. – Roma, 1911.
18. Antinori, C. Luca Pacioli e la computisteria medievale / C. Antinori // Rivista Italiana di ragioneria, Vol. 59. 1960; Vol. 60, 1961.
19. Bariola, P. Storia della Ragioneria italiana / P. Bariola. – Milano (s. a.).
20. Besta, Fabio, La Ragioneria, Venice, 1891 – 1910, Quoted from the Milan edition of 1916.
21. Esteban, Hernandez Esteve, Luca Pacioli: De las cuentas y las escrituras. Titulo Noveno, Tratado XI de su Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita. Venecia, 1494. Estudio introductorio, trduccion y notas por – Esteban Hernandez Esteve. Con una reproduccion fotografica del original. – Editado por Asociacion Espanola de Contabilidad Y Administracion De Empresas (AECA), Madrid, 1994.
22. Germani, G. La Ragioneria come scienza moderna / G. Germani. – Torino, 1914.
23. Kuter, M. The Role of «Capital» Account in Coming into being of Double-Entry bookkeeping / M. Kuter [et al.] // 20th Annual Conference on Accounting, Business & Financial History at Cardiff Business School 11 – 12 Sept. 2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cardiff.ac.uk/carbs/conferences/abf2008/zhanna.pdf>. – Дата доступа: 01.03.2011.
24. Littleton, A.C. Accounting evolution to 1900 / A.C. Littleton. – N.Y.: Russel&Russel, 1966. – 374 p.

25. Macve, R.H. Pacioli's legaci. In Accounting History from Renaissance to the Present: a remembrance of Luca Pacioli / R.H. Macve; ed. by T.A. Lee, A. Bishop and R.H. Parker. – N. Y.: Garland Publishing Inc, 1996. – P. 3 – 30.
26. Marchi, A. La ragioneria nella sua evoluzione storica / A. Marchi. – Camerino, 1911.
27. Massa, G. Trattato compete di Ragioneria / G. Massa. – Milano, 1912. – Vol. XII.
28. Melis, F. Storia della Ragioneria / F. Melis. – Bologna: Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.
29. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII – XVI / F. Melis; Leo S. Olschki, Firenze, 1972. – 752 p.
30. Mondini, E. La teorica italiana personalistica / E. Mondini. «Bibl. di Rag.», Vol. I. – Milano, 1911.
31. Penndorf, B. Luka Pacioli – Aus seinem Leben / B. Penndorf // Zeitschrift fur Handelswissenschaft und Handelspraxis. – 1929. – Heft 4.
32. De Roover, R. New Perspectives on the History of Accounting / R. de Roover // The accounting review. – 1955. – Vol. 30, № 3. – Jul. – P. 405 – 420.
33. De Roover, R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover // In: A.C. Littleton, B.S. Yamey, Studies in the History of Accounting. – London, 1956.
34. De Roover, R. The Story of the Alberti Company of Florence, 1302 – 1348, as Revealed in Its Account Books / R. de Roover // The Business History Review. 1958. – Vol. 32, No. 1. (Spring). – P. 14 – 59.
35. Sangster, A. The Printing of Luca Pacioli's Summa Arithmetica in 1494 / A. Sangster // The Accounting Historians Journal. – 2007. – Vol. 34 (1). – P. 125 – 146.
36. I libri di commercio dei Peruzzi, Armando Sapori ed. – Milan, 1934. – XLVIII. – 577 p.
37. Stoner, G. Pacioli's goods inventory accounts and learning / G. Stoner // Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее, будущее: материалы междунар. науч. конф. – Краснодар: Кубан. гос. ун-т, 2010. – С. 110 – 132.
38. Zerbi, T. Le Origini della partita dopia: Gestioni aziendali e situazioni di mercato nei secoli XIV e XV / T. Zerbi. – Milan: Marzorati, 1952. – 520 p.
39. Yamey, B. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494 / B. Yamey, A. Gebtsattel; Albrizzi Ed. – Venice, April 1994.
40. Yamey, B.S. Balancing and closing the ledger: Italian practice, 1300 – 1600, pp. 250 – 268 in Parker, R.H. and Yamey, B.S. (1994) Accounting History: some British contributions, Clarendon Press, Oxford, 1994.
41. Yamey, B.S. Two Typographical Ambiguities in Pacioli's 'Summa' and the Difficulties of its Translators, article originally issued in Gutenberg-Jahrbuch, Mainz, 1974, and reprinted later in Basil S. Yamey: Essays on the History of Accounting, New York, 1978.

Пасмыніў 12.05.2011

HISTORY OF DOUBLE ENTRY

M. KUTER, M. GURSKAYA, K. KUTER

The double-entry bookkeeping history is investigated. The first archival researches under foreign and Russian references (first of all, F. Besta's work and its pupils, A.C. Littleton, R de Roover, F. Melis, B. Yamey) are analyzed. Accounting terminology in its historical development is resulted. For the first time the independent stage of occurrence of double record – system of double record which lasted about one and a half century (from the middle XIII in and till the end of XIV century) is allocated. The role of the account of own capital in double-entry bookkeeping formation is shown. The role of balance of results is designated. Rules and postulates of double record and double-entry bookkeeping are considered. Obligatory attributes of double-entry bookkeeping: double record; balance of the account; the account of own capital; balance of results; balance of accounts. Original accounts of the first trading books organized by a method of double record are shown.