

Министерство образования Республики Беларусь
Учреждение образования
«Полоцкий государственный университет»

**УСТОЙЧИВОЕ РАЗВИТИЕ ЭКОНОМИКИ:
МЕЖДУНАРОДНЫЕ И НАЦИОНАЛЬНЫЕ АСПЕКТЫ**

Электронный сборник статей

II Международной научно-практической конференции,
посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета

(Новополоцк, 7–8 июня 2018 г.)

Новополоцк
Полоцкий государственный университет
2018

Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты
[Электронный ресурс] : электронный сборник статей II международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета, Новополоцк, 7–8 июня 2018 г. / Полоцкий государственный университет. – Новополоцк, 2018. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM).

Впервые материалы конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты» были изданы в 2012 году (печатное издание).

Рассмотрены демографические и миграционные процессы в контексте устойчивого развития экономики; обозначены теоретические основы, практические аспекты управления человеческими ресурсами; выявлены и систематизированы драйверы инклюзивного экономического роста в Беларуси и за рубежом; раскрыты актуальные финансовые и экономические аспекты развития отраслей; приведены актуальные проблемы и тенденции развития логистики на современном этапе; отражены современные тенденции совершенствования финансово-кредитного механизма; освещены актуальные проблемы учета, анализа, аудита в контексте устойчивого развития национальных и зарубежных экономических систем; представлены новейшие научные исследования различных аспектов функционирования современных коммуникативных технологий.

Для научных работников, докторантов, аспирантов, действующих практиков и студентов учреждений высшего образования, изучающих экономические дисциплины.

Сборник включен в Государственный регистр информационного ресурса. Регистрационное свидетельство № 3061815625 от 23.05.2018.

Компьютерный дизайн М. С. Мухоморовой
Технический редактор А. Э. Цибульская.
Компьютерная верстка Т. А. Дарьяновой.

211440, ул. Блохина, 29, г. Новополоцк, Беларусь
тел. 8 (0214) 53 05 72, e-mail: a.lavrinenko@psu.by

НУЖНЫ ЛИ ТРАДИЦИОННЫЕ АРХИВНЫЕ ИССЛЕДОВАНИЯ В ЭПОХУ НОВОЙ ИСТОРИИ БУХГАЛТЕРИИ

М.И. Кутер, д-р экон. наук, проф., **М.М. Гурская**, канд. экон. наук, доц., **А.С. Андреевкова**, аспирант, **Р.А. Багдасарян**, аспирант, Кубанский государственный университет, г. Краснодар, Российская Федерация

Последнее десятилетие XX в. произошли существенные изменения в изучении истории бухгалтерии. Традиционно исследователи бухгалтерского учета изучали технические стороны бухгалтерского учета, воспринимая его как комплект, состоящий из методов или процедур, которые используются для удовлетворения информационных потребностей большинства заинтересованных пользователей. С другой стороны, ученые выделили общественные и институциональные аспекты бухгалтерского учета, позволяющие понять и объяснить повсеместные и включенные свойства бухгалтерского учета, особенно относящиеся к определению, как бухгалтерский учет влияет на организационное и общественное функционирование. Этот последний фокус требует более глубокого понимания того, как бухгалтерский учет формирует свою окружающую среду и о том, как, в свою очередь, окружающая среда формирует бухгалтерский учет. Рассмотрение бухгалтерского учета в качестве простой технической практики и общественной и институциональной практики оказывает влияние на выбранную методологию и на путь разработки бухгалтерского исследования. Таким образом, налицо два подхода к истории бухгалтерии: *традиционной* (технической) концепции и *новой* концепции придерживавшейся представления бухгалтерского учета как общественной (социальной) практики. Концепция бухгалтерского учета как социальной практики признает повсеместные и включенные характеристики бухгалтерского учета и подчеркивает необходимость исторических исследований для поиска ответов на вопросы, которые не были приспособлены или на которые не было дано исчерпывающего ответа в традиционной истории исследования бухгалтерского учета.

Последняя бухгалтерская литература приобрела концепцию бухгалтерского учета как социальной практики, которая выходит за рамки рассмотрения бухгалтерского учета как нейтральной, если не мягкой, технической практики [1, с. 480]. Как считает П. Миллер, «такая социальная концепция за прошлые десятилетия значительно расширила область деятельности бухгалтерского учета, повлияла на направления исследования бухгалтерского учета и переориентировала результаты исследований» [2, с. 27–28]. Мнение авторитетного британского исследователя разделяют Хопвуд (Hopwood) [3, с. 585] и Поттер (Potter) [4, с. 265]. Такие особенности сделали возможным проведение исследования бухгалтерского учета с помощью многих различных культурных, социальных и политических аспектов [1, с. 481]. В настоящем исследовании предпринята попытка установления соотношений между традиционной и новой историей бухгалтерии, а также состояние и перспективы проведения традиционных архивных исследований в эпоху новой истории бухгалтерии. Авторы статьи выполнили значительный объем исследований в архивах и библиотеках итальянских городов Флоренции, Венеции, Генуи и Прато. Особый интерес проявлен к средневековым бухгалтерским книгам купца Франческо Датини (1335–1410 гг.).

Первым, кто упомянул о компаниях Ф.Датини, был Фабио Беста (Fabio Besta) [5, 317–320] и его ученик Алберто Чеккерелли (Alberto Ceccherelli) [6–9]. Однако ни первый, ни вто-

рой не работали непосредственно с архивами, а материал для них готовил Г. Корсани (Corsani) [10, с. 83–85].

В первой половине XX в. описанием перечня бухгалтерских книг из архива Прато, города, в котором родился и работал Ф. Датини, занимались отнести Bellini (Ссылка на Melis [11]); Carradori [12]; Guasti [13]; Livi [14]; Nicastro [15] и Bensa [16–18]. Отличительная особенность их публикаций заключалась в том, они не пытались сделать акцент на раскрытии существовавшего уже в те времена методов учета и применяемых учетных процедур. Среди исследователей второй половины XX в. выделим таких авторитетных ученых, как F. Melis, R. deRoover, T. Zerbi, A. Martinelli. Melis много времени посвятил изучению книг в архиве Прато. На страницах этих книг даже можно найти нумерацию сохраненных страниц, которая принадлежит руке F. Melis. Он проделал большую работу по закреплению архивных книг между компаниями [19]. Melis также подробно исследовал архивные материалы из других архивов [20, 21]. В то же время научному исследованию материалов компаний Датини он уделил внимание только в одной публикации [11], опубликованной на итальянском и английском языках. Martinelli [22] непосредственно с книгами Датини не соприкасался, а ориентировался на работу Melis [19]. Для нашего исследования представляет особый интерес оценка учетной системы в компаниях Датини, данная Р. де Рувером (de Roover) [23, с. 273–275; 24, с. 141], который также ссылался на Corsani [10] и Bensa [16–18].

Сегодня большинство исследователей ориентировано на новую историю бухгалтерии. Это направление не оставлено без внимания и авторами данной публикации. Нами опубликованы работы посвященные возникновению бухгалтерского образования в России [25] и подробное исследование жизни и творчества А. Галагана – российского титана просвещения в истории бухгалтерии [26]. В то же время весьма ограниченное число ученых продолжают архивные исследования в XX в., к примеру, J. Aho [27], J. Gleeson-White [28], R. A. Goldthwaite [29], D. Oldroyd и A. Dobie, A. [30, с. 95–119], J. Soll [31]. Однако никто из них архивы Ф. Датини в Прато не исследует.

Наши архивные исследования начались в феврале 2007 г. К нашему счастью, первым был архив Франческо Датини в Прато под Флоренцией. Профессор Дж. Галасси организовал это посещение одному из авторов данной бумаги. По дороге в архив мы посетили могилу средневекового купца в базилике Сан-Франческо, которую он возвел на свои сбережения. С тех пор это стало традицией при каждом посещении Прато...

Однажды анонимный рецензент одной из наших публикаций написал в заключение своего ревью: «Не вижу целесообразности в публикации, так как это было давно описано авторитетными ранними исследователями прошлого столетия...». Спустя несколько лет другой анонимный рецензент высказал иное мнение: «Это – хорошо написанная бумага, которая основана на подробном анализе бухгалтерского учета четырнадцатого века, представляет новые свидетельства использования бухгалтерского учета ... (тематика опущена умышленно), сопровождается подробными выписками из оригинальных бухгалтерских счетов, которые будут самыми полезными для будущих исследователей с точки зрения помощи в понимании систем учета». Далее следовали 32 позиции рекомендаций, направленные улучшение восприятия статьи, за что авторы искренне благодарны рецензенту.

Исходя из сказанного, не трудно догадаться, что российская научная школа исторических исследований, созданная в Кубанском госуниверситете, продолжает изучение средневековых архивов Италии в рамках традиционной истории бухгалтерии. Чем объяснить такую приверженность? Дело в том, что события октября 1917 г., и последовавший за этим железный

занавес устранили советских ученых из числа исследователей бухгалтерских архивов почти на целое столетие. Е.Е. Сиверс был первым и последним россиянином, кто пытался, хотя бы по описаниям архивных документов, выполненных другими авторами, проследить развитие бухгалтерии [32]. А.М. Галаган [26, 33] в 1927 г. предпринял попытку описать генезис бухгалтерии по описаниям зарубежных коллег, в которых упоминались архивные материалы. И, только в 1958 г. в СССР вышел перевод главы Раймонда де Рувера [34] из книги [24].

Соответственно, изначально предполагалось на архивных материалах подтвердить для русскоязычных читателей те соображения, которые изложены в произведении де Рувера [34]. Однако работа в архивах требовала специальной подготовки, и, в первую очередь, языковой. Как правило, для ранних исследователей архивов итальянский язык был родным, и средневековые записи им были понятны. Следовательно, возникла потребность в минимизации количества документов, передаваемых итальянским коллегам на перевод. Для решения проблемы исследователями разработан собственный метод – логико-аналитическая реконструкция средневековых комплексов бухгалтерских книг, основанная на построении блок-схемной модели. В качестве вершин модели выступают показатели пробного баланса и/или счета «Прибыли и убытки». Такая модель (блок-схема) позволяет отразить воедино все имеющие связи (корреспонденции) между элементами системы и выявить наиболее характерные или, наоборот, оригинальные элементы системы, сопоставить их с моделями других систем по признакам территории, времени, организационной формы. Подобные исследования были выполнены по материалам, отобранным в архивах Флоренции, Венеции, Генуи и Прато. Наибольшее внимание уделено архивам средневекового купца Ф. Датини в Прато. Эти архивные материалы охватывают период с 1363 г. по 1411 г. и почти полностью сохранились, что позволяют воссоздать реальную картину развития бухгалтерии во второй половине XIV в.

Какие интересные задачи нам удалось решить в архиве Датини? Самое первое и весьма важное, это то, что был развеян миф, относительно прямой зависимости зарождения двойной бухгалтерии от развития капитализма. В архиве содержатся убедительные доказательства, что долгие годы различные компании Датини, созданные с различными партнерами, для исчисления и распределения финансового результата использовали как динамические системы двойной бухгалтерии, основанные на сопоставлении операционных доходов и расходов, так и статистические системы, базирующиеся на инвентаризации и оценке показателей капитала, кредиторской и дебиторской задолженности и имущества. На примере учетных книг компаний в Авиньоне (1363–1410 гг.) удалось проследить генезис простой бухгалтерии от простых счетов-инвентарей и счетов со смежными структурами (для счетов дебиторов – дебет вверху счета, кредит внизу; для счетов кредиторов – обратная структура) до счетов венецианской формы с параллельно расположенными дебетом и кредитом. Особый интерес представляют ранние книги учета наличных «Entratae Uscita». Дальнейшее развитие простой бухгалтерии привело к возникновению комбинированной бухгалтерии, когда показатели движения имущества формировались инвентаризацией и оценкой, а показатели капитала пассивных и активных долговых обязательств учитывались в Главной или Секретной книги методом двойной записи. Вершиной простой бухгалтерии стал впервые построенный в 1411 г. в Авиньоне синтетический (сжатый) баланс. В основе его формирования послужили аналитические записи в тетради вывода (аналитическом балансе),

Настоящей кладовой научных находок следует признать содержащиеся в архиве книги компаний Датини в Пизе (1382–1400 гг.) и Барселоне (1393–1411 гг.). Изучение книг в Пизе

позволило увидеть реальный пример переориентации учета от простой бухгалтерии к полномасштабной двойной бухгалтерии. В первую очередь, следует обратить на высокую организацию книг учета наличных «Entratae Uscita». Обнаружены три варианта учета на счетах вывода операционных результатов, о чем никем ранее не были описаны и требуют дополнительного изучения.

Теперь остановимся на уже признанных наших результатах:

– Установлено, что принятая система счетов стала результатом заранее продуманной классификации счетов по назначению и структуре, направленной на формирование финансового результата, построение пробного и отчетного балансов. Кроме персональных (личных) счетов дебиторов и кредиторов и денежных счетов (Entratae Uscita) система включала счета операционно-результатные, операционно-накопительные счета, счета финансово-накопительные, блок-счета внутреннего пробного баланса [35].

– При закрытии Второго индивидуального предприятия и переходе к Первой компании в Пизе (1392 г.) появился Пробный баланс внутри Главной книги, а в 1394 г. – впервые сформирован (из числа полностью сохраненных) Пробный баланс (блок-счет), который содержал координаты счетов в закрываемой и открываемой Главной книгах [36, с. 17–25]. С упомянутыми в нашей публикации учетными книгами работал непосредственно Ф. Мелис [19], о них писал Р. де Рувер [24, 34]. Однако никто из них не обнаружил этих ценных находок.

– В работе Р. де Рувера высказано мнение, что «еще до XIV в крупные итальянские купеческие и банковские компании создавали даже резервы на случай непредвиденных обстоятельств или последующих урегулирований» [24, с. 116; 34, с. 13], «они создали начатки калькуляции себестоимости, ввели принцип резервирования» [24, с. 118; 34, с. 16]. Далее в работе приведен перевод баланса компании Датини в Барселоне, в котором имеется позиция: «Резерв по неоплаченным налогам и непредвиденным расходам» [24, с. 143; 34, с. 40], а на следующей странице фальсифицированная страница счета «Прибыли и убытки», где приведена позиция: «Резерв по неуплаченным налогам и срочным платежам» [24, с. 144; 34, с. 41]. Дело в том, что резерв в книге Prato, AS. D. №801 сформирован не на фолио с. 389v–390r (где помещен последний разворот счета «Прибыли и убытки»), а на фолио с. 391v–392r. Последнее позволяет усомниться, что де Рувер непосредственно работал с самой Главной книгой. Нами установлен более ранний пример резервирования не только в компаниях Датини, но и не исключено, что и в бухгалтерской практике. В 1394 г. в компании в Пизе сформирован резерв из прибыли до ее распределения. В следующем учетном периоде резерв использовался для погашения долгов, а остаток неиспользованного резерва присоединялся к прибыли следующего учетного периода. Наш материал принят к публикации в журнале «Accounting History» [37].

– В нашей публикации [38] предложено подробное исследование, посвященное проблеме применения процедур обесценения активов и их амортизации в средние века. Доказано по всем сохраненным по 1588 г. в архивах документам во всех случаях применялась процедура обесценения активов. И только в 1399 г. в компании Датини в Барселоне партнер Симоне Беланди, отвечающий за бухгалтерию, в кредите счета Производственного оборудования записал: «Потеря на оборудовании, начислено за 18 месяцев, исходя из ставки 10 процентов годовых...». Это и есть единственный пример распределения стоимости долгосрочного актива по периодам полезного использования.

Ограниченность объема публикации не позволяет перечислить все находки российских ученых, направленные на расширение познаний генезиса бухгалтерии в рамках тради-

ционной бухгалтерии. Предложенный материал подтверждает тот факт, что ранние исследователи оставили нам большие залежи архивных материалов, требующих подробных исследований с применением современных компьютерных технологий и современных методик научного познания.

Список использованных источников

1. Gomes D. The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history // *Accounting History*, 2016, Vol 13(4):479–509. <https://doi:10.1177/1032373208095480>.
2. Miller, P. Accounting as a Social and Institutional Practice: An Introduction / P. Miller: in Hopwood, A.G. and Miller, P. (eds.), Cambridge: University Press, 1994. – pp. 1–39.
3. Hopwood, A.G. After 30 Years / A.G. Hopwood // *Accounting, Organizations and Society*, 2005. –Vol. 30. – No. 7–8, – pp. 585–6.
4. Potter, B.N. Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspectives to Enrich our Understanding of Accounting Change / B.N. Potter // *Abacus*, 2005. – Vol. 41. No.3. – pp. 265–89.
5. Besta, F. La Ragioneria, 2nd Edition (In 3 Volumes) 1909, Facsimile Reprint, 2007, Rome: Rirea.
6. Ceccherelli, A. I libri di mercatura della Banca Medici e l'applicazione della partita doppia a Firenze nel secolo decimoquarto. Firenze: Bemporad, 1913.
7. Ceccherelli, A. Le funzioni contabili e giuridiche del bilancio delle società medievali / A. Ceccherelli // *Rivista Italiana di Ragioneria*, 1914. – №14 (8). – pp. 371–378.
8. Ceccherelli, A. Le funzioni contabili e giuridiche del bilancio delle società medievali (Continuazione e fine) / A. Ceccherelli // *Rivista Italiana di Ragioneria*, 1914. –№14 (10). –pp. 436–444.
9. Ceccherelli, A. I linguaggio dei bilanci. Formazione e interpretazione dei bilanci commerciali / A. Ceccherelli // Firenze: Le Monnier, 1939.
10. Corsani, G. 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, 1922.
11. Melis, F. L'archivio di un mercante e banchiere trecentesco: Francesco di Marco Datini da Prato, 1954. *Moneta e Credito*, VII.
12. Carradori, A. Francesco di Marco Datini, mercante pratese del sec. XIV, Prato, 1896.
13. Guasti, G. Ser Lapo Mezzei, lettere di un notario a un mercante del secolo XIV, Florence, 1880.
14. Livi G., Dall'Archivio di Francesco Datini mercante pratese, F. Lumachi, Firenze, 1910.
15. Nicastro S. L'Archivio di Francesco di Francesco di Marco Datini in Prato. Rocca S. Casciano, L. Cappelli, 1914.
16. Bensa, E. Francesco di Marco Datini : discorso detto nell'Aula maggiore del Comune di Prato il dì 21 agosto 1910. – Genova, ARTI GRAFICHE CAIMO & C, 1923.
17. Bensa, E. Le forme primitive della polizza di carico : ricerche storiche con documenti inediti / Enrico Bensa. – Genova: Caimo, 1925.
18. Bensa, E. Francesco di Marco da Prato. Notizie, e documenti sulla mercatura italiana del secolo XIV, Treves, Milano, 1928.
19. Melis, F. Aspetti della vita economica medievale (studi nell'archivio Datini di Prato), Siena: Monte dei Paschi di Siena, 1962.
20. Melis, F. Storia della Ragioneria. Bologna: Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.
21. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII–XVI, Leo S. Olschki, Firenze, 1972. – 752 p.
22. Martinelli A. The Origination and evolution of double entry bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations & Theses Global pg. n/a, 1974.
23. De Roover, R. Aux origins d'une technique intellectuelle: La Formation et l'Expansion de la Comptabilite a partie double // *Annales d'Histoire Economique et sociale*, IX, 1937.
24. De Roover, R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants Littleton A.C., Yamey B.S. *Studies in the History of Accounting*. London: 1956. – pp. 114–174.

25. Kuznetsov A., Kuter M., Gurskaya M. The formation of accounting education in Russia // 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016), doi:10.2991/icaat-16.2016.27.
26. Kuter M., Gurskaya M., Kuznetsov A. Alexander Galagan – Russian Titan of the Enlightenment in the History of Accounting // Accounting History, First Published April 1, 2018, <https://doi.org/10.1177/1032373218761129>
27. Aho, J. Confession and Bookkeeping: The Religious, Moral and Rhetorical Roots of modern Accounting. New York, 2005.
28. Gleeson-White, J. Double Entry: How the Merchants of Venice Created Modern Finance. London, 2013.
29. Goldthwaite, R.A. The Economy of Renaissance Florence. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 2009.
30. Oldroyd D. and Dobie, A. 'Bookkeeping', in Edwards, J. R. and S. P. Walker (eds.), The Routledge Companion to Accounting History. London, 2009. – pp. 95–119.
31. Soll, J. The Reckoning: Financial Accountability and the Making and Breaking of Nations. London, 2014.
32. Сиверс, Е.Е. Городской архив в Рагузе и его значение для коммерческого образования / Е.Е. Сиверс // Коммерческое образование, 1915, с. 28–31.
33. Галаган, А.М. Счетоводство в его историческом развитии / А.М. Галаган. – Москва: Госиздат, 1927. – 172 с.
34. De Roover, R. (1958). The Story of the Alberti Company of Florence, 1302–1348, as Revealed in Its Account Books. The Business History Review, Vol. 32, No. 1. (Spring, 1958), pp. 14–59.
35. Кутер, М.И. Исторические и методические аспекты классификации бухгалтерских счетов / М.И. Кутер, М.М. Гурская, С.А. Хатхоху, А.С. Андрееenkova // Независимый аудитор, 2017. – №22(IV). – с. 2–19.
36. Kuter, M. The Early Practices of Financial Statements Formation in Medieval Italy / M. Kuter, M. Gurskaya, A. Andreenkova, R. Bagdasaryan // Accounting Historians Journal, 2017. – Vol.44. – No.2. – pp. 17–25. DOI: 10.2308/aahj-10543. – Date of access 26.04.2018.
37. Gurskaya, M., The Formation and Use of a Profit Reserve at the End of the 14th Century / M. Gurskaya, M. Kuter // Accounting History, 2018 (в печати).
38. Kuter, M. Asset impairment and depreciation before the 15th century / M. Kuter, M. Gurskaya, A. Andreenkova, R. Bagdasaryan // Accounting Historians Journal, 2018, №45-1.