

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

## ОПРОВЕРЖЕНИЕ МИФОВ ЗАРОЖДЕНИЯ БУХГАЛТЕРИИ

*М.И. Кутер, д-р экон. наук, профессор, М.М. Гурская, канд. экон. наук, доц.,  
Д.Н. Алейников, аспирант, А.М. Мусаэлян, аспирант,  
Кубанский государственный университет, г. Краснодар, Россия*

История возникновения и развития бухгалтерии связана с мифами, которые ее сопровождают. Так, например, «не подлежит сомнению, что более тысячи лет назад римский архитектор Марк Полион Витрувий обосновал амортизацию» [1, р. 893–897]. На самом деле автор ранних трудов по архитектуре описал метод убывающей оценки стоимости строений. Более распространенный миф, который можно обнаружить в современных учебниках, это утверждение, что двойная бухгалтерия – порождение развития капитализма. При этом совершенно не учитывается то обстоятельство, что многие средневековые крупные капиталистические компании совершенно не применяли двойную бухгалтерию. Именно использованию альтернативной бухгалтерии посвящено настоящее исследование.

В 1996 г. Я.В. Соколов писал: «В. Зомбарт полагал, что двойную запись вызвали экономический рост Европы и возникновение капиталистических отношений. Более того, Зомбарт подчеркивал и обратную связь двойной бухгалтерии с развитием капитализма. В самом деле, до ее возникновения не было капитализма, ибо не было главного, что характеризует его, – прибыли. Целью коммерческой фирмы было расширение деятельности, оборота. Результат явно измерялся выручкой, а неявно – разностью между выручкой и затратами, т.е. остатком наличных денег. Но это не была прибыль в бухгалтерском смысле. И только когда был построен такой сложный интеллектуальный ‘прибор’, как прибыль, включающий амортизацию, доходы и расходы будущих периодов и т.п., стало ясно, что прибыль не равна остатку наличных денег, и именно тогда родился капитализм. Без бухгалтерии он невозможен» [2, с. 56].

Действительно, развитие капиталистических отношений, появление компаний требовало исчисления финансового результата и распределения его между собственниками. Как известно, ранние компании Джованни Фаролфи (1299–1300 гг.) [3-4, 5, с. 79–96; 6, с. 517–568], Франческо Дель Бене (1318–1324 гг.) [6, pp. 517–568] вели учет по всем правилам двойной бухгалтерии. О компании Фаролфи, в частности писал Melis, [7, с. 486]: «Читатель сразу может понять, что двойная запись пронизывает все регистры, что бухгалтерская система компании Фаролфи была полностью завершена», и далее автор приводит подтверждающее эссе. Следующими примерами применения двойной бухгалтерии (по сохранившимся архивным документам) можно признать учетные системы компаний Франческо Датини в Пизе и Барселоне [8, с. 17–25].

Однако можно привести достаточно примеров, когда средневековые компании, основанные на капиталах партнеров, в частности, компания Алберти дель Джудиче (1302–1360 гг.), уже в 1306 г. исчислила финансовый результат за 1304–1306 гг., не прибегая к двойной бухгалтерии. Федерико Мелис, первым в XX в. описавший бухгалтерскую систему компаний Алберти [7, с. 490–494], не сомневался, что она соответствовала всем требованиям двойной бухгалтерии. Однако последующие исследователи не разделяли подобное мнение: А. Мартинелли [6, с. 423–464; 9, с. 3–27]; Р. де Рувей [10, с. 405–420; 11, с. 114–174; 12, с. 14–59]; А Сапори [13, с. 975–1012]. Жизнеописание семьи Алберти дель Джудиче можно найти в трудах последнего потомка, друга Луки Пачоли, Леон Батиста Алберти [14], а также Monaldi G. в 1733 г. [15] и Renoard Y. в 1941 г. [16]. Возможно, далеко не все исследователи работали

непосредственно с архивными материалами, а ограничились современным переводом А. Сапори (Sapori, 1952).

Первые два года существования компании (1302–1304) система учета решала, как и в большинстве случаев, только одну задачу – информационное обеспечение заинтересованных пользователей данными о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами. Соответственно, страницы от 1r и до 49r книги Libro Piccolo Dell 'Asse отведены под персональные (личные) счета расчетов. И, только за период 1304–1306 гг. в этой книге был выведен финансовый результат, рассчитанный по статистическим показателям инвентаризации и оценки данных о капитале, долговых обязательствах, дебиторской задолженности и имуществе.

На рисунке предложен монтаж вывода, основанный на фотокопиях реальных счетов книги Libro Piccolo Dell 'Asse. Система вывода и распределения финансового результата занимает семь страниц (49v–52v). Изначально на с. 49v перечисляются владельцы капитала и кредиторы: «В первую очередь, мы покажем тех (людей), которые **должны иметь** 1 января 1306 г.». Партнеров три: Alberto del Giudice – £. 16072, Lapo del Giudice – £. 15999, Neri del Giudice – £. 9293 s. 14. Обратим внимание, что суммы первоначального взноса неодинаковые. Далее следуют все кредиторы и суммы обязательств перед ними. Каждая запись сопровождается ссылкой на номер страницы (карты), на которой находится личный счет кредитора. Общий итог капитала и задолженности (он же итог по странице 49v) составил £. 50763 s. 16.

На второй странице (50r) начинается учет «всего, что **должны дать** нам», что включает дебиторскую задолженность, наличность и товарные запасы. На с. 50r итог дебиторской задолженности составил £. 51924 s. 4. На следующей странице (50 v) продолжалось отражение дебиторской задолженности. При этом имеет место ссылка на номер страницы (карту), на которой размещен персональный счет дебитора.

Последняя запись на карте – «Найдено наличными в кассе £. 783. Это свидетельствует о том, что двойная запись для учета наличности не применялась и, более того, Книга учета движения наличных отсутствовала. Сумма наличности определена в результате инвентаризации. Общий итог по карте 50v (окончание списка дебиторов и наличные) составил £. 7631 s. 18. Заметим, общая сумма дебиторской задолженности не выводилась.

На карте 51r ведется учет товарных запасов: «Здесь ниже мы опишем ткань, которую мы нашли на складе 31 декабря 1306 г.». Описание инвентаря товаров начинается с тканей, окрашиваемые в зерне (ischarlatta). Сразу оговоримся, что инвентарная опись не имеет ссылок на инвентарные счета в книге. Итог по странице 51r составил £. 2541.

В верхней части карты 51v – продолжение учета тканей: «Ткани, окрашенные в кроваво-красный или жизнерадостный цвет». Общий итог поданной группе тканей – £. 962. После выведения постраничного итога по тканям на складе (£. 962) подсчитывается общий итог по картам 50r–51v: «Сумма всего, что мы должны получить в оценке тканей и других вещей, £. 63059». Этот итог состоит из дебиторской задолженности (с. 50r – £. 51924 s. 4), продолжения списка дебиторской задолженности и наличности (с. 50v – £. 7631 s. 18, в том числе наличность – £. 783), тканей, окрашиваемых в зерне (с. 51r – £. 2541), тканей, окрашенных в кроваво-красный или жизнерадостный цвет (с. 51v – £. 962).

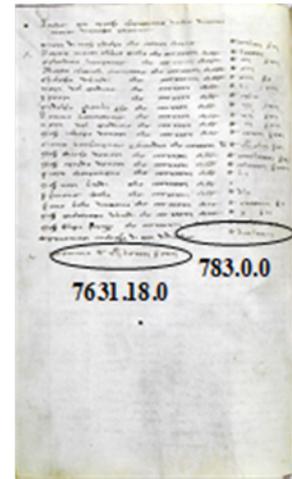
Далее исчисляется прибыль до вычета затрат на жалование: «Это партнерство имеет прибыль до вычета затрат на выплату жалования £. 12295 s. 4». Расчет показателя производится сопоставлением сумм «Нам **должны дать**» (с. 51v – £. 63059) и «Они **должны иметь**» (с. 49v – £. 50763 s. 16). Далее на с. 51v (нижняя часть), с. 52r и верхней части с. 52v производится начисление жалования персоналу. Суммы начисленного жалования по трем картам составила £. 1624 s. 10, что наглядно видно на с. 52v.



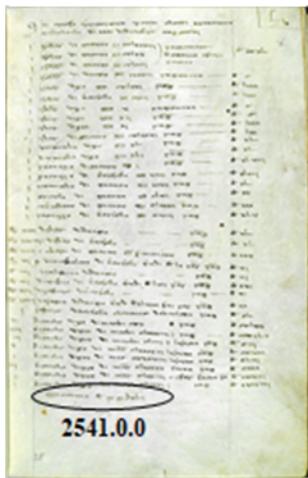
Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 49v



Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 50r



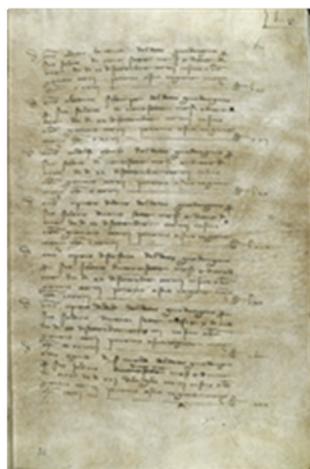
Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 50v



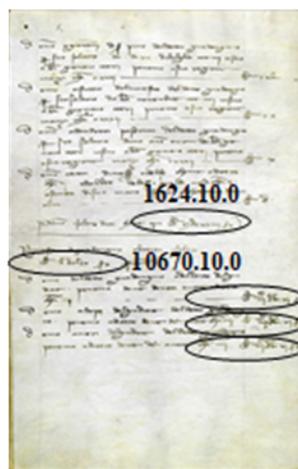
Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 51r



Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 51v



Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 52r



Libro Piccolo Dell 'Asse,  
c. 52v

Рисунок. – Формирование и распределение финансового результата  
в компании Алберти (1304–1306 гг.)

Здесь можно утверждать, что на данном этапе имеет идентифицированная двойная запись, когда дебетуемые суммы (на картах 51v – 52v) содержат указания на кредитуемые персональные счета работников, а, соответственно, на кредитуемых личных счетах имеются ссылки на дебетуемые карты распределения прибыли. Именно это обстоятельство (а также наличие идентифицированных корреспонденций между картами регистрации капитала, кредиторской и дебиторской задолженности и персональными картами-счетами собственников, дебиторов и кредиторов) позволило Федерико Мелису высказать мнение относительно применения в компании Алберти двойной бухгалтерии.

Исследователи не имеют однозначного мнения относительно вопроса, почему начисление жалования персоналу не прошло как формирование кредиторской задолженности перед персоналом, а выполнено из прибыли непосредственно. По нашему мнению, собственники просто «опасались обидеть себя, дорогих», то есть в выбранном варианте можно установить себе размер вознаграждения, а остаток распределить между персоналом. В принципе, что и было выполнено на с. 52v. Остаток прибыли за вычетом жалованья – £.10670 s. 10 распределен между собственниками, каждому по £. 3556 s. 16. При этом также был применен метод двойной записи.

Как видим, капиталистическое предприятие, хотя и применяет в отдельных случаях двойную запись, ее учетную систему нельзя признать системой двойной бухгалтерии. Учетные регистры, открытые для персональных счетов, соответствуют по структуре смежным счетам: для счетов дебиторов – дебет вверху счета, кредит внизу; для счетов кредиторов – обратная структура. Однако для других объектов бухгалтерского наблюдения отсутствуют двухсторонние счета с дебетом и кредитом, применяются счета инвентари – инвентаризационные описи. Отсутствуют операционные счета, предназначенные для выявления операционных результатов и их накопления с целью формирования счета «Прибыли и убытки». Финансовый результат исчисляется сопоставлением статических показателей на отчетную дату, характеризующих капитал, кредиторскую и дебиторскую задолженность, имущество (включая денежную наличность). Отсутствуют счета (или книги) учета движения денег и товарных запасов.

Все это позволяет утверждать, что в период зарождения капиталистических отношений далеко не все компании применяли двойную бухгалтерию. Можно привести множество примеров использования альтернативной бухгалтерии – простой статической бухгалтерии. Правда, также спорным можно признать вопрос: какая бухгалтерия (простая или двойная) была основной, какая альтернативной.

#### Список использованных источников

1. Rihll, T. E. Depreciation in Vitruvius / T.E. Rihll // *The Classical Quarterly*, 2013. – 63. – pp. 893–897.
2. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие / Я.В. Соколов. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
3. Gurskaya M., Kuter M., Andreenkova A. (2018) The Analysis of the Final “Debtors” Section Page Preparation in the Trial Balance of Giovanni Farolfi’s Company Branch Office / M. Gurskaya, M. Kuter, A. Andreenkova // In: Antipova T., Rocha Á. (eds) *Information Technology Science. – MOSITS 2017. – Advances in Intelligent Systems and Computing*, vol 724. Springer, Cham, [https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8\\_17](https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_17). – Date of access 26.04.2018.
4. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Musaelyan A. (2018) The Virtual Reconstruction of the Earliest Double-Entry Accounting Ledger / M. Gurskaya, M. Kuter, A. Andreenkova, A. Musaelyan // In: Antipova T., Rocha Á. (eds) *Information Technology Science. – MOSITS 2017. – Advances in Intelligent*

Systems and Computing, vol 724. Springer, Cham, [https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8\\_16](https://doi.org/10.1007/978-3-319-74980-8_16). – Date of access 26.04.2018.

5. Lee, G.A. (1977). The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi ledger of 1299–1300 / G.A. Lee // *The Accountings Historians Journal*, 1977. – Vol.4. – No.2, – pp. 79–95.

6. Martinelli, A. 1974. The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440 / A. Martinelli // *ProQuest Dissertations & Theses Global*, 1974. – Available at: <https://digital.library.unt.edu/ark:/67531/metadc504552/>. – Date of access 26.04.2018.

7. Melis, F. *Storia della Ragioneria* / F. Melis. – Bologna: Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.

8. 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.

9. Martinelli, A. Notes on the Origin of Double Entry Bookkeeping / A. Martinelli // *Abacus*, 1977. – №13 (1). – pp. 3–27.

10. De Roover, R. New Perspectives on the History of Accounting / R. de. Roover // *The accounting review*, 1955. – Vol. 30. – №3. – pp. 405–420.

11. De Roover, R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de. Roover // Littleton A.C., Yamey B.S. *Studies in the History of Accounting*. London, 1956. – pp. 114–174.

12. 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. – №1, pp. 14–59.

13. Saponi, A. *La Famiglia e le Compagnie degli Alberti del Giudice*, *Studi di Storia Economica Medievale*, Secoli XIII, XIV, XV, 2 vols / A. Saponi. – Florence, 1955. – pp. 975–1012.

14. Alberti, L.B. *Cena di. Famiglia Dedicata dal Nonno Mario Mori Ubaldini / Alberti Nipote Luigi Vivarelli* // *Colonna nel Fausto Giorno delle Nozze Qi\_ Lui. f.2. Nobile Donzella Paolina Forteguerra*, 1873. – Florence.

15. Monaldi, G. *Istorie Pistoiesi ovvero delle Cose Avvenute in Toscana dall' Anno 1300 al 1348 e Diario dell Monaldi*, 1733. – Florence.

16. Renoard, Y. *Les Relations des Papes d' Avignon et des Compagnies Commerciales et Bancaires de 1316 a' 1378*, 1941. – Paris.

17. Saponi, A. *I Libri degli Alberti Del Giudice* / A. Saponi. – Milano: A. Garzanti, 1952.