



компания в Авиньоне, и один небольшой абзац посвящен структуре этого баланса. Завершает страницу его перевод на современный итальянский язык.

В Италии нам удалось ознакомиться с более ранней книгой Ф. Мелиса «История бухгалтерского учета» [14]. Страница текста, посвященного синтетическому балансу (рис. 3), не содержала фотокопии баланса, но изложение текста было подробным.

Più doviziosi di elementi sono i bilanci — quasi soltanto analitici, consistenti nella rappresentazione dei saldi di tutti i conti patrimoniali non spenti al mastro, dopo i necessari assestamenti —, i quali, però, non sono sopravvissuti totalmente e, quando lo sono, non danno sempre risalto al capitale — confuso fra i crediti ed i debiti comuni del socio<sup>1)</sup> — ed alla ripartizione dell'utile.

Il bilancio sintetico, a maggior ragione, occultava il capitale fra i creditori dell'azienda, come appare da questo rarissimo esemplare, che è forse il più antico del genere sinora ritrovato (per lo meno per un grado così pronunciato di sintesi):

A di primo di gennaio 1410 (= 1411).

109. —	Debitori e mercatantie e danari contanti della ragione di Vingione ai trovarono detto di al saldo della ragione:	
	Mercatantie si trovarono in casa e in bottega	f. 1877 s. 12 d. 6
	Danari contanti in cassa grande	f. 453 s. 3 d. 7
	Masserizie di chasa e di bottega	f. 253 s. 16 d. 6
	Vettovaglia in casa per provizione	f. 35 s. 18
	41 tra debitori e mercatantie a comune con altri, a' libri grande nero e segreto,	f. 4877 s. 9 d. 4
	(Somma f.) 7497.11.11	
	Creditori:	f. 463 s. 13 d. 6
	Avanzi fatti in uno anno finito di 31 di dicembre 1410	f. 7033 s. 22 d. 5
	11 creditori a libro grande e segreto, contando mercatantie e creditori consegnati a questa ragione e profitti, in tutto,	(Somma f.) 7497.11.11 <sup>2)</sup>

Dello stesso esercizio è sopravvissuto il «quaderno di ragionamenti»<sup>3)</sup>, ossia, il bilancio analitico, il quale, pur enumerando gli «11 creditori», che costituiscono l'unica posta (con gli utili) del passivo, non dà risalto alla porzione dei debiti spettante al «corpo» e «sovraggrosso»<sup>4)</sup>.

E, anche quando le scritture dei libri e carteggio — prodottesi contemporaneamente o in vicinanza della chiusura dell'esercizio — permettono di costruire delle serie di «corpi», di «sovraggrosso» e di «avanzi», abbastanza nutrite, le revisioni postume, modificandole compendiosamente (cioè vale soprattutto per gli utili, che influiscono, d'altronde, sui sovraggrosso), per un numero più o meno alto di esercizi, annullano le soluzioni parziali, cioè, dei singoli esercizi<sup>5)</sup>.

Nel § 3, illustrando la successione delle compagnie, ho accennato alle vicende del capitale, nel susseguirsi delle aziende, ed ai tassi di suddivisione dell'utile. Portiamoci adesso sul prospetto,

di Lorenzo, per il servizio prestato in Italia, dal 1385 all'anno (1404) della sua espulsione per irregolarità. Egli aveva avuto quell'anno la liquidazione, di cui sembra essersi accontentato (altrimenti, dato il brusco licenziamento dall'alta posizione occupata, non avrebbe esitato ad intentare causa); ma, alla morte del Datini, come altri, cercò di accaparrarsi un serottamento. Gli Ufficiali del Coppo non ritrovarono verun documento, e lo stesso Stoldo non seppe indicarne: «abbiamo veduto — dicono essi nel conto —, per lettera di Stoldo, del 1387, che rimette in Francesco che lo tatti a salario o a compagno, come il pare e piace; e così sta fino al settembre 1394» (D, n. 609, Libro grande nero seg. C, Az. ind. di Firenze, c. 294); «il 1295 adietro, non v'era posto nuno, se non» che Stoldo la rimise in Francesco» (ibidem, c. 286).

<sup>1)</sup> V. nota 5, pag. 164, sulla mancanza di specializzazione dei conti debitori e creditori, pur essendo individuali.

<sup>2)</sup> D, n. 1127, Estratti-conto. Questo bilancio è riprodotto in fotografia. Esso smentisce l'affermazione del Dr. Hoover, secondo cui «i bilanci dei Medici, come quelli del Datini, sono raccolti in libretti di parecchie pagine, nei quali attività e passività sono elencate separatamente, ma senza nessun tentativo di ulteriore classificazione»: «The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account books of Mediceal merchants, in «Studies in the History of Accounting», Swetz & Maxwell, Londra, (1956), pag. 151. Vi erano sì tali libretti, nei quali, comunque, le attività e passività erano sufficientemente classificate; ma in più esistevano bilanci e conti perdite e profitti (v. doc. 112, pag. 183) su fogli sciolti, frutto di rielaborazioni e di sintesi. Nel testo qui riprodotto, i tassi percentuali di composizione della sezione delle attività sono: 1) merci, 25,04; 2) danaro in cassa, 8,25; 3) mobili, 1,38; 4) viventi, 0,48; 5) debitori diversi e merci in comune con altri, 65,02. La riproduzione è data alla tav. XXV.

<sup>3)</sup> D, n. 178, Quaderni di ragionamenti, ins. XVIII, Comp. di Avignone, di carte 21.

<sup>4)</sup> Vi sono tre conti alla compagnia, senza distinzione della causa dei crediti di essa, eccettuato uno, nel quale sono raccolti gli utili accantonati dall'1.11.1401 al 31.12.1406, per f. 376a.19.7 (D, n. 178, ins. XVIII, c. 20), che è inferiore al totale di quelli iscritti nel prospetto, giacché una parte dei medesimi è stata prelevata dai soci. Il valore di tale conto dovrebbe costituire il «sovraggrosso» investito durante l'anno 1410. Il libro segreto cui rimanda il bilancio pubblicato sopra è perduto.

<sup>5)</sup> Ciò è avvenuto per quasi tutti i fondaci, specialmente per gli ultimi esercizi; ma io ho iscritto egualmente negli «schemi» e prospetto gli utili di periodico apparamento (purché non eccessivamente intaccati dalle rettifiche), salvo a segnalare ed illustrare, poi, il risultato d'insieme, aggiornato.

162

Рис. 3. Фрагмент из книги Федерико Мелиса [14, с. 152]

Предлагаем выполненный нами вариант перевода: «Наиболее богатыми данными являются балансы — почти исключительно аналитические, состоящие в представлении сальдо всех незакрытых имущественных счетов в бухгалтерской книге (после необходимых корректировок, которые, однако, не сохранились полностью, а когда и сохранились, не всегда выделяют капитал (запутанный между общими кредиторами и дебетам компаньона) и распределение прибыли. Сжатый баланс, тем более, скрывает капитал между кредиторами компании, как явствует из этого крайне редкого экземпляра, который, возможно, является старейшим в своем роде до сих пор обнаруженным (по крайней мере, что касается степени синтеза). От того же предприятия сохранилась «тетрадь умозаключений», то есть аналитический бюджет, который даже перечисляет 11 кредиторов, составляющих единственную запись (с прибылью) пассива, не выделяет ту часть задолженности, которая причитается «согро» (начальный инвестированный капитал компании) и «sovraggrosso» (реинвестированный капитал, сформированный акционерами компании за счет прибыли, предназначенный для пополнения ликвидности, предоставляемой начальным капиталом).

И даже тогда, когда записи в книгах, произведенные одновременно или незадолго до закрытия предприятия, позволяют построить серии «согро», «sovraggrosso» и баланс, довольно обильные ревизии, сделанные впоследствии, меняют их содержание в совокупности (в частности, это больше всего касается прибылей, которые влияют на sovraggrosso) для большого количества предприятий, аннулируя промежуточные решения» [14, с. 152].

Конечно, такая скудная информация об истории первого сохранившегося синтетического баланса вызывала двойственное чувство. С одной стороны, нам удалось познакомить коллег с весьма важным моментом генезиса баланса. С другой — нас удивляло, почему великий ученый, перед которым мы ис-

кренно преклоняемся и который держал в руках и аналитические разработки, и построенный по ним синтетический баланс (в отличие от многих исследователей, лишь пересказывающих работы своих предшественников, но никогда не переступавших порог архивов), не выполнил более глубокое исследование. Складывается впечатление, что он хотел успеть написать хотя бы понемногу, но обязательно обо всем.

Мы считаем, что даже если отбросить тот факт, что Ф. Мелис владел копиями 60 сохранившихся страниц Главной книги Фаролфи (1299 – 1300 гг.), признанной первой среди книг двойной записи, и то, что он построил по ним дебетовую сторону баланса, если забыть о создании компьютерной модели книги массари Коммуны Генуя за 1340 год и о подтверждении на ее основе некоторых интересных гипотез [5 – 11], а сделать вид, что нас интересует только развитие учета в «империи» Датини, где нам удалось пройти и отследить вместе с Франческо путь от униграфических счетов расчетов, через баланс счета и баланс результатов [4], до баланса всех счетов, построенного 31 января 1399 года бухгалтером Компании Датини в Барселоне [3], оставить без внимания построение первого синтетического баланса было бы неправильно.

#### Исследования в архиве Датини в Прато

Перед нами «Тетрадь умозаключений», как назвал ее Ф. Мелис, в архивной упаковке (рис. 4). На рисунке 5 показана тетрадь в ее «историческом» виде.

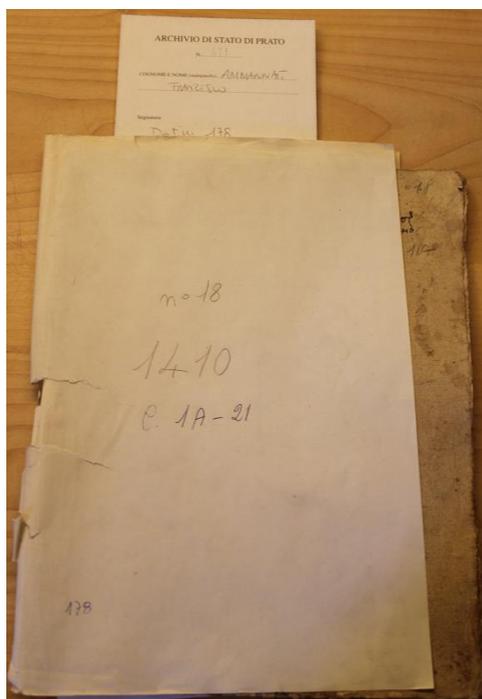


Рис. 4. Тетрадь умозаключений, или тетрадь аналитики (Prato, AS. D. 178-18)

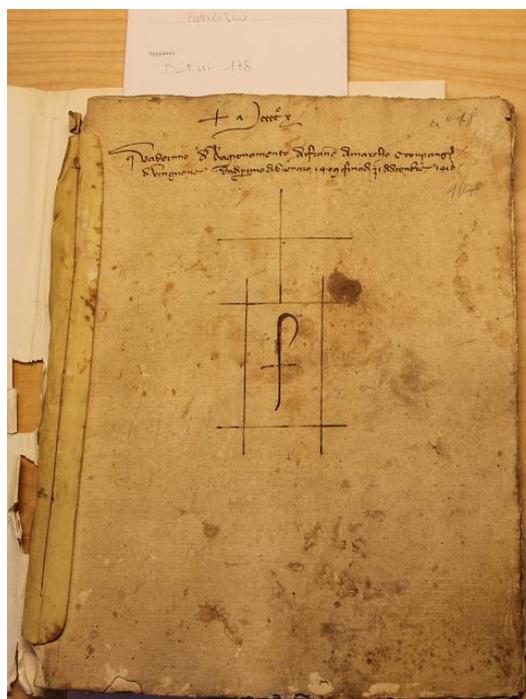


Рис. 5. Исторический вид тетради умозаключений (1410) (Prato, AS. D. 178-18)

Следует отметить, что в папке архивных материалов, кодифицированной в архиве под номером 178, хранится 18 наборов аналитических данных, то есть набор тетрадей с 1392 по 1410 год. Не случайно на интересующей нас тетради написано: № 18, 1410, с. 1 – 21. Последние цифры означают, что в папке находится 21 разворот (фолио) аналитической информации.

Приведенное замечание говорит о многом: *бухгалтер имел аналитические разработки, базу формирования синтетического баланса еще в 1393 году*, когда обрабатывал Главную книгу за 1392 год. Это подтверждает упаковка первого набора: архивная (рис. 6) и историческая (рис. 7), а также первый разворот аналитических разработок (рис. 8), где четко виден год создания набора «умозаключений» из 49 фолио – 1392. Ему оставался только один шаг, но сделал он этот важный шаг только в 1411 году.

Итак, первый синтетический баланс был построен в 1411 году по данным на конец 1410 года. Первый раздел тетради аналитики называется «Товары, находящиеся в обители и в лавках». Он занимает 26 страниц или, если воспользоваться номерами двойных страниц, то с 1 R по 13 V. Первая страница раздела (1 R) представлена на рисунке 9, заключительный разворот раздела (13 V–14 R) – на рисунке 10.

Накопленный итог по сальдо имущественных счетов, классифицированных по экономическому содержанию и отнесенных к группе «Товары, находящиеся в обители и в лавках» (обведенный на рисунке 11 первым – 1.877 ф 12 с 6 д), переносится в синтетический баланс (рис. 12, первая строка).

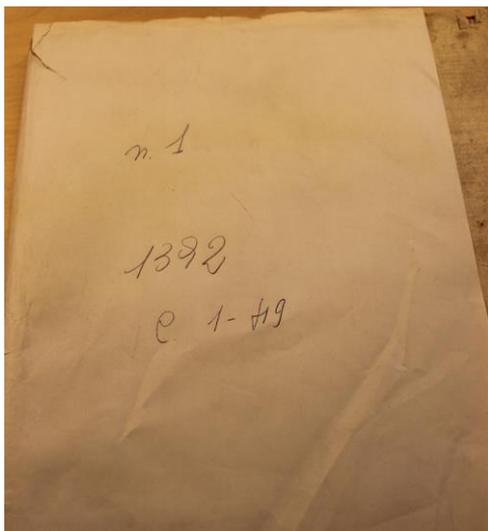


Рис. 6. Архивный вид тетради умозаключений (1392 г.) (Prato, AS. D. 178-1)

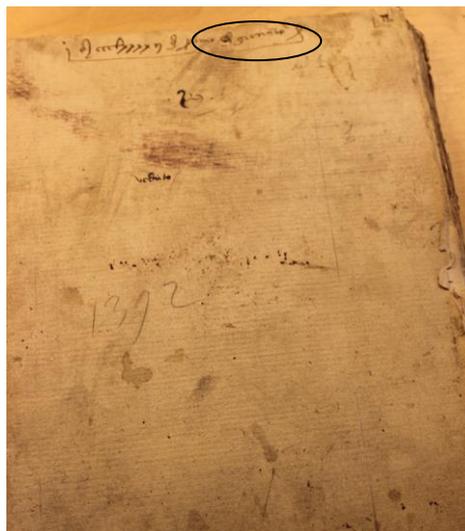


Рис. 7. Исторический вид тетради умозаключений (1392 г.) (Prato, AS. D. 178-1)

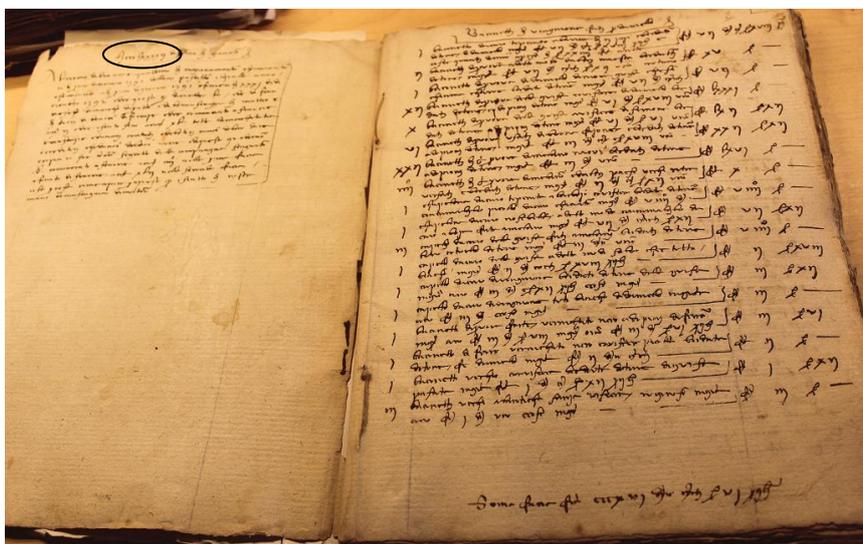


Рис. 8. Prato, AS. D. 178-1. с. 1 R

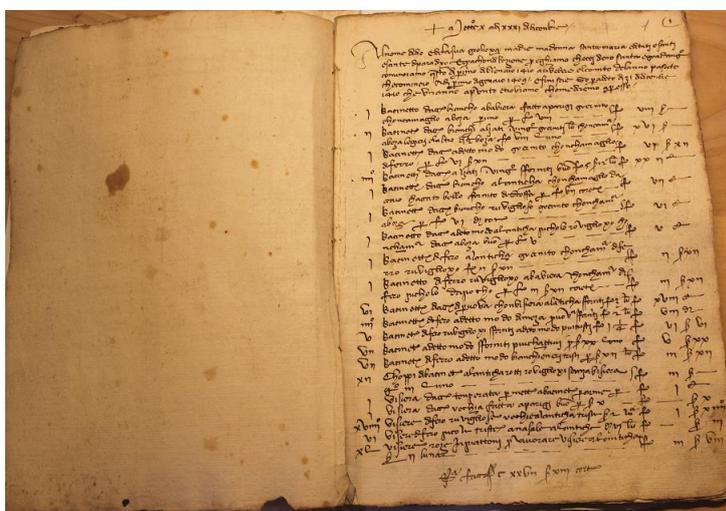


Рис. 9. Prato, AS. D. 178-18. с. 1 R

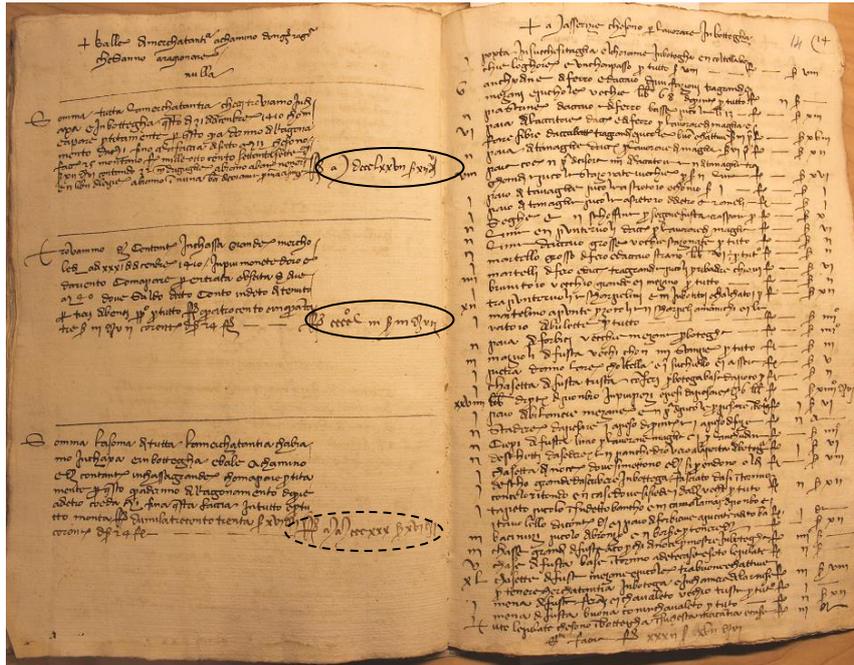


Рис. 10. Prato, AS. D. 178-18. с. 13 V–14 R

Предлагаем наш перевод текста синтетического баланса:

**1 января 1410**

**Дебиторы, товары, наличные деньги Компании в Авиньоне, которые находились в названный день в балансе Компании**

Товары в обители и в лавках	1.877 ф 12 с 6 д
Наличные деньги в основной кассе	453 ф 3 с 7 д
Домашняя утварь и лавочный инвентарь	253 ф 16 с 6 д
Провизия в доме	35 ф 18 с
41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и секретной книгах	4877 ф 9 с 4 д

**Сумма во флоринах 7497.11.11**

**Кредиторы**

Прибыль, полученная в году, который закончился 31 декабря 1410 года	463 ф 13 с 6 д
11 кредиторов из Главной и секретной книг, включая поставщиков товаров и прочих кредиторов Компании, накопленная прибыль, всего	7033 ф 22 с 5 д

**Сумма во флоринах 7497.11.11**

Обратим внимание, что в балансе суммы записаны не римскими цифрами, характерными для бухгалтерских книг средневековья, а привычными для нас арабскими цифрами с использованием позиционной десятичной системы исчисления, привезенной в Европу из Индии в 1209 году Леонардо Пизано. Здесь возможны два варианта объяснения:

1) несмотря на классификацию бухгалтерских счетов по экономическому содержанию и агрегирование показателей на них по классификационному признаку, синтетический баланс рассматривался как внутренний отчетный документ, выполняющий чисто контрольные функции: *сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых* (баланс счетов);

2) в начале XV века понизилась безукоризненность исполнения требования запрета на применение арабских цифр, легко поддающихся искажению. Второй накопленный и выделенный итог на странице 13 V (Наличные деньги в основной кассе), равный 453 ф 3 с 7 д, перенесен в баланс во вторую строку раздела баланса «Дебиторы». Именно так записано в балансе, и непонятно, почему Ф. Мелис называет

разделы баланса как «Актив» и «Пассив». Третий итог на странице 13 V – это сумма первого и второго итогов, в баланс он не переносится (помечен пунктиром, см. рис. 10).

Со страницы 14 R и до середины страницы 16 V, почти 4 страницы, (рис. 12), занимают записи группы счетов, классифицированных как «Домашняя утварь и лавочный инвентарь», и их итог в сумме 253 ф 16 с 6 д переносится в третью строку баланса. На этой же странице аналитики (16 V) находятся 12 записей, классифицированных как «Провизия в доме», и, соответственно, сумма в 35 ф 18 с перенесена на четвертую строку раздела «Дебиторы» баланса.

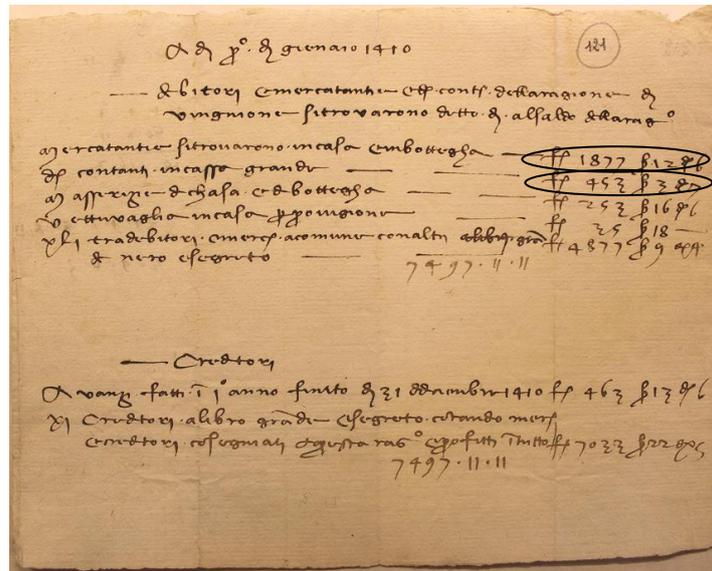


Рис. 11. Prato, AS. D. № 1127. Первый синтетический баланс (авторское фото)

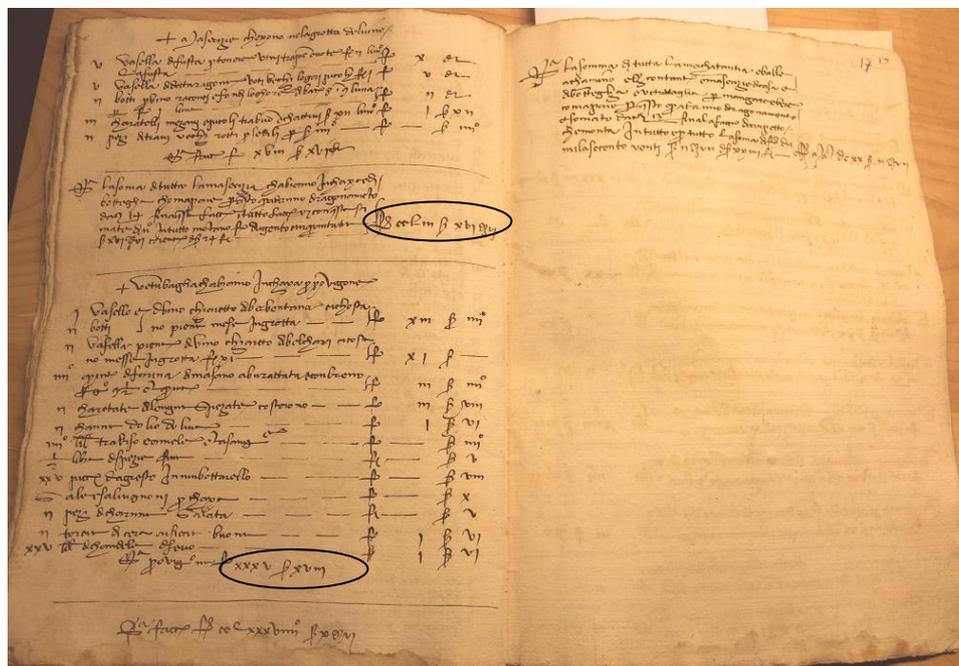


Рис. 12. Prato, AS. D. 178-18. с. 16 V–17 R

Проследим это на балансе (рис. 13). Пятая строка баланса гласит: «41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и секретной книгах». Она сформирована 41 записью на 4 страницах (17 V–18 R, рис. 14, и 18 V–19 R, рис. 15). Для наглядности записи нами пронумерованы.

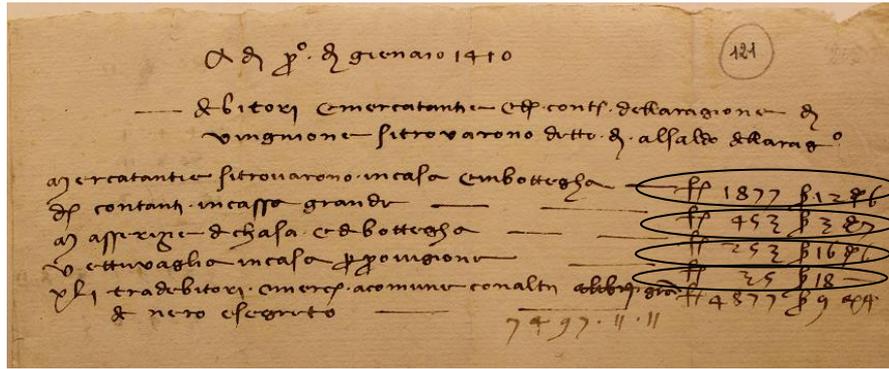


Рис. 13. Prato, AS. D. № 1127. Первый синтетический баланс (после четвертого итога)

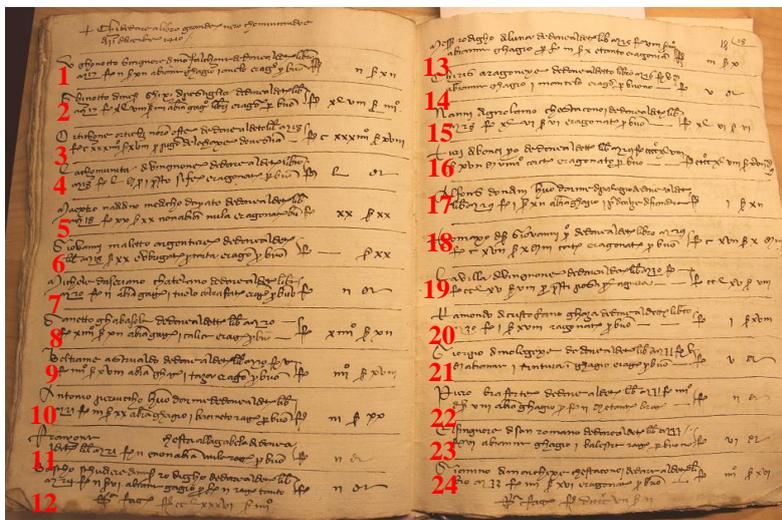


Рис. 14. Prato, AS. D. 178-18. с. 17 V-18 R



Рис. 15. Prato, AS. D. 178-18. с. 18 V-19 R

Как известно [7; 8], для упрощения расчетов в средневековых валютах нами разработан электронный «Абак» (рис. 16). Нестабильность курсов средневековых валют потребовала внесения изменений в компьютерную программу. Введено понятие «Курс валюты».

<b>Задайте курс валюты:</b>		
<b>1</b>	<b>24</b>	<b>12</b>

<b>ИТОГО:</b>	<b>Лиры</b>	<b>Сольди</b>	<b>Динары</b>
	<b>4876</b>	<b>18</b>	<b>4</b>

№ суммы	Лиры	Сольди	Динары
1	2	12	0
2	48	4	0
3	134	18	0
4	50	0	0
5	20	20	0
6	0	20	0
7	2	0	0
8	14	12	0
9	4	18	0
10	3	20	0
11	2	0	0
12	2	0	0
13	3	10	0
14	5	0	0
15	46	6	0
16	448	17	9
17	1	12	0
18	117	10	3
19	265	8	0
20	1	18	0
21	5	0	0
22	2	0	0
23	6	0	0
24	4	16	0
25	12	12	0
26	16	19	0
27	185	8	6
28	63	4	0
29	586	17	8
30	330	0	8
31	667	5	5
32	336	23	5
33	240	20	9
34	356	20	7
35	472	3	9
36	0	0	0
37	0	0	0
38	0	0	0
39	0	0	0
40	407	20	7
41	7	15	0

Рис. 16. Усовершенствованный электронный «Абак»

Предпоследний итог на странице 19 R (обведен пунктиром) в баланс не включен, так как он представляет сумму 40-й и 41-й записей. В балансе присутствует сумма в 4877 ф 9 с 4 д, равная накопленному итогу по 41 записям, приведенным на страницах 17 V–18 R и 18 V–19 R. На странице аналитики 19 R эта сумма находится в конце и обведена нами эллипсом.

Если перейти на разворот 19 V–20 R (рис. 17), то сверху страницы 19 V размещен итог по всем записям раздела «Дебиторы» аналитики и баланса. Он обведен эллипсом и равен 7497 ф 9 с 4 д. Окончательный вид баланса после заполнения последних записей раздела «Дебиторы» представлен на рисунке 18.

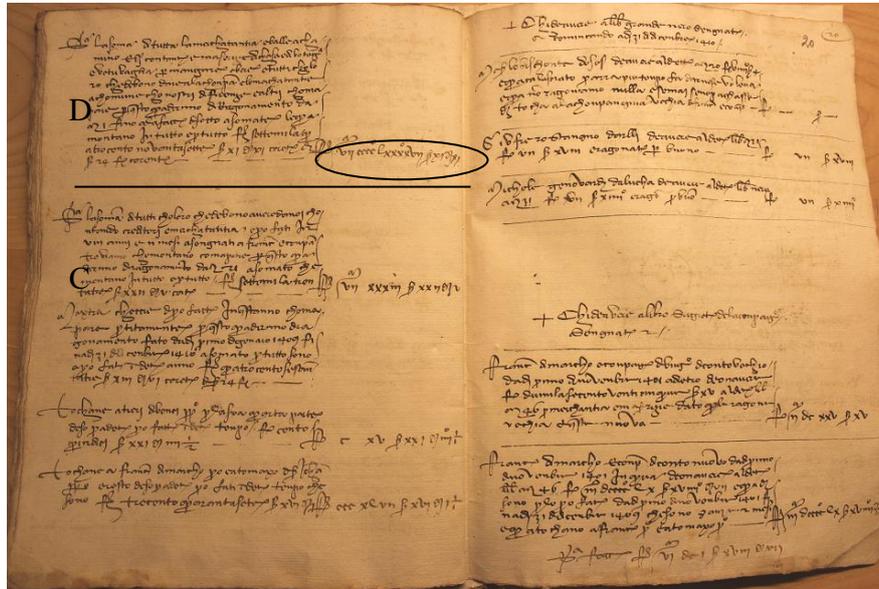


Рис. 17. Prato, AS. D. 178-18. с. 19 V–20 R

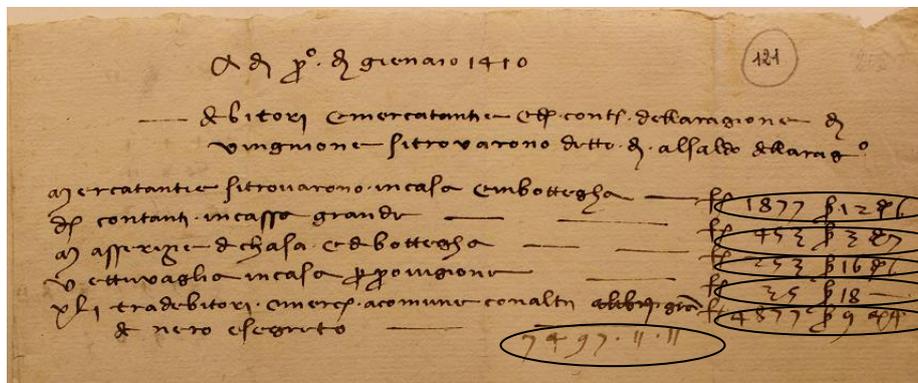


Рис. 18. Prato, AS. D. № 1127. Первый синтетический баланс (после построения раздела «Дебиторы»)

Процентное содержание статей раздела «Дебиторы» исчислено в таблице.

Процентное содержание статей раздела «Дебиторы»

Статьи раздела «Дебиторы»	Сумма во флоринах	В процентах
1. Товары в обители и в лавках	1877.12.6	25,04
2. Наличные деньги в основной кассе	453.3.7	6,05
3. Домашняя утварь и лавочный инвентарь	253.16.6	3,38
4. Провизия в доме	35.18.0	0,48
5. 41 дебитор и товары, которые можно увидеть в Черной и секретной книгах	4877.9.4	65,05
Сумма во флоринах	7497.11.11	100,00

Деление аналитических записей на дебетовые и кредитовые на странице 19 V нами помечено горизонтальной линией (см. рис. 17).

*Окончание статьи в следующем номере журнала «Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки». 2012. № 14.*

## ЛИТЕРАТУРА

1. Кутер, М.И. Естественная форма изначального бухгалтерского баланса / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 5. – С. 50 – 59.
2. Кутер, М.И. О постулатах двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 17. – С. 57 – 66.
3. Кутер, М.И. Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.А. Зинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48. – С. 34 – 43.
4. Кутер, М.И. Финансовая бухгалтерия: в начале пути / М.И. Кутер, М.М. Гурская, М.А. Иванова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 34. – С. 58 – 63.
5. Кутер, М.И. Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 44. – С. 60 – 66.
6. Кутер, М.И. Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования (окончание) / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 45. – С. 54 – 59.
7. Кутер, М.И. Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г.: новые результаты исследования / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 36. – С. 54.
8. Кутер, М.И. Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г.: новые результаты исследования (окончание) / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 37. – С. 61.
9. Кутер, М.И. Кубанский университет исследует бухгалтерию муниципалитета Генуя / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Экономика устойчивого развития. – 2011. – № 7. – С. 75 – 81.
10. Кутер, М.И. Ученые Кубанского университета приблизились к разгадке тайн бухгалтерской книги массари Генуи за 1340 г. / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Сидиропуло // Экономика устойчивого развития. – 2011. – № 8. – С. 87 – 99.
11. Кутер, М.И. Русское начало в исследовании истории возникновения двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская, О.А. Павлиди, Ан.В. Кузнецов // Вектор науки ТГУ. Сер. Экономика и управление. – 2010. – № 3(3). С. 28 – 33.
12. Рувер, Р. де. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. Де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 68 с.
13. Melis, F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII – XVI / F. Melis. – Firenze: Leo S. Olschki, 1972. – 752 p.
14. Melis, F. Storia della Ragioneria / F. Melis. – Bologna: Cesare Zuffi, 1950. – 872 p.
15. Roover, R. de. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover // Studies in the History of Accounting / A.C. Littleton, B.S. Yamey. – London, 1956. – P. 114 – 117.
16. Roover, R. de. New Perspectives on the History of Accounting / R. de Roover // The accounting review. Vol. 30. – 1955. – № 3. – P. 405 – 420.

*Поступила 06.07.2012*

**THE SYNTHETIC BALANCE OF FRANCESCO DATINI'S COMPANY IN AVIGNON (1411)  
AS THE MOST IMPORTANT STEP IN THE DEVELOPMENT OF THEORY OF BALANCES,  
OR VEILING THE ACCOUNTS**

**M. KUTER, M. GURSKAYA, D. ALEINIKOV**

*The authors make a detailed study of the first extant synthetic balance and the analytical calculations on the basis of which it was built, published in Federigo Melis' book "The Documents on the history of economics". Some of its fragments are shown in their archival and original packaging. The electronic 'Abacus' first created and then improved by the authors to simplify the calculations in medieval currencies is presented.*