

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

УДК 657

СИНТЕТИЧЕСКИЙ БАЛАНС КОМПАНИИ ФРАНЧЕСКО ДАТИНИ В АВИНЬОНЕ (1411 Г.) – ВАЖНЕЙШИЙ ЭТАП В РАЗВИТИИ БАЛАНСОВЕДЕНИЯ, ИЛИ ВУАЛИРОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ДАННЫХ

ЧАСТЬ 2

д-р экон. наук, проф. М.И. КУТЕР, канд. экон. наук, доц. М.М. ГУРСКАЯ, Д.Н. АЛЕЙНИКОВ
(Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия)

Исследуется первый из сохранившихся синтетический сальдовый баланс и аналитические расчеты, на основе которых он построен, опубликованные в книге Федерико Мелиса «Документы по истории экономики». Демонстрируются её фрагменты в архивной и оригинальной упаковке. Показано, что и в Средневековье имела место двойная бухгалтерия; применение секретных книг и связанную с ними коммерческую тайну можно считать тормозом в развитии бухгалтерии. Синтетический баланс в данном случае служил только одной цели – контрольной функции.

В ранее опубликованной нами работе исследована дебетовая сторона первого синтетического сальдового проверочного баланса, который был построен бухгалтером Компании Франческо Датини в Авиньоне по аналитическим разработкам на 1 января 1411 года. Перевод кредитовой стороны аналитических записей «Quaderno di ragionamento», или, как их назвал Федерико Мелис, «тетради умозаключений» [14], произвел на нас огромное впечатление.

Дело в том, что уже продолжение известной нам страницы Prato, AS. D. 178-18, с. 19 V (рис. 1), содержащей итог по дебетовым записям («Общая сумма всех товаров и тюков отгруженных, и наличные деньги, и готовая к продаже мебель, и продукты питания, и напитки, и долги партнеров, и товары, общие с нашими флорентийскими и другими партнерами, как это можно видеть в этой Quaderno di ragionamento со страницы 1 и до конца. Здесь в общей сумме флоринов 7497 сольди 11 динаров 11, из расчета 24 сольдо за 1 флорин»), позволяет понять многое.

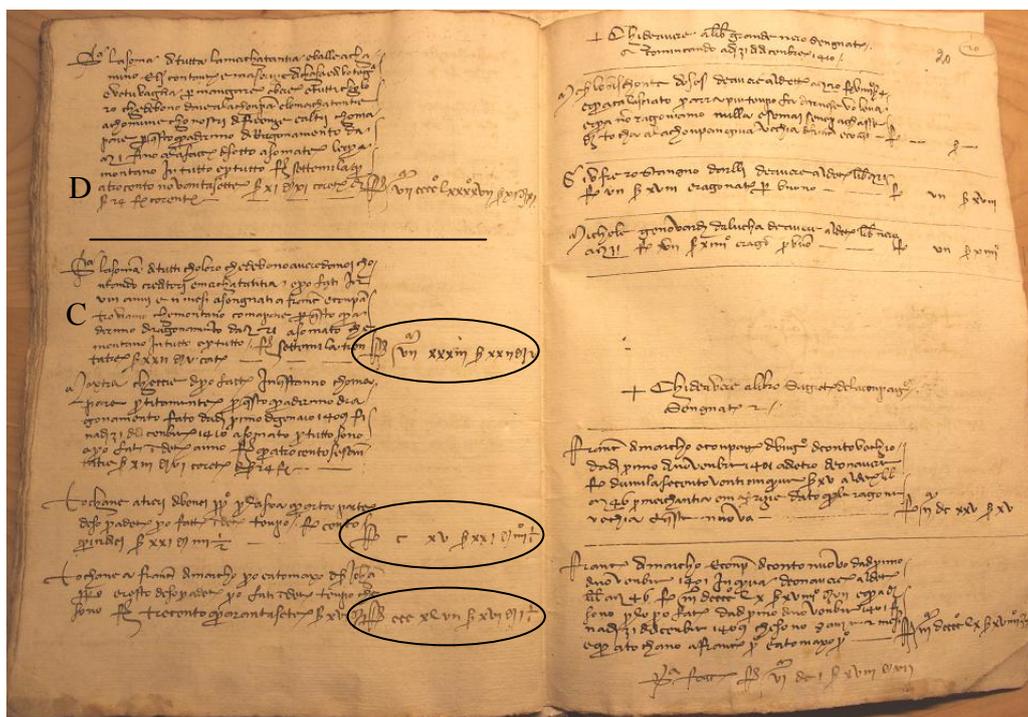


Рис. 1. Prato, AS. D. 178-18. с. 19 V–20 R

Для начала, первая запись после проведенной нами линии, разделяющей дебетовые и кредитовые аналитические построения, приводит итог, который содержится во второй записи кредитовой части синтетического баланса:

«Сумма всех, кто *имеет* от нас, кредиторов и поставщиков товаров, в последние 8 лет и 2 месяца, учитывая Франческо и партнеров. Мы нашли в Quaderno di ragionamento на странице 21, что это сумма **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**».

В синтетическом балансе этот итог (на рис. 2 обведен эллипсом) звучит:

«11 кредиторов из Главной и секретной книг, включая поставщиков товаров и прочих кредиторов компании, накопленная прибыль, всего **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**».

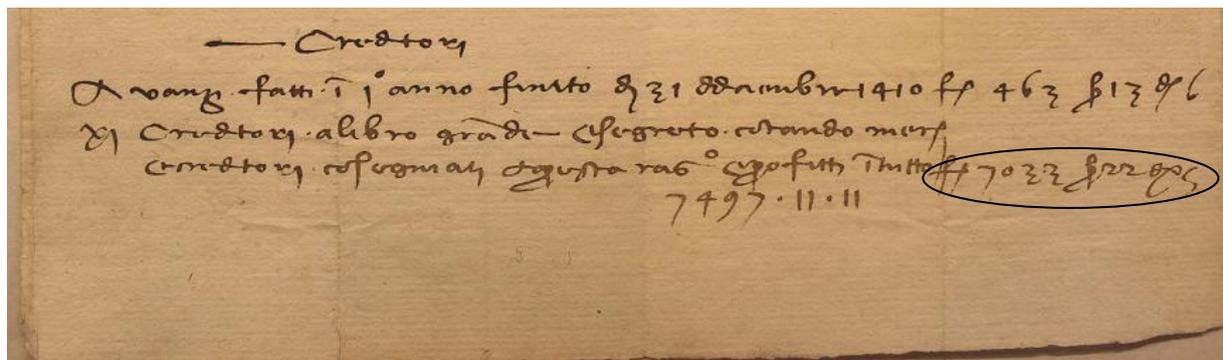


Рис. 2. Фрагмент 1 кредитовой стороны первого синтетического баланса (Prato, AS. D. № 1127, авторское фото)

Вторая кредитовая запись аналитики содержит запись, эквивалентную первой записи кредитовой стороны баланса:

«Прибыль составила в этом году, как видно из этой Quaderno di ragionamento, с 1 января 1409 по 31 декабря 1410 года, в общем, **флоринов 463 сольди 13 динаров 6**, из расчета сольди 24 за 1 флорин».

В синтетическом балансе (фрагмент 2 на рисунке 3) запись гласит:

«Прибыль, полученная в году, который закончился 31 декабря 1410 году, **флоринов 463 сольди 13 динаров 6**».

Казалось бы, что здесь удивительного или оригинального: две пары аналогичных записей находятся в аналитическом и синтетическом балансах, правда, в разной последовательности. Дело в том, что, как видно на рисунке 1, сумма **флоринов 463 сольди 13 динаров 6** содержится только в тексте, а не занесена в графу «Сумма, флорины, сольди, динары».

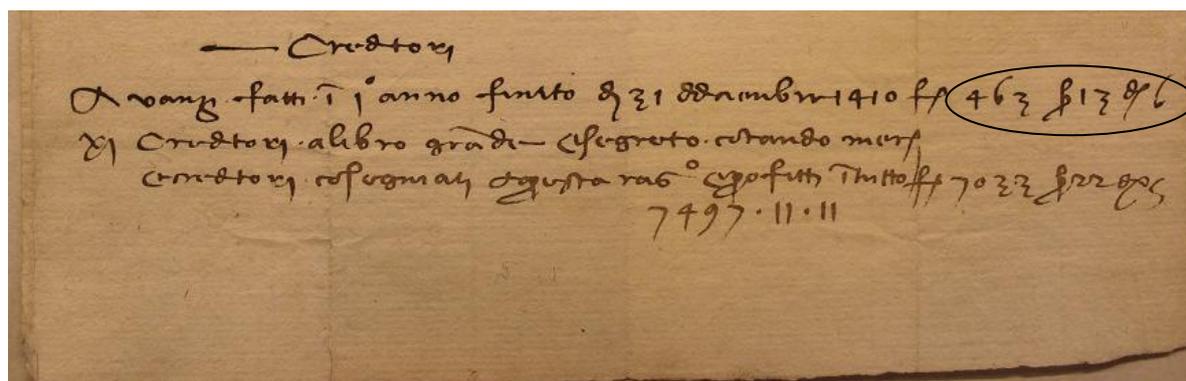


Рис. 3. Фрагмент 2 кредитовой стороны первого синтетического баланса (Prato, AS. D. № 1127, авторское фото)

В то же время под приведенным текстом внизу на странице Prato, AS. D. 178-18, с. 19 V читаем: «Эти деньги для Tusi di Venci, за его долю **флоринов 115 сольди 11 динаров 4 с половиной**».

И далее: «Доля Франческо ди Марко и Tommaso di ser Luca, что осталось от вышеупомянутой суммы, то есть **флоринов 347 сольди 16 динаров полтора**».

Таким образом, видим существенное отличие между синтетическим балансом и аналитическими построениями. В аналитике приведены конкретные данные о принадлежности распределенной, но не

изъятой прибыли завершившего отчетного периода компании (это Tusi di Venci и компаньоны Франческо ди Марко и Tommaso di ser Luca).

В данном случае вкрадывается подозрение, что бухгалтер Tommaso di ser Luca, который вел Главную и секретную книгу, аналитические записи и построил синтетический баланс, умышленно завуалировал в последнем показателе распределения прибыли.

Здесь также не совсем понятны два момента: *во-первых*, почему Tommaso di ser Luca в синтетическом балансе показал сначала итог прибыли закончившегося отчетного периода, а потом итог по 11 кредиторам и поставщикам товаров, а в аналитических построениях сначала перенес на страницу Prato, AS. D. 178-18, с. 19 V итог со страницы Prato, AS. D. 178-18, с. 21 R (сумма **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**), а затем показал распределение прибыли; *во-вторых*, требуются дополнительные уточнения: в аналитических записях бухгалтер пишет об «этом годе», который длится «... с 1 января 1409 г. по 31 декабря 1410 г.», то есть 2 календарных года.

Далее проследим формирование по аналитическим построениям показателя синтетического баланса, равного сумме в **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**.

На рисунке 4 на странице Prato, AS. D. 178-18, с. 20 R помечены первые 5 из 11 показателей кредиторов, которые включены в сумму флоринов 7033 сольди 22 динаров 5.

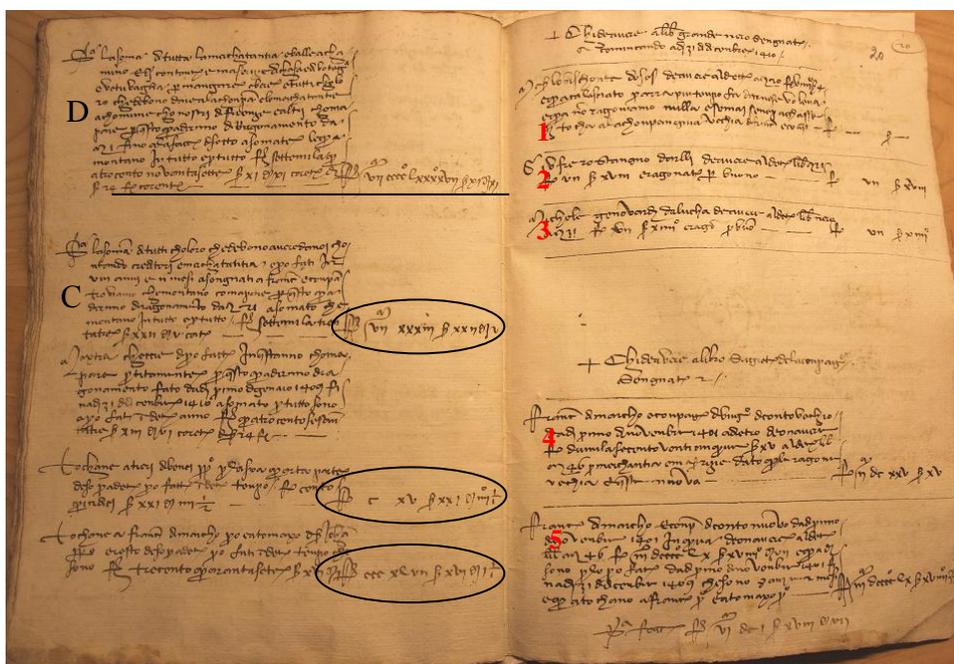


Рис. 4. Prato, AS. D. 178-18, с. 19 V–20 R

Попытаемся описать представленное на рисунке 4.

Заголовок над страницей гласит:

«Кто **имеет** от нас в Главной Черной книге (Libro Grande Nero) на 31 декабря 1410 г.»

Дальнейший текст требует исследования самой Главной Черной книги, так как его содержание в записях аналитики содержит денежную оценку, которая не вынесена в графу «Сумма, флорины, сольди, динары»:

«Messer Visconte D' Osses **имеет** в этой книге на странице 20 **флоринов 19 сольди 4**, но мы не будем добавлять ничего, кроме того, что он – кредитор из старых партнеров Франческо и Компании».

Видимо, непосредственное изучение страницы 20 R Libro Grande Nero позволит понять истинный смысл этой записи. Во всяком случае, 19 флоринов 4 сольди не вошли в итог по странице, и в суммовой графе подчеркнуто проставлен прочерк.

Последующие две записи «Quaderno di ragionamento», построенные по Главной Черной книге, отражают кредиторскую задолженность перед конкретными лицами и оформлены по всем правилам:

«Giufretero Stangno Darlli **имеет** в указанной книге, что хорошо видно на странице 21, **флоринов 7 сольди 18**».

«Michele Genovardi из Лукки имеет в указанной книге, что хорошо видно на странице 31, **флоринов 7 сольди 14**».

Перед оставшимися двумя записями (четвертая и пятая) на странице выделен заголовок:

«Кто имеет в Секретной книге Компании с пометкой “2”».

Первая их них гласит:

«Франческо ди Марко и Ко в Брюгге по старому счету от 1 ноября 1401 года **имеют флоринов 2625 сольди 15**, как сказано в указанной книге на странице 46, за торговлю мебелью, и которые переносятся со старого счета на новый».

По всей вероятности, перед нами выписка из закрываемого и переносимого в новую книгу персонального счета внутренней компании, созданной еще в 1401 году для производства и продажи мебели, в которую, кроме Франческо ди Марко Датини, входили компаньоны из Брюгге.

Следующая запись имеет для исследования наибольший интерес. Дело в том, что до этого редко приходилось встречать счет инвестированного капитала, а счет реинвестированного капитала – никогда. Правда, сам счет накопленной и не изъятой прибыли нам увидеть не удалось, так как Секретная книга, где находился этот счет, безвозвратно утеряна.

Федерико Мелис считал, что этот счет представляет «*sovraccorpo*», на котором собраны прибыли, накопленные с 1 ноября 1401 года по 31 декабря 1409 года и вложенные (реинвестированные) в компанию в 1410 году [15, с. 162].

Итак, читаем:

«Франческо ди Марко и Компания по новому счету от 1 ноября 1401 **имеет** в указанной книге на странице 46 **флоринов 3960 сольди 19 динаров 7**, которые образованы из прибыли с 1 ноября 1401 по 31 декабря 1409 года, за 8 лет и 2 месяца, и принадлежат Франческо и Tommaso».

Завершает страницу Prato, AS. D. 178-18. с. 20 R итог, посчитанный Tommaso di ser Luca:

«Сумма по этой странице **флоринов 6601 сольди 18 динаров 7**».

Итог нами проверен, не содержит расхождений и не включает сумму в флоринов 19 сольди 4, относящуюся к Messer Visconte D' Osses.

Страница Prato, AS. D. 178-18. с. 20 V (рис. 5) содержит 6 последних записей, относящихся к числу 11 кредиторов и поставщиков товаров, задолженность перед которыми вошла в сумму **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**.

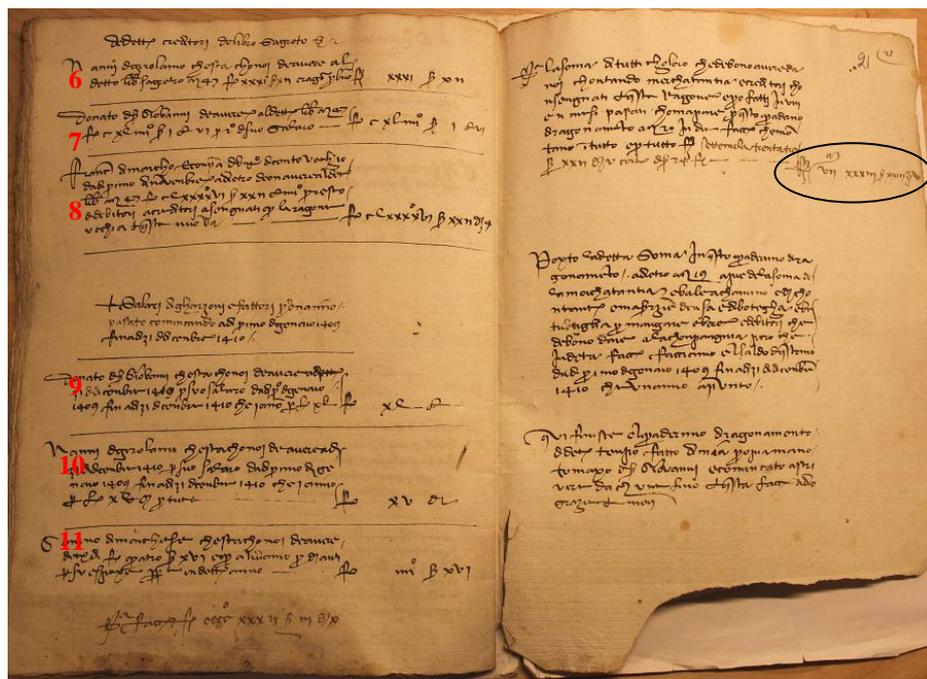


Рис. 5. Prato, AS. D. 178-18. с. 20 V–21 R

Первые три записи на странице озаглавлены:

«Кредиторы Секретной книги с пометкой “2”».

Из них первые две записи не представляют особого интереса. Скорее всего, это данные из обычных персональных расчетных счетов о невыплаченном в срок жалованье. Не исключено, что менеджеры компании используют ее кассу в качестве своеобразного сберегательного банка, так как это задолженность за период до 1 января 1409 года. Нахождение данных счетов не в Главной Черной книге, а в Секретной книге связано с соблюдением коммерческой тайны. В Средневековье жалованье основных собственников, если они принимали участие в управлении компании, компаньонов, топ-менеджеров и менеджеров, их премии и вознаграждение собственников всегда учитывались в Секретной книге.

В нашем случае читаем:

«Nanni di Girolamo, который остается с нами, **имеет** в указанной книге на странице 47 **флоринов 31 сольди 12**».

И далее:

«Donato di ser Giovanni **имеет** в указанной книге на странице 47 **флоринов 144 сольди 1 динаров 6**, как остаток по его жалованью».

Переходя к следующей записи, можно только сожалеть, что утеряна Секретная книга Компании Датини в Авиньоне, и мы не можем убедиться в правоте наших рассуждений. По нашему мнению, перед нами выписка из счета первоначально инвестированного капитала (*corpo*).

Смотрим текст:

«Франческо ди Марко и Компания в Брюгге по старому счету от прошлого 1 ноября, о чем сказано в указанной книге на странице 47, **имеют флоринов 196 сольди 22 динаров 4** на остатке по дебету старого счета при переносе в кредит нового счета».

Дата «прошлое 1 ноября» нами воспринимается не как дата какого-нибудь ближайшего прошлого периода, а как дата последнего преобразования компании в прошлом, то есть 1 ноября 1401 года. Напомним, что в архиве Франческо Датини в Прато хранятся аналитические построения компании, начиная с 1392 года.

Бухгалтер компании, он же компаньон Франческо Датини на стороне Тосканы (кроме того, имеет место сторона компаньонов в Брюгге), Tommaso di ser Luca, вел отдельный учет инвестированного (*corpo*) и реинвестированного капитала (*sovraccorpo*). Счет капитала собственника, как и любой счет кредиторской задолженности (обычный кредитор предоставляет получателю денежный или товарный кредит с обязательством возврата в установленный срок и выплатой оговоренного вознаграждения; собственник предоставляет денежные или товарные средства без требования возврата, но с выплатой вознаграждения по результатам деятельности принадлежащей ему организации), имеет кредитовое сальдо. При закрытии счета и переносе сальдо в новую книгу счет балансируется записью суммы по дебету, а на новый счет в новой книге оно заносится в кредит счета как входящее сальдо. Таким образом, налицо все признаки счета инвестированного капитала, который в неизменной форме хранится от даты организации (реорганизации) компании.

Следовательно, в *Quaderno di ragionamento* обнаружено пять записей, имеющих непосредственное отношение к собственникам компании:

- сумма инвестированного капитала (*corpo*) – флоринов 196 сольди 22 динаров 4;
- сумма реинвестированного капитала (*sovraccorpo*) – флоринов 3960 сольди 19 динаров 7;
- сумма кредиторской задолженности перед собственниками внутренней компании (Франческо ди Марко Датини и компаньоны из Брюгге), выступающих в роли кредиторов или поставщиков товарных запасов – флоринов 2625 сольди 15;
- сумма задолженности по вознаграждению за закончившийся отчетный период перед Tuci di Benci (вероятно, это и есть компаньон из Брюгге), за его долю флоринов 115 сольди 11 динаров 4 с половиной».
- сумма задолженности по вознаграждению за закончившийся отчетный период перед Франческо ди Марко Датини и Tommaso di ser Luca флоринов 347 сольди 16 динаров полтора.

Три оставшиеся записи кредиторов, перенесенные из Секретной книги, объединены в раздел «Жалованье ребят за прошедший год, начиная с 1 января 1409 года по 31 декабря 1410 года». Наши коллеги из института Датини (Прато, Тоскана) переводят это место как «Жалованье мальчиков». Видимо, в то далекое время так уменьшительно «величали» младших менеджеров.

Читаем:

«Donato di ser Giovanni **имеет** на 31 декабря 1410 года по его жалованью с 1 января 1409 года по 31 декабря 1410 года, которое за год составило **флоринов 40**».

«Nanni di Girolamo, который остается с нами, **имеет** на 31 декабря 1410 года по его жалованью с 1 января 1409 года по 31 декабря 1410 года, которое за год составило **флоринов 15**».

«Ganino di Marchese, который остается с нами, **имеет флоринов 4 сольди 16** за его расходы в прошлом году».

Завершает страницу подсчитанный итог:

«Сумма этой страницы **флоринов 432 сольди 3 динаров 10**».

Заключительная страница аналитических записей (*Quaderno di ragionamento*) Prato, AS. D. 178-18. с. 21 R (см. рис. 5) содержит итог всех кредитовых записей (кроме премии, распределенной и не изъятой):

«Сумма всех, кто **имеет** от нас, учитывая торговлю и кредиторов на этом счете после 8 лет и 2 месяцев, как это можно видеть в этой *Quaderno di Ragionamento* со страницы 20 на двух страницах, в общей сложности **флоринов 7033 сольди 22 динаров 5**, исходя из 24 сольди за 1 флорин».

Далее Tommaso di ser Luca пишет:

«Указанные суммы в этой *Quaderno di ragionamento* на странице 19 вложены в сумму товаров и тюков отправленных, и наличные деньги, и мебель из мастерской, а также продукты питания и напитки,

а также должников, которые *должны дать* компании, то есть остаток после года с 1 января 1409 года по 31 декабря 1410 года».

Обратим еще раз внимание, что Tommaso di ser Luca под закончившимся годом понимает период с 1 января 1409 года по 31 января 1410 года. Кроме того, не понятно, почему бухгалтер на синтетическом балансе поставил дату 1 января 1410 года. Все это требует проведения дальнейшего исследования, которое, бесспорно, начнется с углубленного изучения Главной Черной книги, товарной книги и Книги прихода и расхода наличных.

Завершается Quaderno di Ragionamento словами:

«На этом заканчивается Quaderno di Ragionamento, ведомая моей собственной рукой, Tommaso di ser Luca, которую начал от страницы 1 до этой страницы. В Божьей милости».

Итоги исследования. В первую очередь, разделим мнение Ф. Мелиса [14, с. 152], который считает, что этот баланс есть плод классификации и синтеза и опровергает утверждение Раймонда де Рувера, согласно которому «Балансы Медичи, как и Датини, представляют собой брошюры в несколько страниц, в которых средства и обязательства перечисляются отдельно, но без попытки их дальнейшей классификации. Проверка, очевидно, заключалась в просмотре одной статьи баланса за другой, чтобы выявить просроченные счета и счета с замедленным оборотом» [12, с. 48; 16, с. 151].

Говоря об аналитических записях, заметим, что счета в Главной черной книге и Секретной книге не классифицированы на счета дебиторов и кредиторов, а рассматриваются как персональные счета для расчетов с переменным сальдо, и их сальдо переносятся в аналитику в зависимости от состояния сальдо (дебетовое или кредитовое) на момент закрытия книги.

Tommaso di ser Luca не хватило в кредитовой части Quaderno di Ragionamento только одного действия (сложить «Сумму всех, кто имеет от нас, кредиторов и поставщиков товаров, в последние 8 лет и 2 месяца, учитывая Франческо и партнеров. Эта сумма флоринов 7033 сольди 22 динаров 5» и «Прибыль составила в этом году, как видно из этой Quaderno di ragionamento с 1 января 1409 по 31 декабря 1410 года, в общем, флоринов 463 сольди 13 динаров 6, из расчета сольди 24 за 1 флорин») и получить итог, равный «Общей сумме всех товаров и тюков отгруженных, и наличные деньги, и готовая к продаже мебель, и продукты питания, и напитки, и долги партнеров, и товары, общие с нашими флорентийскими и другими партнерами, как это можно видеть в этой Quaderno di ragionamento со страницы 1 и до конца. Здесь в общей сумме флоринов 7497 сольди 11 динаров 11, из расчета 24 сольдо за 1 флорин».

Следовательно, бухгалтер находился в одном шаге от правильного и подробного аналитического баланса, показатели которого предполагали необходимую и, возможно, достаточную классификацию счетов по экономическому содержанию и соответствующую их агрегацию.

С достаточной степенью уверенности, можно утверждать, что в таком случае отпадала необходимость в синтетическом балансе в том виде, в котором его построил Tommaso di ser Luca. Контрольная функция в виде непреложного закона двойной бухгалтерии (сумма сальдо счетов дебетовых системы счетов равна сумме сальдо счетов кредитовых той же системы счетов) могла быть осуществлена и по аналитическому балансу.

Видимо, при построении синтетического баланса бухгалтер компании Франческо Датини в Авиньоне преследовал несколько иные цели, разумеется, кроме контрольных.

Применение в Средневековье секретных книг и связанную с ними коммерческую тайну можно считать тормозом в развитии бухгалтерии. Нежелание собственника показывать вложенный капитал и заработанную прибыль, долгое время отдельное ведение счетов основного собственника и компаньонов отдельно от всей системы счетов не позволяли построить контрольный баланс. И как видно из приведенного примера, даже когда пробный синтетический баланс был построен, прибыль показывалась в общей сумме, а собственный капитал (инвестированный и реинвестированный), который был весьма детально представлен в аналитических построениях, в синтетическом балансе подлежал преднамеренному вуалированию в общей сумме кредиторской задолженности.

Представляется, что синтетический баланс в данном случае служил только одной цели – контрольной функции: сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых, при соблюдении коммерческой тайны.

Часть 1 статьи опубликована в журнале «Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки». 2012. № 13.

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. It is shown that double entry bookkeeping already existed in the Middle Ages and that the use of secret books and commercial secrets associated with it can be considered as a break on the development of accounting. It is concluded that synthetic balance was built for the only purpose of control.