

Л. А. Косарева

аспирант кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ИСТОКИ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ В ИТАЛИИ XIII—XV ВЕКОВ

Введение

Луку Пачоли, автора трактата «О счетах и записях», изданного в Венеции в 1494 г., принято называть «отцом» бухгалтерского учета и даже приписывать ему изобретение двойной записи. Мнение это, конечно, ошибочно. Пачоли можно скорее называть «праучителем бухгалтерии» (Пачоли, 1893, с. 9), хотя и здесь он не был первым (Елисеева, 1994, с. 50). Учебники по бухгалтерии, хотя и не в печатном виде, а в виде манускриптов, существовали до издания трактата Пачоли. На сегодня мы знаем работу Бенедетто Котрульи, а также более раннего неизвестного автора, следы которой отыскивали недавно ученые из Нидерландов (Helm, Postma, 2000), возможно, были и другие. Таким образом, это косвенно также говорит о том, что практика бухгалтерского учета была уже развита до такой степени, чтобы вызвать появление письменных работ.

Мы постараемся дать краткую обзорную характеристику практики ведения счетов и книг различных регионов Италии — Венеции, Ломбардии, Лигурии, Тосканы и Эмилии-Романьи и показать, что двойная бухгалтерия была «изобретена» и существовала, по крайней мере, уже за два века до 1494 г. В это время происходило активное развитие торговли, ее процесс усложнялся. В XIII—XIV вв. началось укрупнение и рост торговых компаний. Важнейшими причинами такого всплеска были возросшая безопасность перевозок товаров и появившаяся возможность иметь филиалы в различных частях Европы, а затем — великие географические открытия.

История двойной записи и ее зарождение уходят корнями в средневековую Италию XIII—XV вв., ее ход можно проследить по книгам купцов, общественных организаций и банков того времени. Некоторые купцы книг, по свидетельствам современников, не вели. За что более прогрессивные коллеги их осуждали и смотрели свысока, говоря о таких неграмотных купцах, что те «...как посылные, которые пересчитывают по двадцать раз свои счета по дороге... И Бог знает, как они с этим справляются! Четверо из шести не имеют ни книг, ни чернильниц, те же, у кого есть чернила, не имеют пера» (Origo, 1992, p. 115). Однако усложнение, разнообразие торговой деятельности и рост торговых оборотов неминуемо вели к использованию новых методов.

Различия в форме и технике между ранними системами бухгалтерских записей в различных регионах Италии дают основания для разных выводов. Эдвардс говорит, что «система развилась независимо в нескольких центрах торговли, среди которых наиболее значимыми были Флоренция, Генуя и Венеция» (Edwards, 1989, p. 48). Наибольшее количество исторических документов, свидетельствующих о развитом учете, сосредоточено во Флоренции. Степень сохранности источников по различным регионам различна, и составить полную картину из разроз-

ненных остатков — непростая задача. Вероятность того, что до наших дней сохранилась книга мелкого венецианского купца, в случае, если таковая велась, — довольно мала. С другой стороны, учетные регистры флорентийца Франческо Датини, поставившего условие: содержать в сохранности все книги своей компании и множество других документов для потомков, находятся в идеальном порядке. В целом, наиболее полными источниками, дошедшими до настоящего времени, являются записи флорентийских купцов и компаний. Книги компании Уццано можно обнаружить в архиве Санкт-Петербургского института истории РАН, где в Западно-Европейской секции есть фонд, в котором содержатся записи Уццано. В. И. Рутенбург издал этот фонд полностью, как представляющий особую ценность (Рутенбург, 1982). С точки зрения исторической справедливости, мы постараемся дать, насколько это возможно, картину, показывающую реальность разных областей Италии, а не только Флоренции.

Венеция и территории, к ней прилегающие

С организацией городов как свободных и независимых коммун, с расцветом морских республик наблюдалось и развитие бухгалтерского учета. Морской закон XI в. предписывал предоставлять отчет о товарах на кораблях, которые были получены, проданы или закуплены. И законы коммун содержали определенные правила о том, как книги должны были вестись.

Книги Соранцо. Ричард Браун на страницах «Истории бухгалтерского учета и бухгалтеров» высказывает мнение о том, что первый пример старинных книг, ведущихся с помощью двойной записи, родом из Венеции. Книги примечательны своей аккуратностью и использованием «венецианского метода», который приобрел большую популярность в дальнейшем. Постепенное развитие этого «искусства» можно проследить по двум книгам купца Дональдо Соранцо и его братьев. В более старой книге присутствует только фрагмент, с 1410 по 1416 г.; вторая книга сохранилась полностью и охватывает период с 1406 по 1434 г. В первой книге система двойной записи соблюдается очень аккуратно, но до определенного момента. Каждая дебетовая запись корреспондирует с кредитовой, но «Счета товаров» закрываются с определением прибыли или убытка, путем нахождения сальдо. Идея нахождения прибыли или убытка и перенесения результата на счет капитала все еще не принята. То есть система остановилась в своем развитии на этапе пробного баланса. Вторая книга, начиная с 1406 г., — полная. Она начинается с перечня всех дебетовых и кредитовых сальдо, выведенных из предыдущей книги. Пенндорф называет этот перечень «*Bilanz der Aktiv- und Passivsaldo*» — «балансом активных и пассивных сальдо» (Penndorf, 1933, s. 8). В ней также есть счет прибыли и убытка капитала.

Книги Барбариго и Бадоера. Купец Андреа Барбариго вел главную книгу с 1440 по 1449 г. и за весь этот период не было замечено ни одной попытки сбалансировать ее. Характерная для венецианской практики черта — для каждой партии экспортных товаров, отправляемых за границу, и для каждой валютной операции открывался отдельный счет. Сын Бадоера, Николо, вел другую книгу с 1456 по 1482 г., и он, по крайней мере, ежегодно подсчитывал прибыль. Но баланс он составил только однажды — в 1482 г., когда книга закончилась и в ней не было больше пустого места для новых записей. Эта практика не составления баланса до тех пор, пока книга не закончится, была широко распространена вплоть до XVII в.

Для того чтобы представить положение дел в то время, надо сказать, что книги велись римскими цифрами (Елисеева, 1994, с. 51). Можно предположить, что это явилось тормозящим фактором в использовании балансирования. Однако трудность в использовании римских цифр — только формальная, зависит от уровня знаний бухгалтера. И если счета товаров закрывались регулярно, то подобная операция по отношению ко всем остальным счетам была лишь возмож-

ной и рекомендуемой. В литературе даются неоднозначные оценки этой ситуации. Вне сомнений, что хотя к этому времени наблюдается, согласно словам Брауна, «высокое развитие принципов и теории ведения бухгалтерских книг» (Brown, 1905, p. 107), затруднительно найти действительное признание этих принципов на практике и применение тех преимуществ, которые они дают. Такое мнение можно отнести к венецианской практике.

Пожалуй правильная оценка средневекового счетовода будет та, которая основана на мнении, что продолжительное использование римских цифр только подчеркивало лишний раз, что практический разум еще не осознавал все те преимущества, которые мог бы ему дать двойной метод. Счетовод как бы открыл в системе перекрестных записей простое средство, дающее уверенность в том, что все сделки занесены в книгу, и на этом этапе он остановился. Римские цифр оставались еще и потому, что они предотвращали исправления в записях.

Можно было даже найти запреты на арабские цифры. Например, в 1299 г. гильдия по обмену векселей во Флоренции, издала таковой, направленный против использования «новых» цифр, в то время как в 1520 г. муниципалитет во Фрайбурге отказался принимать записи в качестве юридического подтверждения, если они были сделаны римскими цифрами или цифры написаны словами. То есть именно Италия принимала «новшество» крайне неохотно. Книги Джакоба Бадоеера (1436—1439) — единственные, написанные с применением арабских цифр. Но Бадоеер вел их в Константинополе — на Востоке, родине новых цифр. Иногда даже в Германии, которую можно признать весьма отсталой в бухгалтерии того времени, записи в книгах давались арабскими цифрами в денежных колонках, а римские использовались в тексте записей. А Венеция, как и почти вся остальная Италия, все также продолжала использовать римские цифры в денежных колонках.

Милан и Ломбардия

В Милане 1225 г. мы находим сведения о том, что отчет должен составляться каждые четыре месяца. Среди официальных должностей — казначей, сборщик налогов, хранитель склада, куда стекались собранные товары, принадлежащие городу. Система бухгалтерии в Ломбардии — изначально это были «табулярные» записи — была изучена и описана Томмазо Дзерби в работе «Истоки двойной записи». Форма, использовавшаяся в Ломбардии, зародилась в связи с Эдиктом 1197 г. Консулов Миланской Коммуны, которые обязали записывать долги и кредиты в регистры по отдельным секциям, называемы «*tabulae*» — табулярные записи на латыни. Вообще, слово «*tabulae*» — римского происхождения. Именно Дзерби впервые ввел его как термин для обозначения особого метода регистрации, который использовался в Ломбардии с 1350 г. по начало XIV в.

Формальные характеристики бухгалтерских регистров Ломбардии следующие:

- 1) форма счета была такова, что *Dare* и *Avere* помещались рядом, на одной и той же странице;
- 2) на протяжении XIV и начала XV в. использовался только латинский язык;
- 3) использовались выражения «*debet Dare*» и «*debet Avere*». Счет всегда начинается с *Dare*, даже если товар или статья сперва кредитруется (*Avere*), то все равно писали: «*Carolus Roxius debet dare*» и первой делали дебетовую запись;
- 4) каждая запись, следующая за первой, начиналась со слова «*Item...*».
- 5) бухгалтерские регистры имели большой формат и содержали в среднем примерно 400 листов. Они были переплетены в кожу и носили название в соответствии с цветом своего переплета (желтый, зеленый, черный, красный, белый, серый);

б) записи велись очень аккуратно, готическим шрифтом («gotica mercantessa»), и регистры производят впечатление исключительной точности и порядка.

Многие города рассматриваемого периода (1350—1420) находились под властью Висконти. *Libri Mastri* — главные книги — велись в обязательном порядке табулярным методом в тех районах, которые находились под началом этого итальянского аристократического дома. Количество книг, в которых ломбардские счетоводы придерживались этой системы, и однородность их формы, заставляет задуматься о том, что существовали, возможно, школы по ведению счетов. В них преподавали метод записи, основанный на системе полной записи долгов и кредитов, возникший в XIII в. Достоверно можно сказать, что метод этот был усовершенствован и получил форму в ломбардских школах в эпоху, когда Висконти стремились объединить под своей властью основную часть севера Италии с целью создания единого государства.

Такой метод и система записи недавно был назван табулярным ломбардо-висконтским. Табулярный — как дань уважения Томмазо Дзерби и ломбардо-висконтский — для обозначения территории и эпохи его развития. С одной стороны — это метод, который применялся в системе записи долгов и кредитов. Эта причина формально привела к двойной записи, как к результату своеобразного сбора финансовых данных администрацией Висконти, но этот метод обеспечивает систему двойной записи, если имеется полная запись долгов и обязательств. Применительно к хозяйству в целом это простая бухгалтерия.

К XVI в. в Милане в конечном итоге стала преобладать венецианская форма *Mastro* с расположением одного счета на двух листах — на развороте. «Венецианский метод» с его формой счетов постепенно принимался всей Италией. А в других странах, благодаря Луке Пачоли, метод этот стал известен, как «итальянский метод».

Генуя и Лигурия

Первые записи, найденные в Генуе, принадлежат нотариусу Джованни **Скрибо** и относятся к началу XII в. (1157 г.) Они представляют собой цифровые заметки, на трех листах бумаги, вставленные в картотеку.

С 1340 г. ведется отсчет эпохи двойной записи. Первый документально подтвержденный случай применения двойной записи найден в счетах **Генуэзской коммуны**. Тщательное изучение показало, что дебетовые и кредитовые записи не только размещены рядом, в табулярной форме, но и каждая сделка действительно записана дважды. Дебет обозначен латинскими словами «*debenti nobis*» («они должны нам»), это записи на левой стороне счета. Последующие записи начинаются словами «*item*» («то же самое»). Кредитовая сторона обозначена словами «*geserimus in*» («мы получили от»). Каждая запись имеет ссылку на дебет или кредит корреспондирующего с нею счета. Расходы относятся на счет, называемый «*avaria*». В средневековой латыни таким словом обозначали брокерскую комиссию и другие издержки по товарам. Результаты продаж записывались на счете «доход от товарных операций и потери при продажах». Счет коммуны Генуи выполнял роль счета капитала. На него переносились сальдо всех счетов издержек и доходов при закрытии книг в конце года. Главная книга 1340 г. содержит сбалансированные данные, опирающиеся на предшествующие записи за 1339 г. Однако записи за предыдущие года в генуэзских архивах не сохранились. Ясно, что к 1340 г. Массари — выборные власти и управляющие, ответственные за определенный бизнес, и выбираемые сроком на один год — пользовались развитой системой двойной записи, точные истоки и дата возникновения которой неизвестны. По истечении года они передавали контроль за деньгами и различными счетами своим последователям. Это значит, что возникала необходимость проверять баланс, по крайней мере, раз в год, что создавало основу общественного доверия. Ежегодный политический и экономический цикл помогает объяснить, почему бухгалтерский учет в Генуе был столь развит.

Эмилия-Романья

Эмилия-Романья — регион, который образовался после объединения Италии. Эмилия — западная часть в XIV в. относилась к Ломбардии и находилась под властью Висконти. Во всех городах — Пьяченце, Парме, Редджио-Эмилии — в архивах хранятся регистры ломбардо-висконтского типа.

Романья — регион со своими собственными политическими, культурными и языковыми традициям и обычаями. В Романье можно найти регистры счетов, относящиеся к XIII в. и принадлежащие Бенедиктинскому монастырю Сан-Джулиано. Это книги выручки (*Libri di Inoltri*), самые древние из которых датированы 1248 г., они хранятся в Государственном архиве Римини. Эти регистры велись на пергаменте, были большого формата и написаны на латыни. Внешне они очень похожи на первые венецианские или тосканские книги, которые были отправным пунктом в развитии записей по счетам.

Тоскана (Флоренция)

Тоскана — регион, сохранивший наибольшее число регистров, самые древние из них относятся к XIII в. Как уже было сказано, наиболее полными источниками, дошедшими до настоящего времени, являются записи флорентийских купцов и компаний. В Прато в архиве Датины хранится множество книг и записей. Тосканские записи значительно отличаются от северо-итальянских регионов. На севере Италии венецианские записи носили особенный характер, отличный от ломбардских и лигурийских. Но различие между ними не было столь значительно как по форме, так и по методам ведения счетов, по количеству регистров и используемым монетам.

Рассмотрев тосканские регистры, мы видим следующее:

1) во всех регистрах используется тосканский вольтгаре (*volgare toscano*), а не латинский язык;

2) форма счетов, совершенно отличная от той, что применялась на севере Италии. В Тоскане исключительно используется счет, разделенный пополам: наверху — *Dare*, внизу — *Avere*;

3) на севере, помимо *Memoriale* и *Brogliaccio* (Мемориал, блокнот), которые служили для записи элементарных операций, использовался только один регистр, *Libro Mastro* (Главная книга), к которой в начале XV в. присоединилась *Libro Giornale* (Журнал). В Тоскане, напротив, использовали множество регистров для различных целей: калькуляция затрат на производимые предметы, ведение списка сомнительных дебиторов, ведение счета даров и пожертвований на спасение души религиозными учреждениями.

Одни из самых старых записей принадлежат компании банкиров — название не установлено, и относятся к началу XIII в. (1212 г.). Записи о предоставлении займов под 20% годовых, где каждый заем показан как отдельная операция. Погашение отражалось последовательными записями в хронологическом порядке, разделенными только знаками препинания.

Следующий пример, показывающий эволюцию счетоводства, — счетная книга **Риниеро и Балдо Фини** (1296—1314). Запись в ней велась в форме параграфов. Здесь можно обнаружить счета текущих расходов, результатов хозяйственной деятельности, а также лицевые счета, отражающие поступления и платежи. Каждая отдельная запись дается со ссылкой на соответствующую запись по дебету и кредиту. Раймонд Де Рувер в статье «Развитие бухгалтерии до Луки Пачоли согласно счетным книгам скупцов средневековья» осторожно говорит, что неизвестно, составлялся ли баланс по итогам. Браун (Brown, 1905, p. 98—99) утверждает, что не было не только попытки составить баланс, но и, в некоторых случаях, счета велись в различных денежных измерителях. Однако тенденция к развитию намечалась, менее чем через полвека с момента, когда братья Фини

открыли счета, возникла система двойной записи в полном смысле этого слова. В одной из статей в журнале «Бухгалтерский учет» (Цыганков, 2001), а также в своих «Очерках истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии» (Цыганков, 2004, с. 192—193) российский исследователь К. Ю. Цыганков был готов поспорить по вопросу о составлении баланса компанией Фини. Он говорил о том, что именно эта компания, возможно, была одной из первых, использовавших двойную запись. К сожалению, автор не приводит новых доводов, единственное основание его мнения — работа де Рувера. Однако сам де Рувер говорит, что «было бы довольно опрометчиво делать столь важное поспешное заключение на основе небольшого документа, тем более что в нем нет сведений о порядке закрытия книг» (Рувер де, 1958, с. 17). В «Очерках истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии» Цыганков высказывается более осторожно, приводя этот факт лишь как мнение филолога, итальянского профессора Каstellани (Цыганков, 2004, с. 193).

Прогресс виден на примере Главной книга компании **Фаролфи** (1299—1300). Все записи, за исключением операций с наличными, имеют ссылки на соответствующий дебет и кредит. Поступления и выплаты денег заносились в отдельный регистр, книгу прихода и расхода (*libro dell' entrata e dell' uscita*). Отдельно велись и счета товаров, в так называемой красной книге (*libro rosso*). Аренда дома, выплаченная вперед за четыре года, рассматривается как расходы будущих периодов; $\frac{1}{4}$ суммы списывается на текущие расходы, оставшаяся часть рассматривается как расходы, подлежащие погашению в дальнейшем. Тот же порядок учета применен и к другим объектам, например, к магазину. Цифры размещены в отдельных колонках вместо их последовательного перечисления в текстах записей. Однако все цифры остаются римскими. Ли оценивает уровень учета у Фаролфи высоко: «Книги были логически подразделены, с выделением наличных денег и товаров в Главной книге, постоянной инвентаризацией каждого сельскохозяйственного продукта, вид ткани или пряжи, с полной записью всех дебиторов и кредиторов, расходов, прибылей, процентов и сумм партнерам...» (Lee, 1977, p. 77—95).

Товарищество **Альберти** (1302—1329) ввело секретную книгу (*a libro segreto*), которая содержит сведения о распределении капитала и доходов на основе финансовых отчетов. Распределения доходов (*saldimenti generai*) не были регулярными, промежуток между записями колеблется от одного до пяти лет. Прибыль определяется следующим образом: из всей суммы средств (включая дебиторов, товары на складе и деньги в кассе) вычитается итог обязательств вложенного капитала. При каждом распределении доходов проводилась инвентаризация всех остатков товаров.

Товарищество **Франческо дель Бене** и К^о (1318—1322) — сохранилось четыре книги, которые в нем велись: главная книга (*libro dei debitori e creditori*); книга покупок/продаж (*libro delle comprovendite*); кассовая книга (*libro d'entrata e uscita*); журнал прочих операций (*quaderno del P.*). Кроме того, упоминаются следующие книги, которые на сегодняшний день утрачены: секретная книга; журнал, в котором отражались мелкие расходы (*quaderno delle spese minute*); книга продаж сукна в розницу (*libro del taglio*); общая книга продаж (*libro delle gate*); возможно, книга по учету издержек (*libro del fondaco*); личная книга Франческо дель Бене (*libro di Francesco del Bene proprio*); журналы, которые велись по производственной деятельности фирмы (*quaderni dei tintori e assettatori*), для учета работ, сделанных работниками. Имелись счета доходов и потерь. Но техника закрытия книг не соответствовала двойной записи. К примеру, бухгалтер компании принял за прибыль компании превышение средств над обязательствами (более того, эта «прибыль» была пропорционально поделена между партнерами товарищества), что могло возникнуть только в случае, если не все хозяйственные операции были отражены двойным способом.

Книги компании **Датини** (1360—1410) служат ярким примером высокого уровня развития двойной записи в регионе. Архивы Датини являются уникальными по своему объему и полноте, они занимают целую комнату во дворце. Содержат 1194 учетные единицы: из них 602 — это бухгалтерские книги, а 592 — регистраторы, в которых находится около 150 000 писем. Из 602 книг 574 — рукописи относятся к 8 отделениям Датини (Авиньон, Прато, Пиза, Флоренция, Генуя, Барселона, Валенсия и Майорка), а 28 объединены в отдельный сектор «прочие документы». Здесь собраны документы, отражающие бухгалтерские записи для всех типов предприятий того времени, поскольку Датини вел производственную, торгово-закупочную и банковскую деятельность. Требовательность, которую он предъявлял к себе и своим работникам в связи с колоссальным объемом работы, впечатляет. Так, например, он пишет о своем партнере в Авиньоне в одном из писем: «Он ничего не делает кроме того, что пишет день и ночь, тем не менее, не успевая справиться и с половиной всего, что скопилось в его отсутствие. Но ему не следует подниматься со своего стула, пока все не будет сделано» (Origo, 1992, p. 114—115).

Можно классифицировать регистры, используемые в бухгалтерском учете у Датини, по двум типам: регистры, служившие для синтеза данных, и предварительные регистры.

К записям синтезирующего типа, окончательным и подытоживающим следует отнести: Книгу дебиторов и кредиторов или Главную книгу (*Libro debitori e creditorum* (*Libro grande*)); Товарную книгу (*Libro di mercanzie*), которая могла быть одной из частей Книги дебиторов и кредиторов; Книгу прихода и расхода (*Libro dell'entrata e uscita*). К записям, носящим предварительный характер, относятся следующие: Мемориал (*Memoriale*); Кассовая книга или более корректно Тетрадь (*Quaderno di cassa*); Книга (тетрадь) торговых расходов (*Quaderno di spese di mercanzie*); Книга (тетрадь) полученных и отправленных тюков (*Quaderno di ricevute e mandate di balla*); Книга (тетрадь) расходов по дому (*Quaderno di spese di casa*); Тетрадь для напоминаний (*Quaderno delle ricordanze*).



Комплект учетных книг компании Николо и Франческо Датини (1369—1400)

Кроме того, существовал еще ряд различных регистров, которые открывались по мере необходимости, в зависимости от особенностей предприятия. Это регистры для внутренних нужд, которые можно назвать управленческими. Перечисление заняло бы много места, среди них можно назвать регистры по учету заработной платы рабочим, ткачам, красильщикам, сукновалам, ворсовщикам, аппретурщикам и т. д. Один только процесс изготовления сукна складывался из 28 операций, каждая из которых выполнялась профессионально специализиро-

вавшимися в ней лицами. В эту же группу можно отнести книги по учету корреспонденции, векселей, запросов, книги по учету личной недвижимости и проч.

В начале своей деятельности в Авиньоне Датини вел книги по простой системе, причем дебет счета помещался в первой части главной книги, а кредит — во второй половине. После обычного обращения к Богу и святым на первой странице одной из книг (1367—1372) бухгалтер заявлял, что он намерен систематически вести дебетовые записи до 150-й страницы, а кредитовые — со 151-й и до конца книги. Эта форма — переходная между параграфом и двусторонней.

Главная книга пизанского отделения, относящаяся к более позднему периоду (1383—1386), уже велась по системе двойной бухгалтерии. А после 1390 г. эта система стала применяться в большинстве отделений Датини за границей и в его главной конторе во Флоренции. Предполагалось, что управляющие отделениями обязаны регулярно высылать копию баланса в головное отделение. В качестве примера можно привести пример баланса на 31 января 1399 г. и отчета о прибылях и убытках отделения в Барселоне. Книги балансировались, а небольшие ошибки, если они возникали, бухгалтеры не исправляли, а приписывали разницу прибыли или убытку.

Де Рувер, в качестве доказательства того факта, что учет Датини велся по двойной системе, опубликовал баланс и счет прибылей и убытков отделения компании в Барселоне. Точные копии документов хранятся в архивах Датини и представляют собой книжечку в 12 страниц, содержат баланс, имеющий более 110 статей по активу и около 60 по пассиву. Содержание статей примерно следующее: **Актив:** наличные деньги, счета к получению, задолженность инокорреспондентов, отделения Датини в других местах, товарные запасы, движимое имущество, разное (расходы будущих лет, недостача, исправление ошибок), сомнительные долги; **Пассив:** счета к оплате, расчеты с инокредиторами, отделения Датини в других местах, расчеты по консигнационным продажам, резерв по неоплаченным налогам и непредвиденным расходам, доля владельца в средствах предприятия (капитал Датини, чистая прибыль от товарных и валютных операций). В приложении представлен баланс на 31 января 1399 г. и соответствующий отчет о прибылях и убытках. В такой интерпретации, какой ее дает бельгийский ученый, действительно можно сказать, что использовалась совершенная система двойной записи.

Заключение

Безусловно, краткий обзор не дает полной картины положения бухгалтерского учета XIII—XV вв. Возникает множество вопросов, о которых ученые спорят и пытаются найти ответы. Например, о месте зарождения двойной записи. Достоверно известен факт, что первыми бухгалтерскими книгами, демонстрирующими применение двойной записи, были счета управляющих Генуэзской коммуны, датируемые 1340 г. Но, возможно, были и более ранние свидетельства, не дошедшие до наших дней. Вопрос о том, куда конкретно ведут эти корни, т. е. в каком итальянском регионе впервые была применена двойная запись, не может быть решен однозначно и окончательно, потому что первоисточников, предшествующих 1340 г., пока не найдено.

Идут споры и о критериях того, какие регистры можно отнести к составленным по двойной записи, а какие нет. Насколько велика аналитическая ценность баланса, к примеру, если он не составлялся регулярно и осознанно в конце периода, а возникал по другим причинам, чаще всего в связи с переполнением главной книги. И в то же время система отражения каждой операции дважды по дебету и кредиту присутствовала. До сих пор ведутся архивные поиски и порой обнаруживаются ценные материалы, меняющие традиционные точ-

ки зрения. Исследования исторического материала по данному периоду непросты в связи с невысокой сохранностью дошедших до нас первоисточников, а также специфических проблем лингвистического порядка.

Тем не менее, имеющиеся материалы позволяют сделать выводы о наличии высокого уровня развития двойной бухгалтерии задолго до выхода в свет известного трактата Луки Пачоли «О счетах и записях». Мы видим, что хотя, конечно, в то время не существовало общественных профессиональных институтов и не могло быть и речи об общепринятых принципах работы, но некоторые методы, которые в той или иной степени безусловно использовались в то время — инвентаризация, процедурность, двойная запись, оценка, амортизация, резервы, и которые впоследствии стали общепринятыми, по своей сути, не изменились.

Источники

Елисеева И.И. Идеи Пачоли и развитие методов принятия управленческих решений // Бухгалтерский учет. 1994. № 10.

Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Пер. Э.Г. Вальденберга. СПб., 1893.

Рувер де Р. Как возникла двойная бухгалтерия. (Развитие бухгалтерии до Луки Пачиоло согласно счетным книгам купцов средневековья). М., 1958.

Рутенбург В.И. Рукописные источники по истории Западной Европы в архиве Ленинградского отделения Института истории СССР // Археографический сборник. Л., 1982.

Цыганков К. Ю. Долитературный период развития бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. 2001. № 18.

Цыганков К.Ю. Очерки истории бухгалтерского учета: происхождение двойной бухгалтерии. М., 2000.

Antinori C. La contabilità pratica prima di Luca Pacioi: origine della partita doppia // De Computis, (Spanish Journal of Accounting History). 2004. Dec. N 1.

Brown R. A History of Accounting and Accountants. Washington, DC: BeardBooks (reprinted from Edinburgh: T. C. & E. C. Jack and 34 Henrietta Street, London, 1905).

Edwards J. R. A History of Financial Accounting. London, 1989.

Helm van der A., Postma J. La Riegola de Libro // Accounting and History (A selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians, Madrid—Spain, 19—21 July 2000). В он-лайн доступе по адресу: <http://home.hetnet.nl/~annejvanderhelm/cotrugli.html>

Lee G. A. The Coming of Age of Double-Entry. The Giovanni Farolfi Ledger of 1299—1300 // Accounting Historians Journal. 1977. Vol. 4. N 2.

Origo I. The Merchant of Prato. Franceso di Marco Datini. London, 1992.

Pennedorf B. Luca Pacioli. Abhandlung über die Buchhaltung 1494. Stuttgart, 1933.

Zerbi T. Le Origini della partita doppia. Milano, 1953.