

УДК 657(09)
ББК 65.052.206-03
К 95

М.И. Кутер

Доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Заслуженный работник высшей школы Российской Федерации, Попечитель Международной академии истории бухгалтерии, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: prof.kuter@mail.ru

М.М. Гурская

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: marinagurskaya@mail.ru

А.М. Мусаэлян

Аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, г. Краснодар. Тел.: (861)219-95-01, доб. 201, e-mail: moussaelian@gmail.com

НАСЛЕДИЕ АМАТИНО МАНУЧЧИ, ПАРТНЕРА КОМПАНИИ ДЖОВАННИ ФАРОЛФИ В ПРОВАНСЕ — УРОКИ ИСТОРИИ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

(Рецензирована)

*Посвящается рецензентам журнала «Международный бухгалтерский учет»,
людям высокого благоробства и интеллекта*

Аннотация. В статье рассматривается практика самой ранней учетной системы, которая велась по правилам двойной записи. Особое внимание уделено пробному сальдовому балансу. На основе архивных данных путем учетно-аналитического моделирования составлена бухгалтерская модель первой из обнаруженных на данное время Главной книги — модель, позволяющая сделать выводы о применяемых в тот период способах и методах ведения бухгалтерского учета.

Результат проведенного исследования позволяет сделать вывод о том, что учет, который велся в Компании Фаролфи, находился на пути развития и брал свое начало в основах банковского учета, или, по крайней мере, Книга, которая была нами исследована, формировалась по правилам ведения банковских книг, принятых в то время во Флоренции. И самое важное, что стоит отметить, что основные идеи рационального учета, зародившиеся в XIII в., были собраны вместе и полностью сведены в ту информационную модель, которая нам известна как двойная запись. В общем книги «Джованни Фаролфи и компания» признаны одним из главных памятников ранней истории бухгалтерского учета, а Аматино Мануччи — одним из тех великих людей, которых можно отнести к отцам нашей профессии.

Ключевые слова: компания Джованни Фаролфи в Провансе, двойная запись, двойная бухгалтерия, пробный сальдовый баланс.

М.И. Kuter

Doctor of Economics, Professor, Head of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Trustee of the Academy of Accounting Historians, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: prof.kuter@mail.ru

M.M. Gurskaya

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: marinagurskaya@mail.ru

A.M. Musaelyan

A post-graduate student of Accounting, Auditing and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar. Ph.: (861)219-95-01, ext. 201, e-mail: moussaelian@gmail.com

AMATINO MANUCHCHI, GIOVANNI FAROLFI PARTNER IN PROVENCE HERITAGE: HISTORICAL LESSONS OF DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING

Abstract. The scientific article deals with the practice of the early registration system conducted according to the rules of double entry. It pays particular attention to a trial cash balance. The authors create the accounting model of the first detected Ledger nowadays on the basis of historical data by accounting and analytical modeling. This model allows making conclusions about the period used in the techniques and methods of accounting.

The result of the study leads to the conclusion that the account, conducted in Farolfi Company, was on way of its development and it went back to the banking account. The authors suppose that the Ledger examined was formed according to the rules of conducting banking books taken in Florence at that time. It is worth noting that the basic ideas of management accounting, which originated in the XIII century, were gathered and fully consolidated in the information model, which we know as the double entry. Generally speaking «Giovanni Farolfi and Co.» books are recognized as one of the major monuments of the early history of accounting. Amatino Manuchchi is considered to be one of the fathers of our profession.

Keywords: Giovanni Farolfi Company in Provence, double entry, double entry bookkeeping, trial balance.

К большому сожалению, имя Ама-тино Мануччи из Салона, как и компания Джованни Фаролфи во французском Ниме, мало кому известны в бухгалтерском сообществе нашей страны, а ведь речь идет о компании, в которой в 1300 г. был построен один из самых старых (из сохранившихся) пробных сальдовых балансов, и это человек, который это сделал!

И, наоборот, к большому счастью, одна из учетных книг филиала компании Фаролфи в Салоне за период 1299—1300 гг. (Главная книга) частично сохранилась до наших дней и сегодня находится в государственном архиве г. Флоренции. Ее возраст (более семисот лет) и ветхое состояние определили запрет на допуск к ней посторонних лиц.

Что касается наших исследований, то это был единственный случай в нашей многолетней практике работы с архивными материалами, когда не удалось лично воспроизвести фотосессию книги. После длительных консультаций и ходатайств авторитетных

итальянских ученых удалось достигнуть компромисса, и Государственный архив Флоренции предоставил нам материал, отснятый по нашей заявке профессиональным фотографом архива за незначительную плату.

Имея в своем распоряжении такое богатство, мы перевели на русский язык текст сохранившихся счетов, построили логико-аналитическую модель сохранившихся фрагментов книги и выполнили ее анализ.

Нам известны труды четырех авторитетных ученых, кто непосредственно исследовал эту книгу. Недавно нам, наконец, удалось завладеть копией одного из самых ранних трудов Федерико Мелиса «Storia della ragioneria» (История бухгалтерии) (1950 г.) [1]. Из 133 работ великого исследователя истории бухгалтерии нам известны только 14 статей, написанные ранее этой книги, и только одна из них была опубликована до войны, в 1940 г. [2].

В капитальном труде 1950 г. [1], перечисляя экспонаты государственного архива во Флоренции, Федерико

Мелис пишет: «К этому же периоду (1299—1300) относится еще один ценный код, до сих пор не опубликованный..., из которого я был в состоянии установить компанию «Джованни Филиппо ди Фаролфи и компанию из нашего Нимса» (иногда мы читаем Джованни Фаролфи или Джованни Филиппи), флорентийская, работающая на юге Франции, в Нимсе (Nimisi) и Салоне (Sallone), где она имела филиал (заголовок счета, по видимому, свидетельствовал, что главный офис был в Нимсе; я сомневаюсь, что он находился в Салоне, потому, что Вы читаете: «... когда он был с нами в Салоне...», «... когда он направлялся в Нимс»). Два «партнера», какими были *Vacchera Baldovini* и *Francesco Cavalcanti*, упоминаются в некоторых счетах.

В то же время следует сожалеть о потере многих счетов компании Фаролфи: они начинаются с карты 47 и продолжаются приблизительно до карты 108; некоторые из них повреждены, другие выцвели (это цвет бумаги, состояние пергамента). На внутренней обложке от руки написано: «Книга дебиторов кредиторов..., ведомая по правилам флорентийским». Всех длинных записей на счетах книги компании я внимательно не читал.

Это не была единственная книга компании Фаролфи; по ссылкам имела место Красная книга, упоминалась Белая книга (в обеих были записи о покупках и продажах тканей и других предметов) и книга расходов; кроме того, определенно была книга «*Libro dell'entrata edell'uscita*» (Прихода и расхода наличных), в регистре не представлены определенные сведения о наличии этих книг» [1, с. 485].

На следующей странице Мелис утверждает: «Совокупность большинства сохранившихся счетов регистра содержит подтверждения применения двойной записи. Я указываю названия отдельных счетов, которые удалось расшифровать: (дается перечень применяемых счетов)» [1, с. 486].

Мелис приводит к выводу: «Этот краткий перечень используемых счетов. Читатель сразу может понять,

что двойная запись пронизывает все регистры, что бухгалтерская система компании Фаролфи была полностью завершена. Вот, далее, подтверждающее эссе ...» [там же].

Мелис приводит полторы страницы примеров из книги филиала компании Фаролфи в Салоне, подтверждающие применение двойной записи, а на TAV XXXIV даже присутствует фотокопия счета «*lespesechorse*» (Понесенные расходы). У нас современная фотокопия этого счета (*Carte Strozzi* serie II, 84 bis, с. 86 V) задействована в монтаже на рис. 4, а сам счет неоднократно упоминается при анализе учетной системы компании Фаролфи.

Как видим, хоть и поверхностно, Федерико Мелис был первым, кто описал учетную книгу филиала компании Джованни Фаролфи в Салоне. Затем (в 1960 г.) он опубликовал отдельную статью по бухгалтерии этой компании [3]. Следующее крупное произведение Мелиса «*Aspetti della Vita Economica Medievale*» (Экономические аспекты Средневековья) [4], которое нам удалось приобрести как антиквариат, в основном посвящено архиву средневекового купца Франческо Датини в Прато и, соответственно, упоминания о компании Фаролфи в ней отсутствуют.

В 1972 г. Ф. Мелис опубликовал отдельные фрагменты книги Фаролфи [5, с. 384—385]. В частности, он привел счет домашнего оборудования, в котором отражен факт начисления амортизации, возможно, один из самых ранних в средневековой практике. С фотокопиями Ф. Мелиса нам удалось познакомиться задолго до приобретения собственного архива книги Фаролфи. Более того, текст фотографий из книги Мелиса был переведен на русский язык и опубликован [6—9].

Далее следует выделить филолога Ариго Кастеллани, который был первым, кто, в отличие от Мелиса, подробно описал эту книгу в 1952 г. [10, 11]. Он строчку за строчкой переводил со староитальянского языка сохранившиеся страницы, преследуя цель сохранить информацию для потомков. Кастеллани уже тогда утверждал,

что эта книга велась по всем правилам двойной записи.

И, конечно, с особым теплом следует упомянуть американского исследователя истории бухгалтерии и данной книги, Джеоффри Алан Ли (Geoffrey Alan Lee), который в 1977 г. обогатил науку сведениями о бухгалтерской книге Фаролфи [12]. Нам доподлинно не известно, располагал ли ученый фотокопиями сохранившихся страниц книги или свои рассуждения излагал по публикации Ариго Кастеллани. Однако его публикация настолько полная и интересная, что благодаря фотокопиям всех счетов, наше исследование продвигалось значительно быстрее, чем это было в архивах Генуи и Прато.

Совсем недавно авторы получили из США работу [13], которая представляет особый интерес для наших исследований. Ее автор — Алваре Мартинелли (Alvaro, Martinelli), американец итальянского происхождения, который более сорока лет работал в архивах средневековых бухгалтерских книг в Италии. Его выводы, сделанные ровно сорок лет назад, сегодня подтверждаются нашими последними находками.

Так, Мартинелли изначально приводит ссылку на Раймонда де Рувера [13, с. 277]: «Не следует, однако, считать, что балансировка книг была главной целью средневековой бухгалтерии. Напротив, в Италии, по крайней мере, купцы, начиная с 1400 г., использовали бухгалтерский учет как инструмент управления и контроля. Чтобы быть уверенным, что они не так далеко продвинулись, как это сделали мы в настоящее время, и были даже далеки от понимания всех потенциальных возможностей двойной бухгалтерии. Тем не менее, они создали начатки калькуляции себестоимости, ввели принцип резервирования и, такие способы регулирования конечных результатов, как статьи по начислению процентов и отложенным платежам. Они обратили также внимание на необходимость ревизии баланса. Лишь в области анализа финансовой отчетности в средневековье было сделано очень мало» [14, с. 118; 15, с. 16].

Далее, Мартинелли уточняет: «Это заявление находится в открытом контрасте в отличие от предыдущих заявлений о балансе (имеются ввиду утверждения ученых о контрольной функции баланса как движущейся силе развития учета, *прим. авторов*), и в общем все методы, которые позже были разработаны, — просто последствия фундаментального принципа, на котором основана двойная бухгалтерия, то есть постоянное противостояние двух противоположных наборов счетов, которое и определило метод.

Прогресс учета всегда проявлял постоянное улучшение в отношениях между счетом и его объектом; бухгалтер всегда боролся, чтобы обеспечить систему счетов, которая должна дать более точное измерение этой цели, которая включает в себя инвестируемый капитал, доход, получаемый от этого капитала, услуги, оказываемые сообществом, и другие цели более низкого уровня. Такое большое внимание и забота о совершенствовании системы учета должно быть интерпретировано как чувствительность средневекового бухгалтера к проблемам определения экономических результатов, и это связано с подготовкой окончательного баланса.

Именно практика исторического исследования, которая появилась снова (здесь Мартинелли говорит о послевоенном всплеске исторических исследований), в соответствии с которой историк должен быть более заинтересован в проверке такой чувствительности, и решениях, которые он разработал, а не беспокоиться об исследовании эволюции побочных продуктов, таких, как баланс или пробный баланс» [13, с. 278—279].

Как видим, американский ученый среди приоритетных направлений возникновения и развития двойной бухгалтерии выделяет не процедурный аспект (контрольную функцию, в первую очередь, баланса), а поиск путей достоверного выявления финансового результата. По этому поводу применительно к предмету настоящего исследования он замечает: «Историк должен узнать, что было реальным мотивом,

который заставил бухгалтера компании Фаролфи в 1299 г. разработать новую методику учета, которая позволила ему распределять затраты между двумя разными периодами. Ответ в том, что счета на покрытие этих расходов должны были быть включены в расчет экономического результата, а сам расчет велся пропорционально количеству, относящемуся к каждому периоду так, что выделенная для текущего периода часть относилась к расходам, в то время как часть, приходящаяся к последующим периодам, считалась активом или отсроченными расходами» [13, с. 279].

Конечно, фундаментальный труд Алваре Мартинелли, представленный почти на тысяче страниц, требует глубокого изучения. Нет сомнения, что труды Ф. Мелиса, А. Мартинелли, Дж. Ли и др. позволят найти много интересных незнакомых моментов, относящихся к истории двойной бухгалтерии. Однако сразу оговоримся, что распределение затрат по периодам в компании Фаролфи (в виде капитализации и декапитализации затрат, резервирования и амортизации) нами не оставлено без внимания.

Здесь следует остановиться на весьма существенном моменте. Как известно, постоянная ссылка каждой записи на ее перекрестную запись есть одно из необходимых условий для системы двойной бухгалтерии. Один из самых признанных авторитетов в области исторических исследований бухгалтерии Фабио Беста предполагал, что, помимо этого, нужно установить наличие комплекта двух противоположных счетов, особенно серии счетов, открытых на расходы и доходы [16]. Однако, выполнив комплексное исследование эволюции двойной бухгалтерии, он пришел к выводу, что ссылка в записи на перекрестную запись является единственным средством, оценка существования такой ссылки более важна, чем участие соответствующих счетов [13, с. 270]. Однако Беста не попытался объяснить, почему в отдельных случаях эти перекрестные ссылки отсутствуют. Ученый, видимо, должен был

осмотреть эти документы более внимательно, прежде заявить, что эти записи были неполными; отсутствие четкой ссылки на перекрестную запись не является достаточным доказательством того, что перекрестная запись не существует.

Работая с архивными материалами, нам часто приходилось встречать записи, в которых имела место корреспонденция или со счетом «Касса» или, что бывало чаще, с записями в книге «Entrata e Uscita» (Прихода и расхода наличных). Зачастую в таких случаях отсутствовала перекрестная ссылка. По всей вероятности, бухгалтер не видел в этом необходимости, особенно на начальных этапах зарождения бухгалтерии. Дело в том, что ограниченность или отсутствие чеканки, способствующее развитию товарного кредита, делало записи в денежных регистрах редкостью, а каждая запись в бухгалтерских книгах содержала дату свершившегося хозяйственного факта. В денежном регистре каждый операционный день обязательно начинался с даты. Соответственно, бухгалтер не видел необходимости указывать номер страницы денежного регистра, если соответствующую запись можно было найти по дате операции.

Как пишет А. Мартинелли, «Опираясь на анализ этих критериев, Фабио Беста признал двойную бухгалтерию только в книгах Коммуны Генуя за 1340 г., в тосканских книгах за последнее десятилетие четырнадцатого века, а в венецианских книгах, начиная с 1406 г.» [13, с. 271]. В то же время другие более поздние исследования, к примеру, Дж. Ли относят данный период к более ранним срокам: «На сегодняшний день книга филиала компании Дж. Фаролфи за 1299—1300 гг. может быть признана первым сохранившимся бухгалтерским документом, применяющим двойную запись. Тем самым появился повод считать Аматино Мануччи (Amatino Manucci), партнера в компании Джованни Фаролфи, первым бухгалтером, использующим двойную запись в книгах, которые сохранились до наших дней» [12].

Историческая справка, подготовленная Джеоффри Алан Ли. Сразу оговоримся, такую информацию можно найти и в трудах Ф. Мелиса и А. Мартинелли. Компания Джованни Фаролфи & Ко в конце XIII в. была компанией флорентийских купцов. Главный офис компании находился во французском городе Ниме в области Лангедок. Главная книга, о которой идет речь, относится к филиалу компании в Салоне, городе в независимом графстве Прованса, располагающемся в 45 милях от Нима и 25 милях к востоку от Арля, с населением, составившим в 1300 г. приблизительно 2—3 тыс. чел.

Г. Салон находился под влиянием архиепископа Арля, Ростана де Капре, возглавлявшего епархию с 1286 г. по 1303 г. Будучи одним из самых влиятельных вассалов графа Прованса, он в основном проживал в своем замке Империи, венчающем холм, на котором расположен город.

Ростан де Капре значился в счетах Фаролфи как наиболее важный клиент и самый крупный поставщик сельскохозяйственной продукции. Его счет будет исследован нами подробно. Вероятно, покровительство архиепископа защитило флорентийцев от неприятностей, связанных с официальным запретом церкви на ростовщичество. По отношению к компании не было серьезных претензий, так как проценты не были чрезмерными. Архиепископ сам брал займы у Фаролфи под 15 процентов годовых. Ростан де Капре также имел дружеские связи с другим могущественным магнатом, Бертраном де Бо, графом Авеллино, который владел известняковыми холмами Алпилле к северу от Арля, который, как и архиепископ, не раз упоминается в счетах и его репутация и влияние, как и его заказы, были, бесспорно, важны для Фаролфи.

В сфере экономики г. Салон занимал позицию главного рынка между Арлем и Экс-ан-Провансом, столицей Прованса. Находясь на равнине на севере Этан де Берра, с его соляными озерами (монополией графа), близ засушливых, покрытых галькой пусто-

шей Ла Кро со стадами овец, город был (и является до сих пор) центром индустрии оливкового масла и формировал идеальную торговую точку для массы других товаров, с которыми имели дело Фаролфи (пшеница, ячмень, овес, вино и шерсть).

Город также имел выгодное расположение и для другого вида торговой деятельности компании — продажи тканей, нитей, покраски материалов; большинство товаров были местного производства, но ткани более высокого качества скорее всего завозились через Марсель. Кроме того, компания занималась предоставлением кредитов и обменом валюты как побочными видами деятельности и преимущественно ради удобства своих торговых клиентов. Однажды филиал в Салоне отправил 220 центнеров товара (очевидно, в основном зерно и/или масло) флорентинцам через партнера Угетто Буонагуида и заплатил за перевозку груза 68 ливров 8 су, предположительно из Марселя.

Старшим партнером был Джованни Фаролфи, или Джованни Филиппи, или Джованни, сын Убалдино; следующий за ним по порядку (создается такое впечатление) идет Компаньо (или Паньо) Франчи. Партнер Амадино Мануччи вел книги. Бачхера Балдовини, по-видимому, руководил салонским филиалом и был ответственным за закупки. Остальные лица, упомянутые в главной книге, — Боррино Марсопи, Виталь Марсопи, Угетто Буонагуида и Франческо Кавальканте, Томмасино Фаролфи и Джиометто Вердиглионе, вероятно, тоже были партнерами, однако свидетельства довольно неясные.

Такие компании в средневековой Италии обычно создавались единовременно всего на несколько лет, и неизвестно как долго просуществовала компания Фаролфи.

Помимо архиепископа Арля, главными клиентами компании были Гуиллаум де Ламбек, вероятно, купец маленького города в 8 милях к востоку; Гилле Вакье, торговец мануфактурными товарами в Салоне; три итальянских купца, Джиберто Дони, Тано да Фиглиано и Исчиатта делла Флорентина

из Лиля в Конта-Венессен (папская территория на севере Прованса); Джованни Джуисирани, или Жан Джусеран, — он был или итальянцем, или провансальцем.

Главными поставщиками были опять же архиепископ, Тано да Фиджилано и Джуисерани/Джусеран, Томмасино Фаролфи из Модрагона (север Конта-Венессен) и Аструк Дюран Лочантер, салонские евреи. Среди названных евреев некоторые упоминаются как партнеры Аструка. Имена партнеров и контрагентов компании установлены по содержанию бухгалтерских счетов.

Книга Фаролфи в настоящее время хранится в Государственном архиве во Флоренции и зарегистрирована в картотеке под названием *Carte Strozziiane, 2a serie, n. 84 bis*.

При исследовании информационной системы компании Фаролфи нами выявлено, что на сегодняшний день книга состоит из 60 пронумерованных разворотов (фолио). Первые три разворота носят служебный характер, хотя не исключено, что правый лист второго фолио, содержащий рукотворный текст, имеет непосредственное отношение к концу XIII в. Соответственно, к этому периоду относится и левый лист третьего разворота, так как на нем содержится чернильный след от записи на втором фолио.

Бухгалтерская информация начинается с правой страницы фолио 4. Американский ученый заявлял, что лист 110 находится в самом начале Главной книги. Изначально российские ученые были готовы спорить с Дж. А. Ли. Основанием служила приведенная на рисунке 1 фотокопия первого сохранившегося разворота «пустая страница — XXX R», на которой внизу страницы неизвестный исследователь написал на итальянском языке «Pagina 47» (страница 47), а нумерация средневекового бухгалтера не сохранилась. Ф. Мелис утверждал, что номер первой страницы «47» [1, с. 485]. Однако более углубленные исследования убедили нас в том, что первым листом книги нельзя считать ни 47, ни 110.

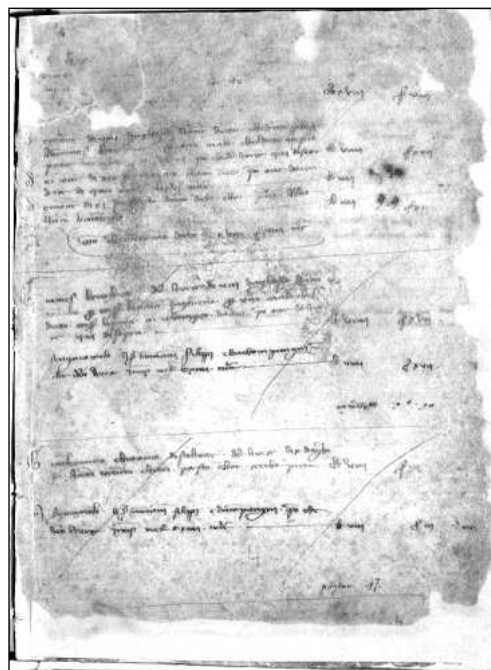


Рисунок 1. Первая сохранившаяся информационная страница Главной книги компании Джованни Фаролфи (*Carte Strozziiane, 2a serie, n. 84 bis, 109 R (04) [31]*)

В целях уточнения фактического номера первого разворота (фолио) книги ознакомимся с правилами нумерации, применяемыми в Средневековье, а также используемыми в книгах филиала компании Дж. Фаролфи.

Страницы средневековых бухгалтерских книг нумеровались дважды под одинаковым номером: страница Recto (лицевая) и страница Verso (оборотная).

В подобных случаях ссылка на страницу 63, как правило, означает, что соответствующая запись может находиться или на странице 63 R или на ее оборотной стороне 63 V. В принципе, здесь нет ничего нового для тех, кто привык работать с итальянскими архивами. Такой порядок будет действовать и через 100 и 200 лет, и намного позже.

Однако во времена Аматино Мануччи, видимо, такой порядок еще не был установлен или, наоборот, существовало другое правило. По этому поводу Дж. А. Ли пишет: «В этой статье ссылки сделаны на правые (R) и левые страницы (V), как у Кастеллани.

Однако же бухгалтер пронумеровал только правые страницы в каждой паре и считал их как один лист, таким образом, перекрестная ссылка на запись *nel lxii carte* означала, что корреспонденция находится либо на 62V (левой стороне), либо на 63R (правой стороне)» [12, с. 79].

Для подтверждения сказанного нами по рисунку 2 (перевод на рисунке 3) приведен пример, где бухгалтер сослался на страницу 83, на самом деле информация содержится на странице 82 V, оборотной к предыдущей странице 82 R. Аналогично можно рассуждать в примерах на рисунках 6—8 и рисунках 10—13. Кроме того, все без исключения 12 первых примеров содержат обратную ссылку на фолио 91, хотя построена таблица 1, в которой проанализирована одна из страниц, участвующих в формировании баланса (с. 90 V). Из ее данных видно, что в первых трех информация размещена на странице 90 V.

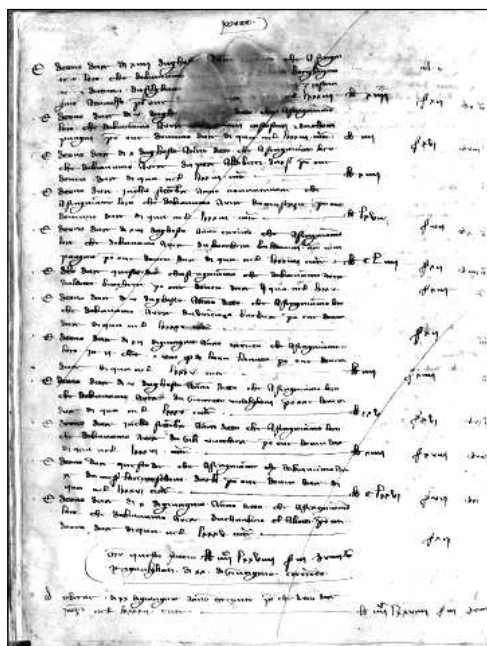


Рисунок 2. Одна из страниц дебетовой стороны баланса Главной книги компании Джованни Фаролфи (Carte Strozziiane, 2a serie, n. 84 bis, 90 V (45))

1300 90V		
D8-1	И они <i>должны дать</i> 14 августа 1300, мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от ser Ribollo Borgonone и от Tano da Figliano и от Giovanni Giuserani и Rostagnio Atanolofu. Ставим их там, где они <i>должны дать</i> на с. 83	lb. 13 s. 12 d. 10
D8-2	И они <i>должны дать</i> 5 августа вышеупомянутого года, мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Giovanni Cristofani and Co. Ставим их там, где они <i>должны дать</i> на с. 83	lb. 4 s. 16 d. 8
D8-3	И они <i>должны дать</i> 10 августа выше упомянутого года, мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Pere Aldiberti d'Axsi. Ставим их там, где они <i>должны дать</i> на с. 83	lb. 14
D8-4	И они <i>должны дать</i> на календе сентября 1299 г. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от мебели. Ставим их там, где они <i>должны дать</i> ,здесь на с. 83	lb. 68 s. 7 d. 10
D6-5	И они <i>должны дать</i> 10 августа 1300 г. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Vaschera Baldovini, нашего партнера. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> на с. 84	lb. 154 s. 12 d. 4
D8-6	И они <i>должны дать</i> в тот же день. Мы <i>должны были иметь</i> от вышеупомянутого Vaschera Baldovini. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> на с. 85	lb. — s. 13
D8-7	И они <i>должны дать</i> 5 августа вышеуказанного года. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Vincenzo Barbriere. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> ,здесь на с. 85	lb. — s. 12
D8-8	И они <i>должны дать</i> 12 июня вышеуказанного года. Мы показали их за 2j центнера чистой шерсти. Ставим их там, где он <i>должен дать</i> ,здесь на с. 85	lb. 4 s. 14
D8-9	И они <i>должны дать</i> 5 августа вышеуказанного года. Мы показали их, как мы <i>должны иметь</i> от Giometto Verdiglioni. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> , здесь на с. 85	lb. 25 s. 16 d. 6

1300 90V		
D8-10	И они <i>должны дать</i> на календе сентября вышеуказанного года. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Gili Vacchiere. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> , здесь на с. 86	lb. 14 s. 18 d. 8
D8-11	И они <i>должны дать</i> в тот же день. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от мессера архиепископа Арля. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> , здесь на с. 86	lb. 176 s. 7 d. 11
D8-12	И они <i>должны дать</i> 10 июня вышеуказанного года. Мы показали их, как мы <i>должны были иметь</i> от Cambino Aliotti. Ставим его там, где он <i>должен дать</i> , здесь на с. 85	lb. — s. 12
Общая сумма на этой странице, <i>лиров 479 су 3 денье 9</i>		
20 июня 1300 г. они <i>должны дать</i> на с. 92: <i>лиров 479 су 3 денье 9</i>		

Рисунок 3. Перевод Carte Stroziane serie II, 84 bis 90 Verso (45) компании Джованни Фаролфи (1300 г.)

Таблица 1

Анализ адресов ссылок указанных и реальных по Главной книге компании Джованни Фаролфи (1299—1300 гг.)

№ п/п	Страница		Сумма	Адрес на реальной странице
	указано	реально		
1	83	82V	lb. 13 s. 12 d. 10	91
2	83	82V	lb. 4 s. 16 d. 8	91
3	83	82V	lb. 14	91
4	83	83R	lb. 68 s. 7 d. 10	91
5	84	84R	lb. 153 s. 12 d. 4	91
6	85	84V	lb. 4	91
7	85	84V	lb. 12	91
8	85	84V	lb. 4 s. 4	91
9	85	85R	lb. 25 s. 16 d. 6	91
10	86	85V	lb. 14 s. 18 d. 8	91
11	86	86R	lb. 176 s. 7 d. 11	91
12	85	84V	lb. 12	91
13	92	91V	lb. 479 s. 3 d. 9	92

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в период функционирования компании Джованни Фаролфи (конец XIII в.) или существовало правило нумерации фолио и ссылок на них (а не на страницы), или такой порядок установил сам Аматино Мануччи.

Как и в других староитальянских бухгалтерских книгах (ledgers), все счета перечеркнуты косыми линиями, означающими закрытие счета. Арифметика, подсчитанная на абаке или счетоводами, в целом довольно точная.

Теперь возвратимся к обоснованию номера первой информационной страницы, что весьма важно для дальнейшего прочтения книги.

На странице 83 V, с которой начинается счет «Понесенные расходы», первая запись содержит сумму ливров 132 су 3 денье 6 и корреспондирующую ссылку на фолио 110. Однако на странице, приведенной на рисунке 1, которая, по мнению Ли, должна иметь номер 110, данная сумма не обнаружена.

На оборотной стороне (Verso) первой информационной страницы (рисунке 4) находятся два счета. Перевод страницы на рисунке 5.

Как видим, первая запись первого счета (назовем его XXX V(1)) содержит сумму в 24 ливра, которая перенесена из Красной книги товаров. Вторая запись сопровождает данную сумму

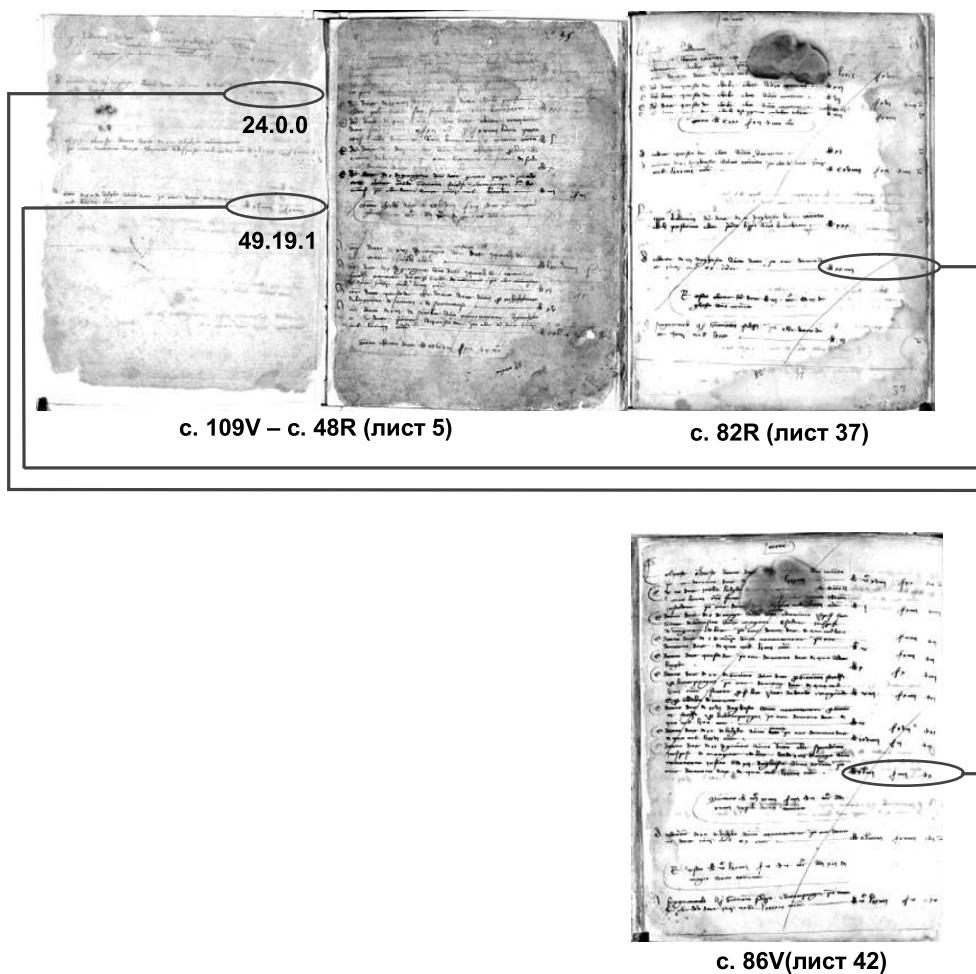


Рисунок 4. Пример обоснования номера первого информационного листа книги

1300	
1. Lippo Baldovini <i>должен иметь</i> [...] августа года 300 lb. 24 за 45 somate di civada, что мы купили у него по s. 10 d. 5 за каждый somate, показано на приобретение товара в Красной книгу на с. [...]	lb. 24
2. Мы <i>дали</i> 6 августа того же года lb. 24, показано, как <i>должны дать</i> , здесь на с. 82	lb. 24
1. Понесенные расходы <i>должны иметь</i> , 15 июля 99, lb. 49 s. 19 d 1, показано, как <i>должны дать</i> в книге расходов на с. 37	lb. 49 s. 19 d. 1
2. Мы <i>дали</i> 15 июля оговоренного года, lb. 49 s. 19 d. 1, как положено, <i>должны дать</i> , здесь, на с. 87	lb. 49 s. 19 d. 1

Рисунок 5. Перевод Carte Stroziane serie II, 84 bis 109 Verso (05) компании Джованни Фаролфи (1300 г.)

ссылкой на корреспондирующий счет на фолио 82. На странице 82 R нами обнаружена соответствующая сумма и указание на корреспондирующий счет на развороте (фолио) — 110. Аналогично выглядит ситуация со счетом XXX V(2). Там имеется сумма в

49 ливров 19 су 1 денье, перенесенная со страницы 37 в Красной книге, и ссылка на фолио 87. На странице 86 V действительно присутствует данная сумма, а также ссылка на фолио 110.

Учитывая, что бухгалтер обе страницы фолио нумеровал одинаковым

кодом (лицевой стороны Recto), то ссылка на фоллио 110 могла относиться к страницам 109 V и 110 R, что подтверждает рис. 4.

Следовательно, первым листом изучаемой книги является лист 109 R (лицевая сторона) — 109 V (оборотная сторона), и приведенные записи относятся к странице 109 V.

Таким образом, нами аргументировано, что по необъяснимым причинам сшитая сохранившаяся часть книги филиала компании Джованни Фаролфи в Салоне начинается с листа 109 R, а следующий разворот (фоллио) содержит страницы 109 V и 48 R. Что касается листа 110, то он безвозвратно утерян.

Нет у нас единства с авторитетным американским ученым и в размещении листа 92 R—92 V. Ли уверен, что он следует за листом 96; по нашему убеждению, — за 108. После оборота 108 V следует лицевая страница 92 R. Последний сохранившийся разворот содержит только страницу 92 V (оборот листа (92)).

Наши данные несколько отличаются от текста Дж. А. Ли сорокалетней давности, хотя складывается впечатле-

ние, что американский ученый (в отличие от многих других авторов, которые пишут об истории бухгалтерии), скорее всего, был лично знаком с реставрированной Главной книгой филиала компании Фаролфи. Ли утверждает, что потеряны первые 47 листов, и книга начинается с фоллио 48 и заканчивается фоллио 110 [12, с. 79].

Ли считает, что в книге отсутствуют листы 66, 74, 87, 93, 105, 106 и 109. Наш перечень отсутствующих листов несколько иной: 69, 75, 87, 93, 105, 107, 110 и т.д.

Совпадают у нас с Ли списки поврежденных снизу листов:

92 R—92 V;

94 R—94 V;

103R—103V.

Учитывая, что сохранившаяся часть Главной книги заканчивается на правой стороне фоллио 60 страницей 92 Verso, можно сделать некоторое статистическое обобщение: на сохранившихся 63 фоллио (разворотах) находятся 113 страниц средневековой книги размером 33С24 см. Результаты обобщены в таблице 2.

Таблица 2

Анализ адресов ссылок указанных и реальных по Главной книге компании Джованни Фаролфи (1299—1300 гг.)

№ п/п	Разворот			Соотношение сторон счета
	по правилам принятым в XIV в.	по Аматино Мануччи	по архиву	
1	46 V (отсутствует) — 109 R	109	4	К / Д
2	109 V — 48 R	48	5	К / Д, Д / К
3	48 V — 49 R	49	6	Д / К
4	49 V — 50 R	50	7	Д / К
5	50 V — 51 R	51	8	Д / К
6	51 V — 52 R	52	9	Д / К
7	52 V — 53 R	53	10	Д / К
8	53 V — 54 R	54	11	Д / К
9	54 V — 55 R	55	12	Д / К
10	55 V — 56 R	56	13	Д / К
11	56 V — 57 R	57	14	Д / К
12	57 V — 58 R	58	15	Д / К
13	58 V — 59 R	59	16	Д / К
14	59 V — 60 R	60	17	Д / К
15	60 V — 61 R	61	18	Д / К
16	61 V — 62 R	62	19	Д / К
17	62 V — 63 R	63	20	Д / К
18	63 V — 64 R	64	21	Д / К

№ п/п	Разворот			Соотношение сторон счета
	по правилам принятым в XIV в.	по Аматино Мануччи	по архиву	
19	64 V — 65 R	65	22	Д / К
20	65 V — 66 R	66	23	Д / К
21	66 V — 67 R	67	24	Д / К
22	67 V — 68 R	68	25	Д / К
23	68 V — 69 R (отсутствует)	69	—	Д / К
24	69 V (отсутствует) — 70 R	70	26	Д / К
25	70 V — 71 R	71	27	Д / К
26	71 V — 72 R	72	28	Д / К
27	72 V — 73 R	73	29	Д / К
28	73 V — 74 R	74	30	Д / К
29	74 V — 75 R (отсутствует)	75	—	Д / К
30	75 V (отсутствует) — 76 R	76	31	Д / К
31	76 V — 77 R	77	32	Д / К
32	77 V — 78 R	78	33	Д / К
33	78 V — 79 R	79	34	Д / К
34	79 V — 80 R	80	35	Д / К
35	80 V — 81 R	81	36	Д / К
36	81 V — 82 R	82	37	Д / К
37	82 V — 83 R	83	38	Д / К
38	83 V — 84 R	84	39	Д / К
39	84 V — 85 R	85	40	Д / К
40	85 V — 86 R	86	41	Д / К
41	86 V — 87 R (отсутствует)	87	—	Д / К
42	87 V (отсутствует) — 88R	88	42	Д / К
43	88 V — 89 R	89	43	Д / К
44	89 V — 90 R	90	44	Д / К
45	90 V — 91 R	91	45	Д / К
46	91 V — 92 R (отсутствует)	92	—	Д / К
47	92 V (отсутствует) — 93 R (отсутствует)	93	—	Д / К
48	93 V (отсутствует) — 94 R	94	46	К / Д
49	94 V — 95 R	95	47	К / Д
50	95 V — 56 R	96	48	К / Д
51	96 V — 97 R	97	49	К / Д
52	97 V — 98 R	98	50	К / Д
53	98 V — 99 R	99	51	К / Д
54	99 V — 100 R	100	52	К / Д
55	100 V — 101 R	101	53	К / Д
56	101 V — 102 R	102	54	К / Д
57	102 V — 103 R	103	55	К / Д
58	103 V — 104 R	104	56	К / Д
59	104 V — 105 R (отсутствует)	105	—	К / Д
60	105 V (отсутствует) — 106 R	106	57	К / Д
61	106 V — 107 R (отсутствует)	107	—	К / Д

№ п/п	Разворот			Соотношение сторон счета
	по правилам принятым в XIV в.	по Аматино Мануччи	по архиву	
62	107 V (отсутствует) — 108 R	108	58	К / Д
63	108 V — 92 R	92	59	К / Д, Д / К
64	92 V — 93 R (отсутствует)	93	60	К / Д

Что бесспорно ценное нами извлечено из статьи Ли? Он назвал впервые имя бухгалтера, который вел книги компании Фаролфи: «Главная книга полностью ведется одним человеком, Аматино (или Матино) Мануччи, одним из партнеров, который работал бухгалтером» [12, с. 80].

В Главной книге имеют место

ссылки на Белую главную книгу предшествующего периода (*Quaderno bianco*), Красную книгу товаров (*Libro Rosso*), книгу Расходов (*quaderno delle spese*), книгу Прихода и расхода денег (*librodell' entrataedell' escita*), которые утеряны. Система бухгалтерских книг филиала компании Дж. Фаролфи представлена на рисунке 6.

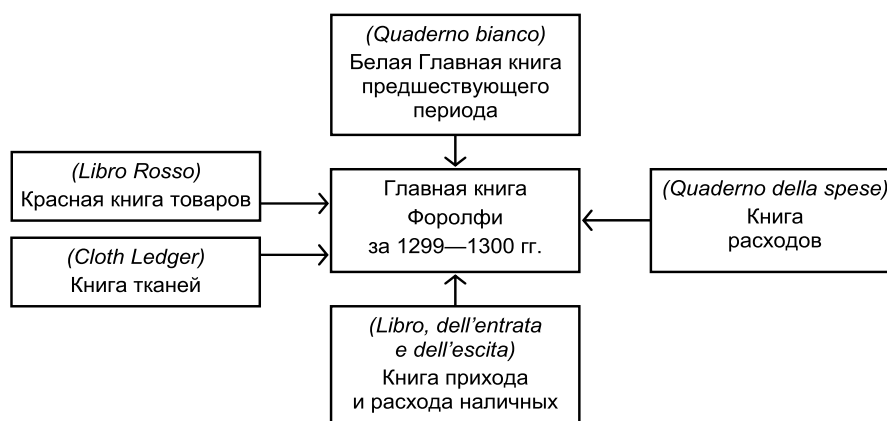


Рисунок 6. Система бухгалтерских книг компании Фаролфи (1299—1300 гг.)

Ли дает высокую оценку организации записей в Главной книге: «Записи сделаны аккуратно, разборчиво и в большинстве своем хорошо сохранены; однако местами страницы слиплись, и часть чернил с поверхности одной страницы отпечатались на другой, тем самым вынуждая Кастеллиани использовать зеркало для того, чтобы прочитать записи, и оставлять пропуски в местах, где отсутствовал верхний слой листа. Записи выстроены в линии, которые располагаются ближе к левому краю, оставляя справа широкое поле, куда вносятся денежные суммы, прописанные римскими цифрами и аккуратно ранжированные в столбцы» [12, с. 79].

Денежным измерителем является французская валюта — ливр турнуа, состоящий из 20 су (солей) или 240 денье (номинальная стоимость су — 12 денье). Книга ведется на тоскан-

ском языке времен Данте и легко узнаваемом в современном итальянском, поскольку написание осталось почти неизменным с некоторыми аббревиациями общих слов. Однако встречаются выражения и на провансальском языке, преимущественно касающиеся меры веса и единиц измерения.

Первая половина Главной книги содержала счета дебиторов и счета расходов, а также дебетовую сторону счета пробного баланса, на котором при закрытии книги собирались сальдо счетов.

Во второй половине, по логике, находились счета кредиторов, доходов, прибылей и кредитовая сторона балансового счета. Сумма последней переносилась с утерянной страницы 114 на страницу 92 V и сравнивалась с итогом по дебетовой стороне. Теоретически эти суммы должны были быть равны, но этого могло и не быть.

Это будет рассмотрено на реальном примере несколько позже.

По утверждению Ли, «в первой части Главной книги, до страницы 92V, верхняя половина каждого счета содержит дебет, а нижняя половина — кредит. Во второй части, со страницы 94 R, порядок обратный. Итоги по дебету и кредиту подводятся в середине страницы и (как правило) равны между собой» [12, с. 80]. Посмотрим, как это выглядело в результате выполненного нами анализа.

Анализ структуры и содержания бухгалтерских счетов. Как было упомянуто ранее, в исследуемой Главной книгесодержатся ссылки на Главную книгу (Белую) предшествующего периода (*Quaderno bianco*). Перекрестные ссылки встречаются на пронумерованные там листы с 23 по 99. Листы до 69 относятся к счетам с дебетовым сальдо, а листы с 70 и далее — с кредитовым.

Это конечные сальдо закрытия счетов фирмы в 1299 г. Возможно, это случилось потому, что Главная книга была заполнена, или из-за того, что компания и ее филиал в Салоне вели отдельные книги для каждого года, при этом прибегая к условной ликвидации компании.

Белая Книга — более ранний том Главной книги, разделенной упомянутым образом на две половины. Так как сальдо были перенесены прямо со старых персональных расчетных счетов на новые, становится ясно, что старая книга не имела конечного сальдового балан-

са; не было и баланса начального сальдо в новой книге, такого, как было найдено исследователями во второй половине XX в. в Главной книге Перуцци (1335—1343 гг.). Кстати, упомянутый счет архиепископа был из числа таких.

Для подтверждения сказанного нами на рисунке 7 приведен счет архиепископа Арля, Ростана де Капре, дебитора филиала компании Дж. Фаролфи. Наш вариант перевода записей на счете дан на рисунке 8.

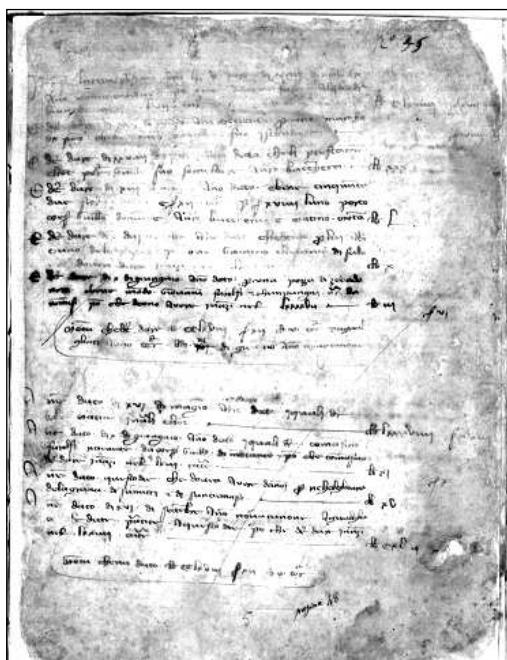


Рисунок 7. Счет дебитора архиепископа Арля, Ростана де Капре, (Carte Stroziane serie II, 84 bis, 48 R)

1299 48 R	
1. Архиепископ Арля <i>должен дать</i> 9 ноября 99 года ливров 174 су 17 денье 5, как занесено, где он <i>должен был дать</i> в Белой книге на с. 52	lb. 174 s. 17 d. 5
2. И он <i>должен дать</i> 30 марта 300 года су 9 за 1 roggiesi, что находится в его конюшне	lb. — s. 9
3. И он <i>должен дать</i> 29 апреля указанного года, ливров 30, которые мы одолжили наличными, Guilliemo Vaschera, его самиле, взял их [...]	lb. 30
4. И он <i>должен дать</i> 13 мая указанного года, в флоринах. Он имел ливров 52 су 12 золотом, исходя из сольдо 19 за каждый. Ихвзял-н Guilliemo Vaschera. [...] d'Ooriache [...] и Martino. Сумма	lb. 50
5. И он <i>должен дать</i> 10 апреля указанного года ливров 10. Мы дали их Bertranodele Fascia, как показано, Giomino, производителю ключей из Sallone shold дал прежде, на с. 60	lb. 10

1299 48 R	
6. И он <i>должен дать</i> 10 июня указанного года, ливров 3 су 6 за кусок черного zendado, который послали Giovanni Farolfi и наша компания в Nimmisi, как занесено в они <i>должны иметь</i> на с. 97	lb. 3 s. 6
Общая сумма, он <i>должен дать</i> 268 флоринов 12 сольдо 5 динаров, подсчитано 11 января года 300	
1. Он <i>дал</i> 16 мая указанного года ливров 99 су 18, которые Matino <i>имел</i> в Арле, наличными	lb. 99 s. 18
2. Он <i>дал</i> 10 июня указанного года ливров 11 су 10, которые Tommasino Farolfi получил от mr. Guiglielmo di Montauto; поэтому мы ставим Tommasino в <i>должен дать</i> на с. 63	lb. 11 s. 10
3. Он <i>дал</i> в тот же день ливров 15, что они <i>должны иметь</i> от нас за сбор зерна в San Mieriand San Ciemaso	lb. 15
4. Он <i>дал</i> 16 сентября года 99 ливров 142 су 4 денье 5, как занесено в <i>должен дать</i> на с. 74	lb. 142 s. 4d. 5
Общая сумма: 268 ливров 12 су 5 денье	

Рисунок 8. Перевод первого счета Архиепископа Арля, Ростана де Капре, на Carte Stroziane serie II, 84 bis 48 Recto (05) Компании Джованни Фаролфи (1299—1300 гг.)

Здесь первая запись на счете есть не что иное, как входящее сальдо в сумме lb. 174 s. 17 d. 5, перенесенное с закрытого счета Ростана де Капре на странице 52 в Белой главной книги предшествующего учетного периода.

Далее пять записей (со второй по шестую) — это записи признания дебиторской задолженности архиепископа, которая на 11 января 1300 г. составила 268 флоринов 12 сольдо 5 динаров. Далее следуют четыре записи погашения долга архиепископом. Последняя запись на счете — итог погашения в сумме lb. 174 s. 17 d. 5.

Таким образом, достигнуто правило баланса счета: сумма показателей, записанных в дебет счета, равна сумме показателей, учтенных в кредите счета. Следовательно, перед нами классический флорентийский счет с равновеликими дебетом и кредитом, только (что характерно для счета дебитора) дебет расположен над кредитом.

Дж. А. Ли подобные счета называл счетами, ведомыми «параграфом». Он считает, что в филиале компании Джованни Фаролфи применялись только счета, которые велись параграфом (в столбик), имевшие преимущество над венецианскими, как более экономичные [12, с. 94].

Ранее нам чаще приходилось встречать счета «параграфом» (в столбик) — персональные счета дебиторов или кредиторов, на которых первой записью была сумма активного или пассивного долга. Остальные показатели, записываемые в столбик, регистрировали суммы погашения долга. Соответственно, счет содержал один дебетовый (или, наоборот, кредитовый) и один или несколько показателей противоположной полярности (для счетов с дебетовым начальным показателем — кредитовые записи, а для счетов с кредитовой начальной записью — дебетовые записи).

Заметим, что после закрытия счета архиепископа Арля (16 сентября 1299 г.) этому дебитору был открыт новый счет в верхней части страницы 78 V(1).

В ходе исследования нами обнаружены два персональных счета кредиторов Tommasino Farolfi & Co из Mondragone и Lippo Baldovini, размещенные на листе 94 R, входящее сальдо которых перенесены из Белой главной книги предыдущего периода со счетов, расположенных на странице 74. Фотокопия счетов кредиторов приведена на рисунке 9, перевод текста хозяйственных операций представлен на рисунке 10.

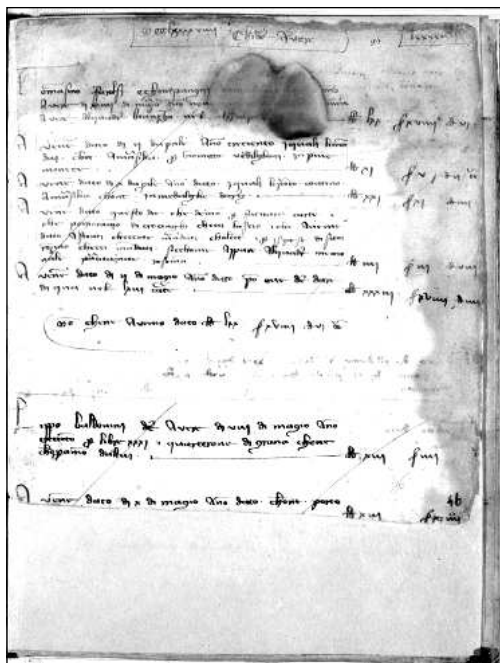


Рисунок 9. Счеткредитора Tommasino Farolfi и Co из Mondragone (Carte Stroziane serie II, 84 bis, 94 R)

Carte Stroziane serie II, 84bis 94 (46) Кому <i>должны дать</i> 1299	
1. Tommasino Farolfi и Co из Mondragone <i>должны иметь</i> , 24 марта 99 г., поместим, где они <i>должны дать</i> в Белой книге на с. 74	lb. 70 s. 19 d. 6
2. Он <i>дал</i> 2 апреля 300 г., мы послали наличными в Марсель для Giometto Verdighioni много монет	lb. 11 s. 5 d. 2
3. Он <i>дал</i> 10 апреля 300 г., Матино дал в Марселе наличными в серебряных медалях	lb. 21 s. 11 d. 4
4. Он <i>дал</i> в этот день, мы дали им для изготовления бумаги и [...] мы дали солдатам, которых он послал к нам с письмами для расходов на их лошадей, это можно увидеть в Мемориале	lb. 4 s. 3 d. 8
5. Он <i>дал</i> 2 мая указанного года, поместим, где он <i>должен дать</i> здесь на с. 63	lb. 33 s. 19d. 3
Чтобы подвести итоги, мы дали lb. 70 s. 19 d. 6	
1. Lippo Baldovini <i>должен иметь</i> 8 мая 300 г. за 1 Lib. 31 и quarterone зерна, которое мы купили у него	lb. 13 s. 4
2. Он <i>дал</i> 10 мая объявленного года, оплатил наличными	lb. 13 s. 4

Рисунок 10. Перевод счетов Tommasino Farolfi и Co из Mondragone и Lippo Baldovini — кредиторов филиала компании Джованни Фаролфи (1300 г.) (Carte Stroziane serie II, 84 bis 94 Recto)

Как следует из примера, долги перед Tommasino Farolfi & Co (lb. 70 s. 19 d. 6) и Lippo Baldovini (lb. 13 s. 4) перенесены из закрытой Белой главной книги. Первый долг был погашен за четыре хозяйственные операции, второй — за одну.

Однако в данном случае нас интересует не арифметика учетных операций,

а их отражение на счетах бухгалтерского учета. В приведенном примере наличие использования счетов параграфом (в столбик), когда активное или пассивное долговое обязательство формировалось одной суммой. Подобные счета нам приходилось встречать на предприятиях Франческо Датини в Авиньоне (1363 г.) и Пизе (1382 г.) [6, 8, 17—19].

Здесь же, — в филиале компании Дж. Фаролфи в конце XIII в., что наиболее интересно.

Как видим, первая запись счета кредитора, обязательно расположенного во второй половине Главной книги, — это сумма долга перед кредитором. Далее одна за другой следуют в столбик суммы погашения долга.

По поводу *Красной книги* Ли пишет: «Из многочисленных упоминаний становится ясно, что основные товарные счета — зерна, ячменя, овса, оливкового масла, вина, шерсти и нитей — содержались в отдельной Красной книге (*librorosso*); сохранились ссылки на листы с номерами с 14 по 141. На этих счетах покупки записывались по дебету (в передней части книги), а продажи — по кредиту (в задней части книги) и конечные сальдо материально-производственных запасов (*closing inventory balances*) переносились в виде дебетового остатка счета (*balance account*) в Главной книге» [12, с. 82].

Третья книга упоминается всего один раз — Бухгалтерская книга тканей (*Cloth Ledger*). Она, по всей видимости, содержала счета продаж (как и Красная книга) для различных видов тканей. Ссылки (на листы 4 и 16) встречаются на счете Драгета (*Sargie*) на странице 63 V, начало которой повреждено.

Итоги по дебету и по кредиту из Бухгалтерской книги тканей были перенесены сюда, и дальнейшие записанные по кредиту продажи оказались арифметически неверными. Сальдо счета (*balance account*) в Главной книге не представлено дебетом остатков материально-производственных запасов тканей, по-видимому, ни одного не осталось. Помимо счета драгета, здесь находятся несколько дебетов счетов продаж тканей клиентам без перекрестных ссылок; счета составлялись Мэтром Арно, как описано выше.

Четвертой была Книга расходов (*quaderno delle spese*); имеются ссылки на листы с 6 по 37. Она, по-видимому, содержала счета, имеющие отношение к недвижимому инвентарю и текущим расходам и, вероятно, другие статьи.

Корреспондирующие записи появляются в Главной книге; затем конечные итоги по счетам Книги расходов были перенесены на счета недвижимого инвентаря и текущих расходов, а дальнейшие записи делались здесь, как в Книге тканей.

В работе М.И. Кутера и А.Э. Делиболтояна «Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии» рассмотрен пример ранней практики начисления амортизации и расчета остаточной стоимости [7, с. 50—54].

На листе *Carte Strozzi* serie II, 84 bis, с. 83 R (рис. 11) записано два счета: один относится к инвентарю, второй счет расходов.

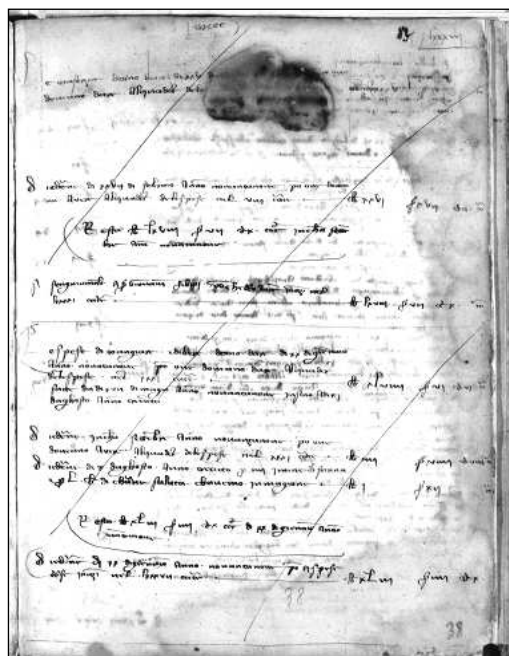


Рисунок 11. Копия счетов на Carte Strozzi serie II, 84 bis, с. 83 R (компания Джованни Фаролфи, 1299—1300 гг.)

В той же работе приведен перевод первого счета:

«1300.

Утварь должна дать 25 августа 300-го года; то, что записано в Книге расходов, на с. 7:

95 ливров, 5 су.

27 февраля 99 года; они должны иметь, что записано в Книге расходов, на с. 8:

26 ливров 17 су 2 денье.

Остаток в сумме 68 ливров 7 су 10 денье определен в первой календе сентября 99-го года. Утварь на сумму передается господину Джованни Филиппи, сумма того, что он должен дать, подтверждена на с. 91:

68 ливров 7 су 10 денье» [7, с. 52].

На рисунке 12 представлена схема начисления амортизации и расчета остаточной стоимости долгосрочного имущества. Федерико Мелис был одним из первых, кто в 1972 г. упоми-

нал об этом счете [5, с. 384—385], непосредственно работал с этой книгой и даже делал из нее копии. Однако нами используется наша копия, выполненная на 40 лет позже более современной техникой. Сегодня, через 714 лет после закрытия Главной книги компании Фаролфи, можно утверждать, что имущество приходилось в Книге расходов. Перед закрытием Главной книги первоначальная стоимость (95 ливров 5 су) переносится в Главную книгу.

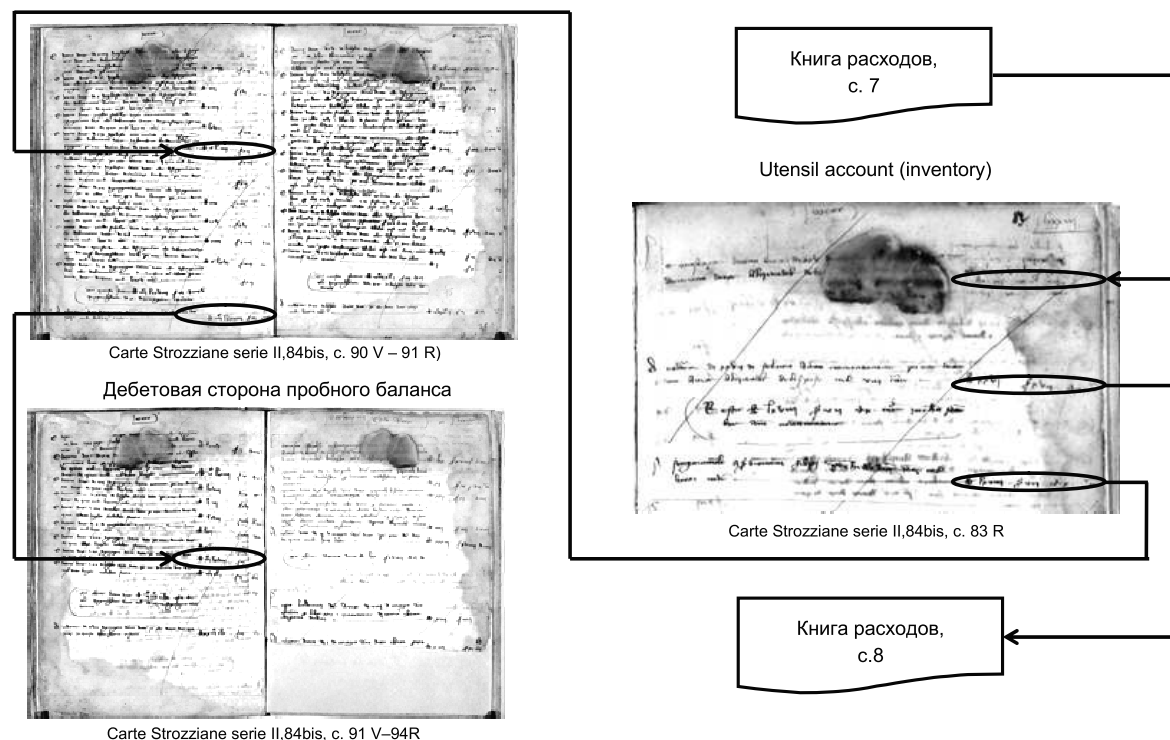


Рисунок 12. Первая практика начисления амортизации на счетах двойной бухгалтерии (Компания Джованни Фаролфи в Провансе, 1299—1300)

В Главной книге первоначальная стоимость раскладывается на две суммы:

- потери на имуществе (амортизация) (26 ливров 17 су 2 денье);
- остаточная стоимость (68 ливров 7 су 10 денье)

Амортизация переносится в Книгу расходов на с. 8, а остаточная стоимость инвентаря переносится на с. 90 V. По поводу последней записи будет дано разъяснение при анализе формирования баланса.

Как видим, в период экономического ренессанса сохранились тради-

ции Древнего Рима. Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда [20, с. 30] со ссылкой на Линдона Ламарра [21] пишут: «Существует мнение, хотя и спорное, что понятие “амортизация” было знакомо бухгалтерам раннехристианского Рима». По свидетельству М. Чатфилда [22, с. 39] и Я.В. Соколова [23, с. 46], самое первое определение амортизации и пример, с ней связанный, принадлежит древнеримскому архитектору Витрувию, который определил амортизацию как «цену истекшего года».

Так, Витрувий писал: «Когда привлекаются третейские оценщики стен

общего пользования, они оценивают их не в ту сумму, в какую обошлась постройка, но, находя по записям цены подрядов их постройки, скидывают на каждый из протекших годов по 1/80 доле и приговаривают своим вердиктом: «Из расчета остальной суммы произвести расплату за оные стены», считая, что эти стены не смогут просуществовать дольше 80 лет» [24, с. 62].

Таким образом, складывается впечатление, что оценка долгосрочных объектов по себестоимости не вызывала сомнения и уже в те времена была известна идея равномерного распределения стоимости по годам [23, с. 46].

Здесь следует сделать некоторое отступление. В работе А. Мартенелли читаем: «Этот же мотив позже побудил бухгалтера партнерства Calimala Франческо дель Бене учитывать *обесценение мебели и приспособлений*». Удивительно, что в отличие от Ф. Мелиса, американец не увидел начисления амортизации в компании Джованни Фаролфи. Он отдает пальму первенства компании дель Бене, которая функционировала на два столетия позже (1318—1324 гг.). Конечно, наше внимание привлекает термин «обесценение» (depreciate) в тексте Мартенелли: «This is the same motive that later compelled the accountant of the partnership of Calimala of Francesco Del Bene to depreciate furniture and fixtures» [13, с. 279]. Это весьма важ-

но: «обесценение» (результат периодической инвентаризации и оценки) или «амортизация» (распределение по периодам полезного использования ранее оцененной стоимости). Сумятицу вносит и само описание бухгалтерии компании Франческо дель Бене. Анализируя на счете «Francesco del Bene и партнеры за крашение» расходы, понесенные компанией для своей производственной деятельности, которая состояла из *tentering* и сушки ткани, растяжки, крашения, ремонта одежды, ворсования, пресования и складирования для окончательной продажи, Мартенелли пишет: счет «Прибыль и убытки» включал расходы на *амортизацию и износ*, процентные расходы, скидки и реализованную прибыль от продажи различных видов товаров, торгуемых на нерегулярной основе, за исключением ткани, процентных доходов и т.д.» [13, с. 536].

Как видим, книга компании Франческо дель Бене (1318—1324 гг.) требует специального исследования.

Нами рассмотрен пример капитализации и декапитализации затрат, вложенных в долгосрочное имущество. Проследим учет затрат, говоря современным языком, капитализированных в текущий актив «Расходы будущих периодов» (вообще, нам кажется более правильным именовать подобные счета «Затраты в расходы будущих периодов»).

Примечания:

1. Melis F. Storia della ragioneria. Bologna, 1950.
2. Melis F. Prospetti Storici di Ragioneria // Rivista Italiana di Ragioneria. 1940. XXXIII. Ottobre-Novembre. Pp. 238—249.
3. Melis F. Osservazioni preparatorie al bilancio nei conti della Compagnia Farolfi, nel 1300, in Studi di Ragioneria e Tecnica economica: Scritti in onore del Prof. Alberto Ceccherelli. Firenze: Pubblicazioni dell'Università degli Studi di Firenze, 1960. Pp. 347—356.
4. Melis F. Aspetti della Vita Economica Medievale: Studi nell'Archivio Datini di Prato. Siena: Leo S. Olschki, 1962.
5. Melis F. Documenti per la storia economica dei secoli XIII-XVI. Firenze, 1972.
6. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. №17. С. 46—55.
7. Кутер М.И., Делиболтоян А.Э. Самая ранняя запись по амортизации на счетах двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2012. №48. С. 50—54.
8. Гурская М.М. Методология и методика бухгалтерского учета: генезис и концептуальные основы: монография. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2013. 290 с.
9. Early accounts of depreciation in medieval account books at XIII-XIV century / M.M. Gurskaya [et al.] // The 2013 American Accounting Association Annual Meeting. 2013. URL: http://aaahq.org/AM2013/display.cfm?Filename=SubID_920%20Epdf&MIMEType=application%20pdf.
10. Castellani A. Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento. T. 2. The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299—1300, is transcribed, almost entire. Firenze, 1952.

11. Castellani A. Conti dei Fratelli Cambio J Giovanni Detacomando, 1241—1272. Firenze: Istituto di Glottologia dell'Universita di Firenze, 1948.
12. Lee G.A. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299-1300 // *The Accounting Historians Journal*. 1977.
13. Martinelli A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses; 1974; ProQuest Dissertations & Theses Global pg. n/a.
14. Roover R.De. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants // Littleton A.C., Yamey B.S. *Studies in the History of Accounting*. London, 1956.
15. Рувер Р.де. Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 68 с.
16. Besta F. *La Ragioneria*. 2nd Edition. Facsimile Reprint. Rome: Rirea, 2007.
17. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг, 2013. 512 с.
18. Кутер М.И., Гурская М.М., Мусаэлян А.М. Сколько бухгалтерских книг описал Лука Пачоли, и какие книги применяла компания Франческо Датини за 130 лет до трактата // *Международный бухгалтерский учет*. 2013. №24. С. 56—64.
19. Новый этап изучения истории бухгалтерии в России / Кутер М.И. [и др.] // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. №4. С. 49—63.
20. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997.
21. Lamarr L. *Rate Making for Public Utilities*. N.Y.: McGraw-Hill Book Co., 1923.
22. Chatfield M. *History of Accounting*. N.Y., 1977.
23. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996.
24. Витрувий П.М. Об архитектуре: в 10 кн.: пер. с лат. Л.: Соцэкгиз, 1936.
25. Smith F. The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli // *BSHM Bulletin*. 2008. №23. Pp. 143—156.
26. Edler F. The Business Records of an Early Genoese Notary, 1190—1192 // *Bulletin of the Business Historical Society*. 1940. XIV. Pp. 41—46.
27. Littleton A.C. Evolution of the Ledger Account // *Accounting Review*. 1926. December. Pp. 12—23.
28. Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А. Кубанский университет исследует бухгалтерию муниципалитета Генуя // *Экономика устойчивого развития*. 2011. №7. С. 75—81.
29. Кутер М.И., Гурская М.М., Сидиропуло О.А. Ученые Кубанского университета приблизились к разгадке тайн бухгалтерской книги массари Генуи за 1340 // *Экономика устойчивого развития*. 2011. №8. С. 87—94.
30. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2013. Vol. 9, №2. Pp. 212—229.
31. Здесь и далее печатается с разрешения Министерства наследия, культуры и туризма Республика Италия, протокол №627/646.13.10 от 5 февраля 2014.

References:

1. Melis F. *Storia della ragioneria*. Bologna, 1950.
2. Melis F. *Prospetti Storici di Ragioneria* // *Rivista Italiana di Ragioneria*. 1940. XXXIII. Ottobre-Novembre. Pp. 238-249.
3. Melis F. Osservazioni preparatorie al bilancio nei conti della Compagnia Farolfi, nel 1300, in *Studi di Ragioneria e Tecnica economica, Scritti in onore del Prof. Alberto Ceccherelli*. Firenze: Pubblicazioni dell'Universita degli Studi di Firenze 1960. Pp. 347—356.
4. Melis F. *Aspetti della Vita Economica Medievale — Studi nell'Archivio Datini di Prato*. Siena, Monte dei Paschi di Siena, Leo S. Olschki, 1962.
5. Melis F. *Documenti per la storia economica dei secoli XIII—XVI*. Firenze, 1972.
6. Kuter M.I., Gurskaya M.M. History of double-entry bookkeeping: double record // *International accounting*. 2011. №17. Pp. 46—55.
7. Kuter M.I., Deliboltoyayn A.E. The earliest record on depreciation on accounts of double-entry bookkeeping // *International accounting*. 2012. №48.
8. Gurskaya M.M. *Methodology and accounting technique: genesis and conceptual bases: monograph*. Krasnodar: Prosveshenie-Ug, 2013. 290 pp.
9. Gurskaya M.M., Kuter M.I. Deliboltoyayn A.E., Zinchenko E.S.. Early accounts of depreciation in medieval account books in XIII—XIV century // *The 2013 American*

Accounting Association Annual Meeting. 2013. URL: http://aaahq.org/AM2013/display.cfm?Filename=SubID_920%2Epdf&MIMEType=application%2Fpdf.

10. Castellani A. Nuovi testi fiorentini del Dugento e dei primi del Trecento. The ledger of Giovanni Farolfi & Company, 1299—1300, is transcribed, almost entire, at T. 2 Firenze, 1952.

11. Castellani A. Conti dei Fratelli Cambio J Giovanni Detacomando, 1241—1272. Firenze: Istituto di Glottologia dell'Universita di Firenze, 1948.

12. Lee G.A. The coming of age of double entry: the Giovanni Farolfi Ledger of 1299—1300 // *The Accounting Historians Journal*. 1977.

13. Martinelli A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses; 1974; ProQuest Dissertations & Theses Global pg. n/a.н

14. Roover R. De. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants. In: A.C. Littleton, B.S. Yamey, *Studies in the History of Accounting*. London, 1956.

15. Raymond de Roover. How did the double-entry bookkeeping occur. M.: Gosfinizdat, 1958. 68 pp.

16. Besta, F. *La Ragioneria*, 2nd Edition (In 3 Volumes), 1909., Facsimile Reprint, Rome: Rirea, 2007.

17. Kuter M.I. *Introduction to Accounting: Textbook*. Krasnodar: Prosveshenie-Yug, 2013. 512 pp.

18. Kuter M. I., Gurskaya M.M., Musaelyan A.M. How many books did Luca Pacioli describe, and what books has Francesco Datini's company applied 130 years before the treatise // *International accounting*. 2013. №24. Pp. 56—64.

19. Kuter M. I., Gurskaya M.M., Kuznetsov A.V., Kuter K.M. A new stage of studying of accounting history in Russia // *International accounting*. 2011. №4. Pp. 49—63.

20. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Accounting theory: transl. from english / under the editorship of prof. Ya.V. Sokolov*. M.: Finance and statistics, 1997.

21. Lamarr L. *Rate Making for Public Utilities*. New York: McGraw-Hill Book Co., 1923.

22. Chatfield M. *History of Accounting*. N.Y., 1977.

23. Sokolov Ya.V. *Accounting: from sources up to now: textbook*. M.: Audit, YuNITI, 1996.

24. Vitruvy P. M. *About architecture: in 10 books: transl. from Latin*. L.: Sotsekgiz, 1936.

25. Smith F. The influence of Amatino Manucci and Luca Pacioli // *BSHM Bulletin*. 2008. №23. Pp. 143-156.

26. Edler F. The Business Records of an Early Genoese Notary, 1190—1192 // *Bulletin of the Business Historical Society*. 1940. XIV. Pp. 41—46.

27. Littleton A.C. Evolution of the Ledger Account // *Accounting Review*. 1926. December. Pp. 12—23.

28. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. Kuban university explores accounting for the Genoa municipality // *Economics of stable development*. 2011. №7. Pp. 75—81.

29. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. Scientists of the Kuban University getting closer to unraveling the mysteries of the ledger Massari of Genoa in 1340 // *Economics of stable development*. 2011. №8. Pp. 87—94.

30. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2013. Vol. 9. №2. Pp. 212—229.

31. Here and below, reprinted with permission of the Ministry of heritage, culture and tourism of the Republic of Italy. Protocol №627/646.13.10 from 5 February 2014.