

ПРОИСХОЖДЕНИЕ БУХГАЛТЕРИИ: АНТИЧНОСТЬ ИЛИ СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

Ким Юрьевич ЦЫГАНКОВ

доктор экономических наук, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет и аудит»,
Сибирская академия финансов и банковского дела, Новосибирск, Российская Федерация
kim492005@yandex.ru

История статьи:

Принята 10.11.2016
Принята в доработанном виде
23.11.2016
Одобрена 30.11.2016
Доступна онлайн 15.03.2017

УДК 657.1.012.1

JEL: M40, M41

Ключевые слова:

аргументация, гипотеза,
происхождение бухгалтерии,
римские цензы, парадокс,
история бухгалтерии

Аннотация

Предмет. Сравнительный анализ двух гипотез о происхождении бухгалтерии: средневековой, согласно которой бухгалтерия создана средневековыми купцами, и древнеримской, предполагающей, что бухгалтерия создана в Древнем Риме.

Цели. Оценка правдоподобия и объяснительной силы гипотез.

Методология. Сопоставление гипотез по их доказательной базе, методологии исследования, правдоподобии выводов и объяснительной силе.

Результаты. Доказательная база средневековой гипотезы минимальна: только учетные книги XIII–XIV вв. сами по себе, в отрыве от исторических контекстов. Метод сравнительной истории не используется, выводы неправдоподобны, альтернативы им не рассматриваются. Гипотеза не дает ключей к пониманию сути бухгалтерии, не способствует доверию к бухгалтерской профессии, не объясняет парадоксальную динамику развития бухгалтерии: быстрый рост до Луки Пачоли и последующую пятивековую стагнацию. Доказательная база древнеримской гипотезы шире: средневековые учетные книги рассматриваются сквозь призму фактов истории Древнего Рима и эпохи Возрождения, а также истории бухгалтерской мысли и ее современного состояния. Гипотеза раскрывает экономическую суть бухгалтерии, способствует доверию к бухгалтерской профессии, объясняет парадоксальную динамику развития бухгалтерии.

Применение. Результаты исследования могут использоваться для совершенствования теории, истории и практики ведения бухгалтерского учета.

Выводы. Двойная бухгалтерия создана в Древнем Риме в ходе проведения римских цензов, лежащих в основе политического устройства римского общества, делившегося на разряды по размеру семейного богатства. Создание бухгалтерии было прерогативой государства, бухгалтерская отчетность является по сути своей отчетностью о богатстве. Выдающиеся достоинства бухгалтерии объясняются тем, что процесс создания и совершенствования ее длился не менее шести столетий, в нем участвовали профессиональные римские методологи. Парадоксальная динамика развития бухгалтерии иллюзорна: в XIII–XIV вв. бухгалтерия в Италии не создавалась, а распространялась, последующий застой обусловлен совершенством римской бухгалтерии, а также ее непонятностью, вызванной бухгалтерской арифметикой.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Методологическое введение

Любое научное исследование неполноценно, если не позволяет нам жить лучше, – утверждал Марк Блок. А потому главное назначение истории – «понять настоящее через прошлое» [1, с. 25]. Это особенно актуально для гипотез о происхождении бухгалтерии, суть которой до сих пор непонятна. Главное требование для такой гипотезы – пролить свет на экономическую сущность бухгалтерии, социально-экономические потребности, приведшие к ее созданию, и объяснить парадоксальную динамику ее развития.

Парадокс истории бухгалтерского учета заключается в стремительном развитии бухгалтерии до появления «Трактата...» Пачоли [2] и сменившем его застое, продолжающемся до наших дней. Это действительно парадокс. Для всех иных областей знаний характерна противоположная тенденция – постоянное и все ускоряющееся развитие.

Столь необычная динамика развития бухгалтерии лишь иногда и мимоходом констатируется. «С тех пор, как 500 лет назад Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет в сущности остался неизменным» [3, с. 37]. «Двойная бухгалтерия насчитывает уже более 500 лет, но более эффективная информационная система так и не придумана» [4, с. 278]. Внимание к этой особенности развития бухгалтерии не привлекается, поиски ее причин не ведутся. Покажем это на примере исторических периодизаций.

Периодизация (аналог классификации) есть деление всего изучаемого временного периода на отрезки (подпериоды), однородные с точки зрения наиболее значимых исторических процессов. Выбор периодизации – одно из самых важных решений, принимаемых историком. Оно задает тон и характер всему историческому исследованию.

Кажется очевидным, что при столь необычной динамике развития учетной мысли ее историю надо делить на два больших периода: период достижений и период стагнации. Этим определится главная задача историка – выявить факторы роста и застоя. Вряд ли нужно объяснять, насколько актуальным станет такое историческое исследование, насколько полезным практически будут его результаты.

Столетие назад это осознавалось: похожая периодизация использовалась, например, в работе А.М. Галагана [5, с. 66], делившего историю бухгалтерского учета и учетной мысли на два больших периода: до «Трактата» Луки Пачоли (1494 г.) и после него. Только первый назывался долитературным (документальным), второй – литературным¹. Однако такая периодизация не прижилась. Ее нет в главных исторических работах Я.В. Соколова² и Т.Н. Мальковой³.

А потому исторические работы выглядят непоследовательно и противоречиво. Бесплодный литературный период населен в них множеством выдающихся бухгалтеров, тогда как долитературный – всего лишь безымянными купцами из торговых лавок, случайно создавшими бухгалтерию. Но факты свидетельствуют об обратном: долитературный период – история достижений, литературный период – история стагнации и заблуждений. Демонстрация и объяснение исторического парадокса – одна из главных целей настоящей статьи.

Для достижения поставленных целей в условиях ограниченного фактологического материала необходимо активное использование сравнительно-исторического метода, постоянное сопоставление настоящего и прошлого [6, 7]. Сравнительно-исторический метод особенно применим к истории бухгалтерского учета, почти не изменившегося в течение многих столетий.

Современное состояние проблемы

Историки не располагают прямыми свидетельствами о времени, месте возникновения бухгалтерии, и целях, которые преследовали ее создатели. А теоретикам и практикам не удалось пока определить экономическую суть

¹ Основание для периодизации Галагана – отсутствие/наличие учебной литературы. Трактат представлял собой первую известную историкам литературную работу (учебник) по бухгалтерскому учету. До него обнаружены лишь документы – учетные книги средневековых компаний. При всей значимости такого отличия, оно не является главным.

² Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

³ Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: Высшее образование, 2008. 449 с.

бухгалтерской отчетности и ключевых ее статей. Следовательно, все, что написано о происхождении бухгалтерии носит гипотетический характер.

Большинство ученых убеждены в том, что бухгалтерия была создана в Северной Италии на рубеже XIII–XIV вв. (средневековая гипотеза). И лишь очень немногие исследователи, включая автора этих строк, считают, что бухгалтерия была создана намного раньше – в Древнем Риме. Фактологической основой обеих гипотез являются учетные книги торгово-банковских компаний Северной Италии, содержащие образцы двойной бухгалтерии и датированные XIII–XIV вв.⁴. Однако одни ученые считают эти книги свидетельствами *создания* бухгалтерии (теми самыми купцами, кто их вел), а другие – свидетельствами *заимствования* бухгалтерии, созданной в античности.

Отметим: средневековые учетные книги содержат столько же сведений о происхождении бухгалтерии, сколько и современные учетные записи. Другими словами, прямых сведений о происхождении бухгалтерии средневековые учетные книги не содержат. Следовательно, гипотеза о происхождении бухгалтерии должна опираться не только на эти книги, но и на факты истории бухгалтерского учета после Пачоли, факты истории итальянского Возрождения, а также истории Древнего Рима – поскольку двойная бухгалтерия появилась в Италии во время возрождения римского культурного наследия. В свете сказанного историкам обязаны внимательно рассмотреть следующее: двойная бухгалтерия изобретена купцами XIII столетия или заимствована ими у античных предшественников?

Однако большинством ученых возможность заимствования бухгалтерии не рассматривается вообще, а все исторические контексты отводятся на второй план. Гипертрофированное внимание уделяется содержанию учетных книг, исследуемых в мельчайших подробностях, заведомо неспособных пролить свет на вопросы происхождения – вплоть до нумерации страниц (вверху или внизу) и выявления арифметических ошибок. Совсем не используется сравнительно-исторический метод: возможно, потому, что применение его обязательно продемонстрирует несостоятельность общепринятой гипотезы.

Покажем последнее, начав с приблизительной оценки ресурсов – временных и интеллектуальных – необходимых для создания бухгалтерии.

⁴ Иных сведений о бухгалтерии того времени – в литературе, коммерческой переписке, хрониках – не обнаружено. Историки располагают только подлинными книгами и ничем более.

Достоинства бухгалтерии и ресурсы, необходимые для ее создания

Перечислим наиболее значимые достоинства бухгалтерии.

1. Бухгалтерия предназначена для исчисления системы экономических показателей – капитала, активов и обязательств, прибылей и убытков, амортизации и др., – полностью созданной в процессе разработки бухгалтерии. Система эта настолько совершенна, что человечество активнейшим образом продолжает пользоваться ею, даже не вполне уяснив ее суть. Ничего лучшего объединенному сообществу бухгалтеров, финансистов и экономистов пока создать не удалось.

2. Бухгалтерия является информационной технологией, исторически первой, и в то же время беспрецедентно универсальной. Универсальность бухгалтерии имеет три грани.

- *Во-первых*, бухгалтерия применима к любому предприятию, независимо от его размера, структуры и отрасли – от парикмахерской до транснациональной корпорации, и легко адаптируется к любой общественной среде – от тоталитарных режимов до либеральных демократий.
- *Во-вторых*, бухгалтерия способна по-разному настраиваться на одном и том же предприятии, благодаря десяткам степеней свободы, встроенным в систему (приводимым в настоящее время в учетной политике).
- *В-третьих*, бухгалтерия способна адаптироваться к любым внешним изменениям. За шесть последних веков (начиная с книг Датины) и сам бизнес, и среда его обитания изменились радикально: появились новые отрасли хозяйственной деятельности, новые виды имущества и обязательств, новые организационные структуры. На порядки выросли масштабы хозяйственной деятельности. А бухгалтерия за это время в основе своей не изменилась. Она, используя заложенные в древности методы, справлялась со все новыми вызовами настолько естественно и легко, как будто создатели ее заранее их предвидели.

Сейчас универсальность – одно из самых востребованных свойств информационных технологий, к достижению которого стремятся самые известные фирмы-разработчики. Но до сих пор не появилось корпоративных систем, сравнимых в этом отношении с бухгалтерией.

3. В процессе создания бухгалтерии впервые создана арифметика, оперирующая с числами со знаком.

4. Известно, сколь долгий и трудный путь отделяет даже ясно сформулированные научные идеи от их практического внедрения. Создатели бухгалтерии с блеском выдержали и это испытание. Бухгалтерия гармонично синтезировала несколько выдающихся достижений научной мысли из разных областей знания, объединив их в систему, доведенную до совершенства с точки зрения практического применения, систему, которую не смогли улучшить десятки поколений бухгалтеров всех развитых стран. Системный синтез экономических, математических и технологических достижений, каждое из которых на столетия обогнало свое время, является наиболее труднодостижимым и уникальным свойством бухгалтерии.

А теперь, оценим ресурсы, необходимые для создания бухгалтерии, ограничившись двумя сравнениями.

1. Система складского учета в Древнем Египте – стране с высоким уровнем развития науки, в которой учет входил в число первоочередных государственных задач – создавалась тысячелетиями⁵, и система эта не идет ни в какое сравнение по сложности и совершенству с бухгалтерией.

2. В течение пяти столетий, отделяющих нас от Луки Пачоли, лучшие бухгалтеры разных стран так и не постигли сути бухгалтерии. Поскольку разобраться с готовой системой, как правило, проще, чем создать ее заново, приходим к выводу:

- процесс создания бухгалтерии потребовал не менее 6 столетий;
- бухгалтерия создавалась профессионалами, не уступающими по уровню современным профессионалам.

Согласно же средневековой гипотезе бухгалтерию создали ничем не примечательные купцы, торговавшие в Италии в XIII–XIV вв. Если быть точнее, купцы бухгалтерию *не создавали и не проектировали* (слова эти предполагают наличие плана и целенаправленных усилий). А *изобрели* безо всякого плана, опираясь на одну случайную идею. Некоторые историки опускают планку еще ниже, говоря даже не об изобретении, а о *возникновении* бухгалтерии, как о естественном

⁵ Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: Высшее образование, 2008. 449 с.

процессе, проходившем почти без человеческого участия.

Познакомимся с этой гипотезой и ее фактологической основой подробнее.

Общепринятая гипотеза о средневековом происхождении бухгалтерии

Фактологической основой общепринятой гипотезы являются наиболее ранние из учетных книг с образцами двойной бухгалтерии, сохранившиеся до наших дней. Все они принадлежали торгово-банковским компаниям нескольких городов Северной Италии и датированы рубежом XIII–XIV вв. Возможность заимствования бухгалтерии этими компаниями даже не обсуждается. Историков волнует другой вопрос: какая из этих книг является наиболее ранним образцом двойной бухгалтерии, а значит – какому средневековому городу Италии принадлежит честь ее создания?

Мнения по этому поводу разделились по двум причинам:

- *во-первых*, все наиболее ранние учетные книги вплоть до книг геновской мэрии от 1340 г. сохранились лишь фрагментами;
- *во-вторых*, историки так и не пришли к общему мнению в вопросе о том, какие критерии достаточны для признания счетоводства двойной бухгалтерией.

Ф. Мелис и ряд других известных ученых считают достаточным критерием двойной бухгалтерии наличие в Главной книге счетов доходов и расходов. Раймонд де Рувер (Raymond de Roover), Томмазо Церби (Tommaso Zerbi) и их более многочисленные сторонники с этим не согласны. По их мнению, необходимо, чтобы каждая запись на бухгалтерских счетах имела и на дебете и на кредите ссылку на корреспондирующий счет.

Отсюда различия в выводах. Ф. Мелис и его сторонники считают первым свидетельством двойной бухгалтерии учетные книги компании Перуцци от 1286 г. Неважно, что сохранились они лишь фрагментами, – заявляют они, – в них обнаружены результатные счета. Результатные (и даже финансово-распределительные) счета содержались и в книгах двух других флорентийских компаний XIII в. – Фини (1296) и Фаролфи (1299). Значит, родиной двойной бухгалтерии является Флоренция.

Р. де Рувер с этим не согласен: «Товарищество Перуцци вело множество книг первоначальной записи, которые оказались утерянными на протяжении столетий. Уцелели только отдельные

документы – фрагменты из секретной и главной книг, где сконцентрированы сведения, взятые из других регистров. Несмотря на наличие *счетов прибыли и издержек*⁶, я не решился бы утверждать, как это делают другие, что бухгалтерские книги Перуцци являются подлинным образцом ведения учета по двойной системе...» [8, с. 27].

Р. де Рувер считает первыми бесспорными образцами двойной бухгалтерии учетные книги мэрии Генуи от 1340 г. Отсюда: честь изобретения двойной бухгалтерии принадлежит купцам Генуи, процесс был завершен в середине XIV в. Эта точка зрения в настоящее время преобладает.

Впрочем, сам Р. де Рувер в этом сомневается: «Одно является ясным: двойная бухгалтерия зародилась в Италии между 1250 и 1350 гг. Первое бесспорное подтверждение этому мы находим в документах геновских управляющих 1340 г., но имеются признаки того, что она старше и возможно даже появилась в Тоскане⁷, как это утверждает профессор Ф. Мелис» [8, с. 34].

Для оценки научного уровня исследования эти дискуссии весьма показательны. Вопрос о критериях двойной бухгалтерии, с решения которого должны были начаться эти исследования (в середине XIX в.), не решен по сей день. Профессиональным историкам не хватило для этого (*всего лишь для этого*) полутора столетий. Они исследуют происхождение двойной бухгалтерии, не осознав ни сути, ни отличительных признаков этой системы. Впрочем, в последнем их трудно упрекнуть: профессиональные бухгалтеры не разобрались с сутью бухгалтерии за пять столетий. Но уж методологию исторического исследования историки соблюдать обязаны. У них обязательно должен был появиться вопрос: неужели средневековым купцам хватило одного столетия для *создания* с нуля законченной двойной бухгалтерии – от неуловимой для современных профессионалов сути до идеально продуманной реализации, сохранившейся в мельчайших деталях до наших дней? То, что такие вопросы даже не задаются, говорит о грубом нарушении исторической методологии.

Перейдем от методологии к выводам. Они лаконичны и вполне сводятся, например, к такой фразе: «...искать персонально изобретателя двойной бухгалтерии было бы напрасной затратой труда; двойная бухгалтерия есть продукт коллективного творчества; она вышла из торговой лавки и творцом ее является торговый мир

⁶ Здесь и далее курсив автора.

⁷ Флоренция – главный город провинции Тоскана.

Генуэзской республики» [5, с. 65]. Никаких обоснований этому не приводится: в книгах их быть не может, а иные исторические факты во внимание не принимаются.

Немного обстоятельнее гипотеза изложена в статье бельгийского историка Раймонда де Рувера «*Как возникла двойная бухгалтерия*». Статья посвящена описанию учетных книг долитературного периода, а собственно гипотеза излагается в промежутках между этими описаниями, как побочный их продукт: не вполне последовательно, в виде ряда разрозненных высказываний.

Прочитируем наиболее содержательное из них:

«Поскольку торговля представляет собой обмен товаров и услуг, то двусторонность, которая лежит в основе двойного счетоводства, глубоко коренится в природе коммерции. Можно ли поэтому удивляться, что *купцы случайно натолкнулись* на систему, основанную на равенстве дебета и кредита?.. Двойная бухгалтерия появилась не на базе какой-либо заранее разработанной теории, а развивалась шаг за шагом по мере накопления опыта и преодоления ошибок» [8, с. 64]. Как видим, де Рувер придерживается традиционной гипотезы о случайном изобретении бухгалтерии, никогда и никем не обоснованной. А в целом гипотеза его сводится [9, с. 449–458] к двум основным тезисам:

- 1) бухгалтерия возникла почти одновременно в нескольких итальянских городах (Генуе, Флоренции, Венеции) в период с 1250 по 1350 г. Создавалась она в каждом городе самостоятельно (независимо от других городов) купцами, не имевшими конкретных целей и планов;
- 2) в каждом из городов купцам приходила в голову одна и та же идея – писать в дебет и кредит бухгалтерских счетов одинаковые суммы для каждого факта хозяйственной жизни.

Этой идеи оказалось достаточно для быстрого появления всей системы бухгалтерского учета.

Комментарий автора

Нетрудно догадаться, что все это не более чем предположения, никакими фактами не подкрепленные. Основаны они на посылке: изобрести двойную бухгалтерию вполне по силам обычным купцам всего за сто лет. Для этого достаточно «случайно натолкнуться на систему, основанную на равенстве дебета и кредита». Последнее несложно, поскольку «двусторонность»⁸,

⁸ В чем именно заключается «двусторонность коммерции», Р. де Рувер не разъяснил.

которая лежит в основе двойного счетоводства, глубоко коренится в природе коммерции».

Приведем несколько возражений:

- *во-первых*, никакой двусторонности в природе коммерции нет; это легко продемонстрировать множеством примеров – порчи товаров, нехватки денег и пр.;
- *во-вторых*, до того, как писать одинаковые суммы в дебет и кредит, надо последние изобрести. Вернее спроектировать систему бухгалтерских счетов, с дебетом и кредитом, предназначенных для регистрации вполне определенных для каждого счета сумм. Спроектировать таким образом, чтобы правильно исчислять на этих счетах все статьи бухгалтерской отчетности. Задача эта сложна настолько, что дебет и кредит для бухгалтеров по сей день остаются лишь левой и правой стороной счетов;
- *в-третьих*, перед созданием системы счетов, следовало спроектировать экономически содержательную систему статей бухгалтерской отчетности. О сложности этого этапа свидетельствует тот факт, что бухгалтерская отчетность как единая система и многие ее ключевые статьи так и не получили экономических определений;
- *в-четвертых*, гипотеза не объясняет, что побудило мелких предпринимателей⁹, вечно спешащих и конъюнктурно мыслящих, столетие экспериментировать с регистрами, алгоритмами, документами, формами счетоводства, методами контроля данных и пр. И при этом, каким-то образом и непонятно с какой целью, обмениваться с конкурентами своими находками, выявлять лучшие и распространять их.

А теперь пойдем от обратного. Допустим, общепринятая гипотеза верна: двойную бухгалтерию действительно быстро изобрели купцы, опираясь на «двусторонность», «глубоко коренящуюся в природе коммерции», и потому очевидную.

Но природа коммерции одинакова во все времена и у всех народов. Так почему же бухгалтерия появилась только в нескольких соседних городах Северной Италии – и нигде больше? И именно в конце XIII в.?

Но если в основе бухгалтерии лежит единственная и очевидная идея, пришедшая одновременно в голову купцам нескольких городов, почему идея

⁹ Все итальянские компании XIII–XIV вв. были мелкими, персонал крупнейших из них не превышал ста человек.

эта до сих пор не осенила профессионалов литературного периода?

Ограничимся этими сравнениями. Их достаточно для демонстрации неправдоподобия общепринятой гипотезы. Аналогичной оценки заслуживает ее объяснительная сила: для выявления сути бухгалтерии общепринятая гипотеза не дает ничего. Все началось с единственной идеи – писать всегда одинаковые суммы в дебет и кредит откуда-то взявшейся системы бухгалтерских счетов. Остальное получилось само собой и у всех одинаково.

Гипотеза о римском происхождении бухгалтерии

Ранее показано, что бухгалтерия – это система учета богатства, обладающая выдающимися достоинствами. Логично предположить, что бухгалтерия была создана государством: а) нуждавшимся в системе учета богатства, и б) обладавшим огромными ресурсами – финансовыми, интеллектуальными и временными, необходимыми для создания столь совершенной системы.

На взгляд автора, таким государством мог быть только Древний Рим, поскольку хорошо известные, не вызывающие сомнения исторические факты свидетельствуют о том, что в Древнем Риме использовалась система учета богатства, обладающая выдающимися достоинствами.

Менталитет римлян и происхождение слова капитал

Национальной мечтой римлян всегда было обладание богатством. Вначале мечта эта выразилась в религиозных обрядах и терминологии. Символом богатства до появления денег были быки, выполнявшие роль всеобщего эквивалента. Быки и приносились в жертву главному богу Юпитеру, храм которого располагался на Капитолийском холме. Чеканку первых денег стали вести на самом почетном и священном месте города – том же Капитолийском холме. На монетах изображался исторически первый символ богатства – голова быка [10, с. 100].

Когда Рим стал главным городом мира, слово *капитал* получило еще один смысл – центр столицы мира. Так обрели связь слова *капитал*, *голова*, *деньги*, *богатство*, *центр*, *главное*. Современная французская энциклопедия свидетельствует о том, что связи эти не утеряны до сих пор: «*Kanumal* – *Capitalis*, от слова *caput* – *голова*. В первоначальном смысле – отсеченная голова... отсечение, приводящее к смерти... центр

в городе, затем сам город, где находятся и функционируют органы государственной исполнительной власти»¹⁰.

Римские цензы

В середине VI в. до н.э. римская мечта была оформлена законодательно. В Риме появился уникальный общественный строй, ставший компромиссом между богатыми и бедными. В основе его лежало деление римских семей на 6 разрядов по размеру их богатства: «К 1-му разряду относились люди, обладавшие имуществом, которое оценивалось не менее чем в 100 000 медных ассов; ко 2-му – те, чье имущество оценивалось, как минимум в 75 000 ассов; к 3-му – 50 000 ассов; к 4-му – в 25 000 ассов; к 5-му – в 11 500 ассов. Все люди, обладавшие меньшим состоянием, входили в 6-ой разряд – пролетариев» [11, с. 47].

Размер семейного богатства исчислялся каждой римской семьей самостоятельно в домашних учетных книгах, на основании которых раз в пять лет составлялась цензовая отчетность. В ней приводилась опись всех ценных вещей семьи, земель и зданий, скота и рабов, денег, долгов к получению и уплате. Итогом описи был капитал, отражающие общий размер семейного богатства. Эту опись главы римских семей раз в пять лет под присягой в торжественной обстановке сдавали римскому должностному лицу – цензору.

Размером богатства определялись права и обязанности римских граждан. В первую очередь – воинские обязанности: «Каждый имущественный разряд выставлял определенное число войсковых единиц, центурий (сотен): 1-й разряд – 80 центурий тяжеловооруженных пехотинцев, ставших основной боевой силой, и 18 центурий всадников, всего 98 центурий; 2-й – 22; 3-й – 20; 4-й – 22; 5-й – 30 центурий и 6-й – 1 центурию, в целом 193 центурии» (там же). Немаловажно, что места в боевых построениях занимались в соответствии с разрядами: 1-й разряд, то есть богатейшие и лучше всех вооруженные граждане, находились в битвах в первых рядах, а беднейшие и легковооруженные – в последних.

Кроме того, данные ценза являлись налоговой базой и определяли политические права. Только граждане, принадлежащие к 1-му разряду (сенаторы), имели право избираться в высший орган государственной власти – сенат. Граждане, принадлежащие ко 2-му разряду (всадники), имели право избираться наместниками (прокураторами) провинций – стран, захваченных Римом. Шестой (беднейший) разряд – пролетарии, ни на какие должности не избирались, но и в военных

¹⁰ Petit Larousse illustre. Paris, Larousse, 1982, 1821 p.

действиях не участвовали, налогов не платили, цензовую отчетность не составляли и получали бесплатный хлеб и зрелища.

Первые цензы Римской республики (лат. *census*, от *censeo* – делаю опись, оцениваю имущество) относятся к 508 г. до н.э., последние – к 74 г. н.э. Ответственность за проведение цензов несли цензоры – лица, занимавшие третье место в должностной иерархии Рима – вслед за консулами (высшая исполнительная власть) и преторами (высшая судебная власть). Процедура приема ценза была подчеркнута торжественным событием, сопровождавшимся религиозными церемониями. Цензовые описи за многие годы тщательно хранились в храме Нимф; данные цензов, касавшиеся богатейших людей Рима – сенаторов и всадников – отдельно, в здании, примыкавшем к сенату.

Искажения данных в цензовых описях наказывались лишением должностей, рангов и даже гражданства. Еще строже карали за уклонение от сдачи ценза. Уклонявшихся от цензов (*incensi*) в древние времена ждали тюрьма, продажа в рабство или даже казнь. Еще в I в. до н.э. консулы имели право взять под стражу всех уклонявшихся от прохождения ценза, а их имущество подвергнуть принудительной оценке.

Приведенные факты свидетельствуют об огромном значении, придававшемся в Риме данным цензовым описям. А значит, и об огромных усилиях, направленных на разработку и совершенствование системы учета богатства. Наибольшее значение данным цензов и порядку их исчисления придавали богатейшие и наиболее влиятельные граждане, борющиеся за места в сенате.

Цензы, как орудие в политической борьбе

Сенаторы, семейное состояние которых опускалось ниже установленных для их имущественного разряда границ, исключались из сената независимо от своих способностей и прежних заслуг. Для выявления возможных в таких случаях фальсификаций цензовой отчетности предусматривались проверки, особо востребованные во времена политических конфликтов. Наиболее известной из них стала знаменитая цензура Катона в 184 г. до н.э.

После победы в Пунических войнах сенат раскололся на две примерно равные по силам группировки, отстаивающие разные пути дальнейшего развития Рима. Во главе каждой из них стояли видные политические деятели: Публий К. Сципион, победитель Ганнибала, и Марк П.

Катон. Долгое время противостояние между ними, принявшее форму затяжных судебных разбирательств, проходило с переменным успехом; развязка наступила лишь после избрания Катона цензором. В ходе последовавшей цензуры 184 г. до н.э. из состава сената были выведены многие сторонники Сципиона, что и решило исход конфликта.

Понятно, что изгнание из римского сената сторонников влиятельной политической группировки на основании субъективного мнения было совершенно невозможным. Значит, в ходе приема ценза, или проверки цензовых данных прошлых лет, Катону удалось найти и доказать факты нарушений процедуры исчисления стоимости семейного имущества. Из этого, в свою очередь, следует, что **такая процедура в детально прописанном виде существовала уже во II в. до н.э.**

Нетрудно представить, насколько цензура Катона¹¹ повысила личный и корпоративный интерес римских сенаторов к содержанию и тексту цензовой процедуры, насколько подхлестнула она их дальнейшие регламентацию и совершенствование.

Использование ценза в политических целях неоднократно происходило и в дальнейшем. Так, Цезарь, провозглашенный в 45 г. до н.э. вечным диктатором, не удовлетворился этим и добился для себя еще и полномочий цензора. В ходе ближайшего же ценза он воспользовался этим, значительно изменив и расширив (с 600 до 900 чел.) состав сенаторов. Следующий римский император, Август, тоже получивший права цензора, расширил сенат уже до 1 000 чел., включив в него многих своих сторонников, причем тем из них, имущество которых не достигало 1 млн сестерциев, он помогал из личных средств.

В 74 г. н.э. основатель новой династии римских императоров Тит Веспасиан после прихода к власти принял на себя полномочия цензора «...и провел пересмотр списка сената, исключив из него своих противников и запятнавших себя сенаторов» [11, с. 216].

Эти факты свидетельствуют о том, что римский цензовый учет находился в центре внимания наиболее влиятельных кругов римского общества, что к совершенствованию и развитию его привлекались лучшие римские методологи.

¹¹ Марк Порций Катон (234–149 г. до н.э.) известен Риму множеством своих громких деяний. Тем не менее, вошел он в историю под прозвищем Катон-Цензор. Это свидетельствует об огромном значении цензов в жизни римского общества.

Понятие прибыли

Цензы обострили дух соревновательности и наживы в и без того меркантильном римском обществе. Задача максимизации семейного капитала стала доминирующей. Римские семьи уподобились коммерческим фирмам, а главы семейств, *paterfamilias* (лат. *paterfamilias*) – топ-менеджерам. Главной заслугой *paterfamilias* считался прирост семейного богатства, достигнутый за время его правления. О значении, придававшемся этому показателю, говорит другой уникальный римский обычай – инвентаризации всего семейного имущества, проводившиеся сразу после смерти *paterfamilias* (но не других членов римских семей). Кстати, в *Дигестах* (лат. *Digesta*) – кодексе римского права – под *inventarium* понимается опись имущества на дату смерти главы семейства [12, с. 22].

Проведение этой рутинной и трудоемкой процедуры в самый скорбный момент семейной жизни имеет единственное объяснение: необходимость уточнить конечный размер богатства, достигнутого умершим, и перешедшего в управление его наследнику. Но одной этой величины для определения заслуг умершего было недостаточно.

Прирост богатства, достигнутый лично *paterfamilias* нельзя определить, вычитая размер полученного им от отца капитала из размера капитала, оставленного после смерти сыну. В промежутке между этими датами капитал можно не только заработать, но и получить в наследство или в виде приданного. А заработанный собственным трудом капитал можно пожертвовать на благотворительность или помощь государству в годы тяжелых испытаний, которым неоднократно подвергался Рим.

Определение прироста капитала, достигнутого исключительно усилиями *paterfamilias* (то есть прибыли), невозможно без второго разложения капитала по источникам (факторам) его изменения; отсюда бухгалтерский баланс капитала.

Таким образом, посмертные инвентаризации предназначались для уточнения размера прибыли, заработанной *paterfamilias* в течение всего периода его правления, и исчисленной на соответствующем счете в домашних учетных книгах. Точно также, как инвентаризации в наши дни необходимы для уточнения прибыли, заработанной топ-менеджерами за год, и исчисленной на бухгалтерских счетах.

Амортизация

Правильное исчисление размеров богатства требует, помимо прочего, регулярной переоценки

активов длительного пользования, т.е. амортизации. На взгляд автора, понятие это могло появиться только в процессе исчисления богатства.

Известно, что понятие амортизации появилось именно в Риме и здесь же нашло практическое применение. Кстати, римские нормы амортизации примерно соответствовали современным: «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 могут просуществовать дольше 80 лет» [13, с. 62].

Такие понятия и термины, как капитал, амортизация, прибыли и убытки, дебет и кредит, используются только в одной системе хозяйственного учета – в двойной бухгалтерии. На взгляд автора, их римское происхождение является весомым аргументом в пользу римского происхождения бухгалтерии.

Востребованность бухгалтерии в коммерческой деятельности в Древнем Риме

Ценовый учет был востребован и римскими предпринимателями: ведь главная цель коммерческой деятельности – обогащение. К тому же масштабы коммерции в Древнем Риме как минимум на порядок превосходили бизнес эпохи Возрождения и не могли осуществляться без бухгалтерского учета.

Высокого уровня развития достигла в Риме банковская деятельность: «Необходимо отметить, что почти все существующие ныне кредитные операции были известны римлянам и практиковались ими. В последние годы Римской республики не было ни одного мало-мальски достаточного гражданина, имеющего хотя бы небольшие деньги, кто держал бы их у себя дома, под замком. Все деньги относились банкиру, который записывал их у себя в книгах и обязывался выплачивать по требованию вкладчика. В Риме происходило тогда то же самое, что мы видим, например, теперь в Лондоне» [14, с. 650].

При таких масштабах банковской деятельности от ее стабильности зависело благосостояние большей части римского общества, и государство, как и в наши дни, не могло не регулировать ее самым строгим образом. Справедливо и обратное: такие масштабы банковской деятельности были возможны лишь в случае строгого

государственного контроля за ней. А такой контроль немалозначим без регламентации банковского счетоводства.

И в Риме такая регламентация осуществлялась, причем на самом высоком, законодательном уровне. Римские юристы настаивали на необходимости единообразного ведения учета в банках и обнаружения учетных данных: «Следует издавать счета именно банкиров... ибо это занятие представляет собой общественную значимость и основной их задачей поэтому является прилежное составление счетов» [15, с. 194]. В этой же работе приводятся свидетельства того, что не только отчетность, но и техника учета в римских банках регулировалась юридическими нормами.

Другим фактором совершенствования счетоводства являлось широкое распространение в Риме различных форм коммерческих ассоциаций, связанных с отделением собственников от непосредственного управления бизнесом: «Необычайное развитие ассоциаций было одним из важнейших последствий такого преобладания купеческих нравов... у римлян считалось за правило, что лучше участвовать небольшими долями в нескольких спекуляциях, чем предпринимать самостоятельные спекуляции за свой личный риск. Катон советовал капиталисту не снаряжать за свой счет особый корабль, а вместе с сорока девятью капиталистами отправлять в море пятьдесят кораблей и иметь в каждом из них пятидесятую долю» [16, с. 803]. Существование подобных ассоциаций возможно лишь в условиях правильно поставленного и строго регламентированного учета.

Предприятия с коллективной формой собственности управлялись наемными менеджерами. Качество их работы оценивалось так же, как заслуги патерфамилиас – по приросту капитала, достигнутого их усилиями за отчетный период. То есть по прибыли. Этот термин (лат. *lucrum*) тоже имеет римское происхождение.

Ресурсы римского государства

Римское государство обладало не только огромными финансовыми и интеллектуальными ресурсами, но и готовностью использовать их для постоянного совершенствования того, что, казалось бы, и так совершенно. Об этом свидетельствует история создания знаменитого римского права. Разработка его, начавшаяся с Законов 12 таблиц в 451 г. до н.э., была завершена в начале VI в. н.э. И в течение всего этого, почти тысячелетнего периода, не прекращался неустанный процесс совершенствования, в ходе которого каждое новое поколение методологов

опиралось на опыт предшественников и государственную поддержку.

В ходе этого процесса, в целях устранения противоречий, а также упорядочения и систематизации правовых норм и накопленного опыта, проводились все новые кодификации законодательства, каждый раз с привлечением лучших римских юристов. Так, только в последний период существования империи были созданы кодекс Грегориануса (III в.), кодекс Гермогениуса (IV в.) и кодекс Феодосия II (V в.); окончательную кодификацию римского права в VI в. провел император Юстиниан.

Эта история показывает, какой длительной, тщательной и всесторонней разработке подвергались в Риме общественно и политически значимые процедуры. К таковым относилась и римская цензовая бухгалтерия, превратившаяся в отрасль финансового права, устанавливающую критерии пребывания в политической элите римского общества, регулиующую порядок ведения банковской и иной предпринимательской деятельности.

Практика проведения цензов и использования цензовой бухгалтерии в бизнесе насчитывала в Риме почти тысячелетие – время, достаточное для самой тщательной разработки, доводки и систематизации всех учетных процедур. Этим, на взгляд автора, объясняются уникальные достоинства бухгалтерии, сопоставимые с достоинствами римского права.

Итоговое сравнение гипотез

Правдоподобие гипотез и их соответствие историческим фактам

Средневековая гипотеза базируется на двух опорах:

- возможности быстрого создания бухгалтерии дилетантами;
- подлинных учетных книг итальянских компаний XIII–XIV вв.

Первое, как показано методом сравнительной истории, совершенно не вписывается ни в прошлое хозяйственного учета, ни в реалии сегодняшнего дня. Хозяйственный учет во все времена характерен чрезвычайно медленными темпами развития даже в тех случаях, когда им занимались профессионалы. Об этом свидетельствуют примеры Древнего Египта и литературного периода бухгалтерского учета. Следовательно, создать бухгалтерию в течение столетия не смогли бы и самые искусные профессионалы.

А подлинные учетные книги, сами по себе, говорят только о практическом применении, но не о происхождении бухгалтерии в средневековой Италии. Доказательством происхождения бухгалтерии могли бы стать переходные формы счетоводства, свидетельствующие о постепенном его прогрессе. Но содержание книг свидетельствует не о постепенном прогрессе учета, а о беспрецедентном его скачке.

Первое свидетельство средневекового учета датировано 1211 г. и содержало примитивные, малопонятные записи. А уже в конце столетия учетные книги компаний Перуцци (1286), Фини (1296) и Фаролфи (1299) содержат формы и методы учета, близкие к современным. В 1299 г. власти Флоренции издали указ, регламентирующий порядок ведения счетоводства, что говорит о широком распространении его в городе. Через несколько десятилетий бухгалтерия появляется в Генуе, Милане, Венеции, изучается в коммерческих школах. И происходит это в бедной на собственные изобретения стране, преклоняющейся перед античной культурой и с энтузиазмом возрождающей ее.

Чем объяснить появление и стремительное распространение великолепной двойной бухгалтерии в такой атмосфере и после восьми веков отсутствия любых форм хозяйственного учета? Конечно же, не одновременным изобретением столь сложной системы в нескольких маленьких городах страны, ничего своего тогда не изобретавшей, а заимствованием готовой системы, освященной непрерываемым авторитетом ее создателей.

Следовательно, учетные книги XIII–XIV вв., с учетом их содержания и исторического контекста, гораздо лучше вписываются в гипотезу о римском, а не о средневековом происхождении бухгалтерии.

Перечислим исторические факты, свидетельствующие в пользу римской гипотезы [17].

1. Проведение римских цензов в течение столетий; наличие в римских семьях домашних учетных книг.
2. Государственная необходимость в универсальной системе учета богатства, регулируемой законодательно.
3. Наличие всех ресурсов – временных и интеллектуальных, финансовых и административных – необходимых для создания бухгалтерии.

4. Богатая учетная терминология, включающая термины *капитал*, *прибыль*, *амортизация* и др., появившиеся в Европе вместе с бухгалтерией, а также *дебет* и *кредит*, до сих пор используемые только в бухгалтерии¹² [18, с. 14–15].

5. Заимствование римского культурного наследия в эпоху Возрождения.

6. Отсутствие переходных форм счетоводства и быстрота его распространения в Италии в XIII–XIV вв.

Объяснительная сила гипотез

Римская гипотеза раскрывает до сих пор невыясненные ключевые особенности бухгалтерии: социально-общественную необходимость, приведшую к ее созданию, концепцию бухгалтерской отчетности, как отчетности о богатстве, экономическую суть капитала и прибыли и др.

Общепринятая гипотеза для понимания сути бухгалтерии не дает ничего.

Влияние гипотез на престиж учетной профессии

Римская гипотеза способствует престижу учетной профессии, объясняя необычный ход исторического развития бухгалтерии. Никакого скачка в долитературный период, вытекающего из средневековой гипотезы, не было. Бухгалтерия создавалась в течение многих веков поколениями профессиональных методологов под эгидой могучего римского государства. Этим вызваны выдающиеся достоинства бухгалтерии, впервые описанной Лукой Пачоли. Как и последующее отсутствие существенных новаций в системе, доведенной до совершенства. Таким образом, современная бухгалтерская профессия выросла из римской цензовой бухгалтерии, так же как профессия современного юриста – из знаменитого римского права.

Средневековая гипотеза представляет и историю бухгалтерского учета, и современное бухгалтерское сообщество в самом непривлекательном свете. Мало того, что бухгалтерия остается почти в том же виде, в каком была получена из Италии, она и вид этот приобрела в «купеческой лавке». Ее безо всякого плана и идей, в свободное от бизнеса время, создали дилетанты в течение одного столетия. А профессионалы следующих пяти столетий не

¹² Малькова Т.Н. Исторический анализ методологии бухгалтерского учета. СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 1997. 248 с.

смогли ни улучшить бухгалтерию, ни разобраться с ее сутью. Отсюда единственный вывод: средневековые купцы оказались, как методологи, на голову выше современных профессионалов. Трудно сотворить миф, представляющий бухгалтерскую профессию в более мрачном свете.

Сравним, например, историю бухгалтерии с историей экономической науки. У истоков последней стояли такие титаны мысли, как Аристотель и Ксенофонт. Но достижения их получили развитие в работах других выдающихся мыслителей – Ф. Аквинского, У. Петти, А. Смита, К. Маркса, А. Маршалла, Дж. Кейнса и др.,

благодаря которым современная экономическая наука неизмеримо превосходит наследие ее отцов-основателей. В бухгалтерии картина иная: мы сами утверждаем, что все ее методы, термины и понятия созданы купцами без имен и фамилий – случайно, спонтанно, быстро, семь столетий назад. И с тех пор не изменились.

Таким образом, гипотеза о древнеримском происхождении бухгалтерии значительно превосходит гипотезу о средневековом происхождении бухгалтерии по всем основным критериям: правдоподобию, объяснительной силе, воздействию на престиж профессии.

Список литературы

1. *Блок М.* Апология истории. М.: Наука, 1973. 232 с.
2. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с.
3. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета. Пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 1997. 576 с.
4. *Ковалев В.В.* Финансовый менеджмент: теория и практика. М.: Проспект, 2010. 1024 с.
5. *Галаган А.М.* Счетоводство в его историческом развитии. М.–Л.: Государственное издательство, 1927. 171 с.
6. *Джемелли Дж.* Сравнительная история от Марка Блока до Фернана Броделя. В сборнике «Споры о главном: дискуссии о настоящем и будущем исторической науки вокруг французской школы «Анналов». М.: ИВИ РАН, 1993. 208 с.
7. *Февр Л.* Бои за историю. М.: Наука, 1990. 627 с.
8. *Рувер Р. де.* Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 67 с.
9. *Цыганков К.Ю.* История учетной мысли. М.: Магистр, 2013. 544 с.
10. *Баликоев В.З.* К вопросу о происхождении категории «капитал» // Сибирская финансовая школа. 2008. № 1(66). С. 100–101.
11. *Кузищин В.И., Маяк И.Л., Гвоздева И.А. и др.* История Древнего Рима. М.: Высшая школа, 2000. 383 с.
12. *Лунский Н.С.* Несостоятельность учения, распространяемого Е.Е. Сиверсом (и другие статьи). М.: книжный магазин «Высшая школа», 1916. 83 с.
13. *Витрувий Марк Поллион.* Десять книг об архитектуре / пер. Ф.А. Петровского. Т. 1. М.: Изд-во Всес. Академии архитектуры, 1936. 331 с.
14. *Барац С.М.* Курс двойной бухгалтерии. 2-е изд. СПб.: Типография М.М. Стасюлевича, 1905. 681 с.
15. *Малькова Т.Н.* Древняя бухгалтерия: какой она была? М.: Финансы и статистика, 1995. 304 с.
16. *Моммзен Т.* История Рима. Т. 1. М.: ГСЭИ, 1936. 918 с.

17. Цыганков К.Ю. Начала теории бухгалтерского учета, или Баланс, счета и двойная запись. М.: Магистр; ИНФРА-М, 2011. 384 с.
18. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911. 340 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

THE ORIGIN OF ACCOUNTING: ANTIQUITY OR THE MIDDLE AGES?

Kim Yu. TSYGANKOV

Siberian Academy of Finance and Banking, Novosibirsk, Russian Federation
kim492005@yandex.ru**Article history:**Received 10 November 2016
Received in revised form
23 November 2016
Accepted 30 November 2016
Available online
15 March 2017**JEL classification:** M40, M41**Keywords:** origin, accounting hypothesis, Roman qualifications, advantages of accounting, paradox, history of accounting**Abstract****Subject** The paper presents a comparative analysis of two hypotheses on the origin of accounting: medieval, according to which the accounting was created by medieval merchants, and ancient Roman, implying that the accounting was established in ancient Rome.**Objectives** The paper aims to assess the likelihood and explanatory power of the hypotheses.**Methods** The paper compares the hypotheses on their evidence base, research methodology, credibility of findings, and explanatory power.**Results** The evidence of medieval hypothesis is minimal. This hypothesis does not provide a clear understanding of the essence of accounting; it does not contribute to the credibility of the accounting profession, and it does not explain the paradoxical dynamics of the development of accounting. The evidence of Roman hypothesis is richer than the medieval hypothesis' one. It reveals the economic essence of accounting, promotes confidence in the accounting profession, and explains the paradoxical dynamics of accounting development.**Conclusions and Relevance** Double-entry bookkeeping was established in ancient Rome during the Roman qualifications, underlying the political structure of Roman society. The establishment of accounting was a State prerogative; accounting is, inherently, reporting about wealth. The paradoxical development dynamics of accounting is deceptive: in 13–14th centuries, accounting in Italy was not created, it was disseminated; the subsequent stagnation was due to the perfection of Roman accounting, as well as its incomprehensibility caused by accounting arithmetic. The results of this research can be used to improve the theory, history, and practice of accounting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Bloch M. *Apologiya istorii* [Apology of history]. Moscow, Nauka Publ., 1973, 232 p.
2. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Tractatus de computis et scripturis]. Moscow, Krasnodar, Finansy i Statistika, Prosveshchenie-Yug Publ., 2009, 308 p.
3. Hendriksen E.S., van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1997, 576 p.
4. Kovalev V.V. *Finansovyi menedzhment: teoriya i praktika* [Financial management: theory and practice]. Moscow, Prospekt Publ., 2010, 1024 p.
5. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razviti* [Bookkeeping in its historical development]. Moscow, Leningrad, Gosudarstvennoe izdatel'stvo Publ., 1927, 170 p.
6. Gemelli G. *Sravnitel'naya istoriya ot Marka Bloka do Fernana Brodelya: primer entropii? V sbornike "Spory o glavnom: diskussii o nastoyashchem i budushchem istoricheskoi nauki vokrug frantsuzskoi shkoly "Annalov"* [Comparative History from Marc Bloch to Fernand Braudel: an example of entropy? In collection: Main disputes: Debate on the present and future of the science of history around the French Annales School]. Moscow, Institute of World History of RAS Publ., 1993, 208 p.
7. Febvre L. *Boi za istoriyu* [Combats pour l'histoire]. Moscow, Nauka Publ., 1990, 627 p.
8. Roover R. de. *Kak vznikla dvoynaya bukhgalteriya* [The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants]. Moscow, Gosfinizdat publ., 1958, 67 p.
9. Tsygankov K.Yu. *Istoriya uchetnoi mysli* [History of accounting thought]. Moscow, Magistr Publ., 2013, 544 p.
10. Balikoev V.Z. [To the question of origin of the 'capital' category]. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*, 2008, no. 1(66), pp. 100–101. (In Russ.)

11. Kuzishchin V.I., Mayak I.L., Gvozdeva I.A. et al. *Istoriya Drevnego Rima* [History of Ancient Rome]. Moscow, Vysshaya shkola Publ., 2000, 383 p.
12. Lunskii N.S. *Nesostoyatel'nost' ucheniya, rasprostranyaemogo E.E. Siversom (i drugie stat'i)* [Untenability of teaching distributed by E.E. Sivers, and other articles]. Moscow, Knizhnyi magazin Vysshaya shkola Publ., 1916, 83 p.
13. Vitruvius Pollio Marcus. *Desyat' knig ob arkhitekture* [The Ten Books on Architecture]. Moscow, Leningrad, Izd-vo Vses. Akademii arkhitektury Publ., 1936, 331 p.
14. Barats S.M. *Kurs dvoynoi bukhgalterii. 2-e izd* [Double-entry accounting course. 2nd edition]. St. Petersburg, Tipografiya M.M. Stasyulevicha Publ., 1905, 681 p.
15. Mal'kova T.N. *Drevnyaya bukhgalteriya: kakoi ona byla?* [Ancient accounting: what it was?]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1995, 304 p.
16. Mommsen Th. *Istoriya Rima. T. I* [Römische Geschichte. Vol. 1]. Moscow, GSEI Publ., 1936, 918 p.
17. Tsygankov K.Yu. *Nachala teorii bukhgalterskogo ucheta ili Balans, scheta i dvoynaya zapis'* [Principles of accounting theory, or the Balance sheet, accounts, and double entry]. Moscow, Magistr, INFRA-M Publ., 2011, 384 p.
18. Bauer O.O. *Memuary k istorii bukhgalterii i pamyatniki svyashchennoi stariny* [Memoirs to the history of accounting and the monuments of sacred old times]. Moscow, T-vo Pечатnya S.P. Yakovleva Publ., 1911, 340 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.