

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Страницы истории

ВЫЯВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА НА РАННЕМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Сергей Владимирович КОЛЧУГИН

кандидат экономических наук, доцент,
доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,
Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»
(НГУЭУ),
Новосибирск, Российская Федерация
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>
SPIN-код: 7831-2254

История статьи:

Рег. № 444/2021
Получена 12.08.2021
Получена в
доработанном виде
24.08.2021
Одобрена 30.08.2021
Доступна онлайн
15.09.2021

УДК 657.1
JEL: M40, M41

Ключевые слова:
финансовый
результат, история
учета, методология
учета, диграфизм,
униграфизм

Аннотация

Предмет. Методы и техника выявления финансового результата на раннем этапе развития методологии бухгалтерского учета.

Цели. Получение доказательства эволюционной преемственности методов и техник выявления финансового результата в униграфической и диграфической методологии бухгалтерского учета.

Методология. Были использованы такие методы, как сочетание анализа и синтеза, индукции и дедукции, а также исторического и логического методов исследования.

Результаты. Доказано наличие двух методов выявления финансового результата в униграфизме. Первый метод – выявление финансового результата на счетах бухгалтерского учета (прежде всего, счета учета товаров и счета учета задолженности). Второй метод – выявление финансового результата через сравнение стоимости имущества свободного от долгов («чистого имущества») на конец и начало отчетного периода посредством сличения инвентарных ведомостей, составленных на конец и начало отчетного периода. На примере счета баланса И. Готлиба, показана преемственность методов и техник выявления финансового результата в униграфической и диграфической методологии бухгалтерского учета.

Область применения. Полученные научные результаты применимы при объяснении природы финансового результата, выработке дефиниции финансового результата и разработке методологии бухгалтерского учета выявления финансового результата.

Выводы. Выявлены два метода определения финансового результата в униграфизме и показана взаимосвязь методов выявления финансового результата в униграфизме и диграфизме. Установлено, что экономическая сущность финансового результата в униграфизме и на раннем этапе развития диграфизма, трактовалась как прирост чистых активов за период.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2021

Для цитирования: Колчугин С.В. Выявление финансового результата на раннем этапе развития методологии бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2021. – Т. 24, № 9. – С. 1054 – 1084.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.9.1054>

Введение

Термины «диграфизм» и «униграфизм» ввели в научный оборот французские авторы Е. Léautey и А. Guibault. В своей работе [1, с. 12] авторы определяют «диграфизм» как синоним двойной системы бухгалтерского учета. Термин «униграфизм» в указанной работе отсутствует. В 1895 г. Е. Léautey и А. Guibault издают очередной научный труд под названием «Principes généraux de comptabilité»¹ [2]. В упомянутой работе авторы вводят термин «униграфизм» [2, с. 14], помимо термина «диграфизм».

Появление новых терминов обосновывается авторами бедностью счетного языка и необходимостью упрощения учетной терминологии: «Но такова бедность нашего счетного языка, что нужно употребить до шести слов, чтобы обозначить общепринятую систему, например: «Счетоводство, ведущееся по двусторонней системе». Считая, что для обозначения одного предмета достаточно и одного слова, мы вводим слово «диграфизм» из δις (два раза) и γράφειν (писать), то есть записывание два раза». Далее авторы объясняют введение термина «униграфизм»: «В тех же целях упрощения и ясности счетного языка мы вводим также слово «униграфизм», от латинского слова *unus*, и греческого *graphein* (писать) или «записывание один раз». Это слово должно заменить выражения счетоводства по односторонней системе, ведение книг по односторонней системе»².

Во Франции вновь введенная терминология использовалась в более поздних работах Е. Léautey³ [3]. В России термины «диграфизм» как синоним двойной системы бухгалтерского учета и «униграфизм» как синоним простой системы бухгалтерского учета вводятся в научный оборот в результате перевода на русский язык научной работы Е. Léautey и А. Guibault «Principes généraux de comptabilité» [2]. В современных теоретических исследованиях предложенная авторами терминология нашла применения в трудах Я.В. Соколова [4, 5].

¹ Леотей Е. Общие руководящие начала счетоведения. М.: Моск. акад. изд-во, 1924, VIII, 403 с.

² Там же, с. 11.

³ См., например, Chapitre V – Propriétés qu'ont les comptes de recevoir et d'exprimer l'effet Actif et l'effet Passif résultant de l'inscription digraphique des mouvements intérieurs imprimés aux choses par le Comptable d'origine qui en dispose.

Униграфизм имеет намного более продолжительную историю практического применения по сравнению с диграфизмом⁴ [6]. При этом, бухгалтерский учет как науку («счетоведение» в российской терминологии [7] и «позитивный бухгалтерский учет» в англо-американской терминологии⁵ [8, 9]) связывают именно с диграфизмом, отказывая в таком статусе униграфизму [10–12]. С методологической точки зрения униграфизм и диграфизм тесно взаимосвязаны между собой. Так, например, на наличие в униграфизме двойной записи указывал Ф. Гюгли: «...систематическая двойная запись может быть характерным признаком не только двойной бухгалтерии, но также и такой расширенной формы простой системы счетоводства, которая подвергает систематической двойной записи каждое без исключения изменение во всех составных частях имущества предприятия. Отсюда, следовательно, можно сделать вывод, что метод двойной записи не является основным признаком, отличающим двойную систему от простой системы счетоводства» [12, с. 181]. По нашему мнению, многие методические и технические приемы униграфизма и диграфизма тесно взаимосвязаны между собой. Одним из таких методических приемов является способ выявления финансового результата в униграфизме, который получил развитие в диграфизме.

Продолжительное время униграфизм и диграфизм в мировой практике применялись параллельно, конкурируя между собой в качестве учетных парадигм. Параллельное существование двух учетных парадигм нашло свое отражение в литературных источниках, к которым можно отнести работу Майер Е.А. [13], сочинение профессора торговых наук К. Куртина [14], а также работы иностранных авторов, таких как G.W. Eastman, L.S. Fulton [15], S.W. Crittenden, S.H. Crittenden [16], C.P. Duff [17] и др.

Униграфизм был официально разрешенной системой бухгалтерского учета Российской империи, вплоть до 1917 г. В апреле 1888 г. опубликована вторая часть XI тома «Свода законов Российской империи», включающая

⁴ Противоположной точки зрения придерживался Эрнест Людвиг Йегер (Jäger). О.О. Бауэр в работе «Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины» пишет: «Профессор д-р Йегер, на основании изучения находившихся в его распоряжении старинных рукописей, пришел к заключению, что двойная бухгалтерия *старше* простой систематической, за исключением *контокоррента*, который существовал еще у римлян, но во время переселения народов исчез на продолжительное время, пока генуэзские и венецианские банки снова не ввели его в дело» [6, с. XVII]. Точка зрения Э.Л. Йегера может рассматриваться больше как исключение из общего правила.

⁵ The History of Accounting: An International Encyclopedia. Ed. M. Chatfield, R. Vangermeersch. Garland, 1996, 649 p.

обновленный «Устав Торговый»⁶. «Устав Торговый» содержал второй раздел «О купеческих и маклерских книгах», предусматривающий три разряда торговли: оптовую, розничную и мелочную. В ст. 669 «Устава Торгового» устанавливается: «Лица, торговыми делами занимающиеся, обязаны иметь и содержать в надлежащем порядке свое счетоводство, сообразно роду торговли, которая вообще может быть разделена на три разряда: оптовую, розничную и мелочную»⁷. По каждому разряду торговли «Устав Торговый» предусматривает перечень учетных книг, обязательных для ведения.

Как говорится в ст. 670 «Устава Торгового»: «К первому разряду принадлежат: банкиры, оптовые негоцианты и вообще все производящие заграничную торговлю и комиссионные дела». Лица, относящиеся к первому разряду, должны содержать следующие восемь книг:

- мемориал или журнал для ежедневной записи всех дел и всего торгового производства;
- кассовую книгу;
- Гросс-бух или Главную книгу;
- книгу для копий своих торговых писем;
- товарную книгу;
- расчетную книгу (*contocourant* или *riscontro*);
- книгу для записи исходящих счетов на проданные товары;
- фактурную книгу для записи счетов или фактур на отправленные товары.

Отдельно в ст. 670 «Устава Торгового» описан порядок ведения Главной книги (Гросс-буха). Так, в главной книге в обязательном порядке должны быть открыты следующие счета: «счет собственного капитала и имущества недвижимого и движимого, счета должников и займодавцев, счета товаров, счет кассы, торговых расходов, домашних расходов, прибыли, убытка и проч.». Далее вводится следующее требование к главной книге

⁶ Бакланов Н.П. Свод законов Российской империи: полный текст всех 16 томов, согласованный с последними продолжениями, постановлениями, изданными в порядке ст. 87 Зак. осн., и позднейшими узаконениями: алфавитный указатель к своду законов. В 5 книгах. Под ред. и с примеч. И.Д. Мордухай-Болтовского, юристконсульта Министерства Юстиции и преподавателя гражданского судопроизводства в Императорском училище правоведения. Составили Н.П. Балканов, С.С. Войт и В.Э. Герценберг. Санкт-Петербург: Деятель, 1914, Т. XI. Часть 1.

⁷ Там же, с. 1041.

(Гросс-буху): «Гросс-бух должен быть веден таким образом, чтобы из одного можно было составить полный и ясный баланс и видеть состояние дел»⁸.

Ко второму разряду относятся розничные торговцы, которые согласно ст. 671 «Устава Торгового» в обязательном порядке должны вести следующие четыре книги:

- товарная книга;
- кассовая книга;
- расчетная книга;
- документная книга, «для подробной записи векселей, заемных писем, расписок, банковых билетов, акций, контрактов, договоров и тому подобных документов, с отметкой против каждого: когда по ним получено удовлетворение или куда оный выбыл, как равно и тех векселей и документов, которые самим даны и за что именно»⁹.

К третьему разряду, согласно ст. 672 «Устава Торгового», относятся: мелочные торговцы, мещане и ремесленники, торгующие своими изделиями, кроме работающих по заказам.

Лица, относящиеся к третьему разряду, должны вести следующие три книги:

- кассовую книгу;
- товарную книгу;
- расчетную книгу.

Ст. 672 предусмотрено, что: «Мелочные торговцы, продающие с лотков, ларей и столовых, также в развоз или разнос, не обязываются ведением книг, в сей (672) статье означенных»¹⁰.

⁸ Бакланов Н.П. Свод законов Российской империи: полный текст всех 16 томов, согласованный с последними продолжениями, постановлениями, изданными в порядке ст. 87 Зак. осн., и позднейшими узаконениями: алфавитный указатель к своду законов. В 5 книгах. Под ред. и с примеч. И.Д. Мордухай-Болтовского, юристконсульта Министерства Юстиции и преподавателя гражданского судопроизводства в Императорском училище правоведения. Составили Н.П. Балканов, С.С. Войт и В.Э. Герценберг. Санкт-Петербург: Деятель, 1914, Т. XI. Часть 1, с. 1041.

⁹ Там же, с. 1041.

¹⁰ Там же, с. 1041.

Из состава и содержания книг, обязательных для ведения, можно предположить, что диграфический учет должны вести лица, относящиеся к первому разряду, а униграфический учет – лица, относящиеся ко второму и третьему разрядам. Так, например, только лица, относящиеся к первому разряду, обязаны вести главную книгу (Гросс-бух), и только по ним вводится обязанность «...составить полный и ясный баланс и видеть состояние дел»¹¹. Но это не так.

А.П. Башилов, петербургский адвокат и ученый-юрист, в своей работе «Русское торговое право»¹², комментируя положения «Устава Торгового»¹³, выделяет две основные системы бухгалтерского учета¹⁴: «...существует вообще немного систем бухгалтерии. Все они могут быть сведены к двум главнейшим типам: так называемой "простой системе" и "двойной", или "итальянской"». Рассматривая положения ст. 518 «Устава Торгового», касающегося книг лиц, относящихся к первому разряду, автор задается вопросом: «Из какой же системы заимствовало наше законодательство бухгалтерскую терминологию?»¹⁵. Он отвечает на поставленный вопрос: «Решение этого вопроса необходимо для более точного означения книг, перечисленных в 518 ст. уст. торг. Не говоря уже про тройную систему¹⁶ [18, 19], которой еще не существовало в эпоху издания наших законов о

¹¹ Бакланов Н.П. Свод законов Российской империи: полный текст всех 16 томов, согласованный с последними продолжениями, постановлениями, изданными в порядке ст. 87 Зак. осн., и позднейшими узаконениями: алфавитный указатель к своду законов. В 5 книгах. Под ред. и с примеч. И.Д. Мордухай-Болтовского, юристконсульта Министерства Юстиции и преподавателя гражданского судопроизводства в Императорском училище правоведения. Составили Н.П. Балканов, С.С. Войт и В.Э. Герценберг. Санкт-Петербург: Деятель, 1914, Т. XI. Часть 1, с. 1041.

¹² В четвертом номере журнала «Счетоводство» за 1888 г. помещен очерк о работе А.П. Башилова «Русское торговое право». Взгляды А.П. Башилова на счетоводство охарактеризованы следующим образом: «Взгляд г. Башилова, обличая в авторе далеко не дилетантское понимание счетоводства, представляет интерес и для счетовода-специалиста». См. также рецензию на работу А.П. Башилова «Русское торговое право» в этом же номере журнала «Счетоводство» на с. 61.

¹³ «Русское торговое право» А.П. Башилова написано по «Своду законов Российской империи», действовавшему на момент написания работы (1887 г.). Как уже было отмечено, в апреле 1888 г. обнародовано новое издание «Свода законов Российской империи». В связи с этим, в 1891 г. А.П. Башилов издал «Русское торговое право, прибавление к выпуску первому. Указателей изменений и дополнений, вызванных новым изданием уставов торговых». Несмотря на изменение нумерации статей «Устава Торгового», содержание статей осталось неизменным (см. ст. 517–520).

¹⁴ А.П. Башилов под «системой бухгалтерии» понимает: «...совокупность торговых книг, взаимно дополняющих одна другую и связанных между собою единством принципа, положенного в основание счетоводства и благодаря которому правильно устроенное счетоводство представляется не простою совокупностью торговых книг, связанных между собою механически посредством ссылок записей («статей», Posten) одной книги на записи другой, а одним целым, части которого связаны между собою органически».

¹⁵ Башилов А.П. Русское торговое право: Практический курс по наброскам лекций А.П. Башилова, чит. в Имп. Уч-ще правоведения. Вып. 1. Санкт-Петербург: тип. А.С. Суворина, 1887–1891, с. 105–109.

¹⁶ Имеется ввиду тройная система Ф.В. Езёрского (1836–1916).

торговых книгах, можно ли, по терминологии 518 ст., заключить, что наше законодательство требует устройство счетоводства по двойной системе? По терминологии и по сопровождающим ее объяснениям можно скорее заключить, что закон имеет в виду простую систему; встречающиеся в законе термины двойной системы «журнал» употребляется совершенно в ином смысле, именно в смысле синонима мемориала; последний же термин, хотя и употребляется в смысле «памятной» книги, но памятной особого рода – для записки не тех только сделок и фактов, которые не касаются расчетов на наличные деньги, как в двойной системе, а «всех дел и всего торгового производства». Вернее предположить, что как форму и способ ведения торговых книг, так и выбор той или другой системы, по крайней мере по отношению к купцам, производящим оптовую торговлю, законодательство оставляет на усмотрение самих торгующих лиц, требуя лишь, чтобы восемь перечисленных в 518 ст. книг оптовые торговцы вели непременно. Этим объясняется, почему бухгалтерская терминология 518 ст. является смешением терминов обеих распространенных систем». И далее более конкретно: «Резюмируя все вышесказанное по поводу 518 ст. уст. торг., мы получим следующий вывод: бухгалтерская терминология, которой придерживается упомянутая статья закона, необязательна; не только название, но и форма книг оптовых торговцев и даже способ их ведения (бухгалтерские приемы) безразличны, лишь бы они соответствовали общеупотребительному типу торговых книг; употребление той или другой бухгалтерской системы также безразлично; но безусловно необходимо, чтобы содержание торговых книг вполне соответствовало требованию закона, выраженному в описании, сопровождающем перечень книг в 518 ст., и чтобы, сверх собственно бухгалтерских книг, каждый оптовый торговец вел и три указанные в законе справочные книги...»¹⁷. Таким образом, лица, относящиеся к первому разряду, обязаны вести восемь книг, перечисленных в «Уставе Торговом», при этом они могут использовать как униграфизм, так и диграфизм.

В приложениях к ст. 519 и ст. 520 «Устава торгового» приводились «Формы книг для розничных торговцев, составляющих второй разряд на основании правил о купеческих книгах» (приложение к ст. 519) и «Форма книг для мелочных торговцев, составляющих третий разряд на основании правил о купеческих книгах» (приложение к ст. 520) и примеры их заполнения.

¹⁷ Башилов А.П. Русское торговое право: Практический курс по наброскам лекций А.П. Башилова, чит. в Имп. Уч-ще правоведения. Вып. 1. Санкт-Петербург: тип. А.С. Суворина, 1887–1891, с. 109–112.

Два способа выявления финансового результата в униграфизме

Рассмотрим порядок выявления финансового результата в товарной книге (на счете разных товаров) для розничных торговцев, составляющих второй разряд на основании правил о купеческих книгах. Товарная книга второго разряда (Счет разных товаров) велась следующим образом (рис. 1)¹⁸.

В товарной книге (счете разных товаров) второго разряда на приходе (левая сторона) отражался остаток товаров на начало периода и приход товаров по **покупной цене**. В расходе (правая сторона) отражалась реализация товаров по **продажным ценам**. На конец периода проводилась натуральная инвентаризация, в результате которой выявленные остатки товаров по покупным ценам заносились в «Расход» (на правую сторону) товарной книги (счета разных товаров) для последующего переноса на счет «Баланс». При этом стоит отметить следующее: «Если перед заключением баланса при проверке товаров окажутся некоторые из них попорченными и следовательно цена их должна быть выставлена ниже покупной, то означать о сем в книге в статье против того товара»¹⁹. Проведение натуральной инвентаризации товаров давало возможность выявить финансовый результат за период и закрыть (сбалансировать) товарную книгу (счет разных товаров) за период. Финансовый результат за период определялся следующим образом:

Финансовый результат за период = Сумма, полученная от продажи товаров (по продажным ценам) + Стоимость товаров, числящихся на конец периода (по покупным ценам) – Стоимость остатка товаров на начало периода (по покупным ценам) + Стоимость приобретенных товаров в течение периода (по покупным ценам).

Если денежная сумма, отраженная на правой стороне товарной книги (расход) превышала денежную сумму, отраженную на левой стороне товарной книги (приход), то «розничный торговец» получил прибыль от торговли, которая отражалась заключительным оборотом на левой стороне товарной книги (приход) строкой «Получено по сему счету пользы, каковая записывается на счет прибыли и убытка». В противном случае «розничный торговец» получил убыток от торговли, который отражался заключительным оборотом на правой стороне товарной книги (расход)

¹⁸ Свод законов Российской Империи издание 1857 г. Том одиннадцатый. Часть II. Уставы кредитный, торговый, о промышленности фабричной и заводской, и устав ремесленный. Санкт-Петербург: Типография Второго Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии, 1857, с. 489–497.

¹⁹ Там же.

строкой «Получено по сему счету убыли, каковая записывается на счет прибыли и убытка». Такими заключительными оборотами, выявляющими финансовый результат от торговой деятельности²⁰ за период, проводилось закрытие товарной книги (формировался баланс счета разных товаров).

Товарная книга третьего разряда (Счет разных товаров) велась аналогичным образом. В качестве особенностей товарной книги третьего разряда можно отметить выделение на левой стороне товарной книги (приход) отдельной статьи «последовавших в течение трех месяцев, невозвратных расходов» и подведение промежуточных итогов на левой (в приходе) и правой (в расходе) стороне товарной книги²¹.

Описывая простую систему бухгалтерского учета, А.П. Башилов отмечал: «Простая система основана на принципе прихода и расхода». И далее: «Так, товарная книга, в которой открываются счета по каждому товару в отдельности, ведется таким образом, что каждая купленная или по другому основанию поступившая партия товара записывается на приход, а каждая проданная или по другой причине отпущенная партия – в расход, в счете данного товара. Разница между количествами показывает наличность данного товара, а разница между суммой, вырученною продажей и отпуском товара, вместе со стоимостью остатка, с одной стороны, и стоимостью товара в момент его приобретения, с другой, показывает прибыль от оборотов данным товаром»²².

В своей работе Е.А. Майер [13] описывает товарную книгу следующим образом: «Товарная книга ведется для записи прихода и расхода товаров, каждого порознь. Запись эта должна быть ведена так, чтобы во всякое время можно было определить не только общий оборот всего товара вообще, но

²⁰ В данном случае речь идет о выявлении финансового результата от основной (торговой) деятельности «розничного торговца». Кроме основной деятельности, финансовый результат выявлялся по расчетам, при списании невозвратных долгов (например, «Счет Акимов Иван»), при списании невозвратных расходов («Счет невозвратных расходов»), при отражении процентов, прибыли дивидендов на акции (отражались «...особой статьею по кассе в счет прибылей») и т.д.; Свод законов Российской Империи издание 1857 г. Том одиннадцатый. Часть II. Уставы кредитный, торговый, о промышленности фабричной и заводской, и устав ремесленный. Санкт-Петербург: Типография Второго Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии, 1857, с. 493–497.

²¹ Свод законов Российской Империи издание 1857 г. Том одиннадцатый. Часть II. Уставы кредитный, торговый, о промышленности фабричной и заводской, и устав ремесленный. Санкт-Петербург: Типография Второго Отделения Собственной Его Императорского Величества Канцелярии, 1857, с. 499.

²² Башилов А.П. Русское торговое право: Практический курс по наброскам лекций А.П. Башилова, чит. в Имп. Уч-ще правоведения. Вып. 1. Санкт-Петербург: тип. А.С. Суворина, 1887–1891, с. 105.

как приход, так и расход товара каждого наименования в отдельности²³. Так как продажа товара по большей части производится по цене высшей против покупной цены, то Товарная книга достигает своего назначения только тогда, когда она ясно указывает не только приход, расход и остаток товара за известное время, но и цифру барыша или убытка, полученную от каждого сорта товара». Также автор описывает структуру Товарной книги (счета товара): «Левая страница каждого счета товара обыкновенно начинается переносом из описи того количества товара, какое оказалось налицо при ее составлении; потом следует запись поступления товара покупкою, на комиссию или в обмен, а также расход и барыш на товар. На правую страницу записывается отпуск товара посредством продажи, отдачи на комиссию и промен; сюда же записывается и убыток от товара» [13, с. 25–26].

Е.А. Майер излагает способ выявления конечных остатков по счету «Товары» без обращения к натуральной инвентаризации: «Если... итог расхода количества товара менее его прихода, то вычтя один из другого, полученную разность, как остаток товара, еще не проданного, приписывают к итогу количества расхода товара; полученный таким образом остаток умножают на ту цену, по которой товар этот значится в приходе». Как можно заметить, этот способ основан на обязательном параллельном ведении учета товаров в количественном выражении. При этом натуральная инвентаризация признается авторами необходимой процедурой для выявления как конечного остатка товаров, так и финансового результата: «Оказавшись налицо количество не проданного товара сверяется с наличностью и затем вносится в опись, составленную для заключения книг» [13, с. 26–27].

Наравне с рассмотренным способом выявления финансового результата, который описан в теории и нашел широкое применение в практической деятельности купцов Российской Империи, использовался и другой способ выявления финансового результата в униграфизме.

Определяя униграфизм, Ф. Гюгли пишет: «Простая бухгалтерия ведет только один учет, учет составных частей имущества, и этот учет ведется для большей или меньшей части составных частей имущества не путем непрерывной записи, а только путем периодической описи инвентаря и сравнений инвентаря. Инвентарь представляет главную цель учета – общий счет простой бухгалтерии...» [20, с. 3]. Посредством инвентаря финансовый результат в униграфизме выявляется следующим образом: «Простая

²³ Это достигается посредством разграничения остатка, операций прихода и расхода по каждому виду товара.

бухгалтерия не ведет учета чистого имущества, она приводит в известное состояние его только сравнением активных и пассивных ценностей инвентаря, определяя изменение чистого имущества только путем сравнения начинательного инвентаря с заключительным инвентарем. Поэтому в простой бухгалтерии не достаёт счета прибыли и убытка, который может показать отдельные виды изменения чистого имущества» [20, с. 3].

Таким образом, для выявления финансового результата в униграфизме необходимо два инвентаря: инвентарь на текущую отчетную дату и инвентарь на предыдущую отчетную дату. Сравнивая итоговую сумму чистого имущества (активные ценности за минусом пассивных ценностей или, другими словами, имущество свободное от долгов) на текущую отчетную дату с итоговой суммой чистого имущества на предыдущую отчетную дату, выявляется финансовый результат за период. Если итоговая сумма чистого имущества на текущую отчетную дату превышает итоговую сумму чистого имущества на предыдущую отчетную дату, получена прибыль. Если итоговая сумма чистого имущества на текущую отчетную дату меньше итоговой суммы чистого имущества на предыдущую отчетную дату, получен убыток. При составлении инвентаря также в обязательном порядке проводят натуральную инвентаризацию.

I. Mayhew описывает порядок выявления финансового результата в униграфизме, говоря, что общий взаиморасчет (General Settlement) показывает, как отдельное лицо взаимодействует с миром, или со всеми лицами вместе, с которыми он ведет дела. Это достигается посредством проведения инвентаризации собственного имущества и его оценки по справедливой стоимости (fair value), к которому необходимо прибавить суммы причитающихся остатков от других лиц в целях урегулирования его персональных счетов и остатков, причитающихся ему по счетам к получению (bills receivable). Из полученной общей суммы необходимо вычесть сумму остатков, причитающихся другим лицам для урегулирования личных счетов, вместе с остатком, который может причитаться с него по счетам к оплате (bills payable). Разница этих сумм, очевидно, будет представлять его точное финансовое положение. Далее автор утверждает, что такие общие взаиморасчеты (general settlements) следует проводить в конце каждого года, сразу после ежегодных собственных расчетов. Сопоставляя эти результаты общих взаиморасчетов (General Settlement) с результатами предыдущих периодов, лица могут легко увидеть, сколько они получили или потеряли (gained or lost) в течение

прошлого года или в течение любого иного числа лет [16, с. 39, 53; 21, с. 48].

Описанный способ выявления финансового результата в униграфизме известен до появления диграфизма²⁴ [22, с. 42]. Так, в дошедших до нас фрагментах учетных книг товарищества Альберти (прежде всего фрагменты секретной книги (*a libro segreto*), которая велась с 1302 по 1329 г.), которые по утверждению Р. де Рувера велись по простой системе²⁵, [23, с. 24; 24, с. 33–34] финансовый результат выявлялся следующим образом: «Прибыль определялась путем вычитания итога обязательств и вложенного капитала из всей суммы средств предприятия, включая дебиторов, товары на складе и деньги в кассе». Отдельно Р. де Рувер подчеркивает обязательность проведения инвентаризации при выявлении финансового результата: «Впрочем, одно обстоятельство заслуживает специального упоминания: при каждом распределении доходов проводилась инвентаризация всех остатков товаров» [23, с. 24–25; 24, с. 33–34].

Рассмотрим отчет товарищества Альберти за период с 20 сентября 1304 г. по 1 января 1307 г. [24, с. 51] (*табл. 1*).

В представленном отчете финансовый результат («Прибыль, подлежащая распределению между партнерами») рассчитывается как разность между активами и обязательствами, включающими капитал.

Аналогичный способ выявления финансового результата содержится в учетных книгах флорентийского товарищества «Франческо дель Бене и компания» (существовала с сентября 1318 г. по 1 августа 1322 г.): «В главной книге имеются счета доходов и потерь, но техника закрытия

²⁴ Первое бесспорное подтверждение использования двойной записи относится к 1340 г. При этом стоит отметить, что новейшие исследования профессора М.И. Кутера по архивам Франческо ди Марко Датини позволили предполагать более позднюю дату появления двойной бухгалтерии: «Проведенное исследование позволяет высказать предположение, что 31.01.1399 г., возможно, является днем рождения двойной бухгалтерии» [22, с. 42].

²⁵ Описывая бухгалтерские книги Альберти, Р. де Рувер пишет: «В одном из современных трудов по истории счетоводства (прим. автора – имеется ввиду книга *Melis F. Storia della Ragioneria*. Bologna: Cesare Zuffi, 1950. 872 p.) высказывается предположение, что компания Альберти вела свои книги в полном соответствии с принципами двойной бухгалтерии. Но, по моему мнению, секретная книга и другие большие фрагменты не дают оснований согласиться с таким выводом. Счета еще не ведутся по двусторонней форме. Вместо этого дебет помещается под кредитом либо наоборот, согласно правилам уже упомянутого первоначального способа записи. Что еще важнее, не видно строгого соблюдения основного правила двойной бухгалтерии. Я сам тщательно просмотрел секретную книгу Альберти и не смог обнаружить, чтобы каждая сделка записывалась дважды. Напротив, многие записи по дебету не имеют эквивалента по кредиту и наоборот. Более того, нет и признака счетов текущих расходов и операционных результатов. Финансовые отчеты, а там их имеется дюжина, не представляют собой балансов в прямом смысле». Р. де Рувер также акцентирует внимание на отсутствии двойной записи в книгах Альберти.

книг показывает, что дель Бене все еще не применяли двойной системы счетоводств. Финансовый отчет, составленный на 1 августа 1322 г.²⁶, не представляет собой баланса, но показывает превышение средств предприятия над обязательствами почти на 400 фунтов во флоринах. Бухгалтер решил, что эта разница и есть доход, и она была должным образом распределена между двумя оставшимися компаньонами в соответствии со статьями договора о товариществе – 60% получил Франческо дель Бене и 40% – Перотто Капперони» [23, с. 26]. Иными словами, финансовый результат определяется как превышение стоимости имущества над имеющимися обязательствами и внесенным капиталом за весь период существования товарищества.

Рассматриваемый нами способ выявления финансового результата в униграфизме применялся товариществом Перуцци (существовало с 1331 г. по 1 июля 1335 г.). Р. де Рувер пишет: «...чистая прибыль определялась на основе результатов инвентаризации... Есть большие основания считать, что прибыль исчислялась так, как это делалось у Барди или Альберти, где она представляла собой превышение средств над обязательствами и капиталом компаньонов» [23, с. 26–27].

Можно заметить, что выявление финансового результата в униграфизме возможно только при проведении обязательной натуральной инвентаризации товаров (для выявления остатка товаров по покупной цене, отражаемого в товарной книге) или всего имущества²⁷ (для составления инвентаря). Выявить финансовый результат без обращения к натуральной инвентаризации в униграфизме невозможно, что следует признать существенным недостатком униграфизма.

Применение способа выявления финансового результата с использованием финансово-операционных счетов, таких как счет «Разных товаров», имел свои методологические особенности. На финансово-операционных счетах отражались либо активные, либо пассивные объекты бухгалтерского учета (либо убыток, либо прибыль соответственно), что не позволяло заранее определить вид сальдо (активное или пассивное сальдо). В современной российской теории и методологии бухгалтерского учета финансово-операционные счета отнесены к группе активно-пассивных счетов²⁸.

²⁶ Дата закрытия компании «Франческо дель Бене и компания».

²⁷ То есть как «активных ценностей инвентаря» (имущества), так и «пассивных ценностей инвентаря» (обязательств). Только при проведении инвентаризации «активных ценностей инвентаря» и «пассивных ценностей инвентаря» можно рассчитать собственный капитал, а посредством сравнения капитала на отчетную дату и предшествующую дату – выявить финансовый результат периода.

Кроме того, в униграфизме, как и в диграфизме используются счета «Разных товаров» и личные счета, объединяющие учет имущества и учет финансового результата вследствие применения различных оценок при поступлении ценностей и их выбытии. Позднее А.П. Рудановский назовет такие счета «смешанными счетами». Многие ученые указывали на необходимость отказа от смешанных счетов в теории и методологии бухгалтерского учета. А.П. Рудановский одним из первых обратил внимание на данную проблему: «Напрасно только воображают, что в условиях устойчивой валюты не совершается такое же разложение счетных оценок, когда допускаются смешанные счета, произвольные переоценки и, вообще, разного рода вуалирования и фальсификация балансов, которые и состоят в произвольной замене счетного уравнения разного рода арифметическими тождествами, где произвольным случайным оценкам приписывается счетный смысл, то есть значение учтенных оценок: ошибки и здесь не меньше, чем в принятии вексельной валюты без переучета ее на данный срок. Во всех случаях надо иметь в виду, что оценка, при любой денежной системе, приобретает наибольшую верность и точность, то есть учитывается не только в зависимости от совершенства денежной системы, но и в зависимости от самых приемов счетного исчисления — учета» [25, с. 13]. Определяя смешанные счета²⁹ авторы «Счетно-коммерческого словаря» пишут [19, с. 21]³⁰: «Нужно иметь в виду, что все такие смешанные счета нарушают перманентность инвентаря и потому допускаемы быть не должны»³¹.

Только в XX в. изменение способа выявления финансового результата позволило отказаться от смешанных счетов бухгалтерского учета.

Выявление финансового результата на счете «Баланс»

Принцип выявления финансового результата в униграфизме посредством сопоставления чистого имущества на начало и на конец отчетного периода получил дальнейшее развитие в диграфизме – выявление финансового результата на счете «Баланс».

²⁸ Более подробно о проблеме активно-пассивных счетов в диграфизме см. Колчугин С.В. Активно-пассивные счета в методологии бухгалтерского учета // Аудитор. 2019. Т. 5. № 12. С. 41–49. URL: <https://doi.org/10.12737/1998-0701-2019-41-49>

²⁹ Авторы выделяли три вида смешанных счетов: 1) вещный счет + результатный счет; 2) личный счет + результатный счет; 3) вещный счет + личный счет + результатный счет.

³⁰ Счетно-коммерческий словарь / Словарь составлен под непосредственным руководством В. Ф. Аврех, проф. Н. А. Кипарисова, Д. А. Феофарова, Н. И. Цыганова; В составлении Словаря принимали участие: В. Ф. Аврех, А. М. Галаган, проф., П. Я. Гарфункель... и др. М.: изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1929 (21-я тип. «Мосполиграф»), с. 211.

³¹ Там же.

Первое литературное упоминание возможности выявления финансового результата на счете «Баланса»³² содержится во втором издании книги по бухгалтерии J. Gottlieb, изданной в 1546 г. [26] (рис. 2).

На первое литературное упоминание возможности выявления финансового результата на счете «Баланса» у J. Gottlieb обращали внимание такие историки бухгалтерского учета, как А.С. Littleton и М. Chatfield [27, 28].

А.С. Littleton в своей работе утверждает, что следующий подход к финансовой отчетности в итальянской бухгалтерии был через счет прибылей и убытков и баланс счета в главной книге. Некоторые из ранних авторов, таких как Пачоло и Мандзони, не описали счет баланса, но завершили процесс закрытия, когда счета товаров и расходов были закрыты на счет прибылей и убытков, а последние – на счет операций с капиталом. Но были и другие писатели, которые описали это. В конце «книги товаров» в тексте одного из ранних немецких авторов (J. Gottlieb, 1546) приводится следующая запись, которую профессор Э.Л. Ягер называет «своего рода балансом» [27, с. 127–128]. Далее А.С. Littleton приводит пример выявления финансового результата на счете баланса И. Готлибом по книге профессора Э.Л. Ягера³³.

По мнению А.С. Littleton в процессе выявления финансового результата, активы собраны слева; справа – обязательства, капитал (предположительно сумма предыдущего баланса собственности, а не первоначальные инвестиции) и прибыль. В этом примере активы и обязательства используются для расчета прибыли. Соглашение предполагает, что счет баланса был еще не совсем формальной сводкой счетов, все еще открытых после того, как номинальные счета были закрыты на капитал [27, с. 127–128].

М. Chatfield пишет, что следующим шагом на пути к финансовой отчетности стал счет баланса. Это был единый счет, в котором перечислены все дебетовые и кредитовые остатки из главной книги. Он не только проверял точность закрытия главной книги, но и собирал остатки активов и капитала в сводную информацию, удобную для переноса в новую книгу. Его появление в качестве стандартной процедуры бухгалтерского учета также повысило осведомленность о взаимосвязи между реальными и номинальными счетами. Например, J. Gottlieb в 1546 г. рассчитал прибыль

³² О счете «Баланс» как логическом парадоксе см. Колчугин С.В. Метатеория бухгалтерского учета // *Международный бухгалтерский учет*. 2018. Т. 21. № 11. С. 1236–1252. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1236>

³³ В другой транскрипции – Эрнест Людвиг Иегер (1828–1913); *Jaeger E.L. Altes und Neues aus der Buchhaltung* (1889) («Старое и новое в счетоводстве»).

на счете баланса как сумму изменений в активах, обязательствах и капитале начала периода. Но в ранних текстах нет никаких доказательств того, что счет баланса должен был воспроизводиться вне главной книги. Как и счет прибылей и убытков, его основное использование было средством проверки (clearing) и переноса [28, с. 68].

Рассмотрим порядок выявления финансового результата на счете баланса у J. Gottlieb (рис. 3). На с. 34–35³⁴ работы «*Buchhalten zwey künstliche und verstendige Buchhalten...*»³⁵ [26].

На левом развороте: «*Хвала Господу. 1545 год.*

Для заключения сего дела или счета принимаю во внимание то, что находится налицо сего 17 июля, а именно:

Наличными деньгами 2 229 фл. 10 ш. 3 г.

Долгами 20 фл.

Товаром 16 фл.

Это богатство и избыток составляют итого 2 265 фл. 10 ш. 3 г.» [26, с. 34].

На правом развороте: «*Хвала Господу. 1545 год.*

Для заключения сего дела или счета принимается во внимание, что я сего 17 июля обязан уплатить по торговле, а именно:

Себе, Готлибу, мое главное имущество 2 000 фл.

Другим верителям, итого 44 фл. 16 ш.

То и другое составляет итого 2 044 фл. 16 ш.».

Эти цифры, поставленные против левых, дают следующую чистую прибыль 220 фл. 14 ш. 3 г.,

что с прибавлением указанной прибыли составляет 2 265 фл. 10 ш. 3 г.» [26, с. 35].

³⁴ Книга J. Gottlieb «*Buchhalten zwey künstliche und verstendige Buchhalten...*» не имеет сквозной нумерации. В книге отдельные бухгалтерские книги имеют свою собственную нумерацию. С. 34–35 получены при пересчете страниц, включая заглавную и имеющиеся пустые страницы.

³⁵ Русский перевод содержится на странице 100 в работе [7].

Финансовый результат, рассчитанный по счету баланса у J. Gottlieb совпадает с финансовым результатом, выявленным по товарной книге (рис. 4).

В переводе:

Наконец, по заключении и проверке, заношу и пишу я эту прибыль на мой счет, так как намерен продолжать торговлю	фл. 22 0	ш. 1 4	г. 3	16	Прибыль из товарной книги от всех проданных товаров. Сего 16 июля перенесено сюда с 6 листа, составляет итого	фл. 22 0	ш. 1 4	г. 3
---	-------------	-----------	------	----	---	-------------	-----------	------

Из приведенного способа выявления финансового результата на счете «Баланса» видно, что он аналогичен способу выявления финансового результата при помощи инвентаря в униграфизме. Применяя счет «Баланса» J. Gottlieb выявляет финансовый результат по следующему алгоритму:

Наличное имущество – Обязательства – Капитал начальный = Финансовый результат

Достоверное выявление финансового результата на счете «Баланса» возможно только при достоверных суммах наличного имущества и обязательств, которые можно получить при проведении натуральной инвентаризации.

Особенностью рассматриваемого способа является то, что финансовый результат определяется, либо за весь период работы – с момента начала торговли до момента выявления финансового результата, либо за отчетный период (период с предыдущей до текущей даты закрытия счетов на счет «Баланса»).

Если при расчете финансового результата в качестве начального капитала принимается сумма капитала, перенесенного из предыдущего счета «Баланса», то финансовый результат рассчитывается за промежуточный отчетный период, а именно с предыдущей даты закрытия счетов на счет «Баланса», до текущей даты формирования счета «Баланса». В приведенном балансе с момента последнего закрытия счетов на счет «Баланса» до 17 июля 1545 г. Если в качестве начального капитала принимается сумма первоначальных инвестиций, то финансовый результат рассчитывается за весь период работы. В изучаемом балансе с момента

начала торговли до 17 июля 1545 г. В рассматриваемом способе выявления промежуточного финансового результата становится невозможным.

Точный период выявления финансового результата определить невозможно, так как не ясно какая сумма начального капитала заносится в учетные книги.

В качестве подтверждения тезиса о периодическом выявлении финансового результата можно привести аргумент о необходимости распределения прибыли между партнерами, для чего выявляются промежуточные суммы финансового результата. С другой стороны, тезис о правильности выявления финансового результата за весь период ведения дела (существования предприятия) отстаивал Л. Сэй: «По поводу определения прибыли важно сделать одно замечание. Прибыль состоит в увеличении имущества производителя. Сравнение инвентаря того, чем владели раньше, с инвентарем того, чем владеют теперь, и дает понятие о величине прибыли. Поэтому такое счетоводство и называется патримониальным; оно представляет отчет о родовом имуществе, оно указывает средства, как охранять его, следит за его изменениями по мере того, как они происходят и выясняет состояние его в определенные промежутки времени. Но за какие промежутки следует делать это сравнение состояния имущества? Во всех странах полагают, что счетоводство должно представлять годовые отчеты; отчеты полугодовые или месячные, представляемые некоторыми обществами своим членам, в сущности только предварительные отчеты, и месячная или полугодовая прибыль, распределенная между имеющими на таковую право, составляет, собственно говоря, лишь суммы «в счете» годичной прибыли» [29, с. 165]. Далее он утверждает: «Во всех делах нужно считать, что прибыль, наилучшим образом исчисленная, определенная с помощью самого точного и искусственного счетовода, суть только прибыль «в счете окончательного результата». Действительная величина прибыли выясняется лишь с прекращением всего предприятия...» [29, с. 165].

Выводы

Способы выявления финансового результата в униграфизме и способ выявления финансового результата на счете «Баланса» относятся к патримониальному учету, в котором определяющим является информация об имуществе. В патримониальном учете основная цель учета заключается в выявлении имущественного положения. Определение финансового результата становится производной целью. Отмечая эту особенность

патримониального учета А.С. Littleton пишет, что ...основным мотивом для отдельной финансовой отчетности было получение информации о капитале: это было центром интересов партнеров, акционеров, кредиторов и основой для расчета ранних налогов на имущество. Таким образом, на данные баланса делался акцент и они совершенствовались различными способами, в то время как данные о расходах и доходах носили случайный характер – фактически, последние в семнадцатом веке были представлены, просто как «доказательство владения имуществом», чтобы продемонстрировать другим способом правильность баланса [27, с. 153].

В дальнейшем идеи патримониального учета подверглись критике со стороны создателя динамической теории бухгалтерского баланса Е. Schmalenbach [30].

Таблица 1

Отчет товарищества Альберти за период с 20 сентября 1304 г. по 1 января 1307 г.

Table 1

The report of the Alberti Company from September 20, 1304 through January 1, 1307

20 сентября 1304 г. – 1 января 1307 г.			
Активы	£.	s.	d.
Деньги и товары на руках у агентов (factors)			
Фландрия	23,490	0	0
Апулия	9,164	0	0
Венеция	9,276	0	0
Милан	1,433	18	0
Промежуточный итог	43,363	18	0
Прочая дебиторская задолженность	15,409	4	0
Наличные денежные средства	783	0	0
Товар на складе	3,503	0	0
Всего	63,059	2	0
Обязательства	£.	s.	d.
Кредиторская задолженность	6,825	8	0
Начисленная заработная плата на 1 января 1307 г.	4,198	4	0
Промежуточный итог	11,023	12	0
Собственный капитал			
Альберто дельи Альберти (Alberto degli Alberti)	16,072	0	0
Лапо, брат Альберто (Lapo, Alberto's brother)	15,999	0	0
Нери, брат Альберто (Neri, Alberto's brother)	9,293	14	0
Всего	41,364	14	0
Промежуточный итог	52,388	6	0
Прибыль, подлежащая распределению между партнерами	10,670	8	0
Всего	63,058	14	0

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Рисунок 1

Форма товарной книги (счет разных товаров) для розничных торговцев, составляющих второй разряд

Figure 1

The form of a stock book (the account of various goods) for the second rank retailers

Лит. А		Второго разряда ТОВАРНАЯ									
Приход			(Счет разных товаров)			Расход					
Год, месяц	Число	Остаток / Содержание хозяйственной операции	Страницы.	Рубли.	Коп.	Год, месяц	Число	Остаток / Содержание хозяйственной операции	Страницы.	Рубли.	Коп.
		Состоит к сему числу налицо в лавке под №00 и в кладовой № нижеследующий товар: <i>(по покупной цене)</i> Поступление товара по <i>покупной цене</i> Получено по сему счету пользы, каковая записывается на счет прибыли и убытка (при получении прибыли)						Продано разного товара по кассе на руб. <i>(по продажной цене)</i> При проверке к числу состоит налицо товаров, каковые записываются на счет баланса <i>(по покупной цене)</i> Получено по сему счету убыли, каковая записывается на счет прибыли и убытка (при получении убытка)			
		Сумма руб. (Баланс счета)	р.	00	0			Сумма руб. (Баланс счета)	р.	00	0

Источник: авторская разработка

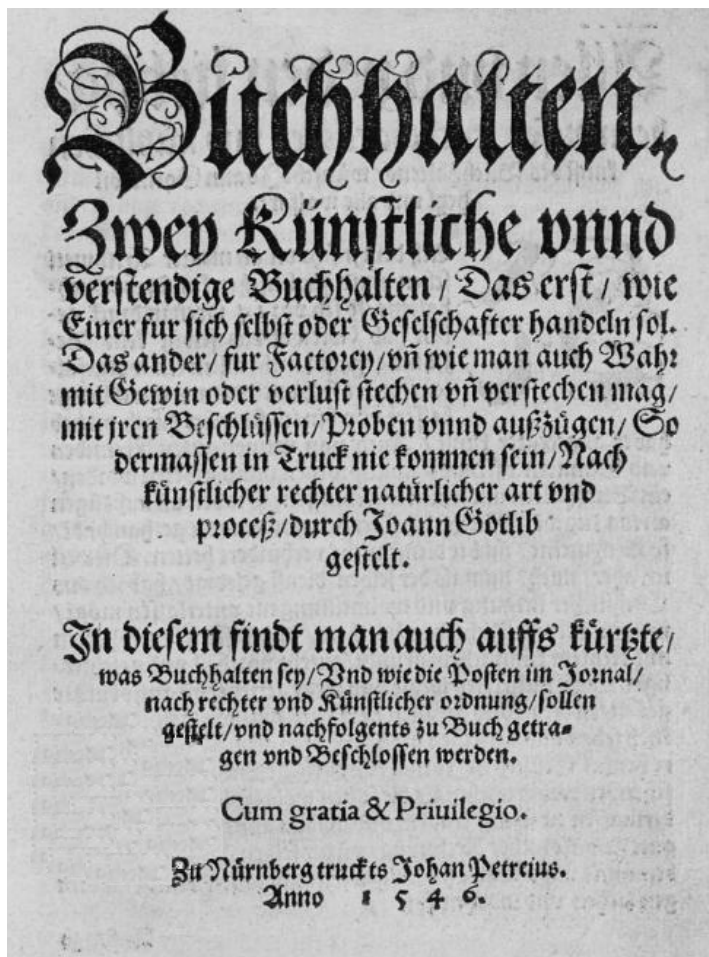
Source: Authoring

Рисунок 2

Титульный лист второго издания Иоанна Готлиба «*Buchhalten zwey künstliche und verstendige Buchhalten...*»

Figure 2

The title of the second edition of *Buchhalten zwey künstliche und verstendige Buchhalten...* by J. Gottlieb



Источник: [26]

Source: [26]

Рисунок 3
Счет баланса у Иоанна Готлиба

Figure 3
The balance sheet by J. Gottlieb

1) Laus deo. 1545 Jar.			
Diesen Handel oder Rechnung zu beschließen. Adi 17. Julij findt sich für alles das so noch vorhanden ist. Nämlich:			
An Waringeld	2229 fl. 10 s. 3 h.		
An Schulden	20 fl.		
An Wahi	16 fl.		
Mache dieser Reichtums vnd vberkerich zusammen in Summa summarum	—	fl. 2265	fl. 10 s. 3 h.

Laus deo. 1545 Jar.			
Diesen Handel oder Rechnung zubeschließen. Adi 17. Julij findt sich für alles das so ich in die sem handel zubezahlen schuldig bin. Als namlisch.			
Mein Gerath mein hauptgut	— 2000 fl.		
Markt Andern Glaubigern te	— 44 fl. 16 s.		
Thut beides zusammen	— 2044 fl. 16 s.		
Diese schalen gegen der linken außgezogen findt sich so vberseheust			
lauter Gewinn hierin gelegt	220 fl. 14 s. 3 h.		
Mache zusammen mit der verglichung des gemelten Gewinns in Summa summarum	—	fl. 2265	fl. 10 s. 3 h.

Diesen wolgestellten Beschluß zu probieren / such im End des Hütterbuchs hiewor am 8. blat auff der Rechten seiten findt sich dann daselbst gleich formiger oder auch sonst Gewinns so von allen verkaufften Wahi auß dem Hütterbuch dahin zusammen getragen ist / so ist dieser Beschluß recht vnd wol probirt.

Ende des Ersten Buchhaltens.
 E 2

Источник: [26]

Source: [26]

Рисунок 4**Заклучение товарной книги и выявление финансового результата у Иоанна Готтлиба****Figure 4****The conclusion of the stock book and the assessment of the financial result by J. Gottlieb**

s Laus deo. 1545 Jar.					
4	Thabin hab ich kaufft Adi 7 Julij von Wolffsch Schwicker 28 ein Gold vund Silber in schwarz zu 32 fl. macht cart: 2	R 44 fl 16 h			
	tt Gewinn	— 7 4			
		52 —			
Endlich nach dem Beschlus vñ nach seiner probation trag vñd ses ich diesen Gewinn/ so fern ich weiter handeln wil an mein Post cart: 10 R 220 fl 14 h 3					
Dmb souil bin ich durch diesen handel reicher worden/Got sey lob vñd dank.					

Laus deo. 1545 Jar.					
4	Thabin verkaufft Adi 10 Julij dem Symon Lang 8 ein zu 2 R. thut — cart: 3 R 16 fl — h				
4 Julij 15	10 ein verkauft dem Dangraß Wotschepach zu 2 R. thut cart: 3 R 20 fl — h				
Adi 16	Julij hin hinter getragen so noch vnverkaufft sein 10 ein Thabin/kost 1 ein erste kaufft 32 fl. sein noch vorhanden machen cart: 10 R 16 fl — h				
		52			
Gewin auß dem Güterbuch von allen verkaufften Waren					
Adi 16	Julij hieher getragen von 6 blat bis her macht zusamen	R 220 fl 14 h 3			

Источник: [26]

Source: [26]

Список литературы

1. Léautey E., Guilbault A. La science des comptes mise à la portée de tous; traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole, à l'usage des capitalistes, des commerçants en général, des administrateurs, des comptables et des professeurs de comptabilité. Paris, Librairie comtable et administrative 5, 1890, 486 p.
2. Léautey E., Guilbault A. Principes généraux de comptabilité. Paris, Berger-Levrault et Cie, 1895, 546 p.
3. Léautey E. Traité des inventaires et des bilans au point de vue comptable, économique, social et juridique; A l'usage: des Administrateurs de Sociétés, des Censeurs et Commissaires aux écritures, des Capitalistes (actionnaires, obligataires et commanditaires), des Commerçants, des Comptables, des Publicistes financiers et des Jurisconsultes. Paris, Librairie comtable et administrative, 1897, 248 p.

4. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. 495 с.
5. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
6. Бауэр О.О. Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Печатня С.П. Яковлева, 1911, X, 339, 3 с.
7. Сиверс Е.Е. Счетоводство и счетоведение. Санкт-Петербург: типография Менделевича, 1892. 69 с.
8. Watts R.L., Zimmerman J.L. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1986, 388 p.
9. Скворцов А. Отношение счетоводства к другим отраслям знания // Счетоводство. 1889. № 19. С. 237–240.
10. Ковалёв В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2013. Сер. 5. Экономика. 2013. Вып. 2. С. 90–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/yavlyaetsya-li-buhgalterskiy-uchet-naukoy-retrospektiva-vzglyadov-i-tendentsii/viewer>
11. Cushing B.E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting. *The Accounting Historians Journal*, 1989, vol. 16, no. 2, pp. 1–41.
12. Помазков Н.С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Ленинград: Экономическое образование, 1929. 268 с.
13. Майер Е.А. Полная новейшая практическая одинарная и двойная торговая бухгалтерия, в трех частях. М.: Р.И. Леухин, 1881. 317 с.
14. Куртин К. Бухгалтер, или Искусство научиться в самое короткое время простой и двойной бухгалтерии во всех ее частях. М.: типография Лазаревых ин-та вост. яз., 1839, IV, 54, V–VI с.
15. Eastman G.W., Fulton L.S. A Practical System of Book-Keeping by Single and Double Entry: Containing Forms of Books and Practical Exercises, Adapted to the Use of the Farmer, Mechanic, Merchant, and Professional Man. New York, A.S. Barnes & Co., 1853, 296 p.

16. *Crittenden S.W., Crittenden S.H.* An Inductive and Practical Treatise on Book-keeping by Single and Double Entry, Designed for Commercial Institutes, Private Students, and Practical Accountants: Containing Four Sets of Books by Single Entry, and Six Sets by Double Entry. Philadelphia, E.C.&J. Biddle, 1854, 288 p.
17. *Duff C.P.* Book-keeping by Single and Double Entry: A Text-Book for Schools, and a Manual of Practical Instruction for Business Men. New York, Harper & Brothers, 1882, 192 p.
18. *Езерский Ф.В.* Русская самоповерочная тройная система счетоводства, предлагаемая Федором Езерским: Полная наглядная практика. В 3-х ч. Санкт-Петербург: типография Министерства путей сообщения, 1886. 347 с.
19. *Езерский Ф.В.* Русская упрощенная тройная система как позднейшее слово науки. Санкт-Петербург, Москва: типография «Крестного календаря», 1915, XVI, 179 с.
20. *Гюгли Ф.* Двойная камеральная бухгалтерия. Петроград: Коммерческая литература, 1916, XVI. 136 с.
21. *Mayhew I.* A Practical System of Book-Keeping by Single and Double Entry. New-York, Daniel Burgess & Co., 1853, 144 p.
22. *Кутер М.И., Гурская М.М., Зинченко Е.А.* Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. Т. 14. Вып. 48. С. 34–43.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kakuyu-datu-schitat-dnem-rozhdeniya-dvoynoy-buhgalterii/viewer>
23. *де Рувер Р.* Как возникла двойная бухгалтерия: (Развитие бухгалтерии до Луки Пачиоло согласно счетным книгам купцов средневековья). М.: Госфиниздат, 1958, 67 с.
24. *de Roover R.* The Story of the Alberti Company of Florence, 1302–1348, as Revealed in Its Account Books. *The Business History Review*, 1958, vol. 32, no. 1, pp. 14–59.
25. *Рудановский А.П.* Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: МАКИЗ, гос. тип. им. Евг. Соколовой, 1928. 255 с.

26. *Gottlieb J.* Buchhalten: zwey künstliche und verstendige Buchhalten, das erst wie Einer für sich selbst oder Geselschafter handeln sol. Das ander für Factorey und wie man auch Wahr mit Gewin oder verlust stechen und verstecken mag, mit yren Beschlüssen und Proben und ausszügen. So dermassen in Truck nie kommen sein. Nach künstlicher rechter natürlicher art und process, durch Joann Gotlib gestelt. In diesem findt auch auffs kürtzte, was Buchhalten sei, Und wie die Posten im Jornal nach rechter und Künstlicher ordnung sollen gestelt, und nach folgents zu Buch getragen und Beschlossen werden. Johan Petreius, 1546.
27. *Littleton A.C.* Accounting Evolution to 1900. University of Alabama, 1981, 373 p.
28. *Chatfield M.* A History of Accounting Thought. New York, Robert E. Krieger, 1977, 316 p.
29. *Сэй Л.* Счетоводство сельскохозяйственное, коммерческое и промышленное // Счетоводство. 1894. № 12-13. С. 162–165.
30. *Schmalenbach E.* Dynamische Bilanz. Leipzig, G.A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung, 1926, 376 p.

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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Chapter of History

ASSESSING THE FINANCIAL RESULT AT THE EARLY DEVELOPMENT PHASE OF THE ACCOUNTING METHODOLOGY

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),
Novosibirsk, Russian Federation,
s.kolchugin@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1825-0097>

Article history:

Article No. 444/2021
Received 12 Aug 2021
Received in revised
form 24 August 2021
Accepted 30 Aug 2021
Available online
15 September 2021

JEL classification:
M40, M41

Keywords: financial
result, accounting
history, accounting
methodology, single-
entry bookkeeping,
double-entry
bookkeeping

Abstract

Subject. The article discusses methods and techniques for assessing the financial result at the early development phase of the accounting methodology.

Objectives. The study is intended to find the evidence of the evolutionary coherence of methods and techniques used to assess the financial result through the single-entry and double-entry bookkeeping.

Methods. I combined the analysis and synthesis, induction and deduction, the historical and logic methods of research.

Results. I proved the existence of two methods for assessing the financial result through the single-entry accounting. As part of the first one, the financial result is assessed in accounts (first of all, the account of goods and account of payables). As part of the second one, the financial result is assessed by comparing the value of property, which is not encumbered with debts (net property) as of the beginning and end of the accounting period. To do so, the opening and closing inventory lists are compared. Illustrating the balance prepared by J. Gottlieb, I show the coherence of methods and techniques for assessing the financial result through the single-entry and double-entry bookkeeping methodology.

Conclusions. The article presents two methods for assessing the financial result through the single-entry method and shows the relationship of methods used to determine the financial result in the single-entry and double-entry methods. In the single-entry and double-entry bookkeeping, the economic substance of the financial result was found to have been interpreted as a growth in net assets for a certain period. The findings are applicable to explain the nature of the financial result, define it and develop the accounting methodology for assessing the financial result.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

Please cite this article as: Kolchugin S.V. Assessing the Financial Result at the Early Development Phase of the Accounting Methodology. *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 9, pp. 1054–1084.
<https://doi.org/10.24891/ia.24.9.1054>

References

1. Léautey E., Guilbault A. La science des comptes mise à la portée de tous; traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole, à l'usage des capitalistes, des commerçants en général, des administrateurs, des comptables et des professeurs de comptabilité. Paris, Librairie comtable et administrative 5, 1890, 486 p.
2. Léautey E., Guilbault A. Principes généraux de comptabilité. Paris, Berger-Levrault et Cie, 1895, 546 p.
3. Léautey E. Traité des inventaires et des bilans au point de vue comptable, économique, social et juridique; A l'usage: des Administrateurs de Sociétés, des Censeurs et Commissaires aux écritures, des Capitalistes (actionnaires, obligataires et commanditaires), des Commerçants, des Comptables, des Publicistes financiers et des Jurisconsultes. Paris, Librairie comtable et administrative, 1897, 248 p.
4. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [The basics of the accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2005, 495 p.
5. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 1991, 400 p.
6. Bauer O.O. *Memuary k istorii bukhgalterii i pamyatniki svyashchennoi stariny* [Memoirs on the history of bookkeeping and the heritage of the sacred past]. Moscow, Pechatnya S.P. Yakovleva Publ., 1911, X, 339, 3 p.
7. Sivers E.E. *Schetovodstvo i schetovedenie* [Bookkeeping and accounting]. Saint Petersburg, tipografiya Mendelevicha Publ., 1892, 69 p.
8. Watts R.L., Zimmerman J.L. Positive Accounting Theory. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1986, 388 p.
9. Skvortsov A. [The relationship of bookkeeping and other areas of knowledge]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1889, no. 19, pp. 237–240. (In Russ.)
10. Kovalev V.V. [Whether accounting can be treated as a science: Retrospective views and tendency]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. 2013. Ser. 5. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2013, iss. 2, pp. 90–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/yavlyaetsya-li-buhgalterskiy-uchet-naukoy-retrospektiva-vzglyadov-i-tendentsii/viewer> (In Russ.)

11. Cushing B.E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting. *The Accounting Historians Journal*, 1989, vol. 16, no. 2, pp. 1–41.
12. Pomazkov N.S. *Schetnye teorii. Printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Accounting theories. The principle of duality and the double-entry method]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929, 268 p.
13. Maier E.A. *Polnaya noveishaya prakticheskaya odinarnaya i dvoynaya trgovaya bukhgalteriya, v trekh chastyakh* [The complete and latest practical commercial bookkeeping with the single-entry and double-entry methods. Three Parts]. Moscow, R.I. Leukhin Publ., 1881, 317 p.
14. Couturin C. *Bukhgalter, ili Iskusstvo nauchit'sya v samoe korotkoe vremya prostoi i dvoinoi bukhgalterii vo vsekh ee chastyakh* [Allgemeiner Schlüssel zur einfachen und doppelten Buchhaltung, oder, die Kunst, in auffallend kurzer Zeit die kaufmännische Buchführung in allen ihren Theilen gründlich zu erlernen. Zwölfte unveränderte Auflage]. Moscow, tipografiya Lazarevykh, 1839, IV, 54, V–VI p.
15. Eastman G.W., Fulton L.S. A Practical System of Book-Keeping by Single and Double Entry: Containing Forms of Books and Practical Exercises, Adapted to the Use of the Farmer, Mechanic, Merchant, and Professional Man. New York, A.S. Barnes & Co., 1853, 296 p.
16. Crittenden S.W., Crittenden S.H. An Inductive and Practical Treatise on Book-keeping by Single and Double Entry, Designed for Commercial Institutes, Private Students, and Practical Accountants: Containing Four Sets of Books by Single Entry, and Six Sets by Double Entry. Philadelphia, E.C.&J. Biddle, 1854, 288 p.
17. Duff C.P. Book-keeping by Single and Double Entry: A Text-Book for Schools, and a Manual of Practical Instruction for Business Men. New York, Harper & Brothers, 1882, 192 p.
18. Ezerskii F.V. *Russkaya samopoverochnaya troinaya sistema schetovodstva, predlagaemaya Fedorom Ezerskim: Polnaya naglyadnaya praktika. V 3-kh ch.* [The Russian three-entry method of bookkeeping for self-check as proposed by Fedor Ezerskii: The Complete and illustrative practice. Three parts]. Saint Petersburg, Ministry of Railways Publ., 1886, 347 p.
19. Ezerskii F.V. *Russkaya uproshchennaya troinaya sistema kak pozdneishee slovo nauki* [The Russian simplified three-entry method as the latest tendency

- in science]. Saint Petersburg, Moscow, tipografiya Krestnogo kalendarya Publ., 1915, XVI, 179 p.
20. Hügli F. *Dvoinaya kameral'naya bukhgalteriya* [Die konstante Buchhaltung]. Petrograd, Kommercheskaya literatura Publ., 1916, XVI, 136 p.
21. Mayhew I. *A Practical System of Book-Keeping by Single and Double Entry*. New-York, Daniel Burgess & Co., 1853, 144 p.
22. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Zinchenko E.A. [What date is to be considered a birthday of the double-entry]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët* = *International Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 48, pp. 34–43.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kakuyu-datu-schitat-dnem-rozhdeniya-dvoynoy-bukhgalterii/viewer> (In Russ.)
23. de Roover R. *Kak vznikla dvoinaya bukhgalteriya: (Razvitie bukhgalterii do Luki Pachiolo soglasno schetnym knigam kuptsov srednevekov'ya)* [The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1958, 67 p.
24. de Roover R. The Story of the Alberti Company of Florence, 1302–1348, as Revealed in Its Account Books. *The Business History Review*, 1958, vol. 32, no. 1, pp. 14–59.
25. Rudanovskii A.P. *Teoriya balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriyu balansovogo ucheta. Balans kak ob"ekt ucheta* [The theory of balance-sheet accounting. An introduction into the theory of the balance-sheet accounting. The balance sheet as an accounting item]. Moscow MAKIZ Publ., 1928, 255 p.
26. Gottlieb J. *Buchhalten: zwey künstliche und verstendige Buchhalten, das erst wie Einer für sich selbst oder Geselschafter handeln sol. Das ander für Factorey und wie man auch Wahr mit Gewin oder verlust stechen und verstecken mag, mit yren Beschlüssen und Proben und ausszügen. So dermassen in Truck nie kommen sein. Nach künstlicher rechter natürlicher art und process, durch Joann Gotlib gestelt. In diesem findt auch auff's kürtzte, was Buchhalten sei, Und wie die Posten im Jornal nach rechter und Künstlicher ordnung sollen gestelt, und nach folgents zu Buch getragen und Beschlossen werden. Johan Petreius, 1546.*
27. Littleton A.C. *Accounting Evolution to 1900*. University of Alabama, 1981, 373 p.

28. Chatfield M. *A History of Accounting Thought*. New York, Robert E. Krieger, 1977, 316 p.
29. Say L. [Bookkeeping in agriculture, commerce and industry]. *Schetovodstvo* = *Bookkeeping*, 1894, no. 12-13, pp. 162–165. (In Russ.)
30. Schmalenbach E. *Dinamische Bilanz*. Leipzig, G.A. Gloeckner, Verlagsbuchhandlung, 1926, 376 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.