

## ВЫЯВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА НА СЧЕТЕ «ТОВАРЫ»: ИСТОРИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ. ЧАСТЬ I

**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. № 518/2021  
Получена 16.09.2021  
Получена в  
доработанном виде  
13.11.2021  
Одобрена 02.12.2021  
Доступна онлайн  
15.02.2022

УДК 657.1

JEL: B15, M41

### Ключевые слова:

бухгалтерский учет,  
история, финансовый  
результат, счет  
«Товары»

### Аннотация

**Предмет.** Проблема выявления финансового результата на счете «Товары». Первое литературное описание порядка выявления финансового результата на счете «Товары» содержится в 27 главе трактата Луки Пачоли «О счетах и записях», которая порождает множество вопросов. До сегодняшнего дня нет единого понимания проблемы исчисления финансового результата при частичной реализации товаров в отчетном периоде.

**Цели.** На основе средневековых трактатов по бухгалтерскому учету произвести реконструкцию порядка выявления финансового результата на счете «Товары», а также доказать самостоятельную научную ценность средневековых трактатов по бухгалтерскому учету, опубликованных после издания Лукой Пачоли «Трактата о счетах и записях».

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

**Результаты.** Изучение работ средневековых авторов позволило провести реконструкцию порядка выявления финансового результата на счете «Товары» и доказать самостоятельную научную значимость средневековых сочинений по бухгалтерскому учету, изданных до конца XVI в. Доказана необходимость ведения параллельного количественного учета товаров на счетах «Товары» для выявления финансового результата при частичной реализации, без обращения к натуральной инвентаризации. Предложена новая интерпретация тридцатой главы «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли «Как следует делать выписку из счета для дебитора по его требованию и как должны делать выписки продавцы или управляющие по требованию хозяина». В частности показано, что составление «Выписки по счетам учета товаров», содержащей параметры количественного учета товаров, является необходимой технической процедурой выявления финансового результата периода. Реконструирован порядок выявления финансового результата на счете «Товары» при частичной реализации, без

обращения к натуральной инвентаризации.

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

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

**Для цитирования:** Колчугин С.В. Выявление финансового результата на счете «Товары»: историко-методологический аспект. Часть I // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 2. – С. 213 – 240.  
<https://doi.org/10.24891/ia.25.2.213>

## Введение

Порядок выявления финансового результата на счете «Товары» впервые был описан Лукой Пачоли в главе 27 «О другом хорошо известном счете, называемом «Прибыли и убытки» или «Доходы и потери», как следует вести его в Главной книге и почему он не вносится в Журнал как остальные счета»<sup>1</sup> «Трактата о счетах и записях» [1].

Описание порядка выявления финансового результата на счете «Товары», содержащееся в этой главе, по выражению М.И. Кутера и Я.В. Соколова, «...содержит одно из наиболее спорных положений Трактата»<sup>2</sup>. Спорность

<sup>1</sup> Кроме главы 27 «Трактата о счетах и записях», особенности учета товаров встречаются в главе 3 «Пример Инвентарной книги со всеми требуемыми формальностями», главе 6 «О первой книге, именуемой Мемориалом, или черновиком, что под этим понимается, как и кому следует вносить в нее записи», главе 8 «Как следует вносить записи в Мемориал; изложено с соответствующими примерами», главе 12 «О том, как вносить в Журнал записи в дебет и кредит, с примерами. О двух терминах, используемых в Главной книге: «Касса» и «Капитал», и как их надо понимать», главе 16 «Как следует записывать в дебет или в кредит Главной книги статьи товаров, имеющих у купца согласно Инвентарной книге или другим документам», главе 18 «Как следует вести счета с Посредническим бюро в Венеции и вносить соответствующие записи в Мемориал, Журнал и Главную книгу, а также о ссудах», главе 20 «О самых известных и особых торговых операциях, каковыми являются бартер, сделки товарищества и т.п., и как их надо отражать в торговых книгах. В первую очередь делаются описания простого и сложного бартера, бартера с отложенным платежом и приводятся различные примеры записи в Мемориале, в Журнале и в Главной книге», главе 22 «О записях всевозможных расходов, таких как текущие и непредвиденные домашние расходы, торговые расходы, оплата труда рассыльных и управляющих. О том, как эти записи заносятся в книги», главе 30 «Как следует делать выписку из счета для дебитора по его требованию и как должны делать выписки продавцы или управляющие по требованию хозяина» и, наконец, в главе 36 «Краткое изложение, или резюме, настоящего трактата, чтобы без особого труда можно было запомнить все ранее сказанное». – *Прим. авт.*

<sup>2</sup> Кутер М.И., Соколов Я.В. Примечания к «Трактату о счетах и записях». С. 152. В кн.: Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Пер. и ред. проф. М.И. Кутера. Майкоп: ЭлИТ, 2015. 306 с.  
URL: [https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE)

положений связана с методологическими сложностями выявления финансового результата при частичной реализации товаров и при частичной реализации товаров, по которым были понесены дополнительные расходы при их приобретении.

Исследованием проблем выявления финансового результата на счете «Товары» занимались как отечественные, так и зарубежные ученые, такие как Я.В. Соколов [2, 3], М.И. Кутер и др.<sup>3</sup>, Б.С. Ямей (B.S. Yamey) [4], Г. Стоунер (G. Stoner) [5], Дж.С. Томс (J.S. Toms) [6], Г.А. Ли (G.A. Lee) [7].

Отечественные и зарубежные историки бухгалтерского учета, исследуя проблемы выявления финансового результата на счете «Товары», основное внимание уделяли «Трактату о счетах и записях» Луки Пачоли, полагая, что более поздние средневековые сочинения по бухгалтерскому учету в своей основе содержат положения трактата. Так, Дж.Б. Гейсбек (J.B. Geijsbeek) в своей работе *Ancient Double-Entry Bookkeeping. Lucas Pacioli's Treatise Reproduced and Translated with Reproductions, Notes and Abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympijn, Stevin and Dafforne* утверждает: «...в настоящем издании автор желает подчеркнуть тот факт, что работа Пачоли является реальной основой всех книг, изданных в Германии, Голландии, Франции и Англии в пределах первой сотни лет после того, как она была написана» [8, с. 9]. Как будет показано далее, более поздние средневековые сочинения по бухгалтерскому учету содержат сведения, отсутствующие в Трактате Луки Пачоли, что, в частности, позволяет реконструировать способ выявления финансового результата на счете «Товары».

При проведении исследования были выдвинуты следующие гипотезы.

*Первая гипотеза* – средневековые сочинения по бухгалтерскому учету, опубликованные в первом столетии после издания Лукой Пачоли «Трактата о счетах и записях», имеют самостоятельную научную ценность.

[%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

<sup>3</sup> Кутер М.И., Соколов Я.В. Примечания к «Трактату о счетах и записях». С. 121–176; Кутер М., Гурская М., Кутер К. Современное представление Трактата. С. 177–197; Соколов Я.В. Лука Пачоли. Судьба человека и его идеи. С. 197–246 и т.д. В кн.: Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Пер. и ред. проф. М.И. Кутера. Майкоп: ЭЛИТ, 2015. 306 с.

URL: [https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

[URL: https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

[URL: https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

[URL: https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

[URL: https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod\\_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf](https://moodle.kubsu.ru/pluginfile.php/23076/mod_resource/content/3/%D0%9A%D1%83%D1%82%D0%B5%D1%80%20%D0%9C.%D0%98.%20%D0%9F%D0%B0%D1%87%D0%BE%D0%BB%D0%B8%20%D0%9B.%20%D0%A2%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B0%D1%82%20%D0%BE%20%D1%81%D1%87%D0%B5%D1%82%D0%B0%D1%85%20%D0%B8%20%D0%B7%D0%B0%D0%BF%D0%B8%D1%81%D1%8F%D1%85.pdf)

*Вторая гипотеза* – анализ средневековых сочинений по бухгалтерскому учету, опубликованных в первом столетии после издания Лукой Пачоли «Трактата о счетах и записях», позволяет произвести реконструкцию порядка выявления финансового результата на счете «Товары».

Настоящая статья имеет следующую структуру.

В первой части проводится анализ смешанного счета «Товары» как финансово-операционного счета, рассматриваются подходы к выявлению финансового результата и его отражение на счетах бухгалтерского учета.

Во второй части исследуется необходимость ведения количественного учета на счетах учета товаров. Доказывается, что выявление финансового результата на счете «Товары» без обращения к натуральной инвентаризации при отсутствии количественного учета товаров невозможно.

В третьей части делается попытка переосмысления тридцатой главы «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли «Как следует делать выписку из счета для дебитора по его требованию и как должны делать выписки продавцы или управляющие по требованию хозяина». Показано, что составление «Выписки по счету учета товаров» является необходимым условием выявления финансового результата.

В заключении обобщаются результаты проведенного исследования и описывается реконструированный порядок выявления финансового результата на счете «Товары».

### **Счет «Товары» как финансово-операционный счет**

В своем «Трактате о счетах и записях» Лука Пачоли пишет: «После всех остальных счетов следует еще один, называемый «Прибыли и убытки», в некоторых местах его называют счетом «Доходов и потерь», которым сальдируются другие счета Главной книги, как это будет показано, когда пойдет речь о балансе» [1, с. 89]. И далее автор описывает порядок отражения учетных записей на счете «Товары»: «Если ты потерял на продаже товара, то соответствующий счет в Главной книге будет иметь большую сумму в дебете, чем в кредите. Ты компенсируешь эту разницу путем добавления в кредит недостающей суммы для уравнения двух этих разделов, написав так:

*Товар кредитор счета Прибылей и убытков за столько-то, что я написал здесь как разницу этого счета, где есть убыток.*

Укажи также лист, на котором находится счет Прибылей и убытков. Затем ты перейдешь к счету Прибылей и убытков и в его дебет запишешь следующее:

*Такого-то числа счет Прибылей и убытков дебитор по такому-то товару за убыток, который был записан в кредит вышеуказанного счета товаров как разница для сальдирования, лист такой-то.*

Если счет товаров представляет излишек в кредите относительно дебета, тогда произведешь обратные действия.

Продолжай дальше так же уравнивать все по очереди счета, открытые на товары, независимо от того, хорошие или плохие их результаты, чтобы в твоей Главной книге всегда были сальдированные счета, то есть дебет равен кредиту» [1, с. 89].

Таким образом, счет «Товары» является финансово-операционным, по дебету которого отражается фактическая стоимость приобретаемых товаров, а по кредиту – стоимость их реализации. Финансовый результат выявляется посредством сопоставления дебетового и кредитового оборота. Если стоимостная величина дебетового оборота при сальдировании счета «Товары» превышает стоимостную величину кредитового оборота, – получен убыток. Если наблюдается обратная ситуация и стоимостная величина кредитового оборота превышает стоимостную величину дебетового оборота, – получена прибыль.

Описанный Лукой Пачоли алгоритм выявления финансового результата позволяет получить надежные учетные данные только при условии реализации всей партии товаров, отраженной по счету «Товары». При частичной реализации товаров, отраженных на соответствующем счете, выявление финансового результата посредством простого сальдирования счета «Товары» (сопоставления дебетового и кредитового оборота) становится невозможным. Невозможность выявления финансового результата объясняется смешанным характером счета «Товары», по дебету которого отражается не только себестоимость реализованных товаров, но и остаток нереализованных товаров.

Описывая недостатки «Трактата о счетах и записях», Б.С. Ямей отмечает: «De scripturis<sup>4</sup> изобилует головоломками (puzzles) и имеет много слабых мест» [10, с. 153]. К «головоломкам» и «слабым местам» Б.С. Ямей, в

<sup>4</sup> «Tractatus de computis et scripturis» или «Трактат о счетах и записях», XI трактат, включенный Лукой Пачоли в «Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita» [9]. – *Прим. авт.*

частности, относит порядок выявления финансового результата по незакрытому счету «Товары»: «Опять же, здесь нет упоминания о трактовке сомнительных долгов или о конечном сальдо (the closing balance), которое должно быть выведено по счету товаров (для товаров, оставшихся непроданными), или о счете основных средств, таких как судно, мебель и приборы, или инструменты» [10, с. 153].

Несмотря на то, что «Трактат о счетах и записях» Луки Пачоли не содержит четких правил выявления финансового результата на счете «Товары» при частичной реализации, более поздние труды по бухгалтерии затрагивают рассматриваемый вопрос.

Итальянский математик, врач, философ и астролог Джероламо Кастильоне Кардано (1501–1576) (Hieronymus Cardanus) в свою работу, изданную в 1539 г. на латинском языке «Practica Arithmetice, et Mensurandi singularis. In qua que preter alias continentur, versa pagina demonstrabit» («Практический курс арифметики и геометрии») [11] (рис. 1) включает шестидесятую главу «De ratione librorum tractandorum» («Об обращении с книгами»)<sup>5</sup>, содержащую двенадцать положений по ведению бухгалтерских книг.

В десятом положении указанного сочинения Джероламо Кардано описывает общее правило закрытия счетов и бухгалтерских книг: «...во второй книге ты отнесешь кредиторов к кредиторам, а дебиторов к дебиторам, потому что перечеркивание в первой книге предполагает равенство кредита и дебета; кредит не может быть уничтожен иначе, как посредством внесения соответствующего дебета и, наоборот, дебет устраняется кредитом; необходимо только, чтобы в первой книге дебитор становился кредитором, а во второй книге – наоборот» [11, с. 280–281]<sup>6</sup>.

Описывая пользу от ведения Журнала, в девятом положении шестидесятой главы «Об обращении с книгами» автор затрагивает порядок выявления финансового результата при частичной реализации товаров: «...можно узнать, какую прибыль или убыток ты имел, о чем при равенстве других данных можно заключить на основании разницы между истраченным и полученным; если больше первая сумма – ты имел убыток, если же вторая – прибыль. **Если же суммы выдач и получек не будут совпадать после вычитания остатка или после его прибавления, в зависимости от**

<sup>5</sup> Работа Джероламо Кардано «Practica Arithmetice, et Mensurandi singularis...», как и многие средневековые трактаты, не имеет сквозной нумерации. Глава «Об обращении с книгами» помещена на страницах 277–281 при простом подсчете страниц. – *Прим. авт.*

<sup>6</sup> Страницы 280–281 при простом подсчете страниц. – *Прим. авт.*

**обстоятельства**<sup>7</sup>, после того как суммы кредита и дебета подсчитаны, то это значит, что в книге произошла ошибка, так как необходимо, чтобы тебе были должны столько, сколько ты истратил, и чтобы ты был должен столько, сколько получил» [11, с. 280]<sup>8</sup>.

В рассматриваемом пункте Дж. Кардано описывает два способа выявления финансового результата на финансово-операционном счете «Товары». Первый способ – «вычитание остатка» фактической стоимости нереализованных товаров из дебетового оборота счета «Товары». При этом способе по дебету счета «Товары» после вычитания остатка товаров отражается фактическая стоимость реализованных товаров, а по кредиту счета – стоимость их реализации. Второй способ – «после прибавления» фактической стоимости нереализованных товаров к кредитовому обороту счета «Товары». В этом случае по кредиту счета «Товары» отражается стоимость реализованных товаров и стоимость фактического остатка на момент выявления финансового результата. По дебету счета отражается фактическая стоимость приобретаемых товаров. Преимущество второго способа заключается в том, что кроме возможности выявления финансового результата на счете «Товары», возможно перенесение остатка товаров из одной бухгалтерской книги в другую посредством бухгалтерской записи по Дебету счета «Товары (новой книги)» и Кредиту счета «Товары (старой (закрываемой) книги)».

Порядок выявления финансового результата по счетам учета товаров был подробно описан немецким учителем Себастианом Гаммерсфельдером (Sebastian Gamersfelder) в сочинении *Buchhalten durch zwei Bücher nach Italiänischer Art und Weise, gestellt Durch Sebastian Gamersfelder von Passaw, Bürger und Deutscher Schulmeister zu Dantzick* [12] («Бухгалтерия двумя книгами по итальянскому образцу и способу составлена Себастианом Гаммерсфельдером из Пассау, гражданином и немецким школьным учителем»)<sup>9</sup>, изданном в Данциге в 1570 г. (рис. 2).

В параграфе «Как следует переносить товар на другой лист» Себастиан Гаммерсфельдер описывает порядок закрытия счетов товаров и порядок выявления финансового результата, в том числе по не полностью проданным товарам: «Узнай сперва, весь ли товар продан или нет, сколько налицо непроданного, и стоимость сего последнего, что пиши на правой, а

<sup>7</sup> Выделено автором.

<sup>8</sup> Страница 280 при простом подсчете страниц. – *Прим. авт.*

<sup>9</sup> О. Бауэр характеризует сочинение Себастиана Гаммерсфельдера «*Buchhalten durch zwei Bücher nach Italiänischer Art und Weise...*» следующим образом: «Сочинение Гаммерсфельдера неизвестно литературе и является большой редкостью...» [13, с. 256].

потом перенеси в книгу на левую сторону листа; это ты увидишь по счету «рожь» на странице 2. В случае если какой-либо товар весь был продан, то он не требует никакого переноса, подсчитай лишь обе стороны, сколько товар должен и сколько он имеет (и пиши большую сумму на обе стороны под статьей, как было выше изложено)<sup>10</sup>.

Если сторона «должен» больше стороны «иметь», то от него получен **убыток**; пиши на правую сторону потерю на товар и занеси его на прибыль и убыток против левой руки. Если же сторона «иметь» больше стороны «должен», то это значит, что получена **прибыль**; после этого поставь большую сумму, как раньше было сделано, по обе стороны, под статьями, прибыль на товар запиши налево и занеси ее на прибыль и убыток с правой руки; также поступай с *векселем, бодмереей*<sup>11</sup>, *счастьем и несчастьем* и пр. При заключении книги, то есть когда ты пожелаешь видеть и знать положение своей торговли (твой непроданный товар, твоих должников и верителей, также и твои наличные деньги, сколько ты получил прибылей, также и твои наличные деньги, сколько ты получил прибыли или понес убытка), то сведи все счета с начала до конца книги, один за другим, как ты это теперь изучил, и занеси в твою книгу весь твой непроданный товар, – твоих должников и верителей; должников, которые должны платить, одного за другим, – на левую сторону, а верителей, которые имеют, – на правую, со словами, как показано на странице 18. Также твой непроданный товар, или что у тебя кроме того имеется налицо – пиши за должниками, – на другой странице с левой руки, как показано на странице 19. Когда все это сделано – подсчитай прибыли и убыток обеих сторон. Если при этом окажется убыток, – запиши его на правую сторону и отнеси к **капиталу** с левой руки; если же окажется прибыль, – запиши ее с левой и заприходуй ее к **капиталу** с правой руки листа. **Затем определи капитал и то, что получится, занеси для заключения книги туда, где записан непроданный товар, то есть на правую сторону**<sup>12</sup>. Потом, для заключения книги, занеси на левую сторону суммы должников, которые должны, а суммы, следуемые твоим верителям, для заключения книг, – на правую» [13, с. 278-279].

Таким образом, по сочинению С. Гаммерсфельдера видно, что при определении финансового результата по счету «Товары» при частичной

<sup>10</sup> Именно этот случай полной реализации партии товаров описан Лукой Пачоли в главе 27 «Трактата о счетах и записях». – *Прим. авт.*

<sup>11</sup> По разъяснению О. Бауэра: «Von Bodmerei. Бодмерея – морской заем под залог корабля или груза с условием участия заимодавца в риске мореплавания. В случае аварии (морского убытка), заимодавец теряет весь капитал или часть его, а в случае счастливого рейса, он получает премию. Бодмерейное письмо может быть передано по передаточной надписи (по индосаменту)» [13, с. 269].

<sup>12</sup> Выделено автором.

реализации остаток непроданных товаров отражался по кредиту соответствующего счета «Товары», после чего происходило сальдирование счета и выявление финансового результата. Но здесь возникает вопрос о способе определения конечного остатка непроданного товара на момент выявления финансового результата.

По нашему мнению, выявить конечный остаток непроданного товара при частичной реализации можно двумя способами.

*Первый способ* – на момент выявления финансового результата в обязательном порядке проводится натуральная инвентаризация остатка товаров по их видам. Выявив фактическую стоимость остатка товаров, можно определить себестоимость реализованных товаров и рассчитать финансовый результат периода.

*Второй способ* – вести параллельный количественный учет по счетам учета товаров. Ведение количественного учета позволяет определить количество реализованных товаров и количественный остаток товаров на конец периода, что, в свою очередь, позволяет рассчитать себестоимость реализованных товаров и конечный финансовый результат.

Какой из способов фактически применялся в средние века, определить крайне сложно, так как в работах по бухгалтерии рассматриваемого периода нет прямых указаний по этому вопросу.

### **Количественный учет на счете «Товары»**

Рассмотрим порядок выявления финансового результата на счете «Товары» с обязательным параллельным ведением количественного учета в работе А.М. Галагана «Основы общего счетоведения» [14] и работе Н.А. Блатова «Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством...» [15].

Прежде всего для выявления финансового результата А.М. Галаган отмечает необходимость ведения аналитического учета на счете «Товары»: «Для полного анализа полученных от операций хозяйства результатов необходимо выяснить результаты также и по отдельным частным процессам; частные процессы деятельности хозяйства представлены счетами второго порядка, открываемыми в соответствующих аналитических книгах; отсюда следует, что результаты по отдельным частным процессам могут быть выяснены на основании записей в аналитических книгах. Для определения результатов по частным хозяйственным процессам необходимо

обратиться к рассмотрению записей в отдельных аналитических книгах» [14].

А.М. Галаган приводит три счета – счет «Сукно» (табл. 1), счет «Шелк» и счет «Сатин», – по дебету этих счетов учет ведется по фактической цене приобретения товаров с обязательным указанием количества приобретаемого товара. По кредиту указанных счетов отражается количество проданного товара, цена приобретения, итоговая себестоимость, а также продажная стоимость соответствующей партии товара и полученный в результате продажи финансовый результат – убыток или прибыль [14, с. 316–317].

В предлагаемом варианте А.М. Галагана учет в аналитических книгах ведется:

- а) в разрезе каждого вида товаров;
- б) по дебету и кредиту аналитического счета товаров в обязательном порядке отражается количество приобретенного и проданного товара;
- в) по дебету аналитического счета товаров отражается фактическая стоимость приобретаемого товара, а по кредиту – как фактическая стоимость проданных товаров, так и продажная стоимость товаров;
- г) по дебету (при получении убытка) или кредиту (при получении прибыли) аналитического счета товаров также выявляется финансовый результат, полученный по соответствующему счету товаров (убыток или прибыль).

Другой выдающийся российский ученый Н.А. Блатов выделял три способа выявления финансового результата на счетах бухгалтерского учета:

- 1) с применением счета «Товары» как финансово-операционного счета. Как пишет Н.А. Блатов: «...когда счет Продажи товаров не применяется» [15, с. 94];
- 2) с применением счета «Продажи товаров» как счета, на котором отражается только полученный финансовый результат от каждой операции реализации: «...когда счет Продажи товаров ведется, как чистый результатный счет» [15, с. 94];
- 3) с применением счета «Продажи товаров» как счета, на котором выявляется финансовый результат: «...когда счет Продажи товаров включает в себя и самые обороты по продаже» [15, с. 94].

Описывая результатные счета (§ 30 Результатные счета) и порядок записи по ним (§ 31 Записи по результатным счетам), Н.А. Блатов рассматривает порядок определения финансового результата на счете учета «Товаров» (первый способ). Счет «Товаров» (у Н.А. Блатова счет «Медь красная» и счет «Цинк») выступает в качестве финансово-операционного счета, по кредиту которого отражается стоимость реализации товаров, а по дебету – фактическая (покупная) стоимость. Сальдо счета «Товаров» при его закрытии отражает полученный за период финансовый результат, который, в свою очередь, переносится на счет «Прибылей и убытков». Н.А. Блатов пишет: «...товарный счет кредитуется на продажную стоимость проданных товаров – и тогда результат от торговли выясняется на товарном счете...» [15, с. 92]. Другими словами, для выявления финансового результата от торговых операций Н.А. Блатов в качестве одного из способов использует финансово-операционный счет «Товары»<sup>15</sup> и схему корреспонденции счетов, описанную Лукой Пачоли в XV в. На счетах «Медь красная» и «Цинк» Н.А. Блатов приводит ситуацию, в которой распродана вся партия товаров, и остаток товаров на конец периода отсутствует: «...эти последние результаты можно было легко определить, так как все количество товаров было продано» [15, с. 86].

Далее автор приводит пример выявления финансового результата при частичной реализации товаров и наличии конечного остатка (счет «Перчатки шерстяные» (табл. 2).

При ведении этого счета в качестве необходимого элемента вводится количественный учет полученных и реализованных товаров в разрезе каждой партии. **Количественный учет становится необходимым условием, так как без него невозможно выявить ни стоимость остатка товаров на конец периода, ни финансовый результат за период**<sup>14</sup>.

В качестве недостатков ведения счета «Товары» как финансово-операционного счета Н.А. Блатов отмечает следующие два: «...зависимость результата от условной оценки остатка делает условным и величину результата и даже его характер: можно так подобрать количества и цены, что при несомненной прибыли счет будет давать дебетовое сальдо, то есть убыток» [15, с. 94]. Речь идет о денежной оценке остатка товаров по одноименному счету. Остаток товаров, например, может быть оценен по стоимости последней покупки, первой покупки или средней себестоимости,

<sup>15</sup> Что свидетельствует о практической востребованности данного способа выявления финансового результата в начале XX в. – *Прим. авт.*

<sup>14</sup> Выделено автором.

что непосредственно влияет на величину исчисленного финансового результата.

Другим недостатком рассматриваемого способа выявления финансового результата автор считает неопределенность суммы, отражаемой в качестве сальдо счета: «Вторая отрицательная сторона такого способа ведения товарного счета – неопределенное, вовсе не показательное для счета значение его сальдо по сумме» [15, с. 94]. При дебетовании счета «Товары» по фактической себестоимости, а кредитовании – по продажной стоимости, сальдо, как разность между дебетовым и кредитовым оборотом, не отражает стоимость товаров, числящихся на остатке. Н.А. Блатов описывает рассматриваемый недостаток следующим образом: «Такое суммовое сальдо совершенно не говорит о наличии остатка на складе; зависит это от того, что мы, кредитуя счет на товары, проданные с прибылью, списываем со счета **больше**, чем следовало; наоборот, при списании товара, реализованного с убытком, товарный счет кредитуется суммами **меньшими**, чем следовало, и получается искажение в другую сторону: счет дает сальдо дебета, когда товар, может быть, уже продан весь, без остатка» [15, с. 94]. Основной причиной отмеченных недостатков является смешанный характер счета «Товары» как финансово-результатного счета.

Таким образом, можно сделать вывод, что *выявление финансового результата на счете «Товары», как финансово-операционном счете без обращения к натуральной инвентаризации, при частичной реализации товаров, возможно только при обязательном ведении учета, как в стоимостном, так и в количественном выражении. Отсутствие количественного учета на счете «Товары», как финансово-операционном счете, не позволяет выявить конечный результат от продажи при частичной реализации товаров.*

В «Трактате о счетах и записях» Луки Пачоли, как и в более поздних сочинениях по бухгалтерскому учету средневековых авторов, ведение количественного учета в торговых бухгалтерских книгах является одним из обязательных требований.

В третьей главе Трактата «Пример Инвентарной книги со всеми требуемыми формальностями» Л. Пачоли описывает порядок составления инвентарной книги, которая полностью ведется в натуральном выражении.

Бухгалтерские записи в Мемориале рекомендуется вести с максимальной подробностью: «В эту книгу он подробно записывает все продажи, покупки и все прочие операции, не пропуская ни йоты и указывая при этом, кто, что,

когда и где (купил, продал и пр.), то есть со всеми необходимыми разъяснениями. Об этом я уже говорил выше по поводу Инвентарной книги, поэтому нет нужды подробно это повторять» [1, с. 33].

Лука Пачоли советует заносить записи в Журнал в краткой форме, так как в Мемориал данные записи занесены в максимально подробной форме. В восьмой главе «Как следует вносить записи в Мемориал; изложено с соответствующими примерами» автор пишет: «Затем по прошествии четырех, пяти, максимум восьми дней искусный квадэрньери должен перенести эти записи из Мемориала в Журнал по дням и по порядку, в котором представлены операции, с той лишь разницей, **что в Журнале не нужно описывать все факты так подробно, как в Мемориале, поскольку здесь достаточно кратко изложения и ссылки на Мемориал**<sup>15</sup>» [1, с. 41].

Кроме подробной записи хозяйственных операций в Мемориале, Лука Пачоли вводит специальное правило отражения операций по товарам в Журнале. В главе 12 «О том, как вносить в Журнал записи в дебет и кредит, с примерами. О двух терминах, используемых в Главной книге: «Касса» и «Капитал», и как их надо понимать» Лука Пачоли пишет: «И так ты сам будешь продолжать дальше переписывать все товары, составляя отдельную статью по каждому типу товара, как это было сделано по имбирю. **При этом ты укажешь цены на текущий момент, как говорилось выше, и запишешь количество товара, его маркировку и вес точно так, как это указано в Инвентарной книге**<sup>16</sup>» [1, с. 47].

*Можно отметить, что ведение количественного учета товаров в разрезе их видов является обязательным в Трактате Луки Пачоли.*

*(Продолжение следует)*

<sup>15</sup> Выделено автором.

<sup>16</sup> Выделено автором.

**Таблица 1**  
**Счет «Сукно»**

**Table 1**  
**Account – Woolen Cloth**

| Дебет   |        |      |         | Счет Сукна   |        |      |         |              | Кредит    |       |  |
|---------|--------|------|---------|--------------|--------|------|---------|--------------|-----------|-------|--|
| Дата    | Колич. | Цена | Сумма   | Дата         | Колич. | Цена | Себест. | Прод. стоим. | Результат |       |  |
|         |        |      |         |              |        |      |         |              | Убы-      | Приб. |  |
|         |        |      |         |              |        |      |         |              | ток       |       |  |
| Куплено | 500 –  | 8 –  | 4.000 – | Продано...   | 400 –  | 8 –  | 3.200 – | 3.600 –      | –         | 400 – |  |
| ».....  | 500 –  | 7 –  | 3.500 – | ».....       | 300 –  | 7 –  | 2.100 – | 2.400 –      | –         | 300 – |  |
|         |        |      |         | Брак и порча | 10 –   | 7 –  | 70 –    | –            | 70 –      | –     |  |

*Источник:* [14, с. 316–317]

*Source:* [14, pp. 316–317]

**Таблица 2**  
**Счет «Перчатки шерстяные»**

**Table 2**  
**Account – Woolen Gloves**

|   | Колич. дюжин | Цена | Сумма   |               | Колич. дюжин | Цена | Сумма          |
|---|--------------|------|---------|---------------|--------------|------|----------------|
| 1 | 100 –        | 18 – | 1.800 – | 2             | 60 –         | 18 – | 1.080 –        |
| 4 | 150 –        | 16 – | 2.400 – | 3             | 30 –         | 18 – | 540 –          |
|   | 250 –        |      | 4.200 – | 5             | 10 –         | 18 – | 180 –          |
|   |              |      |         |               | 30 –         | 16 – | 480 –          |
|   |              |      |         | 6             | 20 –         | 16 – | 320 –          |
|   |              |      |         |               | 150 –        |      | 2.600 –        |
|   |              |      |         | <i>Остат.</i> | <i>100</i>   |      | <i>1.600 –</i> |

*Источник:* [15, с. 93]

*Source:* [15, p. 93]

**Рисунок 1**

Титульный лист работы Джероламо Кардано «*Medici Mediolanensis, Practica Arithmetice, et Mensurandi Singularis...*»

**Figure 1**

Title page of *Medici Mediolanensis, Practica Arithmetice, et Mensurandi Singularis...* by Cardanus Hieronymus



Источник: [11]

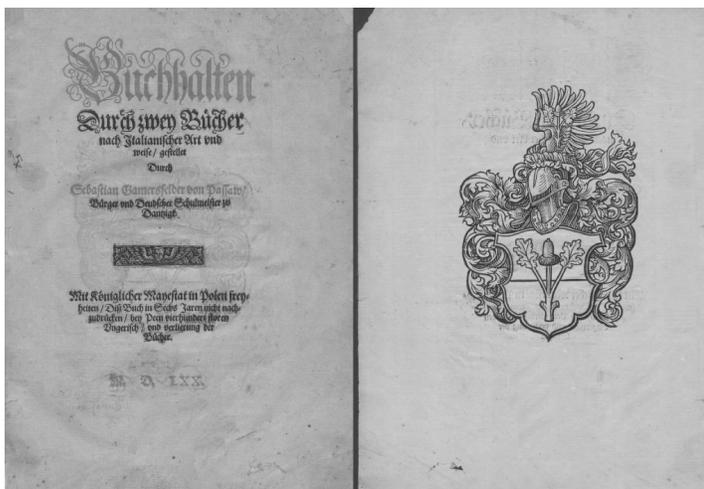
Source: [11]

**Рисунок 2**

Титульный лист (слева) и геральдический щит (справа) сочинения Себастьяна Гамерсфельдера «Buchhalten durch zwey Bücher nach Italiänischer Art und Weise...»

**Figure 2**

Title page (left) and heraldic shield (right) in *Buchhalten durch zwey Bücher nach Italiänischer Art und Weise...* by Sebastian Gamersfelder



Источник: [12]

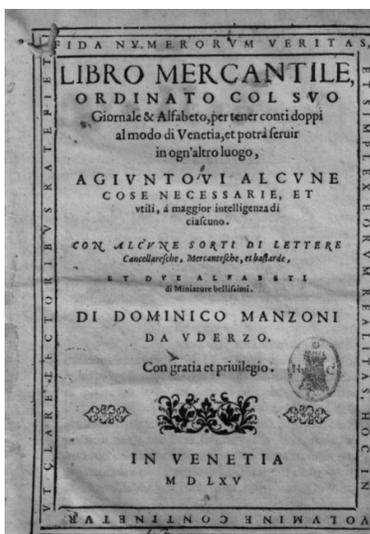
Source: [12]

**Рисунок 3**

Титульный лист сочинения Доминика Манцони «Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...»

**Figure 3**

Title page of the work by Domenico Manzoni *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...*



Источник: [17]

Source: [17]

**Рисунок 4**

Запись в Журнале операции по покупке имбиря разных цветов за наличные у торговца Пауло (Paolo) 15 марта 1564 года из сочинения Доминика Манцони

**Figure 4**

Entry in the Transaction Journal for the purchase of ginger of different colors for cash from merchant Paulo (Paolo) on March 15, 1564: Dominico Manzoni's *Libro mercantile*...

| 1564 15 марта |   |    |    |   |
|---------------|---|----|----|---|
| 26            | Имбирь разных цветов в торговой палатке // Из кассы   |    |    |   |
| 8             | выплачено Паоло на углу улицы Лямонтар де Либре 1 200 | 21 | 12 | - |
| 1             | дукатов. По 18 дукатов за сотню                       |    |    |   |

Источник: Доминик Манцони. «Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...» [17]

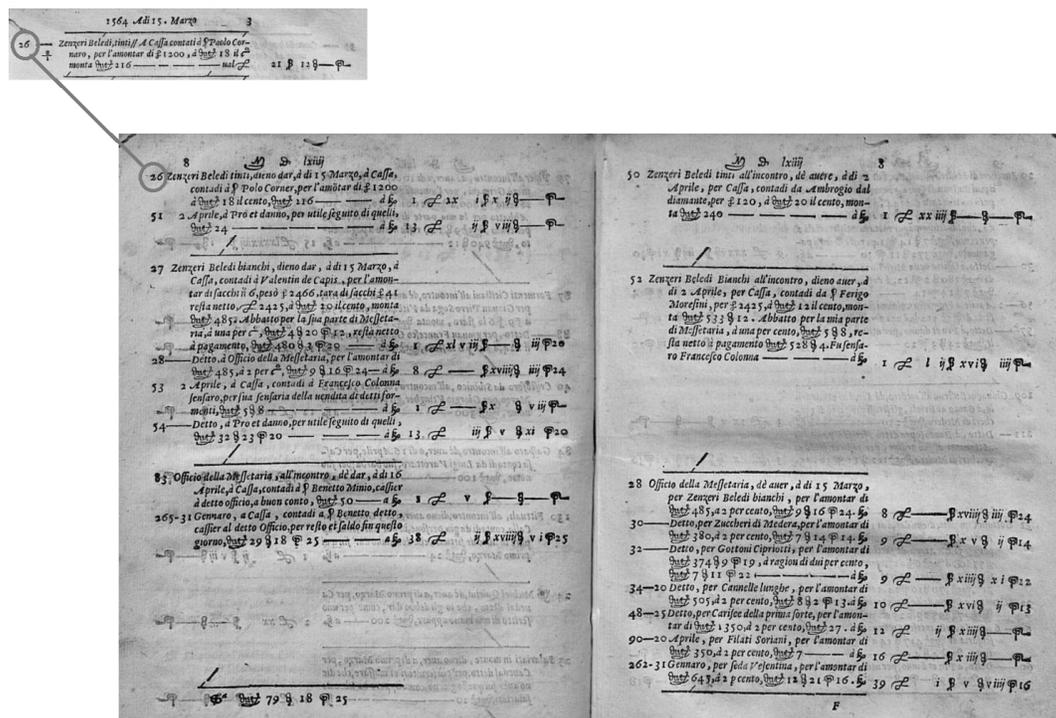
Source: Manzoni Dominico. *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...* [17]

**Рисунок 5**

Учетная запись со сквозной нумерацией в Журнале (вверху) и Главной книге (внизу) у Доминика Манцони в сочинении «Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...», 1564 г.

**Figure 5**

Journal (top) and General Ledger (bottom) account record entry with consecutive numbering in Dominico Manzoni's *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...*, 1564



Источник: Доминик Манцони. «Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...» [17]

Source: Manzoni Dominico. *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...* [17]

**Рисунок 6**

Титульный лист сочинения Генриха Грамматеуса «Ayn new kunstlich Buech...» (слева) и титульный лист части, посвященной бухгалтерскому учету «Buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch auff alle tauffmanfchafft» (справа)\*

**Figure 6**

Title page of the work by Grammateus Henricus *Ayn new kunstlich Buech...* (left) and the title page of the part describing the accounting procedure *Buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch auff alle tauffmanfchafft* (right)



\* Стоит обратить внимание на титульный лист части «Buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch auff alle tauffmanfchafft», на котором изображены три человека, первый из которых определяет количественную меру товара (количественно измеряет кусок сукна), второй проводит денежные расчеты, а третий заносит хозяйственные операции в учетную книгу. Таким образом, на титульный лист Генрих Грамматеус вынес количественное измерение, денежную оценку и отражение в учетных книгах, то есть три момента, необходимых для ведения торговли.

Источник: [18]

Source: [18]

**Рисунок 7**  
**Счет учета товаров – «Селедка» (Hering)**

**Figure 7**  
**Goods accounting – Herring**

|                               | R  | F  | S |
|-------------------------------|----|----|---|
| Hering verkauft.              |    |    |   |
| Adi 20 des hoi: vor: sto: ch: |    |    |   |
| 6 tonnen 30: B 1 Facit        | 42 |    |   |
| Hering kauft                  |    |    |   |
| Adi 7 des hoi: vor: sto: ch:  |    |    |   |
| nen 30: B 1 Facit             |    | 48 |   |

Источник: Генрих Грамматеус. «Ayn new kunstlich Buech...» [18]

Source: Grammateus Henricus. *Ayn new kunstlich Buech...* [18]

**Рисунок 8**  
**«Реестр товаров» («Die Bleibendt Gutter»), приведенный в конце товарной книги**

**Figure 8**  
**The Register of Goods (Die Bleibendt Gutter), given at the end of the Stock Book**

|                       | R   | F | S |
|-----------------------|-----|---|---|
| Die Bleibendt gutter  |     |   |   |
| Weyn 9 dieyling Facit | 180 |   |   |
| Hering 2 tonnen Facit | 12  |   |   |
| Wachs 68 lb Facit     | 17  |   |   |
| Piper 12 lb Facit     | 7   | 4 |   |
| Messer 60 par Facit   | 3   |   |   |
| Saiffen 100 lb Facit  | 17  | 4 |   |
| Summa Facit           | 237 |   |   |

Источник: Генрих Грамматеус. «Ayn new kunstlich Buech...» [18]

Source: Grammateus Henricus. *Ayn new kunstlich Buech...* [18]

**Рисунок 9**  
**Перевод «Реестра товаров» («Die Bleibendt Gutter»)**

**Figure 9**  
**Translation of the *Register of Goods* (Die Bleibendt Gutter)**

**Остаток товаров:**

|                                  |   |
|----------------------------------|---|
| Вино 9 Дрейлингов <sup>16</sup>  | Фактическое наличие .... fl. 180 - . - .        |
| Селёдка 2 тонны                  | Фактическое наличие .... fl. 12 - . - .         |
| Воск 68 фунтов                   | Фактическое наличие .... fl. 17 - . - .         |
| Перец 12 фунтов                  | Фактическое наличие .... fl. 7 4. - .           |
| Нож 60 штук                      | Фактическое наличие .... fl. 3 - . - .          |
| Saiffen <sup>17</sup> 100 фунтов | Фактическое наличие .... fl. 17 4. - .          |
|                                  | -----   |
| <b>Всего</b>                     | <b>Фактическое наличие .... fl. 237 - . - .</b> |

*Источник:* переведено автором

*Source:* Author-translated



## Список литературы

1. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 305 с.
2. *Соколов Я.В.* Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 400 с.
3. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. 495 с.
4. *Yamey B.S.* Commentary on Pacioli's "De Computis et Scripturis". In: A. Gebssattel and B.S. Yamey (Eds) Luca Pacioli: Exposition of Double Entry Bookkeeping: Venice 1494. Venice, Albrizzi Editore, 1994, pp. 95–169.
5. *Stoner G.* The Perseverance of Pacioli's Goods Inventory Accounting System. *Accounting History*, 2011, vol. 16, iss. 3, pp. 313–329.  
URL: <https://doi.org/10.1177/1032373211405479>
6. *Toms J.S.* Calculating Profit: A Historical Perspective on the Development of Capitalism. *Accounting, Organizations and Society*, 2010, vol. 35, iss. 2, pp. 205–221. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.002>
7. *Lee G.A.* The Concept of Profit in British Accounting, 1760–1900. *Business History Review*, 1975, vol. 49, iss. 1, pp. 6–36.  
URL: <https://doi.org/10.2307/3112960>
8. *Geijsbeek J.B.* Ancient Double-Entry Bookkeeping. Lucas Pacioli's Treatise (A. D. 1494 – The earliest known writer on bookkeeping) Reproduced and Translated with Reproductions, Notes and Abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne. Denver, Col., 1914, 182 p.
9. *Pacioli L.* Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita. Venice, Paganino de Paganini, 1523, 448 p.
10. *Yamey B.S.* The Market for Luca Pacioli's Summa de Arithmetica: Some Comments. *The Accounting Historians Journal*, 2010, vol. 37, no. 2, pp. 145–154. URL: <https://www.jstor.org/stable/23078646>
11. *Cardanus Hieronymus.* Medici Mediolanensis, Practica Arithmetice, et Mensurandi Singularis. In qua que preter alias cotinentur, versa pagina demonstrabit. Io. Antonins Castellioneus Mediolani imprimebat, 1539, 608 p.

12. *Gamersfelder Sebastian*. Buchhalten durch zwey Bücher nach Italiänischer Art und Weise, gestellet durch Sebastian Gamersfelder von Passaw, Bürger und Deutscher Schulmeister zu Dantzick. Volume of Independents, 1570.
13. *Бауэр О.О.* Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Печатня С.П. Яковлева, 1911, X, 339, 3 с.
14. *Галаган А.М.* Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
15. *Блатов Н.А.* Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством... Л.: Экономическое образование, 1927. 536 с.
16. *Manzoni Dominico*. Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto, & diligentissimamente ordinato, secondo il costume di Venetia. Venetia, Comin de Tridino de Monferrato, 1540.
17. *Manzoni Dominico*. Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia, & potrà seruir in ogn'altro luogo, aggiuntoui alcune cose necessarie, & vtily à maggior intelligenza di ciascuno. Con alcune sorti di lettere cancellaresche, mercantesche, & bastarde, et due alfabeti di miniature bellissimi. Venetia, Comin da Trino di Monferrato, 1573.
18. *Grammateus Henricus*. Ayn new kunstlich Buech welches gar gewiß und behend lernet nach der gemainen regel Detre. 2te Aufl. Norimbergae, 1521.
19. *Yamey B.S.* The Index to the Ledger: Some Historical Notes. *The Accounting Review*, 1980, vol. 55, no. 3, pp. 419–425.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/246405>
20. *Ympyn Christoffels Jan*. Nieuwe Instructie Ende bewijs der loffelijcker Consten des Rekenboecks, ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensche maniere, allen Cooplie den, Rentmeesteren, Tollenaren, Assijsmee steren, zeer nut ende Profytelijck: Informerende eenen yeghelijcken, hoe hy zekere ende perfecte Rekeninghe houden sal met dobbel boecken nae der manieren voors. Waer duer elck by hem seluen lichtelijck in allen sinen sa ken en affaire groote experientie crighen sal. Ghetranslateert met grooter diligentien uit die Italiaensche tale in onser spraken duer Jan Ympyn Christoffels... eerst uitghegeuen int Jaer M. Gum Gratia & Preuilegio, vier Jaren lanck duerende, zoot blijet by der Copien van die Keyserlijcke Maiesteyt verleent. Antwerpen, Gillis Copyns van Diest, 1543.

21. *Schweicker Wolfgang*. Zwifach Buchhalten, sampt seinë Giornal, desselben Beschlus, auch Rechnung zuthun... Durch Wolffgang Schweicker Senior, von Nürnberg, yetzt in Venedig wonend, mit allem fleis gemacht und zusammen bracht. 1549. Mit Römischer Keyserlicher Maiestat Priuilegio in sex Jaren nit nach zutrucken, 1549.
22. *Шануро С.* Определение остатка и результата // *Счетоводство*. 1892. № 10. С. 123–126.
23. *Mennher Valentin*. *Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise*. Amberes, 1550.

### **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.

## CALCULATING THE FINANCIAL RESULT ON THE GOODS INVENTORY ACCOUNT: THE HISTORICAL AND METHODOLOGICAL ASPECT. PART 1

Sergei V. KOLCHUGIN

Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),  
Novosibirsk, Russian Federation  
s.kolchugin@rambler.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-9575-1920>

### Article history:

Article No. 518/2021  
Received 16 Sept 2021  
Received in revised  
form 13 Nov 2021  
Accepted 2 Dec 2021  
Available online  
15 February 2022

### JEL classification:

B15, M41

**Keywords:** accounting,  
history, financial result,  
account Goods  
Inventory

### Abstract

**Subject.** This article examines the problem of identifying the financial result on the *Goods Inventory* account. For the first time, the procedure for determining the financial result on the *Goods Inventory* account was described by Luca Pacioli in the twenty-seventh chapter of his *Treatise on the Accounts and Records (Particularis de Computis et Scripturis)* in 1494. It raises many questions.

**Objectives.** The article aims to reconstruct the procedure for identifying the financial result on the account *Goods Inventory* on the basis of medieval treatises on accounting. It also aims to prove that medieval treatises on accounting published after the publication of Luca Pacioli's *Treatise on the Accounts and Records* are of independent scientific value.

**Methods.** For the study, I used combinations of analysis and synthesis, induction and deduction, and historical and logical research methods.

**Results.** Based on the study of the works of medieval authors, the article reconstructs the procedure for determining the financial result on the account *Goods Inventory* and proves that medieval works on accounting, published before the end of the 16th century, had independent scientific significance.

**Relevance.** The results obtained can be applied to explain the nature of the financial result, and when defining the financial result and developing an accounting methodology for identifying it.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2021

**Please cite this article as:** Kolchugin S.V. Calculating the Financial Result on the Goods Inventory Account: The Historical and Methodological Aspect. Part 1. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 2, pp. 213–240.  
<https://doi.org/10.24891/ia.25.2.213>

## References

1. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on the Accounts and Records]. Moscow, Finansy i statistika Publ., Krasnodar, Prosveshchenie-Yug Publ., 2009, 305 p.

2. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 400 p.
3. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [The basics of the accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2005, 495 p.
4. Yamey B.S. Commentary on Pacioli's "De Computis et Scripturis". In: A. Gebssattel and B.S. Yamey (eds) *Luca Pacioli: Exposition of Double Entry Bookkeeping: Venice 1494*. Venice, Albrizzi Editore, 1994, pp. 95–169.
5. Stoner G. The Perseverance of Pacioli's Goods Inventory Accounting System. *Accounting History*, 2011, vol. 16, iss. 3, pp. 313–329.  
URL: <https://doi.org/10.1177/1032373211405479>
6. Toms J.S. Calculating Profit: A Historical Perspective on the Development of Capitalism. *Accounting, Organizations and Society*, 2010, vol. 35, iss. 2, pp. 205–221. URL: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.002>
7. Lee G.A. The Concept of Profit in British Accounting, 1760–1900. *Business History Review*, 1975, vol. 49, iss. 1, pp. 6–36.  
URL: <https://doi.org/10.2307/3112960>
8. Geijsbeek J.B. Ancient Double-Entry Bookkeeping. Lucas Pacioli's Treatise (A. D. 1494 – The earliest known writer on bookkeeping) reproduced and translated with reproductions, notes and abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne. Denver, Col., 1914, 182 p.
9. Pacioli L. *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*. Venice, Paganino de Paganini, 1523, 448 p.
10. Yamey B.S. The Market for Luca Pacioli's *Summa de Arithmetica*: Some Comments. *The Accounting Historians Journal*, 2010, vol. 37, no. 2, pp. 145–154. URL: <https://www.jstor.org/stable/23078646>
11. Cardanus Hieronymus. *Medici Mediolanensis, Practica Arithmetice, et Mensurandi Singularis*. In qua que preter alias continentur, versa pagina demonstrabit. Io. Antonini Castellioneus Mediolani imprimebat, 1539, 608 p.
12. Gamersfelder Sebastian. *Buchhalten durch zwey Bücher nach Italiänischer Art und Weise, gestellet durch Sebastian Gamersfelder von Passaw, Bürger und Deutscher Schulmeister zu Dantzick*. Volume of Independents, 1570.

13. 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.
14. Galagan A.M. *Osnovy obshchego schetovedeniya* [Basics of general accounting]. Moscow, Izdatel'stvo Narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928, 436 p.
15. Blatov N.A. *Osnovy obshchei bukhgalterii v svyazi s trgovym, promyshlennym i smetnym schetovodstvom...* [Fundamentals of general accountancy in relation with commercial, industrial and budget accounting...]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1927, 536 p.
16. Manzoni Domenico. *Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto, & diligentissimamente ordinato, secondo il costume di Venetia*. Venetia, Comin de Tridino de Monferrato, 1540.
17. Manzoni Domenico. *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia, & potrà seruir in ogn'altro luogo, aggiuntoui alcune cose necessarie, & vtili à maggior intelligenza di ciascuno. Con alcune sorti di lettere cancellaresche, mercantesche, & bastarde, et due alfabeti di miniature bellissimi*. Venetia, Comin da Trino di Monferrato, 1573.
18. Grammateus Henricus. *Ayn new kunstlich Buech welches gar gewiß und behend lernet nach der gemainen regel Detre*. 2te Aufl. Norimbergae, 1521.
19. Yamey B.S. The Index to the Ledger: Some Historical Notes. *The Accounting Review*, 1980, vol. 55, no. 3, pp. 419–425.  
URL: <https://www.jstor.org/stable/246405>
20. Ympyn Christoffels Jan. *Nieuwe Instructie Ende bewijs der loffelijcker Consten des Rekenboecks, ende Rekeninghe te houdene nae die Italiaensche maniere, allen Cooplie den, Rentmeesteren, Tollenaren, Assijsmee steren, zeer nut ende Profytelijck: Informerende eenen yeghelijcken, hoe hy zekere ende perfecte Rekeninghe houden sal met dobbel boecken nae der manieren voors. Waer duer elck by hem seluen lichtelijck in allen sinen sa ken en affaire groote experientie crighen sal. Ghetranslateert met grooter diligentien uit die Italiaensche tale in onser spraken duer Jan Ympyn Christoffels... eerst uitghegeuen int Jaer M. Gum Gratia & Preuilegio, vier Jaren lanck duerende, zoot blijet by der Copien van die Keyserlijcke Maiesteyt verleent*. Antwerpen, Gillis Copyns van Diest, 1543.

21. Schweicker Wolfgang. Zwifach Buchhalten, sampt seinë Giornal, desselben Beschlus, auch Rechnung zuthun... Durch Wolffgang Schweicker Senior, von Nürnberg, yetzt in Venedig wonend, mit allem fleis gemacht und zusammen bracht. 1549. Mit Römischer Keyserlicher Maiestat Priuilegio in sex Jaren nit nach zutrucken, 1549.
22. Shapiro S. [Residue and result determination]. *Schetovodstvo*, 1892, no. 10, pp. 123–126. (In Russ.)
23. Mennher Valentin. *Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise*. Amberes, 1550.

### **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.