

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Страницы истории

ВЫЯВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОГО РЕЗУЛЬТАТА НА СЧЕТЕ «ТОВАРЫ»: ИСТОРИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЙ АСПЕКТ. ЧАСТЬ II*

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
15.03.2022

УДК 657.1

JEL: B15, M41

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

Ключевые слова: бухгалтерский учет, история, финансовый результат, счет «Товары»

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 II // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 3 – С. 336 – 362.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.3.336>

Позднее в 1534 г. Доминик Манцони (Dominico Manzoni) в своей работе «*Quaderno Doppio Col Suo Giornale, Novamente Composto & diligentissimamente ordinato, secondo il costume di Venetia. Opera A Ogni Persona utilissima, & molto necessaria. Di Dominico Manzoni Opitergiense. Gum Gratia et Privilegio del illustrissimo Senato di Venetia, per Anni diece MDLIII*»¹ («Двойная книга с ее журналом, в позднейшее время составленная и старательно изложенная по Венецианскому обычаю. Сочинение весьма полезное и нужное всякому. От обывателя города Доминика Манцони. С разрешения и с десятилетней привилегией высокочтимого сената Венеции 1534») ввел сквозную нумерацию статей Журнала и Главной книги для их соотнесения и быстрой ориентации в учетных записях [16] (рис. 3).

Доминик Манцони, описывая порядок отражения операции по покупке имбиря разных цветов за наличные у торговца Пауло (Paolo) 15 марта 1564 г., отражает следующую запись в Журнале (рис. 4).

В Журнале рассматриваемой хозяйственной операции присвоен порядковый номер – 26, под которым она отражена на счете «Товары» в Главной книге (рис. 5).

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

¹ Начиная со второго издания, вышедшего в 1554 г., сочинение Доминика Манцони печаталось под заглавием «*Libro Mercantile ordinato col Suo Giornale et Alfabeto per tener conti doppi al modo di Venetia, et potra servir in ogn'altro luogo, agiuntovi alcune cose necessarie, et utili a maggior intelligenza di ciascuna. Con alcune sorti di lettere Gancellaresche, Mercantesche et bastarde, et due Alfabeti di Miniature bellissime. Di Domenico Manzoni da Uderzo. – In Venetia MDLXXIII*» [17] (рис. 5) («Порядковая торговая книга с ее журналом и алфавитом для двойной бухгалтерии по Венецианскому способу, которая может быть применима в любом месте. Добавлены некоторые предметы, которые, помимо того что они полезны, служат пояснением для всякого; затем образцы некоторых писем, относящихся частью к канцелярии, частью к купечеству, а также смешанного содержания. С двумя алфавитами в прекраснейшей миниатюре. Доменико Манцони из Удерцо. С разрешения и с привилегией. В Венеции 1565 г.»). – *Прим. авт.*

В пятой главе «Об известной книге, употребляемой многими, которая называется мемориалом, Squarza foglio или Vachetta, что она собою представляет, как следует писать в ней и для чего» Доминик Манцони пишет: «Ты должен заметить, что правило журнала и тетради содержит шесть предметов, а именно: **дать** (Dare – дебет), **иметь** (Auere – кредит), **качество** (Qualita), **количество** (Quantita), **время** (Tempo) и **порядок** (Ordine)» [17, с. 13²]. Под количеством понимается: «...число, вес или мера, будь она велика или мала» [17, с. 13].

Таким образом, все хозяйственные операции, отраженные на счете «Товары» Главной книги, могут быть легко идентифицированы в Журнале по присвоенным им порядковым номерам. Аналогичная операция может быть проведена между Мемориалом и Журналом (Главной книгой). Через Журнал и Мемориал по операциям учета товаров можно определить их количество и стоимость.

Авторы более поздних сочинений по бухгалтерскому учету также отмечали необходимость учета товаров как в стоимостном, так и в количественном выражении.

В 1521 г.³ выходит сочинение Генриха Грамматеуса (Henrici Grammatei или Henricus Grammateus) «Ayn new kunstlich Buech welches gar gewis und behend lernet nach der gemainen regel Detre /welschen practic/ regeln falsi und etliche regeln Cosse mancherlay schöne und zuroissen notürfftig rechnüg auff kauffmanschafft. Auch nach den proportion der kunst des gesanns im diatonischen geschlecht auss zu taylen monochordum, orgelpfeyffen und ander instrument auss der erfindung Pythagore. Weytter ist hierinnen begriffen buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch Visier zu machen durch den quadrat und triangel mit vil andern lustigen stücken der Geometrey. Gemacht auff der löblichen hoen schül zu Wienn in Osterreich durch Henricum Grammateum oder schreyber von Erffurd der sieben freyen künsten Maister» или кратко «Ayn New Kunstlich Buech...» («Новая легкая и точная книга о счете...») [18] (рис. 6). Указанное сочинение содержит отдельный раздел «Buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch auff alle tauffmanfchafft» («Ведение бухгалтерского учета по журналу /Kaps/ и долговой книге по всем правилам»), описывающий порядок ведения бухгалтерского учета (рис. 6). Рассматриваемая книга Генриха Грамматеуса признана вторым старейшим печатным текстом по бухгалтерскому учету после сочинения Луки Пачоли и первым старейшим текстом по учету на немецком языке.

² Здесь и далее нумерация дана при простом пересчете страниц, начиная с титульного листа. – *Прим. авт.*

³ Датировка сочинения Генриха Грамматеуса проводится по дате Журнала, содержащегося в сочинении, хотя О. Бауэр отмечает, что посвящение датировано 1518 г. [13, с. 80]. Сочинение Грамматеуса было закончено в 1518 г., а издано в 1521 г. – *Прим. авт.*

Во введении к разделу «Buechhalten durch das zornal /Kaps/ und schuldtbuch auff alle tauffmanfchafft» Генрих Грамматеус излагает порядок записи в «Товарной книге» (Kaps): «Для всякой бухгалтерии будет полезно иметь три книги...; **товарную** (Kaps), для записи на двух противоположных страницах, а именно: на левой – всякий товар, когда он куплен, на другой – статьи на проданный товар» [18, с. 191]⁴. Далее автор приводит общее правило записи на правой и левой сторонах открытого счета: «Впоследствии на каждой странице открой счет с приходом и расходом и пиши, как раньше, расход – с правой руки, а приход – с левой» [18, с. 191].

На страницах 207–208 в «Товарной книге» (Kaps) приведен товарный счет «Селедка (*Hering*)» (рис. 7), учет по которому ведется как в стоимостном, так и в количественном измерителе.

Генрих Грамматеус приводит десять правил, «...из которых видны разного рода случаи в торговле, купля и продажа, мена и то, что получено при мене» [18, с. 191]. Десятое правило гласит: «Все расходы, пошлины и пр., которые относятся к товарам, пиши в товарную (Kaps) и на счет расхода, как показано дальше. **Также необходимо тебе иметь реестр купленных тобою товаров для обозначения в нем страниц товарной книги**⁵» [18, с. 193–194].

В конце «Товарной книги» Генрих Грамматеус приводит Реестр товаров⁶, числящихся на конец периода (рис. 8). Перевод «Реестра товаров» (рис. 9).

Необходимость составления реестров, в том числе реестра товаров, отмечал Ян Импин (Jan C. Ympun): «Далее требуется реестр или алфавит (A.B.C.), переплетенный в пергамент или «strong paper», который прикрепляют к началу или концу Главной книги, однако так, чтобы в случае надобности его можно было вынуть. **Иногда, когда имеются большие дела со многими и различными лицами, заводят также и двойной реестр, или двойной**

⁴Разбивка на страницы и главы в сочинении Генриха Грамматеуса отсутствует. Здесь и далее по тексту нумерация указана посредством простого пересчета страниц, начиная с титульного листа. – Прим. авт.

⁵Выделено автором.

⁶Об особенностях составления и ведения Реестра (Индекса) в Главной книге см. Yamey B.S. The Index to the Ledger: Some Historical Notes [19], в которой автор на основе трактатов А. Пьетра (Pietra A. Indrizzo deli Economi. 1586), Л. Флори (Flori L. Trattato del Modo di Tenere il Libro Doppio Domestico. 1636), В. ван Гезеля (van Gezel W. Kort Begryp van't Beschouwig Onderwijs in't Koopmans Boekhouden. 1681), Д. Манцони (Manzoni D. Quaderno Doppio col suo Gionale. 1540), Г.А. Москетти (Moschetti G.A. Dell'universal Trattato di Libri Doppii. 1610), Дж. Пила (Peele J. The Maner and Fourme how to Kepe a Prefecte Reconyng. 1553) и др. показывает, что Реестры (Индексы), содержащиеся в Главной книге, или оформленные в качестве самостоятельной бухгалтерской книги, использовались повсеместно. Причем при составлении Реестра одушевленные счета отделены от неодушевленных счетов учета (к последним относятся счета учета товаров). – Прим. авт.

алфавит (или А.В.С.), чтобы иметь возможность тот час же находить фамилии и имена лиц и товары⁷» [20, с. 5]⁸.

Из приведенного «Реестра товаров» видно, что на конец периода товары отражаются как в количественном, так и в стоимостном выражении. Имея количественные и стоимостные величины товаров на конец периода, можно выявить финансовый результат на соответствующих счетах товаров, не прибегая к натуральной инвентаризации.

Другой средневековый автор Вольфганг Швейкер-старший (Wolfgang Schweicker) в своем сочинении от 1549 г. «Zwifach Buchhalten, sampt seinē Giornal, desselben Beschlus, auch Rechnung zuthun... Durch Wolffgang Schweicker Senior, von Nürnberg, yetzt in Venedig wonend, mit allem fleis gemacht und zusammen bracht» («Двойная бухгалтерия с ее журналом и заключением, а также о том, как считать и т.д., со всею прилежностью сочиненная и составленная Вольфгангом Швейкером-старшим, из Нюрнберга, ныне проживающим в Венеции») отмечает следующие особенности учета товаров [21].

В четвертой главе «Наставление и доброе поучение об инвентаре» Вольфганг Швейкер, в отличие от Луки Пачоли, рекомендует составлять инвентарь как в натуральном, так и в стоимостном выражении. Особенно отмечая необходимость количественного и стоимостного учета товара как главного имущества, являющееся «...фундаментом твоей книги и началом твоей торговли»: «Если ты все свое движимое и недвижимое имущество, то и другое, как было показано, старательно и верно принял, и **записал правильное количество (recht zal), вес (gewicht) и сумму денег (mass gelts), и если весь товар во всякое время можно видеть и найти, – ты не пожалеешь о затраченной работе и труде, ибо это является фундаментом (Grundfest) в твоей книге и началом твоей торговли⁹**, это – главное имущество» [21, с. 7]¹⁰.

В тринадцатой главе «Краткие правила о главной книге и журнале» В. Швейкер описывает шесть обязательных условий отражения хозяйственных операций в Журнале и Главной книге: «Общее правило о журнале и главной книге заключается в 6 терминах, а именно: иметь (haben), дать (geben), что (was), сколько (wievil), время (zeit) и порядок (ordnung). Иметь – означает кредитора, который имеет. Дать – означает того,

⁷ Выделено автором.

⁸ Сочинение Яна Импина «Nieuwe Instructie Ende bewijs der looffelijcker Consten des Rekenboeckse...» имеет особую нумерацию, один номер на две страницы (один разворот). – *Прим. авт.*

⁹ Выделено автором.

¹⁰ В сочинении В. Швейкера «Zwifach Buchhalten, sampt seinē Giornal, desselben Beschlus, auch Rechnung zuthun...» отсутствует нумерация страниц. Здесь и далее нумерация страниц указана посредством простого пересчета страниц, начиная с титульной (первой) страницы. – *Прим. авт.*

кто должен дать – должника. Что – это товар. Сколько – количество или мера, или размер. Время – день, месяц, год, когда совершена сделка. Порядок – это то, чему мы обучаем в этой книге. Первые два – есть подтверждение: да, действительно, и является началом во всем» [21, с. 12]. Как видно из приведенной цитаты, для отражения товаров в Журнале и Главной книге в обязательном порядке необходимо указать количественную меру по учитываемому товару.

На шестидесятой странице сочинения В. Швейкера после Главной книги приведено дополнение «Значение настоящей главной книги, а также в каком порядке таковая должна вестись...», содержащее восемь глав.

С точки зрения определения финансового результата по счету товаров, интересна четвертая глава данного дополнения «О том, почему все статьи в журнале занумерованы в последовательном порядке №№ 1, 2, 3 и т.д.», в которой он объясняет необходимость нумерации статей: «Перед каждой статьей в журнале поставлены номера по порядку, начиная с №№ 1, 2, 3 и т.д., **которые служат лишь только для возможного быстрого отыскивания статей в журнале и книге, чтобы знать, как следует записывать товары**¹¹ или что-либо другое в журнале, как это тебе пояснит глава 15 журнала, в которой приведено содержание каждой статьи и характер ее» [21, с. 53].

Ранее, при описании порядка учета товаров у Доминика Манцони, отмечалась возможная связь сквозной нумерации хозяйственных операций в Мемориале, Журнале и Главной книге с необходимостью определения количества купленных и проданных товаров для целей выявления финансового результата. Приведенная цитата из работы Вольфганга Швейкера старшего позволяет подтвердить выдвинутую гипотезу. Сквозная нумерация хозяйственных операций в Мемориале, Журнале и Главной книге позволяет ориентироваться в операциях по приобретению и реализации товаров как в стоимостном, так и в количественном их выражении. Что, в свою очередь, позволяет выявить финансовый результат по счетам учета товаров, не прибегая к проведению натуральной инвентаризации товаров.

Анализ сочинений средневековых авторов, опубликовавших свои работы после Луки Пачоли, позволяет сделать следующий вывод: *учет товаров на счетах бухгалтерского учета велся, как правило, в стоимостном и количественном выражении, что являлось необходимым условием для выявления финансового результата на счетах учета товаров, без обращения к обязательному проведению натуральной инвентаризации товаров.*

¹¹ Выделено автором.

Количество купленных и проданных товаров и соответствующая им стоимостная величина отражались в обязательном порядке в Мемориале, а также могли отражаться в Журнале и Главной книге. Вводимая сквозная нумерация хозяйственных операций в Мемориале, Журнале и Главной книге облегчали поиск информации о количестве и соответствующей стоимости купленных и проданных товаров, что позволяло выявить финансовый результат исключительно по учетным книгам.

Позднее на обязательное ведение количественного учета при выявлении финансового результата на счете «Товары» указывал С. Шапиро в своей статье «Определение остатка и результата», опубликованной в 1892 г. в журнале «Счетоводство»: «Сумма, записываемая в кредит вещественного счета, показывает в таком случае уже не свою стоимость данной ценности, а всю выручку по ней, вследствие чего остаток по счету, в действительности, настолько меньше книжного, насколько выручка не достигала своей стоимости, то есть ценность продавалась в убыток, и настолько больше, насколько в выручке заключалось прибыли. В последнем случае даже часто случается, что кредитовая сторона вещественного счета превышает дебетовую, и хотя этот способ наиболее распространенный, но следует признать, что проверочный баланс при нем далеко не показывает верного положения имущества, которое устанавливается, при правильной записи, лишь путем определения стоимости количественного остатка данного имущества» [22, с. 123–124].

«Выписка» по счету «Товары»

В данном контексте особое значение приобретает тридцатая глава трактата Луки Пачоли «Как следует делать выписку из счета для дебитора по его требованию и как должны делать выписки продавцы или управляющие по требованию хозяина»¹². Описывая порядок сверки данных между комиссионером (или управляющим) и хозяином Лука Пачоли пишет: «Если же ты работаешь на других как комиссионер или как управляющий, тогда сделаешь подобным образом выписку для хозяина, в точном соответствии с записями в твоей книге; при этом ты периодически делаешь себя кредитором за свою комиссию согласно вашим с хозяином договорам, **а в конце показываешь себя дебитором на остаток товаров или кредитором, если ты вкладывал в дело принадлежащие тебе товары**¹³»

¹² Традиционно содержание данной главы рассматривается как описание порядка сверки данных с дебиторами (подтверждение дебиторской задолженности). Но, по нашему мнению, тридцатая глава имеет более широкое применение. Даже название тридцатой главы может рассматриваться как состоящее из двух частей: первая часть – «Как следует делать выписку из счета для дебитора по его требованию...» и вторая часть – «...как должны делать выписки продавцы или управляющие по требованию хозяина». Причем вторая часть тридцатой главы, по нашему мнению, может непосредственно относиться к порядку выявления финансового результата на счетах товаров. – *Прим. авт.*

¹³ Выделено автором.

[1, с. 93]. И далее: «В силу этих причин ты должен вести систематизированный учет всего того, что дал или послал тебе хозяин, и вести собственноручно записи при получении» [1, с. 93].

Отдельно Лука Пачоли описывает необходимость сверки данных между Мемориалом, Журналом и Главной книгой: «Напротив, если собственником являешься ты, то будешь требовать выписки от своих продавцов или управляющего, но прежде чем выдать такой счет, его надо скрупулезно сверить с каждой статьей Главной книги, Журнала и Мемориала и со всеми прочими возможными записями во избежание возникновения ошибок между сторонами» [1, с. 93].

В данном случае необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1) обязательное проведение сверки товарных остатков, находящихся у комиссионера и (или) управляющего магазином. Хозяин, отражающий хозяйственные операции по реализации товаров в учетных книгах, может не иметь непосредственного доступа к товарным остаткам, поэтому для выявления финансового результата необходимо провести сверку данных между хозяином и комиссионером (управляющим) в целях выявления количества и стоимости реализованных товаров. Только при наличии количественных и стоимостных данных по переданным на комиссию (переданным управляющему магазином) товаров, хозяин может выявить финансовый результат за период. Причем при значительном удалении комиссионера (магазина) хозяин не имел физической возможности провести натуральную инвентаризацию товаров и полагался исключительно на данные учетных книг;

2) при проведении сверки товарных остатков, находящихся на комиссии или в торговой лавке, комиссионер или управляющий торговой лавки должны были в обязательном порядке сверить данные по товарам в Мемориале, Журнале и Главной книге. В процессе сверки Мемориала, Журнала и Главной книги определялось прежде всего количество поступившего и проданного товара, так как стоимостные данные по товарам в Мемориале, Журнале и Главной книге совпадают.

В качестве подтверждения сделанного вывода о неизбежности выявления финансового результата по товарам, находящимся у комиссионеров и управляющих магазинами, по количественным и стоимостным данным учетных книг без обращения к натуральной инвентаризации, можно привести примеры статей Журнала наиболее часто встречающихся операций Вольфганга Швейкера-старшего в его сочинении «*Zwifach Buchhalten, sampt seinē Giornal, desselben Beschlus, auch Rechnung zuthun...*» [21]. Примеры таких статей приводятся В. Швейкером в пятнадцатой главе «Об условиях, возникающих при купле и продаже, и о том, как составлять

статьи в журнале» [21, с. 14–19]. Среди 205 примеров наибольший интерес для нас представляют статьи, описывающие «Рейс в Венецию», а именно статьи 160–162:

«160. Полотно отправлено в Венецию.

161. Меха отправлены в Венецию.

162. Разного рода драгоценности в дороге в Венецию» [21, с. 18].

Проведение натуральной инвентаризации по указанным статьям становится невозможным в связи с их нахождением «в пути» или вне места нахождения самого купца, следовательно, выявление финансового результата по указанным статьям возможно только по данным учетных книг. При этом при частичной реализации указанных товаров финансовый результат может быть исчислен только при наличии количественного учета по данным статьям.

Практика отправки товаров на реализацию в другие города и страны являлась распространенной в средние века. Валентин Менгер из Кемптена (Valentin Mennher de Kempten) в своем сочинении 1550 г. «Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise. P. M. Valentin Mennher de Kempten. Avec grace et privilege de Lempereur pour quatre ans / a peine de vingt florins et confiscation des liures / octroye en Bruxelles. 25 Junii 1550 sousigne par P. D. L.» («Практика ведения двойного учета...») [23] (рис. 10) приводит копию сопроводительного письма на отправленные товары из Антверпена в Лондон 18 июня 1550 г. (рис. 11).

Перевод сопроводительного письма:

«† **Хвала Господу.** 1550 г. сего 18 июня. Антверпен.

В Лондон за № 2.

Именем Господа я отправил в Лондон с Матвеем Карель груз с нашим обычным знаком за № 2, состоящий из 4 тюков августинской бумази, а именно: 2 тюка черной и 2 серой, каждая по 45 кусков, по 27 за тюк, составит 180 кусков за.....L 180 – –

Еще в этом грузе находится тюк в 15 кусков черного бархата в две нитки: 28, 27, 26, 30, 31, 25, 21, 32, 33, 27, 29, 34, 27, 31, 29 3/8 аршин. Итого 490 3/8 аршин по 11 1/2 буд.....L 247 9 4

Расходы за упаковку ш. 5. Вербки для завязывания ш. 1. Итого.... L – 8 –

За провоз платить в Лондоне за все ш. 6.....L – – –

Итого..... L 355 5 4»¹⁴ [23, с. 79]¹⁵.

Наличие самостоятельных счетов учета товаров, отправленных на реализацию, примеров сопроводительных писем говорит о том, что сложившаяся практика реализации товаров в других городах и странах была широко распространена в средние века.

Отсюда можно сделать вывод о возможности выявления финансового результата на счетах учета товаров при их частичной реализации без обязательного проведения натуральной инвентаризации. Финансовый результат в этом случае выявляется на основе данных количественного и стоимостного учета по счетам учета товаров.

Стоит заметить, что в отдельных случаях, когда на счетах учета товаров количественный учет не велся, финансовый результат по частично реализованным товарам можно исчислить только посредством обязательного проведения натуральной инвентаризации. Более того, оценка товаров по количеству и стоимости посредством проведения инвентаризации более надежна, так как она позволяет выявить неучтенные в Мемориале (Журнале и Главной книге) факты хозяйственной жизни, такие как порчу или пропажу товаров. Необходимо отметить, что процесс проведения инвентаризации в средние века не был трудоемким и дорогостоящим. Количество товаров не было столь значительным, как на современных торговых предприятиях, а сами товары могли находиться в доме купца.

Принцип имущественной обособленности, как общепризнанный принцип учета, отсутствовал вплоть до начала двадцатого века. Так, еще в работе 1928 г. «Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством...» Н.А. Блатов отдельно описывает счет «Домашних расходов»: «Единоличный собственник предприятия нуждается в средствах на различные личные надобности, может брать их из текущих доходов предприятия; такие суммы, по требованию старого Торгового Устава, подлежали учету на особом счете «Домашних расходов», чтобы не смешивать их с расходами, вызываемыми хозяйственной деятельностью предприятия. Такое выделение имеет полное основание, и суммы, извлекаемые собственником на личные надобности, надлежит учитывать на особом счете; не следует только этому счету давать устарелое наименование счета «Домашних расходов»; правильнее называть его счетом **«Авансов в счет чистой прибыли»**: только при уверенности, что такая прибыль будет, можно, забирая из предприятия те или иные суммы, не уменьшать на них

¹⁴ Перевод О. Бауэра по работе [13, с. 247].

¹⁵ В доступном экземпляре сочинения В. Менгера «Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise...» отсутствует сквозная нумерация страниц. Нумерация страниц указана посредством простого пересчета страниц, начиная с титульной (первой) страницы. – Прим. авт.

предпринимательский капитал» [15, с. 100]. Из приведенной цитаты видно, что принцип имущественной обособленности предприятия полноценно не применяется в отечественном бухгалтерском учете, в частности на предприятиях с единоличным собственником, вплоть до тридцатых годов двадцатого века.

Заключение

В средние века выявление финансового результата на финансово-операционном счете «Товары» осуществлялось следующим образом.

На каждый вид товара в учетных книгах открывался самостоятельный счет¹⁶ учета, по дебету которого отражалась фактическая стоимость приобретаемых товаров, а также все дополнительные расходы, связанные с их приобретением и доведением до состояния, пригодного для реализации. По кредиту счета «Товары» отражалась реализационная стоимость товаров (полученная выручка от реализации). Учет товаров в обязательном порядке велся по стоимости и количеству в разрезе каждого вида товара.

При выявлении финансового результата проводилось сальдирование счетов учета товаров. При сальдировании счета учета товаров в первую очередь определялось наличие нереализованного (непроданного) остатка на момент закрытия счета.

В случае реализации всей партии товаров и отсутствия нереализованного остатка проводилось простое сальдирование счета «Товары» и выявлялся финансовый результат за период. При закрытии счета «Товары» сравнивался дебетовый и кредитовый оборот. Если итоговая сумма дебетового оборота превышала сумму кредитового оборота, то получен убыток. Если итоговая сумма кредитового оборота превышала сумму дебетового оборота, то получена прибыль.

В случае частичной реализации и наличия остатка товаров на момент выявления финансового результата определялась стоимость нереализованных товаров. Для этого сравнивали количество приобретенных товаров, отраженных по дебету счета «Товары», и количество реализованных товаров, отраженных по кредиту счета «Товары». Причем количественная величина, отраженная по дебету, должна превышать количественную величину, отраженную по кредиту счета «Товары», а разность данных величин показывает количество нереализованного товара на дату выявления финансового результата. Выявленное количество нереализованного товара переводилось в стоимостную величину посредством умножения количества нереализованного товара на

¹⁶ В современной терминологии – аналитический счет учета товаров. Здесь можно отметить, что в методологии бухгалтерского учета счета аналитического учета появились ранее счетов синтетического учета. – *Прим. авт.*

фактическую стоимость единицы данного товара (фактическая стоимость и количество всей партии товаров отражено по дебету счета «Товары»). Далее стоимостная величина нереализованного товара отражается по кредиту счета «Товары», после чего происходит сальдирование счета. Так же как и при полной реализации товара, происходит сравнение дебетового и кредитового оборота по каждому счету учета товаров. Если итоговая сумма дебетового оборота превышала сумму кредитового оборота, то получен убыток. Если итоговая сумма кредитового оборота превышала сумму дебетового оборота, то получена прибыль.

Суммирование частных финансовых результатов, выявленных по каждому открытому счету учета товаров, позволяет выявить общий финансовый результат по предприятию (финансовый результат купца за период) от торговой деятельности.

В качестве существенных недостатков рассматриваемого способа выявления финансового результата следует отметить трудоемкость учетного процесса и смешанный характер счета «Товары». Учет товаров должен в обязательном порядке вестись как по стоимости, так и по количеству. Причем количественный учет товаров, как правило, ведется как в Мемориале (в обязательном порядке), так и в Журнале, что вызывает необходимость сверки данных этих учетных книг. Отказ от количественного учета товаров приводит к необходимости проведения натуральной инвентаризации товаров в целях выявления стоимости нереализованных остатков и выявления финансового результата. Кроме того, счет «Товары» остается смешанным счетом, сальдо которого не отражает реального остатка товаров хозяйствующего субъекта.

Таблица 1
Счет «Сукно»

Table 1
Account – Woolen Cloth

Дебет				Счет Сукна				Кредит			
Дата	Колич.	Цена	Сумма	Дата	Колич.	Цена	Себест.	Прод. стоим.	Результат		Приб.
									Убы-	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 –
				Остат.	100		1.600 –

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]

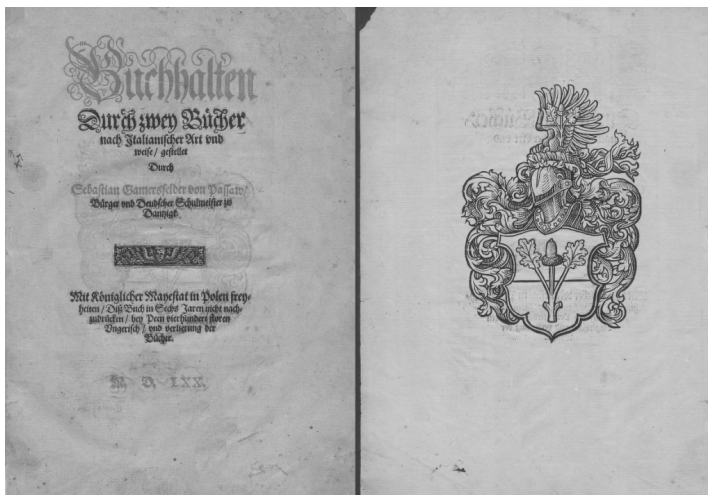
Source: [11]

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]

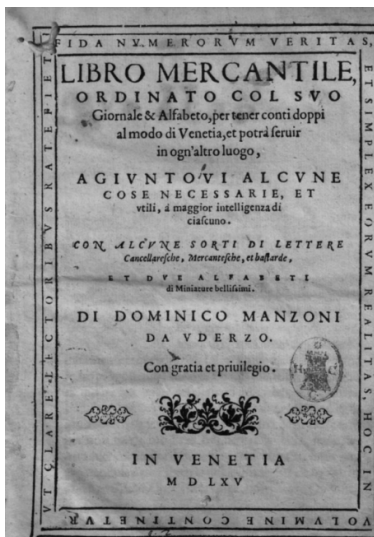
Source: [12]

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 Dominico 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 Паоло (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]

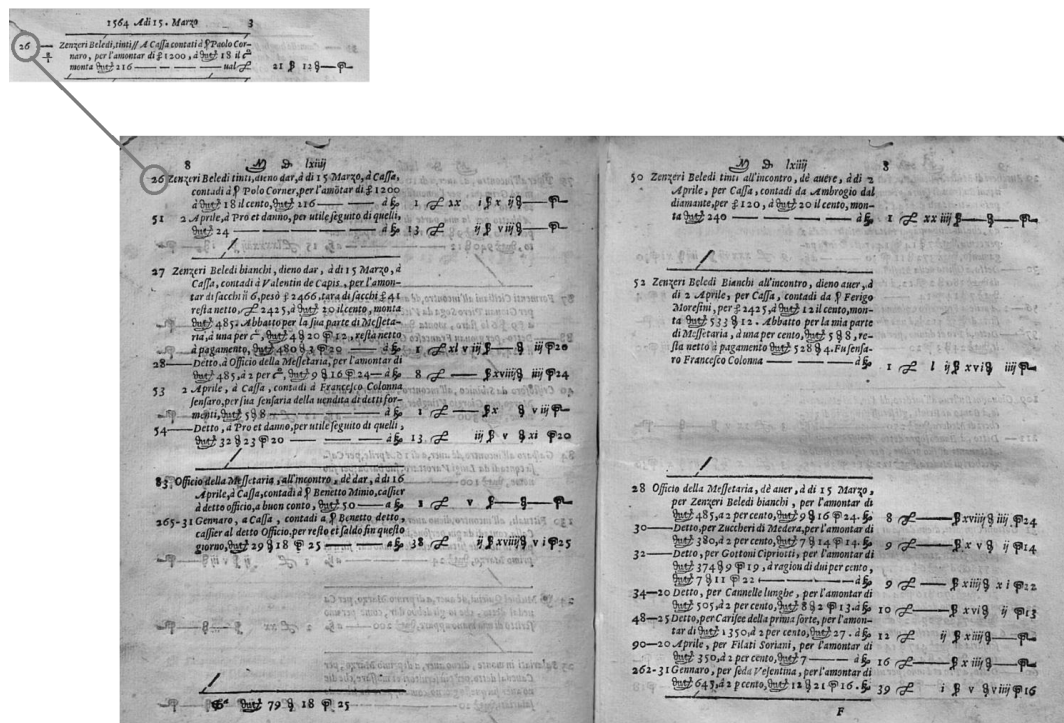
Source: Manzoni Dominico. *Libro mercantile, ordinato col suo giornale & alfabeto, per tener conti doppi al modo di Venetia...* [17]

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	S
Hering verkauft.		
Adi 10 des hore: vor: sto: ch:		
6 tonnen 300 lb 1 Sacit	42	

	R	S
Hering kauft		
Adi 7 des hore: vor: sto: ch:		
nen 300 lb 1 Sacit		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	S
Die Bleibendt gutter		
Weyn 9 dieyling Sacit	180	
Hering 2 tonnen Sacit	12	
Wachs 68 lb Sacit	17	
Piper 12 lb Sacit	7	4
Messer 60 par Sacit	3	
Saiffen 100 lb Sacit	17	4
Summa Sacit	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 ¹⁶	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 ¹⁷ 100 фунтов	Фактическое наличие fl. 17 4. -.

Всего	Фактическое наличие fl. 237 -. -.

Источник: переведено автором*Source:* Author-translated

Рисунок 10

Портрет Валентина Менгера из Кемптена (слева) и титульные листы сочинения В. Менгера «Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise...»

Figure 10

Portrait of Valentin Mennher de Kempten (left) and title pages of the work by V. Mennher *Practique brifue pour cyfrer et tenir Liures de Compte touchant le Principal train de Marchandise...*



Источник: [23]

Source: [23]

Рисунок 11

Сопроводительные письма на отправленные товары из Антверпена в Лондон 18 июня 1550 г.

Figure 11

Cover letters for goods sent from Antwerp to London on June 18, 1550

+ Laus Deo Anno 1550 adj. 18 Junii en Anuers. a Londres N ^o 2.			
Au nom de Dieu iay enuoye a Londres par Mathias Carel, ung fardeau auec nostre commun signe & N ^o . 2 contenant 4 fardeaulx de fousteine daugusta, asscauoir 2 fardeletz de noirs & 2 de gris chascune de 45 pieces a £ 27 le fardeau font 180 pieces pour			
	£ 108	—	—
Plus il ya dedans ce fardeau ung fardelet avec 15 pieces de velours noirs de deux filletz & daulnes 28. 27. 26. 30. 31. 25. 21. 32. 33. 27. 29. 34. 27. 31. 29 ³ / ₈ somme 490 ³ / ₈ * aulnes asz. 11 ¹ / ₂ font.			
	£ 247	9	4
La despence est pour touailles sz. 5. Cordes sz. pour lier sz. 1 somme			
	£ —	8	—
Pour voicture a payer en Londres en tout sz. 6			
	£ —	—	—
somme en tout. . .			
	£ 355	5	4**
Dieu le conduye.			

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

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 servir 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 perfectte 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 blijt 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.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Chapter of History

CALCULATING THE FINANCIAL RESULT ON THE GOODS INVENTORY ACCOUNT: THE HISTORICAL AND METHODOLOGICAL ASPECT. PART 2

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 March 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 2. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 3, pp. 336–362.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.3.336>

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. 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. 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 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 servir 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 uitgegeuen int Jaer M. Gum Gratia & Preuilegio, vier Jaren lanck duerende, zoot blijt 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.