

## ОТЗЫВ

председателя диссертационного совета на диссертацию Багдасарян Рипсима Артуровны на тему: «Эволюция двойной бухгалтерии в первом столетии ее применения (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)», представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика

### **Актуальность темы диссертационного исследования**

Современный бухгалтерский учет основан на использовании многовекового опыта истории. Изучение истории учета в диссертации Рипсима Артуровны Багдасарян опирается на подлинные документы XIV века, хранящиеся в итальянских архивах (в городах Флоренции, Венеции, Генуе и Прато) и относящиеся к эпохе формирования современной учетной методологии. Обращение автора к историческому бухгалтерскому наследию осуществлено им в целях анализа первоисточников и выявления тенденций эволюционного развития – как описанных, так и не описанных ранее в научной и исторической литературе по бухгалтерскому учету.

Работа автора является весомой частью большого исследовательского проекта кубанской школы истории бухгалтерского учета, направленного на изучение важнейшего этапа его эволюции – периода зарождения двойной бухгалтерии. Этот проект следует признать уникальным явлением как российской, так и международной учетной историографии, поскольку он не ограничен рамками нашей страны, но направлен на исследование мирового бухгалтерского наследия.

Автор убедительно доказывает, что история учета – это не только и не столько артефакты, сколько опыт создания оригинальных моделей и систем учета, возможности которых далеко не всегда оценивали и были способны оценить современники. Она также служит источником анализа ошибок и заблуждений, понятных лишь по прошествии времени. Значение работы Р.А. Багдасарян состоит в том, что в ней интерпретируются счетные концепции прошлого с позиций современного научного знания, восстанавливается логика их развития, вносятся существенные корректировки в предпринятые ранее исторические исследования, формируется новая, достоверная картина прошлого бухгалтерского учета, дающая более глубокие основания для познания его настоящего и будущего.

В настоящее время история бухгалтерского учета признается в международной научной литературе востребованным направлением научных исследований. Вышесказанное позволяет сделать заключение об актуальности темы, избранной Р.А. Багдасарян.

### **Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации**

В своей работе Р.А. Багдасарян сформулировала масштабную цель – рассмотреть и выявить общие закономерности и специфические особенности развития учетных процедур и методик апробации основных элементов метода двойной бухгалтерии. Ее исследование основано на оригинальных и обширных архивных источниках компаний Франческо Датини в Пизе конца XIV в. Для достижения поставленной цели соискателем предложен

авторский подход к исследованию исторических фактов, сформированный в процессе изучения механизма функционирования ранних учетных систем. Сущность данного подхода заключается в использовании логико-аналитического блок-схемного моделирования позволяющего увязать в единой модели систему учетных записей учетного комплекса и на ее основе выполнить анализ системы.

Важнейшим элементом исторических исследований является состав используемых источников. Информационной базой исследования Р.А. Багдасарян послужили как первичные (архивные), так и вторичные (литературные) источники. Автором изучены уникальный и значимый для исследования истоков двойной записи (это признанная в учетной историографии оценка) фонд компании Датини (конец XIV века). Как справедливо отмечает автор во введении к своему исследованию, двойная бухгалтерия индивидуальных предприятий Датини и компаний в Пизе оставлены без внимания как знаменитым историком учета и одним из родоначальников этого научного направления Федерико Мелисом (1914-1973), так и его последователями. В этой связи нельзя не отметить, что Р.А. Багдасарян в своих выводах опирается на уникальные первоисточники.

Профессиональные историки знают, насколько сложны в исследовании архивные материалы. Работа с архивами требует терпения, вдумчивости и глубоких познаний в изучаемой эпохе. Исследование документов на иностранном языке, отстоящих от нас на несколько веков, кратно усложняет исследовательскую задачу. Автор выполнила значительный объем работ по переводу средневекового итальянского текста на русский язык. Немногие ученые готовы работать со столь непростым материалом, поэтому предпринятый автором труд безусловно заслуживает уважения и признания.

Помимо архивных материалов Р.А. Багдасарян изучен значительный объем научной литературы на различных языках, изданной в разные исторические периоды. В списке литературы, помещенном в конце работы, указано более 300 позиций, больше половины из них представлены источниками на иностранных языках: английском, итальянском, французском, немецком и нидерландском. Среди них большое количество исторических артефактов и, вместе с тем, актуальных исторических трудов, исчерпывающе раскрывающих содержание современной учетной историографии по теме исследования. Можно с уверенностью сказать, что в списке литературы нет пробелов и это обстоятельство свидетельствует о научной добросовестности Р.А. Багдасарян.

Большим достоинством работы являются разделы, посвященные ретроспективным обзорам: как литературы, так и предшествующих архивных исследований Кубанской школы истории бухгалтерского учета, к которой принадлежит автор. Они вводят читателя «в курс дела», позволяют оценить масштаб исследований и сформированный задел.

Все это позволяет сделать вывод о высокой степени обоснованности результатов проведенного исследования.

**Степень достоверности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.**

Достоверность результатов исследования следует положительно оценить на основании представленных на стр. 12-13 диссертации сведений об апробации основных

теоретических и практических результатов на шести международных научных конференциях в течение пятилетнего периода, в том числе авторитетных в мировом научном сообществе: Всемирном конгрессе историков бухгалтерского учета (World Congress of Accounting Historians), Международной конференции, организуемой журналом Accounting History (Accounting History International Conference).

Основные научные результаты диссертации соискателя опубликованы в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях: в 10 статьях, из которых 3 опубликованы в периодических изданиях, рекомендованных ВАК для публикации результатов диссертационных исследований 5 — в зарубежных научных изданиях, индексируемых в Web of Science и Scopus, еще 2 – в других зарубежных научных изданиях. Публикации автора отражают многолетний труд по исследованию архивных источников, обобщают выводы, полученные в результате исследования.

По выступлениям в научных аудиториях нашей страны и за ее пределами, а также тематике, объему и уровню публикаций, можно заключить, что с основными положениями диссертации имела возможность ознакомиться широкая научная общественность и эти положения получили признание.

Таким образом, обширность изученного материала, надежность аргументации, основанной на непредвзятом исследовании архивного материала и научных публикаций, а также публичность полученных результатов придают научным положениям и выводам рецензируемой диссертации достаточную достоверность.

### **Научная новизна результатов диссертации**

Автор выполнила большую работу по реконструкции, расшифровке, систематизации учетных записей по счетам в регистрах бухгалтерского учета итальянской компании Датини конца XIV века. Полученные материалы (более 50 рисунков и схем, сопровождаемых многочисленными оригинальными цитированиями архивных документов) явились достаточным основанием для анализа динамики развития бухгалтерского учета в средневековой Италии, выявления его существенных методов, записей и процедур.

1. Автор показала, на основе анализа записей главной книги Prato, AS, D, №357 (Campione Giallo «B», 1383-1386), торговой книги «Mercanzie» (Prato, AS, D, №377) архивных документов флорентийских банкиров на ярмарке Сан-Брокколо под Болонья (1211 г.), компании Gentile De Sasseti (1278–1284 гг.), что в кампании Датини в Пизе использовались два метода отражения на счетах финансового результата от продажи товаров: операционные результаты по каждой сделке накапливались на специальных односторонних операционно-накопительных счетах, отдельно операционные прибыли и отдельно операционные убытки; или операционные результаты по каждой сделке относились непосредственно в дебет или кредит двустороннего счета «Прибыли и убытки».

2. Заслуживают пристального внимания раскрытые автором методы исчисления финансового результата второй компании в Пизе. Как выяснилось в ходе исследования, операционный результат продажи товара определялся путем сопоставления данных, полученных при инвентаризации остатка партии непроданного товара и оценке этой партии себестоимости покупки. Этот метод повышал достоверность расчета операционного результата и сальдо счета, переносимого в баланс.

3. В работе скрупулёзно восстанавливается процедура формирования пробного баланса – первой предтечи современного балансового отчета. Автор последовательно воспроизводит записи в книгах *Entrata e Uscita* (остаток наличности) и Мемориал, сопоставляя их с записями в главной книге и выстраивает последовательность переноса сальдо счетов денежных средств, дебиторов и кредиторов, расчетов с банкирами, покупки-продажи товарных запасов по не распроданным партиям. В результате удалось установить, что, во-первых, в Пробный счет-баланс сальдо счетов дебиторов и кредиторов переносились в том порядке, в котором они располагались в Главной книге. И, во-вторых, что активные позиции размещались в порядке понижения ликвидности – деньги, дебиторская задолженность, товары для продажи.

4. Автор обнаруживает ряд не обсуждавшиеся ранее особенностей бухгалтерии Датини. К ним, в частности, относятся баланс с распределенной прибылью Второй компании Датини в Пизе – практика, отличная от компаний Датини в Барселоне, где в то же время применялся баланс с прибылью до распределения, что более соответствовало подходу того времени. Интересно здесь также и то, как балансировались расхождения между итогами дебетовых и кредитовых сальдо. Превышение суммы имущества над суммой пассивных долговых обязательств присоединялось к резерву из прибыли, в противном случае разница воспринималась как дебиторская задолженность бухгалтера (до выяснения ошибок).

5. Одной из самых интересных находок предпринятого автором исследования стал дуализм балансов Второй компании Датини, когда помимо внешнего, отчетного баланса (как это практиковалось в других компаниях Датини) формировался внутренний пробный баланс. Автор проводит аналогии между внутренним пробным балансом Датини и балансом типа *bilancio del libro*, описанным в трактате Л. Пачоли «О счетах и записях». Вывод об их идентичности доказывает, что Пачоли описывал учетную практику, зародившуюся по меньшей мере за сто лет до издания его трактата. В ходе исследования также выяснилось, что внешний баланс, сформированный на отдельных листах бумаги, соответствовал балансу типа *summa summagum*, содержал только ссылки на закрываемый счет и применялся в качестве финансовой балансовой отчетности.

6. Ошибки свойственны любой бухгалтерии, отсюда и актуальность методов их исправления. В рассматриваемом исследовании раскрывается механизм формирования ранних корректировочных записей. С позиций современной бухгалтерии он непривычен – в компании Датини корректировки не вносились на те счета, где эти ошибочные записи возникли, но выполнялись непосредственно на счете «Прибыли и убытки» с применением простых (односторонних) записей.

## **Теоретическая и практическая значимость результатов диссертации**

Выводы и результаты диссертационного исследования могут быть использованы:

- для последующих научных исследований в области истории бухгалтерского учета;
- для исследования моделей бухгалтерского учета и разработки вариантов их дальнейшего развития;
- в учебных целях при изучении курсов «История бухгалтерского учета» и «Теория бухгалтерского учета» в программах подготовки бакалавров, магистров и аспирантов.

## **Соответствие темы диссертации области исследования**

Отражение в диссертации вопросов, включенных в паспорт специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки), в том числе п. 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета; п. 1.3. Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета; п. 1.4. История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета; п. 1.7. Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей; п. 1.8. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности, подтверждает соответствие темы диссертации заявленной научной специальности.

## **Критические замечания и пожелания автору по существу исследования**

При безусловно положительной оценке данной диссертационной работы следует также отметить ее недостатки; они имеют, отчасти, редакционный характер.

1. В работе ощущается недостаток четкой характеристики субъектов исследования: первой компании, второй компании, индивидуальных предприятий Датини. Не очень понятно, чем индивидуальные предприятия отличались от кампаний не столько в форме организации, сколько в направлениях и масштабах деятельности. Почему Датини создавали разные типы предприятий? К тому же автор, рассматривая и сопоставляя учетные книги компаний и предприятий Датини в ряде случаев не разделяет их между собой достаточно четко, что усложняет восприятие текста и логики автора.

2. Автор не единожды в своей работе упоминает динамические линии счетов, никак не поясняя сущность этого, отнюдь не общеупотребительного термина. Возможно, соответствующие пояснения можно найти в публикациях по теме исследования, однако и в работе их характеристика не была бы лишней. И, если есть динамические линии счетов, существуют ли также и статические?

3. На странице 9 автор дает следующую интерпретацию процедуре формирования пробного баланса: «Следовательно, активные позиции размещались в порядке понижения ликвидности – деньги, дебиторская задолженность, товары для продажи. Последний вывод весьма интересен для наших дней, так как он противоречит современным подходам: в балансе активы располагаются в порядке возрастания ликвидности». Вывод о противоречии современным подходам опирается на российскую практику, но не международную (достаточно взглянуть на формат представления балансовых показателей, принятый на таких международных аналитических платформах как Yahoo Finance, где активы располагаются в порядке убывания ликвидности).

4. На стр. 45 автор делает вывод об универсальности главной Желтой книги «А» - вывод не совсем понятный, учитывая, что на предшествующих ему страницах говорилось о главной книге В. Возможно, это замечание возникло из-за нечеткой идентификации объектов исследования – хотелось бы увидеть в работе во вступительных разделах систематическую характеристику рассматриваемых регистров со схемой их взаимодействия, дополненной внятным описанием назначения и структуры каждого регистра. Это могло бы заметно облегчить чтение текста.

5. В работе упоминаются регистры, предназначенные для обобщения и распределения затрат. Это, в частности, книга Prato, AS, D, №387 «Тетрадь затрат на товары» и книга Prato, AS, D, №388. Эта часть учета представляется весьма любопытной, можно пожелать автору уделить ей внимание в будущих исследованиях.

6. Автор отмечает, что в исследуемой компании Счет «Прибыли и убытки» не копировался из Главной книги и в составе отчетности не использовался. Интересно было бы узнать причину исключения этого счета из отчетности.

Отмеченные замечания и пожелания имеют частный характер и не меняют общей положительной оценки диссертации.

### **Заключение о соответствии диссертационной работы критериям, установленным Положением о присуждении ученых степеней**

Указанные замечания не снижают общей положительной оценки диссертации, которая является законченным самостоятельным научным исследованием. Диссертация написана на актуальную тему, она обладает внутренним единством и логикой. Безусловен вклад автора в развитие истории и теории бухгалтерского учета.

Работа прошла достаточную апробацию. Основные выводы, приведенные в исследовании, обоснованы и имеют теоретическую значимость и практическую востребованность. Материалы работы изложены логически стройно. По каждой главе диссертации в целом сделаны достаточно четкие выводы. Стиль и язык работы удовлетворяют требованиям, предъявляемым к диссертации на соискание ученой степени кандидата наук.

Содержательная часть диссертации нашла отражение в автореферате, соответствующем тексту диссертации и в должной мере характеризующем ее основные разделы.

·  
·  
Диссертация Рипсиме Артуровны Багдасарян на тему: «Эволюция двойной бухгалтерии в первом столетии ее применения (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)» соответствует основным требованиям, установленным Приказом от 01.09.2016 № 6821/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», соискатель Багдасарян Рипсиме Артуровна заслуживает присуждения ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика. Пункт 11 указанного Порядка диссертантом не нарушен.

Председатель диссертационного совета  
доктор экономических наук, доцент, профессор,  
и.о. зав. кафедрой статистики, учета и аудита СПбГУ



Львова Д.А.

21.09.2020