

ОТЗЫВ

члена диссертационного совета на диссертацию

Гурской Марины Михайловны на тему:

«Развитие двойной бухгалтерии в XIII–XV вв.»,

представленную на соискание ученой степени доктора экономических наук
по научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика

(Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

Актуальность темы диссертационного исследования

В мировой практике научных изысканий работы, посвященные истории развития бухгалтерского учета, его методологии и методики, занимают особое место. Наибольший интерес для современных исследователей ранних этапов развития бухгалтерского учета представляет период до конца XV в., до публикации в 1494 г. наиболее известного литературного источника – Трактата «О счетах и записях» (Tractatus de Computis et Scripturis) Луки Пачоли. Основным источником информации для изучения этого периода выступают исключительно архивные материалы, представляющие собой исторические учетные артефакты.

С сожалением следует констатировать, что отечественные ученые, в отличие от их иностранных коллег, долгое время были лишены возможности изучения зарубежных архивных материалов, в связи с чем не могли составить достойную конкуренцию в среде исследователей средневековой бухгалтерии. Последние десятилетия характеризовались изменением сложившейся ситуации, обусловленным расширением информационных возможностей российских ученых и их очевидным интересом к архивному способу исследовательской работы.

Несмотря на признание важности исторических исследований в области бухгалтерского учета, стоит отметить недостаточность изучения подлинных архивных документов, особенно наименее изученного, но наиболее интересного периода XIII–XV вв., характеризующегося технологическими новациями в применяемых методах бухгалтерского учета, оказавших в последующем значительное влияние на современную учетную практику и ее развитие.

Таким образом, тематика диссертационного исследования Гурской М.М, посвященного изучению развития двойной бухгалтерии в XIII–XV вв. на основе архивного способа, представляется, безусловно, актуальной и значимой.

Структура и оценка качества диссертационной работы

Содержание, форма изложения и структура работы соответствуют поставленным цели и задачам, связаны внутренней логикой и единством. Структура диссертационной работы Гурской М.М. включает введение, четыре главы, заключение и 18 приложений. Основное содержание работы раскрыто на 399 страницах, список литературных источников включает 471 наименование.

Знакомство с содержанием работы позволяет сделать вывод, что автором изучены уникальные архивные материалы итальянских учетных книг XIII–XV вв., переводы исторических текстов, использованы результаты научных исследований отечественных и зарубежных ученых, посвященных теории и истории экономики и бухгалтерского учета, достигнуто ее понимание и решены сформулированные задачи исследования.

Во введении обоснована актуальность темы исследования и степень изученности проблемы, сформулированы цель и задачи исследования, решение которых позволили представить авторскую концепцию характеристик учетных процедур, составивших основу методологии двойной бухгалтерии, применяемых в период XIII–XV вв.

В первой главе «Исследование становления и развития исторической науки бухгалтерского учета» представлены основные направления классической истории бухгалтерского учета, исторические исследования бухгалтерии в трудах отечественных ученых, результаты современных исследований в области истории бухгалтерского учета.

Вторая глава «Ранние учетные системы и факторы, влияющие на их развитие» посвящена рассмотрению факторов, способствующих развитию бухгалтерского учета и учетных систем в XIII–XV вв., представлению раннего применения двойной записи, изучению бухгалтерии Коммуны города Генуя.

В третьей главе «Генезис учетных инструментов и развитие методического обеспечения двойной бухгалтерии на примере индивидуальных предприятий и партнерства Франческо ди Марко Датини» рассмотрены вопросы развития учетных регистров и счетов в качестве бухгалтерского инструментария, денег как объектов учета и инструментов учетной оценки, порядка расчетов с собственником и учета на счете «Капитала» в индивидуальных предприятиях и партнерствах Ф. Датини, учета обесценения и амортизации имущества с длительным характером использования.

Четвертая глава «Развитие процедуры формирования финансового результата на примере учетной системы Франческо ди Марко Датини в Пизе» посвящена исследованию особенностей торговой деятельности и формирования финансового результата в Первом индивидуальном предприятии, разви-

тию процедуры формирования финансового результата во Втором индивидуальном предприятии, рассмотрению влияния требований партнерства на процедуру формирования финансового результата, порядку создания и использования резервов из прибыли.

Заключение содержит обобщенные выводы по результатам исследования.

Представленная к защите диссертация отличается логичностью построения, представляет собой комплексное, законченное теоретическое исследование, имеющее значимые для экономической науки и практики результаты.

Степень обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации.

Обоснованность научных положений, выводов и рекомендаций, представленных в диссертационной работе, обусловливается глубоким исследованием учетных методик и процедур, зародившихся в период развития торговой и промышленной деятельности средневековой Италии XIII–XV вв. Исследование основано на анализе всех возможных источников, как научных литературных, в том числе, зарубежных и отечественных авторов, средневековых учетных регистров, фотокопии которых в течение нескольких лет формировались в оцифрованный электронный архив. При этом большая часть изученных литературных источников, представленных обширным перечнем, включающим более четырехсот работ, – иноязычные публикации. Это свидетельствует о глубоком погружении соискателя в изучаемую тематику, его стремлении к комплексному и детальному рассмотрению поднятых в рамках диссертационного исследования вопросов.

При написании работы использована совокупность общенаучных теоретико-эмпирических методов познания, таких как сравнение и описание, гипотетико-дедуктивный метод, анализ и синтез, абстрагирование, индукция и дедукция, классификация и обобщение, моделирование, системный подход, а также специальных методов, к которым отнесены исторический, идеографический методы. Важно отметить, что результаты исследования основаны на применении специального метода для детального изучения данных исторических бухгалтерских регистров, разработанного в научной школе Кубанского государственного университета, а именно, метод блок-схемного логико-аналитического моделирования (реконструкции) средневековых учетных комплексов, применение которого позволило сопоставлять результаты исследований по времени, территориям, формам собственности, а также выявлять и анализировать особенности ранних учетных систем.

Многообразие изученного и систематизированного теоретического и

практического материала в виде фотокопий, таблиц, схем, рисунков и приложений демонстрирует основательный и всесторонний подход Гурской М.М. к изучаемой проблеме

Обоснованности научных положений, выводов и рекомендаций, сформулированных в диссертации, способствует:

- глубокое изучение работ ранних исследователей истории бухгалтерии, исследователей первой и второй научной волны: Ф. Беста, де Рувера, А. Мартинелли, А.Ч. Литтлтона, что позволило автору диссертации выработать собственную позицию относительно генезиса двойной записи и двойной бухгалтерии (с. 16-36);

- исследование бухгалтерии в трудах отечественных ученых таких, как Я.М. Гальперин, Ф.В. Езерский, А.М. Галаган, Н.С. Помазков, А.И. Лозинский, Н.Р. Вейцман, Е.Е. Сиверс, А.П. Рудановский, В.Д. Новодворский, Я.В. Соколов, Т.Н. Малькова (с. 38-50);

- анализ результатов современных исследований в области зарождения и развития бухгалтерского учета, проводимых зарубежными учеными, а также российскими научными школами (с. 51-61);

- детальное рассмотрение основных политических и социально-экономических факторов, влияющие на развитие бухгалтерского учета в XIII–XV вв. (с. 68-82);

- исследование применяемых учетных систем и бухгалтерских книг XIII – начала XIV вв., сохранившиеся в Итальянских архивах, трактовка используемой терминологии при ведении учетных записей (с. 82-115);

- изучение содержания Главной книги Компании Джованни Фаролфи, выполнение компьютерной виртуальной реконструкции Главной книги, что позволило автору выполнить детальный анализ перекрестных ссылок (с. 120-129, Приложение А);

- рассмотрение структуры и содержания учетной книги Генуэзской коммуны 1340 года, анализ бухгалтерских счетов и учетной системы города Генуя с применением метода логико-аналитического моделирования и реконструкции архивных документов (с. 132-151);

- изучение особенностей организации ведения бухгалтерского учета при осуществлении средневекового бизнеса на примере одной из наиболее крупных торговых сетей, принадлежащих Франческо ди Марко Датини, использование подлинных документов XIV–XV вв. (с. 158-183);

- выявление различий между деньгами как объектом учета и деньгами как инструментом учетной оценки, рассмотрение на конкретных примерах основных применяемых в учете денежных систем (с. 184-198);

- оценка состояния расчетов с собственником и учета капитала и распределенной прибыли в индивидуальных предприятиях и партнерствах Франческо ди Марко Датини (с. 206-219);
- выявление организационно- методических проблем учета обесценения и амортизации имущества с длительным характером использования, детальное изучение методик их применения на конкретных примерах (с. 220-250);
- исследование особенностей системы бухгалтерского учета и порядка формирования финансового результата в Первом индивидуальном предприятии Франческо Датини в Пизе (с. 252-275);
- обстоятельный обзор учетных процедур, используемых для отражения, расчета и накопления операционных результатов и формирования финансового результата во Втором индивидуальном предприятии при значительном разнообразии видов хозяйственной и финансовой деятельности (с. 277-292);
- детальный анализ особенностей деятельности партнерства и их влияния на процедуру формирования финансового результата, раскрытие подходов к информированию удаленного собственника о финансовом положении и финансовом результате деятельности торгового партнерства (с. 294-318);
- исследование бухгалтерских книг компании Франческо Датини в Пизе для характеристики методов формирования резервов из прибыли и определения финансового результата деятельности (с. 322-327).

Все высказывание позволяет сделать вывод, что научные положения, выводы и рекомендации, представленные в диссертационном исследовании, характеризуются достаточной обоснованностью.

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

Достоверность результатов исследования следует положительно оценить на основании представленных на с. 12-15 диссертации сведений об апробации основных теоретических и практических результатов на международных конгрессах и конференциях, всероссийских научных и научно-практических конференциях. Результаты диссертационного исследования опубликованы в девяносто восьми работах, в том числе в изданиях, индексируемых в базах Scopus и WoS, представлены в журналах, определенных ВАК Министерства науки и высшего образования России. Материалы диссертации использованы в образовательном процессе ФГБОУ ВО «Кубанский государственный университет», ФГБОУ ВО «Адыгейский государственный университет», в Белорусском государственном экономическом университете, Полоцком государственном университете.

Научная новизна полученных в ходе диссертационного исследования результатов

Научная новизна диссертационного исследования содержится в характеристике развития двойной бухгалтерии в XIII–XV вв. как инструмента арифметического моделирования хозяйственной жизни, позволявшего совершенствовать методы оценки объектов управления и раскрытия формирующих их факторов, основанной на изучении уникальных архивных материалов итальянских учетных книг рассматриваемого периода.

Автором проведена огромная поисковая и творческая работа, результаты которой научно аргументированы и наглядно подтверждены. Среди существенных результатов диссертационного исследования, обладающих научной новизной, можно выделить следующие:

- обоснованы возможность и необходимость применения уникального метода проведения архивных исследований, разработанного профессором М.И. Кутером - метода логико-аналитического блок-схемного моделирования, представлено применение этого метода на примере учетного комплекса торговой компании Франческо ди Марко Датини (с. 61-65). Использование этого метода позволило автору диссертации провести полномасштабное исследование сохранившихся ранних учетных комплексов и отдельных бухгалтерских книг;

- разработана классификация учетных записей, применяемых при ведении бухгалтерских книг XIII – начала XIV вв., сохранившихся в Итальянских архивах: простая запись, неидентифицированная парная запись, идентифицированная парная запись, неидентифицированная двойная запись, идентифицированная двойная запись (с. 116-117), что позволило автору диссертации исследовать различные учетные системы;

- доказано применение двойной записи при составлении бухгалтерских книг компании Джованни Фаролфи, использование специальных счетов учета доходов и расходов, счетов отсроченных расходов, начисление обесценения (потерь на оборудовании), составление пробного баланса как информационной базы о финансовом положении компании (с. 123-129);

- на основе анализа оригинальной учетной книги Генуэзской коммуны 1340 года показано, что в экономической практике рассматриваемого периода использовались однофазные счета для накопления операционных результатов и учета расходов, связанных с содержанием коммуны, экономический счет (смета) доходов и расходов, идентифицирован каждый вид полученного дохода и произведенного расхода городом Генуя в 1340 году, доказано применение оценки результатов хозяйственных операций исходя из факторов временной ценности денежных средств (с. 134-151);

- на примере учетной системы Франческо ди Марко Датини в Пизе произведена классификация применяемых учетных регистров по следующим

направлениям: по географическому сегменту, по применению метода бухгалтерского учета, по самостоятельности применения, по отношению к виду деятельности, по назначению записей, в зависимости от объекта учета (с. 158-160);

- продемонстрировано характерное для изучаемого периода разделение между деньгами как объектом учета и деньгами как инструментом учетной оценки, признание системы «учетных денег» и применяемых в расчетах вековей сложными бухгалтерскими инструментами, влияющими на организацию и развитие бухгалтерской практики (с. 198-204);

- сформирован авторский подход к определению учетных процедур «обесценение» и «амортизация» в отношении имущества с длительным характером использования на основании изучения учетных практик отражения результатов изменения стоимости имущества в бухгалтерских регистрах средневековых компаний (с. 222-224);

- раскрыты методы регистрации и оценки последствий хозяйственных фактов на счетах в целях отражения факторов, влияющих на формирование финансового результата деятельности предприятия Франческо ди Марко Датини в Пизе. На примере динамической линии операционно-накопительного счета, предназначенного для формирования прибыли (убытка) от продаж, доказано, что высокоразвитая практика определения финансового результата была частью учетной системы благодаря хорошо отлаженной системе счетов для накопления операционного результата как от продаж, так и от прочих видов деятельности (с. 265-266);

– представлено применение метода двойной записи для отражения в учете прибыли или убытка как производной комплекса факторов, формирующих результат хозяйственной жизни предприятия. Рассмотрены вопросы, связанные с малоизученным процессом выявления финансового результата в системе двойной бухгалтерии и введением специального счета для его учета (прообраза современного счета «Прибыли и убытки») в конце XIV в. (с. 292-294);

– раскрыта практика распределения прибыли в условиях деятельности партнерства, в том числе, при наличии удаленного собственника на основе данных учетных регистров и исходя из требований учредительных документов (с. 317-319);

– обосновано применение принципов непрерывности деятельности и бухгалтерского консерватизма в учетной практике XIX–XX вв. на основе изучения методов формирования резервов из прибыли на покрытие непредвиденных расходов и обязательств, которые могли возникнуть в будущих периодах (с. 322-327).

Соответствие темы диссертации области исследования

Отражение в диссертации вопросов, включенных в паспорт научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика (бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика), в том числе п. 11.1 «Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета» подтверждает соответствие темы диссертации заявленной научной специальности.

Критические замечания и пожелания автору по существу исследования

Отмечая высокий научный уровень исследования и практическую ценность представленных рекомендаций, следует обратить внимание соискателя на ряд положений, нуждающихся в дополнительной аргументации и обосновании.

1. Объективным недостатком следует признать невысокое качество иллюстрационного материала в виде фотокопий бухгалтерских счетов средневековых книг и балансов, связанное как с уменьшением размера фотографий, так и, очевидно, с не лучшим состоянием архивных первоисточников. Автору следовало продублировать в приложениях к работе укрупненный формат фотокопий наиболее значимых страниц средневековых книг.

2. При исследовании вопросов создания и использования резервов из прибыли автор диссертации рассматривает две методики формирования резервов, предназначенных для покрытия неоплаченных расходов текущего периода, сумма и причины возникновения которых были неопределенными, а также для балансирования Пробного баланса и, следовательно, Главной книги, когда причина превышения суммы дебетовых показателей над суммой кредитовых показателей не была известна. Отмечено, что методика создания нового резерва в конце периода 1394–1395 гг. была более совершенной (с. 328), но не выделены ее преимущества относительно ранее применявшейся.

3. Представленная к защите диссертация обладает безусловной теоретической значимостью. Но несмотря на признание важности исторических исследований в области бухгалтерского учета, хотелось бы уточнить, какова практическая направленность проведенных исследований для современной теории, методологии и практики бухгалтерского учета? Как выявленные в результате глубокого исследования закономерности и принципы бухгалтерского учета окажут влияние на развитие современных учетных систем и их моделирование?

Высказанные замечания не снижают качество, научную и практическую значимость проведенного исследования. Диссертационная работа представляет собой выполненное самостоятельно, на высоком профессиональном

уровне, значимое в научном плане исследование. Совокупность представленных полученных результатов позволяет оценить использование соискателем оригинального научно-методического подхода к решению поставленных задач, позволивших достичь определенной в диссертации цели.

Заключительные выводы

Диссертация Гурской Марины Михайловны на тему: «Развитие двойной бухгалтерии в XIII–XV вв.» соответствует основным требованиям, установленным Приказом от 19.11.2021 № 11181/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», соискатель Гурская Марина Михайловна заслуживает присуждения ученой степени доктора экономических наук по научной специальности 5.2.3. Региональная и отраслевая экономика. Нарушения пунктов 9 и 11 указанного Порядка в диссертации не обнаружены.

Член диссертационного совета:

Доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры учета, анализа и аудита
Института управления, экономики и финансов
ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский)
федеральный университет»

Куликова Л.И.

7 ноября 2022 г.



Почтовый адрес: ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет», 420008, г. Казань, Республика Татарстан, ул. Кремлевская, 18.

Рабочий телефон: +7 (843) 2911-378;

e-mail: iuef@kpfu.ru