

ОТЗЫВ

о диссертации **Алейникова Дмитрия Николаевича** на тему:
«Особенности функционирования комбинированных учетных систем конца XIV – начала XV вв. (на примере компаний Франческо Датини в Авиньоне)»,
представленную на соискание ученой степени кандидата экономических наук по научной специальности **5.2.3 Региональная и отраслевая экономика (Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)**

Представленное диссертационное исследование является неотъемлемой частью чрезвычайно актуальной и значимой для развития истории бухгалтерского учета работы научно-исследовательского коллектива под руководством профессора М.И. Кутера по изучению уникальных архивных материалов Италии, отражающих развитие практики бухгалтерского учета в XIII – XV вв. Результаты этой многолетней работы, часть которых, представлена в данной диссертации, получили академическое признание в ходе их обсуждения на ряде научных бухгалтерских конференций, в том числе: II Международной научно-практической конференции «Роль и место бухгалтерского учета, контроля и анализа» (Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу), 6–7 декабря, 2012 г., Киев, Украина; Международной научной конференции III Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее», 20–22 Апреля, 2015 г., Санкт-Петербург; II Международной научно-практической конференции «Совершенствование учета, анализа и контроля как механизмов информационного обеспечения устойчивого развития экономики», 4–5 июня 2015 г. Полоцкий государственный университет, Полоцк, Республика Беларусь; Международной конференции по науке в области информационных технологий (Information Technology Science. MOSITS 2017), 1–2 декабря 2017, Москва; Международном экономическом симпозиуме – 2018 (the Third International Economic Symposium – 2018 (IES 2018)), 19–21 Апреля 2018 г. Санкт-Петербург; II Международной научно-практической конференции «Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты», 7–8 июня 2018 г. Полоцкий государственный университет, Полоцк, Республика Беларусь; Международной конференции «Интегрированная Наука в цифровую эпоху» (The International Conference Integrated Science in Digital Age (ICIS 2019)), 10–12 Мая, 2019, Батуми, Грузия; 14-м Международном научно-исследовательском семинаре по истории бухгалтерского учета (14th International Research Seminar on Accounting History), 28 Июня 2019, Севилья, Испания; Международной конференции «Цифровая наука» (The 2019 International Conference on Digital Science (DSIC'2019)), 11–13 Октября 2019 г., Лимасол, Кипр; Международной конференции «Интегрированная Наука в цифровую эпоху» (The International Conference Integrated Science in Digital Age (ICIS 2020)), 1–3 Мая, 2020, онлайн-конференция.

Результаты представленного исследования были опубликованы в 21 работе. Из них 5 статей общим объемом более 7 п.л. (авторский объем – 3 п.л.) опубликованы в изданиях, индексируемых в базах Scopus и WoS. 8 статей общим объемом 6,7 п.л. (авторский объем – 3,4 п.л.) представлены в 12 журналах, рекомендованных ВАК Министерства науки и высшего образования России, из них 3 статьи без соавторства (общим объемом 2,2 п.л.) и 8 статей опубликованы в прочих зарубежных и российских журналах и изданиях.

Проведенный Соискателем анализ научных работ, которые можно рассматривать как предшествовавшие представленному к защите исследованию, обосновывает оригинальность и самостоятельность его результатов.

Цель работы Д.Н. Алейникова состояла в том, чтобы на основе изучения и обобщения архивных материалов и литературных источников развить существующие представления о системах бухгалтерского учета, характерных для экономики Италии и Франции второй половины XIV – начала XV вв.

Цель работы обусловила постановку, в частности, следующих ее задач:

- 1) показать роль дореволюционных, советских и современных российских ученых в развитии научного направления «История бухгалтерского учета»;
- 2) изучить этапы становления бизнеса Франческо Датини в Авиньоне и обосновать влияние организационно-правовых форм бизнеса на выбор учетной методологии: принципов построения и использования учетных моделей, периодичность предоставления отчетности о финансовом результате;
- 3) обосновать и ввести в научный оборот понятие «комбинированный учет»;
- 4) оценить возможность рассмотрения учетной системы компаний в Авиньоне с системами компаний в Пизе и Барселоне как аналогичных;
- 5) исследовать значение для бизнеса дополнительного капитала «Sovgasopro», методику его отражения на бухгалтерских счетах и в отчетности;
- 6) раскрыть суть ранней практики создания резервов по безнадежным долгам по вине персонала, допустившего возникновение такого долга, и взимания ценных предметов в качестве депозита при продаже товаров с отсрочкой платежа на длительный срок;
- 7) описать методику формирования «Пробного баланса», построенного с применением двойной записи, и выявить недостатки его использования при «комбинированной» бухгалтерии;
- 8) дать оценку роли, назначению, структуре и содержанию, алгоритму построения раннего «синтетического» (сжатого) баланса.

Знакомство с представленными Соискателем формулировками результатов исследования, характеризующихся, по его мнению, научной новизной, могут привести к выводу о том, что, в целом, поставленные Соискателем задачи решены, а цель диссертационного исследования достигнута.

Введение в ходе исследования в научный оборот ряда уникальных архивных документов, их авторский анализ и интерпретация их значения для понимания бухгалтерского учета рассматриваемого исторического периода могут позволить уточнить современное видение учетной процедуры тех лет, значения бухгалтерского учета и отчетности в рассматриваемом историческом периоде, связей между развитием экономико-социальных отношений и бухгалтерским учетом.

Заслуживающими наибольшего внимания и обладающими наибольшей значимостью и научной ценностью, по нашему мнению, можно назвать следующие полученные Д.Н. Алейниковым в ходе диссертационного исследования результаты:

- Соискатель вводит в научный оборот понятие так называемого «комбинированного учета», соответствующее практике отдельных средневековых компаний. В ходе исследования были выявлены компании, которые применяли данный метод ведения учета, то есть в их бухгалтерском учете «одна часть показателей формировалась посредством двойной записи, другая – дискретной инвентаризацией и оценкой по исторической стоимости».

- На основании изучения обнаруженных в архивах 25 аналитических «балансов вывода финансового результата» за период 1382–1410 гг., Соискателем было установлено, что эти балансы являлись промежуточными (чаще всего, годовыми), а также доказано существование практики распределения прибыли за отчетный период, традиционно рассматриваемой как характерной для гораздо более поздних исторических периодов.

- По архивным документам определено и раскрыто содержание фактов реинвестирования прибыли компаниями в качестве дополнительного капитала «Sovtasopro», на который начислялись проценты. В исследовании приведен детальный анализ процедуры формирования и движения «Sovtasopro». Кроме того, показана практика использования в обороте компании (за вознаграждение) депонированного жалования менеджеров, за предыдущие периоды.

- По утверждению Соискателя, в ходе проведенного исследования им опровергнуто мнение ряда авторов, в частности, А. Мартинелли, заключающееся в том, что в Авиньоне в исследуемый исторический период учетная система «новой» компании (1401–1410 гг.) соответствовала учетным системам компаний Датины в Пизе и Барселоне, где имела место двойная бухгалтерия. В отличие от заявленных учетных систем, отмечает Соискатель, в Авиньоне отсутствовал механизм формирования финансового результата, основанный на операционно-результатных счетах продажи товаров и финансово-результатном счете. Ежегодные расчеты осуществлялись посредством инвентаризации и оценки запасов товаров, торгового инвентаря, наличных денег, продовольствия и напитков. Расчеты с дебиторами и кредиторами и учета капитала, как основного, так и дополнительного, велись в Секретной книге «ограниченной» двойной записью. «Пробные балансы» не удовлетворяли предъявляемым требованиям.

- Исследование Соискателем архивных документов позволило доказать существование практики создания резервов по безнадежным долгам по вине персонала, допустившего возникновение такого долга. Формирование резерва осуществлялось за счет средств виновного, в конкретном случае за счет уменьшения доли партнера, выдавшего кредит, приведший к негативным последствиям для компании. Кроме того, установлена практика, когда выдача кредита или отпуск товаров с отсрочкой платежа сопровождалась залогом ценных вещей, которые принимались в качестве депозита и возвращались владельцу при погашении долга.

- Соискателем утверждается, что построение «синтетического» баланса явилось результатом последовательной политики по укрупнению счетов и стало важнейшим шагом их деления на аналитические и синтетические и, соответственно, формирования «синтетической» отчетности на основе аналитических построений. С другой стороны, по всей вероятности, отмечает Соискатель, бухгалтерами тех лет преследовалась цель вуалирования отчетных данных, сокрытия реальных данных о финансовом результате и остатках имущества. Пять показателей секции «Те, кто должны дать» (Дебиторы) полностью соответствовали аналитическим итогам, в то время как в разделе «Те, кто

должны иметь» (Кредиторы) в одном показателе объединены все кредиторы, инвестированный и дополнительный капитал. При таком подходе, по утверждению Соискателя, понижается эффективность синтетической информации для управления и ставится под сомнение достоверность вывода балансирующего показателя «Прибыль отчетного периода».

Все приведенные выше частные итоги исследования позволили Соискателю в целом определить новизну его результатов как *введение в научный оборот ряда архивных документов, позволяющих определить и классифицировать методические и процедурные аспекты учетных систем, уточняющие существующие представления о развитии бухгалтерского учета во второй половине 14 в. – начале 15 в.*

Содержание результатов представленного диссертационного исследования, по нашему мнению, делает необходимым уточнение формулировок некоторых выносимых на защиту положений работы, а именно:

- 1) Требуется дополнительное обоснование утверждения о том, что выявление отдельных компаний, которые в рассматриваемый исторический период одновременно применяли и двойную запись, и дискретную инвентаризацию и оценку по исторической стоимости, обладает самостоятельной научной новизной.
- 2) Опровергая мнение ряда авторов, в частности, А. Мартинелли, заключающееся в том, что в Авиньоне в исследуемый исторический период учетная система компании (1401–1410 гг.) соответствовала учетным системам компаний Датины в Пизе и Барселоне, где имела место двойная бухгалтерия, Соискатель на основании изучения архивных данных показывает, что «в Авиньоне отсутствовал механизм формирования финансового результата, основанный на операционно-результатных счетах продажи товаров и финансово-результатном счете». Что позволяет данное указание на неточность описания рассматриваемого периода относительно бухгалтерии отдельных компаний (наличие/отсутствие двойной записи в учете этих фирм) рассматривать как обладающее самостоятельной научной новизной?
- 3) Соискатель утверждает, что изучение архивных документов рассматриваемого в работе периода позволяет утверждать, что «построение «синтетического» баланса явилось результатом последовательной политики по укрупнению счетов и стало важнейшим шагом их деления на аналитические и синтетические и, соответственно, формирования «синтетической» отчетности на основе аналитических построений». Что дает основание констатацию этого «важнейшего шага» построения отчетности по укрупненным, а не по более детализированным записям считать характеризующейся научной новизной?
- 4) По утверждению соискателя, «по всей вероятности», бухгалтерами тех лет преследовалась цель вуалирования отчетных данных, сокрытия реальных данных о финансовом результате и остатках имущества. Хотелось бы уточнить, что дало основание Соискателю считать эту вероятность достаточной для составления таких выводов?
- 5) Соискатель утверждает, что в ходе исследования им «установлена практика, когда выдача кредита или отпуск товаров с отсрочкой платежа сопровождалась залогом ценных вещей, которые принимались в качестве депозита и возвращались владельцу

при погашении долга», однако раздел «Залоговое право» является классическим в практически любом известном учебнике по Римскому праву. Что нового в использовании залога было обнаружено соискателем, что позволило ему характеристику залоговой практики Авиньона рассматривать как обладающую научной новизной?

Наряду с указанными вопросами требует дополнительного уточнения место результатов работы Соискателя в общих (в том числе уже защищенных в качестве результатов диссертационных исследований) достижениях научного коллектива под руководством проф. М.И. Кутера.

Так, Соискатель утверждает, что им «доказано существование практики распределения прибыли за отчетный период, традиционно рассматриваемой как характерной уже для периода формирования акционерных обществ 18–19 вв».

В то же время, в определениях результатов диссертационного исследования, выносившихся на защиту по диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук М.М. Гурской на тему «РАЗВИТИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ В XIII–XV ВВ». читаем:

«На основе данных учетных регистров и исходя из требований учредительных документов раскрыта практика распределения прибыли» (Дисс. Гурской, С. 12)

Наряду с этим, в диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук Р.А. Багдасарян на тему: «ЭВОЛЮЦИЯ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ В ПЕРВОМ СТОЛЕТИИ ЕЕ ПРИМЕНЕНИЯ (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)» в определении результатов исследования, характеризующихся научной новизной, читаем:

«Кроме того, выявлено, что во Второй компании имел место баланс с распределенной прибылью. Это имеет существенное отличие от компаний Ф. Датини в Барселоне, где применялся баланс с прибылью до распределения, что более соответствовало современной практике. Завершала записи (или в дебете, или в 10 кредите) сумма 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)» (Дисс. Багдасарян, с. 9 – 10).

Далее, Соискатель утверждает, что исследование архивных документов позволило ему «доказать существование практики создания резервов по безнадежным долгам по вине персонала, допустившего возникновение такого долга».

Помимо процитированного выше упоминания о практике резервирования в формулировках научной новизны по диссертации Багдасарян, в указанной диссертации Гурской читаем:

«Дана характеристика методов формирования резервов из прибыли на покрытие непредвиденных расходов и обязательств, которые могли возникнуть в будущих периодах, что, в частности, позволяет рассматривать концепции непрерывности деятельности и соответствия доходов и расходов, характерные для учетной практики для XIX–XX вв» (Дисс. Гурской, с. 12).

Характеризуя научную новизну результатов своего исследования, Соискатель утверждает, что им «выявлены отдельные компании, которые в рассматриваемый исторический период

одновременно применяли и двойную запись, и «дискретную инвентаризацию и оценку по исторической стоимости».

В диссертации Багдасарян читаем: «Доказан вклад Второй компании в Пизе в развитие методики исчисления финансового результата, который состоит в том, что бухгалтер сформировал методику расчета операционного результата, в основе которой лежала инвентаризация остатка партии непроданного товара и его оценка по себестоимости покупки» (с. 10 диссертации).

Далее, характеризуя результаты своего диссертационного исследования, обладающие научной новизной, Соискатель пишет, что «изучение архивных документов» рассматриваемого в работе периода позволило ему утверждать, что «построение «синтетического» баланса явилось результатом последовательной политики по укрупнению счетов и стало важнейшим шагом их деления на аналитические и синтетические и, соответственно, формирования «синтетической» отчетности на основе аналитических построений».

В то же время, один из выносимых на защиту результатов названного диссертационного исследования Гурской состоял в научно новой «характеристике многоуровневой системы учетных регистров» (с. 11 Диссертации Гурской)».

По нашему мнению, данные вопросы требуют дополнительного обоснования на защите представленной диссертации Д.Н. Алейникова.

Высказанные замечания не позволяют до проведения публичной защиты диссертации Д.Н. Алейникова составить общую оценку результатов представленного им диссертационного исследования и сформировать мнение об оригинальности и ценности научных результатов его работы.

Сказанное выше позволяет утверждать, что вывод о соответствии диссертации Алейникова Дмитрия Николаевича на тему: «Особенности функционирования комбинированных учетных систем конца XIV – начала XV вв. (на примере компаний Франческо Датини в Авиньоне)», основным требованиям, установленным Приказом от 19.11.2021 № 11181/1 «О порядке присуждения ученых степеней в Санкт-Петербургском государственном университете», и о том, заслуживает ли соискатель Алейников Дмитрий Николаевич присуждения ученой степени кандидата экономических наук по научной специальности 5.2.3 Региональная и отраслевая экономика (Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика) может быть сделан только в ходе публичной защиты представленной диссертации.

Пятов Михаил Львович
д.э.н., профессор, профессор
кафедры статистики, учета
и аудита СПбГУ



09.08.2023 г.