

## ОТЗЫВ

*на автореферат диссертации Мусаэляна Артема Михайловича на тему «Развитие методического обеспечения учетных процедур xiii-xiv вв. (на примере подлинных бухгалтерских книг средневековых компаний)», представленной на соискание ученой степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика*

В современных условиях, когда наблюдается достаточно быстрое развитие экономики и ее финансового сектора, возникает необходимость модификации учетных систем, требующих разработки современных унифицированных форм финансовой отчетности, которые могли бы стать общепризнанными, понятными для широкого круга пользователей. В связи с этим актуален научный поиск теоретических, концептуальных основ учетной теории и ее истории, направленный на выявление закономерностей становления и развитие методического обеспечения механизмов функционирования ранних учетных систем и их учетных процедур. И поэтому он приобретает немаловажное значение в связи с отсутствием в течение длительного времени доступа к соответствующим международным историческим фондам, к результатам исследований западных коллег и невозможности принятия участия в масштабных международных архивных исследованиях истории.

Это говорит о том, что, вопросы генезиса бухгалтерского учета до сих пор комплексно не изучены, а предлагаемое диссертационное исследование, ориентированное на изучение исторического опыта развития его моделей на ранних стадиях его становления в контексте взаимосвязи бухгалтерских и экономических доктрин, направлено на приращение знаний в области теоретических и исторических его аспектов. В связи с этим, заслуживает внимания выдвинутая автором, гипотеза развития учетной практики простой бухгалтерии в XIII–XV вв.. Она дала возможность ему сформулировать в диссертации ряд выводов, позволяющих восполнить недостаточность ряда

фактов теории и истории бухгалтерского учета и определить направление на разработку современных учетных систем, ориентированных на достижение единообразия и сопоставимости финансовой отчетности, как на международном, так и на национальном уровне.

В виду того, что данное исследование имеет исторические аспекты характеристики бухгалтерского учета, поэтому к его достоинству, по нашему мнению, следует отнести, фундаментальную источниковую базу. Автор исследовал 288 источников, из них 10 исторических источников в виде фотокопий средневековых учетных комплексов из архивов Флоренции, Прато и библиотеки Medicea Laurenziana во Флоренции. Комплекс привлеченных источников обладает целостностью и достаточен для решения поставленных исследовательских задач. Это позволило провести серьезную работу по выявлению закономерностей и отличительных особенностей развития методического обеспечения и учетных процедур в процессе функционирования простой бухгалтерии, формирования статической модели исчисления финансового результата.

Кроме того важно, на наш взгляд, отметить, что наряду с использованием общенаучных и исторических методов исследования автор использует методологию исследования экономических и социальных дисциплин. Особое внимание в исследовании уделено методу компьютерной реконструкции учетных систем, разработанному российскими учеными. Заслуживает внимания при интерпретации источников, отражающих определенную деятельность людей, применяемый в исследовании атрибутивный анализ, получивший признание в отечественной литературе, но который, к сожалению, не отражен диссертантом в автореферате ни в общенаучных, ни в исторических методах. Применение атрибутивного метода имеет важное значение для анализа средневековых учетных комплексов, т.к. способствует более глубокому пониманию закономерностей и отличительных особенностей развития методического обеспечения и учетных процедур в процессе функционирования средневековых компаний. Дополнение

атрибутивного анализа сравнительным методом помогло автору успешно воссоздать объективную реальность учетной практики XIII-XIV вв. Все это позволило диссертанту сделать интересные находки сформулировать выводы по развитию методического обеспечения учетных процедур средневековья.

Так, вызывает интерес, сделанный в работе вывод, о том, что назначение первых учетных систем было направлено на формирование информации только о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами. Практически и сегодня эти элементы финансовых инструментов являются важнейшими объектами бухгалтерского учета, контроля и экономического анализа. Также достаточно интересна выявленная причина возникновения долговых обязательств (как пассивных и активных), связанная с недостатком чеканной монеты в период ренессанса экономики (с.6). Однако, в современной интерпретации бухгалтерского баланса долговые обязательства, по-видимому, более точно идентифицировать только как пассивные.

Заслуживает внимания доказанное на реальных примерах открытие первенства применения системных записей в книге Recordanze (1363 г.), т.е. до появления трактата о счетах и записях Л. Пачоли (1494), который описал книгу с подобным названием, как предназначенную для несистемных записей, то есть не имеющую системных связей с бухгалтерским учетом. (с.14). Как видно из автореферата, в работе показаны значение Мемориала, необходимого для первичной регистрации системных записей и подлежащих переносу в Главную книгу, и механизма его выделения из Recordanze.

Также вызывает интерес критическая оценка, проведенная на основе детального изучения ранних книг компаний Ф. Датини в Авиньоне, относительно деления Главной книги на два раздела: счетов дебиторов и счетов кредиторов. Следует согласиться с мнением автора о том, что на одно физическое или юридическое лицо тогда одновременно открывались два счета: дебиторской и кредиторской задолженности, потому что в противном случае было бы не возможно организовать контроль за расчетными операциями.

Достаточно значимой, на наш взгляд, является оценка требований к ведению ранних книг учета по движению наличных денежных средств. Правильно отмечает автор, что заслуживает внимания положение, согласно которому записи оттока наличности, зарегистрированные в Мемориале, индивидуально разносились в «Uscita» (в расход), в то время как в «Entrata» (приход) переносились накопленные данные поступления наличных по дням или за несколько дней, объединяющие несколько страниц Мемориала. Такой подход наблюдается и в современном документальном оформлении наличных денежных средств, например в банках, где применяются гораздо более строгие правила оформления выдачи наличных средств, по сравнению с их приходом.

Вызывают также интерес выявленные методы исчисления финансового результата, применяемые в средневековой бухгалтерии. Следует согласиться с приведенными доказательствами автора в том, что метод расчета финансового результата, применяемый в двойной бухгалтерии, основанный на сопоставлении полученных доходов и обеспечивших их расходов с использованием специальных счетов «покупки и продажи товаров», применяемый в некоторых компаниях, был более прогрессивным, чем статическая модель его исчисления, основанная на инвентаризации имущества, дебиторской и кредиторской задолженности, применяемая многими другими компаниями в течение нескольких последующих столетий. Этот вывод был сделан, судя по автореферату, на основе детального анализа учетных методик исчисления финансового результата, применяемых в компаниях Дж. Фароли (1299-1300 гг.), Делл Бене (1318-1324 гг.), Албертидель Джудиче (1302-1329 гг.) и Франческо Датини в Авиньоне (1366-1410 гг.), который показал их не идентичность. При этом важно отметить, что составлению годовой отчетности предшествует этап проведения инвентаризации всех статей баланса, т.е. связь методических подходов формирования учетных показателей прослеживается сквозь века. Однако жаль, что из автореферата недостаточно видны связи между выводами, сделанными в диссертации и современными направлениями

разработки бухгалтерских систем и их моделирования. Хотя вся работа наполнена современными категориями и показывает, что функционирующий в настоящее время бухгалтерский учет имеет серьезную методологическую основу и, несмотря на значительные его модификации, является важнейшей экономической наукой со своими специфическими предметом и методами.

Указанные замечания носят рекомендательный характер и не умоляют научного значения выполненной работы. Считаю необходимым отметить глубокое и всестороннее рассмотрение большого перечня вопросов, имеющих непосредственное отношение к заявленной теме диссертационного исследования, что позволяет говорить о комплексном решении проблемы исследования.

Диссертация может быть использована при написании лекций и создании специальных курсов по программам магистратуры и аспирантуры.

Диссертационная работа является самостоятельным научным исследованием, соответствует требованиям, предусмотренным «Положением о порядке присуждения учёных степеней» в редакции постановления Правительства Российской Федерации от 24 сентября 2013 г. N 842 (ред. 02.08.2016г.), а ее автор, Мусаэлян Артем Михайлович, заслуживает присуждения учёной степени кандидата экономических наук по специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика.

**Сведения о составившем отзыв:**

**Фамилия:** Житлухина

**Имя:** Ольга

**Отчество:** Геннадьевна

**Ученая степень:** канд. экон. наук

**Ученое звание:** профессор

**Место работы:** ФГАОУ ВО ДВФУ

**Должность:** профессор

**Контактные адреса:**

*e-mail:* zhitlukhina.og@dvfu.ru

*телефон:* 89084489933

*почтовый адрес:* 690003 Приморский край,  
г. Владивосток, ул. Посъетская, д. 17, кв. 22

**Личная подпись:**

