

**ВОЗНИКНОВЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ: НОВАЯ ТРАКТОВКА**

*В связи с реформированием системы бухгалтерского учета и введением нового плана счетов возникает обостренный интерес к мировому опыту учетного дела. В данной статье история возникновения двойной бухгалтерии трактуется по-новому.*

*Ключевые слова: бухгалтерский учет, двойной бухгалтерии, цифры, документы, отчеты.*

**THE OCCURRENCE OF DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING: A NEW INTERPRETATION**

*In connection with the reform of the accounting system and the introduction of a new chart of accounts there is a keen interest in world affairs accounting experience. In this article, the history of double-entry bookkeeping is interpreted in a new way.*

*Keywords: accounting, double-entry bookkeeping, figures, documents, reports.*

Принято считать, что формированию бухгалтерского учёта как науки положило начало выход в свет работы Луки Пачоли «Сумма арифметики и геометрии, учение о пропорциях, отношениях» в 1494 году. Один из разделов этой работы – трактат «О счетах и записях» – представлял собой первое из известных к настоящему времени учебное пособие по ведению двойной бухгалтерии. Однако историки не пришли к общему мнению по поводу того, какие из уцелевших учётных книг следует считать наиболее ранними свидетельствами двойной бухгалтерии. Большинство историков придерживаются иных взглядов по данному вопросу. Ф. Мелис, наиболее авторитетный историк учёта XX века, считает истоком учетной литературы книги флорентийских компаний Фини за 1296 год. Раймонд де Рувер, называет в качестве таковых учётные книги генуэзской коммуны 1340 года. И наконец, в 1458 году (за 36 лет до труда Л. Пачоли) купец из Рагузы Бенедетто Котрульи написал книгу «О торговле и совершенном купце», содержащую раздел о двойной бухгалтерии. Однако его работа была издана только в 1573 году, т.е. через 115 лет после написания.

Книги генуэзской коммуны за 1340 года, полностью сохранившиеся до наших дней, по мнению специалистов, удовлетворяют всем требованиям двойной бухгалтерии. В настоящее время они официально признаются наиболее ранним свидетельством двойной бухгалтерии. Полностью сбалансированные книги 1340 года опираются на предшествующие записи 1339 года, которые к сожалению не сохранились.

Сохранились документы, свидетельствующие о том, что, скорее всего, переход к двойной бухгалтерии был осуществлён в 1327 г. В этом году были выявлены многочисленные финансовые злоупотребления. Для предотвращения их было принято решение полностью пересмотреть всю систему счетоводства и вести счета по «банковскому методу» (*ad usum banchi*). Отметим, что и в этом случае мы наблюдаем косвенные признаки заимствования двойной бухгалтерии, передачи опыта, а, возможно, и оказание услуг по постановке учёта. Сомнительно, чтобы люди, не знакомые с двойной бухгалтерией, смогли бы на практике перейти на эту учётную систему на основе устных консультаций.

В то же время Ф. Мелис настаивает на том, что книги компаний Фини и Фаролфи, сохранившиеся лишь частично, также велись по правилам двойной бухгалтерии и именно они являются наиболее ранними её свидетельствами. В уцелевших книгах обеих флорентийских компаний присутствовали результатные счета. Вероятно, это обстоятельство

дало повод Ф. Мелису считать именно эти книги наиболее ранними (из числа сохранившихся) свидетельствами двойной бухгалтерии. Примечательно, что двойная бухгалтерия компании Фаролфи значительно превосходит двойную бухгалтерию, описанную Лукой Пачоли два столетия спустя.

По наиболее ранним свидетельствам двойной бухгалтерии, известным в настоящее время, невозможно достоверно установить время и место её появления. До наших дней сохранилась лишь незначительная часть средневековых учётных книг, наиболее ранние образцы, скорее всего, безвозвратно утеряны. Поэтому историки вынуждены довольствоваться гипотезами.

В настоящее время не вызывает сомнений то, что местом возникновения двойной бухгалтерии является Северная Италия. Также почти общепринято, что временем её появления является XIII век. Так, Р. де Рувер полагает, что двойная бухгалтерия появилась в период с 1250 по 1350 гг. в нескольких городах Северной Италии. В работе де Рувера описаны книги десятков итальянских компаний, применявших различные варианты двойной бухгалтерии, в том числе и самого высокого уровня. Это свидетельствует о широком распространении двойной бухгалтерии в разных городах Северной Италии.

Найденные в архивах учётные книги рассказали историкам о том, что задолго до появления Трактата в коммерческих училищах североитальянских городов преподавалась бухгалтерия. «В книгах компании Бене за 1365 год есть запись, удостоверяющая расход за изучение счетоводства сыном одного из членов компании под руководством знаменитого тогда преподавателя Кальдерини в Болонье» [2]. «В книгах Барбариги за 1457 год записано, вознаграждение учителю Трайло за преподавание бухгалтерии (*Sull arte dei conti*) в продолжении шести месяцев двум братьям хозяина, а так как книги Барбариги издавна велись по двойной системе, то можно заключить, что двойная бухгалтерия преподавалась в Венеции до Луки Пачоли» [2].

Достоверных данных о том, какую именно систему учёта преподавали в коммерческих училищах Италии, нет. Поэтому историки вынуждены прибегать к косвенным свидетельствам: поскольку компании, платившие за обучение, применяли у себя венецианский вариант двойной бухгалтерии, именно этот вариант и преподавался в училищах. Необходимо отметить массовость обучения, в организации которого, по-видимому, принимали участие городские власти. Ф. Бродель пишет: «Флоренция с XIV века организовала светское обучение. По словам Виллани, в 1340 году в начальных школах обучались грамоте от 8 до 10 тысяч детей, мальчиков и девочек (город в то время насчитывал менее 100 тыс. жителей)... Из этих 8–10 тыс. детей 1000–1200 шли затем в школу более высокой ступени, созданную специально для будущих купцов. Ребёнок оставался там до 15 лет, изучая арифметику и счетоводство. Пройдя эти технические курсы, он уже был способен вести свои бухгалтерские книги, которые мы можем сегодня листать» [1].

Анализ учётных книг позволил историкам выявить целые династии учителей, преподававших бухгалтерию в XIV–XV веках. Можно предположить, что хотя бы для передачи знаний внутри этих династий использовались подробные конспекты лекций, ведь составление конспектов в то время считалось правилом для учеников. К сожалению, такие конспекты не обнаружены. Стало известно также, что бухгалтерию в коммерческих школах Италии, занимавшей в тот период в области образования ведущие позиции в Европе, изучали не только итальянцы, но и представители других стран. Известно, например, что знаменитый немецкий купец-банкир Якоб Фуггер (1459–1525) обучался двойной бухгалтерии в Венеции.

Эти факты привели группу известных историков к мнению о том, что автором Трактата является не Пачоли, а один из венецианских преподавателей бухгалтерии. Косвенным подтверждением этого они считают то обстоятельство, что биографам Пачоли не удалось найти никаких свидетельств его занятий бухгалтерским учётом. Кроме того, некоторые

разделы его главных работ – «Суммы» и «Божественной пропорции», посвященные математике, были целиком заимствованы у других авторов, в основном у Л. Фибоначчи.

Известный итальянский теоретик и историк Фабио Беста назвал подлинного, по его мнению, автора Трактата – Трайло ди Канцеляриуса, преподававшего двойную бухгалтерию по венецианскому способу в одной из коммерческих школ Венеции. Пачоли, по мнению Ф. Бесты, включил в состав «Суммы» готовый конспект лекций этого преподавателя. Два других историка, Р. Оллот и Э. Стевелинк, соглашаясь в целом с мнением Беста, называют имя другого преподавателя – ди Бьянчи.

Вопрос об авторстве Трактата разделил историков на два лагеря: пачолистов и антипачолистов, дискуссии между ними продолжаются до сих пор. Однако, такие системы, как двойная бухгалтерия флорентийских компаний, могли быть созданы только в течение нескольких веков; история развития учёта в XVI–XIX веках свидетельствует об этом. Трудно представить, чтобы столь длительные кумулятивные процессы могли осуществляться без объективации знаний, без изложения их в письменной форме.

Литературные работы были необходимы также и для распространения двойной бухгалтерии среди многих итальянских компаний. И, наконец, трудно представить, чтобы династии преподавателей в течение столь длительного периода не создали бы для себя хотя бы подробных конспектов лекций. Скорее всего, Трактат – не первая работа по счетоводству, а лишь первая среди известных. Очевидно, что секреты флорентийских счетоводов были утеряны для человечества так же, как, например, секреты производства дамасской стали. И когда в XIX веке европейские бухгалтеры вели поиск методов исчисления финансового результата, учётные книги Датини лежали на полках дворца в Прато и ждали своих исследователей. Единственным наследием долитературного периода, полученным Европой от средневековья, единственным мостком, соединяющим прошлое и будущее счетоводства стал изложенный в Трактате «венецианский способ» – предельно упрощённый вариант двойной бухгалтерии, свод правил без объяснений. Простота объяснялась тем, что венецианский вариант не предусматривал того, что является смыслом современной бухгалтерии – составления бухгалтерской отчетности. Благодаря своей простоте венецианский вариант был широко распространен среди мелких и средних торговых компаний и даже преподавался наряду с арифметикой в коммерческих училищах ряда городов Северной Италии. Однако этот вариант двойной бухгалтерии не был единственным для того времени. В ряде крупных торгово-банковских компаний Флоренции задолго до появления Трактата применялась двойная бухгалтерия необычайно высокого уровня. Уже в XIV веке счетоводы этих компаний систематически использовали почти все известные в настоящее время методы ведения учета, регулярно составляли бухгалтерскую отчетность. Они умели классически правильно решать самую трудную для бухгалтеров задачу – исчислять финансовый результат и даже дифференцировать его по видам деятельности. Более полное описание книг флорентийских компаний можно найти в работе известного бельгийского историка Раймонда де Рувера «Как возникла двойная бухгалтерия» (1958 г.). Эта и другие книги ещё нескольких флорентийских компаний свидетельствуют о том, что такой удивительно высокий для того времени уровень учёта существовал и в первой половине XIV века.

Следовательно, есть основания считать, что до появления «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли все-таки были книги, посвященные учетному делу, информация о которых не сохранилась до наших дней.

#### **Литература:**

1. Бродель Ф. Игры обмена. М., 1988
2. Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. М., 1927
3. Соколов Я. В. «Лука Пачоли. Трактат о счетах и записях», М., 1983