

# ВВЕДЕНИЕ В ПРОБЛЕМУ ПРОИСХОЖДЕНИЯ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

К.Ю. Цыганков

Новосибирский государственный технический университет,  
Сибирский университет потребительской кооперации, Новосибирск, Россия

*Статья начинает цикл публикаций, посвященных проблеме происхождения двойной бухгалтерии (ДБ). Отличие от прежнего цикла статей автора, посвященного этой проблеме, заключается в а) использовании современной методологии исследований, признанной международным сообществом историков, и б) значительно более широком использовании материалов из иностранных источников, прежде в России не публиковавшихся. В соответствии с требованиями современной методологии материал в цикле статей организован таким образом, чтобы читатель смог повторить ход размышлений автора и, либо согласится с его выводами, либо опровергнуть их. В связи с этим первая статья цикла сфокусирована на детальном описании материалов, методов и допущений, которые будут использоваться в следующих статьях цикла. Статья состоит из пяти частей. В первой части раскрывается актуальность темы исследования, во второй части – источники, которыми располагают исследователи происхождения бухгалтерии, в третьей части – традиционная гипотеза о происхождении ДБ, в четвертой части – современная методология исторических исследований, в пятой части – допущения, которыми автор будет руководствоваться в ходе исследования.*

*Ключевые слова:* аномалии истории бухгалтерской мысли, престиж бухгалтерской профессии, методология исторических исследований, универсальность бухгалтерии.

## 1. Актуальность исследования

«Ценность исследования – в любом предмете – измеряется тем, насколько его можно практически использовать». Эти слова французского историка Марка Блока [1, с. 10] в полной мере относятся и к исследованиям, посвященным происхождению двойной бухгалтерии. Цель их отнюдь не исчерпывается удовлетворением чисто исторического любопытства, «стремлением к пониманию прошлого самого по себе» [2, с. 239]. К практическим целям исследования автор относит: 1) создание общепризнанной теории бухгалтерского учета, 2) создание научной истории бухгалтерской мысли, 3) бухгалтерский вклад в решение проблемы происхождения капитализма и 4) повышение престижа бухгалтерской профессии. Рассмотрим, вкратце, каждую из этих целей.

### 1.1. Создание общепризнанной теории бухгалтерского учета

Известно, что общепризнанная теория бухгалтерского учета до сих пор не появилась. «Единая общая теория учета является только желаемой, но бухгалтерский учет как наука еще находится на слишком примитивном уровне развития» [3, с. 24]. «Как мы все знаем, существуют резко конкурирующие объяснения и понимания двойной бухгалтерии» – пишет Браер в начале своей работы [4, с. 33] и заключает ее словами: «Нам все еще нужна тяже-

лая теоретическая и эмпирическая работа, чтобы объяснить двойную бухгалтерию» [Там же, с. 38]. А без теории бухгалтерского учета невозможно достичь таких важнейших практических целей, как создание научно обоснованных стандартов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и качественных учебных пособий для бухгалтеров. И если историки выяснят, когда, кем, для каких целей создавалась бухгалтерия, из каких этапов состоял этот процесс, то в решении теоретических проблем удастся, скорее всего, добиться прогресса.

### 1.2. Создание научной истории бухгалтерской мысли

Происхождение любой науки – отправная точка ее истории, задающая тон всему последующему повествованию. Но значимость происхождения в истории бухгалтерии несравнимо выше, чем в истории других наук. Исследования Мелиса [5], Мартинелли [6], Ли [7] и Кутера [8] не оставили сомнений в том, что в книгах флорентийской компании Фаролфи, датированных 1299-1300 гг., велась бухгалтерия почти современного уровня. Следовательно, почти все достижения бухгалтерской мысли состоялись в процессе происхождения ДБ; на долю следующих периодов остается немного. Необычна история и этих периодов. В XIV в. принципиальных улучшений не появилось (вершина уже была достигнута), тогда как XV в. принес регресс – ДБ, описанная Пачоли

в 1494 г., заметно уступала бухгалтерии Фаролфи. Затем в XVI-XVIII вв. наступил долгий период застоя и только в XIX в. бухгалтерия вновь достигла уровня книг Фаролфи. К достижениям XX в. можно отнести стандартизацию бухгалтерии и развитие управленческого учета, выделившегося из бухгалтерского; собственно же бухгалтерия в основе своей осталась неизменной.

Объяснений столь необычному ходу развития ДБ не появилось; историки, ограничиваются констатациями. Поэтому история бухгалтерской мысли, как справедливо заметил Листер [9], распадается на фрагменты, не складывающиеся в общую картину: «Есть веские доказательства того, что правильно рассматривать бухгалтерскую «историю» как серию разрозненных эпизодов, а не как последовательное развитие. Более того, есть основания утверждать, что развитие бухгалтерского учета не имело отношения к социально-экономическому прогрессу, отставало от него или даже замедляло его. Наконец, существует тот факт, что в практике бухгалтерского учета в прошлом не хватало (и все еще кажется, что отсутствует) какой-либо сознательной или бессознательной научной основы» [2, с. 238]. В связи с этим Листер полагал, что «изучение истории бухгалтерского учета в лучшем случае является интересным второстепенным занятием, а в худшем – неправильным использованием скудных интеллектуальных ресурсов» [9].

Что же ответил на эту критику Напьер – один из самых авторитетных историков бухгалтерского учета? Он, фактически, признал ее справедливой: «К счастью, нам не нужно принимать концепцию истории Листера как последнее слово. Мы можем рассматривать каждое из его утверждений, процитированных выше, не как возражение против истории бухгалтерского учета, а как исторические проблемы, требующие решения» [2, с. 238]. Однако проблемы эти так и не решены. Одной из таких проблем можно признать отсутствие качественных учебников по истории бухгалтерского учета. «Не созданы качественные курсы истории бухучета, и она не интегрирована в учебную программу элитных университетов. Обычно история бухучета включена в курсы теории бухучета, а не является отдельным курсом. Отдельные курсы чаще всего предлагаются в Европе, Австралии и на юге США. Развитие курсов истории станет следующей проверкой дисциплинарной силы бухгалтерской истории» [10, с. 268-269]. «Слабость истории бухучета как «профессии» в том, что она не подкрепляется каким-либо значительным объемом преподавания на уровне бакалавриата или аспирантуры, поэтому у дисциплины меньше возможностей для самостоятельного создания будущих историков бухгалтерского учета... В 1986 году 26 % британских ученых-бухгалтеров, заявивших о своем интересе к историческим исследованиям, указали, что они преподавали историю студентам, изучающим бухучет. Однако в 2012 году этот показатель снизился до 16 %» [11, с. 88].

### 1.3. Вклад в решение проблемы происхождения капитализма

Капитализм многими исследователями признается эффективной системой организации экономической деятельности. Появившись именно в XIII в. и именно во Флоренции, он вывел этот город, а затем и всю Европу из средневекового застоя и позволил ей далеко обогнать ушедшие ранее вперед Китай, Индию и Ближний Восток. Он принес невиданный прогресс в экономике, культуре, науках и технологиях. Правда, в последние десятилетия все громче звучат предложения об отказе от капитализма, или о необходимости его глубокой модернизации.

Но прежде, чем отбрасывать капитализм или модернизировать его, неплохо было бы разобраться в его сути. Многие выдающиеся экономисты, начиная с Маркса и кончая Броделем, стремились достичь этой цели. Но даже последний признает, что ответ так и не найден: «Мы будем касаться этой проблемы на протяжении всего настоящего труда, не претендуя на окончательное ее решение. Мы лишь попробуем поставить ее во всех аспектах, приблизиться к ней в своих объяснениях – как в прошлом придвигали бомбарды к стенам города, который собирались штурмовать» [12, с. 122-123].

Между тем, еще в 1916 г. немецкий экономист Вернер Зомбарт предложил ключ к решению этой проблемы. Он обратил внимание на совпадение фундаментальных понятий капитализма и бухгалтерии и выдвинул тезис о неразрывной их связи: «Можно сказать, что до двойной бухгалтерии концепция капитала не существовала, и что без двойной бухгалтерии она не возникла бы. Мы могли бы даже пойти дальше и определить капитал как способность к накоплению, оцениваемую с помощью двойной бухгалтерии» [13, с. 267]. Как видим, Зомбарт полагал, что происхождение капитализма и ДБ тесно связаны, что разобравшись с происхождением и сутью ДБ можно разобраться с происхождением и сутью капитализма. Связь ДБ и капитализма стала предметом многих исследований и дискуссий, продолжающихся за рубежом до сих пор. Это одна из самых сложных и самых актуальных тем истории и теории экономики, и она тесно связана с происхождением бухгалтерии.

### 1.4. Повышение престижа бухгалтерской профессии

Зомбарт, помимо прочего, дал бухгалтерам шанс повысить престиж своей профессии: «Работа Зомбарта принесла известность и престиж скромному искусству бухгалтерского учета, придав ему большое экономическое значение» – признал историк экономики и бухгалтерии Ями [14, с. 118-119]. К сожалению, воспользоваться этим шансом бухгалтерам не удалось.

Проблеме престижа бухгалтерской профессии посвящено множество работ, но в контексте настоящей статьи интерес представляет монография Литтлтона (издана в 1933 г.), посвященная эволюции бухгалтерского учета до 1900 года [15]. Первую гла-

ву своей главной работы [15, с. 12] Литтлтон назвал «Респектабельность бухгалтерии» (Respectability of bookkeeping). В ней он поставил актуальный и сейчас вопрос: «Имеет ли бухгалтерский учет право на уважение?». Вопрос поставлен не случайно: Литтлтона, как истинного патриота бухгалтерской профессии, решительно не устраивало то, что многие представители различных наук, в XIII в. еще не появившихся, а в XV-XIX вв. находившихся в зачаточном состоянии, в XX в. не признавали бухгалтерию наукой<sup>1</sup>. Эту главу Литтлтон [15, с. 11] охарактеризовал как попытку «...снять клеймо с бухгалтерского учета, продемонстрировав, что по своему происхождению он является респектабельным, даже академическим». На взгляд автора настоящей статьи, попытка эта не была убедительной.

Та же проблема была поднята в конце XX в. Кламером в его статье, начинавшейся словами: «Со стороны экономист и бухгалтер выглядят одинаково – как два калькулятора.... Однако экономисты считают себя особенными и явно более галантными, чем простые бухгалтеры – серые люди на высоких стульях. Однако большинство экономистов не знают того, что они презируют... Большинство из них будут поражены, узнав о существовании научных статей по бухучету. Академический учет? С таким же успехом можно говорить об академической сантехнике» [16, с. 145].

А вот пример из относительно недавнего российского прошлого. В 2013 г. на II Соколовских чтениях в Санкт-Петербурге наибольшее внимание уделялось опасениям по поводу судьбы бухгалтерии как науки. Инициатором такой постановки вопроса был организатор мероприятия, заслуженный деятель науки Российской Федерации Валерий Викторович Ковалев. Этой проблеме посвящены были его выступление на пленарном заседании и известная его статья о бухгалтерском учете как науке [17]. Перескажем два основных положения этой статьи.

1. Сомнения в научном статусе бухгалтерии высказали «отдельные экономисты-теоретики», «определенные университетские и академические круги», а также менеджеры-практики, «кратующие за доминанту управленческого учета, но не понимающие природу учета вообще, и управленческого в частности».

2. Эти сомнения уже нашли конкретное выражение в резком сокращении учетной составляющей в учебных программах и даже полной ее ликвидации. «Например, в Высшей школе экономики посчитали нецелесообразным иметь в своей структуре отдельную кафедру бухгалтерского учета, а учет практически рассматривается как персона *pongata*» [17, с. 26].

Престиж любой науки во многом создается трудами ее историков. В разделе 3.4 будет показано, что *традиционная гипотеза о происхождении ДБ, являющаяся в настоящее время общепринятой (ТГ)*, не только не способствует престижу бухгалтерской профессии, но и крайне негативно влияет на него.

## 2. Источники исследований происхождения бухгалтерии

С. Nariég [2] подразделял источники исторических бухгалтерских исследований на четыре группы.

1. Подлинные бухгалтерские записи.
2. Трактаты по бухгалтерскому учету.
3. Прочие документы: правительственные отчеты, акты парламента, судебные дела, журналистика, литературные произведения и др., содержащие ссылки на бухгалтерский учет.
4. Контексты – факты об окружении (историческом, социальном, ментальном и организационном), в котором использовался бухгалтерский учет, не содержащие ссылок на него.

### 2.1. Бухгалтерские записи XIII в.

*Исторические контексты.* Если охарактеризовать историческое развитие бухгалтерской мысли только одним словом, то этим словом будет «медленное»; если двумя словами – «чрезвычайно медленное». Т.Н. Малькова отмечает, что фундаментальные изменения способа записи на бухгалтерских счетах были очень редки: «четыре типа записи на 6,5 тыс. лет: инвентарная, приходо-расходная, контокоррентная, двойная» [18, с. 433]. И это при том, что учет в Египте и Месопотамии – странах с высоким уровнем развития математики и астрономии – был прерогативой государства, и развитием его занимались наиболее грамотные люди того времени. «Должность писца в древнем Египте была исключительно почетной, привилегированной. Писцам – интеллектуальной элите египетского общества – принадлежали веками накапливаемые знания» [19, с. 27]. Но ни огромные временные ресурсы, ни идеальные условия не помогли. Древний учет был настолько примитивен даже в своих лучших формах, что Е. Стевелинк не советовал молодым любителям истории тратить на него время [20, с. 1].

Крайне медленно развивался учет и после Луки Пачоли. «Внимательный читатель текста Пачоли, вероятно, будет поражен, заметив, как мало фундаментальных изменений произошло с тех пор в бухгалтерском учете», – отмечал Литтлтон в 1933 г. [15, с. 77]. К концу XX в. заметных изменений

<sup>1</sup> Ананиас Чарльз Литтлтон в 1919 г. получил квалификацию сертифицированного бухгалтера (Certified Public Accountant, CPA), которая считается ведущей профессиональной квалификацией в мире для бухгалтеров и аудиторов. В 30-40 годы, будучи с 1931 г. доктором наук и известным исследователем в области бухгалтерского учета, Литтлтон принимал активное участие в деятельности Американской бухгалтерской ассоциации (American Accounting Association, AAA), где в 1936 г. стал вице-президентом, с 1940 по 1942 г. выполнял функции директора по исследованиям, а затем в 1943 г. стал президентом и редактором журнала «The Accounting Review» (1943-1947 гг.). На протяжении всего этого времени Литтлтон являлся членом исполнительного комитета AAA.

не произошло: «С тех пор, как Лука Пачоли написал свою книгу, бухгалтерский учет, в сущности, остался неизменным» [3, с. 37].

Учет в XIII в. был единственным исключением, но каким! Если верить традиционной гипотезе о происхождении ДБ, то правомерным становится утверждение о том, что в течение одного этого столетия состоялись почти все достижения бухгалтерской мысли. Причем, путь от нуля до вершины был пройден всего за два скачка, и не профессионалами, а купцами, поглощенными своим бизнесом и не имевшими для развития учета никаких условий.

*Скачок в начале века.* 1211 годом датированы учетные записи неизвестного флорентийского банка, расположенные на двух, случайно сохранившихся, листах пергамента. Это самые ранние свидетельства средневекового учета: «Запись в форме параграфа найдена в фрагменте флорентийской учетной книги, относящейся к 1211 г. Более ранняя форма средневекового счетоводства не обнаружена до настоящего времени» [21, с. 14]. Итак, учет древнего мира развивался очень медленно и был примитивен, а с начала средневековья (467 г. н.э.) и до 1211 г., то есть в течение более чем семисот лет, учет в Европе, скорее всего, не велся вообще. С учетом этой предыстории (не принимаемой, почему-то, во внимание) записи 1211 г. были феноменально хороши. Они представляли собой всесторонне продуманную систему учета банковских операций – не только кредитных, но и клиринговых.

Ли назвал эти записи «удивительно сложными» [22, с. 137]. Мартинелли отмечал не только их совершенство и законченность, но и «*несомненное*» сходство с записями ДБ: «Несомненно, эти фрагменты показывают важную банковскую организацию, усовершенствованную с помощью передовой техники, в которой инструменты кредитования и обмена денег были формально завершены во всех их существенных элементах. Метод бухгалтерского учета, характеризующийся перекрестными ссылками на другие счета и двойными записями, классифицированными на две различные категории дебетовых и кредитных записей, представлял собой передовую систему, даже если ее нельзя сравнить с более сложными системами бухгалтерского учета, найденными в более поздних документах тринадцатого века. Это, *несомненно*, самые первые зачатки метода двойной бухгалтерии, который был доведен до совершенства в четырнадцатом веке» [6, с. 325].

Дополним тезисы Мартинелли. Регистры и методы, применявшиеся в записях 1211 г., использовались затем в Италии в течение столетий в книгах ДБ. Это относится, например, к единому денежному измерителю (валюте Пизы), в который преобразовывались суммы по кредитам, выдававшимся заемщикам в разных валютах [7, с. 87]. А также – к особой форме бухгалтерских счетов, минимизировавшей расходы дорогих тогда носители информации [23, с. 94]. В книгах флорентийских компаний Барди,

Перуцци, Альберти и дель Бене, демонстрирующих «высокие стандарты учетной техники, использовались исключительно счета, не отличающиеся от тех, которые использовались анонимными флорентийскими банкирами в 1211 году» [6, с. 250]. Это свидетельствует о высоком качестве системы учета в книгах 1211 г. и о вполне возможных родственных ее связях с ДБ.

Ли особо отмечал сопряжение этих методов с тщательно продуманной учетной терминологией [22, с. 141]. Это говорит о долгих и целенаправленных усилиях, потребовавшихся для изобретения системы ДБ. «Появление слова – это всегда значительный факт, даже если предмет уже существовал прежде; он означает, что наступил решающий период осознания. Какой великий шаг был сделан в тот день, когда приверженцы новой веры называли себя христианами» [1, с. 91]. В данном же случае речь идет не об отдельном слове, а о взаимосвязанной системе технических терминов и методов учета. На взгляд автора настоящей статьи, выработать такую систему могло лишь сообщество профессионалов (не только учета, но и банковского дела) коллективными усилиями и на основе длительного опыта.

Частью этой системы можно признать термины «*dare*» и «*avere*», использовавшиеся почти три века спустя Лукой Пачоли в Трактате для обозначения левых и правых сторон счетов. Впоследствии они были заменены, соответственно, на «дебет» и «кредит». Использовался в записях 1211 г. и термин капитал (*capital*) [6, с. 322, 326, 327]. Бродель подчеркивал, что это первое применение слова «капитал» в средневековой Европе [12, с. 223]<sup>2</sup>.

На взгляд автора настоящей статьи, быстрое изобретение такой системы учета с нуля практически невозможно. Скорее всего, записи 1211 г. были не зачатками ДБ, как полагал Мартинелли, а первыми адаптациями ДБ, изобретенной более древней цивилизацией. Однако варианты заимствования ДБ купцами Флоренции историки не рассматривают.

Следующее свидетельство датировано 1255-1262 гг. Им была книга банковской компании Уголини из Сиены – близкой соседки Флоренции по провинции Тоскана. Книга более объемна, она имеет 70 листов и 291 счет [6, с. 330], но в ней использовалась та же, по сути, система учета, что и в записях 1211 г. Вслед за книгами Уголини в XXIII в. появились другие книги [6-7; 22]. Во всех них велся такой же долговой учет, как и в двух первых книгах XXIII в.

*Скачок в конце века.* Конец XXIII в. ознаменовался вторым, еще более впечатляющим скачком учета. Свидетельства его обнаружены в книгах флорентийских компаний Фини и Фаролфи. Книги компании Фини (1296-1305) Ф. Мелис считал первым свидетельством ДБ [24, с. 411]. К такому же мнению склонялись Каstellани [26, с. 407] и Ли [22, с. 154]. В этом был уверен Мартинелли [6, с. 400]. А де Руввер [24, с. 407] усомнился в этом на том основании, что только пятая часть книг Фини переведена на со-

<sup>2</sup> По мнению автора настоящей статьи, родина слова – древний Рим.

временные языки. Поэтому сейчас наиболее ранним образцом ДБ признаются полностью переведенные и тщательно исследованные книги компании Фаролфи (1299-1300).

#### Компания Фаролфи и ее учетные книги

«Giovanni Farolfi & Company», как следует из их книг, была флорентийской торговой компанией со штаб-квартирой в Ниме, в Лангедоке, во французском королевстве. Однако бухгалтерская книга принадлежит департаменту в Салоне, городе независимого графства Прованс, находящегося примерно в 45 милях от Нима. Население Салона в 1300 г. оценивается в 2-3 тысячи человек<sup>3</sup>. В городе доминировал архиепископ Ростанг-де-ла-Капре. Он фигурирует в отчетах Фаролфи как их самый важный клиент и крупнейший поставщик сельскохозяйственной продукции. Его покровительство, должно быть, защищало флорентийцев от проблем из-за официального запрета церкви на «ростовщичество»...; сам архиепископ заимствовал у Фаролфи под 15 процентов годовых» [7, с. 80].

«Экономическое значение Салона заключалось в том, что он был главным рыночным городом между Овном и Эксом, столицей Прованса и идеальной точкой сбора товаров (пшеница, ячмень, овес, вино и шерсть), с которыми имела дело компания Фаролфи. Она была также расположена для торговли тканью, пряжей и красящими материалами... Кроме того, компания занималась кредитованием и обменом денег – в качестве побочного эффекта и главным образом для своих торговых клиентов» [Там же, с. 81].

Таким образом, книга 1299 г. принадлежала не самостоятельной компании, и лишь филиалу компании «Giovanni Farolfi & Company», находившемуся в другом городе. Филиал располагался в небольшом вышеупомянутом городке Салоне (2-3 тыс. жителей), не имевшем выхода к морю, но находившемся на перекрестке торговых дорог. Основной деятельностью филиала была торговля продовольствием и одеждой, побочной деятельностью – кредитование своих торговых клиентов и покровителя.

Книга хранится в архиве Флоренции и «состоит из 56 листов бумаги размером примерно 33×24 см., последовательно пронумерованных. Первые 47 листов потеряны, существующие (от 48 до 110) номера 66, 74, 87, 93, 105, 106 и 109 отсутствуют; листы 92, 94 и 103 повреждены в своих нижних половинах.... Книга целиком велась рукой Аматино Мануччи, одного из партнеров, который выполнял обязанности бухгалтера. Почерк аккуратен, разборчив и хорошо сохранился по большей части»<sup>4</sup> [Там же, с. 79-80].

«Арифметика, выполненная на счетах или с помощью абака, в целом очень точна. Счетные деньги – это ливр турнуа Франции, который делится на 20 солей, а каждый соль – на 12 турецких денье. Язык (это тосканский диалект времен Данте) узнаваемо похож на современный итальянский, и пишется так же, как и сегодня, с некоторым сокращением общих слов» [Там же, с. 80]. Обратим вни-

мание на то, что в книгах Фаролфи использовалась чрезвычайно неудобная римская арифметика, хотя десятичная арифметика была описана Фибоначчи в «Книге абака» еще в 1202 году. Таким образом, книги Фаролфи представляют собой причудливую смесь современной бухгалтерии с архаичной римской арифметикой.

Сохранившаяся книга называлась Белой и содержала счета дебиторов и кредиторов, а также результатные счета. Она не была единственной: об этом говорят ссылки на счета других (утерянных) книг. Счета продовольственных товаров велись в Красной книге, а счета одежды – в Тканевой (суконной) книге. Четвертой была книга текущих расходов, пятой – кассовая книга. Кроме них использовались еще две книги для разного рода личных расходов партнеров. Эта система учетных книг была заметно сложнее и совершеннее итальянской формы счетоводства, описанной через двести лет Лукой Пачоли. Вот что пишет Дж. Ли о книгах Фаролфи: «Все эти записи составляют систему бухгалтерского учета необычайной сложности (изысканности), даже по современным итальянским стандартам» [7, с. 84].

Бухгалтерия Фаролфи превосходила венецианский вариант ДБ, описанный Пачоли. Книги Фаролфи балансировались ежегодно, а венецианские книги – лишь в случае переполнения, с интервалами в десятки лет. Кроме того, Аматино Мануччи классически правильно пользовался методами распределения расходов по периодам, отсутствовавших в Трактате, но составляющих, по мнению Литтлтона, «девять десятых проблем бухгалтера» [15, с. 11]. Вот что пишет об этом де Рувер: «Признаком высокого технического уровня учета служит наличие в главной книге Фаролфи ясного примера заранее оплаченной ренты за аренду дома, которая правильно рассматривалась как предстоящие расходы. Так поступили с суммой в 16 фунтов, уплаченной за четыре года вперед за аренду дома. В конце первого года четыре фунта были списаны на текущие расходы, а сальдо в 12 фунтов было оставлено в книгах как расходы будущих лет, подлежащие погашению в дальнейшем» [21, с. 18].

Распределением только предоплаченных расходов Мануччи не ограничивался. В статье Кутера [8, с. 100-101] детально описана процедура начисления амортизации (вернее, обесценения) компанией Фаролфи конторского оборудования. Первоначальная его стоимость в 95 фунтов хранилась на соответствующем инвентарном счете. В конце периода с него была списана сумма в 26 фунтов и отнесена на счет расходов. Остаток в 69 фунтов стал после этого остаточной стоимостью оборудования на начало нового периода. Отметим: широкое применение амортизации после Луки Пачоли началось только в середине XIX в.

Этим объясняется изумление Ли: «Такое понимание принципов распределения доходов и расходов по периодам было бы похвально и через четыре-пять веков; в 1300 году это, кажется, граничит с чудесным» [22, с. 91]. Задача историка не только констатировать чудеса, но и объяс-

<sup>3</sup> Население Флоренции в 1300 г. достигло 30 тыс. человек [25, с. 233]

<sup>4</sup> Имя бухгалтера в средневековых книгах писал сам бухгалтер на оборотной стороне обложки книги, вместе с упоминанием Христа и обещанием вести учет старательно и честно. Эта запись являлась образцом почерка, которым должны были вестись все записи в учетной книге.

нять их. Но Ли ограничился лишь не вполне понятной фразой: «Аматино Мануччи, безусловно, сильный кандидат в любой будущий международный Зал славы бухгалтерского учета»<sup>5</sup> [7, с. 94]. Это можно трактовать как объяснение основных достижений бухгалтерской мысли гением одного человека. Если именно это имел в виду Ли, то он сильно поспешил: Мануччи в таком случае заслуживает памятника из чистого золота в натуральную величину перед входом в Зал бухгалтерской славы.

Впрочем, Мануччи на оригинальность не претендовал. Он сам указал на то, что пользовался уже изобретенным методом: на оборотной стороне обложки его главной книги было написано: «Книга дебиторов и кредиторов..., ведомая по правилам флорентийским» [5, с. 485]. Судя по этой записи, ДБ почти современного уровня появилась во Флоренции много раньше 1299 г. Ведь для того, чтобы назвать сложный метод учета флорентийским, необходимо чтобы его в течение хотя бы нескольких лет опробовали на практике несколько флорентийских компаний и убедились в его полезности.

В табл. 1 приведены сведения о всех свидетельствах учета XIII в., описанных в диссертации Мартинелли<sup>6</sup> [6, с. XIX-XX].

Свидетельства флорентийского учета XIII в. намного шире тех, что приведены в табл. 1. Приведем выдержку из недавней работы другого из-

вестного исследователя: «Судя по сохранившимся архивным свидетельствам, почти все (включая некоторых женщин), от рабочих до видных городских предпринимателей, вели счета. Многие из самых ранних сохранившихся счетов – относящиеся к тринадцатому веку – велись не для коммерческой деятельности, а для частного управления тем или иным видом: управление имуществом в сельской местности, или просто повседневной деятельностью на рынке. Импульс к денежному обмену привел к возникновению правовой системы, которая уже ко времени Данте<sup>7</sup> признавала действительность личных бухгалтерских записей при урегулировании долговых требований и строго наказывала мошенничество и любое вмешательство в бизнес-счета. Уставы многих городских гильдий ремесленников, относящиеся к этому раннему периоду, требовали, чтобы их члены вели счета» [26, с. 615].

Как видим, в конце XIII в. учет во Флоренции вели не только купцы и банкиры, упомянутые Мартинелли, но и ремесленники, и даже домохозяйства. Это свидетельствует не только об аномально быстром качественном развитии бухгалтерии, но и аномально широком распространении ее во Флоренции. Объяснений ни тому, ни другому историки не предлагают.

Таблица 1

## Свидетельства учета XIII века

№	Датировка	Описание свидетельства
1	1211	Записи (2 листа пергамента) неизвестного банка Флоренции, кредитовавшего купцов на ярмарке в Болонье
2	1255-1262	Книга банкира Уголини из Сиены (провинция Тоскана), кредитовавшего купцов на ярмарке в Шампани
3	1253 и 1263	Нотариальные выписки из Книги долгов и кредитов Кастры Гуальфреды (Флоренция);
4	1260-1262	Записи неизвестного купца из г. Имола (провинция Тоскана)
5	1277-1296	Книги купца Бенчивани (Флоренция)
6	1281-1297	Книги банкира Риккомани (Флоренция)
7	1274-1310	Книги банкира Сассетти (Флоренция)
8	1279-1280	Книга квитанций и выплат Папы Николая III
9	1281	Книга купца Уголини из Сиены (провинция Тоскана)
10	1290-1324	Книга купца Кавальканте (Флоренция)
11	1291-1300	Книга долгов и кредитов Ноффо и Весе (Флоренция)
12	1292-1293	Нотариальная выписка из книги долгов и кредитов компании «Перуцци и Партнеры» (Флоренция, копия 1298 г.)
13	1296-1305	Книга Шампанских ярмарок компании Фини (Флоренция) – предположительно двойная бухгалтерия (мало исследованная)
14	1299-1300	Книга торговой компании Фаролфи (Флоренция) – двойная бухгалтерия почти современного уровня (многократно исследованная)

<sup>5</sup> В 1950 г. в США в университете штата Огайо был открыт Зал славы бухгалтерского учета. В настоящее время в нем размещены фотографии более ста влиятельных профессоров бухгалтерского учета, профессиональных практиков, государственных и коммерческих бухгалтеров из США и других стран.

<sup>6</sup> Алваро Мартинелли – итальянец, изучавший средневековые архивы своей страны в течение 40 лет и защитивший на этой основе диссертацию в США на английском языке.

<sup>7</sup> Данте родился во Флоренции в 1265 г. и был навсегда изгнан из города в 1302 г

В книгах XIV-XV вв. находится множество свидетельств ДБ высокого уровня, принадлежащих предпринимателям не только Флоренции, но и других городов Северной Италии: Генуи, Милана, Венеции. Однако, в отличие от предыдущих исследователей, эти книги рассматривать мы не будем. Эта чрезвычайно объемная работа лишь затемнит ход исследования. *Двойная бухгалтерия была создана и доведена до совершенства до 1299 г.; следовательно, книги XIV-XV вв. являются свидетельствами распространения, а не изобретения ДБ.*

## 2.2. Какими сведениями историки не располагают

В литературе, хрониках, купеческой переписке и иных средневековых источниках, датированных XIII-XV вв., не содержится никаких, даже косвенных, упоминаний об учете. До наших дней сохранились лишь подлинные учетные записи этого периода. Первой литературной работой о ДБ стал трактат «О счетах и записях» (далее – Трактат), написанный Лукой Пачоли в 1494 г. [27] и изданный в Венеции<sup>8</sup>. В течение следующего XVI в., в Венеции появилось еще пять работ, посвященных бухгалтерии, тогда как во Флоренции – ни одной. И это притом, что бухгалтерия появилась в Венеции только в начале XV в., и в архивах этого города обнаружено только четыре комплекта учетных книг [7, с. 24].

Во Флоренции же бухгалтерия появилась намного раньше и была распространена намного шире. «Количество сохранившихся бухгалтерских книг, которые флорентийцы вели для бизнеса, семьи или других частных целей, вырастает примерно до 2500 к 1500 г. и более чем в три раза к 1600 г. – и это не включает столь же огромное наследие бухгалтерских материалов, которые существуют для общественности и церковных учреждений города с четырнадцатого века и далее», – констатирует Голдвейт [26, с. 612]. А затем с некоторым удивлением добавляет: «В свои праздные моменты флорентийские историки размышляют над вопросом, почему так много этих документов сохранилось только из этого одного города» [Там же].

Удивление Голдвейта вызвано тем, что в Англии и Шотландии за более длинный и более поздний период 1500-1850 гг. сохранилось только двадцать комплектов книг ДБ; в других европейских странах еще меньше [29, с. 128]<sup>9</sup>. А во Флоренции при такой массовости ведения учета, не обнаружено ни одного источника, содержащего какое-либо упоминание о нем, хотя такие источники целенаправленно искали.

Понятно, например, что столь широкое распространение сложной информационной технологии (ИТ), невозможно без учебных пособий и массового преподавания. Но в образовательных программах Флоренции того времени, в обилии сохранившихся

до наших дней, нет ни единого упоминания о бухгалтерии, хотя постоянно упоминается коммерческая арифметика. Та же картина наблюдается и в части учебных пособий. До наших дней сохранились более 150 флорентийских руководств того времени по простейшей коммерческой арифметике, «в которых излагались четыре основных арифметических операции (в некоторые добавлялось немного алгебры)» [26, с. 620]. Но не сохранилось ни одного флорентийского руководства по много более сложной бухгалтерии даже после того, как такие руководства стали выпускаться в других городах Италии и Европы. Эту аномалию Голдвейт [26, с. 624] посчитал «несколько любопытной».

Флоренция XIII-XVI вв. известна своими знаменитыми историками и хронистами: Виллани, Бруни, Гвиччардини, Аммирати, Маккиавели. «Они выпустили больше историй, хроник и книг, чем, вероятно, вся остальная Италия, вместе взятая... историческое письмо было возведено тогда в ранг самостоятельного литературного и научного жанра» [26, с. 642]. Одной из основных задач хронистов было прославление заслуг своего города. Но ни один из них ни разу не упомянул о самой сложной технологии того времени, необычайно распространенной в их городе и впервые появившейся именно в нем. Эту аномалию Голдвейт, как и другие историки, не посчитал даже «несколько любопытной».

## Выводы и обсуждения

Историки, исследовавшие происхождение ДБ располагали источниками только двух видов: подлинными бухгалтерскими книгами XIII в. и контекстами, в которых эти книги появились. Основное внимание историки уделяли исследованиям отдельных книг, но не контекстам, и не общему характеру развития бухгалтерии в этом периоде, носившему, на взгляд автора настоящей статьи, аномальный характер. Аномалии заключались в феноменально быстром качественном прогрессе: полное отсутствие следов учета в V-XII вв.; продуманная долговая бухгалтерия 1211 г.; ДБ почти современного уровня в 1299 г. И между этими ступенями – никаких переходных форм, свидетельствующих о постепенном прогрессе. Столь же стремительным было распространение бухгалтерии вширь: учет в конце XIII в. вели и предприниматели, и ремесленники, и домохозяйства. Все эти процессы были локализованы рамками Флоренции и ближайших к ней городов провинции Тоскана. Следов учета XIII в. в других городах Северной Италии не обнаружено. Аномалией является и полное отсутствие во Флоренции каких-либо свидетельств учета, кроме подлинных бухгалтерских книг, но это тема отдельной статьи.

На взгляд автора, такая стремительность качественного прогресса объяснима только заимствованием флорентийцами уже готовой системы ДБ, та-

<sup>8</sup> Поэтому Галаган [28] делил историю бухгалтерского учета на долитературный и литературный периоды, границей между которыми стал 1494 год.

<sup>9</sup> Подчеркнем: речь идет о всех городах Англии и Шотландии.

кая скорость распространения – авторитетом изобретателя. Однако версия заимствования давно историками отвергнута. Они убеждены в том, что изобрести ДБ вполне могли купцы XIII в. (хотя весь ход истории учета свидетельствует об обратном); проблема распространения ДБ во Флоренции не рассматривается ими вообще.

### 3. Основные положения традиционной гипотезы о происхождении двойной бухгалтерии

#### 3.1. Результаты исследований: обоснованность и форма представления

Начнем с констатации: ни одно из известных автору исследований происхождения ДБ не содержит конечного результата – краткого резюме с перечислением основных положений гипотезы. Так, в монографии Литтлтона есть интересные и содержательные главы с изложением предпосылок возникновения ДБ (*The antecedents of double – entry bookkeeping*), характеристиками двойной записи (*The characteristics of double entry*), а также – сравнением древней и современной бухгалтерии (*Ancient and modern bookkeeping compared*). Однако в монографии нет ни главы, ни целостного фрагмента текста с изложением собственно гипотезы о происхождении ДБ в том виде, как понимал ее Литтлтон [15]. В статье Ями [30] тоже содержатся соображения автора лишь о предпосылках появления ДБ.

В объемной работе де Рувера<sup>10</sup> отдельные положения гипотезы хаотично разбросаны по всему тексту – между описаниями учетных книг и экономических условий XIII-XV вв. и, как правило, не сопровождаются комментариями. Выявлять и собирать их пришлось путем сплошного просмотра всего текста. Непонятны и сами положения. К примеру, следующее: «Поскольку торговля представляет собой обмен товаров и услуг, то *двусторонность, лежащая в основе двойного счетоводства*, глубоко коренится в природе коммерции. Можно ли поэтому удивляться, что купцы случайно натолкнулись на систему, основанную на равенстве дебета и кредита»<sup>11</sup> [21, с. 12]. Почему ДБ основана «на равенстве дебета и кредита»? Ведь с начала XX в. было установлено, что основой бухгалтерии является баланс. Почему торговля – только «двусторонний» обмен товаров? Возможна, например, и «односторонняя» порча их. Тезисы о купеческом авторстве и случайности, приведшей к изобретению ДБ, решительно ни на чем не основаны. Это, воспользуемся термином самого де Рувера, – чистые догадки («*pure conjecture*»), но подаются они без оговорок – как установленные факты.

<sup>10</sup> Раймон де Рувер – бельгиец по национальности, специалист по истории экономики средневековья, преподававший в Гарвардском университете [10, с. 87], изучил множество средневековых бухгалтерских книг, благодаря чему фактически признавался самым авторитетным историком происхождения ДБ. В те времена считалось, что главным для историка является знание как можно большего количества подлинных книг, а не теории ДБ или контекстов.

<sup>11</sup> Н.Р. Вейцман – редактор перевода статьи де Рувера на русский язык, назвал это утверждение «попыткой автора фетишизировать двусторонность акта обмена товаров» и привел два возражения. Во-первых, «торговля велась с древнейших времен, задолго до появления двойной бухгалтерии». Во-вторых, «возникновение двойной бухгалтерии было связано, скорее, с необходимостью составления отчетности» [21, с. 7].

Выдвигая другое положение, де Рувер, в виде исключения, объяснил, чем он руководствовался. Ссылаясь на разные названия книг в разных итальянских городах, он заявил: «Учитывая это разнообразие, *весьма вероятно*, что ДБ развивалась самостоятельно в одно и то же время в нескольких торговых центрах» [21, с. 35]. Но города Италии того времени не случайно назывались городами-государствами – в них говорили на разных языках, отсюда и разная терминология. Разная учетная терминология существует и в наше время в разных странах, но это не означает, что в каждой из них ДБ изобретена самостоятельно. И, наконец, велика ли вероятность того, чтобы одна и та же сложная система была изобретена не только случайно, а одинаково случайно и самостоятельно в нескольких соседних городах?

Диссертация Мартинелли [23] занимает почти тысячу страниц, но и в ней не нашлось места для краткого и последовательного изложения всех положений традиционной гипотезы о происхождении ДБ. Тема исследований Ли – анализ учетных книг XIII в., к происхождению ДБ он обратился, отвлекшись от основной темы и описав шесть возможных логических этапов, через которые могли пройти создатели ДБ в процессе ее изобретения [7]. Однако в статье не указаны другие ключевые параметры гипотезы: место и авторство изобретения, его временные рамки, его движущие силы.

**Выводы.** Читатель работ о происхождении ДБ не сможет вслед за исследователями «повторить процедуры и прийти к тем же результатам» [31, с. 1473]. Процедуры не описаны, допущения не раскрыты, результаты не определены. Конкретные положения традиционной гипотезы о происхождении ДБ не изложены на системной основе, как правило, ничем не обоснованы и смешаны с описаниями документов, из которых они не вытекают. Для выявления этих положений автор настоящей статьи провел самостоятельное исследование всех доступных работ, результаты которого изложены ниже.

#### 3.2. Экспресс-анализ положений традиционной гипотезы о происхождении двойной бухгалтерии и реконструкция их формирования

В табл. 2 изложены основные положения гипотезы о происхождении ДБ, разделяемые большинством известных автору историков и ставшие, фактически, общепринятыми. Каждое из этих положений снабжено критическим авторским комментарием.

## Основные положения и ограничения традиционной гипотезы

Положения традиционной гипотезы в их логической последовательности	Критика автора
<p><b>1. Временные рамки изобретения – XIII в.</b> Основание – учетные записи, сохранившиеся до наших дней</p>	<p>1. Учетные записи XIII в. свидетельствуют о практическом применении ДБ, а не об ее изобретении. ДБ могла появиться и много раньше 13 в., а купцы – заимствовать её.</p>
<p><b>2. Место изобретения.</b> <b>2.1. Флоренция</b> Основание – все записи 13 в. принадлежат предпринимателям Флоренции или соседних с ней городов.</p> <p><b>2.2. Изобретения состоялись независимо и почти одновременно в нескольких городах Италии</b> Основание – разная учетная терминология</p>	<p>2.1. Из положения следует, что основные достижения бухгалтерской мысли, насчитывающей несколько тысячелетий, состоялись в течение одного XIII в. и принадлежат купцам одного города. Такая концентрация изобретений во времени и пространстве не выглядит правдоподобной.</p> <p>2.2. Вероятность случайного и независимого изобретения одной и той же сложной системы в нескольких местах пренебрежимо мала.</p>
<p><b>3. Авторство – купцы.</b> Основание – в XIII в. никому, кроме купцов, ДБ нужна не была.</p>	<p>Никаких свидетельств о том, кто, когда, для каких целей и каким образом изобретал ДБ, не обнаружено. Вопрос о том, способны ли были купцы изобрести ДБ, не рассматривался. В следующей статье цикла эта проблема будет впервые тщательно исследована.</p>
<p><b>4. Предпосылки (факторы), способствовавшие изобретению.</b> 4.1. Литтлтон: частная собственность, капитал, торговля, кредит, деньги 4.2. Де Рувер: капитализм, компании, кредит и посредничество</p> <p>Основания в обоих случаях не указаны.</p>	<p>4.1. В одной из следующих статей цикла будет показано, что все предпосылки, названные Литтлтоном, были гораздо более развиты в древнем Риме, чем в средневековой Италии.</p> <p>4.2. ДБ действительно пригодна для капиталистических предприятий. Но она также пригодна для любых других организаций: коммерческих, бюджетных и благотворительных, и даже для домохозяйств. ДБ успешно применялась в СССР, где не было ни капитализма, ни компаний, ни коммерческого кредита, ни посредничества. Следовательно, вопрос о факторах значительно сложнее, чем полагал де Рувер.</p>
<p><b>5. Процесс изобретения</b> Носил случайный (спонтанный) характер. Купцы решили для целей контроля писать одинаковые суммы в дебет и кредит для всех фактов. Это решение постепенно привело к изобретению всех методов бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Основание не указано.</p>	<p>Случайное изобретение настолько сложной системы маловероятно. Для понимания сути ДБ такое положение бесполезно.</p>

Ни одно из положений традиционной гипотезы о происхождении ДБ не вытекает непосредственно из учетных книг, а значит документально не обосновано. Документально подтверждено лишь то, что ДБ была создана *не позднее* конца XIII в. Но это отнюдь не означает, что ДБ была создана именно в течение XIII в., именно во Флоренции, именно купцами и именно случайно. Все эти положения традиционной гипотезы о происхождении ДБ получены в результате интерпретаций и догадок, логику которых исследователи, за редким исключением, не раскрывали. Попытаемся устранить эту лауну, и реконструировать (воспроизвести) рассуждения, которые *могли* привести сторонников указанной гипотезы к основным ее положениям.

Первые учетные записи средневековья датированы 1211 г., первое свидетельство ДБ – 1299 г. Значит, ДБ изобретена в течение XIII в.; возможность заимствования не рассматривалась. Так сформировалось первое положение традиционной гипотезы о происхождении ДБ.

Перейдем ко второму положению. Все учетные записи XIII в. принадлежали предпринимателям Флоренции и других городов провинции Тоскана. Значит, ДБ изобретена во Флоренции. Правда, в таком случае возникает вопрос: каким образом ДБ проникла из Флоренции в другие города Северной Италии. Новые технологии в те времена держались в строжайшем секрете: разглашение их каралось смертью. Де Рувер предложил выход: ДБ независимо изобретена в нескольких городах. Мнения его коллег разделились. Браер [32] склоняется к варианту де Рувера, Сангстер [33] считает родиной ДБ только Флоренцию. Так сформировались два варианта второго положения традиционной гипотезы о происхождении ДБ.

Далее, на этой основе путем несложных рассуждений решена была проблема авторства. Профессиональных изобретателей (конструкторов, технологов, специалистов по ИТ) в XIII в. не было, а ДБ никому кроме купцов нужна не была. Значит ДБ изобрели купцы.

Что же способствовало изобретению ДБ? Литтлтон назвал пять основных факторов (см. табл. 1) и без каких-либо ссылок на источники заявил: все они сложились только в средневековой Италии после крестовых походов – как раз к началу XIII в. Примерно те же факторы назвал де Рувер, столь же голословно дав понять, что в древнем Риме эти факторы еще не сформировались. обстоятельной критике всех этих факторов будет посвящена отдельная статья.

Наиболее полезным могло бы стать положение о том, как именно изобреталась ДБ, через какие этапы прошел процесс создания этой системы. Однако исходными данными для решения этой задачи историки не располагали. В книгах XIII в. подсказок не было. Вначале из семивекового небытия явилась вдруг всесторонне продуманная долговая бухгалтерия 1211 г. А в конце XIII в. ее также внезапно сменила почти современная ДБ. Два шага – от нуля до вершины, и никаких промежуточных ступеней. Пришлось вновь прибегнуть к догадкам.

Чтобы действовать целенаправленно купцам следовало вначале спроектировать конечную цель ДБ – систему статей, составляющих бухгалтерскую отчетность. Для этого требовались глубокие знания экономики и финансов, которыми купцы, конечно не обладали. Кроме того, они не владели методами проектирования, позволявшими разработать регистры и алгоритмы, необходимые для формирования бухгалтерской отчетности. Значит, купцы изобрели ДБ случайно.

Двигаясь по этому пути дальше историки прибегли к догадкам, не только не связанным с документами, но и противоречащим им. Большинство историков полагают, будто купцы вначале решили – для целей контроля – писать одинаковые суммы в дебет и кредит двусторонних бухгалтерских счетов для всех без исключения фактов, включая односторонние факты порчи товаров. Но, как отмечено выше, счета компании Фаролфи и других флорентийских компаний, применявших ДБ в первой половине XIV в. двусторонними не были [6]. Двусторонняя форма счета появилась во Флоренции только в конце XIV в. Другими словами, судя по документам, ДБ появилась много раньше двусторонних счетов. Но историки, обычно придерживающиеся документальных данных, в этом случае игнорируют их, объясняя, как из несуществующих в XIII в. двусторонних счетов выросла вся система ДБ.

Наиболее обстоятельным был итальянец Ф. Мелис. Зная конечный результат процесса – современную ДБ, он изобразил длинную цепь правильных решений, постепенно к нему приводивших [5]. Выглядит убедительно только внешне: ведь купцы, в отличие от Мелиса, конечного результата не знали. А их способности к самостоятельной разработке даже простых методов обработки информации были исключительно низки; это будет показано в следующей статье цикла.

Де Рувер, вслед за итальянским профессором Церби, использовал более простой подход. Он за-

менил длинную цепь правильных решений одним словом – «spontaneous» [34, с. 115], имеющим значения: спонтанно, стихийно, самопроизвольно, непроизвольно. Тем самым, Церби и де Рувер предоставили читателю возможность выбрать любое из этих значений, включить фантазию, и самому догадаться, какие этапы прошла ДБ в процессе своего изобретения.

**Выводы.** Реконструкция демонстрирует проблемы, стоявшие перед исследователями, возможный ход их рассуждений и слабости традиционной гипотезы о происхождении ДБ. Наверное, некоторые исследователи происхождения ДБ пользовались другими соображениями. Но с высокой долей уверенности можно утверждать: основные положения указанной гипотезы выглядят так, как они представлены в левой колонке табл. 2.

### 3.3. Оценка традиционной гипотезы о происхождении двойной бухгалтерии ее сторонниками

Может показаться, что изложенные выше положения рассматриваемой традиционной гипотезы реконструированы предвзято, что недостатки гипотезы преувеличены, а достоинства не отмечены. В ходе дальнейшего изложения автор постарается обосновать свою точку зрения. А пока обратимся к примерам, демонстрирующим критическое отношение к указанной гипотезе историков, занимавшихся проблемой происхождения ДБ.

Литтлтон и Ями признавали лишь один недостаток традиционной гипотезы о происхождении ДБ – бездоказательность. Но делали это откровенно и эмоционально, не жалея красок: «Неубедительная попытка предположить возможные шаги эволюции и поместить их в какую-то логическую последовательность может, однако, стать приемлемой заменой более определенного знания фактов. Если последующие предположения кажутся неподходящими из-за неполных исторических свидетельств, следует помнить, что они выдвигаются исключительно как предположения, которые не являются полностью нелогичными» [15, с. 22]. «Тот факт, что происхождение двойной бухгалтерии скрыто в тайне, не умаляет достоинств исследований ранней истории бухгалтерского учета, даже если это в лучшем случае разумные догадки или умозаключения» [30, с. 263].

Бездоказательность традиционной гипотезы о происхождении ДБ признал, в конце концов, и Сангстер – автор самого свежего исследования происхождения ДБ. Но как он это сделал! Вначале Сангстер представил догадку о месте и времени происхождения ДБ, как надежно обоснованную: «Некоторые исследования показали, что формы двойной бухгалтерии использовались повсюду, еще до ее появления в Италии XIII века. К ним относятся Индия (Lall Nigam, 1986), Древний Рим (Kats, 1929a, 1929b, 1930), арабские бухгалтеры XI века (Scorgie, 1994) и рыцари-тамплиеры (Lord, 2004). Однако ни одно из этих утверждений не подтвердилось. Все свидетельства указывают на двойную запись,

впервые появившуюся в банках Италии в XIII веке» [33, с. 311]. Однако никаких свидетельств автор не предъявил, а в заключении признал, что они не существуют: «Это исследование имеет несколько явных ограничений... Имеется нехватка *идентифицированной* информации архивного учета, относящейся к этому периоду... Таким образом, это исследование направлено на выявление условий, которые могли привести к появлению двойной бухгалтерской отчетности, а не на выявление конкретных свидетельств такой модели» [33, с. 313].

Обратим внимание на форму этих двух утверждений. Первое – об обоснованности традиционной гипотезы о происхождении ДБ – безапелляционно и ясно, второе – об отсутствии оснований – неясно и наукообразно. И совсем ничего не говорится о том, что не только «идентифицированной архивной», но и никакой иной информации (см. четыре вида источников Напьера), подтверждающей традиционную гипотезу о происхождении ДБ, тоже не обнаружено. Вся статья дышит уверенностью, подтверждающей традиционную гипотезу о происхождении ДБ, и лишь одна фраза в конце свидетельствует об обратном. Кстати, из этой фразы следует, что такую же формулировку использовал де Рувер. А затем, в своих более известных послевоенных статьях, он без каких-либо оговорок уверял читателей в том, что ДБ изобрели именно купцы и именно случайно, выдавая, тем самым, свои догадки за факты. Конечно же, историк имеет право и на догадки, но он должен указать на это читателю.

**Выводы.** Исследователи происхождения ДБ осознают недостатки рассматриваемой традиционной гипотезы, но, как правило, не афишируют их, а чаще – маскируют. В результате гипотеза превратилась в парадигму, основные положения которой без оговорок пересказываются в вводных главах множества учебников.

#### 3.4. Практическая значимость традиционной гипотезы о происхождении двойной бухгалтерии

Для понимания сути ДБ значимость гипотезы близка к нулю: согласно указанной гипотезе, ни на какой экономически содержательной идее создание ДБ не основано, началось оно со случайного решения и проходило спонтанно. Созданию связанной и понятной общей истории учета традиционная гипотеза о происхождении ДБ не только не способствует, но и препятствует. Судя по гипотезе, большинство достижений бухгалтерской мысли состоялись, почему то, в течение одного XIII столетия – после семи веков полного отсутствия учета. Затем, без видимых на то причин, начались регресс и трехвековой застой на более низком уровне. В конце концов, современная бухгалтерия достигла уровня бухгалтерии средневековой, но не превзошла его

существенно. И никаких попыток объяснения такой динамики развития нет.

Связь происхождения капитализма и происхождения ДБ гипотезой тоже не объясняется. Для объяснения следовало определить суть капитализма, последовательные этапы его развития и показать, на каком из этих этапов и почему возникла потребность в ДБ. Этого никто не сделал. Де Рувер, например, ограничился следующим утверждением: «В ответ на потребности растущего капитализма итальянские купцы создали двойную бухгалтерию и довели ее до совершенства, непревзойденного в течение нескольких столетий» [24, с. 409]. И никаких дополнительных разъяснений.

Влияние же традиционной гипотезы о происхождении ДБ на престиж бухгалтерской профессии, на взгляд автора, резко отрицательно. Судя по гипотезе, ДБ изобрели не профессиональные бухгалтеры, а купцы. И сделали они это всего за сто лет, не имея конкретной цели, не пользуясь никакими методами, в свободное от бизнеса время и, «весьма вероятно» [21, с. 35] случайно и независимо в нескольких городах. Из этого следует, что ДБ совсем проста, что идея ее лежит на поверхности. Но профессиональные бухгалтеры всего мира в течение пяти столетий, не увидели этой простой идеи и не создали общепризнанной теории ДБ. Трудно придумать что-либо худшее для престижа бухгалтерской профессии.

**Выводы.** Основные положения традиционной гипотезы о происхождении ДБ последовательно и полно нигде не изложены, документально не подтверждены и основаны на не вполне правдоподобных интерпретациях и догадках, основания которых не всегда раскрываются. Указанная гипотеза не внесла и не способна внести какого-либо вклада в теоретические разработки; она является, пожалуй, непреодолимым препятствием на пути создания логически последовательной, понятной и взаимосвязанной истории бухгалтерской мысли. Влияние традиционной гипотезы о происхождении ДБ на престиж бухгалтерской профессии резко отрицательно.

#### 4. Современная историческая методология и методы исследования происхождения двойной бухгалтерии

В 1990-х годах на страницах международных бухгалтерских журналов начались острые дебаты по проблемам методологии исторических исследований<sup>12</sup>. Группа известных ученых настаивала на необходимости использовать в исторических бухгалтерских исследованиях широко распространенную методологию «новой исторической школы», предложенную французскими историками М. Блоком и Л. Февром. Им противостояли сторонники традиционной методологии, которой придерживались

<sup>12</sup> Об интенсивности и накале этих дискуссий свидетельствуют названия некоторых статей: «Ревущие 90-е: история бухгалтерского учета достигает своего совершенства» [35] или «Инновации, конвергенция и бесконечные споры в истории бухгалтерского учета» [36].

фактически все исследователи происхождения ДБ. По результатам дискуссий новая методология стала общепринятой. Ниже изложены особенности этой методологии в сравнении с методами исследования происхождения ДБ.

**4.1. Предметом исторических исследований** являются не сооружения, машины или документы прошлого, а люди, строившие эти сооружения, проектировавшие эти машины и писавшие эти документы. Вернее, не отдельные люди, а группы людей, разделявших общие ценности своего времени, совокупность которых называется менталитетом. Понятно, что менталитет людей прошлого определялся средой их существования, поэтому исследованию подлежит и среда. Историк не должен оценивать поступки людей прошлого с позиций своего менталитета. Это – анахронизм, «тягчайший из грехов, в который может впасть историк». Историк должен выявить менталитет людей прошлого и сквозь его линзу рассматривать исследуемые исторические события. В связи с этим отметим, что при рассмотрении традиционной гипотезы о происхождении ДБ менталитет флорентийских купцов XIII в., не рассматривается совсем.

**4.2. Приоритет контекстов. История событийная и история синтетическая.** Развивая свою идею о предмете исторического исследования, Марк Блок пришел к следующему выводу: основное внимание следует уделять не документам, а контекстам, в которых документы создавались, то есть, в первую очередь, – общему ходу исторического процесса и присущим ему аномалиям, и только во-вторую очередь – отдельным событиям, отраженным в документах и трактуемых как части этого процесса. Так появилось противопоставление истории синтетической, и истории событийной.

Выше показано, что история бухгалтерского учета есть история событийная. Ее собирают из отдельных фрагментов, не замечая очевидных аномалий общего хода исторического развития. В наибольшей мере этот недостаток присущ исследованиям происхождения ДБ, уделяющим основное внимание отдельным документам, минимальное внимание – контекстам, и совсем не замечающим контраста между скачком XIII в. и всей историей бухгалтерской мысли (как до, так и после указанного периода).

**4.3. Практическая значимость исследований.** Блок настаивал на проведении исследований, имеющих практическую значимость для современных читателей: «Ценность исследования в любом предмете измеряется тем, насколько оно может практически использоваться» [1, с. 10]. Выше показано, что практическая значимость традиционной гипотезы о происхождении ДБ близка к нулю.

**4.4. Активность историка.** Блок делил все свидетельства на намеренные и ненамеренные (невольные). Первые специально предназначены для информирования будущих поколений и часто бывают лживыми. Поэтому историки больше доверяют свидетельствам невольным (например, секретным донесениям дипломатов о ходе переговоров). В случае же намеренных источников внимание следует фокусировать не на том, что автор пишет умышленно, а то, что он дает понять, сам того не желая (проговариваясь). Ввиду этого, историки должны уподобляться следователям, не склонным верить свидетелям на слово: «Как только мы откажемся просто протоколировать слова свидетелей, как только вознамеримся сами заставить их говорить, пусть против их воли, нам потребуются составить вопросник. Это поистине первая неотложная задача каждого правильно ведущегося исторического изыскания... Ибо тексты, внешне самые ясные, говорят лишь тогда, когда умеешь их спрашивать... Всегда вначале пылливый дух. Ни в одной науке пассивное наблюдение никогда не было плодотворным» [1, с. 37-38].

Для того чтобы задавать прошлому вопросы, надо увидеть в нем нечто необычное, непонятное, странное. Поэтому де Вильярс и его партнеры предлагали исследователям фокусироваться на выбросах «outliers» [31, с. 1459], а Мерино считала, что цель новой истории «сделать знакомое странным» («render the familiar, strange») [37, с. 606].

На взгляд автора настоящей статьи, прошлое бухгалтерской мысли перенасыщено выбросами, провалами и иными странностями, удивительным образом оставшимися незамеченными. Приведем фрагмент из работы де Рувера – самого авторитетного историка происхождения ДБ: «Под воздействием необходимости бухгалтерский учет развивался спонтанно и достиг замечательной степени совершенства в итальянских коммунах средневековья. Пачоли и его последователи, авторы учебников по бухгалтерскому учету<sup>13</sup>, не вносят ничего нового. Более того, они даже намного отстают от стандартов, достигнутых в счетной палате. Однако изобретение книгопечатания и публикация руководств способствовали распространению двойной бухгалтерии за пределами Италии. После шестнадцатого века повсюду был длительный период застоя, который продолжался до промышленной революции» [24, с. 420].

Вначале дополним первое предложение временными рамками. Выглядеть после этого оно будет так: «Бухгалтерия начала под воздействием необходимости спонтанно развиваться в XIII веке с нуля (после семи веков отсутствия учета) и к концу столетия достигла замечательного совершенства». Остальная часть высказывания не меняется. А теперь рассмотрим высказывание в целом.... Ну как можно не увидеть в нем странности? Они режут

<sup>13</sup> Под последователями Пачоли понимаются авторы руководств (начиная с Манчини), являвшихся компиляциями Трактата. Период компиляций продолжался 150 лет [15, с. 4].

глаз! Почему основные достижения бухгалтерской мысли состоялись в одном XIII в.? Почему спонтанное развитие бухгалтерии не только прекратилось, но и к концу XV в. (к моменту публикации Трактата) заметно пошло вспять?

Отдельный вопрос – о причинах трехвекового застоя после появления Трактата и выхода ДБ за пределы Италии. ДБ в книгах Фаролфи и книгах XIV в. значительно превосходила ДБ, описанную Лукой Пачоли в Трактате; де Рувер подробно перечисляет эти преимущества. Последнее означает следующее: а) у бухгалтеров следующих трех веков было куда расти, и б) у них были для этого все предпосылки: распространенная и практически работающая венецианская бухгалтерия, значительное расширение бухгалтерской аудитории, возможность обмена идеями благодаря печатному станку, общий прогресс науки.

Так почему же роста не было? Почему купцы одного города в XIII в. создали всю бухгалтерию с нуля за сто лет, и почему профессионалы многих значительно более развитых капиталистических стран XVI-XVIII вв. «топтались» триста лет на более низком уровне?

#### 4.5. Метод сравнительной истории

М. Блок мастерски пользовался методом сравнительной истории, и это его предпочтение разделяют современные историки бухгалтерского учета. Вот как вкратце определяют они этот метод и его преимущества: «В целом, сравнительное исследование – это попытка выявить и объяснить сходства и различия между аналогичными явлениями в разных местах или культурах. Основное методологическое допущение: возникновение аналогичных явлений в разных местах вызываются одинаковыми наборами объясняющих факторов, в то время как разные явления вызываются разными объясняющими факторами...» [38, с. 691].

В следующих статьях цикла будет показано, что метод сравнительной истории идеально подходит для исследований происхождения ДБ.

#### 4.6. Необходимость раскрытия исследователем своих допущений

Историк, не может быть беспристрастным, и опирается, в ходе исследования, не только на источники четырех видов, описанных в статье Напьера [2]. Исследуя эти источники, он, намеренно или непроизвольно, выбирает те из них, что соответствуют его пониманию сути исследуемых явлений и, соответственно, трактует их. Это было осознанно еще в XIX в. и названо теоретической окрашенностью / нагруженностью фактов. Тогда же возникло осознание того, что историк должен раскрывать свои теоретические взгляды.

Такой позиции придерживались многие ученые прошлого. «Я принадлежу к числу тех старомодных людей, которые пишут о генезисе лишь тех явлений, суть которых им понятна», – писал Зомбарт в 1902 г., перед тем, как приступить к исследованию проис-

хождения капитализма [39, с. 191]. Вслед за этим он разъяснил читателям, как он (Зомбарт) понимает суть капитализма, и лишь затем начал исследование его происхождения. В конце XX в. для многих исследователей это стало нормой. Обратимся по этому поводу к мнениям уже упомянутых выше исследователей. С точки зрения Мерино, «всем историкам следует четко изложить свои теоретические основы и допущения, чтобы читатели могли оценить адекватность их интерпретаций» [37, с. 604]. А по мнению де Вильяrsa и его партнеров, «качественное исследование должно начинаться с определенной теоретической позиции, которая определяет выбор метода и данных» [31, с. 1473]. Однако исследователи происхождения ДБ своих теоретических позиций не раскрывали.

На взгляд автора настоящей статьи, исследователь происхождения ДБ *обязательно* должен также раскрыть свое понимание того, насколько сложна ДБ в изобретении, как именно создаются современные информационные технологии (ИТ), сопоставимые по сложности с ДБ, какие ресурсы задействуются в этом процессе. Это означает, что историк, занимающийся происхождением ДБ должен иметь представление о том, как разрабатываются ИТ, какие проблемы при этом возникают, какие ресурсы для этого необходимы. Эта методологическая компонента допущения, пожалуй, важнее теоретической. Обе компоненты авторского допущения изложены в пятой части статьи.

**4.7. Историк как следователь.** М. Блок не видел принципиальной разницы между историком и следователем: «Мы играем роль следователя, воспроизводящего картину преступления, при котором он сам не присутствовал» [1, с. 30]. Он предлагал историкам заимствовать методы ведения следственной работы. Следователь никогда не ограничивается осмотром места преступления и сбором первичных данных. Сразу вслед за этим он критически анализирует собранную информацию, выявляет аномалии и лакуны и начинает работать с контекстами.

#### О важности контекстов для следователей и историков

Обратимся в качестве примера к расследованию теракта в московском метро, организованного армянами националистами в 1977 г. Камер видеонаблюдения тогда в метро не было, а осмотр места преступления позволил выявить лишь мелкие осколки от чугунной утятницы, в которой находилось взрывное устройство, и мелкие обрывки сумки, в которой находилась утятница. Но к расследованию были привлечены лучшие следователи СССР, и через год террористов арестовали. Детали следствие неизвестны, но о наиболее очевидных из них можно догадаться. Понятно, что следователи и не думали ограничиваться описанием прямых свидетельств, обнаруженных на месте преступления. Понятно, что предметом поисков были не осколки утятницы и не обрывки сумки, а люди, совершившие это преступление, их менталитет, конкретные причины, побу-

дившие их к содеянному. Наверняка был составлен психологический портрет террористов и разработаны несколько версий, каждую из которых разрабатывала своя группа. Можно полагать, что информация, которой оперировало следствие, минимум на 99 % состояла из контекстов.

**Выводы.** Существует мнение о том, что проблема происхождения ДБ неразрешима ввиду нехватки документальных свидетельств, и историкам простительно прибегать к ничем не обоснованным фантазиям. Но для исследования происхождения ДБ подлинные бухгалтерские записи не так уж важны. Они, как и современные бухгалтерские записи, предназначены для отражения деталей хозяйственных операций; в них нет, и не может быть сведений для ответа на главные вопросы: кто, когда и для каких целей создал ДБ. Ответ на эти вопросы надо искать в богатых исторических контекстах, которые исследовались явно недостаточно.

Уподобление историка следователю разделяется и современными учеными: «Качественный исследователь похож на Шерлока Холмса, раскрывающего дело об убийстве на основе косвенных улик» [31, с. 1466]. Из такого уподобления, на взгляд автора, вытекают все особенности методологии исторического поиска, предложенной М. Блоком. Создается впечатление, будто методология эта списана с методологии следственных действий.

**Выводы.** Современная методология исторических исследований при разработке традиционной гипотезы о происхождении ДБ не использовалась. Основное внимание уделялось подлинным бухгалтерским записям, и они исследованы неплохо. Однако в записях этих нет сведений, необходимых для ответов на главные вопросы: кто, когда, и для каких целей создал ДБ. Ключи к ответам – в контекстах, но им отводилась второстепенная роль. Совсем не изучен менталитет средневековых купцов. Даже самые очевидные аномалии или только констатировались, или не замечались вовсе. Историка не раскрывали допущений, которых придерживались в ходе исследований.

## 5. Авторские допущения

*Теоретические взгляды автора настоящей статьи.* Автор – сторонник теории бухгалтерского учета капитала, подробно изложенной в нескольких работах [40-42]. В теории этой нет ничего экстравагантного, она является синтезом отечественной теории бухгалтерского учета и широко распространенной в США теории собственности. В США теория собственности (proprietary theory) является второй по степени распространенности после теории организации (entity theory). Обе эти теории использовались при создании Концептуальных основ FASB [43, с. 191], а затем и Концептуальных основ МСФО. Сторонники этих теорий сходятся в том, что бухгалтерский учет – это учет богатства. Автор придерживается той же позиции. И, исходя из нее, считает, что ДБ появилась в государстве, испытывавшем потребность в исчислении размеров богатства множества экономических субъектов.

*Допущения автора относительно ресурсов, необходимых для изобретения ДБ* начали формироваться в течение первых 20 лет его трудовой деятельности. Получив профильное высшее образование по специальности «инженер-системотехник», автор поначалу занимался компьютеризацией ручных ИТ, спроектированных людьми с непрофильным высшим образованием. Эти ручные ИТ предназначались для решения несложных задач, но были неэффективны и в процессе компьютеризации переделывались радикально. Полной противоположностью была бухгалтерия – тоже ручная ИТ, только намного более сложная и исторически первая. Компьютеризацией ее занималось, конкурируя между собой, множество самых известных фирм, специализировавшихся на разработке ИТ, обладавших огромным опытом и лучшими специалистами. Но ни одна из них до сих пор не нашла в ДБ изъянов и просто переключивала решения создателей ДБ «один в один» на компьютер. Получалось так, будто уровень создателей ДБ наголову превосходил уровень дилетантов XX в., создававших ручные технологии, и не уступал уровню профессионалов.

В дальнейшем автор склонился к более парадоксальной гипотезе: уровень создателей ДБ заметно превосходил уровень даже лучших профессионалов XX в. Об этом свидетельствовал опыт участия во внедрении автоматизированной системы управления (АСУ) крупным предприятием. Эта АСУ разрабатывалась централизованно, с конца 1960-х годов, по указанию правительства СССР, как *универсальная* для машиностроительных предприятий (подчеркнем – универсальная не для всех организаций, а только для машиностроительных предприятий). Проект считался чрезвычайно важным, и для успеха его средств не жалели.

Разработку АСУ (так же, как разработку вооружений в предвоенные годы) вели две конкурирующие организации. Одну из них (АСУ «Кунцево») курировал академик В.М. Глушков, другую (АСУ «Барнаул») – академик Г.И. Марчук; предприятия имели право выбора. Каждый из двух коллективов насчитывал от 120 до 150 квалифицированных и хорошо оплачиваемых сотрудников. Огромное внимание уделялось внедрению. Ответственность за него несли первые руководители. На заводах создавались отделы АСУ, назначением которых была не только эксплуатация, но и настройка централизованно разработанных программных продуктов на особенности каждого конкретного предприятия. Для этого в каждом из отделов АСУ создавались бюро программирования примерно из десятка специалистов. Среди них было немало талантливых, увлеченных и амбициозных профессионалов, получавших всемерную поддержку от руководства. Практиковались командировки в головную организацию, а также к коллегам из таких же предприятий для обмена опытом. Регулярно проводились всесоюзные семинары. Это была многолетняя мозговая атака в масштабах всей страны.

Но обе разработки закончились провалом. Универсальности достигнуть не удалось: каждая из АСУ работала только на головном предприятии – том, на котором АСУ доводилась самими разработчиками. Ни на одном из других машиностроительных предприятий, включая то, на котором работал автор, эти АСУ внедрить не удалось даже путем их глубокой модернизации. Работали, в лучшем случае, отдельные задачи. С распадом СССР работы над АСУ прекратились: ни огромные затраты, ни самоотверженные двадцатилетние усилия лучших специалистов СССР результата не принесли. Утешало лишь знакомство с переводной литературой. Из нее следовало, что наш провал был не случайным: создание универсальных ИТ – одна из самых сложных проблем современности (подробнее об этом – в следующей статье). Но это свидетельствовало о том, что создатели *абсолютно универсальной ДБ, легко настраиваемой на особенности любых экономических субъектов*, заметно превосходили даже профессионалов конца XX в. Последовавшие тридцатилетние занятия бухгалтерским учетом – вначале практические, затем теоретические и, наконец, исторические – подтверждали эту гипотезу вновь и вновь.

**Выводы.** Опираясь на свой полувековой опыт, опыт коллег и сведения из литературы, автор в ходе исследования будет исходить из следующих допущений:

1. Качество ДБ и профессионализм ее создателей чрезвычайно высоки. ДБ можно смело ставить в один ряд с лучшими современными ИТ.

2. Создание ДБ в столь давние времена требовало огромных интеллектуальных, временных и финансовых ресурсов и было посылно только могучему, долго просуществовавшему государству. Государство это испытывало настоятельную потребность в универсальной ИТ, исчисляющей размер богатства любого экономического субъекта.

3. Купцы не имели ни единого шанса на изобретение ДБ в любые разумные сроки. Они могли лишь заимствовать ее в готовом и доведенном до совершенства виде.

### Заключение

Проблема происхождения ДБ – одна из наиболее актуальных и сложных проблем современной бухгалтерской мысли. Исследования ее продолжаются более полутора веков, но результаты их ясно не определены. Традиционная гипотеза о происхождении ДБ нигде не изложена полностью, в ясной и фальсифицируемой форме, а существует в виде разрозненных положений в работах разных авторов. Это весьма затрудняет изучение, анализ и критику традиционной гипотезы о происхождении ДБ. Положения указанной гипотезы документально не подтверждены, выглядят неправдоподобно, а логика их вывода, как правило, не раскрывается. Наименее правдоподобно ключевое положение гипотезы, согласно которому ДБ изобретена в течение одного XIII столетия, купцами, не имевшими

конкретной цели, в свободное от бизнеса время, во многом случайно и, «весьма вероятно» в нескольких городах самостоятельно.

Традиционная гипотеза о происхождении ДБ не внесла какого-либо вклада в теоретические разработки и вряд ли внесет его в будущем. Рассматриваемая гипотеза не только не способствует, но и препятствует созданию логически последовательной и понятной истории бухгалтерской мысли, дробя ее на бессвязные фрагменты. Влияние традиционной гипотезы о происхождении ДБ на престиж бухгалтерской профессии резко отрицательно. Указанная гипотеза в ее нынешнем виде играет роль непривлекательной декорации, скрывающей самую яркую и созидательную часть истории бухгалтерской мысли.

Недостатки традиционной гипотезы о происхождении ДБ объясняются тем, что исследователи пользовались методологией XIX в., делающей акцент на архивных источниках. Основное внимание уделялось исследованию сохранившихся бухгалтерских записей XIII-XV вв. Это действительно важная часть исследования, и выполнена она неплохо. Но ей нельзя было ограничиваться. В бухгалтерских записях прошлого, как и в современных бухгалтерских записях, нет и не может быть сведений, дающих ответ на главные вопросы: кто, когда, и для каких целей создал ДБ, как проходил процесс изобретения. Ответы на эти вопросы можно найти только в контекстах, а они исследовались поверхностно и предвзято (будет показано в третьей статье цикла). Совсем не изучен менталитет средневековых купцов – главных героев традиционной гипотезы о происхождении ДБ, не проведена оценка их изобретательности. Совсем не исследованы методы создания ИТ. Исследования велись пассивно: даже самые очевидные аномалии или только констатировались, или не замечались вовсе. Классический метод сравнительной истории, идеально подходящий для исследований происхождения ДБ (будет показано в следующей статье), не применялся.

Своих допущений историки не раскрывали, но из основного положения традиционной гипотезы о происхождении ДБ понятно, что они считали ДБ достаточно простой, а средневековых купцов достаточно изобретательными, чтобы создать ДБ за столетие. На этих неявных допущениях зиждется все «здание» традиционной гипотезы о происхождении ДБ, без них оно рухнет. Нетрудно заметить: допущения эти диаметрально противоположны явным авторским допущениям, изложенным выше. В следующей статье цикла предпринята попытка показать несостоятельность неявных допущений рассматриваемой гипотезы, и состоятельность авторских допущений. Для этого будет впервые проведена оценка сравнительно-историческим методом качества ДБ как ИТ, ресурсов, необходимых для создания ДБ, а также способности купцов XIII-XV вв. к изобретению ИТ вообще и двойной бухгалтерии в частности.

## Литература

1. Блок М. Апология истории или Ремесло историка / Пер. Е.М. Лысенко. Примеч. А.Я. Гуревича. М.: Наука, 1973. 232 с. URL: [https://imwerden.de/pdf/blok\\_mark\\_apologoya\\_istorii\\_1973.pdf](https://imwerden.de/pdf/blok_mark_apologoya_istorii_1973.pdf).
2. Napier C.J. Research directions in accounting history // *British Accounting Review*. 1989. Vol. 21, Issue 3. PP. 237–254.
3. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учёта: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
4. Bryer R. Linking Pacioli's double entry bookkeeping, algebra, and art: accounting history or idle speculation? // *Accounting History Review*. 2016. Vol. 26, Issue 1. PP. 33–40. DOI: 10.1080/21552851.
5. Melis F. Storia della Ragioneria. Bologna: Cesare Zuffi, 1950. 872 p.
6. Martinelli A. The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440 / Dissertation of Doctor of Philosophy (Accounting). Denton, Texas: University of North Texas, 1974. 930 p.
7. Lee G.A. The Coming of Age of Double Entry: The Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300 // *The Accounting Historians Journal*. 1977. Vol. 4, Issue 2. PP. 79–96. DOI: 10.2308/0148-4184.4.2.79.
8. Кутер М.И., Гурская М.М., Мусаэлян А.М. Наследие Аматино Мануччи, партнера компании Джованни Фаролфи в Провансе – уроки истории двойной бухгалтерии // *Вестник АГУ*. 2014. № 3 (150). С. 84–104.
9. Lister R.J. Accounting as History // *International Journal of Accounting*. 1983. No. 18. PP. 49–68.
10. Richardson A.J. Strategies in the development of accounting history as an academic discipline // *Accounting History*. 2008. Vol. 13, Issue 3. PP. 247–280. DOI: 10.1177/1032373208091528.
11. Matthews D. Publications in Accounting History: A Long-Run Statistical Survey // *Accounting historians journal*. 2017. Vol. 44, No. 2. PP. 69–98. DOI: 10.2308/AAHJ-10560.
12. Бродель Ф. Игры обмена. М.: Прогресс, 1988. 632 с.
13. Chiapello E. Accounting and the birth of the notion of capitalism // *Critical Perspectives on Accounting*. 2007. Vol. 18, No. 3. PP. 263–296. DOI: 10.1016/j.cpa.2005.11.012.
14. Yamey B.S. Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart // *Journal of Accounting Research*. 1964. Vol. 2, No. 2. PP. 117–136. DOI: 10.2307/2489995.
15. Littleton A.Ch. Accounting evolution to 1900 / Reprint. Originally published: 2nd ed. New York: Russell & Russell, 1966. 373 с.
16. Klammer A., McCloskey D.N. Accounting as the master metaphor of economics // *European Accounting Review*. 1992. Vol. 1, No. 1. PP. 145–160. DOI: 10.1080/09638189200000008.
17. Ковалев В.В. Бухгалтерский учет как наука: ретроспектива мнений / В сборнике: Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее // Сборник статей Международной научной конференции II Соколовских чтений (Санкт-Петербург, 11-12 апреля 2013 г.). Редакторы: В.В. Ковалев, В.Я. Соколов, Д.А. Львова. Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет, 2013. С. 12–28.
18. Малькова Т.Н. История бухгалтерского учета. М.: Высшее образование, 2008. 456 с.
19. Малькова Т.Н. Древняя бухгалтерия: какой она была. М.: Финансы и статистика, 1995. 304 с.
20. Stevelinck E. Accounting in Ancient Times // *The Accounting Historians Journal*. 1985. Vol. 12, Issue 1. PP. 1–16. DOI: 10.2308/0148-4184.12.1.1.
21. Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 67 с.
22. Lee G. The Development of Italian Bookkeeping 1211–1300 // *Abacus*. 1973. Vol. 9. Issue 2. PP. 137–155. DOI: 10.1111/J.1467-6281.1973.TB00183.X.
23. Мусаэлян А.М. Развитие методического обеспечения учетных процедур XIII–XIV вв.: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Краснодар: Кубанский государственный университет, 2018. 215 с.
24. De Roover R. New Perspectives on the History of Accounting // *The Accounting Review*. 1955. Vol. 30, Issue 1. PP. 405–420.
25. Виллани Дж. Новая хроника или история Флоренции. М.: Наука, 1997. 551 с.
26. Goldthwaite R. The Practice and Culture of Accounting in Renaissance Florence // *Enterprise & Society*. 2015. Vol. 16, Issue 3. PP. 611–647. DOI: 10.1017/eso.2015.17.
27. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / Изд. подготовил Михаил Кутер. М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение – Юг, 2009. 305 с.
28. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. Москва – Ленинград: Государственное издательство. 1927. 170 с.
29. Yamey B.S. Some Reflections on the Writing of a General History of Accounting // *Accounting and Business Research*. 1981. Vol. 11, Issue 42. PP. 127–135. DOI: 10.1080/00014788.1981.9729690.
30. Yamey B. Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping // *The Accounting Review*. 1947. Vol. 22, No. 3. PP. 263–272.
31. De Villiers C., Dumay J., Maroun W. Qualitative Accounting Research: Dispelling Myths and Developing a New Research Agenda // *Accounting & Finance*. 2019. Vol. 59, Issue 3. PP. 1459–1487. DOI: 10.1111/acfi.12487.
32. Bryer R. Double-Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism: Accounting for the Commercial Revolution in Northern Italy // *Critical Perspectives on Accounting*. 1993. Vol. 4, Issue 2. PP. 113–140. DOI: 10.1006/CPAC.1993.1008.
33. Sangster A. The Genesis of Double Entry Bookkeeping // *The Accounting Review*. 2016. Vol. 91, Issue 1. PP. 299–315. DOI: 10.2308/ACCR-51115.
34. De Roover R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of mediaeval merchants / In *Studies in the History of Ac-*

counting, edited by A. C. Littleton and B. S. Yamey. U.K.: London: Sweet and Maxwell, 1956. PP. 114–174.

35. *Fleischman R., Radcliffe V.C.* The roaring nineties: Accounting history comes of age // *The Accounting Historians Journal*. 2005. Vol. 32, Issue 1. PP. 61–109. DOI: 10.2308/0148-4184.32.1.61.

36. *Walker S.P.* Innovation, convergence and argument without end in accounting history // *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2008. Vol. 21, Issue 2. PP. 296–322. DOI: 10.1108/09513570810854446.

37. *Merino B.* Critical Theory and Accounting History: Challenges and Opportunities // *Critical Perspectives on Accounting*. 1998. Vol. 9, Issue 6. PP. 603–616. DOI: 10.1006/CPAC.1998.0266.

38. *Carnegie G., Napier C.* Exploring comparative international accounting history // *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2002. Vol. 15, Issue 5. PP. 689–718. DOI: 10.1108/09513570210448966.

39. *Зомбарт В.* Современный капитализм. В двух томах. Т. 1. М: Издание С. Скимунта. 1904. 584 с.

40. *Цыганков К.Ю.* Теория капитала: трактовка и основные тезисы // *Бухгалтерский учёт*. 2006. № 23. С. 58–63.

41. *Цыганков К.Ю.* Бухгалтерский баланс в историческом развитии // *ЭКО*. 2006. № 7 (385). С. 130–146.

42. *Цыганков К.Ю., Фадеекина Н.В.* Капитал и прибыль как понятия и показатели: происхождение, экономический смысл, роль в менеджменте // *Сибирская финансовая школа*. 2015. № 6 (113). С. 141–151.

43. *Mourik C.V.* The Equity Theories and Financial Reporting: An Analysis // *Accounting in Europe*. 2010. Vol. 7, Issue 2. PP. 191–211. DOI: 10.1080/17449480.2010.511885.

#### Сведения об авторе

**Цыганков Ким Юрьевич** – д-р экон. наук, доцент, профессор кафедры аудита, учета и финансов ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный технический университет», профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита ЧОУ ВО Центросоюза РФ «Сибирский университет потребительской кооперации», Новосибирск, Россия.

E-mail: kim492005@yandex.ru

## INTRODUCTION TO THE PROBLEM ORIGIN DOUBLE ACCOUNTING

**K. Ju. Cygankov**

*Novosibirsk State Technical University*

*Siberian University of Consumer Cooperatives, Novosibirsk, Russia*

*The article begins a series of publications devoted to the problem of the origin of double-entry bookkeeping (DEB). The differences from the author's previous series of articles devoted to this problem are in the use of modern research methodology recognized by the international community of historians, as well as in a much wider use of materials from foreign sources that have not been published in Russia yet. In accordance with the requirements of modern methodology, the material in the series of articles is organized in such a way that the reader can repeat the course of the author's thoughts and either agree with his conclusions or refute them. In this regard, the first article of the cycle focuses on a detailed description of the materials, methods and assumptions that will be used in the next articles of the cycle. The article consists of five parts. The first part reveals the relevance of the research topic. In the second part the sources that are available to researchers of the origin of accounting are shown. In the third part there is the traditional hypothesis about the origin of DEB. The fourth part presents the modern methodology of historical research that has been formed abroad in recent decades. The fifth part contains assumptions that the author will be guided by during the research.*

*Key words:* anomalies of the history of accounting thought, prestige of the accounting profession, methodology of historical research, universality of accounting.

#### References

1. Blok M. Apologiya istorii ili Remeslo istorika [The Apology of history or the Craft of the historian], Moscow: Nauka, 1973, 232 p, available at: [https://imwerden.de/pdf/blok\\_mark\\_apologoya\\_istorii\\_1973.pdf](https://imwerden.de/pdf/blok_mark_apologoya_istorii_1973.pdf).

2. Napier C.J. Research directions in accounting history, *British Accounting Review*, 1989, Vol. 21, Issue 3, PP. 237–254.

3. Khendriksen E.S., Van Breda M.F. Teoriya bukhgalterskogo ucheta [Accounting theory], Moscow: *Finansy i statistika*, 2000, 576 p.

4. Bryer R. Linking Pacioli's double entry bookkeeping, algebra, and art: accounting history or idle speculation? *Accounting History Review*, 2016, Vol. 26, Issue 1, PP. 33–40, DOI: 10.1080/21552851.

5. Melis F. *Storia della Ragioneria*. Bologna: Cesare Zuffi, 1950, 872 p.

6. Martinelli A. The Origination and Evolution of Double Entry Bookkeeping to 1440, Dissertation of Doctor of Philosophy (Accounting), Denton, Texas: University of North Texas, 1974, 930 p.
7. Lee G.A. The Coming of Age of Double Entry: The Giovanni Farolfi Ledger of 1299–1300, *The Accounting Historians Journal*, 1977, Vol. 4, Issue 2, PP. 79–96. DOI: 10.2308/0148-4184.4.2.79.
8. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Musaelyan A.M. The legacy of Amatino Manucci, partner of Giovanni Farolfi in Provence – lessons in the history of double-entry bookkeeping, *Vestnik AGU*, 2014, No. 3 (150). pp. 84–104. (In Russ.).
9. Lister R.J. Accounting as History, *International Journal of Accounting*, 1983, No. 18, PP. 49–68.
10. Richardson A.J. Strategies in the development of accounting history as an academic discipline, *Accounting History*, 2008, Vol. 13, Issue 3, PP. 247–280. DOI: 10.1177/1032373208091528.
11. Matthews D. Publications in Accounting History: A Long-Run Statistical Survey, *Accounting historians journal*, 2017, Vol. 44, No. 2, PP. 69–98. DOI: 10.2308/AAHJ-10560.
12. Brodel' F. Igray obmena [Sharing games]. Moscow: Progress, 1988, 632 p.
13. Chiapello E. Accounting and the birth of the notion of capitalism, *Critical Perspectives on Accounting*, 2007, Vol. 18, No. 3, PP. 263–296. DOI: 10.1016/j.cpa.2005.11.012.
14. Yamey B.S. Accounting and the Rise of Capitalism: Further Notes on a Theme by Sombart, *Journal of Accounting Research*, 1964, Vol. 2, No. 2, PP. 117–136. DOI: 10.2307/2489995.
15. Littleton A.Ch. Accounting evolution to 1900, Reprint. Originally published: 2nd ed. New York: Russell & Russell, 1966, 373 p.
16. Klamer A., McCloskey D.N. Accounting as the master metaphor of economics // *European Accounting Review*, 1992, Vol. 1, No. 1, PP. 145–160. DOI: 10.1080/09638189200000008.
17. Kovalev V.V. Accounting as a science: a retrospective of opinions, *Bukhgalterskii uchet: vzglyad iz proshlogo v budushchee* [Accounting: a look from the past to the future], Collection of articles of the International Scientific Conference of the II Sokolov Readings (St. Petersburg, April 11–12, 2013), Saint-Petersburg: Sankt-Peterburgskii gosudarstvennyi universitet, 2013, pp. 12–28. (In Russ.).
18. Mal'kova T.N. Istoriya bukhgalterskogo ucheta [Accounting history], Moscow: Vysshee obrazovanie, 2008. 456 p.
19. Mal'kova T.N. *Drevnyaya bukhgalteriya: kakoi ona byla* [Ancient accounting: what was it like], Moscow: Finansy i statistika, 1995, 304 p.
20. Stevelinck E. Accounting in Ancient Times, *The Accounting Historians Journal*, 1985, Vol. 12, Issue 1, PP. 1–16. DOI: 10.2308/0148-4184.12.1.1.
21. Ruver R. Kak vznikla dvoynaya bukhgalteriya [How double-entry bookkeeping came about], Moscow: Gosfinizdat, 1958, 67 p.
22. Lee G. The Development of Italian Bookkeeping 1211–1300, *Abacus*, 1973, Vol. 9, Issue 2, PP. 137–155. DOI: 10.1111/J.1467-6281.1973.TB00183.X.
23. Musaelyan A.M. *Razvitie metodicheskogo obespecheniya uchetnykh protsedur XIII–XIV vv.* [Development of methodological support of accounting procedures of the XIII–XIV centuries]: cand. sci. (econ.) thesis: 08.00.12. Krasnodar: Kubanskii gosudarstvennyi universitet, 2018, 215 p.
24. De Roover R. New Perspectives on the History of Accounting, *The Accounting Review*. 1955, Vol. 30, Issue 1, PP. 405–420.
25. Villani Dzh. *Novaya khronika ili istoriya Florentsii* [New Chronicle or history of Florence], Moscow: Nauka, 1997, 551 p.
26. Goldthwaite R. The Practice and Culture of Accounting in Renaissance Florence, *Enterprise & Society*, 2015, Vol. 16, Issue 3, PP. 611–647. DOI: 10.1017/eso.2015.17.
27. Pacholi L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [A Treatise on Accounts and Records], Moscow: Finansy i statistika; Krasnodar: Prosveshchenie – Yug, 2009, 305 p.
28. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskoy razviti* [Bookkeeping in its historical development], Moscow – Leningrad: Gosudarstvennoe izdatel'stvo, 1927, 170 p.
29. Yamey B.S. Some Reflections on the Writing of a General History of Accounting, *Accounting and Business Research*, 1981, Vol. 11, Issue 42, PP. 127–135. DOI: 10.1080/00014788.1981.9729690.
30. Yamey B. Notes on the Origin of Double-Entry Bookkeeping, *The Accounting Review*, 1947, Vol. 22, No. 3, PP. 263–272.
31. De Villiers C., Dumay J., Maroun W. Qualitative Accounting Research: Dispelling Myths and Developing a New Research Agenda, *Accounting & Finance*, 2019, Vol. 59, Issue 3, PP. 1459–1487. DOI: 10.1111/acfi.12487.
32. Bryer R. Double-Entry Bookkeeping and the Birth of Capitalism: Accounting for the Commercial Revolution in Northern Italy, *Critical Perspectives on Accounting*, 1993, Vol. 4, Issue 2, PP. 113–140. DOI: 10.1006/CPAC.1993.1008.
33. Sangster A. The Genesis of Double Entry Bookkeeping, *The Accounting Review*, 2016, Vol. 91, Issue 1, PP. 299–315. DOI: 10.2308/ACCR-51115.
34. De Roover R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of mediaeval merchants, In *Studies in the History of Accounting*, edited by A. C. Littleton and B. S. Yamey, U.K.: London: Sweet and Maxwell, 1956, PP. 114–174.
35. Fleischman R., Radcliffe V.C. The roaring nineties: Accounting history comes of age, *The Accounting Historians Journal*, 2005, Vol. 32, Issue 1, PP. 61–109. DOI: 10.2308/0148-4184.32.1.61.

36. Walker S.P. Innovation, convergence and argument without end in accounting history, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2008, Vol. 21, Issue 2, PP. 296–322. DOI: 10.1108/09513570810854446.

37. Merino B. Critical Theory and Accounting History: Challenges and Opportunities, *Critical Perspectives on Accounting*, 1998, Vol. 9, Issue 6, PP. 603–616. DOI: 10.1006/CPAC.1998.0266.

38. Carnegie G., Napier C. Exploring comparative international accounting history, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2002, Vol. 15, Issue 5, PP. 689–718. DOI: 10.1108/09513570210448966.

39. Zombart V. *Sovremennyi kapitalizm [Modern Capitalism]*, Vol. 1, Moscow: Izdanie S. Skirmunta, 1904, 584 p.

40. Tsygankov K.Yu. Capital theory: interpretation and main theses, *Bukhgalterskii uchet*, 2006, No. 23, pp. 58–63. (In Russ.).

41. Tsygankov K.Yu. The balance sheet in historical development, *ECO*, 2006, No 7 (385), pp. 130–146. (In Russ.).

42. Tsygankov K.Yu., Fadeikina N.V. Capital and profit as concepts and indicators: origin, economic meaning, role in management, *Sibirskaya finansovaya shkola*, 2015, No 6 (113), pp. 141–151. (In Russ.).

43. Mourik C.V. The Equity Theories and Financial Reporting: An Analysis, *Accounting in Europe*, 2010, Vol. 7, Issue 2, pp. 191–211. DOI: 10.1080/17449480.2010.511885.

#### About the author

**Kim Yu. Tsygankov** – Doctor of Economics, Associate Professor, Professor of the Audit, Accounting and Finance Department of the Novosibirsk State Technical University, Professor of the Accounting and Audit Department of the Central Union of the Russian Federation Siberian University of Consumer Cooperation, Novosibirsk, Russia.  
E-mail: kim492005@yandex.ru

### Вниманию специалистов!

**Проблемы финансово-кредитного обеспечения новой экономики:** сборник научных трудов по материалам национальной научно-практической конференции / под научной редакцией д-ра экон. наук, профессора Н.В. Фадейкиной; Новосибир. гос. ун-т экономики и управления. – Новосибирск: НГУЭУ, 2021. – 132 с.

В сборник включены доклады и статьи, отражающие результаты исследований научно-педагогических работников, докторантов и аспирантов Москвы, Барнаула, Екатеринбурга, Новосибирска – участников II Национальной научно-практической конференции «Проблемы финансово-кредитного обеспечения новой экономики», проходившей 25 декабря 2020 г. в Новосибирске. Тематика докладов охватывает исследование проблем обновления и расширения финансово-кредитного обеспечения новой экономики, в том числе сектора государственного управления в условиях пандемии COVID-19.

Для специалистов, работающих в различных секторах экономики, органах государственной власти и местного самоуправления, преподавателей, докторантов, аспирантов, магистрантов и студентов университетов и специализированных финансово-экономических вузов.

