

**К. Канзос**

Институт технологий (Греция)

## **НЕОДНОЗНАЧНАЯ РОЛЬ НАУЧНОГО ПОДХОДА В РАЗВИТИИ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ В ЭПОХУ РАННЕГО ВОЗРОЖДЕНИЯ<sup>1</sup>**

В последнее время некоторые авторы в области бухгалтерского учета предпринимали попытки утвердить ведущую роль научного подхода в развитии двойной записи в эпоху раннего Возрождения. Учитывая, однако, исторически проблемный характер взаимоотношений бухгалтерского учета с научным сообществом, в данной статье мы намереваемся осветить коммерческие и научные достижения того времени и таким образом поставить под вопрос ту роль, которая приписывается научному подходу в развитии этой важнейшей инновации в области коммерческих расчетов и отчетности.

Напрасны попытки объяснить развитие и практически повсеместное использование двойной записи для целей ведения учета и составления отчетности в наши дни путем выявления серьезной поглощенности научного сообщества и литературы этой дисциплиной или какого-либо намека на вклад бухгалтерского дела в науку и его участие в научной проблематизации. Бухгалтерский учет крайне редко упоминается в классической литературе и лишь с презрением<sup>2</sup>, хотя функция счетовода считалась достаточно важной в древних Афинах, где, например, 10 счетоводов (Λογισταί) были включены в систему управления. Во всех основных этапах коренной перестройки системы знания в западной цивилизации (а именно, в классической Греции, в Эллинистические времена и в раннем Возрождении) бухгалтерский учет либо совсем не участвовал как дисциплина, либо не входил в программу университетов (Durham, 1992). В то же время не признавалось четкой связи между применением учета по методу двойной записи и улучшением качества «рационального экономического решения» ни в нынешние времена (Burchell et al., 1980), ни в древности (Macve, 1985). И тем не менее в настоящее время несколько ученых (Hoskin, Macve, 1986; Hyde, 1979) все еще настаивают на том, что научный подход сыграл ведущую роль в развитии бухгалтерского учета, в особенности в момент зарождения

<sup>1</sup> Перевод аспиранта кафедры бухгалтерского учета и аудита СПбГИЭУ М. А. Хреновой.

<sup>2</sup> Дюрхэм (Durham, 1992), например, отмечает, что одним из немногих отрывков классической литературы, в которых бухгалтер упоминается, и упоминается в контексте намеренно созданном, чтобы показать презрение к счетоводству, является авантюрно-плутовское произведение «Petronious Satyricon». Хатфилд же (Hatfield, 1977) отмечает, что до индустриальной революции предмет имел сомнительную научную репутацию. В том же контексте стоит отметить также современный феномен, что вплоть до 1956 г. существовали всего две полноценных кафедры бухгалтерского учета в университетах Великобритании (Macve, 1985, p. 233).

двойной записи в небрежно исписанных книгах торговцев, агентов и банкиров итальянских городов-государств эпохи раннего Возрождения.

Из современных точек зрения, объясняющих возникновение и развитие двойной записи в Италии в эпоху раннего Возрождения, в данном исследовании мы выделяем теории Литтлтона (1933) и Хоскина и Маквэ (1986). Поскольку данные теории — первая — более общая и вторая — более специализированная и сконцентрированная на роли научного подхода — могут быть объединены, тем самым сужается область исследования. Соответственно известная работа Литтлтона связывает двойную запись с возросшей в новые времена (по сравнению с античностью) интенсивностью двух групп экономических и технических «предпосылок»<sup>1</sup>. В свою очередь Хоскин и Маквэ объясняют, что двойная запись возникла в эпоху раннего Возрождения как один из аспектов нового способа написания текста («новой текстуальности»)<sup>2</sup>, который разрабатывался учеными Европы того времени и которые видели в нем (как и в бухгалтерском учете, хотя и без особенной заинтересованности в самой двойной записи) потенциал новых отношений власть-знания.

Оставив в стороне общий подход Литтлтона, в данной работе мы сосредоточимся на разъяснениях Хоскина и Маквэ с целью оценить роль научного подхода и академических достижений, которые, по мнению этих и некоторых других историков в области бухгалтерского учета (Leone, 1983; Hyde, 1979), определили рождение двойной записи в период раннего Возрождения. Это не простая задача, но мы, учитывая исторически сложившиеся проблемные взаимоотношения бухгалтерского учета с ученостью, с одной стороны, и свидетельства заинтересованности ученых в рассматриваемом периоде новыми отношениями власть-знания из бухгалтерского учета, с другой стороны, в данной работе намереваемся представить некоторые современные коммерческие и научные достижения, с которыми бухгалтерский учет признается или не признается тесно связанным в раннем Возрождении, таким образом, чтобы поставить под вопрос ту роль, которая приписывается научному подходу в развитии счетоводства.

### Счетоводство и ученость в древних обществах

Исторические факты свидетельствуют о том, что некие формы бухгалтерского учета существовали с момента зарождения человеческого интеллекта. Наиболее раннее свидетельство ведения бухгалтерского учета, хранящееся в Библиотеке Конгресса в Вашингтоне, — шумерский административный документ, датированный 3945 г. до н. э. В Библиотеке также находятся Вавилонские дощечки с клинописью, относящиеся к 2474 г. до н. э. Древние эламиты и шумеры, по словам Чайлд (Childe, 1928) и Вули (Wolley, 1929), регулярно нанимали писцов для исполнения коммерческих и административных функций, в то время как в Вавилоне и Египте, где основной объем экономической деятельности кон-

<sup>1</sup> А. С. Литтлтон утверждал, что для появления учета двойной записи должны были иметь место определенные предпосылки. Он классифицировал эти предпосылки на: «материальные», включающие частную собственность, капитал, торговлю и кредит, и «языковые», которые включали написание, деньги и арифметику.

<sup>2</sup> К XIII столетию новая текстуальность развивается в практику реорганизации исходного текста как внутренне, так и внешне, путем перегруппировок пробелов и чисел новым систематическим способом, который характеризуется новым визуально-ориентированным расположением и системами ссылок, с помощью которых сопоставляются коды и части текста. Данная техника охватывала медленно, но верно все формы письменного выражения, включая коммерческие подчеты (Hoskin, Macve, 1986, p. 111). Ключевыми фигурами в распространении применения нового вида написания были педагоги, озабоченные в первую очередь проблемами знания, но также и использованием власти, которую давали эти новые техники знания создателям.

центрировался вокруг храма и дворца и регулировался священниками — именно они, а не ученые — первыми организовали учетные курсы для писцов, намеревающихся принять на себя эти функции (Morris, 1925).

В классической Греции сочетание не только ограниченных возможностей и множества ограничений, но и культурных предпочтений не обеспечило достаточного стимула для развития прикладных искусств, а, как следствие, бухгалтерского учета и других систем обеспечения принятия управленческих решений (Macve, 1985, p. 254). Таким образом, Гомер презрительными словами одного из героев «Одиссеи» — вождя фаисян, Эуриалуса, адресованными Елисею, говорил о том, что тот выглядит не как атлет, а как торговец или моряк (Одиссея θ: 165—170), отражает отношение своего времени к предпринимательству и другим связанным специальностям.

Как следует из докладов Сент-Круа (Ste-Croix, 1956), Моста (Most, 1979) и Маквэ (Macve, 1985), римляне имели более или менее схожее неуважение к счетоводству.

Перед тем как мы оставим Древний мир, нельзя не упомянуть, возможно, о первой существенной реорганизации знаний в истории науки, которая произошла в период эллинизма в III в. до н. э. В этом, кажется, состоит один из последних вкладов древнегреческой цивилизации в литературу и науку: в III в. до н. э. науки, называемые сегодня естественными, впервые выделились из философии в отдельные дисциплинарные ветви, что было предсказано Аристотелем веком раньше. Центром философии оставались Афины, но наука процветала во многих крупных городах Королевства Эллинов. Подобная реформа ученой мысли повторилась в Европе спустя тысячу лет, но ни тогда, ни в Древней Греции она не включала бухгалтерский учет, что может быть установлено по отсутствию свидетельств обратного в литературе эллинистического периода.

### Средневековый хаос

Начиная с распада Римской империи после смерти Теодориха Великого (395 н. э.) развитая к этому времени техника счетоводства постепенно угасала до тех пор, пока не исчезла в хаосе и неразберихе Средневековья. Можно сказать, что в период с VI по XI в. счетное дело почти отсутствовало и в некотором смысле даже деградировало, когда Европа погрузилась в Средневековье (Cam, 1986, p. 13). Одной из причин, на которую часто ссылаются, была фактическая стагнация предпринимательства, поскольку социальный климат (на который влияли религиозные убеждения) совсем не способствовал формированию и росту частного бизнеса. Более того, экономические занятия не только считались бранными, но получение прибыли было едва ли не аморально. Христианам было запрещено давать деньги под проценты, и предоставление кредитов, в том смысле в каком мы его понимаем сейчас, было крайне редким явлением. Поскольку экономическая активность в религиозной среде феодальных самообеспечиваемых поместий была ограничена, роль предпринимательства в развитии экономики на протяжении этого периода и до Возрождения была, как говорят историки, «пассивной» (см. Karayiannis, 1990, p. 247). В такой обстановке не было необходимости в бухгалтерском учете и других системах поддержки предпринимательских решений; бухгалтерский учет там, где он использовался, не многим отличался от учета греко-римской эры.

Что касается научного мира данного периода, то можно сказать, что бухгалтерский учет и аудит были включены в университетскую учебную программу далеко не сразу и косвенно, в связи с грамматическими и юридическими занятиями, так называемыми «ars dictaminis», или науками делового общения.

Учреждением, в котором проходило обучение, была школа грамматики при университете. Центром же обучения в Англии был Оксфордский университет, а в Европе — итальянские университеты в г. Болонья и Падуя (Hoskin, Macve, 1986, p. 116; Durham, 1992, p. 46). Таким образом, можно провести параллель между средневековым способом обучения бухгалтерскому учету и профессиональным обучением, которое предоставлялось писцам в древнем Вавилоне и Египте.

### **Новая грамотность предпринимательства в эпоху раннего Возрождения**

Формирование знаменитой дебитово-кредитовой двойной записи в технике бухгалтерского учета в период раннего Возрождения необходимо изучать во взаимосвязи с другими, фундаментальными событиями, которые происходили в то же самое время в образовании и бизнесе и с которыми, по словам некоторых историков, бухгалтерский учет является связанным (Hoskin, Macve, 1986). Предпринимательская деятельность рассматривается (Hyde, 1979) как «крупнейший прорыв в использовании грамотности в области международной торговли и финансов».

Ученые в это время разрабатывали «новую текстуальность» (технические действия по переписыванию текста в новом визуальном расположении путем применения сетчатой разметки), которая, согласно (Hoskin, Macve, 1986), предопределила развитие метода двойной записи. Поскольку «новая текстуальность» дала коммерческому сектору модель для записывания финансовой информации с помощью индивидуальных счетов, возникновение двойной записи стало неизбежно. Этот переход был очевидной необходимостью для отражения новых кредитных и финансовых операций, которые от имени предпринимателя активно осуществляли банкиры и торговые агенты. (Leone, 1983; Hoskin, Macve, 1986). В итальянских городах-государствах того периода осуществление торговых и связанных с производством операций требовало выхода за пределы непосредственных географических окрестностей и расширения предприятий или создания коммерческих мощностей в отдаленных точках страны и других государствах. Кроме того, цикл хозяйственной деятельности (деньги-товар-деньги или товар-деньги-товар на тот момент), выраженный в промежуточных стадиях, совокупном времени и количестве задействованных людей, удлинился, что привело к отсрочкам в получении прибыли и других расчетах. Это неизбежно повлекло за собой необходимость заполнения промежутков времени предоставлением кредита, тем самым на многих была возложена ответственность за ведение записей и личных счетов. Их постепенное накапливание в книгах посредников, агентов и банкиров эпохи и одновременное ведение — особенно пар счетов тех предпринимателей, между которыми осуществлялись операции — в конечном итоге привело к тому, что родилась двойная запись.

Большое значение для практики финансов и кредита, и особенно для ее выхода на географически расширяющийся рынок, имело развитие межнациональных кредитных техник, инструментов и средств (сначала простых кредитовых авизо, а позже векселей, фидуциарных денег, чеков, банковских билетов и т. п.), так как они могли совершить передачу дебиторской и кредиторской задолженностей с минимальным использованием реальных наличных денежных средств. Что касается бухгалтерского учета, важным было его свойство эффективно реагировать на необходимость записи этих многочисленных перемещений кредитов и отслеживать их затейливые переводы, пока они, наконец, не ликвидировались посредством систематического урегулирования дебиторской и кредиторской задолженностей третьих лиц в книгах, выступающих по-

средниками, банкиров и агентов. Такое многократное перемещение могло охватывать операции обширной национальной и международной системы (Leone, 1983, p. 620). Как отмечают Хоскин и Маквэ (Hoskin, Macve, 1986, p. 120), «основополагающим моментом является то... что эти дистанционные кредитные операции должны были быть неизбежно отмечены в книгах агентов-посредников дважды».

В такой обстановке соответствующая техника скорее повлияла не столько на бухгалтерский учет первоначального кредитора или дебитора, сколько на систему мониторинга последующего перемещения задолженностей и требований в книгах посредников (банка или агента согласно (Leone, 1983, p. 620), которое (перемещение) неизбежно приходилось отражать с двух сторон, так как было задействовано два счета старого и нового кредитора или дебитора. Сближение (пространственное) и соединение двух, в сущности, связанных записей, произведенных одной организацией, создают двойственность, благодаря которой обрабатываемая операция отражается более четко, а контроль за ней становится более эффективным.

Сами слова «дебет» и «кредит» в операции двойной записи имеют деловое, нежели научное, происхождение и применение. Они берут свое начало от старолатинских *debito* (debito) и *credito* (credito), которые, соответственно, происходят от *debeo* (debeo) и *credo* (credo), означающих в их деловом употреблении «быть должным» (получить что-то в кредит) и «верить» (дать что-то на веру, в кредит, и рассчитывать на получение этого обратно). Что более важно, аутентичные слова, найденные в ранних счетах учета (например, тех, которые представил Пачоли), были так же просты, как «de dare» = «давать» и «de havere» = «получать», описывающие на староитальянском диалекте сущность ситуации — т. е. кто является должником, а кто получателем — и что необходимо отразить на аналитических счетах, которые отражали личные отношения, установленные выпуском кредита. Применение этой первоначальной формулировки во всех счетах было просто результатом естественного развития.

С нашей точки зрения, роль ученых и их «новой текстуальности» в развитии двойной записи менее значительна, чем хотят представить Хоскин и Маквэ, и чем роль профессиональных коммерсантов того периода.

Хотя очевидно, в том числе и в контексте данной работы, как «новая текстуальность» в общем и ее новые «сетчатый порядок и контроль» и ее визуально ориентированное расположение текстов в особенности могли повлиять на развитие технологии составления учетных книг по счетам. А также как (новые) системы ссылок повлияли на установление взаимосвязей между записями бухгалтерских книг и журналов. Чтобы еще больше усилить это положение, мы могли бы сослаться также на более или менее схожие взгляды — на вклад разметки учетных книг посредством индивидуальных счетов в развитие учета по методу двойной записи — итальянских историков предпринимательства (В. Альфери в его «*La Partita Doppia applicata alle scripture delle Antiche Aziende Mercantili Veneziani*» (Milano, 1891) (Houmanidis, 1980, p. 490)). Тем не менее, поскольку часы не создали интереса к измерению времени (а наоборот), то разработка новой технологии записи не могла (сама по себе или по крайней мере первоначально, мы полагаем) пробудить интерес людей к двойной записи. Поскольку наличие технологического достижения само по себе автоматически не создает условий для его практического применения в каком-либо виде деятельности, все происходит скорее наоборот, когда обстоятельства практической деятельности определенной общественной подгруппы складываются таким образом, что становится очевидной (даже неспециалисту) возможность использования разработанной технологии или концепции для решения назревших практических за-

дач. Таким был, как нам кажется, и случай зарождения и становления двойной записи.

Прежде всего, необходимость отслеживать длительные и множественные перемещения кредита в торговых отношениях итальянских городов-государств периода раннего Возрождения и развитие в новой — технологической и не обязательно научной — среде («новой текстуальности») составляют специфические и определяющие обстоятельства, в которых профессиональные бухгалтеры должны были изобрести технику двойной записи.

### Научные достижения в эпоху Возрождения

**Новая текстуальность.** Тем не менее считается, что научные достижения, которые произошли в начале Ренессанса в Европе, способствовали (значительно, по словам одних, например Хоскина и Маквэ (Hoskin, Macve, 1986), не так конструктивно согласно мнению других — (Durham, 1992)) прогрессу бухгалтерского учета в то время. Из этих достижений некоторые технологические — по сравнению с институциональными — концептуализируются Хоскином и Маквэ в «новую текстуальность» (мы ее уже упоминали), которая зародилась в 1100 н. э. К XIII столетию «новая текстуальность» развилась в методику переписывания первоначального текста, и внешне и внутренне, путем размещения пробелов и чисел систематическим способом, который характеризуется новым визуальным-ориентированным форматом и системами ссылок, с которыми соотнесены коды и части текста. Новая текстуальность охватывала медленно, но верно, все формы письменного выражения, включая коммерческие вычисления (Hoskin, Macve, 1986, p. 111). Арабские цифры были широко известны примерно с 1300 г., но активно применяться в Италии стали только во второй половине XV столетия (Durham, 1992, p. 50). Основную роль в широком распространении этого нового вида письма сыграли преподаватели, озабоченные прежде всего проблемами науки, но также и применением власти, которую новые научные разработки давали своим создателям. Впоследствии новые научные методы включили архивирование, систему перекрестных ссылок и, что особенно важно, более сильную систематическую проверку через такие дисциплины и функции, как аудит и контроль.

Очевидно, что некоторые писатели (а в особенности (Hoskin, Macve, 1986, p. 116—120) приводят в качестве доказательства влияния педагогов на возникновение метода двойной записи в раннем Ренессансе «новой текстуальность» и конкретно внутреннюю корреспонденцию текста на счетах и двойную запись валюты и величин индоссированных и дисконтированных кредитных инструментов, что после того, как процесс взяли в свои руки те, кто наиболее тесно взаимодействовал со сложными денежными инструментами, в конечном итоге привело к двойной записи. Мы, однако, собираемся занять иную позицию в отношении роли самих счетоводов и торговцев, которые имели первостепенное значение в развитии двойной записи, более важное, чем переоформленные в соответствии с «новой текстуальностью» бухгалтерские книги. Между тем из этих техник «новой текстуальности» возникли новые системы учета, будь-то одинарная или двойная запись, сначала используемые для целей записи и ведения счетов, затем для поддержки систематических проверок письменных отчетов о приходах и расходах или честности администратора (Hoskin, Macve, 1986, p. 112), и в конце концов — ставшие средством аудита и контроля. Контроль и аудит — новые отношения знания — власть (для педагогов переходящие) — позже обеспечат наряду с другими связанными дисциплинами (например, учетом затрат) основу современного менеджизма.

Однако, как отмечают Хоскин и Маквэ, процесс эволюции учета происходил некоторое время без использования двойной записи ((Hoskin, Macve, 1986, p. 123). Признание двойной записи и ее широкое принятие в Европе (за исключением Италии) произошло с задержкой. В то время пока другие историки бухгалтерского учета объясняют (и винят научное сообщество) эту задержку отсутствием интереса со стороны ученых к учету и дистанцированием университета от учета (например, Durham, 1992), Хоскин и Маквэ соотносят позднее (XIX в.) внедрение двойной записи в финансовом мире с поздним введением арифметической оценки в самом образовании и в микротехнологии вычисления, использовавшейся также на финансовой арене (Hoskin, Macve, 1986, p. 124—125). Для усиления нашего тезиса о меньшей роли научного сообщества в прогрессе двойной записи (в особенности, начиная с Ренессанса) мы не должны упускать того факта, что развитие учета по методу двойной записи пришлось отложить на еще более поздний срок и до тех пор, пока применимость для менеджмента экзаменаторских и дисциплинирующих возможностей арифметической оценки не была доказана посредством таких дисциплин, как кастинг и аудит.

**Арифметическая оценка.** Разработка экзаменационных техник педагогами позднего Средневековья привела, по словам Хоскина и Маквэ (Hoskin, Macve, 1986, p. 126), к установлению арифметической оценки как высшего способа письменной оценки человеческой деятельности «для целей контроля и для создания ценности». Они отмечают, что бухгалтерский учет (как дисциплина, исторически связанная и отождествленная с такой целью), вероятно, не мог выполнять свою историческую миссию — без оценки, поскольку это — аккумулирующий информацию, а не вычислительный процесс. Оценка — концепция, воплощающая и в то же время завершающая экзаменационный процесс, скорее всего была создана в раннем Ренессансе, поскольку университеты до этого не использовали оценок. Экзамены до этого времени всегда были устными, поскольку истинное чтение также совершалось вслух (Hoskin, Macve, 1986, p. 115). Второй, неоднозначный аргумент Хоскина и Маквэ в отношении оценки заключается в том, что, по их мнению, система математической балльной оценки обладает как учетными, так и математическими качествами. Таким образом, она могла быть одновременно учетной записью и операций и относящихся к ним или к операциям такой же ценности стоимостей в новом формате математизации, который развивался во многих областях и строился на принципе, что человеческие качества могли быть, хотя и не с абсолютной точностью, но выражены в количественной форме. Но если бы изобретение оценки обозначало точку пересечения бухгалтерского учета и научного сообщества и если бы посредством этого бухгалтерский учет приобрел значение и признание в современной экономике (через применение на финансовой арене новой микротехнологии математической балльной оценочной системы, обеспечивающей подотчетность и прибыльность посредством более эффективных расчетов и более точных оценок), его прогресс прекратился бы и его вычислительный имидж был бы легко разбит вдребезги такими тяжелыми обстоятельствами, как инфляция и (иногда избыточные) требования пользователей учетной информации в отношении использования более точных методов оценки или составления прогнозов.

С нашей точки зрения, математическая оценка несмотря на то, что она принесла пользу бухгалтерскому учету (но, однако, не более чем иной другой дисциплине), не имеет отношения к двойной записи и, в особенности, к обозначениям «дебет» и «кредит». «Дебет» и «кредит» служат (в бухгалтерском учете) обозначением точек (счетов), между которыми перетекают стоимости — однако эти стоимости определены — без потери (и это применимо ко всем типам сче-

тов) способности каждый раз уникальным способом отражать счета дебитора и кредитора. Двойная запись не предназначена для отражения реальной жизни, и от нее не надо ожидать каких-либо оценок (что является, конечно, проблемой для бухгалтерского учета, которая, однако, не относится ни к свойствам, ни к роли двойной записи) и даже расчетов. Хотя при перемещении стоимостей между счетами происходит своего рода вычитание и сложение, но совсем по-другому (например, тот же эффект одного знака на всех счетах), нежели это делает оценка, используя знаки плюс и минус. Арифметическая оценка, с другой стороны, несмотря на то что она может считать (считать — не учитывать на счетах) и оценивать (давать итоговое и сравнительное по отношению к другим значение) в одно и то же время, не может управлять знаками плюса и минуса одновременно, чтобы показать движение стоимостей из одного места в другое по дебету и кредиту, что важно для коммерческого учета и отчетности. Оставив в стороне вопрос предсказуемости учетных значений, мы должны сказать что в бухгалтерском учете, возможно, была недооценена разница между арифметическим счетом и учетом, а также — функция последнего.

Могло ли создание двойной записи быть объяснено только этими достижениями, или будет более справедливо и полезно для ее объяснения и понимания, если мы учтем те описанные выше новаторские коммерческие и финансовые операции, взаимосвязь учета с которыми была установлена (Hoskin, Macve, 1986, p. 116)? Была ли «новая текстуальность» необходимой и достаточной, для того чтобы концептуализировать двойную запись на основании визуально отформатированных книг, или это было работой учетных работников, которые, отражая дебиторскую и кредиторскую задолженность на счетах, инстинктивно и антинаучно сделали финальный рывок к первой форме двойной записи? А что сказать о первоначальном выражении двойной записи в староитальянских названиях «de dare» и «de havege», которые более свойственны представителям предпринимательства и коммерции, нежели ученым, которые ни в древности, ни в современное время не имели подлинного и продолжительного интереса в предмете бухгалтерского учета? «Новая текстуальность», предположительно, обосновавшая ведение счетов — в двойной или одинарной записи — важное условие значительного прогресса бухгалтерского учета в раннем Ренессансе, но не новая практика; по словам Матешитча (Mattessich, 1994, p. 17—19) она восходит к доисторическим временам: в некоторых самобытных учетных формах доисторического Ближнего Востока, открытых Шманом и Бессере, обнаружена двойная запись по счетам «главной книги».

**Учет и реорганизация академической программы.** В эпоху раннего Ренессанса в европейском образовании происходили два взаимосвязанных процесса, оказавших влияние на учет, — поэтапное дистанцирование университетов от учета и пересмотр самого университетского учебного плана. Первый из этих процессов связан с акцентом на профессиональную направленность, которую сами ученые определили для бухгалтерского учета, пытаясь продвинуть его за рамки университета и возможно получить выгоду от обучения ему (один ученый в XII в. в Болонье даже пытался рекламировать предмет, если мы правильно понимаем Хоскина и Маквэ (Hoskin, Macve, 1986, p. 116)). Ученые, по имеющимся данным, преподавали во многих независимых школах предпринимательства, созданных частными лицами в основных деловых и административных центрах, например при Английском дворе и в итальянском городе Флоренция (Hoskin, Macve, 1986, p. 115—117). Это привело (согласно Дюрхэму (Durham, 1992, p. 46—47)) к ослаблению образовательной традиции, которая издревле связывала учет с правом и грамматикой. К XVI столетию в университетах уже не учили коммерческой арифметике (Smith, 1925, p. 186—192). То, что учет стал слишком



сложен, чтобы его изучать в рамках нотариального искусства на юридических факультетах, а также распространение и популяризация бухгалтерского учета учителями за пределами университета (где до сих пор обучается основное большинство клерков и бухгалтеров) должно быть само по себе имело дополнительное отрицательное влияние на дисциплину примерно в то время, когда новая технология двойной записи делала свои первые шаги.

Но не только прощание старых университетских товарищей повлияло на учетную практику XV столетия. Как замечает Дюрхэм (Durham, 1992, p. 46—48), в то время содержание образовательной программы, в особенности на повышенных уровнях, изменялось. В результате революции, спровоцированной такими фигурами XIV столетия, как Петрарка, новый научный подход намеренно отказался от средневекового обучения и стремился вернуться к воображаемой чистоте и благородству Греческой и Римской классики. Это новое видение обучения принесло с собой риск распространения откровенно пренебрежительного отношения классической античности к мирским делам, таким как бухгалтерский учет (едва ли упоминаемый в классической литературе). Как отмечает Дюрхэм (Durham, 1992, p. 47), одним из немногих отрывков классической литературы, в котором бухгалтер недвусмысленно упомянут, является Petrounious' Satyricon. Это сатирическая работа, преднамеренно написанная таким образом, чтобы показать презрение к бухгалтерскому учету. В то же время Хэтфилд (Hatfield, 1977, p. 8) отмечает, что до индустриальной революции учет имел плохую репутацию в научных кругах. Фундаментально новое видение требовало и привело к определенной реформе науки и образования, аналогичной, пожалуй, по значению реорганизации классической науки, которая произошла в Эллинистические времена, когда естественные науки отделились от философии. Таким образом, в то время как перспектива реорганизации многих университетских предметов еще витала в воздухе, дисциплины, изучающие коммерческие расчеты, уже развивались своим путем вне университета. Не удивительно, что в таких обстоятельствах учет не смог интегрироваться в новый курс математики, который был преобразован в то время в чистый курс, свободный от семантических аспектов и нумерологии (Durham, 1992, p. 48), и обратился к недостаткам измерения и оценки.

В то же время заслуживает внимания тот факт, что непосредственно после опубликования труда о двойной записи Пачоли и перехода на нее итальянских городов и предприятий произошел стремительный упадок литературы о бухгалтерском учете, которая издавалась в изобилии в XIII и начале XIV в. (Oschinsky, 1971, p. 61—62). Этот упадок можно рассматривать как знак быстрого разочарования писателей (и ученых в целом) четкой определенностью, профессиональностью и общественным признанием новой учетной технологии коммерческих расчетов.

**Пачоли.** Работа Пачоли «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях» в 1494 г. могла бы иметь большое значение с разных точек зрения, однако упоминается сегодня историками учета, главным образом, как первое печатное свидетельство об учете по методу двойной записи. Пачоли должно быть написал учетную часть своей знаменитой «Суммы арифметики», используя как свой научный, так и коммерческий опыт в данной области. Помимо того что он был выдающимся ученым, он также был, по словам Стивелинка (Stevelinck, 1994, p. 1—5), подмастерьем в семье Folcodi Belfolci, который был хорошо подкован в коммерции. Позже Пачоли был назначен домашним учителем предпринимателя Rompiasi, на средства которого он затем путешествовал на торговых кораблях и в этих путешествиях почерпнул практические примеры, которые появляются в книге.

Но поскольку книга, как гласит ее название, является попыткой всеобъемлющего исследования всех связанных с математикой дисциплин того времени, мы должны учитывать, когда сосредоточиваемся на ее учетной части, что эта работа не только попытка унифицировать все знания, связанные посредством математических терминов, но преимущественно (и возможно подсознательно) «выражение взаимосвязи между различными буквенно-числовыми рассуждениями, которые были развиты в предыдущих столетиях» (Hoskin, Macve, 1986, p. 123). Это замечание важно, когда речь идет об учете, поскольку эта взаимосвязь была лишь временной и короткой. Хотя Пачоли был очень влиятельной персоной своего времени (помимо того, что он время от времени занимался коммерческой деятельностью, он также был, как мы можем это назвать сейчас, доктором богословия и профессором) и учет по методу двойной записи не мог бы иметь лучшего докладчика, тем не менее бухгалтерскому учету не удалось поддержать вектор, который дал ему Пачоли, и примкнуть к другим научным дисциплинам, которые реорганизовывались в то время в Европе. После этой неудачи он был отделен от остальных научных дисциплин и начал жить — и жил до XX столетия — собственной жизнью за пределами университета (Durham, 1992, p. 46—47, 60); см. также (Freear, 1984, p. 9). Это подтверждает нашу точку зрения — целостную и логичную, а следовательно, не подлежащую научному сомнению — что метод двойной записи не был включен в круг других (научных) дисциплин. Как мы теперь понимаем, значение, которое Хоскин и Маквэ хотят приписать связи двойной записи с научным сообществом, может быть осознано только в контексте и в фокусе их собственного анализа важности предполагаемого влияния «новой текстуальности» на развитие написания и их общепризнанного интереса к исследованию дисциплины, свойств отношения знания-сила и потенциала учета.

Двойная запись не могла быть изобретена педагогами, и никогда бухгалтерский учет в целом не воспринимался учеными в качестве научной дисциплины, за исключением профессионального курса в предпринимательских школах при университетах. Любая связь между технологией бухгалтерского учета и научным сообществом рассматривается с точки зрения, изложенной в данной работе нами, как случайная и поверхностная. Тот факт, что Пачоли в действительности был в понимании своего времени скорее ученым, чем бизнесменом, делает еще более сложным защиту мнения о научном происхождении двойной записи, поскольку ей был дан, на самом деле, великолепный шанс установить связь и следовать в русле развития других научных направлений (например математики), развивающихся в те времена.

Одно из высказанных Дюрхэмом (Durham, 1992, p. 50) объяснений провала попытки Пачоли объединить учет с математикой (попытки, которую снова предпринимают несколько исследователей бухгалтерского учета в современное время)<sup>1</sup> заключается исключительно в объеме Суммы (по-видимому, он подразумевал, что она не может быть охвачена как единое целое). Другое его объяснение заключается в том, что когда двойная запись, ныне бухгалтерский учет, являясь ясной, завершенной и понятной техникой, но будучи новой, нуждающейся в изучении и овладении, получила известность посредством включения в работу знаменитого ученого, то у бухгалтеров появилась возможность обрести устойчивый профессиональный статус посредством ремесла, которое могло быть изолировано и изучено отдельно от остального материала (в Сумме), который был недостаточно интересным или слишком теоретическим для прак-

<sup>1</sup> Например, сегодня большинство статей в известном журнале «Бухгалтерское обозрение» используют сложные математические модели.

тикующего бухгалтера. Вероятно, и тот факт, что Сумма была написана на итальянском диалекте, а не на более престижном древнелатинском, также оказал неблагоприятное влияние. С тех пор развитие учета как профессионального, нежели научного, курса происходило вне стен университета (Durham, 1992, p. 46). Этот факт сегодня отмечается многими исследователями в области бухгалтерского учета, такими, как Блум и Дебессэ (Bloom, Debessay, 1984), которые, например, предположили, что становление бухгалтерского учета как общепризнанной сегодня функции предоставления информации для принятия управленческих решений может быть более четко прослежено в случае рассмотрения через призму эволюции коммерческих предприятий. Фриар (Freear, 1984, p. 2), Де Руве (Roover, 1955, p. 417) и Костурос (1979) подмечают, что документальные учетные практики спонтанно реагировали и подстраивались под изменения основных представлений об удовлетворении информационных потребностей пользователей в меняющейся социально-экономической среде (несмотря на ограничения высокой стоимости материалов, ведения учета и общую безграмотность). Следовательно, они находились скорее под влиянием предпринимателей и практиков, которые решали, какую (практическую) учетную систему будет использовать предприятие, нежели научных исследований и теоретических рассуждений (Homburger, 1974).

### Заключение

Пожалуй, что до чудесного пробуждения периода Ренессанса с распространением коммерции и новаторских кредитных операций, с одной стороны, и новой технологией записи с наглядно составленными книгами (по счетам), с другой стороны, двойная запись была «невозможна». Ее появление и становление были действительно «неизбежны» (Hoskin, Macve, 1986, p. 120) в условиях очевидной двойственности и двусторонности обменных операций, а также необходимости признавать это качество при отражении в книгах посредников и последующем мониторинге многочисленных последовательных урегулированных дебиторской и кредиторской задолженностей между счетами (двух) сторон, вовлеченных в кредитные операции в эпоху Ренессанса. Конечно, можно рассматривать происходящий процесс на фоне общего всплеска социальной активности в раннем Ренессансе, включающего и науку, влияние которой все же ограничивается «новой текстуральностью», давшей новую технологию записи текста, и может быть признано в тех пределах, в которых науке приписываются все более широкие направления использования этой, изначально технической, инновации.

Еще одно наше утверждение заключается в том, что основополагающим фактором развития и повсеместного принятия двойной записи для целей учета и отчетности в конечном итоге является предпринимательство благодаря его новым «грамотности» и операциям в раннем Ренессансе, а не возросшая по сравнению с античностью интенсивность некоторых предпосылок, на которую указывает Литтлтон.

С научной точки зрения, предопределенность появления двойной записи сделала ее изобретение неизбежным, а, следовательно, ненаучным. Также в современной науке распространена точка зрения, что наука есть знание, возникающее из целенаправленного (а не случайного) исследования (см. например (Gaffikin, 1984, p. 12)). Кроме того, что касается научного метода: двойная запись, являясь завершенной, ясной и не оставляющей места для споров и улучшений, не может быть подвергнута проверке фальсификацией, на основе которой, согласно Попперу (Popper, 1957, p. 54), эмпирические знания принимаются

эмпирической наукой. Это обстоятельство, как мы полагаем, является причиной, которая делает двойную запись непривлекательной для научного исследования, и обрекает дисциплину (а в общем случае, бухгалтерский учет) на академическое забвение (в этой связи в данной работе были процитированы некоторые историки бухгалтерского учета), в котором учет будет пребывать до тех пор, пока в его рамках не родится теория, с которой должна отождествляться каждая дисциплина, и не появятся методы для решения таких проблем, как оценка. До тех пор бухгалтерский учет будет спокойно оставаться в рамках принципов и стандартов.

Степень влияния научного подхода на становление и эволюцию бухгалтерского учета может быть должным образом оценена, если мы рассмотрим, с одной стороны, отношение ученых к бухгалтерскому учету в течение исследуемого периода, а с другой — взаимоотношения бухгалтерского учета с наукой в те периоды, когда происходили существенные изменения в образовании. Нетрудно заметить, что научное сообщество никогда не включало учет в поле своей деятельности, в то время как предпринимательское — всегда имело постоянный (и естественный) интерес к учету и его развитию<sup>1</sup>. При этом нам необходимо разделять двойную запись (ее развитие) и иные связанные с учетом и контролем дисциплины (аудит, кастинг и т. д.), к которым выборочно проявляло интерес научное сообщество, причем каждый раз предполагаемый потенциал отношений власть-знание или иных дополнительных экономических выгод был очевиден (сравните распространение субсидируемых, тем не менее представляющих сомнительную ценность, семинаров и исследовательских проектов, организуемых сегодня множеством университетских профессоров по целому ряду предметов). Эта точка зрения была поддержана в данной работе цитатами других исследователей, содержащими прямые и четкие ссылки на мотивы, лежащие в основе интереса ученых к бухгалтерскому учету в раннем Ренессансе (например новые отношения власть-знание Хоскина и Маквэ (Hoskin, Macve, 1986)) или жалобы на ученых Дюрхэма (Durham, 1992) и, особенно, Хэтфилда (Hatfield, 1977), чье выступление в 1923 г. называлось «Защита бухгалтерского учета от ученых на протяжении истории».

### Источники

- Bean L., Michaels P.* The Effectiveness of Accounting Education in Promoting Abilities Essential for the Marketing of Accounting Services // *Journal of Business and Society*. 1993. Vol. 6. N 2. P. 169—182.
- Belshaw C.* Traditional Exchange and Modern Markets. N. Y., 1965.
- Bloom R., Debessay A.* Inflation Accounting. N. Y., 1984.
- Bolkstein H.* Economic Life in Greece's Golden Age. Netherlands, 1958.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood, A., Hughes J., Nahapiet J.* The Roles of Accounting in Organizations and Society // *Accounting Organizations and Society*. 1980. Vol. 5. N 1. P. 5—27.
- Cantzos C.* Reflections on Theory Efficiency of Current Issues in Financial Reporting // *Archives of Economic History*. 1991. N 2. P. 145—165.
- Childe V. G.* The Most Ancient East. Cambridge, 1928.
- Costouros G. J.* Development of Banking and Related Bookkeeping Techniques in Ancient Greece (400—300 B.C.) // *The International Journal of Accounting*. 1972. Vol. 8. P. 75—81.

<sup>1</sup> Интерес предпринимателей к бухгалтерскому учету был не только естественен, но также и активен. Примером такого конструктивного отношения со стороны бизнесменов в современные времена может служить случай с торговцами XVII столетия в Новом мире, которые, когда их количество и влияние росло, стали просить школы и колледжи предоставить иной, неклассический курс обучения. И еще до окончания колониального периода некоторые из этих школ ввели курсы по навигации, современным языкам, бухгалтерскому учету, коммерческому праву и другим предметам, более полезным бизнесменам, чем греческий язык и латынь (Todd, Curti, 1969, p. 79). С другой стороны, новые клиенты и новый бизнес всегда были животворными для бухгалтерского учета (см. например (Bean, Michaels, 1993)).

- Costouros G. J.* Early Greek Accounting on Estates // E. N. Coffman (ed.) Working Papers Series. N 2 (21) / Academic of Accounting Historians. Richmond, Va. 1976. P. 21—26.
- Damalas A.* Economic Life of Chios. Vol. 3. Athens, 1991.
- Durham J.* The Introduction of Academic numbers // The Accounting Historians Journal. 1992. Vol. 19. N 2. P. 25—55.
- Freear J.* An Historical Perspective // Current issues in Accounting / Ed. by B. Carsberg, T. Hope. Oxford, 1984. P. 1—22.
- Gaffikin M.* Scientific Theory Construction in Accounting // Contemporary Accounting Thought / Ed. by M. Gaffikin. Sydney, 1984. P. 7—27.
- Hatfield R.* An Historical Defense of Bookkeeping // Studies in Accounting / Ed. By W. T. Baxter, S. Davidson. London, 1977. P. 1—34.
- Hernandez-Esteve E.* Luca Pacioli's treatise De Computis et Scripturis: a composite or a unified work? // Accounting, Business and Financial History. 1994. Vol. 4. N 1. P. 67—82.
- Homburger R.* A Look at Accounting History // Readings in Economic History and History of Economic Theories / Ed. By L. Houmanidis. Athens Papazisis Publishers, 1974. P. 109—129.
- Current issues in Accounting / Ed. by T. Hope. Oxford, 1984. P. 1—22.
- Hoskin K. W., Macve R. H.* Accounting and the Examination: a Genealogy of Disceplinary Power // Accounting, Organizations and Society. 1986. Vol. 11. N 2. P. 105—136.
- Houmanidis L.* The Theories of Interest from Classicists until Today. Athens, 1986. (in Greek).
- Houmanidis L.* Economic History and the Evolution of Economic Theories. Athens, 1980.
- Hyde J.* Some Uses of Literacy in Venice and Florence. London, 1979. P. 109—128.
- Kam V.* Accounting Theory. N. Y., 1990.
- Karayiannis A.* The Entrepreneurial Function in Economic Literature: A Synoptic Review // Rivista Internatioanale di Scienze Economiche e Commerciali. 1990. Vol. 37. P. 245—268.
- Lemarchand Y.* Entry versus Charge and Discharge Accounting in Eighteenth-Century France // Accounting Business and Financial History. 1994. Vol. 4. N 1. P. 119—145.
- Leone A.* Some Preliminary Remarks on the Study of Foreign Exchange Currency in the Medieval Period // Journal of Economic History. 1983. P. 615—629.
- Macve H. R.* Some Glosses on Greek and Roman Accounting // History of Political Thought. 1985. Vol. 1. N. 1—2. P. 233—265.
- Mattessich R.* Archaeology of Accounting and Schmandt — Besserat's Contribution // Accounting, Business and Finance History. 1994. Vol. 4. N 1. P. 5—28.
- Mills P.* A Early Accounting in Northern Italy // The Accounting Historians Journal. 1994. Vol. 21. N 3. P. 81—96.
- Morris J.* The Civilization of Babylonia and Assyria New Haven. Yale University Press, 1971.
- Most K. S.* The Accounts of Ancient Rome // E.N. Coffman (ed.) Working Paper Series. Richmond, Va: Academy of Accounting Historians 1. 1979. N 3. P. 22—41.
- Oschinsky D.* Walter of Henley and Other Treatises on Estate Management and Accounting. Oxford, 1971.
- Popper K.* The Logic of Scientific Discovery. N. Y., 1957
- Rich E., Wilson C.* Cambridge Economic History. Cambridge, 1977.
- Roover R. de.* Money, Banking and Credit in Medieval Bruges. Cambridge, 1948.
- Roover R. de.* New Perspectives on the History of Accounting // The Accounting Review. 1955. July. P. 405—420.
- Roover R. de.* Business, Banking and Economic Thought. Chicago, 1974.
- Smith D.* History of Mathematics. Boston, 1925.
- Ste Croix G. de.* Greek and Roman Accounting // Studies in the History of Accounting / Ed. by A. Littleton, B. Yamey. Homewood (Ill.), 1956.
- Stevelinck E.* Goodby to my friend Pacioli // The Accounting Historians Journal. 1994. Vol. 21. N 1. P. 1—5.
- Todd T., Curti M.* Rise of the American Nation. San Francisco, 1969.
- Udovitch A.* Bankers without Banks: The Islamic World // The Dawn of Modern Banking. New Haven, 1979.
- Wolley G. L.* The Sumerians. London, 1929.