

Секция «5. Бухгалтерский учет, анализ, аудит и статистика: состояние, проблемы, перспективы»

Лука Почоли в развитии бухгалтерского учета
Данилюк П.В.¹, Попова Е.М.², Сафонова Д.М.³

1 - Финансовый университет при Правительстве РФ, Факультет менеджмента и маркетинга, 2 - Финансовый университет при Правительстве РФ, Факультет менеджмента и маркетинга, 3 - , , Москва, Россия
E-mail: ergoskydaze@gmail.com

Научный руководитель
к. э. н. Муравицкая Наталья Константиновна

Научный руководитель:
Муравицкая Наталья Константиновна,
кандидат экономических наук,
профессор кафедры «Бухгалтерский учет»

Материал подготовили:
Студенты Факультета Менеджмент, учебная группа УПР2-2
Сафонова Дарья
Попова Екатерина
Данилюк Павел

В 1869 году члены Миланской академии счетоводов попросили профессора математики **Лючини** выступить с лекцией по истории бухгалтерского учета. Готовясь к выступлению, **Лючини** случайно обнаружил старинную книгу, написанную неким **Лукой Пачоли**. Один из ее разделов, называвшийся "Трактат о счетах и записях" был посвящен применению математики в коммерции. Среди прочего здесь излагался принцип двойной записи, который теперь применяется во всех без исключения системах бухгалтерского учета (на самом примитивном уровне этот принцип можно описать так: первая запись - откуда взялись деньги, вторая - куда они делись). Неудивительно, что историки тут же принялись по крупицам восстанавливать биографию "отца современной бухгалтерии".

Родился **Лука Пачоли** в 1445 году в итальянском городке Борго-Сан-Сеполькро. В детстве он помогал вести деловые записи местному купцу Фолько де Бельфольчи, а также учился в мастерской художника и математика Пьеро делла Франческа. Когда Луке исполнилось девятнадцать, он переехал в Венецию, где стал помощником купца Антонио де Ромпиази. В свободное от работы время **Пачоли** обучал сыновей де Ромпиази счетоводству и в 1470 году написал для них свою первую книгу - учебник по коммерческой математике. В 1472 году, приняв францисканский обет бедности, **Пачоли** под именем фра **Лука** ди Борго-Сан-Сеполькро вернулся в родной город и начал работу над книгой "Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях" составной частью которой и был "Трактат о счетах и записях". В этом сочинении излагаются правила и приемы арифметических действий над целыми и дробными числами, пропорции, задачи на сложные проценты, решение линейных, квадратных и отдельных видов биквадратных уравнений. Примечательно то, что книга написана не на обычной для учёных трудов латыни, а на итальянском языке.

10 ноября 1494 года при поддержке венецианского претора Марко ди Сануто книга была отпечатана в типографии Паганино ди Паганини и сразу же принесла **Пачоли** известность. В 1496 году его приглашают с лекциями в Милан, в 1499-м - в Болонью, в старейший университет Европы. Здесь **Пачоли** познакомился с Леонардо да Винчи, который, прочитав "Сумму забросил работу над собственной книгой по геометрии и начал готовить иллюстрации к новому фундаментальному труду **Пачоли**. Эта работа, опубликованная в 1508 году, называлась "Божественная пропорция" и включала в себя беседы автора с Леонардо да Винчи. Позже **Пачоли** написал еще ряд произведений (в частности, Трактат о шахматной игре), которые при жизни автора так не увидели свет. Умер **Пачоли** в родном городе. Точная дата его смерти - 19 июня 1517 года - была установлена лишь в XX веке.

В любом случае родина современной бухгалтерии - Италия. Использование принципа двойной записи можно обнаружить в торговых книгах итальянских купцов начала XIV века, а отдельные элементы - в записях конца XIII века (к примеру, в книгах торгово-финансовых домов Барди и Перуцци). А вот родина слова "бухгалтер" (буквально "книгодержатель") - Германия.

Основные принципы, заложенные в «Трактат о счетах и записях»

Теперь рассмотрим основные принципы, заложенные в «Трактате о счетах и записях» и ставшие по сути дела основными принципами всего бухгалтерского учёта. Рассмотрим их подробнее.

Прежде всего, бухгалтерский учёт у Пачоли представлен как строго упорядоченная последовательность процедур. Наиболее полно процедурность отражается в принципах ведения трёх основных книг учёта. Мемориала – книги, в которой находят отражение все дела в хронологическом порядке. Ведению этой книги посвящена шестая глава трактата. Однако в последствие, когда вместо Мемориала стали использовать первичные документы, то возникла рассогласовка между тремя датами – датой выписки документа, датой совершения факта хозяйственной жизни и датой его регистрации. Другой книгой бухгалтерского учёта был у Пачоли – Журнал. Это была книга только для внутреннего пользования. В неё заносились все хозяйственные операции, описанные в Мемориале, но уже с учётом их хозяйственного смысла (прибыли, убытков и т.п.). Журнал предназначался для составления проводок и составлялся, так же как и Мемориал, в хронологическом порядке. Третья книга, Главная, ведению которой посвящена четырнадцатая глава трактата, предназначалась для записи уже не в хронологическом, а в систематическом порядке. Таким образом, бухгалтерский учёт, представляет собой процедуру по систематизации в хронологическом и систематическом разрезах.

Следующим принципом бухгалтерского учёта является – ясность. То есть предоставление пользователям ясной, полной и понятной информации о хозяйственной деятельности. Все записи в книгах должны производиться таким образом, чтобы допускать то, что в современной теории бухгалтерского учёта получило название концептуальной реконструкции. Смысл этого, чтобы по записям в бухгалтерских книгах можно было восстановить *кто* являлся участником акта хозяйственной жизни, *что* являлось её объектом, *когда* и *где* это произошло. Для достижения полной ясности необходимо владение бухгалтерским языком. Пачоли использовавший для написания своей книги о венецианском способе ведения бухгалтерии венецианский диалект итальянского языка, а так же повсеместно употребляющий математический язык сделал первый шаг к со-

зданию языка бухгалтерского учёта наиболее понятного для широких масс итальянских финансистов.

Ещё одним принципом бухгалтерского учёта у Пачоли была нераздельность имущества собственника и имущества предприятия. Для его времени это было вполне естественно, ведь тогда купец чаще всего был единственным собственником, руководителем и получателем прибылей и убытков от торгового предприятия. Получается, что бухгалтерский учёт ведётся в интересах собственника фирмы. Однако в 1840 году Ипполит Ванье сформулировал и иной подход к учёту, сказав, что он ведётся в интересах фирмы, а не собственника. Этот подход отражал широкое распространение акционерного капитала во всех отраслях хозяйства.

Следующим, пожалуй, самым важным принципом у Пачоли, была двойственная запись счетов. Каждый факт хозяйственной жизни должен найти своё отражение, как в дебите, так и в кредите. Целью использования двойной записи является:

1. Контроль правильности регистрации фактов хозяйственной жизни
2. Определение величины капитала собственника без инвентаризации
3. Подсчёт финансовых результатов предприятия

Пачоли уделяет внимание первой из этих целей, и недооценивает вторую и третью, что приводит его к созданию метода искажающего правильность оборота. Пачоли, будучи, прежде всего учёным, а уж потом финансистом, рассматривает операции по двойной записи в рамках причинно-следственной парадигмы. Судя по всему, он склонен был считать дебет – причиной, а кредит – следствием. Такое понимание нашло своё применение, прежде всего в экономике, где оно было наиболее ёмко сформулировано Ф.В. Езерским – «Нет дохода, без расхода». Основными же принципами двойной записи, получившими распространение во всех системах бухгалтерского учёта, стали два постулата Пачоли:

1. Сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов
2. Сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо

В качестве предмета бухгалтерского учёта Лука Пачоли рассматривал выполнение договора купли-продажи. Сведение всех видов договоров к договору купли-продажи было вполне типичным подходом для того времени. Конечно многообразие сегодняшних форм экономической жизни уже не вмещается в узкие рамки представлений о купле-продаже (например тот же бартер, взаимозачёты. Реструктуризации долгов и многое иное), но во времена Пачоли это было очень прогрессивным представлением. Кроме того, это привело к созданию достаточно адекватных тому времени представлений о стоимости, не только как о справедливой цене (этих взглядов придерживались Аристотель и св. Фома Аквинский), но и как о следствии себестоимости и рыночной ситуации.

Следующий важный принцип, который получил название адекватности, у Пачоли скорее предусматривается, чем вводится явно. Суть этого принципа заключается в том, что расходы, понесённые предприятием, соотносятся по времени с доходами им полученными. При этом в качестве доходов рассматривались только полученные деньги. Понятие об амортизации и рентабельности только начинали формироваться. Всё это привело к созданию представлений не только о денежной, но и об иных формах прибыли. Новые представления о прибыли позволяют сказать, что она формируется не только хозяйственными процессами, но и в результате использования бухгалтерской

методологии.

Пачоли рассматривал бухгалтерский учёт как нечто самоценное, и поэтому ценность результатов учёта является относительной. Результаты, записанные в той или иной книге, во многом зависят от метода ведения бухгалтерии (если вдуматься это положение не противоречит идее о наиболее точном отражении в бухгалтерии актов хозяйственной деятельности, ибо во всех методах эти акты фиксируются достаточно точно, только выводы зачастую могут быть прямо противоположными). Пачоли всё это осознавал, и поэтому в качестве основного результата бухгалтерской деятельности он видел его влияние на принятие управленческих решений.

И последним принципом ведения бухгалтерии у Луки Пачоли является требование от бухгалтера абсолютной честности. Причём не столько перед нанимателем, сколько перед Богом. Поэтому и упования на бога практически в каждой главе трактата являются для Пачоли не данью традиции, и не исполнением монашеских обязанностей, а основным принципом жизни. Ведь сознательное искажение бухгалтерской информации было для Пачоли не столько финансовым нарушением, сколько нарушением божественной гармонии, которую предстояло постичь при помощи вычислений.

Общие заслуги Л. Пачоли перед бухгалтерским учётом можно свести к шести великим достижениям. -

1. Он первым дал описание двойной записи и сделал попытку теоретически истолковать её, попытался объяснить понятия дебета и кредита, хотя и не употреблял этих терминов.

2. Предложил персонификацию счетов, т.е. объяснил каждый счёт так, как будто бы он обладает человеческими достоинствами, тем самым заложил основы для юридического истолкования учёта.

3. Описал предмет бухгалтерского учёта как хозяйственную деятельность отдельно взятого предприятия,

4. Изложил счета как систему, которая образует план, позволяющий отразить любой факт хозяйственной жизни.

5. Ввёл комбинаторное моделирование путём перечисления всех теоретически возможных операций, особенно связанных с покупкой товаров.

6. Предположил, хотя и в неявном виде, существование непреложных принципов учёта.

Основная заслуга Л. Пачоли, которую отмечали многие историки, состоит в том, что он обобщил практику и сформулировал семнадцать правил (глава 36), получивших название правил Л. Пачоли.

Идеи Луки Пачоли, изложенные в его книгах, были развиты его последователями, в результате чего сформировалась такая наука, как бухгалтерский учет

Литература

1. Светлана Федоровна Аршинова - Лука Пачоли , Гурӯ менеджмента, 2008г.
2. Пачоли Л. Под ред. Я.В. Соколова - ТРАКТАТ О СЧЕТАХ И ЗАПИСЯХ / с дополнениями, Финансы и статистика, 2001г.
3. Лука Пачоли - «Трактат о счетах и записях»

4. Соколов Я.В., Соколов В.Я, История бухгалтерского учета, Финансы и статистика, 2004г.