

НАУЧНЫЙ ПОДВИГ ПРОФЕССОРА КУТЕРА

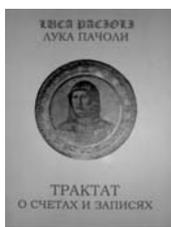
О.И. КОЛЬВАХ,

доктор экономических наук, профессор,
зав. кафедрой бухгалтерского учета и аудита,
Южный федеральный университет,
e-mail: Kolvah@Econ.Sfedu.ru

Рецензия на издание книги: Пачоли Л. «Трактат о счетах и записях»/ Под ред. проф. М.И. Кутера. — М.: Финансы и статистика. Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. — 308 с.

«Соображать легко, думать — трудно!»

А.С. Бакаев — экс-руководитель департамента методологии учета и отчетности
Министерства Финансов России



Сегодня практически каждый бухгалтер знает, что отцом двойной системы счетоводства является Лука Пачоли — францисканский монах и профессор математики, который в 1494 г. издал книгу «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях», составной частью которой был «Трактат о счетах и записях». Именно в этой части книги излагалась система двойной итальянской бухгалтерии и руководство по ее использованию.

В математическом энциклопедическом словаре Лука Пачоли представлен как известный математик своего времени, сферой интересов которого были правила арифметических действий, алгебраические уравнения и их применение к геометрии. И ни слова о его роли в распространении двойной итальянской бухгалтерии [1, с. 735]. Дело в том, что содержание трактата по стилю изложения диссонировало с основным содержанием книги, поскольку было практическим пособием для купцов и не содержало никаких доказательств и математических выкладок. В связи с этим создается впечатление, что «Трактат о счетах и записях» был включен в «Сумму» как некое приложение, как бы сейчас сказали, из коммерческих соображений, в целях лучшей продаваемости книги. Но, несмотря на контекстную рекламу, «Трактат о счетах и записях» на многие годы был забыт, а вспомнили о нем только во второй половине XIX в.

В 1869 г. члены Миланской академии счетоводов обратились к профессору математики Лючини выступить с лекцией по истории бухгалтерского учета [3]. 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. С этого момента личностью Луки Пачоли как автора одного из полных руководств по двойной итальянской системе учета заинтересовались историки и стали по крупицам восстанавливать его биографию.

Родился Лука Пачоли в 1445 г. в итальянском городке Борго-Сан-Сеполькро. В детстве он помогал вести деловые записи местному купцу Фолько де Бельвольчи, а также учился в мастерской художника и математика Пьеро дела 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 г. написал для них свою первую книгу — учебник по коммерческой математике. В 1472 г., 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».

10 ноября 1494 г. при поддержке венецианского претора Марко ди Сануто книга была отпечатана в типографии Паганино ди Паганини и сразу же принесла Пачоли известность. В 1496 г. 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 1509 г., 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 г. — была установлена лишь в XX в.

По поводу авторства трактата о счетах и записях до сих пор не существует единого мнения. Некоторые исследователи считают Трактат более поздней подделкой, другие обвиняют Луку Пачоли в плагиате. По их мнению, Пачоли включил в «Сумму» более раннюю работу неизвестного автора. Дело в том, что первое описание двойной записи содержится в книге Бенедетто Котрули «О торговле и совершенном купце», написанной от руки в 1458 г., но впервые опубликованной лишь в 1573-м. Однако на роль отца современной бухгалтерии был избран все-таки Лука Пачоли. На мой взгляд, вполне обоснованно, поскольку:

- Трактат был первой печатной книгой по бухгалтерии с момента изобретения печатного станка с подвижным шрифтом Иоганном Гуттенбергом 1450 г. Это обстоятельство в отличие от рукописных книг на эту тему способствовало широкому распространению знаний о системе двойной итальянской бухгалтерии.
- Трактат представлял собой наиболее полное руководство по практическому применению двойной системы бухгалтерского учета. Его можно смело назвать завершенным трудом, так как в трактате рассмотрена вся процедура учета: от первичных записей в регистрах учета до получения бухгалтерских отчетов: Главной книги и Баланса. Название 34 главы Трактата¹ говорит само за себя: «Как и зачем выводить сальдо по всем счетам главной книги. О сумме сумм по дебету и по кредиту как о последней сверке баланса» [2, с. 99].
- Лука Пачоли был известным математиком, дружил с Леонардо да Винчи, что, безусловно, придавало изданию трактата о счетах и записях определенный вес в кругах заинтересованных читателей. Умением выполнять три арифметических действия в то время могли похвастаться немногие, а умение делить числа считалось признаком высокой образованности.

Как бы то ни было, но родиной современной бухгалтерии по праву считается Италия. Использование принципа двойной записи можно обнаружить в торговых книгах итальянских купцов начала XIV в., а отдельные элементы — в записях конца XIII в. (к примеру, в книгах торгово-финансовых домов Барди и Перуцци).

Переход на двойную систему счетоводства произошел естественным путем, без принуждения и без создания международных организаций по переходу на двойной учет, поскольку бухгалтеры сразу же ощутили ее преимущества перед простой системой счетоводства. А именно, благодаря контрольному значению известных балансовых тождеств — итогов оборотов и итогов остатков по всем счетам, а также упоминаемой в комментариях к рецензируемому изданию процедуре колляции, бухгалтер теперь всегда мог ответить на вопрос, допущена или нет ошибка в книжном учете. Хотя при этом процедура инвентаризации не отменялась, но использовалась уже не как метод учета, а как контрольная процедура по приведению в соответствие данных книжного учета фактическому состоянию дел.

Трактат Пачоли был переведен на многие языки, что способствовало распространению двойной итальянской системы бухгалтерии по всему миру. В Приложении к Трактату под редакцией профессора Кутера М.И. дан список его изданий в переводе на соответствующий язык в тех странах мира, в которых был сделан соответствующий перевод. Это, прежде всего, Германия (1876), Италия (1878), Россия (1893) — переводчик Вальденберг Э.Г. Кроме того, переводы Трактата были сделаны во Франции, Чехии, США, Англии, Японии, Китае и во многих других странах. В России, уже в советское время, Трактат под редакцией профессора Соколова Я.В. издавался и переиздавался четыре раза (1974, 1983, 1994, 2001) в переводе Вальденберга.

Казалось бы, что нового можно было найти в этой области, которую в течение веков уже исследовали ученые — историки бухгалтерского учета практически из всех стран мира? Тем более, что в России этой проблемой занимался авторитетнейший историк бухгалтерского учета, заведующий кафедрой Санкт-Петербургского университета, профессор Соколов Ярослав Вячеславович².

На этот вопрос в предисловии к Трактату под редакцией профессора М.П. Кутера «Интерес к Пачоли — это любовь к профессии» отвечает сам профессор Соколов Я.В.: «В новом тысячелетии возникла потребность в новом переводе и в новом прочтении великого труда Пачоли. ... Нет более благословенных желаний, чем желание разобраться в том, в чем до тебя разбиралось множество замечательных людей и, что самое главное: прочитав новый современный перевод. Он (Кутер — О.К.) сделал и то, и другое. И прочел, и разобрался. Его комментарий — это самостоятельное исследование, безусловно, более толковое и глубокое, чем работы Н.С. Помазкова и А.И. Лозинского. Достаточно сравнить новый и старый переводы, чтобы понять вклад Кутера в понимание основ нашей науки и ее исторических истоков...»

Лука Пачоли — это не достояние музеев древности, а наш современник, и идеи его всегда с нами, они питали, и еще долго будут питать нашу бухгалтерскую мысль, до тех пор пока живы будут люди» [2, с. 8].

¹ Всего трактат содержит 36 глав, где последняя глава называется: «Краткое изложение, или резюме, настоящего трактата, чтобы без особого труда можно было запомнить все ранее сказанное».

² Когда я писал эту статью пришло печальное известие, что профессор Соколов Ярослав Вячеславович скончался в Санкт-Петербурге на 72 году жизни 22 июля 2010 года. Наука о бухгалтерском учете понесла невосполнимую утрату. Светлая память о настоящем ученом и прекрасном человеке навсегда останется в наших сердцах.

Профессор Кутер задал себе, возможно, самый главный в своей жизни вопрос: «Почему мы, российские бухгалтеры, пользуемся переводом Трактата на русский язык не с оригинального текста на староитальянском диалекте, написанного самим Лукой Пачоли, а переводом Вальденберга с немецкого языка, выполненного Иегером?». За ним последовало тщательное, шаг за шагом, изучение Трактата в переводе Вальденберга под редакцией профессора Соколова³. Это, как пишет Кутер, было семейное чтение вместе со своим восемнадцатилетним сыном Константином, который в это время обучался на втором курсе университета по специальности бухгалтерский учет, анализ и аудит. Становились понятными неточности и недостатки перевода.

Вальденберг, будучи немцем по происхождению, был в то же время восторженным русофилом. Так, например, он перевел на русский термины *debtor* (дебитор) и *creditor* (кредитор), использованные в тексте оригинала, русифицированными понятиями «дать» и «иметь». Это, конечно, затрудняло чтение текста перевода и не могло не раздражать вдумчивого читателя, каким без сомнения являлся Михаил Кутер. Однако были и другие, более существенные, недостатки перевода, на которые впоследствии при внимательном чтении обратил внимание Кутер: «1) расхождение в текстах заключительной главы 36 и 34 Трактата Пачоли; 2) разночтения процедуры закрытия и открытия Главной книги; 3) нечеткое описание правил ведения товарных счетов, одного из противоречивых моментов Трактата; 4) неверное представление о количестве пробных балансов (сальдовый и оборотный) и наличии заключительного бухгалтерского баланса; 5) неполное раскрытие счета Прибыли и убытки и Капитала» [2, с. 5.6].

Умение самому себе задавать вопросы и искать ответы на них, на мой взгляд, это и есть отличительная черта настоящего ученого, в какой бы области он ни работал. Но в данном случае для ответа на возникшие вопросы нужно было обратиться к тексту оригинала, а он был написан на староитальянском диалекте.

Хорошо помню тот период, когда Кутер только задумал осуществить перевод оригинала Трактата на русский язык с помощью квалифицированного переводчика, кажется, это было в 2006 г. Он поделился своими замыслами на одной из конференций, где довелось присутствовать и мне. Все это вызвало бурю эмоций и скептических высказываний в среде профессуры от бухгалтерии, смысл которых сводился к известному диалогу из книги Ильфа и Петрова «Золотой теленок»: «А ты кто такой, скажи, пожалуйста?»

И профессор Кутер, будучи автором одного из лучших учебников по теории бухгалтерского учета доказал, кто он такой, но уже в несколько иной области — в области истории бухгалтерского учета. Но для этого потребовались годы исследований дома и непосредственно на родине Луки Пачоли в Италии, в архивах Франциска Датини в Прато, и в центральной библиотеке Сансеполькро. Результаты исследований докладывались на международных конференциях бухгалтеров в Италии, Ирландии, Франции, Голландии, Америке, Турции, где неизменно вызвали дискуссии по поводу новой интерпретации исторических фактов и некоторых ключевых положений Трактата.

Было трудно, и можно было даже впасть в отчаяние, но ему помогали его друзья и члены семьи, о чем Кутер пишет в послесловии к изданию Трактата. Особую благодарность он выражает профессору университета г. Парма (Италия) Джузеппе Галасси: «Джузеппе оказался терпеливым и регулярно отвечал на все наши вопросы, а когда мы с завидным упорством высказывали свое несогласие (которое, как окажется, в отдельных случаях было следствием нашей некомпетентности), он консультировался с Антинори» [2, с. 248].

«Идея заново перевести на русский язык Тракtrat Пачоли возникла и раньше, — пишет далее М. Кутер. — Но величие цели сдерживало мои порывы. Но теперь сомнения не было. К этому времени не без содействия Галасси я стал владельцем ценнейшего подарка — экземпляра списка Трактата» [2, с. 248].

С помощью профессора Я.В. Соколова удалось найти квалифицированного переводчика. Ее имя, Наталья Евгеньевна Маркова, указано в послесловии к изданию Трактата. Работа началась. Но без какой-либо государственной поддержки, хотя, на мой взгляд, выполнялась работа государственной важности. При этом издательства, в которые обращался Кутер, не рисковали вкладывать средства в издание, ссылаясь на то, что к настоящему времени уже имеются четыре издания Трактата в переводе Вальденберга. Аргумент, что это будет перевод с оригинала, не имели воздействия на издателей. И профессор Кутер решил вложить собственные средства в издание Трактата, не рассчитывая на коммерческий успех своего предприятия.

И вот передо мной лежит экземпляр этого роскошного издания Трактата Пачоли на отличной бумаге, с прекрасными цветными иллюстрациями и с двумя дарственными надписями — профессора Кутера: «Дорогому Олегу Ивановичу с искренними наилучшими пожеланиями» и профессора Галасси: «Олегу, с уважением и благодарностью за сотрудничество в период моего пребывания в г. Ростове-на-Дону, Краснодар, май, 2009 г.».

С левой стороны — староитальянский текст оригинала Трактата Пачоли, справа — перевод на русский с использованием современной терминологии с подробными примечаниями к тексту Трактата, выполненные совместно с профессором Я.В. Соколовым. Кутер весьма бережно отнесся к науч-

³ Надо сказать, что не все профессора от бухгалтерии нашли в себе желание и силы прочитать Тракtrat Пачоли в русском переводе подробно, а ограничивались в основном комментариями Соколова к нему.

ному наследию профессора Я.В. Соколова. Поэтому в издание включена работа Соколова: «Пачоли: человек и мыслитель» — увлекательное литературное изложение биографии автора Трактата. На одной из иллюстраций (с. 206), в центре на фрагменте картины Пьера дела Франческо изображен Пьеро Мартир (Петр Мученик), моделью которого, как считают, послужил Лука Пачоли. Кстати сказать, многие сходятся в том, что профессор Кутер внешне напоминает изображенного на картине Петра Мученика, а следовательно, и его прообраз — Луку Пачоли.

В издание включен подробный комментарий «Современное представление Трактата». В нем профессор М. Кутер совместно с М. Гурской, К. Кутером, изложил свою точку зрения на понимание того, как выполнялся учет в соответствии со староитальянской моделью учета. Таким образом, он дал свой ответ на те пять вопросов, которые он задал себе, когда приступил к изучению и переводу оригинала Трактата на русский язык.

Бухгалтерский учет в течение многих веков был оболочкой — неким интеллектуальным коконом, внутри которого существует и продолжает существовать универсальный метод моделирования экономических отношений — метод двойной записи. И в этом смысле идеи Пачоли оказались вечными в отличие от сопровождающих учет законодательных, нормативных актов и инструкций.

Можно даже сказать, что двойственность (дуальность) лежит в основе мироздания или, по крайней мере, встроена в логику восприятия окружающего мира человеком: «да» — «нет», «добро» — «зло», «плюс» — «минус», «дебет» — «кредит», «актив» — «пассив», «0» — «1», и ряд можно продолжить. Так, при конструировании первых электронных вычислительных машин оказалось, что наиболее эффективной является не десятичная, а двоичная система счисления. Двоичные коды (байты) и сегодня являются единицами измерения информации.

Но метод двойной записи, который составляет существо бухгалтерского учета, в явном виде практически не используется за пределами его предмета⁴. Почему?

Основная причина, по-видимому, состоит в том, что метод двойной записи не существует как самостоятельный математический метод, он привязан к системам бухгалтерских счетов, к специфической терминологии (дебет, кредит и т.п.), к технике его применения к учетным ситуациям, к другим особенностям, связанным с законодательными, нормативными актами и инструкциями по их применению.

Новое издание Трактата под редакцией проф. Кутера пробудило новый всплеск интереса к бессмертному труду Пачоли, который, на мой взгляд, имеет значение не только для узкого круга специалистов, имеющих отношение к бухгалтерскому учету, но и для всех, кто связан с экономикой. Потому, что экономика, способом существования которой являются экономические взаимоотношения, является ничем иным, как артефактом физического существования имущества и возникающих по их поводу прав, требований и обязательств, что и является предметом бухгалтерского учета уже в течение более чем пятисот лет. Понимание этого факта, на мой взгляд, является ключом к созданию современной экономической теории, но уже на другой основе, на основе математической теории экономических отношений, истоки которой следует искать в Трактате Пачоли.

Осуществив задуманное им издание Трактата Пачоли, профессор Кутер совершил научный подвиг, ибо, согласно определению, «Подвиг — доблестное, важное по своему значению действие; героический поступок, совершённый в трудных условиях» [4]. Именно это действие и осуществил профессор Кутер, когда, не рассчитывая на коммерческий успех и государственную поддержку, осуществил за свой счет издание теперь уже признанного всеми нового варианта перевода Трактата Пачоли в переводе со староитальянского оригинала на русский язык.

ЛИТЕРАТУРА

1. Математика: Энциклопедия. М.: Изд-во «Советская энциклопедия», 1998. 846 с. С. 735.
2. Трактат о счетах и записях / Под ред. проф. М.И. Куттера. М.: Финансы и статистика. Краснодар: Просвещение-Юг, 2009. 308 с. ил. С. 99. (в дальнейшем — Трактат).
3. <http://encyklopedia.narod.ru/bios/nauka/pacioli/pacioli.html>.
4. <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%B4%D0%B2%D0%B8%D0%B3>.

⁴ За исключением, быть может, одного случая — при создании системы национальных счетов. Но, как показывает изучение методики построения системы национальных счетов, в ней используется не сама двойная запись, а ее имитация через геометрические образы Т-счетов.