

## ПРОИСХОЖДЕНИЕ ДВОЙНОЙ БУХГАЛТЕРИИ: ГИПОТЕЗЫ И ФАКТЫ

Лидия Ивановна КУЛИКОВА

доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры учета, анализа и аудита,  
Институт управления, экономики и финансов,  
Казанский (Приволжский) федеральный университет (КФУ),  
Казань, Российская Федерация  
likulikova@inbox.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>  
SPIN-код: 3171-1409

### История статьи:

Рег. № 228/2023

Получена 22.05.2023

Получена в

доработанном виде

06.06.2023

Одобрена 15.06.2023

Доступна онлайн

17.07.2023

**Специальность:** 5.2.3

УДК 657

JEL: M41

### Ключевые слова:

двойная бухгалтерия,  
история,  
происхождение,  
учетные книги

### Аннотация

**Предмет.** Генезис двойной бухгалтерии, рассмотрение различных исторических версий об ее зарождении и становлении в период XIII–XV вв.

**Цели.** Рассмотрение различных гипотез и предположений о происхождении двойной бухгалтерии, выявление основных моментов в развитии учетных записей с использованием двойной бухгалтерии с учетом конкретно-исторических условий на основе применения принципа историзма.

**Методология.** Методологической основой исследования послужили труды известных ученых в области истории бухгалтерского учета: русских авторов конца XIX – начала XX в., наших современников, а также зарубежных авторов. Достоверность результатов подтверждается логическим использованием таких методов, как анализ, синтез, наблюдение, сравнение и обобщение.

**Результаты.** Показано исключительное влияние «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли 1494 г. на труды многих авторов по счетоводству. Доказано, что до появления книги Л. Пачоли двойная бухгалтерия применялась в практической деятельности итальянских купцов и банкиров. Приведена хронология появления учетных книг и архивных материалов, свидетельствующих о зарождении итальянской двойной бухгалтерии. Даны основные характеристики учетных книг венецианских, флорентийских и геновских компаний в средневековой Италии, подтверждающих использование приемов двойной записи.

**Выводы и значимость.** Сделан вывод о месте и дате зарождения двойной бухгалтерии. Значимость исследования заключается в обосновании положения о том, что в процессе исследований происхождения двойной бухгалтерии целесообразно использовать подлинные литературные источники и архивные материалы прошлых периодов.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

---

**Для цитирования:** Куликова Л.И. Происхождение двойной бухгалтерии: гипотезы и факты // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 7. – С. 812 – 826.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.7.812>

---

Вопрос о том, когда и где именно возникла двойная бухгалтерия, давно привлекает к себе внимание исследователей истории бухгалтерского учета. К настоящему времени сформировалось бесчисленное множество гипотез и предположений о происхождении двойной бухгалтерии. Авторы книг на эту тему считали, что двойная система была изобретена древними греками, римлянами, немцами, французами, итальянцами и т.д.

Русский автор К.П. Клинге полагал, что бухгалтерия уже в XI в. была известна маврам в Испании, у которых тайна (бухгалтерии) была куплена венецианцами и впоследствии получила свое усовершенствование от других итальянских народов (венецианцы, как полагают, купили эту «тайну» за 50 000 талеров) [1, с. 3].

Однако профессор А.М. Галаган решительно отвергал это мнение, отмечая, что никаких доказательств справедливости такого предположения не приводится, да и трудно их привести, так как доподлинно известно, что двойная бухгалтерия появилась в Венеции позднее, чем она была известна в Генуе, а потому непонятно, какой расчет был венецианцам платить так дорого за секрет, уже известный их ближайшим соседям – генуэзцам [2, с. 63]. Таким образом, профессор А.М. Галаган местом происхождения двойной бухгалтерии называл Италию и, в частности, Геную.

Большинство авторов сходились во мнении, что изобретателем двойной записи является Лука Пачоли (Фра Лука Бартоломео де Пачоли (1445–1517), францисканский монах-математик. Это было вызвано тем, что его книга «Сумма арифметики, геометрии, пропорций и пропорциональности» (*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*), вышедшая в 1494 г., являлась классическим трудом по бухгалтерии. Особенное значение имел XI трактат этой книги, где излагался порядок ведения записей по счетным книгам.

К.П. Клинге все же отмечал, что двойную бухгалтерию изобрел итальянский монах Лука Пачоли, и обосновывал необходимость ее появления тем, что бухгалтерия основывается на математических правилах и «все духовные люди того времени занимались математикой» [1, с. 5].

Русский теоретик учета конца XIX в. В.Д. Белов свидетельствовал о том, что первый печатный труд по двойному счетоводству появился на свет 10

ноября 1494 г., и характеризовал время его появления следующим образом: «...это было темное время, время грубой силы и рабства; люди жили, как звери; свобода совести преследовалась кострами и пыткой; свет науки только что начинал мерцать, и только что в монастырских кельях» [3, с. 31].

Выдающийся русский бухгалтер Е.Е. Сиверс называл Луку Пачоли «отцом науки счетоводства», отмечая при этом, что до Пачоли счетоводство было «...нечто разрозненное, без внутренней связи, оно было в полном смысле слова без руля и без ветрил, он же возвел его до степени науки» [4, с. 98].

Профессор А.М. Галаган указывал на важность книги Л. Пачоли и ее исключительное влияние на труды многих авторов по счетоводству. Он отмечал, что «...влияние труда Л. Пачоли было настолько велико, что труды авторов итальянских, фламандских, французских, немецких, английских, русских вплоть до середины XVII столетия представляли собой дословный перевод или переработку сочинений Пачоли» [2, с. 72].

Профессор Я.В. Соколов в предисловии к книге «Трактат о счетах и записях», переведенной и отредактированной профессором М.И. Кутером, отмечал, что двойная бухгалтерия из Италии начала победное шествие сначала по Европе, а потом и по всему миру. Люди поняли ее значимость и стали сравнивать со строительством пирамид, открытием Америки, системой кровообращения [5, с. 7].

Вместе с тем профессор А.М. Галаган, ссылаясь на мнение главы венецианской школы бухгалтерского учета Фабио Бесты, полагал, что точка зрения об изобретении метода двойной записи Лукой Пачоли является глубоко ошибочной, поскольку он записывал лишь те приемы, которые уже были выработаны самой практикой счетоводства. А.М. Галаган считал, что «искать персонально изобретателя двойной системы счетоводства было бы напрасной затратой труда» [2, с. 64]. Метод двойной записи не может быть изобретением одного лица, это – продукт коллективного творчества, этот прием регистрации вырабатывался постепенно, параллельно с усложнением оборотов торговых предприятий.

Профессор Е.Е. Сиверс также полагал, что нельзя признать Луку Пачоли изобретателем, поскольку применение слова «изобретатель» в его истинном смысле возможно только в области техники. Принцип двойной записи применялся уже, вероятно, задолго до Л. Пачоли, он лишь констатировал его существование и доказал, что на этом принципе, «как непреложной основе, как на твердом фундаменте, возможно построить целую систему записей в полной взаимной между собой связи» [6, с. 31].

О.О. Бауэр писал, что почти весь цивилизованный мир глубоко верил в то, что достойный ученый Лука Пачоли являлся изобретателем двойной итальянской бухгалтерии, и именно он положил начало счетоводству. И такой подход применялся до тех пор, пока в трудах самого Пачоли не прочли, что он не изобретатель, а автор трактата о двойной бухгалтерии по венецианскому способу, и что бухгалтерия эта существовала еще задолго до появления его книги [7, с. III]. Доказательством такой точки зрения может служить эпитафия, приведенная самим Лукой Пачоли к своей книге: «То, что в пыли валялось и томилось забытым в темнице, Лука нашел для тебя, друг и читатель» [5, с. 10].

Профессор Я.В. Соколов, подводя итог дискуссиям об авторстве двойной бухгалтерии, отмечал, что бухгалтеры пришли к выводу, что у двойной бухгалтерии также нет изобретателя, как не имеют его деньги, алфавит и разговорный язык [8, с. 56].

Профессор В.В. Ковалев называл Луку Пачоли «лишь одним из первых систематизаторов и популяризаторов двойной бухгалтерии», а не ее создателем [9, с. 9].

Следует отметить, что труд Луки Пачоли дал толчок ряду исследований по двойной бухгалтерии, он был переведен на множество языков, и по степени влияния на умы и сознание счетоводов с ним не может сравниться ни один труд. О.О. Бауэр писал о Л. Пачоли, что «его имя останется бессмертным для нас, и его труды должны и всегда будут находиться на должной высоте, ибо они принесли много пользы человечеству» [7, с. IV].

Доказательством того, что до появления «Трактата...» Л. Пачоли двойная бухгалтерия применялась на практике, служат торговые книги, найденные исследователями в архивах. Особенно богатая коллекция счетных книг эпохи раннего Средневековья была найдена в Италии. Профессор А.М. Галаган отмечал, что исследования виднейших историков счетоведения (профессоров Беста, Альфери, Ригобона, Чеккерели) установили, что задолго до появления первого печатного труда по счетоводству многие торговые хозяйства вели свои книги по всем правилам счетного искусства [2, с. 56].

Дату и место зарождения двойной бухгалтерии определить довольно сложно. Вместе с тем большинство исследователей сходятся во мнении, что двойная бухгалтерия возникла в средневековой Италии. Так, бельгийский автор Раймонд де Рувер пишет: «одно является ясным: двойная бухгалтерия зародилась в Италии между 1250 и 1350 гг.» [10, с. 35].

До недавнего времени господствовало мнение, что двойная бухгалтерия зародилась в Генуе около 1340 г. и оттуда распространилась в другие торговые города Италии – Флоренцию, Милан и Венецию. Но Раймонд де Рувер на основе изучения счетных книг в различных частях Италии указывает, что существует большое разнообразие в их ведении: применяется различная терминология, книги ведутся на разных языках (в Тоскане – на итальянском, в Генуе и Милане – на латинском). Имеется большая разница между флорентийским и венецианским способами ведения книг. В венецианских книгах большинство записей осуществлялись по учету товаров, отправляемых за границу на комиссию. В Венеции бухгалтерия велась проще, чем в крупных торговых и банковских компаниях Флоренции. Венецианцы откладывали составление баланса на несколько лет. Флорентийские же компании составляли балансы ежегодно или, по крайней мере, в более или менее регулярные промежутки времени [10, с. 50]. На основании этого Раймонд де Рувер делает вывод, что двойная бухгалтерия развивалась самостоятельно и примерно в одно и то же время в нескольких торговых центрах Италии. И, по его мнению, гипотезе о происхождении двойной бухгалтерии в Генуе «нанесен чувствительный удар» [10, с. 12].

Наше исследование о происхождении двойной бухгалтерии базируется на изучении литературных источников, в том числе публикаций профессора М.И. Кутера и доцента М.М. Гурской, в основе которых лежат материалы, собранные в библиотеках и архивах Италии<sup>1, 2</sup> [9, 11, 12].

Приведем хронологию появления учетных книг и материалов, свидетельствующих о зарождении двойной бухгалтерии, начиная с более позднего периода, с указанием территорий Италии.

В 1431–1449 гг. по системе двойной записи в Венеции велись учетные книги купца Андреа Барбариго, которые представляли собой удачный пример торговой бухгалтерии. Одним из важных фактов хозяйственной жизни, отражаемых в Журнале и Главной книге, являлся факт продажи товаров, отправляемых за границу на риск отправителя. Недостатком

---

<sup>1</sup> Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-ЮГ, 2012. 512 с.

<sup>2</sup> Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н., Мусаэлян А.М. Опровержение мифов зарождения бухгалтерии / Устойчивое развитие экономики: международные и национальные аспекты: Электронный сборник статей II Международной научно-практической конференции, посвященной 50-летию Полоцкого государственного университета, Новополюцк, 7–8 июня 2018 г. Новополюцк: Полоцкий государственный университет им. Евфросинии Полоцкой, 2018. С. 369–374. URL: [https://elib.psu.by/bitstream/123456789/22580/5/%d0%9a%d1%83%d1%82%d0%b5%d1%80\\_%d1%81369-373.pdf](https://elib.psu.by/bitstream/123456789/22580/5/%d0%9a%d1%83%d1%82%d0%b5%d1%80_%d1%81369-373.pdf)

ведения учета в компании Андреа Барбариго являлось нерегулярное составление балансов с единственной целью – арифметической проверки Главной книги. Балансы составлялись с перерывами в 4–5 лет, они были представлены только в 1431, 1435 и 1440 гг. Раймонд де Рувер отмечал, что утомительная работа по составлению баланса откладывалась до тех пор, пока книги не были заполнены записями [10, с. 54].

Доказательством ведения двойной бухгалтерии во Флоренции на протяжении XV столетия является серия Главных книг и других документов торгово-банковской компании Баролли, которая занималась импортом пряностей и тканей, а также предоставляла кредиты. В 1426 и 1427 гг. были составлены две Главные книги центральной конторы в Милане, в 1436–1439 гг. – четыре Главные книги лондонского отделения, объединенные в один том, и в 1438 г. составлена одна книга отделения в Брюгге. Следует отметить, что записи в учетных регистрах велись на итальянском языке. Техника учета была достаточно высокой: в книгах отражались валютные операции, а Главные книги содержали много примеров счетов «ностро» (счета, которые велись в валюте) и «востро», открытых иностранным корреспондентам [10, с. 49–50].

Двойная бухгалтерия Генуи в 1408 г. была представлена книгами Банка Святого Георгия, который занимался в основном переводными и депозитными операциями. Главная книга подразделялась на две части. Первый баланс был составлен на 1 января 1409 г. после десятимесячной деятельности банка. Благодаря многочисленным счетам по вкладам число кредитовых статей (310 статей) значительно превышало число дебетовых (95 статей) и большинство из них представляло собой остатки счетов на срок [10, с. 32].

В 1395 г. двойная бухгалтерия использовалась при ведении учета Аверардо Франческо ди Медичи, одним из ведущих банкирских домов во Флоренции с отделениями в Пизе и Испании, что подтверждает фрагмент Главной книги, состоящий из 94 страниц. Книга содержит счета «ностро» и «востро», счет страхования, различные счета хозяйственной деятельности, включая счет издержек и счет прибылей и убытков. В период своего наибольшего процветания банк Медичи имел 5 отделений в Италии (Милане, Неаполе, Пизе, Риме и Венеции), 3 – за Альпами (Авиньоне, Брюгге и Женеве), а также в Лондоне. Помимо банка, Медичи контролировали три промышленных предприятия в самой Флоренции – две шерстопрядильных и одну шелкоткацкую мастерские. При этом каждое отделение вело Главные книги по системе двойной бухгалтерии. В качестве

подтверждения применения двойной бухгалтерии Раймонд де Рувер приводит краткий баланс банка Медичи во Флоренции по состоянию на 30 мая 1433 г. [10, с. 44–46].

В 1360 г. велась счетная книга, найденная в архиве Вероны. Записи прихода и расхода делались весьма оригинальным способом: запись прихода начиналась с первой страницы книги, а запись расхода – с последней, в середине книги обе серии записей сходились [2, с. 55].

Свидетельством ведения учета во Флоренции в течение 1335–1410 гг. являются счетные книги крупной торговой сети флорентийского купца и банкира Франческо ди Марко Датини. Постепенный переход с простой бухгалтерии на двойную в компаниях Датини начался в середине 1380-х гг., а после 1390 г. двойная бухгалтерия стала основной в головной конторе компании и большинстве ее иностранных филиалов и представительств [9, с. 9].

Довольно интересная информация о финансовом положении и финансовых результатах деятельности отделения Датини в Барселоне приведена в работе Раймонда де Рувера. Автор приводит баланс и счет прибылей и убытков отделения в Барселоне на 31 января 1399 г. и делает вывод, что книги Датини велись в соответствии с наиболее четкими требованиями двойной бухгалтерии. Данные баланса показывают, что деятельность отделения компании в Барселоне была весьма разнообразной. Компания осуществляла торговые и банковские операции, а также выступала в качестве комиссионера для иностранных корреспондентов. Де Рувер обращает внимание на раздел баланса «Движимое имущество», в котором приведена статья «Марта, наша рабыня», и объясняет, что на протяжении XIV и XV вв. рабство было распространено в бассейне Средиземного моря. В Счете прибыли и убытков отдельно показывается прибыль от торговли, по валютным операциям, кредитовый остаток по торговым издержкам. В составе расходов приведены рента, особые расходы, расходы по содержанию конвоя, личные расходы, амортизация конторского оборудования, резерв по неуплаченным налогам и срочным платежам [10, с. 38–41].

Многие исследователи происхождения двойной бухгалтерии приходили к выводу, что наиболее ранним из сохранившихся учетных регистров, который велся с использованием метода двойной записи, была книга городских финансистов Муниципалитета Генуэзской Коммуны 1340 г. Профессор А.М. Галаган писал: «Можно считать документально установленным, что двойная система счетоводства впервые нашла

применение в счетных книгах Генуи, и что именно Генуя является колыбелью двойной системы счетоводства» [2, с. 57–58]. Счетная книга Генуи была обнаружена Корнелио Десимони, директором архива Банка Святого Георгия, который в 1889 г. изучал историю возникновения и развития знаменитого банка. По мнению А.М. Галагана, эта книга велась по двойной системе счетоводства с соблюдением всех установленных правил [2, с. 57–58].

Об этих книгах писал и Раймонд де Рувер, согласно утверждению которого именно двойная бухгалтерия применялась для ведения книг управляющих Генуэзской Коммуны за 1340 г., поскольку каждая запись в книге без исключения дается со ссылкой на дебет или кредит корреспондирующего счета. А Главная книга 1340 г. содержит сбалансированные записи, опирающиеся на предшествующие записи за 1399 г. [10, с. 28–29].

Результатом исследования структуры и содержания книги Генуэзской Коммуны 1340 г., проведенного профессором М.И. Кутером и доцентом М.М. Гурской, является следующее: книга содержит бухгалтерские счета на 238 листах, применены дуальные счета с расположенными симметрично на одном листе дебетом и кредитом, каждый счет контролировался балансом или равенством итоговых сумм дебетовых и кредитовых записей, записи на счетах велись на латыни, составлялся экономический счет (смета) доходов и расходов [9, с. 363]. Детальное изучение учетной книги Генуэзской Коммуны позволило ученым установить особенности организации деятельности муниципального хозяйства и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

В 1320–1322 гг. во Флоренции велись учетные книги товарищества «Франческо дель Бене и компания». Компания являлась одним из основных импортеров французского сукна, которое подвергала превосходной отделке. В компании велись сложные учетные книги, в которых сочетались операции внешней торговли с производственной деятельностью, операции по розничной и оптовой торговле. Записи в учетных книгах велись по простой системе, но применялись отдельные счета, с особыми сторонами для дебета и кредита. Техника закрытия книг показывала, что компания еще не применяла двойной системы счетоводства, а финансовый отчет, составленный на 1 августа 1322 г. (год закрытия компании), не представлял собой баланс [10, с. 25–26].

В 1299–1300 гг. схема двойной записи отчетливо прослеживается в записях в журналах флорентийской компании Джованни Фаролфи. Компания торговала практически всеми видами товаров, предоставляла займы,

занималась обменом и переводом денег, проводила операции в Лангедоке и Провансе и имела контору в Ниме и отделение в Салоне (Франция). Практикой учета в компании заведовал Аматино Мануччи, один из совладельцев компании. Раймонд де Рувер отмечал, что уцелевший отрывок книги, целиком написанный рукой Аматино Мануччи, представлял собой образец ранней двойной бухгалтерии, поскольку почти все записи имеют ссылки на корреспондирующий дебет или кредит [10, с. 17].

М.И. Кутер и М.М. Гурская отмечают, что сохраненную книгу компании Джованни Фаролфи следует признать вершиной развития бухгалтерии на простых счетах, которая велась по всем канонам полномасштабной двойной бухгалтерии: применялся метод двойной записи, в пояснениях к счетам отражался адрес корреспондирующей записи путем перекрестных ссылок, применялись счета для учета покупки и продажи товаров и выявления операционного результата, составлялся пробный баланс [9, с. 359].

В 1285–1314 гг. на ярмарках в Шампани велась учетная книга Риннери Финн и его братьями у знаменитых Мускиатто и Баччио Францези, банкиров французского короля Филиппа Красивого. Профессор Арриго Кастелани установил, что каждая отдельная запись давалась со ссылкой на соответствующую запись по дебету или кредиту, в связи с этим профессор заключает, что счетная книга Риннери Финн отвечает требованиям двойной записи. Раймонд де Рувер пишет: «Если он прав, то нужно отнести зарождение двойной бухгалтерии к 1296 г., а не к 1340, и считать моментом ее возникновения скорее Флоренцию, чем Геную [10, с. 16–17].

В 1272–1275 гг. велись счетные книги, принадлежавшие частью банкиру М. Якопи, частью – его компаньону Н. Камби. Книги велись вполне правильно, на двух страницах, дебет помещался на левой стороне страницы, кредит – на правой [2, с. 55].

В архиве церкви Санта-Мария-ин-Регола города Имола монахом Гаддони была найдена рукопись, относящаяся к 1257, 1260 и 1266 гг., которая содержала в себе отрывочные записи расчетов между неизвестной торговой компанией и отдельными лицами; записи производились на двух сторонах – по дебету и кредиту. В найденной рукописи большинство записей значились в кредите [2, с. 55].

Самый ранний сохранившийся бухгалтерский документ, найденный во Флоренции – учетный регистр 1211 г. Профессор В.В. Ковалев отмечает, что наиболее ранним печатным свидетельством о систематизированном учете является фрагмент бухгалтерской книги некоего флорентийского банка,

относящийся к 1211 г. Проведенный исследователями анализ показал, что этот фрагмент содержит информацию о расчетах с дебиторами. Однако в нем отсутствуют безусловные доказательства о системном использовании двойной бухгалтерии, имеются лишь отдельные свидетельства. В частности, присутствуют некоторые учетные элементы, в дальнейшем перешедшие в двойную бухгалтерию (например, аналоги терминов «дебет» и «кредит». [9, с. 8–9].

Профессор А.М. Галаган пишет о том, что рукопись одного неизвестного флорентийского банкира 1211 г. была исследована профессором Фабио Беста и оказалась отрывком из *ресконтро* клиентов банкира. Счета велись вполне правильно, на двух страницах, причем дебет был расположен на левой странице, кредит – на правой [2, с. 55].

Раймонд де Рувер также обращал внимание на этот учетный регистр. Он писал о том, что во фрагменте флорентийской учетной книги, относящейся к 1211 г., найдена запись в форме параграфа. Книга написана на местном диалекте и, бесспорно, принадлежит компании банкиров. Большая часть записей касается займов, предоставленных на условиях 20% в год, что для XIII в. никак нельзя считать чрезмерной ставкой [10, с. 14].

Как отмечает М.М. Гурская, сотрудники Кубанского государственного университета для анализа учетных записей фрагмента 1211 г. выполнили их адаптацию на русский язык. Этот фрагмент относится к компании неизвестных банкиров во Флоренции, деятельность которых заключалась в предоставлении займов. Немалое количество дебетовых записей в этом фрагменте свидетельствует о коммерческой активности банкиров, предоставляющих займы во флорентийской, а также в иностранных валютах. Дебетовые записи сопровождались одной или несколькими кредитовыми записями о полном или частичном погашении займов. М.М. Гурская отмечает, что записи в этом регистре были двойными, а не с использованием двойных записей. Система записей «представляет собой пример банка на ранних стадиях добавления деталей к записям, которые в итоге приводят к переходу от простой записи к двойной.

Раймонд де Рувер отмечал, что к настоящему времени более ранней – до 1211 г. – формы средневекового счетоводства не обнаружено [10, с. 14].

Таким образом, можно считать, что местом зарождения двойной бухгалтерии является Флоренция, а датой – 1211 г.

## Список литературы

1. *Клинге К.П.* Руководство конторского знания: В 2 ч. СПб.: тип. Д. Кесневиля, 1857. 923 с.
2. *Галаган А.М.* Счетоводство в его историческом развитии. М.-Л.: Государственное издательство, 1927. 170 с.
3. *Белов В.Д.* Практическое значение счетоводства и его современное положение // *Счетоводство*. 1895. № 2. С. 30–34.
4. *Куликова Л.И.* Исторический аспект возникновения и развития науки о счетоведении // *Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика*. 2015. № 3. С. 97–105.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskiy-aspekt-vozniknoveniya-i-razvitiya-nauki-o-schetovedenii>
5. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Пер. и ред. проф. М.И. Кутера. Майкоп: ЭЛИТ, 2015. 305 с.
6. *Сиверс Е.Е.* Счетоведение и счетоводство: Опыт научного исследования. СПб.: тип. Менделевича, 1892. 69 с.
7. *Бауэр О.О.* Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины. М.: Т-во «Печатня С.П. Яковлева», 1911. 339 с.
8. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
9. *Гузов Ю.Н., Гурская М.М., Зуга Е.И., Ивашкевич В.Б. и др.* Очерки по теории и истории бухгалтерского учета: монография / Под ред. В.В. Ковалева, Д.А. Львовой. М.: Проспект, 2016. 464 с.
10. *Рувер Р. де.* Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат, 1958. 68 с.
11. *Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М.* История двойной бухгалтерии: двойная запись // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. Т. 14. Вып. 17. С. 46–64. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis>
12. *Кутер М.И., Гурская М.М., Павлиди О.А., Кузнецов А.В.* Русское начало в исследовании истории возникновения двойной бухгалтерии // *Вектор науки ТГУ*. 2010. № 3. С. 228–233.

URL: [http://edu.tltsu.ru/sites/sites\\_content/site1238/html/media61853/056-Kuter.pdf](http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media61853/056-Kuter.pdf)

### **Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## THE ORIGIN OF DOUBLE-ENTRY BOOKKEEPING: HYPOTHESES AND FACTS

Lidiya I. KULIKOVA

Institute of Management, Economics and Finance,  
Kazan (Volga Region) Federal University (KFU),  
Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation  
likulikova@inbox.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>

### Article history:

Article No. 228/2023  
Received 22 May 2023  
Received in revised  
form 6 June 2023  
Accepted 15 June 2023  
Available online  
17 July 2023

**JEL classification:**  
M41

**Keywords:** double-  
entry bookkeeping,  
history, origin, ledger

### Abstract

**Subject.** This article examines various historical versions of the origin and formation of double-entry bookkeeping for the period from the 13th century through the 15th century.

**Objectives.** The article aims to consider various hypotheses and assumptions about the origin of double-entry bookkeeping, and identify the major points in the development of accounting using double-entry bookkeeping, taking into account specific historical conditions based on the application of the principle of historicism.

**Methods.** For the study, I used analysis and synthesis, observation, comparison, and generalization. The works of well-known scientists, both Russian and foreign, in the field of the history of accounting served as the methodological basis for the study.

**Results.** The article emphasizes the exceptional influence of Luca Pacioli's *Treatise on the Accounts and Records* (1494) on the writings of many authors on accountancy. It shows that before Luca Pacioli's work was presented, double-entry bookkeeping had been used in the practice of Italian merchants and bankers, and it gives a chronology of the appearance of accounting books and archival materials testifying to the birth of Italian double-entry bookkeeping. The article also describes the main characteristics of the accounting books of Venetian, Florentine and Genoese companies in medieval Italy, confirming the use of double-entry techniques.

**Conclusions and Relevance.** The article concludes about the date and place of origin of double-entry bookkeeping. The study substantiates the position that in the process of researching the origin of double-entry bookkeeping, it is advisable to use authentic literary sources and archival materials of past periods.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Kulikova L.I. The Origin of Double-Entry Bookkeeping: Hypotheses and Facts. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 7, pp. 812–826.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.7.812>

## References

1. Klinge K.P. *Rukovodstvo kontorskogo znaniya: V 2 ch* [Clerical Knowledge Guide: In 2 parts]. St. Petersburg, tip. D. Kesneviya Publ., 1857, 923 p.
2. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razvitii* [Accounting in its historical evolution]. Moscow, Leningrad, Gosudarstvennoe izdatel'stvo Publ., 1927, 170 p.
3. Belov V.D. [The practical role of accountancy and its contemporary status]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1895, no. 2, pp. 30–34. (In Russ.)
4. Kulikova L.I. [The historical aspect of origin and development of the science of accounting system]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika = Bulletin of Adyghe State University. Series: Economics*, 2015, no. 3, pp. 97–105.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/istoricheskiy-aspekt-vozniknoveniya-i-razvitiya-nauki-o-schetovedenii> (In Russ.)
5. Pacioli L. *Traktat o schetakh i zapisyakh* [Treatise on the Accounts and Records]. Maykop, EIIT Publ., 2015, 305 p.
6. Sivers E.E. *Schetovedenie i schetovodstvo: Opyt nauchnogo issledovaniya* [Accounting science and accounting practice: Experience of scientific research]. St. Petersburg, tip. Mendeleevicha Publ., 1892, 69 p.
7. Bauer O.O. *Memuary k istorii bukhgalterii i pamyatniki svyashchennoi stariny* [Memoirs to the history of accounting and monuments of sacred antiquity]. Moscow, T-vo Pechatnya S.P. Yakovleva Publ., 1911, 339 p.
8. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet: Ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: From origins to the present days]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1996, 638 p.
9. Guzov Yu.N., Gurskaya M.M., Zuga E.I., Ivashkevich V.B. et al. *Ocherki po teorii i istorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Essays on the theory and history of accounting: a monograph]. Moscow, Prospekt Publ., 2016, 464 p.
10. Roover R. de. *Kak vznikla dvoynaya bukhgalteriya* [The Development of Accounting Prior to Luca Pacioli According to the Account Books of Medieval Merchants]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1958, 68 p.
11. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. [History of double accounting: Double entry]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International*

*Accounting*, 2011, vol. 14, iss. 17, pp. 46–64.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis> (In Russ.)

12. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Pavlidi O.A., Kuznetsov A.V. [The Russian beginning in the study of the history of double-entry bookkeeping]. *Vektor nauki TGU = Science Vector of Togliatti State University*, 2010, no. 3, pp. 228–233.

URL: [http://edu.tltsu.ru/sites/sites\\_content/site1238/html/media61853/056-Kuter.pdf](http://edu.tltsu.ru/sites/sites_content/site1238/html/media61853/056-Kuter.pdf)

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.