

Glenn Fihn

**Den dubbla bokföringen,
dess ursprung och Luca Pacioli**

KFi-rapport

nr 25

I år fyller den dubbla bokföringen femhundra år. Ett förhållande som är värt att uppmärksamma. Förekomsten av en välutvecklad och logisk metodik för registrering av affärshändelser är och har varit av avgörande betydelse för att kunna bedriva modern handel och finansiell verksamhet. Den dubbla bokföringen är ju också en av människans finaste uppfinningar. I alla fall har en världshistoriens mest betydelsefulla och lästa filosofer - Goethe - karakteriserat metoden på det sättet. I denna rapport beskrivs den dubbla bokföringen och mannen bakom metoden. Författare är Glenn Fihn som har genomfört ett gediget forskningsarbete och sammanställt väsentliga omständigheter rörande metodens tillkomst, användning och utveckling.

Rapporten är nr 25 i KFi:s rapportserie. Syftet med serien är att förmedla vunna erfarenheter och framkomna resultat från pågående eller avslutade forskningsprojekt. Rapportserien omfattar följande rapporter

1. Brorström B., 1988
"Forskning kring kommunal ekonomi och organisation - Några slutsatser och metodmässiga reflektioner"
2. Solli R., 1988
"Ekonomi för dem som gör något - Om ekonomiinformation för verksamhetsansvariga"
3. Johansson S., 1990
"Uppföljning av Kf/Lf-86 - Kommunernas och landstingens budget- och redovisningsmodell"
4. Brorström B., 1990
"Effektivitet - Synsätt, begrepp och modell"
5. Brorström B., 1990
"Redovisning - En idéskrift kring externredovisning, finansiell analys och ekonomistyrning"
6. Jönsson S., 1990
"Stadsdelschefernas förväntningar"
7. Brorström B., 1990
"Mot decentralisering och integrering - process och resultat"
8. Brorström B., 1991
"God ekonomi i kommuner och landsting"
9. Johansson I-L., Leijon S., Nilsson L., Westerlund B., 1991
"God kommunal organisation"

10. Jansson L., 1991
"Ekonomrollen i förändring. Ekonomistyrningsfunktionen i kommuner och landsting"
11. Brorström B., 1991
"Ekonomi för beslutsfattare. Den finansiella analysens uppgift, innehåll och utformning"
12. Norén L., 1991
"Mot behovsstyrning av kommunal förvaltning"
13. Bengtsson U. & Brorström B., 1992
"Redovisning av förändring och motståndskraft - resonemang kring den finansiella redovisningens uppgift"
14. Brorström B. & Solli R., 1992
"Ekonomi i en kommun - ett praktikfall om styrning och information"
15. Wise L.R., 1992
"Transitions in Local Government Pay Administration"
16. Jönsson S. & Solli R., 1992
"Stadsdelscheferna i Göteborg och reformen. Erfarenheter 1990-91"
17. Johansson I-L & Wikström E., 1992
"Engagemanget - organisationens livsande? En studie av den enskilda människans engagemang i kommunal verksamhet"
18. Brorström B. & Edlund V., 1993
"Ekonomistyrning i teori och praktik - ideal och effekter"
19. Leijon S., 1993
"Att välja kommunens organisationsform - eller att verka i det komplicerade samspelet mellan omvärld, interna förutsättningar, verksamhetsambitioner och begränsade resurser"
20. Jensen C., 1993
"Aktörers föreställningsramar om kommunal organisering stadd i förändring"
21. Brorström B., 1993
"God ekonomi - om bedömning av kommunernas och landstingens ekonomi"
22. Leijon S. m.fl., 1993
"God kommunal organisation - Lyssning, Tolkning, Handling"
23. Brorström B. & Edlund V., 1993
"Ekonomistyrningens effekter - tio ekonomichefer om sina modeller"
24. Johansson S & Solli R., 1994
"Hur kunde det bli så? En studie av ett lärorikt och misslyckat investeringsprojekt i en kommun"
25. Fihn G., 1994
"Den dubbla bokföringen, dess ursprung och Luca Pacioli"

INNEHÅLLSFÖRTECKNING	sid.
Inledning	1
Bokföringen - dess idé och utformning	2
Om Luca Pacioli och hans "Summa"	5
Bokföringen - dess förutsättningar och utveckling 1250-1500	6
Från dubbel bokföring till redovisning	11
Slutord	13
Referenser	

Inledning

Det är i år femhundra år sedan franciskanermunken Luca Pacioli skrev sitt magnum opus "Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita". Detta verk behandlar i huvudsak de matematiska disciplinerna aritmetik och geometri, men det innehöll också ett avsnitt om dubbel italiensk bokföring, med titeln "Particulares de Computis e Scriptus". Pacioli uppfann inte den dubbla italienska bokföringen, som han för resten själv kallade venetiansk bokföring, den hade faktiskt varit i bruk i skiftande former sedan andra halvan av 1200-talet i de flesta norditalienska stadsstater. Egentligen var han inte heller den förste att skriva om den dubbla bokföringen. Benedetto Cotrugli författade en bok i ämnet redan 1458 som dock publicerades först 1573. Paciolis bok var den första tryckta boken om, vad han själv kallade, bokföring "i den form vari den brukas i Venedig". Härigenom har Pacioli fått stor betydelse för spridningen av kunskapen om dubbel bokföring. Därför är det kanske inte helt orättvisande att borgarna i hans födelsestad, Borgo San Sepolero, på en plakett från 1800-talets slut hyllar honom som den dubbla bokföringens uppfinnare¹.

I denna skrift beskrivs bokföringens idé och utformning. Vidare redovisas en levnadsteckning över den man som av många ses som den dubbla bokföringens fader, Luca Pacioli. Skriften avslutas med en beskrivning av bokföringens utveckling. De aspekter som då särskilt betonas är bokföringens förutsättningar, det vill säga de faktorer som påverkat bokföringens utveckling. Det faktum att bokföringen också har haft betydelse för samhällsutvecklingen ligger då implicit i bakgrunden. Hur viktig än Paciolis "Summa" har varit för spridningen av kunskapen om dubbel bokföring kan man alltså inte komma ifrån att de sociala och ekonomiska faktorer, som rått och möjliggjort uppkomsten av den dubbla bokföringen i Norditalien också varit närvarande på de platser dit denna metod spridits². Bokföringen är alltså skapad i ett historiskt sammanhang men den har också haft konsekvenser på detsamma. Detta faktum har framhållits av flera stora samhällsvetenskapliga tänkare. Både Sombart och

Weber förfäktar tesen att kapitalism och moderna rationella organisationer vore omöjliga utan dubbel bokföring³. Sombart anger två skäl till detta. För det första åtskiljs ägare och verksamhet vilket möjliggör bolagsformer med begränsat ansvar och för det andra speglar bokföringen kapitalets flöde genom affärsverksamheter.

Bokföringen - dess idé och utformning

Den dubbla bokföringen har ett antal karaktäristika, som skiljer den från andra former av bokföring. Den första tanken är förmodligen att den är "dubbel", men tanken leder fel. Själva uttrycket i sig uppstod ursprungligen i betydelsen "föra räkning i dubbel bok"⁴; att samma post noterades i två böcker, vilket inte är unikt för dubbel bokföring. Uttrycket kan också stå för tvåsidigheten hos konton eller dualiteten i konteringar, dvs att alla konteringar måste vara dubbla; om man gör en kreditering, så måste man göra en debitering. Men vare sig detta eller jämvikt i modellen kan ensamt svara för att den dubbla bokföringen blir komplett⁵.

I mittpunkten för den dubbla bokföringen finner man istället det privata ägandet. Bokföringen har till sin form jämvikt och tvåsidighet, men till sitt innehåll består den av kalkyleringar av vinster och förluster på insatt kapital. Företagaren brukar ständigt sitt kapital och omvandlar och ersätter det slutligen. Han befriar sig inte från ett ansvar, som vid förvaltningsuppdrag, utan väljer risk för möjligheten till vinst. Således förefaller den dubbla bokföringens väsentliga kriterium vara kommersiellt ägande, speciellt då resultatkonton. Det var när bokföringen inom bank- och handelsverksamhet anpassades till det kommersiella ägandets krav som modern dubbel bokföring uppstod⁶.

Denna struktur i den dubbla bokföringen består än idag. Nyheterna sedan 1400-talet är periodiseringar, finansiella rapporter och bättre klassificeringar. Bestämningen av resultat var annorlunda än vad den

är idag. Bolag på den tiden upplöstes ofta efter varje handelsresa. Vad vi idag kallar "going concern", dvs affärsverksamhet betraktad som en igångvarande helhet, förekom inte och därför beräknades inte något årsresultat. Varje handelsresa sågs istället isolerad, när den var genomförd beräknades resultatet av den genom att ett konto, som representerade resan avslutades mot ett vinst- och förlustkonto som i sin tur avslutades mot ett kapitalkonto. Den finansiella informationen var heller inte utvecklad och då inte bara av det skälet att årsbokslut inte upprättades. Resultat- och balansinformationen var oftast en angelägenhet endast för ägaren eller ägarna. Då kretsen av personer som hade behov eller krav på att få ta del av en affärsverksamhets bokföring var begränsad fanns det inga motiv till att utveckla finansiella rapporter. Vilde man veta något om en handelsresa kunde man titta i räkenskapsböckerna. Slutligen har också klassificeringar och verksamhetens avgränsning ändrats sedan 1400-talet. I "Summa" tar t ex Pacioli med konton för hushållsutgifter, som en självklarhet. Detta tyder på att det var vanligt på den tiden⁷.

Den dubbla bokföringen utvecklades, som nämnts, ur medeltida bankirers noteringar och registreringar av skulder och fordringar samt förändringar i dessa. Noteringarna är emellertid i sig själva inte tillräckliga för att skapa ett komplett slutet dubbelt bokföringssystem. Men den felande länken, ett kapitalkonto, tillkom då personkonton för fordringar och skulder också började användas i handelsverksamheter. När varukonton, kassakonton och konton för kompanjoner lades till hade ett slutet system av konton skapats där det var möjligt att göra noteringar i par på motsatta sidor. Ännu saknades då kapitalkonto och vinst- och förlustkonto för att den dubbla bokföringen skulle bli fullständig. Skapandet av permanenta handelsföretag under senmedeltiden framkallade emellertid ett behov av även dessa konton⁸.

De räkenskapsböcker man använde sig av under denna tid var memorial, journal och huvudbok⁹ eller med Luca Paciolis ord i engelsk översättning:

"You need three books to make the work proper and easy. One is called Memorandum, the second Journal and the third Ledger"¹⁰.

I memorialen antecknades alla affärshändelser i kronologisk ordning, med utförliga förklaringar, utan att den var underkastad några speciella formkrav. Den i ett företag som genomförde en affär gjorde helt enkelt detaljerade minnesanteckningar. Dessa noterades sedan på nytt av bokhållaren i journalen (giornale = "daglig"). Där var dock noteringarna standardiserade och i debet-kredit form, men följde fortfarande en kronologisk ordning (som framgår av namnet). Journalen var alltså den egentliga grundnoteringsboken och memorialen fungerade bara som en hjälpbok till denna. Några andra grundnoteringsböcker använde man inte¹¹.

Från journalen överfördes sedan posterna till huvudboken, där noteringarna gjordes i systematisk ordning istället för kronologisk. För varje notering i journalen gjorde man två noteringar i huvudboken, varje post debiterades ett konto och krediterades ett annat konto. Huvudboken är alltså den av räkenskapsböckerna som är absolut nödvändig för att man skall kunna tala om dubbel bokföring. Utan huvudboken finns inte bokföring i den form vi förstår den. Memorialen och journal är däremot inte nödvändiga¹².

Även om huvudboken till sin grundkaraktär är oförändrad sedan 1400-talet har den precis som dubbel bokföring i övrigt utvecklats. Utvecklingen har gått från noteringar i huvudboken med detaljerade beskrivningar av enskilda transaktioner till noteringar med förkortade och koncentrerade tabuleringar av ekonomiska värden. Vidare var kontoupplägget annorlunda i 1400-talets huvudböcker. Såväl person- som sakkonton ingick nämligen (med personkonton avses enskilda konton för enskilda borgenärer och gäldernärer). Reskontra förekom alltså inte. Ändå kan man säga att reskontran har funnits längst av bokföringens alla böcker. Ursprunget till den dubbla bokföringen är ju köpmannabokföringens noteringar av utestående skulder och fordringar. Och dessa noteringar är på sätt och vis föregångare till dagens reskontror¹³.

Om Luca Pacioli och hans "Summa"

En skrift om den dubbla bokföringens utveckling vore ofullständig utan åtminstone några ord om Luca Paciolis levnad och gärning. Pacioli var franciskanermunk och han undervisade och skrev om matematik och teologi. Under sitt liv skrev han flera böcker varav den mest kända är "Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Proportionalita", även kallad "Summa".

Luca Pacioli föddes i Borgo San Sepolero i Republiken Florens troligtvis 1445 och dog i samma ort 72 år senare 1517. Uppgifter finns om att han möjligen kan ha levt 1523, men de uppgifterna baseras på spekulationer; en tredje upplaga av "Summa" gavs ut det året och man antar att Pacioli skulle ligga bakom utgivningen. Redan tidigt intresserade han sig för perspektivlära, matematik och arkitektur. Den berömda målaren Piero della Francesca, också från Borgo San Sepolero och sedemera nära vän till Pacioli, var en av Paciolis första lärare. Av denne lärde sig Pacioli perspektivlära och matematik. Grunderna i arkitektur lärde han av en nära släkting, en militär, och vidare studier i ämnet bedrev Pacioli under ledning av den kände skulptören och arkitekten Leone Battista Alberti. Pacioli var med andra ord en sann renässansmänniska.

Åren 1465 - 1471 var Pacioli informator i en rik köpmannafamilj i Venedig. Under denna tid skrev han sitt första verk "De Veribus Quantitatis" som behandlade handelsmatematik och det finns skäl att anta att Pacioli också kom i kontakt med bokföringen i det affärshus, där han hade tjänst som informator. 1472 anslöt sig Pacioli till franciskanerorden, men det skulle dröja ända till 1510 innan han gick i kloster, som prior i klostret i födelsestaden Borgo San Sepolero. Mycket hann dock att hända däremellan. Från 1475 och två år framåt undervisade han vid universitetet i Perugia där han drygt tio år senare (1486), efter att ha verkat i omgångar vid olika universitet, fick en akademisk grad motsvarande doktorsgrad.

Från 1490 till 1493 bodde Pacioli återigen i sin födelsestad. Det var under denna tid han skrev "Summa", som var hans fjärde bok. Han hade alltså hunnit skriva ytterligare två böcker mellan "De Veribus Quantitatis" och "Summa", en i Parugia som utkom 1476 och en annan i Zara som utkom 1481. Samtliga böcker behandlade matematiska problem. "Summa" publicerade Pacioli 1494 under sin andra vistelse i Venedig och den är således den första tryckta läroboken i bokföring. Ett ämne som vid den tiden tydligen hänfördes till den matematiska vetenskapen. De flesta böcker om bokföring från denna tid och framåt är nämligen egentligen matematikböcker med avsnitt om bokföring.

Mellan åren 1496 och 1499 vistades Pacioli vid hertig Lodvico Sforzas hov, där han lärde känna universalgeniet Leonardo da Vinci. Här skrev Pacioli 1497 "De Divina Proportione", där ingen mindre än Leonardo gjort teckningarna som illustrerade Paciolis resonemang.

I dagens redovisningshistoria har Pacioli en given plats. Han föll i glömska strax efter sin död och det var först på 1800-talet han återupptäcktes och återupprättades. Redovisningshistorien är likväl historien om hur sociala, ekonomiska och kulturella faktorer i samverkan drivit fram behov av ett kalkylativt instrument som dubbel bokföring. Som avslutningsord på denna korta biografi kan nämnas att viss osäkerhet råder om stavningen av Luca Paciolis namn. Han signerade sina böcker med det latinska namnet Lucas Patiolus och man antar att detta motsvarar italienskans Luca Pacioli¹⁴.

Bokföringen - dess förutsättningar och utveckling 1250-1500

Den dubbla bokföringen uppstod, tror man, i norditalienska städer som Venedig, Florens, Genua och Milano, vid 1200-talets slut. Det är nämligen från denna tid de äldst bevarade räkenskapshandlingarna stammar. Dessa är Rinerio och Baldo Finis räkenskaper från 1296 till 1305 och Giovanni Forolfis räkenskaper från 1299 till 1300. Av

dessa återstår dock bara delar. Äldst bland de kompletta räkenskapshandlingarna, bevarade till eftervärlden och upprättade enligt den dubbla bokföringens principer, är Genuas kommunala räkenskapsböcker från 1340¹⁵. Varför uppstod då denna form av bokföring i de italienska stadsstaterna från slutet av 1200-talet?

Den dubbla bokföringen utgår från ett antal tvingande och nödvändiga förutsättningar nämligen skrivkonsten, aritmetiken, privategendomen, pengar, krediter, handel och kapital. Om någon av dessa saknats så hade inte dubbel bokföring kunnat uppstå. Utan privategendom och kapital hade det inte funnits något att registrera. Utan pengar hade all handel varit byteshandel. Man behöver då inte ett standardiserat sätt att beskriva transaktioner. Utan krediter hade alla affärer avslutats omedelbart. Utan handel behövs bara finansiella rapporter som eventuellt beskattningsunderlag. Och slutligen utan skrivkonst och aritmetik försvinner bokföringens nav¹⁶.

Man kan dela upp den dubbla bokföringens förutsättningar i två huvudgrupper. Förutsättningar som utgör bokföringens material, dvs privategendom, kapital, handel och krediter och förutsättningar som utgör dess språk, dvs skrivkonsten, pengar och aritmetik. Dessa element ger tillsammans en metodologi, nämligen dubbel bokföring¹⁷.

Det självklara svaret på frågan, varför denna form av bokföring uppstod i de *italienska stadsstaterna vid 1200-talets slut* är att först då uppträder ovan nämnda förutsättningar. Under tidigare skeenden i historien infann sig inte dessa förutsättningar samfällt eller i tillräcklig omfattning. Skrivkonsten är lika gammal som civilisationen. De äldsta kända skrifterna, kalkstenstavlur är från ca 3500 f Kr och återger till och med ekonomiska transaktioner¹⁸, men fram till 1200-talet fanns denna kunskap bara hos begränsade grupper av lärda män i samhället. Aritmetiken fick också ett uppsving under 1200-talet. Beräkningar av olika slag hade tidigare varit besvärliga att genomföra, eftersom man då inte hade haft tillgång till dagens arabiska siffersystem (som egentligen är indiskt). Det introducerades i Europa först på 1200-talet av Leonardo Fibonacci som i två skrifter 1202

respektive 1228 pläderade för det nya siffersystemet, men det skulle dröja 200 - 300 år innan det allmänt kom i bruk. Privategendom och kapital har precis som skrivkonst och matematik funnits före senmedeltiden och renässansen, men under tidigare historiska skeenden var kapital liktydigt med förmögenhet och inte produktivt kapital. Skillnaden mellan att investera i luxuösa palats och att investera i varor och skepp är också skillnaden mellan att behöva och inte behöva dubbel bokföring. I det förra fallet inskränker sig redovisningsbehovet till någon form av inventarielista, först i det senare fallet uppstår ett behov av att följa kapitalets olika användning och tillstånd. Även krediter förekom före senmedeltiden och renässansen, men vanligtvis endast som lån till konsumtion mot pant. Slutligen var inte heller handeln särskilt väl utvecklad under tidigare historiska skeenden. Det antika slavsamhället byggde exempelvis till stora delar på självhushållning; inte minst på grund av att många människor av naturliga orsaker inte fritt kunde disponera resurser. Och då handeln inte är tillräckligt väl utvecklad är behovet av pengar som betalningsmedel litet om än inte obefintligt¹⁹.

Om man skall beskriva den dubbla bokföringens historia, dess uppkomst i de norditalienska stadsstäderna och spridningen därifrån till övriga Europa, kommer det alltså att vara en historia om just handel, kapital och krediter. När den dubbla bokföringen växte fram i de italienska stadsstaterna dominerade de europeisk handel, finansverksamhet och industri; "Genova, Venezia, Firenze og Milano lå langt foran alle de andre europeiske byene med hensyn til økonomisk styrke og økonomisk kultur"²⁰. Och mycket av det som slog igenom i västeuropa efter 1450 utvecklades i dessa norditalienska städer mellan 1250 och 1450. Förutom norra Italien upplevde också södra Tyskland och Nederländerna (nutidens Belgien och Holland) ett imponerande inledande skede under 1300- och 1400-talen och det var också dit som den dubbla bokföringen först kom att spridas²¹.

Europas ekonomiska utveckling totalt sett var egentligen inte alls gynnsam under denna tid; omkring 1320 uppstod kristendenser och från mitten av århundradet full kris. Vändpunkten kom omkring 1450

med tillväxt och uppgång över hela kontinenten. Särskilt hårt slog utvecklingen mot jordbruket, priserna på spannmål sjönk samtidigt som lönerna inom jordbrukssektorn ökade. Agrarkrisen medförde emellertid på sikt en modernisering av jordbruket. För stadsekonomin är dock bilden otydligare och mera motsägelsefull än för jordbrukets del. Varuomsättningen blev lägre från mitten av 1300-talet. Marknaden för många av de traditionella varorna minskade och lönsamheten blev sämre för många handelsmän, men det finns ändå argument för att befolkningsminskningarna under 1300- och 1400-talen ökade produktionen per capita och att stadsekonomin stimulerades av en ökad konsumtion och nya efterfrågepreferenser. Prisutvecklingen på städernas produkter var dessutom genomgående bättre än på landsbygdens. Ekonomiskt sett kan det alltså hävdas att stadsekonomin stärkte sina positioner visavi jordbruksekonomin²².

Handelns och stadsekonomin relativt stärkta position gentemot den agrara ekonomin reflekterar också Norditaliens position gentemot övriga Europa. Senmedeltiden medförde alla problem till trots en blomstring för de norditalienska stadstaterna, vars ekonomiska styrka först och främst baserades på en dominerande ställning i den växande fjärrhandeln med Orienten²³. Venedig var den största handelsstaden, och dessutom en av de största städerna i Västeuropa under hela den senare hälften av medeltiden. Det var en ställning som staden behöll ända tills portugiserna hittade sjövägen till kryddöarna i Ostindien²⁴. Det var också i Venedig som den dubbla bokföringen kom att få sin mest avancerade utformning²⁵.

De italienska stadsstaterna dominerade inte bara handeln i Europa. Norra Italien var det medeltida Europas mest industrialiserade område; ca 26% av befolkningen i Toscana bodde i städer med fler än 3 000 invånare vid 1300-talets början²⁶. Florens var den största "og kanske eneste virklige (--) industribyen i Europa på denne tiden"²⁷. Florens har också en unik betydelse i kapitalismens historia i det att den hade en allsidig utveckling inom handel, industri och finansväsen under en tid då övriga Europa till övervägande delen fortfarande hade en feodal och agrikulturell bas. Men det är kanske

för sitt bankväsende och bankirfamiljen Medici som Florens är mest känt. Florentinska bankirer var obestritt de ledande i Europa och hela världen under 1300- och 1400-talen. Florens var dock ändå i första hand en handelsstad, precis som Venedig och andra framträdande norditalienska städer²⁸.

Sambandet mellan kreditgivning, handel och industri var starkt i de italienska stadsstaterna, inte bara funktionellt utan också personellt. Man sysslade alltså ofta med alla tre verksamheterna. Och det var också i snittet mellan dessa verksamheter som dubbel bokföring växte fram. Den dubbla bokföringens embryo var ett enkelt system för att hålla reda på utestående lån och fordringar samt regleringar av dessa, som sedan utvecklades till att även omfatta varor och försäljningar²⁹.

Den dubbla bokföringen spreds till resten av Europa genom de kontakter som uppstått genom handeln. Till Sydtyskland kom bokföringen mycket tidigt genom kontakter mellan tyska och venetianska köpmän i Venedig. Sydtyska Augsburg blev nämligen under 1400- och 1500-talen ett av de mest utvecklade områdena i Europa. Jacob Fugger den yngre, senare med tilläggsnamnet den rike, lärde sig den dubbla bokföringen och dess betydelse vid affärsverksamhet i större skala under vistelser i Venedig. Den andra region som tidigt kom i kontakt med dubbel bokföring var Flandern och särskilt då städerna Antwerpen och Brügge, men här handlade det snarast om en italiensk kolonialisering. Brügge har tom kallats Nordens Venedig. Stadens handel och finansväsende dominerades av italienska köpmän från Venedig, Florens, Genua och Milano³⁰.

En viss uppfattning när den dubbla bokföringen började praktiseras i ett land fås om man studerar när den första läroboken i ämnet utkommit. Bokföringsmetoden bör rimligen redan vara i bruk i ett land då en lärobok ges ut. Grandell (1972) presenterar en lista på 19 läroböcker. Här återges de fem första samt Sverige (elfte plats):

Luca Pacioli, 1494, Italien

Henrich Schreiber (Grammateus), 1518, Syd-Tyskland

Diego del Castillo, 1522, Spanien

Jan Ympyn Christoffels, 1543, Belgien (Flandern)

James Peele, 1553, England

Henrich Oloffsson Hortulanus, 1646, Sverige

Som synes är det de länder och regioner som legat långt framme i den ekonomiska och kommersiella utvecklingen som varit först med läroböcker i ämnet. Regionerna har också haft omfattande kommersiellt utbyte med varandra. Italiens, sydtysklands och Flanderns betydelse i dessa sammanhang har diskuterats ovan. England hade kommersiella kontakter med Flandern och kom ju senare att bli den ledande industrinationen. Till Sverige förefaller det som den dubbla bokföringen har kommit genom kontakter med holländare. Henrich Oloffsson Hortulanus bok är, till den del den handlar om dubbel bokföring, en översättning av en holländsk bok i ämnet.

Från dubbel bokföring till redovisning

Bokföringens utveckling är i allt väsentligt en återspeglings av handelns och industrins utveckling. Handel, kapital, krediter och produktion måste ju nå en viss volym för att dubbel bokföring överhuvudtaget skall uppstå. Från det att dubbel bokföring uppstått i de norditalienska stadsstaterna på 1300- och 1400-talen företogs dock inga betydelsefulla förändringar av bokföringen under de därpå kommande tre århundradena. Förändringar hade visserligen genomförts - terminologin i journaler och huvudböcker förändrades, konteringsregler utvecklades, och finansiella rapporter fristående från räkenskapsböckerna började uppstå - men på det hela taget stod utvecklingen stilla. Ännu på 1840-talet var exempelvis bokföringen

i USA i princip utformad på samma sätt som under venetianarnas storhetstid 400 år tidigare. Man använde tre stycken räkenskapsböcker - motsvarande memorial, journal och huvudbok - och beräknade ofta vinster och förluster per affär. Det var först i samband med den industriella revolutionen, med början i Storbritannien, som det ekonomiska klimatet återigen ändrades så mycket att radikalt nya krav ställdes på räkenskaper och ekonomisk information³¹.

Den utveckling av dubbel bokföring som följde med industrialiseringen under 1800-talet betecknas som den dubbla bokföringens utveckling till redovisning³². Det är nu bokföringen förändras från att vara ett klassificeringsinstrument av en organisations transaktioner till att bli ett beslutsunderlag för interna och externa intressenter samt en professionell kunskap. Extern- och internredovisning uppstår och redovisning och revision blir professionella yrken.

För att fungera som ett beslutsunderlag måste redovisningen bidra med relevant information. Redovisningsutvecklingen under 1900-talet har till stor del just handlat om hur man skall kunna göra relevanta och korrekta avbildningar av organisationer och verksamheter i ekonomiska termer. I externredovisningssammanhang, dvs redovisning riktad till externa intressenter, har detta lett till en strävan efter att utveckla enhetliga redovisningsprinciper bl a rörande tillgångars och skulders värdering och redovisningens öppenhet. För att garantera trovärdigheten i de finansiella rapporter som lämnas av organisationer till utomstående intressenter har också revisionens, den oberoende granskningen av bokföring och finansiella rapporter, roll förstärkts. I USA tog denna utveckling fart i samband med Kreugerkraschen i början på 30-talet³³. Internredovisningens utveckling har däremot inte varit så reglerad. Redovisningen har här fått i uppgift att stödja styrningen av organisationer genom att i monetära termer avbilda interna processer och relationer. Även här har Sverige varit föregångare, vi tänker då på den gamla bruksbokföringen.

Slutord

I denna skrift har bokföringens utveckling under femhundra år belysts. Med tanke på ämnets omfattning har beskrivningen med nödvändighet varit översiktlig. Det som har framkommit i beskrivningen är att bokföringen påverkas av sin omgivning. Stora förändringar i den ekonomiska utvecklingsnivån sätter då prägel på bokföringens utformning. Detta innebär logiskt sett att bokföringen ständigt ändras och kommer att fortsätta förändras i framtiden. Frågan är var bokföringen tar vägen under de kommande femhundra åren?

NOTER

1. se Grandell, 1972
2. jfr Littleton, 1980
3. se Kam, 1990
4. Grandell, 1972
5. Littleton, 1980
6. Littleton, 1980
7. jfr Littleton, 1980
8. Littleton, 1980
9. Grandell, 1972, Kam, 1990, Littleton, 1980
10. ur Littleton, 1980
11. se Grandell, 1972, Kam, 1990, Littleton, 1980
12. se Littleton, 1980
13. se Grandell, 1972
14. Avsnittet bygger på Grandell, 1972, Kam, 1990 och Littleton, 1980
15. se Grandell, 1972 och Kam, 1990
16. se Littleton, 1980
17. Littleton, 1980
18. se Grandell, 1972
19. Littleton, 1980
20. Imsen, 1993
21. Dillard, 1991
22. se Imsen, 1993
23. se Dillard, 1991, Imsen, 1993, Littleton, 1980
24. jfr Dillard, 1991 och Imsen, 1993
25. Grandell, 1972
26. Imsen, 1993
27. Imsen, 1993
28. Dillard, 1991
29. Littleton, 1980
30. Dillard, 1991
31. jfr Littleton, 1980
32. se Littleton, 1980
33. se Flesher och Flesher, 1986

REFERENSER

Dillard, D, 1991

"Västeuropas och Förenta staternas ekonomiska historia",
Gleerups, Malmö

Flesher, D.L & Flesher T.K, 1986

"Ivar Kreuger's contribution to U.S financial reporting", The
Accounting Review, July 1986, sid 421 - 434

Grandell, A, 1972

"Redovisningens utvecklingshistoria", Tidskrifts AB, Lidköping

Imsen, S, 1993

"Europa 1300-1550", Universitetsforlaget, Oslo

Kam, V, 1990

"Accounting Theory", Wiley, Singapore

Littleton, A.C., 1980

"Accounting Evolution to 1900", The University of Alabama
Press, Alabama