

525 Jahre *Luca Pacioli* doppelte Buchführung

Als „eine der schönsten Erfindungen des menschlichen Geistes“ bezeichnete *Goethe* die doppelte Buchführung. Deren Erfinder ist unbekannt. Auch hat die Forschung bis heute „nicht ganz verstanden, wie das System der doppelten Buchhaltung entstanden ist“ (*Hermann*, 2018, S. 110). Sicher ist aber, dass es *Luca Pacioli* war, der am 10. November 1494 die erste Druckschrift zur doppelten Buchhaltung veröffentlichte.



Dipl.-Hdl. Lars Wächter
ist Studienrat an der RFES (Berufsschule Fritzlar). Bevorzugte Forschungsgebiete: Wirtschaftsgeschichte, Geschichte der VWL und BWL, Handelsbetriebslehre, Berufsausbildung.

Stichwörter: Luca Pacioli, Doppelte Buchführung, Doppik, Geschichte der BWL, Rechnungswesen, Frühkapitalismus

1. Ursprung der Doppik

Die doppelte Buchführung (**Doppik**) war eine Innovation im Handel. Sie entstand im Mittelalter in Italien und trug wesentlich zur **kommerziellen Revolution** bei. Insbesondere Venedig, das Wirtschaftszentrum der Renaissance, spielte eine herausragende Rolle. Von dort verbreitete sich die neue Buchführungsmethode rasch über Europa. Der Franziskanermönch und Mathematiker *Luca Pacioli* war derjenige, der zuerst die doppelte Buchführung als ein geschlossenes System publizierte.

2. Luca Pacioli

Pacioli wurde vermutlich 1445 geboren. Er wuchs auf in *Borgo San Sepolcro*, einer Kleinstadt in der Toskana. Als 20-jähriger siedelte er nach Venedig über und besuchte dort die *Rialto*-Schule. Er lebte bei dem reichen Kaufmann *Antonio Rompiansi*, dessen drei Söhne er als Hauslehrer unterrichtete. Für sie schrieb er ein Lehrbuch der Mathematik – sein erstes Werk, das heute als verloren gilt. Als Assistent *Rompianis* hat *Pacioli* an mehreren Schiffshandelsreisen teilgenommen und lernte die **Handelspraxis** kennen. Über

den Kaufmannsberuf sagt er einmal: „Es ist schwerer, ein guter Kaufmann zu sein als ein Doktor oder Lizentiat“ (zit. n. *Löffelholz*, 1935, S. 144). 1472 entschloss sich *Pacioli* dem *Franziskanerorden* beizutreten, wo ihm die Möglichkeit geboten wurde, unabhängig zu forschen. Ab 1476 führte er ein Leben als Wanderlehrer und lehrte als Professor der Theologie, Philosophie und Mathematik an wichtigen Universitäten Italiens. In *Zara* soll er ein Buch über Arithmetik verfasst haben, das ebenfalls verloren ist. Nach den Wanderjahren kehrte er in seine Heimatstadt zurück, wo er bis 1493 blieb und die Veröffentlichung seines ersten gedruckten Buches, der „**Summa de Arithmetica**“, vorbereitete. Das mathematische Werk erschien am 10.11.1494. Zwei Abhandlungen daraus sind aus betriebswirtschaftlicher Sicht von besonderer Bedeutung: der „Traktat über den Wechsel“ und der „Traktat über die Buchhaltung“. In letzterem ist das System der doppelten Buchhaltung „in vorbildlicher Form und Fassung dargestellt“ (*Löffelholz*, 1935, S. 114). Dies ist die erste gedruckte Schrift über die doppelte Buchhaltung. 1496 trat *Pacioli* in den Dienst des Herzogs von Mailand, der ihn an seinen Hof berufen hatte, um Mathematik zu lehren. Hier machte *Pacioli* Bekanntschaft mit *Leonardo da Vinci* (1452–1519), mit dem ihn eine enge Freundschaft verband. In den folgenden Jahren lehrte *Pacioli*



Quelle: *Penndorf*, 1913, S. 41.

Abb. 1: Luca Pacioli

oli an der Universität von Pisa, später in Bologna, Venedig und Perugia, wo er den später sehr renommierten Mathematiker *Girolamo Bigazzini* unterrichtete. Kurz vor seinem Tod wurde *Pacioli* von Papst *Leo X.* an die Vatikanische Universität berufen. *Pacioli* starb vermutlich 1517.

3. Die Epoche der Renaissance und des Handelskapitalismus

Pacioli lebte in der Renaissance, einer Übergangsphase zwischen Mittelalter und Neuzeit (etwa 1400 bis 1600). In dieser Zeit des **Umbruchs** befreiten sich Wissenschaftler und Künstler aus der gedanklichen Enge mittelalterlicher Ansichten. Sie sahen ihren Sinn nicht mehr darin, durch die christliche Lehre ohnehin vorgegebene Antworten neu zu begründen. Sie besannen sich zurück auf das Geistesleben der Antike und suchten nach neuen Antworten auf alte Fragen. „Rückgriff als Innovation“ war der Leitgedanke (*Helferich, 2012, S. 114*).

Nicht nur im geistigen und kulturellen Bereich war ein Umbruch spürbar, sondern auch im **Handel**. Wirtschaftlich ist die Epoche der Renaissance gekennzeichnet durch eine starke Ausdehnung des Mittelmeerhandels infolge der Kreuzzüge. Eine ganz entscheidende Wende bewirkte die **Schriftlichkeit** und die **doppelte Buchführung**: Sie ermöglichten die Sesshaftwerdung der Kaufleute; denn nun mussten sie nicht mehr selbst ständig von einer Messe zur anderen reisen, sondern sie konnten sich an einem Ort niederlassen und von dort mittels Buchführung und schriftlicher Korrespondenz die Geschäfte überwachen.

In dieser frühkapitalistischen Phase trat *Pacioli* in die Dienste des venezianischen Kaufmanns *Rompansi*. Hier lernte er das praktische Kaufmannsleben kennen – und wohl auch die Technik der Buchhaltung. Nach *Löffelholz* „scheint es fast undenkbar, daß *Pacioli* nicht mit dem System der neuen Buchhaltung bekannt geworden ist, das gerade damals ein so außerordentlich aktuelles Problem in den venetianischen Kaufmannskreisen darstellte“ (*Löffelholz, 1935, S. 114*).

4. Die „Summa de Arithmetica“ und die „Abhandlung über die Buchhaltung“

4.1. Aufbau der „Summa“

Die „**Abhandlung über die Buchführung**“ bildet einen Abschnitt in der am **10.11.1494** erschienenen „**Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni e Proportionalita**“. Ursprünglich wollte *Pacioli* die „Summa“ in fünf Hauptteile gliedern:

- Arithmetik und Algebra
- Verschiedene handelsspezifische Themen

- Buchführung
- Maße, Gewichte und Münzen
- Geometrie.

Von diesem Plan wich er jedoch ab, tatsächlich besteht die „Summa“ aus zwei Hauptteilen: der Arithmetik und der Geometrie. Diese sind ihrerseits in „*distinzioni*“ unterteilt, welche wiederum in „*trattati*“ und schließlich in „*articoli*“ unterteilt sind. Der erste Hauptteil umfasst die vier ersten in der ursprünglichen Reihenfolge vorgesehenen Kapitel. Arithmetik und Algebra nehmen mit acht von insgesamt neun Teilen den meisten Raum in Anspruch. Die ersten sieben *distinzioni* sind der Arithmetik gewidmet, die achte behandelt die Algebra. Die neunte *distinctio* deckt die ursprünglichen Teile 2 bis 4 ab, befasst sich also mit **handelskundlichen Themen** (z. B. Gesellschaften, Waren, Wechselgeschäfte, Löhne, Münzen, Maße, Gewichte, Buchhaltung).

Der elfte Traktat der „Summa“ ist der „*Tractatus particularis de computis et scripturis*“. In dieser „**Abhandlung über die Buchhaltung**“ ist auf 20 Folioseiten (in dt. Übersetzung von *Penndorf* 72 Seiten) in 36 kurzen Kapiteln das System der doppelten Buchführung dargestellt. Dieser Abschnitt ist „die älteste Druckschrift über die Doppelbuchhaltung“ (*Weber, 1914, S. 7*) und „wurde in fast alle Kultursprachen übersetzt“ (*Löffelholz, 1935, S. 144*). *Pacioli* behandelt darin nur die Buchhaltung des Warenhandels. Die Form lässt vermuten, dass die Schrift für Unterrichtszwecke bestimmt ist. *Pacioli* ist darum bemüht, „den spröden Stoff lebendig und anschaulich darzustellen“ (*Penndorf, 1933, S. 62*). Er schreibt nicht, wie damals üblich, in der lateinischen Sprache, sondern in der Sprache des Volkes, d. h. in einem venezianischen Dialekt. Die Abhandlung ist für den Selbstunterricht gedacht, wobei *Pacioli* „einen Schüler von gesundem Menschenverstande“ voraussetzt (ebd.).

4.2. Inhalt der „Abhandlung“

Zu Beginn der Abhandlung weist *Pacioli* auf die Bedeutung dreier Eigenschaften hin, die ein Kaufmann haben müsse: Dies sind erstens die Eigenschaften eines ehrbaren Kaufmanns, zweitens sei es zum Handeltreiben notwendig, „daß man ein guter Rechner und geschickter Buchhalter sei“. Und drittens sei es nötig, „daß man mit schöner Ordnung alle seine Geschäfte in gebührender Weise einträgt, damit man in aller Kürze von jedem Kenntnis haben kann, sowohl von den Schulden als auch von den Guthaben, denn auf anderes erstreckt sich der Handel nicht.“ *Pacioli* stellt zunächst das Eröffnungsinventar vor, sodann erläutert er die Funktionen der drei Bücher **Memorial**, **Journal** und **Hauptbuch**. Das 9. Kapitel gibt einen Überblick über neun Zahlungsarten, die dem Kaufmann zur Verfügung stehen. Kapitel 10 bis 12 behandeln das Journal. Im 11. Kapitel

werden die Bezeichnungen „Per“ und „A“ definiert: „Mit Per bezeichnet man immer den Schuldner, sei es einer oder seien es mehrere, und mit A den Gläubiger, sei es einer oder seien es mehrere.“ Im 12. Kapitel werden neben der Technik der Journalbuchung die Begriffe **Kasse** und **Kapital** erläutert: „Unter der Kasse versteht man Deinen Anteil oder Deine (Geld-)Börse, unter Kapital versteht man die Gesamtheit und Gesamtsumme Deines gegenwärtigen Vermögens.“ Das 14. Kapitel behandelt den doppelten Buchungssatz, die Buchungen im **Soll** und im **Haben**. In den Kapiteln 32–34 behandelt Pacioli die **Bilanz**. Bevor er das Werk mit einer Zusammenfassung abschließt, gibt er Hinweise zum Umgang mit Schriftstücken (Briefen, Urkunden etc.).

4.3. Rezeption und Wirkung

Penndorf (1933, S. 59) sieht das Innovative der Schrift weniger in ihrem wissenschaftlichen Inhalt, sondern vielmehr in ihrer Form. Fragen zur Didaktik und Zielgruppe der „Abhandlung“ haben in der modernen Forschung eine Kontroverse ausgelöst (vgl. Hermann, S. 118 ff.). Bellinger (1967) hebt hervor, dass es Pacioli gelang, „den gesamten quantifizierbaren Bereich kaufmännischer Tätigkeiten in ein abstimmbares, lückenloses und sogar praktikables System zu fassen. [...] Für den weiteren Aufstieg der Betriebswirtschaftslehre war diese wissenschaftliche Leistung von unschätzbarem Wert“ (S. 23).

Als eine bedeutsame Leistung führen einige Autoren an, dass in Pacioli's Schrift sich erstmals die Trennung von privatem Haushalt und Betrieb nachweisen ließe, welche die Voraussetzung für die Entwicklung der am Gewinn orientierten kapitalistischen Unternehmung war (vgl. z. B. Bellinger, 1967, S. 22). Nach Brockhoff (2014) könne dieser Auffassung kaum gefolgt werden, da „im Inventar aber auch Kleidung, Betten, Wäsche oder Tischgeschirr aufgeführt werden sollen“ (S. 111). Außerdem kritisiert Schneider, dass Pacioli's Darstellung „in vielem hinter dem zurück[bleibt], was schon mehr als hundert Jahre zuvor oberitalienische Kaufleute praktizierten“ (vgl. Schneider, 2001, S. 78). In dem Zusammenhang wird zuweilen der Vorwurf

erhoben, dass die Schrift von Pacioli ein Plagiat sei. Diesen Vorwurf lässt Löffelholz (1935) nicht gelten und lässt „darum den Ruhm, die Buchhaltung zum ersten Male dargestellt zu haben, ungeschmälert dem Franziskanermönch Luca Pacioli.“ Sein Buchhaltungstraktat habe „einen außerordentlichen Einfluß auf die gesamte Buchhaltungsliteratur der Renaissance gehabt“ und wurde „sogar noch im 17. und 18. Jahrhundert von italienischen Schriftstellern als Lehrbuch empfohlen“ (S. 146). Brockhoff hält folgendes für bedeutend: „Luca Pacioli lässt das Rechnungswesen als mathematische und damit auch **logisch aufgebaute Technik** erkennen, weist ausdrücklich auf seine **Kontrollfunktion** hin und macht ‚Geheimwissen‘ öffentlich, sodass es zur **Verbesserung des Managements** herangezogen werden kann“ (S. 110).

Literatur

- Bellinger, B., Geschichte der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1967.
- Brockhoff, K., Betriebswirtschaftslehre in Wissenschaft und Geschichte, 4. Aufl., Wiesbaden 2014.
- Bussmann, K. F., Luca Pacioli, in: H. Seischab, K. Schwantag (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 3, 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4271 f.
- Helferich, C., Geschichte der Philosophie, 4. Aufl., Stuttgart/Weimar 2012.
- Hermann, T., Luca Pacioli im Lichte von Betriebswirtschaftslehre und *Economia Aziendale*, in: W. Matiaske, W. Weber (Hrsg.), Ideengeschichte der BWL, Wiesbaden 2018, S. 85–129.
- Löffelholz, J., Geschichte der Betriebswirtschaft und der Betriebswirtschaftslehre, Stuttgart 1935.
- Niemann, H.-W., Europäische Wirtschaftsgeschichte – Vom Mittelalter bis heute, Darmstadt 2009.
- North, M. (Hrsg.), Deutsche Wirtschaftsgeschichte – Ein Jahrtausend im Überblick, München 2000.
- Penndorf, B., Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913.
- Penndorf, B. (Hrsg.), Luca Pacioli, Abhandlung über die Buchhaltung, mit einer Einleitung über die italienische Buchhaltung im 15. Jahrhundert und Pacioli's Leben und Werk, Stuttgart 1933.
- Schneider, D., Betriebswirtschaftslehre, Bd. 4, Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaft, München, Wien 2001.
- Spufford, P., Handel, Macht und Reichtum – Kaufleute im Mittelalter, Darmstadt 2004.
- Wächter, L., Ökonomen auf einen Blick – Ein Personenhandbuch zur Geschichte der Wirtschaftswissenschaft, Wiesbaden 2017 (zweite Auflage in Vorbereitung).
- Weber, E., Literaturgeschichte der Handelsbetriebslehre, Tübingen 1914.