

ЛИТЕРАТУРА

1. Кутер, М.И. «Тайна» балансов Луки Пачоли / М.И. Кутер, М.М. Гурская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 46. – С. 50–63.
2. Кутер, М.И. Какую дату считать днем рождения двойной бухгалтерии / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48. – С. 34–43.
3. Кутер М.И. Русский след в изучении средневековых балансов / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 36.
4. Кутер М.И. Уникальная архивная находка, позволяющая строить гипотезы / М.И. Кутер, М.М. Гурская, Е.С. Зинченко // Учет. Анализ. Аудит. – 2014. – № 1. – С. 122–133.
5. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. М.И. Кутера. – М. : Финансы и статистика; Краснодар : Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
6. Пачоли, Л. Трактат о счетах и записях / Л. Пачоли ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2001. – 368 с.
7. Рувер, де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М. : Госфиниздат, 1958. – 68 с.
8. Antinori, C. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturis / C. Antinori. – Roma : Istituto poligrafico e zecca dello stato, 1994.
9. Besta, F. La Ragioneria, Venice, 1891–1910, quoted from the Milan edition of 1916 / F. Besta.
10. Geijsbeek, J.B. Lucas Pacioli's Treatise reproduced and translated with reproductions, notes and abstracts from Manzoni, Pietra, Mainardi, Ympyn, Stevin and Dafforne / J.B. Geijsbeek. – Denver, Colorado, 1914. – 182 p.
11. Martinelli, A. The origination and evolution of double-entry of bookkeeping to 1440. ProQuest Dissertations and Theses / A. Martinelli. – 1974.
12. Peragallo, P. Origin of the Trial-Balance / P. Peragallo // The Accounting Review. – 1956. – Vol. 31, № 3. P. 389–394
13. Roover, de R. The development of accounting prior to Luca Pacioli according to the account-books of Medieval merchants / R. de Roover, A.C. Littleton, B.S. Yamey // Studies in the History of Accounting. – 1956. – P. 114–174.
14. Yamey, B. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494 / B. Yamey, A. Gebattel. – Venice : Albrizzi Editore, 1994.

ЗЕМСКОЕ И ГОРОДСКОЕ СЧЕТОВОДСТВО В РОССИЙСКОЙ ИМПЕРИИ ВО ВТОРОЙ ПОЛОВИНЕ XIX – НАЧАЛЕ XX ВВ.

Д.А. Львова, канд. экон. наук, доц.

Санкт-Петербургский государственный университет, Россия

Как известно, местное самоуправление было основано в Российской империи в 1864 г. и действовало более 50 лет вплоть до революции 1917 г. «Положение о губернских и уездных земских учреждениях» от 1 января 1864 года учредило земства — для «заведывания делами, относящимися к местным хозяйственным пользам и нуждам каждой Губернии и каждого уезда» [1, с. 2]. Шестью

годами позже, с изданием Городового Положения от 16 июня 1870 года, в реформу местного самоуправления были вовлечены города.

Учреждение земств и городских общественных управлений, определение их полномочий и наделение их финансовой и имущественной самостоятельностью, привело к образованию новых субъектов и объектов учета, и, как следствие, образованию новой специальной отрасли счетоводства. Эта отрасль оставила многочисленные, опубликованные в широкой печати свидетельства своей деятельности: инструкции и правила счетоводства в земских управах, материалы губернских съездов и совещаний бухгалтеров земских и городских управ, финансовые отчеты земств и городов и их статистические своды, руководства по бухгалтерии земских и городских учреждений, статьи в специальной бухгалтерской периодике, посвященные общественному счетоводству, публикации в общегражданской печати о проблемах земской бухгалтерии и, наконец, многочисленные литературные свидетельства недостатков финансовой части земств. Весь этот обширный материал не исследован и не описан, а между тем он является первой и пока единственным примером самобытного российского общественного счетоводства.

Бухгалтерия дореволюционного местного самоуправления на всем протяжении ее существования не имела специальной законодательной или нормативной регламентации. Первые законодательные акты о местном самоуправлении содержали лишь самые общие требования к земскому и городскому учету и отчетности. Так, в «Положении о губернских и уездных земских учреждениях» 1864 г. в числе прочего упоминается (§ 69 и 72), что в обязанности губернских и уездных земских управ входит «составление губернских смет, раскладок и отчетов» [1, с. 18]. Краткие указания о составе и порядке представления отчетности были даны в пятой главе Положения, озаглавленной «Отчетность и ответственность земских учреждений». Земские управы обязывались составлять, по окончании каждого года, и представлять в земское собрание т.н. отчетность «по денежным суммам» и, сверх того, отчеты: «1) о производившихся в течение года на суммы земства хозяйственных операциях; 2) о состоянии имуществ земства; 3) о состоянии находящихся в ведомстве их заведений; 4) о размере и распределении отправленных в течение года натуральных повинностей и 5) вообще о всех своих распоряжениях, не вошедших в упомянутые выше отчеты» [1, с. 24]. Как видим, земская отчетность охарактеризована весьма расплывчато, нет указаний на методы ее составления, в частности, на формат отчетов: описательный или числовой, с оценкой или без, в натуральном или стоимостном выражении и, наконец, в виде бухгалтерского отчета с представлением баланса и счета прибылей и убытков или в иной форме. Впрочем, «Городовое положение» 1870 г. вообще никаких требований к отчетности не предъявило, ограничившись лаконичным указанием на обязательность учета денежных сумм посредством ведения «правильных счетов». Какие бухгалтерские счета следует признать «правильными» – осталось неразъясненным (§ 146 Положения) – [2, с. 104].

В отсутствие законодательного регулирования земства самостоятельно и подчас весьма успешно вырабатывали правила планирования, счетоводства и отчетности. Российская национальная библиотека хранит несколько образцов составленных вскоре после учреждения земств инструкций (правил) «для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним». Один из таких образцов, возможно, первый, составлен в 1866 г. и принадлежит Новгородской губернской земской управе. В 1867-69 гг. правила о порядке взимания, хранения и расходования сумм земских сборов, счетоводства и отчетности разработали и опубликовали Симбирская, Таврическая, Рязанская, Владимирская и Вятская губернские земские управы.

В 1890 г. вступило в силу новое положение «О губернских и уездных земских учреждениях» налагавшее некоторые ограничения на права земств по составлению смет, окладных книг и отчетов. Предполагалось, что «ближайшие указания» относительно порядка составления и классификации земских смет, а также форм и порядка счетоводства «будут преподаны» министром внутренних дел по соглашению с министром финансов и государственным контролером (ПСЗ, собрание 3, том 10, с. 369). Первый замысел был в последующем реализован: 9 июня 1897 г. Министерство внутренних дел опубликовало инструкцию по составлению земских смет с приложением образцов сметных таблиц. С унификацией смет появилась возможность проводить корректный постатейный анализ сметных назначений, особенно в части т.н. «необязательных расходов», включавших траты на медицину и образование. Теперь земская финансовая статистика и губернаторские канцелярии с большим основанием выполняли сравнительный и динамический анализ земских бюджетов.

Иная ситуация сложилась в сфере регулирования учета и отчетности земств. Вопреки обозначенным в Положении 1890 г. планам, земская бухгалтерия и отчетность так и не были регламентированы. Образовалась уникальная для истории российского счетоводства ситуация – разработка норм, методов и принципов общественного счетоводства, их унификация зависели исключительно от инициативы с мест.

Земские деятели вели активную, но не слишком продуктивную дискуссию о том, каким должно быть земское счетоводство. Протоколы и заключения съездов и совещаний бухгалтеров земских управ сохранили свидетельства о самых разных мнениях практиков земского учета относительно его методов. Так, Харьковское земское собрание в 1909 г. высказалось за применение двойной системы счетоводства, в то время как Екатеринославское совещание бухгалтеров тогда же рекомендовало тройную систему [3, с. 11]. Резолюция Ярославского совещания (1911) свидетельствовала о полной растерянности земских бухгалтеров, поставленных перед выбором учетной системы. Они рекомендовали «ввести счетоводство, основанное на законе двойного счета (двойная, тройная, журнал-главная и английская системы)» [4, с. 9].

Любопытную статистику о выборе земствами того или иного метода счетоводства можно найти в многотомном труде земского историка В.В. Веселов-

ского [5], а также в многочисленных публикациях бухгалтера Черниговской земской управы В. А. Грасса. Веселовский полагал, что в 1870-е лишь одно земство – Верхотурское – ввело у себя метод двойного счетоводства. Ему было также известно, что в 1860-е гг. Новгородское земство «обсуждало вопрос о введении двойной бухгалтерии... но не ввело ее, опасаясь затруднений при ревизии неспециалистами» [5, с. 454]. По сведениям Веселовского и Грасса в 1880-е гг. два земства внедрили «двойную бухгалтерию» и еще два – разработанную Езерским т.н. «русскую тройную бухгалтерию». Начиная с 1890-х гг. двойная запись обрела популярность в кругах земских бухгалтеров: известно, что в последнюю декаду XIX в. по меньшей мере 11 земств сообщили о ее внедрении в своем счетоводстве, еще три обратились к ее модификации – системе Езерского. В это же время земское и городское счетоводство стало предметом многочисленных публикаций. Их авторы сходились во мнении, что двойная система счетоводства (в том числе в редакции Езерского), завоевавшая признание в торговле и промышленности, является обязательной к внедрению в земствах [3, 4]. По распространенному в ту пору мнению, главное достоинство двойной бухгалтерии заключалось в ее способности выявлять ошибки и злоупотребления, преодолевать такие неприглядные явления как «богатые казначеи при бедном правительстве» [6, р. 565].

Между тем, внимательное исследование положений по счетоводству земских и городских управ и опубликованных на рубеже XIX – XX вв. руководств по этой отрасли бухгалтерии привело к неожиданным результатам. Представленное в этих источниках описание счетных записей в действительности не может служить свидетельством использования «двойной бухгалтерии». Записи по дебету и кредиту счетов регистрировали лишь денежные операции земств, в то время как операции с имуществом оставались вне систематической регистрации. Имманентно присущие двойной бухгалтерии абстрактные категории капитала как источника активов и прибыли как разницы между начисленными доходами и расходами не учитывались. Предполагалось, что денежные фонды, по традиции, называемые капиталами земств, являются полным аналогом капитала, отражаемого в балансе коммерческой компании. Таким образом, созвучные термины, проводки по счетам и линейная запись операций в бухгалтерские регистры создавали внешнее сходство используемой системы с двойной бухгалтерией и позволяли земским деятелям и авторам бухгалтерских трактатов ощущать свою причастность к передовым методам учета. В действительности, земская бухгалтерия оставалась простой камеральной моделью бюджетного учета, впрочем, те, кто осознавал это и оставался вне реформаторского ажиотажа, подвергались всеобщей критике.

ЛИТЕРАТУРА

1. Земские учреждения: Положение о губернских и уездных земских учреждениях. Правила о порядке приведения их в действие. Циркуляры о применении положения / авт. предисл. и изд. Л. Демис. – Изд. 3-е. – СПб: В тип. Л. Демиса, 1865.

2. Мыш, М.М. Городовое положение со всеми относящимися к нему узаконениями, судебными и правительственными разъяснениями / М.М. Мыш ; сост. пом. присяж. пов. М.И. Мыш. – СПб. : Тип. Н.А. Лебедева, 1876.
3. Грасс, В.А. Материалы по организации одготипного счетоводства в уездных земствах / В.А. Грасс. – Чернигов : Тип. губернского земства, 1913.
4. Грасс, В.А. Губернские съезды и совещания бухгалтеров земских управ в 1911 году / В.А. Грасс. – Чернигов: Тип. губ. земства, 1911.
5. Веселовский, Б.Б. История земства за сорок лет : в 4 т. / Б.Б. Веселовский. – СПб. : Изд-во О.Н. Поповой, 1909-1911. – Т. 3. – 1911.
6. Volmer, F. Stevin, Simon (1548–1620): In: Chatfield M. and Vangermeersch R. (Eds) / F. Volmer // The History of Accounting : An International Encyclopedia. – London: Garland Publishing, 1996.

Н.А. БЛАТОВ: ИСТОКИ ИДЕЙ «БАЛАНСОВЕДЕНИЯ»

И.Н. Львова, канд. экон. наук, доц.

*Санкт–Петербургский государственный экономический университет,
Россия*

В апреле этого года исполнилось 140 лет со дня рождения Николая Александровича Блатова (1875 – 1942), автора фундаментального труда «Балансоведение». Эта работа неизменно получает высокую оценку у исследователей истории и теории бухгалтерии. Отмечается прежде всего новизна подхода к изложению баланса, которая открыла возможности развития одной из основных учетных категорий. В. В. Ковалев рассматривает эту работу как попытку изложить основы самостоятельной учетной науки, направленной на интерпретацию и анализ баланса [1, с. 225–230]. Я. В. Соколов отмечал созданную Н. А. Блатовым классификацию баланса по шести возможным основаниям [2, с.461–462].

Как всякое новое направление в науке, балансоведение не могло не иметь собственной истории или побудительных мотивов, которые обычно приводят исследователя к идее, изменяющей традиционный взгляд на известные категории. Исследования архивных фондов Санкт–Петербурга и литературы к XIX – н. XX вв. позволяют выдвинуть гипотезу о том, идеи балансоведения в определенной степени сформировались под влиянием опыта Александра Николаевича Блатова (отца) и собственных литературных начинаний молодого Николая Александровича.

Н. А. Блатов был сыном артельщика. Сорок лет жизни отца – Александра Николаевича – было отдано службе в биржевой Полуярослаской артели, одной из старейших петербургских артелей³. В к. XIX – н. XX в., когда А.Н. Блатов

³ Начало созданию этого типа артелей, как и многим другим начинаниям, было положено при Петре I. Строительство Санкт–Петербургского порта и установление торговых отношений с зарубежными странами сформировали потребность в новом для своего времени виде труда: обслуживанию потока товаров. Эта потребность в то время не могла быть удовлетворена горожанами новой столицы, и в Петербург устремились жители близ лежащих губерний. В 1714 г. в Петербурге была создана Ярославская артель, от которой в 1758 г. отделилась Полуярослаская. По преданию причиной ее отделения явилась распря при дележе заработков (дувана) – [3, с. 11].