

Хрестоматия

Идеи
и прозрения
русской
бухгалтерии

УДК 657(470+571)
ББК 65.052.2я7-3
М42

Медведев М. Ю.
М42 Идеи и прозрения русской бухгалтерии: хрестоматия. – М.: ДМК Пресс, 2012. – 200 с.: ил.

ISBN 978-5-94074-451-1

В хрестоматию включены отрывки из трудов лучших отечественных методологов с комментариями составителя.

Для специалистов, интересующихся методологией бухгалтерского учета, а также студентов экономических факультетов.

УДК 657-051(470+571)
ББК 65.052.2я7-3

Все права защищены. Любая часть этой книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме и какими бы то ни было средствами без письменного разрешения владельцев авторских прав.

Материал, изложенный в данной книге, многократно проверен. Но поскольку вероятность технических ошибок все равно существует, издательство не может гарантировать абсолютную точность и правильность приводимых сведений. В связи с этим издательство не несет ответственности за возможные ошибки, связанные с использованием книги.

ISBN 978-5-94074-451-1

© Медведев М.Ю., 2012
© Оформление, ДМК Пресс, 2012

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ	3
Цветаев П. Начальные основания счетоводства	4
Езерский Ф. В. Русская самопроверочная тройная система счетоводства	18
Валицкий И. Ф. Применение теории счетоводства к народному хозяйству	36
Руссиян И. П. Теория двойного счета имущества	41
Фельдгаузен Э. Э. Нормальная заводско-фабричная отчетность	52
Беретти А. А. Способ цветного провода	71
Грауман Л. Ф. О счетоводстве при разведках и способах погашения разведочных расходов в зависимости от выработки месторождений	79
Попов Н. У. Математический метод бухгалтерии	88
Сиверс Е. Е. Согласование записи хозяйственных оборотов с присущим им признаком двойственности	101
Унковский М. А. О неясности законодательства как общественном бедствии	115
Бенинг С. А. Счетоводство и амортизация	125
Неизвестный. Амортизационный фонд	140
Соколов Я. В. Принципы русской бухгалтерии	147
Кольвах О. И. Матричная модель бухгалтерского учета и формирования балансовых отчетов	153
Цыганков К. Ю. Теория капитала: трактовка и основные тезисы	178
Медведев М. Ю. Методологическая природа обязательств	190
ПОСЛЕСЛОВИЕ	199

ЦВЕТАЕВ П.

(?–?)

Сведения об авторе отсутствуют (Москва).

НАЧАЛЬНЫЕ ОСНОВАНИЯ СЧЕТОВОДСТВА

Предуведомление

Я имел случай узнать на опыте пользу предлагаемого способа приводить в короткое время все исчисления как денежных доходов и расходов, так и прочих предметов в такой порядок, чтобы во всякое время иметь в виду количество прибыли, убыли и наличного состояния каждой вещи. Описываемый мною здесь способ испытывал я практически в домашнем хозяйстве, в делах по должности и небольших торговых спекуляциях. Во всех случаях оказался он удовлетворительным. Теперь я предлагаю его любителям порядка в счетоводстве хозяйственном и промышленном, домашнем и должностном. Смею даже думать, что его можно ввести в число учебных предметов.

Не найдя ни одного удовлетворительного сочинения об этом предмете, осмеливаюсь почитать мой опыт не излишним и представить публике в виде науки, коей можно научиться без учителя.

Общие понятия

Счетоводством называется письменная счетная работа, имеющая предметом составление особенных или отдельных счетов, соединение их в один им общий, или главный, а равно и знание вести всякого рода счета.

Счетом называется исчисление прибывания либо убывания, иначе прихода и расхода, частных количеств какой-либо меры одного и того же вещества; либо исчисление прихода с расходом вместе, соединение частных их количеств в одно общее, называемое суммою, сравнение суммы прихода с суммою расхода и нахождение между ними разности, называемой балансом (перевесом).

Посему счетоводство производится преимущественно арифметическим сложением, коему в этом деле подчинены все прочие арифметические действия как вспомогательные.

Предметом исчисления, а следовательно, и счетоводства может быть всякая вещь, потребляемая людьми и подлежащая измерению.

Вещи потребляются совершенно, когда на месте потребленных ничего не остается; например, когда мы съедаем пищу, издерживаем деньги на зрелище, за совет доктору и т. п., и воспроизводительно, когда по уничтожении вещей старых являются на местах их новые; например,

когда издерживаем деньги па покупку товаров, чтоб продавать их снова. В первом случае потребление называется совершенным, во втором – воспроизводительным. Сверх того, потребление бывает медленное, когда изменение потребляемой вещи в продолжение значительного времени почти не заметно, например потребление одежды, машин, орудий и т. п., – и скорое, или одновременное, когда количество потребляемой вещи истребляется или изменяется тотчас, например сахар, деньги и т. п. Еще потребление бывает общественное – из имений государственных, казенных и т. п., и частное – из имений, принадлежащих одному лицу или семейству и т. п. Потребление бывает еще хозяйственное, или бережливое, и промышленное, делаемое с намерением получить выгоды, то есть возвратить цену издержек с излишеством.

Посему счетоводство имеет целью исчисление потреблений и разделяется на общее и частное. Первое объясняет все законы и положения, на коих основывается всякое исчисление потреблений, – преподает теорию счетоводства, а второе учит прилагать эту теорию к исчислению каких-либо особенных предметов, составляющих принадлежность одного лица, семейств, обществ, известных под именем компаний и товариществ, предметов, потребляемых различным образом и с различными целями. Вообще же частное счетоводство бывает хозяйственное и промышленное. Хозяйственное подразделяется на домашнее и должностное, а промышленное – на торговое, мануфактурное, транзитное (экспедиционное) и страховое. Предметом этого сочинения будет счетоводство общее.

Главные законы счетоводства следующие:

I. Всякий предмет измеряется приличною ему мерою: пространства (длины, ширины и объема), времени, тяжести и цены, – по большей части несколькими из них вместе в одно и то же время.

II. Всякий предмет исчисляется в собственном своем счете; а будучи переменен в другой или заменен другим предметом, исключается из своего счета.

III. Каждое количество предмета, определенное мерою, выражается числом через цифры.

IV. Одни из этих количеств показывают прибыль, другие – убыль.

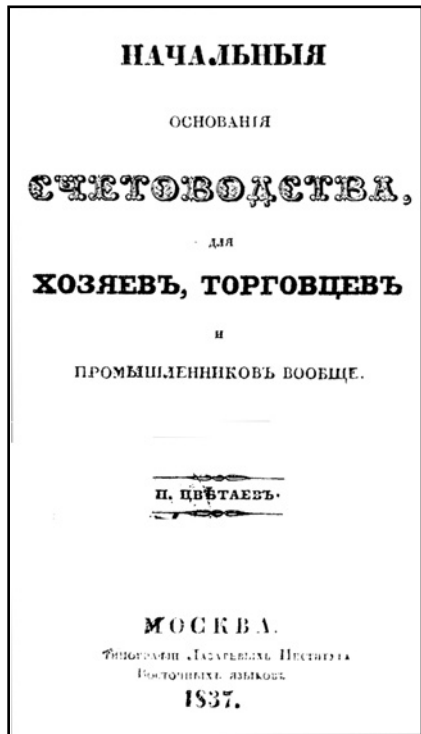


Рис. 1. Обложка книги
П. Цветаева

V. Каждое число прибыли и убыли имеет свою причину. По сходству и различию причин все числа или количества могут распределяться по классам, родам и т. д.

VI. Все частные числа соединяются в одно общее или главное; а каждое главное делится на частные.

VII. Между большим и меньшим числами требуется находить разность.

VIII. Все предметы, подлежащие счетоводству, составляют имущество, коим можно располагать по необходимости или по произволу.

Имущество вообще называется капиталом и употребляется на операции хозяйственные, или промышленные; но мы слово «капитал» принимаем за стихию, или элемент каждой такой операции, следовательно, за часть имущества.

Вообще, капиталы бывают: 1-й денежный, 2-й товарный, оба именуются обращающимися, 3-й положенный и 4-й движущий, или невестественный. Все они друг к другу относятся как части одного целого. Целое – это есть промышленная, или хозяйственная операция, приводимое в исполнение предприятие. В них происходит или трата, или восстановление цен, или то и другое вместе. Капиталы же как элементы предприятия и операции, взаимно один на другой действуют с общей целью. Цель же каждой операции есть или сбережение, или выигрыш. Предприятие есть только начало операции.

Каждый из капиталов исчисляется особенным, ему только свойственным способом; поэтому всех способов столько, сколько капиталов в каждой операции, а именно четыре – и следовательно, всякое предприятие имеет все четыре способа исчисления предметов.

Каждый из капиталов может увеличиться или уменьшиться на счет других, в операции действующих; а товарный и денежный беспрерывно переходят один в другой, и это называется капитальным обращением. В приводимом в исполнение предприятии, или в каждой операции, ни один капитал не может уменьшиться до 0; в противном случае операция останавливается, не совершившись, – и предприятие не достигнет цели.

Об исчислении капитала денежного

Деньги мы обыкновенно принимаем за меру ценностей и употребляем как средство мены. Ценность определяется количеством пользы, доставляемой нам вещами. Они лучшее изобретение для этой цели. Начало их теряется в глубокой древности. Деньгами вообще называют всякую металлическую монету, знаки, ее представляющие и идеальную меру ценностей монет и знаков.

Идеальная мера ценностей есть только воображаемая и в разговоре существующая монета, служащая мерою всех действительных монет, например у нас курсовой, или торговый, рубль, в Англии – фунт стерлингов.

Денежный капитал сам не изъят от качеств капитала товарного, кроме того что не может истребляться, подобно товарному; например, монету нельзя распускать в чаю, как сахар; но полезность или ценность в нем, как

и в товарном капитале, уменьшается или увеличивается по мере уменьшения или увеличения требований на него.

В ведении счетных книг употребляется какой-нибудь один вид монеты, например рубль идеальный, а прочие ценятся на нее; получив 1 рубль серебром, записываем 4,20 копеек.

Посредством исчисления денежного капитала мы измеряем участие каждого капитала в приводимом в исполнение предприятии и в особенности участие, или, лучше, оборот капитала товарного.

Для исчисления денежного капитала необходимы:

1-е – предварительное расписание родов доходов и издержек, 2-е – журнал доходов и расходов; 3-е – свод однородных доходов и издержек и 4-е – сравнение издержек с доходами и нахождение общей и частных разностей – балансов (рис. 2)¹.

Кроме того, при счетоводстве должно знать: 1-е – итог, или сумму, которая есть совокупность количеств однородных доходов, или издержек; 2-е – транспорт, или перенос, который есть повторение итога предыдущей страницы в начале в следующей; 3-е – статью: под этим словом разумеется всякий доход либо издержка, отдельно в журнале записанные; Арнольд² называет ее постом; 4-е – разность между двумя количествами, иначе баланс (перевес).

Цель счетоводства состоит в том, чтобы знать, сколько чего и откуда получено, сколько чего и куда издержано и сколько затем остается в приходе. Предположив себе цель эту, мы составляем вопросы и почитаем их решенными алгебраически через X, или неизвестными членами, и потом уже занимаемся приведением этих неизвестных в известные, посредством предварительного отыскивания разных данных.

Главные вопросы, какие только можно себе в этом случае предположить, следующие: 1-й – откуда и сколько получено? 2-й – сколько всего отовсюду получено? 3-й – сколько и куда израсходовано? 4-й – сколько всего израсходовано? 5-й – сколько в приходе в за расходом остается? Некоторые из этих общих вопросов можно разделить на несколько частных.

ТАБЛИЦА, ПОКАЗЫВАЮЩАЯ КОЛИЧЕСТВО ДОХОДОВ И РАСХОДОВ, СЪ ВВЕДЕНИЕМ БАЛАНСОВ ИЗ ТАКОЙ-ТО ПРИХОДО-РАСХОДНОЙ КНИГИ.						
ЗНАКИ РОДОВ	ИТОГИ				БАЛАНС.	
	Доходов.		Расходов.		Рубл.	К.
	Рубл.	К.	Рубл.	К.		
I.	764	52	72	10	+ 14075	25
II.	766	66	410	"		
III.	10528	"	49	50		
IV.	2502	75	121	"		
V.	1552	90	1587	"		
VI.	1249	57	1249	57	0	0
VII.	4767	50	8500	"	— 5732	50
VIII.	5575	"	7900	"	— 4525	"
IX.	16788	32	10717	50	+ 6070	82
X.	16042	44	163	20	+ 15879	24
XI.	2575	75	2288	"	+ 547	75
XII.	6535	69	15855	"	— 7531	31
Итого	67647	10	46682	87	+ 20964	25

Рис. 2

1 – здесь и далее все указания в тексте на рисунки даны составителем. – *Сост.*

2 – Арнольд Карл Иванович (Иоанн) (1775 - 1843) - основатель Московской практической коммерческой академии, автор трудов по бухгалтерии, коммерческим вычислениям, народному образованию. – *Сост.*

Это раздробление дает возможность видеть, где именно исчисляемый капитал падает и где возрастает. Первый вопрос можно раздробить на столько частных, сколько есть источников доходов. Третий таким же образом может быть раздроблен на несколько частных по количеству целей, с коими делается каждая издержка. От различия источников происходят роды доходов, а от различия целей – роды расходов.

Родом доходов называем мы совокупность однородных получений, или статей прихода, а родом расходов – совокупность однородных издержек, или статей расхода. Род доходов бывает самостоятельный, когда статьи, его составляющие, не назначаются для известной цели расхода, или ежели он служит источником для разнородных издержек неопределительно. Затем род, статьи коего назначаются для известных целей, называется соответственным. То же самое должно сказать и о родах расходов. Ежели разнородные издержки делаются из одного источника, или хотя и из разных, но неопределенно, из каких именно, таковой род издержек называется самостоятельным. Если же издержки делаются из определенного источника доходов, то род их называется соответственным этому определенному роду доходов.

Все соответственные роды как доходов, так и расходов разделяются, во-первых, на долговые, в которые включаются все статьи доходов и расходов, до займов и платежа долгов относящиеся; во-вторых, на промышленные, заключающие в себе все статьи доходов и расходов, делаемые с намерением умножить богатство.

Об исчислении капитала товарного

Товаром в смысле промышленном называется как всякая вещь, стоящая денег, так и совокупность таких вещей. Когда мы имеем в доме масло, вино, мыло, свечи, сахар, соль, помаду и прочее, все, что только идет на потребление, то всем этим вещам не можем дать общего названия. По смыслу, что все это стоит денег и покупается за деньги, не сочтем за ошибку, назвав их товаром, за отличительный признак коего примем одновременность потребления. Составим из этих предметов особый вид капиталов под именем товарного, тем более что все эти вещи могут быть исчисляемы одинаковым образом с товаром промышленным.

Вещи, входящие в состав капитала товарного, столь разнообразны, что количества их как разнородные не могут быть слагаемы в одну общую сумму. Разнообразие их в смысле товарном зависит от меры и от цены. Свечи, масло, сахар и т. п. измеряются весом; холст, сукно, ситец и т. п. – аршином; вино, вода и т. п. – мерою емкостей (рис. 3).

ТАКСА				
ЗАКЛЮЧЕНИЕ ВЕЩЕЙ, В ТАКОМ-ТО МЯСЦЕ, НА ТАКОЕ-ТО ВРЕМЯ.				
Названия членовъ.	Страницы въ товарной книгѣ.	Назва. мѣръ.	Цѣна. Рубля.	
			Дав.	Фев.
Вино.....	3	ведр.		
Ржаная мука.....	1	пуд.		
Сукно.....	2	арш.		

Рис. 3

Все эти предметы при одинаковой мере различаются количеством цены. Поэтому нет никакой возможности вести им один общий журнал: для каждой вещи должно сделать особенный. Но и это неудобно, потому что журнал каждой вещи очень короток. Совокупность таких журналов не составит книги объемнее журнала денежного. Поэтому для каждой вещи ведется, вместо журнала, особый счет, называющийся членом и имеющий сходство с журналом (рис. 4).

Товарный капитал имеет с капиталом денежным соотношение обратное. Там, где денежный капитал издерживается приобретением капитала

№	НАЗВАНИЯ ЧЛЕНОВЪ.	Наз-ваніе мѣръ.	Количество мѣръ.				Цена шаюко-но меншою — рубль.													
			Было.	Прибыло.	Выбыло.	Остатокъ.	Было.	Прибыло.	Выбыло.	Остатокъ по цѣнѣ.	Бырыши и убытки, или крѣпости, болыши.									
												ло.	ло.	ло.	Трудов. дов.					
I.	Торговля ржаную мукою.	пуды.	11740	500	11976	314	5870	55750	20790	25559	+ 2590									
II.	— — — — — сукномъ.....	арш.	8 $\frac{1}{2}$	25	28 $\frac{1}{2}$	5	170	500	73175	100	12828	+ 16175								
III.	— — — — — виною.....	ведр.	7	60	52	15	5250	442	555	11026	11586	+ 15076								
IV.	Мука ржаная домашняя.	пуды.	—	8	8	—	—	585	—	—	—	—								
V.	Свѣчи домашнія.....	фунты	—	40	25	15	—	1450	907	545	—	—								
VI.	Говядина домашняя.....	пуды.	—	5	4	1	—	50	2450	550	—	—								
VII.	Соль домашняя.....	фунты	—	50	40	10	—	525	420	105	—	—								
VIII.	Крупа перловая дом.....	—	—	50	40	10	—	16	1380	520	—	—								
IX.	Хлорисная извесль на флб.	—	—	150	150	—	—	180	17057	—	—	945								
X.	Сырная кѣслома намаз же.	—	—	60	50	10	—	5760	48	960	—	—								
XI.	Векселя.....	рубль.	—	9950	9950	—	—	9120	8475	—	—	+ 55								
			И Т О Г О.....				609250				1102870		1706224		41294		48868		+ 58598	

Рис. 4

товарного, в денежном делается расход, а в товарном приход – и обратно: когда в денежном – приход, в товарном – расход.

Хотя товарный капитал переменяется в денежный только при потреблении воспроизводительном, однако вещи, его составляющие, должно исчислять при всяком потреблении. Разница только в том, что при потреблении совершенном ничего в денежный капитал не возвращается. То же самое происходит при потреблении грубых материалов в промышленности мануфактурной, переходящих в произведения. Иногда однако ж случается, что излишество в вещах, назначенных для потребления совершенного, несколько обращается в капитал денежный, о чем и в расходе должна делаться особая отметка.

Счетоведение капитала товарного отличается от счетоведения капитала денежного еще тем, что в товарном не допускаются, или по крайней мере неудобно допустить, роды доходов и расходов, как в капитале денежном; напротив, член, или счет каждой вещи, сам служит родом доходов или расходов в капитале денежном, один или в соединении с несколькими другими. Поэтому и каждый род капитала денежного может сделаться членом. Ежели бы случилась статья прихода в капитале товарном, по содержанию и существу совершенно сходная с статьями журнала денежного, например сукном заплачен долг или на сахар куплено муки, тогда лучше часть товарного капитала записывать проданною, а мнимо вырученные деньги в то же время в приходе по журналу денежному в роде, например торговли сахаром, и в расходе, по роду платежа долгов, или обратно: сперва на приход по роду получения долгов и на расход по роду торговли сахаром, которая затем записывается на приход по члену в капитале товарном; все это делается посредством статей уравнительных без всякого затруднения; допущение же родов в капитале товарном делает счетоведение невероятно затруднительным.

Так как счетоведение товарное имеет предметом только вещи, все же невещественное, идеальное не может быть товаром, то никакой род капитала денежного, не имеющий предметом что-либо вещественное, не может войти в число членов капитала товарного. Равно и роды капитала денежного не могут сделаться членами в капитале товарном, когда имеют предметом содержание капитала положенного, несмотря на его вещественность.

Об исчислении капитала положенного (engage)

По учению Ж. Б. Сея³, положенный капитал заключается в строениях, машинах, употребляемых для совершения предприятия, дотол, пока оное продолжается. Эти слова относятся прямо к промышленности мануфактурной. Наша жизнь – непрерывная операция. Строения, машины, орудия и разные средства, нами в жизни употребляемые, подлежат одинаковому исчислению, как на фабрике.

Исчисление это делается посредством описей вещам, составляемым систематически (рис. 5). Если можно вещи соединить в одну опись, то

3 – Сей Жан Батист (1767–1832) – французский экономист, один из родоначальников политической экономии. – *Сост.*

и этим пользоваться можно; но когда их очень много, то надобно составлять несколько описей. Записываемые в них, вещи входят по сходствам и различиям между собою. Таким образом, например, у меня имеются описи: I) образов, II) книг, III) вещей столовых, IV) одежды, V) вещей постельных, VI) мебелиных и другие.

Вообще, в состав капитала положенного входят вещи, потребление коих совершается медленно, в продолжение значительного времени. Они остаются почти без изменения при многократном употреблении, как видно из приводимых в примере заглавий описей. Это-то и составляет отличительный характер капитала положенного.

Положенный капитал не только весь, но даже и части его могут иметь для себя роды в денежном капитале. Роды денежного расхода служат источником для прихода капитала положенного, который по большей части издерживается до ничтожества. Но если иногда остатки его обращаются в денежный капитал, то в исчислении этого назначается род прихода для тех остатков. Поэтому положенный капитал имеет сходство с капиталом товарным.

ВЪДОМОСТЬ				
О СОСТОЯНІИ ТАКОГО-ТО ПОЛОЖЕННАГО КАПИТАЛА, ВЪ ТАКОМЪ-ТО МѢСТѢ, ЗА ТАКОЕ-ТО ВРЕМЯ, ВЪ ЦѢНѢ РУБ.				
N.	Названія описей	Для предпріятія и операц. назначено руб.	По новой перерѣцкѣ оказалось.	Разность.
I.	Образовъ.....	125	125	0
II.	Книгъ.....	350	385	+ 35
III.	Вещей стол.	450	550	—100
IV.	Одежды.....	985	675	—310
V.	Вещей постельн.	248	200	— 48
VI.	Зданій.....	6584	6500	— 84
Итого...		8742	8255	—507

Рис. 5

Об исчислении капитала не вещественного

Что значит не вещественное произведение? Этим названием означает произведенная польза, которая ни с каким веществом не соединяется, однако имеет ценность, кою можно пользоваться. Хирург делает операцию, посредством коей сохраняется жизнь больного, и получает награждение. Вот проданная и заплаченная польза, которая однако ни на одну секунду не была соединена с веществом. Музыканты дают концерт; удовольствие, ими доставляемое, заставляет собираться многих любителей музыки и обще заплатить за него. Вот произведенная, купленная и проданная польза, которая ни на одну секунду не была соединена с веществом, вот произведения не вещественные. Так учит Жан Батист Сей в своем «Сокращении политической экономии»⁴. Но мы спросим: откуда происходят эти произведения? Где их источник? Горшечник дал глине форму горшка; откуда это явление, не созданное природою? — от

4 — видимо, имеется в виду книга: Сей Ж. Б. Сокращенное учение о государственном хозяйстве, или Дружеские разговоры, в которых объясняется, каким образом богатство производится, делится и потребляется в обществе. Сочинение, взятое из опытов и полезное всякому сословию людей тем, что в оном показаны выгоды, какие кто может получить в положении своем от своих дарований / перев. Н. Политковского. СПб.: тип. Главного штаба, 1816 — *Сост.*

человеческого искусства, от знания и умения, кои Ж. Б. Сей называет производящими служениями, а мы – невещественным капиталом. Так как все промышленные произведения происходят от взаимного сочетания капиталов, то источником произведений невещественных, или таких, в коих овеществлена идея, будет также промышленное предприятие, в выполнении которого капитал невещественный – ум, обогащенный познаниями, имеет наибольшее участие.

Этот невещественный капитал измеряется временем – движением

Ш Т А Т Ъ					
ТАКОГО-ТО УЧРЕЖДЕНИЯ, НА ТАКОЕ-ТО ВРЕМЯ.					
Название должностей.	Число должн.	Содержаніе.			
		Одног.		Всехъ.	
		Руб.	К.	Руб.	К.
Управляющій.	1				
Помощникъ.	1				
Мастеровъ.	5				
Рабочіе.	50				
Итого.	57	—	—		

Рис. 6

вещества в пространстве. Если иногда и платят от штуки, от меры пространства и вещества, а не по часам или дням, то это только за произведения капитала невещественного – за овеществленные идеи, а не за заем самого капитала. Капитал невещественный без всякого изъятия измеряется временем и оценивается по этой мере подобно прочим капиталам.

Итак, невещественный капитал состоит в знаниях и умениях, именуемых искусством, художеством, ремеслом и должностью. Для исчисления его употребляется: 1-е – предварительное расписание потребных для предприятия должностей (рис. 6); 2-е – расписание времени употребления его в разных местах; 3-е – реестр должностных лиц, употребляемых на операцию, и 4-е – ведомость об употреблении невещественного капитала за все время операции.

Ч А С Ы.	Помощникъ.	9	Вспорякъ.		Среды.	Четвертъ.	Пяница.	Суббота.
			Помощникъ.	Вспорякъ.				
Помощникъ.	9	А.	Б.	А.	Б.	А.	Б.	
	10	В.	Г.	В.	Г.	В.	Г.	
	11	Б.	В.	Б.	В.	Б.	В.	
	12	Г.	А.	Г.	А.	Г.	А.	
Помощникъ.	3	А.	Б.	—	А.	Б.	—	
	4	Б.	В.	—	Б.	В.	—	
	5	В.	Г.	—	В.	Г.	—	
	6	Г.	А.	—	Г.	А.	—	

Рис. 7

Когда действие производится непрерывно одним или каждым лицом на одном месте, расписание времени делается только о числе рабочих и праздных дней, по календарю; совсем иначе происходит, когда на одном и том же месте употребляются разные лица попеременно, или одно и то же лицо работает в разных местах попеременно.

Вот пример (рис. 7).

Случается, что все должностные лица, назначенные для производства операции, действуют в одно время, но в разных местах, или в одном месте, но в разные времена. Случается также, что действие каждого лица происходит в одном назначенном ему месте непрерывно или периодически. Случается также и то, что

на одном и том же месте действия происходят или непрерывно, или периодически, и при непрерывном либо одно лицо работает, либо попеременно многие.

Если за каждый час и каждому лицу цена определена равная, то здесь видно, что в неделе положено 40 часов; положив за каждый по 3 руб., за всю неделю выйдет 200 рублей. Говоря таким образом, буквы А, Б, В и Г принимаем за лица, а всю таблицу — за место; но расписание нимало не изменится, если таблицу принять за лицо, а буквы — за места. Совсем, однако ж, другое выйдет, если за эти буквы платится не равно. Тогда к каждому дню надобно прибавлять графы для цен; после всех дней две вдольные графы для итогов мест, или лиц и цен, а внизу одну поперечную для итогов лиц и цен. Лица принимаются за должности.

Вот пример (рис. 8).

ТАБЛИЦА,
показывающая в какой час и какое изъ лицъ А, Б, В и Г должно
заняться и за какую цену въ 1837 году.

Часы.	Понед.		Вторн.		Среда.		Четвер.		Пятниц.		Суббота.		Итого.		
	лиц	Руб.	лиц	Руб.	лиц	Руб.	лиц	Руб.	лиц	Руб.	лиц	Руб.	часы	Руб.	
Полоуднев.	9	А.	45	Б.	55	А.	45	Б.	55	А.	45	Б.	55	6	30
	10	В.	5	Г.	6	В.	5	Г.	6	В.	5	Г.	6	6	35
	11	Б.	55	В.	5	Б.	55	В.	5	Б.	55	В.	5	6	315
	12	Г.	6	А.	45	Г.	6	А.	45	Г.	6	А.	45	6	315
Полоуднев.	3	А.	45	Б.	55	—	—	А.	45	Б.	55	—	—	4	20
	4	Б.	55	В.	5	—	—	Б.	55	В.	5	—	—	4	21
	5	В.	5	Г.	6	—	—	В.	5	Г.	6	—	—	4	22
	6	Г.	6	А.	45	—	—	Г.	6	А.	45	—	—	4	21
Итого.	8	42	8	42	4	21	8	42	8	42	4	21	40	210	

Рис. 8

Такое расписание делается и предварительно, и в продолжение операции, первое предположительное единожды, а последнее истинное — каждую неделю, или периодически.

Многие из лиц исправляют свои должности постоянно на одном месте несколько лет, а некоторые очень часто места свои переменяют; от этого случается, что на предполагаемом месте несколько времени должностного лица не бывает. От этого же происходит или медленность в самой операции, или замена недостающего лица другими, в той же операции участвующими. Количество таких случаев показывает к концу периода времени или излишество в предположении, или недостаток, или подтверждает его удачность. Следовательно, исчисление таких случаев ведет к исправлению ошибок, неизбежных в начале каждого предприятия; одним словом, оно есть ключ к усовершенствованиям, потому более, что все ошибки в предположениях относительно прочих капиталов

выражаются неудобствами, встречаемыми в капитале не вещественном как главном их двигателе. Чрезмерная легкость в производстве операции показывает недостаточность прочих капиталов для не вещественного, а чрезмерная трудность – недостаток не вещественного.

Исчисление перемен в капитале не вещественном производится по

РЕЕСТРЪ						
ДОЛЖНОСТНЫМЪ ЛИЦАМЪ, ОПРЕДѢЛЯЮЩИМСЯ КЪ ТАКОЙ-ТО ОПЕРАЦІИ.						
№.	вспуглени. Время	Промышл. способ- ность и должности.	Званіе и сосло- вїе лицъ.	Окладъ со- дер- жания Рубл.	Время вы- бытїи опер.	Коли- честн. дней про- веде- ни.

Рис. 9

ВѢДОМОСТЬ						
ОБЪ УПОТРЕБЛЕНІИ ДОЛЖНОСТЕЙ ВЪ ТАКОЙ-ТО ОПЕРАЦІИ, ЗА 1857 ГОДЪ.						
Названїя должностей.	Число дней.			Цѣны содержанїя Руб.		
	Препро- даны.	Проведу- но.	Раз- ность	Препро- даны.	За- пла- чено.	Раз- ность.
Слесарей 2	280	260	+20	1120	1040	+ 80
Столяръ 4	—	50	—50	—	120	—120
Итого.	280	290	— 10	1120	1160	— 40

Рис. 10

КАПИТАЛЫ.	Балансы въ рублѣхъ.
Денежный.	+2096423
Товарный	+ 38598
Положенный.	— 50700
Невещественный.	— 4000
Общій.	+2080121

Рис. 11

же вычисляется из этих данных. Точно так же должно поступать и относительно граф цены.

Итак, видно, что если на операцию употреблено лиц и денег менее предположения, то разность выходит положительная; в противном случае – отрицательная.

Общее заключение о всех капиталах (рис. 11).

Источник:

Цветаев П. Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще – М.: тип. Лазаревых, Институт восточных языков, 1837.

КОММЕНТАРИЙ

Как справедливо заметил сам П. Цветаев, ни одного удовлетворительного сочинения об этом предмете в его времена не находилось. Действительно, начавшееся за полвека до написания «Начальных оснований счетоводства...» опубликование бухгалтерской литературы – сначала переводной, затем подражательной и лишь позднее с претензиями на оригинальность – не дало русскому читателю ничего, подобного книге Цветаева. Собственно, «Начальные основания счетоводства...» и стали первой оригинальной бухгалтерской книгой на русском языке – оригинальной, несмотря на неоднократные ссылки на Ж. Б. Сея, который был более экономистом, чем бухгалтером. В отличие от прославленного француза, П. Цветаев – бухгалтер и, хотя основывается не некоторых постулатах Ж. Б. Сея, представляет развернутую картину систематического учета, основанную на истинно экономической группировке объектов.

Эта группировка – подразделение всех объектов учета на денежные, товарные (то есть предметы труда), положенные (орудия, или средства труда) и невещественные (нематериальные активы) больше, чем великолепна: она системна. Подобной системности катастрофически не достает современному учету, из Плана счетов которого совершенно невозможно понять, на каких счетах учитываются предметы, а на каких – орудия труда. Названными экономическими терминами современные бухгалтеры даже не оперируют – кажется, по той причине, что их не обучают этому в учебных заведениях; между тем, если бухгалтерский учет предназначен для отражения в информационной системе экономических явлений, можно ли подобной классификацией пренебрегать?

Упоминание невещественного капитала – как сказали бы сейчас, нематериальных активов – в первой половине XIX века вообще уникально: о нематериальных активах широко заговорили лет через сто после Цветаева. Правда, под невещественным капиталом автор понимает не информацию, прежде всего компьютерные программы и базы данных, как трактуются нематериальные активы ныне, а напротив, то, что современное законодательство относит к нематериальным активам категорически запрещает: интеллектуальные и деловые качества персонала. В данном случае сам факт запрещения говорит о возможности отнесения интеллектуальных и деловых качеств персонала к нематериальным активам – иначе какой в нем был бы смысл? Короче, имеет место терминологическое расхождение: упоминается невещественный капитал, полностью синонимичный нематериальным активам, но имеется в виду учет не компьютерных программ и баз данных, во времена

Цветаева отсутствовавших, а учет трудовых ресурсов, в его системном исполнении отсутствующий ныне!

То, что предлагается Цветаевым: отражать в рамках бухгалтерского учета нанятых работников, установленные им оклады, время их работы и т. п. – в настоящее время учитывается внесистемно, в рамках не бухгалтерского учета, но статистики. Не учитывается вовсе не потому, что данные объекты не требуют учитывать с экономических позиций, а как раз по иной причине: учитывать объекты надо бы, да в рамках применяемой двойной бухгалтерии это чересчур сложно, подобная методика учета трудовых ресурсов не разработана, потому их системный учет и не осуществляется. Цветаев не представляет учет трудовых ресурсов в рамках двойной бухгалтерии, с помощью счетов бухгалтерского учета – автор в традициях своей эпохи оперирует регистрационными книгами, не предлагая никакой корреспонденции счетов, остающейся за рамками изложения, – однако показывает трудовые ресурсы наряду с прочими объектами учета, тем самым показывает их системно.

По мнению составителя, понимание Цветаевым роли трудовых ресурсов в производственном процессе ограничено: на самом деле трудовые ресурсы представляют собой не особый род объектов, а те же орудия труда (в терминологии автора – положенный капитал), расходующийся по мере использования. Однако многочисленные физические и юридические отличия «живого» положенного капитала от «мертвого» требуют их отдельного учета – в этом Цветаев был совершенно прав, поэтому разделение им объектов на четыре вида методологически целесообразно, несмотря даже на непонимание той экономической истины, что неиспользуемое имущество не является, строго говоря, ни предметами, ни орудиями труда (ни товарным, ни положенным капиталом), а представляет собой совершенно отдельный вид имущества. До того, как объект начал использоваться в производстве, нельзя положительно утверждать, как он будет использоваться, а можно только предполагать характер его будущего использования, так как большинство вещей могут быть использованы как в качестве предмета, так и в качестве орудия труда. В этом отношении представление Цветаева не отличается от представлений многих современных специалистов, однако он сочинял в первой половине XIX века и был в качестве теоретика на голову выше современников, чего не скажешь о разработчиках современного Плана счетов и вообще всей современной нормативной базы бухгалтерского учета.

Таким образом, к заслугам Цветаева можно отнести:

- наиболее раннее в русской бухгалтерской литературе упоминание неимущественного капитала, т.о есть нематериальных активов (хотя под неимущественным капиталом имелись в виду не нематериальные активы в их современном представлении);
- разработку методики системного учета трудовых ресурсов (что отсутствует и в настоящее время).

Чисто методологические достижения выгодно оттеняет стиль изложения: строгий, логически выдержанный, основанный на глубоком

понимании, а не пересказе заезженных иностранных истин, – и оригинальный иллюстративный материал.

К сожалению, о П. Цветаеве практически ничего не известно – как, впрочем, и о многих из немногих последующих пророков русской бухгалтерии. По всей видимости, он был москвичом (заключено из того, что обе его книги, как упомянутая «Начальные основания счетоводства для хозяев, торговцев и промышленников вообще», так и вышедшая двумя годами позднее «Основания письмоводства, или Общее изложение теории и практики канцелярского дела», отпечатаны в Москве). Это практически все, что нам известно об этом незаурядном бухгалтере, оставившем после себя учебное пособие, которое читается с умственным напряжением и последующим восторгом спустя почти два века после его написания.

ЕЗЕРСКИЙ ФЕДОР ВЕНЕДИКТОВИЧ (1836–1915)

Предприниматель, преподаватель, общественный деятель, учредитель бухгалтерских курсов, издатель (редактор) журналов «Счетовод», «Практическая жизнь», «Журнал Общества счетоводов», писатель, изобретатель (С.-Петербург).

РУССКАЯ САМОПРОВЕРОЧНАЯ ТРОЙНАЯ СИСТЕМА СЧЕТОВОДСТВА

Предлагаемая мною система торгового счетоводства есть плод 18-летнего, сосредоточенного труда.

Еще в 1861 г. в ученый комитет министерства государственных имуществ было мною представлено на конкурс сочинение «Наставление о сельскохозяйственном счетоводстве», под девизом: «Вечные правила счетоводства суть: ясность, краткость, полнота и верность, – все остальное создается, изменяется и может быть изменяемо для "этих вечных правил"». В сочинении этом, согласно отзыву о нем ученого комитета в отчете о конкурсе, уже было собрано много известными образованному купечеству правил и сделано сличение между «системами бухгалтерии».

Как в самом девизе, так и в отчете ученого комитета выражено заветное, не покидавшее меня по настоящий день убеждение в необходимости, собрав уже известное по предмету счетоводства и сличив разные системы его, отделить ненужное от необходимого и дать последнему такое развитие, которое вполне удовлетворяло бы требованиям ясности, краткости, полноты и верности.

Полному собранию материалов, с одной стороны, и обогащению личного опыта, с другой, много способствовали прямые мои служебные обязанности, состоящие с 1855 г. в ревизии самых разнородных отчетностей, как, например, старые отчетности: по продовольствию войск, сплаву хлеба через Астрахань на Кавказ, по севастопольским и другим магазинам, женским институтам; и новые отчетности: по сбору государственных доходов Твер-



Рис. 12. Ф.В. Езерский

ской губернии, расходов министерства финансов по той же губернии, отчетности в шести губерниях Виленского военного округа, по ведомствам: инженерному, артиллерийскому, медицинскому, военно-учебных заведений и т. д.

К каждому отчету, не только в качестве ревизора, но и по призванию, я относился критически.

Параллельно с этими практическими занятиями шло изучение теории счетоводства торгового, сельскохозяйственного, государственного, фабричного, ремесленного и т. д., причем, однако, я не ограничивался изучением многочисленных источников, но и входил, при всяком удобном случае, в подробные объяснения со счетоводами-практиками в магазинах, лавках и разного рода заводах и фабриках.

Из сказанного читатель может видеть, что изобретению новой системы счетоводства предшествовало, кроме 18-летнего практического опыта, рассмотрение и изучение самых разнообразных форм счетоводства и многочисленных мнений о нем, что автор приступил к настоящему изобретению лишь после того, как осязательно убедился в непригодности двойной системы в смысле указанных выше требований. Общежитейский опыт привел меня к тому воззрению, что в силу несовершенств человеческого строя – с другой, все, что (в широком смысле слова) положено плохо, вводит натуру человека в соблазн, плодит и развивает безнравственность, и наоборот: когда строй общественной жизни такого рода, что благодаря целесообразности контроля и силе общественного мнения всякие злоупотребления всплывают наружу, – общественная нравственность получает правильное развитие, честность становится необходимостью, обращается в привычку.

С этой точки зрения, счетоводство, представляющее возможность делать утайки шито-крыто, с уверенностью, что они останутся необнаруженными, способствует развитию безнравственности и в то же время ведет к расстройству частных капиталов и государственных финансов.

Для устранения неудобств, проистекающих из неудовлетворительной формы счетоводства, обыкновенно прибегают к ограничению деятельности и прав доверенных лиц, к установлению над ними наблюдательных комитетов, комиссий, ревизоров, словом, сложного контроля. Но раз существует возможность делать прикрытые ошибки и утайки, контроль, проверяющий те же формы, является непроизводительным в том смысле, что, в свою очередь, не исключает возможности ошибок и утаек. С другой стороны, дурная форма счетоводства приводит к разорению не в силу одних лишь злоупотреблений, но и вследствие невозможности своевременно и точным образом определить по ней действительное положение дел и причины начинающегося расстройства их, а против этого зла контроль бессилён.

Посредством счетоводства мы добиваемся узнать, по отношению к доверенным лицам, оправдывают ли они наше доверие, не обманывают ли они нас, а по отношению к нам самим – не расстраиваем ли мы наше состояние, не идет ли оно у нас к упадку.

Положение это определяет роль счетоводства в общественной жизни и указывает на высшую цель науки счетоводства. Цель эта будет достигнута лишь тогда, когда, с одной стороны, но отношению к доверенным лицам счетоводство даст мерило, так сказать счетометр, посредством которого без проверки счетов можно будет быстро и легко открывать всякую утайку, всякое злоупотребление и всякую ошибку; с другой же стороны, по отношению к самим нам получит такую организацию, что, осматривая его, подобно тому как врач осматриваете больного, мы в состоянии будем, в случае начинающегося развитая убыточных дел, сразу и точным образом определить причины зла, а следовательно, и принять против него своевременные меры. Говоря короче, указанная цель будет достигнута лишь тогда, когда счетоводство даст безошибочные способы контроля и когда контроль этот будет заключаться в организации самого счетоводства, а не во внешней пристройке к нему. Ясно, что не внешняя надстройка раздражающего и нередко оскорбляющего контроля, а внутренняя организация самого счетоводства, в смысле, так сказать, самопроверочности его, может устранить все указанные неудобства и установить отношение верителей к подчиненным на началах солидарности и безобманчивого доверия.

Изобретатель двойной¹ и изобретатель английской² системы вполне сознавали эту высшую цель науки счетоводства и по мере сил и возможности стремились ее достигнуть. Баланс двойной системы и равенство итогов хронологической и систематической записей системы английской составляют способы контроля, вытекавшие из самой организации счетоводства. Как баланс первой, так и равенство итогов второй могут быть названы счетометрами в том смысле, что указывают на несомненное присутствие ошибки там, где их не получается; но, с другой стороны, они получаются и при существовании самых разнообразных ошибок и злоупотреблений, которые минуют их, ускользают из под их контроля. В этом-то и заключается их несостоятельность. Что капиталы по ним действительно лежат плохо, это осязательным образом доказывают-представляемые в полной наглядной практике балансы, указывающие верность таких счетов, в которых утаен капитал на громадную сумму в 121671 р. 86 к.

Ознакомившись с предлагаемою системою, читатель не замедлит убедиться, что внутренняя ее организация дает полную наглядность положения дел в хронологическом, систематическом и отчетном порядке и содержит в себе такие признаки верности, которыми изгоняется из счетоводства всякая возможность ошибочных выводов: какие бы ни были утайки и обманы, они всегда всплывают по ней наружу и неминуемо изобличают всякое злоупотребление, всякую ошибку.

1 – имеется в виду Пачоли Лука (1445–1517) – *Сост.*

2 – Джон(с) Эдуард Томас (1767–1833). В 1808 г., в переводе на русский был опубликован его труд: Джонсова аглинская система одинакой и двойной бухгалтерии, сочиненная для верного избежания тех неудобств, с каковыми сопряжены существующие столь с давнего времени способы книговедения и приспособленная ко всякого рода торговли – *Сост.*