

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Д. А. Львова

канд. экон. наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В МЕСТНОМ САМОУПРАВЛЕНИИ ВТОРОЙ ПОЛОВИНЫ XIX – НАЧАЛА XX В.

Введение

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 г. (ПСЗ. Собр. 2. Т. 39. № 40457) учредило новые, независимые от верховной власти местные органы управления – земства – для «заведывания делами, относящимися к местным хозяйственным пользам и нуждам каждой Губернии и каждого уезда» (Земские учреждения..., 1865, с. 2). К делам, подлежащим ведению земских учреждений, в числе прочего были отнесены «заведывание имуществами, капиталами и денежными сборами земства» (Там же). Шестью годами позже в реформу местного самоуправления вовлекаются города. Городовое положение от 16 июня 1870 г. (ПСЗ. Собр. 2. Т. 45. № 48498) предоставляет городскому общественному управлению право попечения «о распоряжении по городскому хозяйству и благоустройству» (Высочайше утвержденное..., 1870, с. 6). Органы городского управления – Дума и Управа – наделяются правами представлять «все городское общество» (Там же, с. 58), в их распоряжении и заведовании теперь находятся городские доходы и расходы и городское имущество.

С учреждением земств и городских общественных управлений, определением их полномочий и наделением их финансовой и имущественной самостоятельностью возникают новый субъект и объекты учета и, как следствие, новая специальная отрасль счетоводства. Эта отрасль оставила многочисленные и 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 являет собой первый и пока единственный пример самобытного российского общественного счетоводства.

Надо отметить, что история бухгалтерии в местном самоуправлении сравнительно с другими областями учетной историографии изучена пока мало, как в нашей стране, так и за рубежом. Показательны данные, которые приводят Д. Гомес и М. Сарджиаккомо (D. Gomes, M. Sargiacomo), авторы специального библиографического исследования по этой теме. Они обнаружили немногим

более 30 статей и книг, рассматривающих, в том или ином аспекте, историю учета в местном самоуправлении. Большая часть этих работ дает лишь опосредованное представление о данной области учета: они посвящены бухгалтерскому учету муниципальных корпораций, бухгалтерскому учету в контексте взаимодействия местных и центральных органов власти, бухгалтерии общественных организаций, действовавших совместно с местными правительствами. При этом собственно истории учета в муниципалитетах и других местных органах власти посвящено не более полутора десятка работ, опубликованных с 1970-х по 2000-е гг. Эти немногочисленные исследования, пока не слишком представительны и разрозненны. Например, А. Мартинелли (A. Martinelli) в работе 1983 г. описал содержание Генуэзских главных книг 1340 и 1341 гг., так называемых Картулариес (Cartularies), с тем чтобы расширить наше представление о происхождении двойной бухгалтерии¹, в то время как А. Тик (A. Thick, 1999) анализировал «книги управляющих» (stewards' books) английских городов XV в. как пример средневековой бухгалтерии, направленной на контроль городских финансов и подотчетность должностных лиц. Р. Джоунс (R. Jones) в работе 1985 г. рассмотрел историю учета в приходях, муниципалитетах и местных казначействах Британии в пору, когда в местном самоуправлении доминировал феодальный приходно-расходный учет (charge and discharge accounting²). В другой своей публикации в том же году он исследовал опыт использования местными органами власти Соединенного Королевства так называемого модифицированного метода начисления в XIX–XX вв. Работы Дж. Поттса (J. Potts, 1977), Р. Маркетта и Р. Флэйсмена (R. Marquette, R. Fleischman, 1987, 1992) посвящены эволюции бюджетного учета в городах США (Нью-Йорк и Огайо) на рубеже XIX–XX вв. Л. Бегеван и О. Олсон (L. Bergevarn, O. Olson, 1989) исследовали развитие муниципального учета в Швеции с середины XIX в. по наши дни. Российские ученые обратились к истории учета местного самоуправления, когда эта проблема после долгого перерыва приобрела практическое значение и исследовательскую перспективу. А. Бурмистров и Ф. Меллемвик (A. Bourmistrov, F. Mellemvik, 1999) обратили внимание на те изменения в учете российских местных органов власти, которые имели место после перестройки в сравнении с советским периодом (Gomes, Sargiacomo, 2011). Ретроспективных исследований, направленных в более отдаленное прошлое, в нашей стране в советский и постсоветский периоды не проводилось. Между тем, вторая половина XIX – начало XX в. является тем временем, которое имеет множество аналогий с современностью, во всяком случае в части учета в местном самоуправлении.

Регламентация земского и городского счетоводства

Бухгалтерский учет дореволюционного местного самоуправления на всем протяжении ее существования не имел 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»

¹ В 2011–2013 гг. опубликованы результаты предпринятого коллективом российских авторов архивного исследования одной из двух сохранившихся главных книг генуэзской коммуны в контексте методологии двойной записи (Кутер, Гурская, Сидиропуло, 2011а; 2011б; Kuter, Gurskaya, Sidirópulo, 2013).

² В. В. Ковалев использует иное название этого вида учета – манориальный (от слова *manor* – поместье) – по месту его рождения (Ковалев, Ковалев, 2013).

1864 г. упоминалось (§ 69 и 72), что в обязанности губернских и уездных земских управ входит «составление губернских смет, раскладок и отчетов» (Земские учреждения..., 1865, с. 18). В специальной пятой главе этого Положения, озаглавленной «Отчетность и ответственность земских учреждений», давались очень краткие указания о составе и порядке представления отчетности. Документ обязывал земские управы составлять, по окончании каждого года, и представлять в земское собрание т. н. отчетность «по денежным суммам». Кроме того, требовались 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» (Земские учреждения..., 1865, с. 24). Никаких указаний относительно состава отчетности (включения в нее баланса и отчета о прибылях и убытках или иных отчетов), применения денежной оценки имущества и ее правил, формы представления данных (описательная или числовая) Положение не содержало.

Принятое немногим позднее «Городовое положение» (1870 г.) также мало способствовало установлению регламента отчетности местного самоуправления. Оно содержало всего лишь лаконичное указание на обязательность учета денежных сумм посредством ведения «правильных счетов» (§ 146 Положения; Мыш, 1876, с. 104)¹. Какие бухгалтерские счета следует признать «правильными» — осталось неясным.

Данная законодателем свобода в планировании и отчетности местного самоуправления и неопределенность полномочий породила многообразие форм смет и финансовых отчетов и вольность в классификации сметных статей. В стихийном творчестве были свои положительные и отрицательные моменты, однако по традиции об отрицательных писали больше. «Если мы посмотрим подлинные земские сметы и отчеты по исполнению их за 60-е, 70-е, 80-е и частью 90-е годы... то мы встретимся с крайним разнообразием и случайностью разнесения смет по статьям, — писал историк земства Б. Б. Веселовский. — Даже деление на обязательные и необязательные повинности нередко отличалось спутанностью; например, расходы на народное образование иногда показывались обязательными»² (Веселовский, 1911а, с. 450). Основания критики Веселовский черпал, в том числе, в одной из наиболее

¹ Следует отметить, что параграф 146 Городового положения, определяющий требования к учету и отчетности, остался вне внимания комментаторов этого нормативного акта, возможно, по причине краткости или отсутствия на его счет споров и дополнительных разъяснений (см., например, Чудовский, 1874, с. 168).

² Положение 1864 г. не устанавливало перечня земских расходов, они лишь делились на две рубрики: обязательные и необязательные. К обязательным расходам («повинностям») земств были отнесены: траты на содержание местного гражданского управления, мировых судов, устройство и ремонт дорог, «подводная повинность», «квартирная повинность», «расходы по общественному призрению», «по хозяйству и медицинской полиции» (Земские учреждения..., 1865). Со временем перечень обязательных расходов уменьшился: в 1874 г. была упразднена квартирная повинность (за исключением военного времени), в 1895 и 1900 г. — существенная часть повинностей по содержанию местного гражданского управления (Веселовский, 1909, с. 242–250). Что касается необязательных расходов, земству было предоставлено право самостоятельно определять направления и величины трат (Щербина, 1891, с. 221). «Необязательными» считались расходы на медицину, образование, ветеринарию, содействие сельскому хозяйству и промышленности, образование собственных капиталов, содержание земского управления (Земское самоуправление..., 2005, с. 299). Удельный вес таких расходов, поначалу уступавших по своему объему обязательным расходам, постепенно возрастал: по сведениям Веселовского, за тридцать лет с 1871 по 1901 г. доля необязательных расходов в смете увеличилась с 43 до 85%, а в некоторых земствах — до 95% (Веселовский, 1911а, с. 251–252).

известных работ по земской финансовой статистике, составленной по материалам Воронежского земства за период с 1865 по 1889 г. Автор этой работы Ф. А. Щербина как никто другой испытывал трудности при обобщении данных земского учета, обусловленные нечеткой регламентацией смет и отчетов. Финансовые показатели уездных земств даже по одной Воронежской губернии с трудом поддавались статистическому своду «по весьма многим детальным расходам». При производстве статистических сопоставлений ему «в конце концов пришлось ограничиться... лишь немногими, наиболее существенными рубриками земских расходов, и тем не менее однообразное заполнение даже этих немногих рубрик было соединено с большими затруднениями» (цит. по: Веселовский, 1911а, с. 243).

Щербина был безусловным сторонником унификации финансовой части земств, но такой, которая проводилась бы самими земствами, когда «земскою практикою» вырабатывались «в высшей степени практические, легко поддающиеся контролю формы сметных расходов и простые, несложные, но достаточно гарантирующие земские сборы от чрезмерных колебаний, порядки составления и утверждения этих форм» (Там же, с. 223).

Иную позицию заняло Правительство. В 1890 г. вступило в силу новое положение «О губернских и уездных земских учреждениях» с некоторыми ограничениями прав земств по составлению смет, окладных книг и отчетов. И, как принято в таких случаях, относительно конкретного характера ограничений делалась отсылка на «ближайшие указания». Последних следовало ждать от министра внутренних дел по согласованию с министром финансов и государственным контролером (Савельев, 1891, с. 9).

Министерство внутренних дел отчасти выполнило поручение Правительства: 9 июня 1897 г. оно опубликовало инструкцию по составлению земских смет с приложением образцов сметных таблиц. Вместе с тем, ожидаемых указаний о формах и порядке счетоводства земств так и не последовало. Какое-то время, возможно, по инерции, упоминания о них встречались в законодательных актах, например, в утвержденных 23 февраля 1895 г. правилах «О порядке обращения сумм земских учреждений в кассах Министерства финансов». В отсутствие инструктивных указаний по счетоводству эти правила разрешили земским управам передавать функции по ведению счетоводства казначействам. При этом пояснялось, что порядок и формы счетоводства и отчетности в таком случае должны определяться по соглашению земских учреждений с казенными палатами. Тогда эта рекомендация трактовалась как временная «впредь до установления по сему предмету постоянных правил» (цит. по: Грасс, 1899, с. 30–31). Несмотря на то, что ожидание правил затянулось, на них продолжали ссылаться.

Положение «О губернских и уездных земских учреждениях» 1890 г. существенно изменило основы местного самоуправления¹ и, как следствие, потребовало пересмотра Городового положения, принятого еще в 1874 г. (новая редакция этого документа была Высочайше утверждена 11 июня 1892 г.). И в этой редакции – в том, что касалось правил счетоводства – в очередной раз можно увидеть отсылку к «ближайшим указаниям», так никогда и не подготовленным.

¹ Принято считать, что Положение 1890 г. ограничило или совсем отменило либеральные уступки обществу, сделанные в царствование Александра II. Оно усилило зависимость учреждений земского самоуправления от органов государственной власти. Земские институты попали под контроль правительственных чиновников не только в части законности, но и целесообразности своей деятельности (Земское самоуправление..., 2005, с. 254).

В отсутствие законодательных предписаний земские и городские управы самостоятельно устанавливали правила счетоводства и отчетности, начиная с самых основ: определения предмета и объектов учета, методов учетной регистрации и формата отчетности. В 1860-х гг. эта работа — с тем или иным успехом — начала выполняться рядом губернских земств. Некоторые из земских инструкций (правил) по счетоводству и отчетности были опубликованы как самостоятельные издания, другие — в журналах губернской земской управы или губернского земского собрания. В 1866 г. свои правила «для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним», опубликовало Новгородское земство. Следом за ним, в 1867 г., Рязанское земство. В конце 1860-х гг. правила планирования и отчетности разработали и придали гласности также Симбирское, Таврическое, Владимирское и Вятское земства. К 1917 г. перечень земств, подготовивших собственные специальные инструкции по земскому учету и отчетности, значительно пополнился, но и к этому времени инициативное регулирование земского счетоводства охватило еще не все губернии. Некоторые земства откладывали или вовсе не планировали этой работы. Так, например, Черниговское земство, принимавшее в 1890-е гг. правительственную комиссию по выработке правил и форм счетоводства земских управ и организовавшее два съезда земских бухгалтеров, так и не опубликовало собственную инструкцию по земскому учету.

Земское счетоводство денежных сумм (камеральная бухгалтерия)

2 (14) августа 1867 г. «Санкт-Петербургские ведомости» вышли с обширной статьей на первой полосе, посвященной Новгородской губернской земской управе. Тон статьи был весьма доброжелательным и даже хвалебным, начиная с самой первой фразы: «Новгородская губернская земская управа, замечательными трудами своими, обратила на себя общее внимание и заслужила уважение тех, кто следит за ходом земского дела в России» (Санкт-Петербургские ведомости, 1867, с. 1). Управу похвалили за два начинания: (1) «весьма рациональную раскладку» губернского земского сбора, и (2) отчет об исполнении сметы раскладок земского сбора в 1866 г. с «весьма интересными сведениями, дающими возможность судить о влиянии, оказанном земскими учреждениями, на возвышение и распределение земских сборов»¹ (Там же).

Новгородские правила «для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним» 1865 г. (опубликованы в 1866 г.) действительно оказались одним из лучших образцов земского нормотворчества. В постановлении губернского земского собрания, которым они были утверждены, особенно подчеркивалась обязанность уездных управ губернии следовать этим правилам, «так как только при единообразном ведении книг возможен правильный расчет губернской управы с уездными» (Правила..., 1866, с. 2).

¹ Статья в «Санкт-Петербургских ведомостях» отражала распространенное мнение о деятельности Новгородского земства самых разных и часто противоположных по взглядам общественных кругов. Министр внутренних дел П. А. Валуев признавал это земство образцовым и ставил в пример столичным земствам, чересчур и, как он полагал, в ущерб делу увлеченным критикой администрации. Сторонник крайне правых взглядов, издатель «Гражданина» князь В. П. Мещерский отмечал в своих воспоминаниях, что Новгородское земство в 1860-е «работало, как вол...» (цит. по: Шумилов, 1997, с. 249). Представители либеральных экономических кругов были настроены по отношению к Новгородскому земству не менее комплементарно. «Новгородское земство, наряду с Рязанским, Херсонским и С.-Петербургским, первое время стояло в центре общественного внимания, — писал Веселовский, — здесь... чувствовалась энергия и воодушевление земской работой» (Веселовский, 1911, с. 605).

Правила начинались с установления документооборота. Они создавали порядок оформления документов по движению земских сумм и расчетам между уездными и губернскими земствами и между земскими управами и казначейством. Все необходимые процедуры по документальному оформлению, хранению и первичному учету денежных поступлений и выплат были прописаны в них с необыкновенной тщательностью, четкостью и ясным пониманием целей земского бюджетного счетоводства.

В части регулирования и документального оформления финансовых операций земства новгородские правила заметно отличались от аналогичных постановлений других земств, принятых в то же время и позднее. Они предписывали — это было безусловной новацией — вести все расчеты по земским доходам и расходам исключительно через посредство уездного казначейства. Надо отметить, что законодательство о податях в то время не было таким последовательным и строгим. По закону казначейство в обязательном порядке принимало лишь окладные земские сборы с земель и недвижимых имуществ. Прочие податные доходы, как-то: сборы с торговых патентов, свидетельств и билетов, штрафы по недоимкам, а также неокладные доходы в виде платежей по добровольному страхованию, платы за лечение в городских земских больницах, пожертвования и т. п. — можно было собирать непосредственно в кассу земской управы. Что касается платежей, связанных с осуществлением расходов, то они и вовсе не регламентировались. Земства были вольны производить любые траты как наличным, так и безналичным путем. Новгородская земская управа во имя контроля за поступлением и расходованием денежных средств пошла, таким образом, на очевидные самоограничения. Шаг, заслуживающий безусловной позитивной оценки, если не больше.

Особенности предложенной схемы взаимодействия между губернской земской управой, уездными управами и казначейством были настолько необычны для того времени, что им следует дать пояснение. Начнем с правил взаимодействия уездных и губернской земской управ и разделения между ними полномочий по исполнению сметы доходов и расходов (бюджета) земства. Согласно законодательно установленным правилам губернская управа, за некоторыми исключениями, не получала доходов и не производила расходы напрямую и через посредство губернского казначейства¹. Все денежные средства поступали в уездные казначейства и аккумулировались в этих казначействах на двух депозитах: губернской управы и уездной управы (см. рисунок). При этом на депозит губернской управы в уездном казначействе зачислялись только обязательные страховые платежи. Все остальные доходы первоначально приходили на депозит уездной управы. Затем губернская доля земского сбора переводилась с депозита уездной управы на депозит губернской.

Новгородское земство, по собственным правилам 1865 г., полностью отказалось от наличного денежного оборота земских средств в пользу безналичного. Движение средств с одного счета (депозита) на другой производилось исключительно казначейскими переводами. С современной точки зрения в этом нет ничего удивительного, напротив, нам сложно представить иной способ перемещения денежных средств между счетами. Однако во второй половине XIX в. земства часто не только расплачивались наличными, но и пересылали почтой наличные деньги из уезда в губернский город и обратно².

¹ Позднее, с расширением земского хозяйства, эти правила претерпели некоторые изменения.

² Перевозка наличных денег почтовыми была небезопасна. В рассказе А. П. Чехова «Верба» можно прочесть историю о том, как был убит почтальон и пропали деньги.



Рисунок. Схема исполнения бюджета Новгородского земства
 Реконструировано по: (Положение..., 1866).

Наличные платежи ослабляли контроль расходования средств в большинстве земств¹, но не то было в Новгородском земстве. Через посредство казначейства там была установлена взаимосвязь между сметой и ее исполнением (платежами).

¹ Земства обычно оперировали денежной наличностью. Как правило, раз в месяц уездная управа снимала со счетов в казначействе все поступившие в пользу земства доходы; часть их далее пересылали по почте в губернскую управу, оставшееся хранили в уездном земстве в специальных земских сундуках: отдельно для губернских и для уездных сумм. Столь патриархальный способ обращения с деньгами неизбежно приводил к растратам. Одну историю о таких растратах, из множества других, описал публицист С. А. Приклонский (1846–1886), несколько лет состоявший чиновником при Олонецком губернаторе, в том числе в должности управителя канцелярии. Предоставим слово автору. «Лет семь или восемь назад в одном из северных земств имел место весьма глупый случай, — рассказывал Приклонский. — В клубе мирно играли в карты председатель земской управы, бойкий и дельный торгующий крестьянин, и два члена ревизионной комиссии, — один лесничий, а другой смотритель уездного училища. Между ними завязался приятельский спор. Члены ревизионной комиссии вздумали, шутя, попугать председателя тем, что завтра явятся в управу для ревизии денежного сундука. — А мне какое дело, когда у меня все в порядке, — спокойно отвечал председатель. — А земские деньги где? — Известно где, — у меня в товаре.

Над председателем хохотали и члены ревизионной комиссии, и все посетители клуба, столпившиеся вокруг карточного стола. Все они считали председателя человеком безукоризненно честным... Закупка председателем товара на земские деньги — это был патриархальный порядок, который не возбуждал против себя общественного мнения. В клубе просто возник юридический вопрос: может ли ревизионная комиссия за такие порядки показать кузькину мать председателю? Между председателем и ревизионной комиссией состоялось пари, и было решено, что на другой день комиссия явится в управу для ревизии.

На другой день утром весь город знал о состоявшемся пари, и все хохотали до упаду, ожидая, что-то из этого выйдет. Члены ревизионной комиссии заехали к председателю, выпили, закусили и вместе с ним отправились в управу на ревизию. Вскрыли земский сундук, но денег не нашли. — Ну, Григорий

Эта взаимосвязь поддерживалась, прежде всего, продуманным документооборотом (см. рис.). Расход уездных сумм мог быть произведен не иначе как по так называемому журнальному постановлению земской управы. Во исполнение этого постановления выписывались первичные документы – требования¹ в трех экземплярах: по экземпляру для управы, казначейства и третьего лица (получателя денег). Экземпляр получателя при обращении за деньгами сверялся с казначейским. Земская управа, таким образом, не оперировала наличными².

Потратить губернские деньги было еще сложнее. Траты с депозита губернской управы в уездном казначействе должны были иметь двойную санкцию: от губернии и от уезда. Губернская управа в начале года присылала в казначейства и уездные управы так называемые разассигнования (бюджетные назначения). Но этого было еще недостаточно для того, чтобы произвести расход. Уездная управа на этом основании, как и в случае с уездными расходами, выписывала требование. Казначейство сверяло это требование с разассигнованиями. Только после этого указанная в требовании сумма могла быть выдана получателю (см. рис.). Прописанная в правилах процедура документального оформления расходных операций не отличалась избыточной сложностью и, в то же время, позволяла контролировать обоснованность осуществляемых расходов в текущем порядке – достоинство, неизменно ценимое государственными финансистами. Следует также отметить, что эта процедура, единожды установленная, действовала с небольшими поправками вплоть до ликвидации самого Новгородского земства.

Далее, безусловным достоинством земского учета по новгородским правилам была и постатейная классификация доходов и расходов, которая обеспечивалась, прежде всего, в текущем учете (бухгалтерских книгах). Она предусматривала многоуровневую разбивку доходов и расходов с выделением разделов, групп, подгрупп и отдельных статей. Правила «для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним» служили своего рода методическим пособием для бухгалтеров, без которого невозможно было создать систему аналитических, синтетических и сводных регистров учета денежных сумм и обеспечить взаимную сверку данных. Все регистры имели прогрессивную для того времени шахматную форму: по горизонтали располагались разделы (в синтетических регистрах) или статьи (в аналитических регистрах) доходов и расходов, по вертикали записывали содержание операции, на пересечении – сумму операции по соответствующей

Петрович, проси пошады, – говорят председателю. – Не то мы акт составим... – Составляйте, – хочет тот, – я подпишу...

Составили протокол, и действительно председатель подписал его, с откровенным заявлением, что деньги целы, но временно употреблены им на покупку товара...» (Приклонский, 1886, с. 102).

Окончание истории было таким. За разрешением пари его участники обратились к товарищу прокурора, и тут неожиданно шуточное, как им казалось, дело приняло серьезный оборот. Последовал доклад губернатору, но и тогда председатель управы, уверенный в своей правоте, не вложил денег в земский сундук. Назначенный в скором времени суд признал его растратчиком, однако местное общественное мнение, что особенно подчеркнул Приклонский, оставалось в убеждении, что земскими деньгами можно распоряжаться в личных интересах.

¹ Важно отметить, что по Правилам требование не могло быть выписано без указания получателя. Таким образом управу ограничивали в получении наличных без должного основания. Исключение допускалось один раз в месяц для получения денег на содержание членов управы и канцелярские расходы.

² Правило казначейского исполнения бюджета, установленное Новгородским земством в 1865 г., по прошествии 30 лет стало нормативным предписанием. С введением в действие 23 февраля 1895 г. правил «О порядке обращения сумм земских учреждений в кассах Министерства финансов» на казначейства «была возложена обязанность принимать и хранить земские суммы, а также расходовать все состоящие в распоряжении земских управ капиталы» (Фадейкина, Воронов, 2005, с. 33).

рубрике доходов или расходов. До записи текущих операций по каждой статье и разделу следовало указывать сумму сметных назначений. Ежемесячно при выведении остатков по статьям и разделам сметные доходы и расходы сопоставлялись с фактическими, что позволяло следить за динамикой выполнения сметы в постатейном разрезе.

К сожалению, правила не охватывали отчетов губернских и уездных земских управ, и поэтому мы можем судить о форме и содержании отчетных данных лишь по немногочисленным публикациям. В 1860-х гг. отчеты губернской управы еще не издавались. Лишь в 1867 г., как часть доклада Новгородской уездной земской управы земскому собранию, был опубликован «отчет о приходе и расходе земских сумм». Поскольку правила счетоводства для губерний и уездов были едины, не будет ошибкой анализ практики составления отчетности по этому образцу. Данный отчет включал годовой «баланс по счету прихода и расхода земских сумм» и пять ведомостей за межотчетные периоды.

Термин «баланс» употреблялся в отчете в значении «остаток». Первоначально в нем выводились два вида остатков: первый — неисполненные расходы (результат сопоставления запланированных и фактических кассовых расходов) и второй — бюджетный профицит или дефицит (разница между запланированными доходами и расходами). В последующем в баланс был введен еще один показатель — недоимки (разница между запланированными и фактическими кассовыми доходами). В ведомостях доходы (земские сборы) показывали по объектам обложения, а расходы — в постатейном разрезе. При этом доходы и расходы отражались в запланированных и фактических суммах.

Уездное и губернское и земские собрания — так во всяком случае указано в постановлениях — были вполне удовлетворены состоянием бухгалтерии и отчетности. «Книги губернской управы... велись правильно, расходы производились согласно сметных назначений по постановлениям губернской управы и требованиям административных мест и лиц... — отметила первая в истории Новгородского земства ревизионная комиссия. — Все главные и расчетные приходные и расходные книги, а также и расчетная книга казначейств... все приходы и расходы... записывались верно и согласно с имеющимися на каждую записанную статью документами, а также и согласно со сметными назначениями и постановлениями губернского собрания» (Журналы, 1866, с. 96).

Через несколько лет отчетность новгородского земства приобрела еще более совершенный вид. С появлением капиталов (запасного, продовольственного, страхового, капитала на народное образование, содержание почтовых станций и др.) показатели прихода и расхода и остатки были дифференцированы с учетом новых источников финансирования.

Таким образом, Новгородское земство, в части учета, отчетности и контроля земских сумм намного опередило свое время¹ и создало почти современную систему исполнения бюджета и бюджетной отчетности. Ее отличительными чертами были:

- единство кассы;
- безналичный характер расчетов;
- документирование всех без исключения доходов и расходов;

¹ Вывод напрашивается при сравнении правил счетоводства Новгородского земства с порядками, принятыми в других земствах. Так, по свидетельству Щербины, Воронежское губернское земское собрание лишь в 1871 г., т. е. через 6 лет после начала своей деятельности, озаботилось учетом исполнения сметы и «возложило на управу вести кроме обыкновенных кассовых книг дополнительные сметные» (Щербина, 1891, с. 317–318).

- придание казначейству контрольной функции наряду с расчетной;
- постатейный учет исполнения сметы и текущий контроль целевого характера расходов;
- подотчетность.

В Новгороде была создана так называемая «новая камеральная бухгалтерия»¹, основанная на кассовом учете доходов и расходов и дополненная учетом исполнения сметы. Она была вполне достаточна для того, чтобы контролировать земские финансы. Но парадокс состоит в том, что она не прожила долго, и новгородский опыт не получил распространения. В то же время другие земства не могли наладить учета и отчетности.

Земское счетоводство и двойная запись

«Будет ли у нас наконец отчет?» – такой вопрос был поставлен гласным А. Ф. Линдфорсом² на заседании Черниговского губернского земского собрания от 16 января 1881 г. (Грасс, 1899, с. 13). Бухгалтерский учет в Черниговском земстве в то время имел «отчаянный вид»: ревизионная комиссия констатировала неполноту и недостоверность отчетности и признала, что не в состоянии подтвердить представленные в отчете данные. «...При объяснении цифр баланса... приходилось полагаться на память одного из бухгалтеров и вообще собирать изустные предания», – заключила комиссия (Там же, с. 16).

Цитируемые высказывания черниговских земских деятелей извлек из стенографических отчетов заседаний земского собрания и опубликовал Владимир Александрович (Карлович)³ Грасс, последний бухгалтер губернской управы Черниговского земства. Он не был непосредственным участником указанных событий, однако, по всей видимости, знал о них из первых рук и опубликовал известные ему факты, подкрепив их документальными свидетельствами. Таким образом, до наших дней дошла уникальная, пусть и отчасти субъективная хроника развития счетоводства в одном из губернских земств. В ней нашли отражение и первые дискуссии о методологии земского учета.

Грасс отмечает, что в начале деятельности Черниговского земства способы ведения счетоводства губернской земской управы не вызвали сомнений. В то время применялся обычный для бюджетного хозяйства камеральный метод учета и, как отмечалось в докладе о результатах выполненной в 1866 г. ревизии, «книги ведены были в должном порядке... все статьи прихода и расхода оправдываются надлежащими документами... расходование денег производилось на точном основании законов и постановлений Губернского собрания... наличность

¹ Термин «новая камеральная бухгалтерия» был введен Я. В. Соколовым и В. Я. Соколовым для обозначения учетной модели, совмещающей денежный и сметный учет и впервые описанной Й. М. Пуэхбергом в 1762 г. (подробнее см.: Соколов, 1996, с. 206–213).

² Александр Федорович Линдфорс (1837–1890) – русский дворянин, внук генерала, участника Наполеоновских войн А. Ф. Линдфорса, сын генерала Ф. Ф. Линдфорса, штабс-капитан в отставке, присяжный поверенный, видный земский деятель. В 1874 г. участвовал в однодневной переписи жителей г. Киева, в 1874–1877 и 1880–1886 гг. избирался гласным Гродненского уездного и Черниговского губернского земских собраний. Высказывался за вывод ревизионных органов из ведомственного подчинения, «так как всякая ревизия только тогда и может стать действительной, когда ревизор не зависит от ревизуемого» (Рахно, 2010).

³ В т. н. календарях Черниговской губернии (официальных справочниках-ежегодниках) отчество бухгалтера указывалось по-разному: в 1890-е гг. – Владимир Александрович Грасс, начиная с 1900 г. чаще упоминается Владимир Карлович Грасс. Разночтения, возможно, связаны с распространенной традицией «русифицировать» немецкие имена. В каталогах библиотек РГБ и РНБ есть автор Владимир Александрович Грасс, ему приписаны все издания, опубликованные на рубеже XIX и XX вв. В. Грассом.

в деньгах и билетах¹ соответствует таковым же цифрам денежных книг»² (цит. по: Грасс, 1899, с. 7).

В 1870-е гг. Черниговское земство находилось в зените всероссийской славы. Оно было признано одним из самых деятельных. В части народного образования земство «выдержало упорную борьбу с гр[афом] Дм[итрием] Толстым³ за учительскую семинарию». Широкую известность получила опубликованная земством в 1878 г. петиция о конституционной форме правления и о необходимости созыва земского собора (Драгоманов, 1889, с. 20; Витте, 1901, с. 81, 101–103; Веселовский, 1910, с. 2). Витте отмечал заслуги Черниговского земства в проведении «обширных и весьма обстоятельных оценочно-статистических работ»⁴ (Витте, 1901, с. 150).

Стремления Черниговского земства к преобразованиям затронули и сферу бухгалтерии, но в этой области, в отличие от других, они не принесли успеха. По прошествии первого десятилетия деятельности земства перемены в счетоводстве, как тогда казалось, назрели: по общему признанию оно перестало отвечать земскому хозяйству, масштабы которого заметно увеличились. Вместе с тем, возрастающее недовольство земским учетом и отчетностью еще не было обращено на практикуемый традиционный метод — простую денежную (камеральную) бухгалтерию. Запрос на «коренные изменения порядка счетоводства», направленный в 1875 г. губернской управой земскому собранию, затрагивал, по большей части, процедурные моменты. Управа предлагала разделить учетные полномочия, увеличить количество счетов доходов и расходов в главной книге и число вспомогательных регистров, а также создать четкую процедуру документирования и сверки документов и учетных записей. Кроме того, управа просила установить обязательную роспись в расходных книгах получателя денег и запрет вписывать в книги расход до того, как он действительно совершится.

Единственной методической новацией стала так называемая книга смет, введенная в систему учетных регистров. Она предназначалась для сопоставления сметных и фактических расходов земства, с тем чтобы выявить «передержки по статьям сметы»⁵. Таким образом, средствами учета создавалась дополнительная контрольная точка, значение которой было очевидно. В преобразованном виде учет должен был обрести большую ясность, достоверность и устойчивость к злоупотреблениям. «Старый порядок счетоводства... — отмечалось в докладе управы земскому собранию, — подвергает личный состав управы непрерывному риску самой нежелательной ответственности» (цит. по: Грасс, 1899, с. 10).

В том же 1875 г. черниговское губернское собрание одобрило предложения управы по усовершенствованию земского счетоводства и, как тогда было принято, рекомендовало ввести новые формы счетоводства на год «в виде опыта», «но с тем,

¹ Имеются в виду кредитные билеты — бумажные деньги (банкноты) Российской империи.

² Бухгалтерские регистры по учету прихода и расхода денежных средств.

³ Граф Дмитрий Андреевич Толстой (1823–1889) — государственный деятель и историк, президент (с 1882 г.) Петербургской академии. В 1864–1880 гг. обер-прокурор синода, в 1865–1880 гг. министр народного просвещения. С 1882 г. министр внутренних дел. Один из вдохновителей политики контрреформ, в их числе образовательная реформа 1871 г., получившая неоднозначную оценку (см.: Степанов, 1997; Хотеевков, 1996).

⁴ В 1875 г. Черниговское земство одним из первых организовало постоянное статистическое отделение. Разработанные этим отделением статистические приемы получили наименование «Черниговского метода наблюдения». Два типа земской статистики — черниговская «земледельческая» и московская «промысловая» — считались основными (Абрамов, Живоздрова, 1996, с. 91). О земской статистике также см.: Елисеева, Дмитриев, 2013, с. 59–62.

⁵ Любопытно, что Новгородское земство — пионер в области земского сметного учета — в том же году отказалось, хотя и на непродолжительное время, от включения сметных показателей в бухгалтерские книги и отчеты (см.: Журналы..., 1876).

чтобы они были разсланы на предварительное заключение уездных собраний» (цит. по: Грасс, 1899, с. 8). По всей видимости, это решение было воспринято как недостаточное: управа бездействовала и ждала более определенных постановлений. В 1878 г. доклад управы о новых формах счетоводства, представленный тремя годами ранее, получил безусловное утверждение, но и это постановление осталось на бумаге. Спустя еще три года гласный черниговского губернского собрания А. П. Карпинский с недоумением заметил, что все это время «нынешняя управа почему-то держалась старого порядка». Инициированная в 1881 г. губернским собранием ревизия дала основание подтолкнуть управу к использованию ею же предложенного нового порядка земского счетоводства. Управе было вынесено «порицание» и дано поручение «ввести формы счетоводства, утвержденные... три года назад» (цит. по: Грасс, 1899, с. 13). Следующее трехлетие подходило к концу, когда выяснилось, что действенных мер по налаживанию нового счетоводства так и не было принято, и ситуация приобрела характер безнадежной. «Вследствие не-установленного вовремя порядка счетоводства в Управе, — отмечала ревизионная комиссия в конце 1883 г., — проверка отчетов Управы в цифрах прихода и расхода денег на основании книг, дел и документов, относящихся к ним, невозможна, так как цифры отчетов не согласны с книгами; книги же не согласны с делами» (цит. по: Грасс, 1899, с. 18).

Позднее бесплодные попытки черниговской управы усовершенствовать земское счетоводство и, главное, их результат будут деликатно характеризованы как «в высшей степени трудное и щекотливое положение дел». Должной настойчивости в проведении реформы учета — возможно, вследствие угасания общественного интереса к земствам в начале 1880-х гг.¹ — не будет проявлено. Недоставало, по справедливому замечанию гласного Силакова, «умелых рук и умелого надзора». Не доведенная до завершения реформа учета не охладила, тем не менее, энтузиазма земских деятелей. Более того, возникла новая идея, сулившая масштабные изменения в земском счетоводстве. Ревизионная комиссия, которая констатировала по существу неисполнение постановлений земских собраний по вопросам счетоводства, вынесла на обсуждение проект резолюции о замене простого камерального («министерского», как его называл Грасс) учета «новой формой счетоводства на системе двойной бухгалтерии».

В пользу применения двойной бухгалтерии в земском учете высказывались аргументы, которые противопоставляли ее простой бухгалтерии и в совокупности создавали впечатление некой «правильности» двойной бухгалтерии, ее заведомого преимущества. В. Н. Хитрово (1834–1903) путем простых рассуждений стремился показать, что двойная бухгалтерия универсальна, и она может в равной степени применяться как в коммерческих предприятиях, так и в общественных учреждениях. «Для торговой промышленности и для государственной, — писал он, — цель хорошего счетоводства — отчет, составляет подробную историю всех оборотов. А если цель одна и та же, то можно ли допустить, чтоб средства к достижению ее — именно бухгалтерия, полезная для одних оборотов, была вредна для других?» (Хитрово, 1860, с. 13).

Земских деятелей завораживало само название «двойная», оно ассоциировалось у них с усилением надежности и контроля учетных данных. Ярче других

¹ Приклонский писал об общественных настроениях того времени: «Общество интересуется земской деятельностью немного больше, чем деятельностью какого-нибудь акцизного управления. Кому неизвестно, например, каким любимцем общества было прежде земство в Черниговской губернии, а ныне это земство, как говорится, “мухи загадили”, и его деятельность никого более не интересует» (Приклонский, 1886, с. 46).

эту мысль сформулировал гласный Черниговского земского собрания Н. Константинович. «Против двойной бухгалтерии, — сказал он, — нельзя возражать, потому что она лучше, чем обыкновенная запись прихода. Есть и тройная бухгалтерия, принятая Езерским. Может, она еще лучше». То, что «лучше», естественным образом становилось и более правильным. «До сих пор, — писал в 1900 г. А. Греков, — только немногие управы успели ввести у себя *правильное счетоводство* (курсив мой. — Д. Л.); большинство же удовлетворяются простыми записями в кассовой книге без какой-либо системы и связи их между собой».

К концу 1880-х гг. двойная и тройная бухгалтерии в России получают обоснование, а споры между сторонниками этих двух учетных систем привлекают всеобщее внимание. Оставаться в стороне от них или — что то же самое — поклоняться прежней простой бухгалтерии становится равносильным отставанию от современного научного знания. Сторонники применения двойной записи в земском счетоводстве получают в руки новый сильный аргумент — научность. Этот аргумент приобретал особенную убедительность, а порой и безапелляционность в выступлениях участников съездов бухгалтеров уездных земских управ¹. «Указывалось на то, — писал в обзоре первого черниговского съезда Грасс, — что простая система счетоводства осуждена всеми и осуждена вполне справедливо; пора, в целях правильного учета земских финансов, перейти к научному счетоводству, под которым нужно разуметь счетоводство, основанное на двойном счете, но с различными методами его применения»² (Грасс, 1911б, с. 19).

Простая бухгалтерия, которая полтора века применялась в государственном хозяйстве, в одночасье обратилась примитивным способом учета, который использовали исключительно бухгалтеры-самоучки, не знакомые с принципами научного счетоводства. «Но час пробил, — процитируем снова Грасса, — и простой системе бухгалтерами-специалистами вынесен безапелляционный смертный приговор; пришлось бухгалтерам-самоучкам с этим примириться, и строй их с каждым годом начал редеть. Первое сражение выиграно, но до полной победы было еще далеко» (Грасс, 1916, с. 25).

По данным Веселовского, Грасса и Езерского, а также опубликованных в печати земских инструкций по счетоводству, можно составить представление о том, как распространялось систематическое счетоводство, основанное — так тогда считали — на началах двойной или тройной бухгалтерии (см. таблицу).

¹ О съездах земских бухгалтеров известно не так много. Некоторые сведения о них можно найти в «Истории земства» Веселовского. «...В середине 90-х вопрос о реорганизации бухгалтерии на правильных основаниях был поставлен в очередь, — писал Веселовский, — и в связи с этим тогда же состоялась, между прочим, съезды бухгалтеров уездных управ (в 1896 и 1898 гг. — в Вятской губернии, в 1895—1897 гг. — в Херсонской, в 1897 г. — в Симбирской и т. д.). Затем в 1899 г. Олонекское земство выдвинуло предложение об устройстве общеземского бухгалтерского съезда, но до сих пор эта мысль не получила осуществления... К концу 90-х гг. съезды бухгалтеров участились, и земства все чаще и чаще стали приступать к рациональному — преимущественно двойному — счетоводству...» (Веселовский, 1911а, с. 445). В начале XX в. съезды земских бухгалтеров стали обычным явлением. В. Грасс в обзоре губернских съездов и совещаний бухгалтеров земских управ 1911 г. пишет о состоявшихся в тот год съездах и совещаниях в Саратовской, Рязанской, Харьковской, Костромской, Пермской, Ярославской, Псковской, Черниговской, Вятской и Калужской губерниях (Грасс, 1911).

² Здесь следует отметить, что в земском счетоводстве, в отличие от промышленного и торгового, в равной степени начинают применяться как двойная бухгалтерия в традиционном понимании, так и система Езерского. Последняя рассматривалась как один из вариантов бухгалтерии, основанной на «законе двойного счета». (О тройной бухгалтерии Езерского подробнее см.: Соколов, 1996; Дмитриев, 2003; Карельская, Зуга, 2011).

Таблица

Полекадная статистика внедрения двойной и тройной бухгалтерии в губернских земствах в период с 1860-х по 1910-е гг.

Губернские земства	1860-е		1870-е		1880-е		1890-е	
	Двойная	Тройная	Двойная	Тройная	Двойная	Тройная	Двойная	Тройная
Рязанское								
Харьковское								
Чердынское								
Пермское								
Верхотурское								
Псковское								
Таврическое								
Московской губернии								
Бессарабское								
Черниговское								
Саратовское								
Московское								
Олонецкое								
Новгородское								
Ярославское								
Костромское								
Петербургское								
Курское								
Уфимское								
Вятское								
<i>Итого</i> ¹	2	0	3	2	3	2	11	3

К окончанию XIX в. из тридцати четырех т. н. «староземских»² губерний двойная или тройная бухгалтерии полностью или частично (в части уездных земств) были введены в двадцати губерниях. Особенно активно этот процесс развивался в 1890-е, когда об использовании системного счетоводства заявили земства тринадцати губерний. Приведенные сведения, на первый взгляд, являются наглядной иллюстрацией повсеместного распространения в земствах «систематической» бухгалтерии, ее победного шествия. Вместе с тем, в этих данных есть некоторая доля лукавства. Предмет статистического обобщения — «внедрение двойной и тройной бухгалтерии» — в этом

¹ Эти цифры можно считать не более чем приблизительными. Так, Новгородское земство, как следует из журналов земских собраний, объявило о переходе на двойную бухгалтерию в 1875 г., в то время как Веселовский утверждал, что это произошло не ранее 1890-х.

² «Староземскими» называли губернии, в которых земское самоуправление было установлено вскоре после принятия Положения 1864 г.: Бессарабскую, Владимирскую, Вологодскую, Воронежскую, Вятскую, Екатеринославскую, Казанскую, Калужскую, Костромскую, Курскую, Московскую, Нижегородскую, Новгородскую, Олонецкую, Орловскую, Пензенскую, Пермскую, Полтавскую, Псковскую, Рязанскую, Самарскую, Санкт-Петербургскую, Саратовскую, Симбирскую, Смоленскую, Таврическую, Тамбовскую, Тверскую, Тульскую, Уфимскую, Харьковскую, Херсонскую, Черниговскую и Ярославскую.

случае не столь очевиден, как может показаться, если передовериться оценкам современников. Здесь возникает один, но весьма существенный вопрос: по каким критериям они судили о применении системной (двойной или тройной) бухгалтерии? Отвечают ли эти критерии нашим представлениям об указанных методах учета?

Если обратиться, например, к счетам и балансу Новгородского земства образца 1870—1880-х, реляции о внедрении двойной бухгалтерии будут выглядеть далеко не бесспорными. Счета новгородской земской бухгалтерии открывались для каждой сметной статьи расходов, доходов (губернского сбора и процентных), обязательств и целевых денежных капиталов (фондов). Они, как правило, служили для сопоставления сметы с фактическими (оплаченными) доходами и расходами. Так, на счетах сметных статей расходов фактически произведенные (оплаченные) расходы (дебет) сопоставлялись со сметными ассигнованиями (кредит). На счете губернского сбора — основного источника средств земства — в дебете указывались сметные назначения, а в кредите — фактически поступивший налог. В счетах денежных капиталов (губернского продовольственного, страховых, неприкосновенного капитала общественного призрения, фонда на меры предосторожности от пожаров, капитала народного образования и запасного и др.) дебет означал денежные расходы, произведенные в счет капиталов, а кредит — поступление целевых денежных взносов. Записи на счетах носили отчасти формальный характер. К каждому из них в отчете прилагалась таблица с расшифровкой доходов и расходов (в сопоставлении по смете и фактически). Характерно, что именно эти таблицы, а не счета, требовались для земских собраний. Следует также отметить, что в Новгородском земстве не вели счетов имущества. Его не показывали и в балансе земства. Баланс Новгородского губернского земства противопоставлял денежные средства, процентные бумаги и ожидаемые поступления налогов (актив) непроизведенным расходам и целевым фондам (пассив). Между тем, в нем недоставало капитала в том смысле, в каком он присутствовал и трактовался в балансах коммерческих предприятий (Отчет..., 1882).

Когда в 1875 г. в Новгородской управе обсуждалась возможность изменения системы учета в пользу применения двойной записи, одним из аргументов в критику камерального учета высказывалось то, что он был ограничен «действительными приходами и расходами текущего года» (Журналы..., 1976, с. 2 прил.). Многим тогда казалось, будто капитал есть та величина, в исчислении и знании которой нуждаются земские деятели. Капитал отождествляли с неиспользованными остатками денежных средств, в том числе закрепленными за разными фондами. Во имя исчисления остатков по счетам денежных фондов и была предпринята реформа счетоводства: переход от камеральной бухгалтерии к двойной, которая на поверку оказалась лишь видимостью последней.

О заблуждениях земских бухгалтеров относительно камеральной (сметной) и двойной бухгалтерии очень точно написал Н. И. Попов¹: «...Многие бухгалтеры в счетоводстве автономных учреждений и сопоставляют бюджет с исполнением в систематической параллели, как актив с пассивом, руководясь условным, метафорическим представлением о предположении и исполнении как противоположных элементах, и помещая в счетах на одной странице суммы назначения, а на другой — суммы исполнения. Такая метафора слишком смела и не согласуется с научными положениями, она порождает нежелательные счетоводные заблуждения произвольным допущением открытия разнородных учетов в одной систематической параллели» (Попов, 1906, с. 34).

¹ О Н. И. Попове подробнее см.: Карельская, Львова, 2014.

А что же Черниговское земство? В 1883 г. Черниговское губернское собрание после продолжительных прений о преимуществах двойной и тройной систем счетоводства делегировало право выбора «улучшенной системы» земской управе. В 1884 г. Черниговская управа обратилась за помощью к Ф. В. Езерскому, автору тройной бухгалтерии. Возможно, основанием для обращения послужили рекомендации Борзинской уездной управы Черниговской губернии, где Езерский годом ранее составил примерный отчет по своей системе (см.: Езерский, 1899, с. 148; Отчет Борзинской..., 1885). Федор Венедиктович в короткий срок за скромное по его собственным оценкам вознаграждение¹ выполнил все необходимые счетоводные работы. При участии своего ученика А. Ф. Струнникова он за десять месяцев пересоставил по правилам тройной русской бухгалтерии и опубликовал отчеты Черниговской губернской управы за период с 1866 по 1884 г. (19 лет) (Езерский, 1899, с. 150)². Образцы земского счетоводства по тройной системе – методологический результат своей большой работы – Езерский лично представил на рассмотрение ревизионной комиссии земства. В декабре 1884 г. ревизионная комиссия доложила губернскому земскому собранию «о приведении в порядок счетоводства губернской управы...». Очевидно, доклад ревизоров удовлетворил членов собрания и методы, с помощью которых порядок в счетоводстве был достигнут, не могли не получить одобрения. С подачи комиссии земское собрание решило, что тройная бухгалтерия «вполне может быть применена с пользой как к счетоводству губернской управы, так равно и к счетоводству уездных управ». Таким образом, с 1885 г. Черниговское земство на законных основаниях начинает вести счетоводство по тройной бухгалтерии Езерского.

Дальнейшая судьба черниговского земского счетоводства связана с именем бухгалтера Владимира Грасса. Его известность выходила далеко за пределы Черниговской губернии, он, очевидно, пользовался авторитетом и признанием в кругу земских бухгалтеров, однако биографических данных о нем практически нет. В открытых опубликованных источниках можно почерпнуть лишь сведения о том, что Грасс был отставным унтер-офицером (Календарь..., 1893, с. 284), окончил счетоводные курсы Езерского и в 1882–1884 гг. получил при посредстве своего учителя место счетовода в Борзенской уездной земской управе (Фирма-счетовод, 1886, с. 20). Вероятно, Грасс хорошо зарекомендовал себя в Борзне³, и вскоре он уже числился в должности бухгалтера губернской земской управы, которую, по всей видимости, не оставлял до самой революции⁴.

¹ Езерский открыто публиковал свои «скромные» гонорары как лишний довод в подтверждение эффективности своей системы. По словам Езерского, Черниговское земство заплатило ему 1600 руб., в то время как «более 4200 руб. израсходовано на бухгалтера двойной системы, который, получив эти деньги и проработав над дебетом и кредитом, ничего своею системою не выяснил» (Езерский, 1899, с. 150).

² Согласно записям в журналах заседаний черниговского земского собрания отчеты были составлены Езерским за период с 1865 по 1883 г., «т. е. за 18 лет» (Грасс, 1899, с. 20).

³ В «Энциклопедическом словаре» Брокгауза и Ефрона об уездном городе Борзна сказано: «В городе Борзна 8582 жителей, домов 1569, церквей православных 4. Город очень бедный: магазинов 10, лавок 70, каменных домов 2; маслобойни и кожевенные заводы, разведение табака; городской земли 720 десятин. Число лиц, владеющих недвижимостью, – 1248. Городские доходы 1750 рублей... Несмотря на значительную древность и удобное положение, город Борзна не развивается ни в промышленно-заводском или торговом отношении, ни по росту населения» (Кудрявцев). Очевидно, Борзна была слишком тихой, патриархальной и незначительной для такого предприимчивого и честолюбивого человека, как Грасс (Кудрявцев, 1891, с. 401).

⁴ Последний раз Владимир Карлович Грасс – бухгалтер губернской земской управы – упоминается в адрес-календаре Черниговской губернии за 1916 г.

Имя Грасса осталось в истории земства благодаря его многочисленным литературным трудам по земским финансам и бухгалтерии¹. Грасс не был литературно одарен, в его текстах нет логической стройности, напротив, они грешат многочисленными повторами мыслей и фактов и обширнейшими цитатами. Нет в них и сколько-нибудь серьезного научного анализа: это труды не ученого, но ограниченного скудным образованием² земского бухгалтера-практика. Грасс был типичным представителем бухгалтерских кругов, «не обладавших научным цензом», — этот эвфемизм для обозначения образовательного уровня низших конторских и торговых служащих с некоторой долей пренебрежения ввела в оборот образованная бухгалтерская элита: Э. Г. Вальденберг, В. Д. Белов А. М. Вольф, И. Д. Гопфенгаузен и др. Белов уподоблял необразованного «бухгалтера-ремесленника» (а таких было большинство в профессии) пишущей машине, полагая, что такой человек «не видит ничего в своем труде, кроме раз усвоенного механизма; с годами теряет всякую способность задаваться какими бы то ни было вопросами по своей профессии» (цит. по: Львова, 2013, с. 146).

Грасс хотя и был, в полном смысле слова, «бухгалтером-ремесленником», образу, созданному Беловым, не соответствовал. Ему были свойственны необыкновенная и только усилившаяся с годами увлеченность, любопытство и искренний энтузиазм по отношению к счетному делу. Опираясь на опыт многолетней службы в должности земского счетовода, Грасс сумел составить и опубликовать собственный учебник по этой отрасли бухгалтерии, печатал многочисленные обзоры земских съездов и совещаний с развернутыми комментариями. Он читал все издаваемые в то время работы по земскому и городскому счетоводству и не стеснялся их публично анализировать. В опубликованной Грассом в 1916 г. «Библиографии трудов по счетоводству общественных самоуправлений», наряду с отзывами об обычных практических изданиях того времени И. Л. Артемова, В. И. Петрова, А. А. Мошкина, А. Н. Крючкова, Б. М. Яковлева, Н. И. Базова, есть отзывы и о весьма сложных теоретических работах Н. И. Попова и А. П. Рудановского. Труды последнего Грасс, в силу свойственного ему стиля обобщения и изложения материала, не смог дать сколько-нибудь содержательного анализа. Он ограничился лишь цитатами из самых общих рассуждений Рудановского, небольшим критическим замечанием (вероятно, должным подтвердить квалификацию самого Грасса) и заключительным доброжелательным выводом. За общими фразами этого вывода, в котором Грасс подчеркивает собственный богатый опыт, видна, тем не менее, его беспомощность: идеи Рудановского были Грассу не под силу.

И все же работы Грасса имеют значение для анализа земского счетоводства. Они служат иллюстрацией того, как судьба практического счетоводства может зависеть от множества обстоятельств: уровня подготовки и пристрастий тех, кто его организует и ведет, преобладающей научной идеи, силы пропаганды тех или иных методов и др.

В первые годы своей деятельности на поприще земского учета Грасс оставался безусловным сторонником своего учителя Езерского и о тройной бухгалтерии отзывался с должным пиететом. «Труд Ф. В. Езерского... является бесспорно трудом

¹ Грасс опубликовал более 15 книг, в их числе около 10 — по земскому счетоводству.

² Для получения звания унтер-офицера в то время не требовалось заканчивать даже среднего образовательного учреждения (как правило, ряды унтер-офицеров пополняли полуграмотные сверхсрочно служащие солдаты). Возможно, Грасс окончил армейскую начальную школу или курсы унтер-офицеров. Курсы Езерского, которые Грасс окончил по завершении армейской службы, хотя и давали основательные специальные знания по технике учета, общий образовательный уровень существенно повысить не могли.

весьма солидным, вполне достигающим цели и соответствующим программе, намеченной самим Земским собранием, — писал Грасс в 1899 г. о предпринятых Езерским пятнадцатью годами ранее преобразованиях Черниговского земского счетоводства. — Отчеты из года в год указывают на состояние и движение каждого капитала Земства, устанавливают связь между отдельными капиталами его и выясняют каждый счет каждого отдела» (Грасс, 1899, с. 23).

Характерно, что под влияние авторитета Езерского и первых успехов в упорядочении Черниговского земского счетоводства попал не только Грасс, но и земские деятели, открывшие дорогу тройной бухгалтерии в земском хозяйстве. Так, например, в записке к отчету за 1888 г. член губернской управы статистик П. П. Червинский писал: «За этой системой есть два несомненных достоинства: она в самой себе заключает проверку, выбрасывая ошибку, так сказать, самим механизмом счетоводства, и затем, вводя общие рубрики, она дает возможность судить о совокупности средств и оборотов губернского земства, взятых в их целом. Правда, выгоды эти покупаются осложнением счетов и записей, но до некоторой степени это неизбежно» (цит. по: Грасс, 1899, с. 25). Грасс привел это высказывание — в нем как нельзя лучше подчеркиваются достоинства тройной бухгалтерии — в работе от 1899 г., будучи сам с ним согласен. Вместе с тем, некоторые гласные, и об этом было известно Грассу, при получении отчета, составленного по системе Езерского, с самого начала жаловались на «трудность чтения цифр в отчете и на неясность самых заголовков отчета» (Грасс, 1899, с. 24).

Прошло немногим более десяти лет, и отношение Грасса к тройной системе счетоводства переменилось. К 1911 г. он становится сторонником двойной бухгалтерии, приняв без сомнений распространенные доводы в ее пользу. «Всем бухгалтерам хорошо известно, — читаем в работе от 1911 г., — что вырабатывать счетоводство (бухгалтерию) нет никакой необходимости, так как это сделано более 400 лет назад и ничего к тому нового прибавить, равно как и отнять нельзя» (Грасс, 1911а, с. 21). Роль учителя и автора тройной бухгалтерии он с легкостью неопытного пересмотрит и напишет, что Езерский не более чем приспособил закон бухгалтерии — т. е. двойную запись (!) — к учету земского хозяйства. И, в довершение, сошлется на гласных, мнением которых ранее пренебрег, о том, что приспособление это было «не вполне удачно», а тройную систему гласные «находили и находят непонятной, неясной» (Грасс, 1911а, с. 21).

В этой истории интересно не только то, что земский бухгалтер Грасс — не имея должных знаний — не мог самостоятельно определиться, какая система учета (тройная или двойная) больше пригодна для земского хозяйства. Заслуживает внимания логика его рассуждений как чистый образец определенного типа мышления, которое в неявном виде сопровождает принятие решений, обычно опытными практиками, вовлеченными в научную дискуссию. Исходная позиция в его рассуждениях не вызывает сомнений: тройная бухгалтерия в действительности является модификацией метода двойной записи, следовательно, «закон двойственности» ею (тройной бухгалтерией) не оспорен. Нельзя упрекнуть Грасса и в том, что он не видел возможностей развития бухгалтерской науки и бухгалтерской техники в рамках двойной записи. Коль скоро тройная бухгалтерия не смогла преодолеть закон двойственности, то он — полагал Грасс — и не может быть преодолен. Он попал в западню, из которой немногим, как Рудановскому, удалось выбраться.

Имея не вполне удачный опыт применения тройной бухгалтерии с помощью ее создателя Езерского, Грасс не полагался более на помощь ученых там, где дело касалось преобразования практики. «Усовершенствование ее (техники учета. — Д. Л.) в земском счетоводстве, как показал опыт, следует ожидать не от научного

центра, а от местных коллективных сил», — писал он (Грасс, 1911б, с. 18). Грасс не поддержал рекомендацию Пермского съезда «установить научные командировки» для «пополнения знаний бухгалтеров» и дать им возможность «получить теоретическую подготовку на солидных коммерческих курсах» (Грасс, 1911б, с. 7). «Командировать бухгалтеров земских управ в научные центры для пополнения знаний — едва ли имеет реальное значение», — в этом замечании нашел выражение и охвативший Грасса научный скепсис, и стремление оградить коллег от постигшего его самого разочарования в авторитетах.

Иначе Грасс смотрел на возможность приглашения на земские совещания специалистов. Возможно, форма сотрудничества, при которой вместо абстрактных рассуждений петербургских и московских ученых можно было ожидать ответы на волнующие практиков вопросы и подходящие к месту рекомендации, казалась ему более приемлемой. Кроме того, Грасс считал полезным участие в совещаниях земских бухгалтеров «независимых лиц», «не связанных службою с земствами данной губернии» (Грасс, 1911б, с. 15). Однако некоторые земские бухгалтеры мнение Грасса о пользе приглашенных специалистов не поддерживали. Ярославским счетоводам, проголосовавшим против такого почина, была ближе воспетая Салтыковым-Щедриным провинциальная рассудительность: «В последнее время большою благосклонностью со стороны провинциалов пользуется то мнение, что наши административные и экономические неудачи оттого происходят, что в делах большое участие принимают специалисты... По мнению нашему, специалисты слишком уж тонки: сразу и не поймешь, дело ли они делают или надувают. Сверх того, нам кажется несколько подозрительным и то обстоятельство, что, с тех пор как завелись на Руси специалисты, какие-то такие длинные счета появляться стали, что невольно останавливаешься перед ними в священном ужасе» (Салтыков-Щедрин, 1868).

Заключение

Бухгалтерский учет местного самоуправления имеет, пожалуй, самую интересную и неоднозначную историю. Она никогда не была обременена излишними законодательными положениями и в ней, как нигде более, нашло отражение земское нормотворчество и счетные теории второй половины XIX — начала XX в. Тем полезнее уроки этой истории с ее позитивным опытом и заблуждениями.

Как выяснилось, к оценке методики и практики ведения земского учета надо подходить с большой осторожностью. Во-первых, на рубеже XIX и XX вв. теория учета только зарождалась, и бухгалтеры не только не имели единообразных представлений о методах ведения учета (камеральном, двойном), но и понимания сущности каждого из них. Во-вторых, мало кто осознавал специфику общественного хозяйства как объекта учета, и правила коммерческого счетоводства без тени сомнения распространялись на земскую бухгалтерию.

При всей неоднозначности опыта земского счетоводства в нем, тем не менее, обнаруживаются примеры, достойные внимания. Учет в Новгородском земстве в 1860—1870-х гг. можно рассматривать как удачный образец сметного камерального учета. В Новгородской версии камеральный учет в полной мере соответствовал задачам управления земскими финансами, и, казалось, не было внутренних побудительных мотивов его изменения. Тем не менее, повсеместное увлечение двойной бухгалтерией привело к тому, что без серьезных оснований и по надуманным причинам эта система была разрушена.

Новгородский пример служит иллюстрацией того, что двойная бухгалтерия не настолько универсальна и совершенна, чтобы вытеснить простую камеральную.

Попытки использования двойной бухгалтерии в Новгородском земстве дали результат, свойственный непродуманным реформам. Название «двойная бухгалтерия» в отчетности земств всего лишь выдавало желаемое за действительное. Под видом двойной патримониальной бухгалтерии земства использовали элементы двойной записи по счетам денежных средств, обязательств, доходов, расходов и фондов. Когда увлечение реформой прошло, обнаружилось, что учет не стал совершеннее. Напротив, земские гласные – основные пользователи учетной информации – были разочарованы, поскольку чтение бухгалтерских книг и отчетов чрезмерно затруднилось.

Неудачные преобразования земского учета – история Черниговского земства здесь очень показательна – были в какой-то степени заданы. Надо понимать, что фоном для них служили бесконечные дискуссии о законе двойной записи и преимуществах двойной или тройной бухгалтерии. То, что тройная бухгалтерия на деле оказалась лишь разновидностью двойной, привело к разочарованию в теории учета и способностях ученых создать оригинальную модель земского счетоводства. Когда за дело взялись практики, они построили систему учетных регистров исходя из своих представлений как о двойной записи, так и о правилах земского счетоводства. На поверку эта система оказалась вовсе не двойной, и земский учет не приобрел тех качеств, которые от него ожидалось. В таком виде земский учет и просуществовал до революции 1917 г.

Источники

Абрамов В. Ф., Живоздрова С. А. Земская статистика – национальное достояние // Социологические исследования. 1996. № 2. С. 89–100.

Веселовский Б. Б. История земства за сорок лет. СПб., 1911а. Т. 3.

Веселовский Б. Б. История земства за сорок лет. СПб., 1911б. Т. 4.

Веселовский Б. Б. Движение землевладельцев // Общественное движение в России. Т. 2. СПб., 1910. Ч. II. С. 1–29.

Витте С. Ю. Самодержавие и земство. Конфиденц. записка министра финансов статс-секр. С. Ю. Витте (1899 г.) / с предисл. и прим. Р. Н. С. Stuttgart, 1901.

Высочайше утвержденное 16-го июня 1870 года Городовое положение с объяснениями. СПб., 1870.

Грасс В. А. Губернские съезды и совещания бухгалтеров земских управ в 1911 году. Чернигов, 1911а.

Грасс В. А. История развития счетоводства в Черниговском губернском земстве. [Очерк]. Чернигов, 1899.

Грасс В. А. Краткая библиография трудов по счетоводству общественных самоуправлений и соотношение их с трудами Черниговского съезда бухгалтеров земских управ и представителей земств 1911–1915 гг. Чернигов, 1916.

Грасс В. А. Материалы по организации однотипного счетоводства в уездных земствах. Чернигов, 1913.

Грасс В. А. Первый съезд бухгалтеров уездных земских управ Черниговской губернии в 1911 году. Чернигов, 1911б.

Дмитриев А. Л. Тройная русская система счетоводства и ее изобретатель Федор Венедиктович Езерский // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703–2003. СПб., 2003. С. 136–160.

Драгоманов М. П. Либерализм и земство в России: 1. Земский либерализм в России (1858–1883). 2. Самодержавие, местное самоуправление и независимый суд. Genève, 1889.

Езерский Ф. В. Юбилейное издание XL (1859–1899) литературных трудов, XXX (1869/1870–1899/1900) русской тройной системы счетоводства и XXV (1874–1899) счетоводных курсов Ф. В. Езерского / Федор Езерский. СПб.; М., 1899.

Елисеева И. И., Дмитриев А. Л. История российской государственной статистики: 1811–2011 / Росстат. М., 2013.

Журналы Новгородского губернского земского собрания. Очередной сессии с 1 по 20 декабря 1875 года. Новгород, 1876.

Земские учреждения. Положение о губернских и уездных земских учреждениях. Правила о порядке приведения их в действие / изд. Л. Демиса. 3-е изд. СПб., 1865.

Земское самоуправление в России, 1864–1918 / редкол.: Н. Г. Королева (отв. ред.) и др. М., 2005. Кн. 1.

Календарь Черниговской губернии на 1893 год / Изд. Черниг. ГСК. Чернигов, 1892.

Карельская С. Н., Зуга Е. И. Балансовая теория Ф. В. Езерского // *Финансы и бизнес*. 2011. № 3. С. 213–222.

Карельская С. Н., Львова Д. А. Печальный юбилей // *Аудиторские ведомости*. 2014. № 12. С. 47–64.

Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или как понимать баланс. 3-е изд. М., 2013.

Кудрявцев Н. В. Борзна // *Энциклопедический словарь*. Издат. Ф. А. Брокгауз и И. А. Ефрон. СПб., 1891. Т. 4. С. 401–402.

Кутер М. И., Гурская М. М., Сидиропуло О. А. Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования (Окончание следует) // *Международный бухгалтерский учет*. 2011а. № 44. С. 60–66.

Кутер М. И., Гурская М. М., Сидиропуло О. А. Бухгалтерская книга Генуэзской коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования // *Международный бухгалтерский учет*. 2011б. № 45. С. 54–59.

Львова И. Н. Образ профессии коммерсанта и бухгалтера: обращение к истории // *Финансы и бизнес*. 2013. № 3. С. 141–149.

Медведев М. Ю. Кто есть Кто в российской бухгалтерии: краткий библиографический указатель. М., 2005.

Мыш М. И. Городовое положение со всеми относящимися к нему узаконениями, судебными и правительственными разъяснениями. СПб., 1876.

Отчет Борзенской уездной земской управы о движении и состоянии капиталов уездного земства... за 1881, 1882 и 1883 гг. / сост. Ф. В. Езерский. СПб., 1885.

Отчет о суммах Новгородского губернского земства за 1882 год. Новгород, 1883.

ПСЗ – Полное собрание законов Российской империи. Собр. 2.

Правила для взимания и расходования земских сумм и счетоводства по ним / сост. Губ. управою, согласно постановлению Губ. собр. Новгород, 1866.

Приклонский С. А. Очерки самоуправления земского, городского и сельского. СПб., 1886.

Рахно О. Чернігівський губернський земський гласний О. Ф. Ліндфорс (До 120-х роковин від дня смерті) // *Сіверянський літопис*. 2010. № 4–5. С. 142–153.

Савельев А. А. Старое и новое Положение о земских учреждениях. Казань, 1891.

Санкт-Петербургские ведомости. 1867. 2(14) авг.

Салтыков-Щедрин М. Е. Письма о провинции. Письмо одиннадцатое. Публикуется по изданию 1868 г. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.e-reading.club/chapter.php/147801/11/Saltykov-Shchedrin_-_Pis%27ma_o_provincii.html

Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.

Степанов В. Л. Дмитрий Андреевич Толстой // *Российские консерваторы*. М., 1997.

Фадейкина Н. В., Воронов В. А. История российского казначейства: дореволюционный период // *Финансы*. 2005. № 2. С. 24–35.

Фирма «Счетовод», основанная Ф. В. Езерским. 1874–1886. СПб., 1886.

Хитрово В. Н. Бухгалтерия в применении к государственным оборотам. СПб., 1860.

Хотеевков В. Граф Д. А. Толстой – «лжегосударственный человек» // *Высшее образование в России*. 1996. № 4.

Чудовский Д. Н. Городовое положение. С доп. и разъяснениями по указ. и распоряжениям правительства, последовавшим после обнародования Положения до 1 окт. 1874 г. СПб., 1874.

Шумилов М. М. Новгородское губернское земство и царская администрация (60-е – начало 70-х гг. XIX в.) // *Новгородский исторический сборник*. Вып. 6(16). СПб., 1997. С. 248–257.

Щербина Ф. А. Воронежское земство 1865–1889 гг. Ист.-стат. обзор. Воронеж, 1891.

Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidirpulo O. A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2013. Vol. 9. N 2. P. 212–229.

Sargiacomo M., Gomes D. Accounting and Accountability in Local Government: Contributions from Accounting History Research // *Accounting History*. 2011. N 16(3). P. 253–290.