

# ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Д. А. Львова<sup>1</sup>

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

## СТАТИСТИКА И УЧЕТ АКТИВОВ В ЭПОХУ МЕРКАНТИЛИЗМА

*Счетоводство есть метод статистической классификации.*

Т. Дж. Миллер

### Введение

Современные подходы к раскрытию информации об активах на всех уровнях экономики имеют много общего. Унифицированы критерии признания активов, применяются общие подходы к их классификации. Как на макро-, так и на микроуровне признан метод оценки активов по текущей рыночной стоимости.

Между тем политика гармонизации отчетности об активах в системах бухгалтерского, государственного (бюджетного) и статистического учета вызывала и продолжает вызывать дискуссии. Остается открытым вопрос о ее соответствии информационным целям учетных систем разных уровней и секторов экономики. В последние годы оспаривается информативность и, как следствие, востребованность отчетности об активах государственного сектора, сформированной в рамках политики унификации отчетных данных<sup>2</sup>.

Когда практика испытывает затруднения, принято обращаться к истории проблемы. Начало сближению методологии статистического и бухгалтерского учета активов было положено в XX в., когда в рамках макроучета была реализована идея построения баланса национальной экономики, а его информационной базой стали данные бухгалтерского учета. К тому времени были разработаны теории бухгалтерских балансов, однако их влияние на построение макробалансов не исследовалось. И напротив, положенные в основу макростатистики экономические теории не рассматривались специалистами в бухгалтерии в качестве теоретической основы бухгалтерских балансов. История бухгалтерского учета и его балансовых моделей изучалась вне связи с современными ей экономическими воззрениями.

Вместе с тем экономическая теория может стать связующим фактором в исследовании истории двух учетных систем в поисках основы для их гармонизации. А точкой отсчета такого исследования должен стать период становления экономической теории и отчетности частных и государственных хозяйств.

Отчетность об активах зародилась в эпоху меркантилизма, тогда же она впервые стала рассматриваться как источник макроэкономических обобщений.

<sup>1</sup> Эл. адрес: dinalvova@yandex.ru

<sup>2</sup> См., напр.: (Arnaboldi, Lapsley, 2009; Lapsley, Mussary, Paulsson, 2009; Lapsley, 2009, Mellett, Marriott, Macniven, 2009).

Меркантилизм как экономическая доктрина достаточно хорошо известен, но мы мало знаем о том, какое влияние он оказал на становление прикладных экономических наук и формирование категорий, которыми они оперируют.

Эта статья посвящена сравнительному историческому исследованию подходов к интерпретации активов в эпоху меркантилизма.

### Активы становятся подотчетными

В 1673 г. во Франции произошло событие, которое вошло в историю бухгалтерского учета. Французский «король-солнце» Людовик XIV подписал Торговый ордонанс (*Ordonnance de Commerce*) — закон, впервые установивший обязанность предпринимателей вести бухгалтерские книги и на регулярной основе формировать отчет о своем имущественном положении. В течение последующих десятилетий влияние этого документа распространилось далеко за пределы Франции: он заложил основу коммерческого, в том числе бухгалтерского, права стран континентальной Европы, включая Россию<sup>1</sup>.

Выдающийся немецкий бухгалтер первой половины XX в. Эйген Шмаленбах (1873—1955) усматривал в предписаниях Ордонанса, посвященных бухгалтерии, отражение меркантилизма (Обербринкманн, 2003, с. 17). И действительно, эта экономическая доктрина оказала заметное влияние на содержание Ордонанса, а вместе с ним и на методологию учета европейских стран.

Торговый ордонанс известен также как Кодекс Савари. Французский купец<sup>2</sup> и правовед<sup>3</sup> Жак Савари (1622—1690) работал над Ордонансом под руководством министра финансов Франции Жана-Батиста Кольбера (1619—1683). Савари, будучи соратником Кольбера, так же как и он, был выразителем идей меркантилизма<sup>4</sup>. Кольбер на основе меркантилизма строил экономическую политику Франции, а Савари — ее торговое право.

Положения доктрины меркантилизма, распространенной в Европе в XVI—XVIII вв., широко известны: запрещение вывоза монеты, установление высокого таможенного тарифа, покровительство развитию местной торговли и промышленности, введение монополий и привилегий. Меркантилисты выступали за накопление национального богатства путем поддержания активного внешне-торгового баланса. Роль проводника своей доктрины они отводили государству, призванному регулировать сначала внешнюю, а затем и внутреннюю торговлю. Европейские государства в XVI—XVIII вв. проводили политику протекционизма и стремились к законодательному регулированию торговых отношений.

Цель Торгового ордонанса заключалась в том, чтобы установить «правила, способные обеспечить между коммерсантами взаимоотношения доверия, противостоящие обману» (цит. по: Захватаев, 2008, с. 39). Эти правила следовало противопоставить необязательности заемщиков. Несвоевременный возврат долга и тем более неисполнение заемщиком договора снижали объем оборотного капитала и приводили к падению торговли. По мнению немецких исследователей балансового права<sup>5</sup>, французские купцы в ту пору действительно нужда-

<sup>1</sup> Исследователь французского коммерческого права В. Н. Захватаев полагает, что вскоре после появления Торгового ордонанса 1673 г. «в европейских законодательных материалах и научных трудах по коммерческому праву повсюду стало господствовать французское правовое мировоззрение» (Коммерческий кодекс..., 2008, с. 37).

<sup>2</sup> Жак Савари сделал себе состояние на торговле мануфактурой (Yamey, 1997, с. 19). Торговцем мануфактурой был и отец Жана Кольбера (Коммерческий кодекс..., 2008, с. 38).

<sup>3</sup> Участие Савари в разработке Ордонанса было столь значительным, что в кругах юристов этот закон получил второе название — «Кодекс Савари» («Code Savary») (Обербринкманн, 2003, с. 18).

<sup>4</sup> См. напр.: (Обербринкманн, 2003, с. 17—18).

<sup>5</sup> Тер Вена (Ter Vehn), Шульца Зю Вейц (Schulze Zur Weisch), Зинндорфа (Zinndorf), Гроссфельда (Grossfeld) и Дейкманна (Deikmann).

лись в защите вследствие «неудовлетворительного состояния кредита, участвовавших случаев банкротства и ослабления торговой конъюнктуры» (Обербринкманн, 2003, с. 17).

В числе других мер по защите кредита и развитию торговли Ордонансом была предусмотрена норма, обязывающая предпринимателей вести торговые книги и периодически собирать и представлять в сводном виде информацию об имуществе, находящемся у них в распоряжении. В ст. 8 третьего титула Ордонанс предписывал: «В течение того же шестимесячного срока (после опубликования Ордонанса. — Д. Л.) все торговцы обязаны составить инвентаризационную опись всего своего движимого и недвижимого имущества, всех своих прав требования и долговых обязательств, которые подлежат проверке и обновлению через каждые два года<sup>1</sup>».

Имущество и обязательства купца, которые с вступлением в силу Ордонанса стали подотчетными, следовало располагать в инвентаризационной описи не произвольно, а так, как этого требовал закон. Савари, будучи не только автором, но и комментатором Ордонанса, положил законодательные требования к инвентарю в основу построения классификации имущества. В трактате «Совершенный купец» — эта работа по существу и была комментарием к торговому кодексу — он дает пример построения инвентариума, в котором предложенная им классификация наглядно показана.

Инвентарь (инвентариум), по тому как он составлялся и использовался в XVII в., был подобен бухгалтерскому балансу<sup>2</sup>. В «Совершенном купце» поэтому классификация имущества Савари стала формой представления актива баланса. Он выделил в активе три составляющих (табл. 1).

В первую группу Савари включил наиболее важные согласно воззрениям того времени предметы: товары, активные долги и деньги. Меркантилизму было свойственно преувеличенное представление о роли денег и товаров в приросте капитала. «Прибыль торговца, — писал исследователь меркантилизма И. Плотников, — пропорциональна при прочих равных условиях размерам его капитала, последний же связан в известной мере с физическим (вернее, стоимостным)

Таблица 1

Актив баланса в «Совершенном купце» Жака Савари<sup>3</sup>

Статьи актива	Классификация имущества по участию в торговле
Весь объем товаров, активных долгов, которые мне должны (или нам должны, в случае если имеется общество), а также денег, находящихся в кассе, представленных в настоящей описи	Товарное
<i>Движимое</i> Десять унций серебряной посуды по 28 ливров за унцию. Мое движимое имущество, пригодное для мебелировки, по оценке	Нетоварное
<i>Недвижимое</i> Дом, расположенный в таком-то месте, по оценке	Нетоварное

<sup>1</sup> В этой норме Ордонанса помимо обязанности составлять инвентарь получило определение понятие отчетного периода.

<sup>2</sup> В литературе и законодательстве в то время упоминались две формы баланса: счет баланса главной книги и инвентариум (инвентаризационная опись) имущества купца. Термин «счет баланса» обычно использовали при описании процедуры обобщения остатков по всем счетам — книжных данных — и проверки равенства активных и пассивных сальдо. Инвентариум обычно означал опись имущества с натуры. На его основе проводилась в случае необходимости переоценка стоимости имущества и выводился капитал купца, равный разнице между активами и обязательствами.

<sup>3</sup> Составлена по: (Шахиди, 2011, с. 19).

объектом торговли... Купец, следовательно, склонен... приписывать основное значение наряду с деньгами товару. Сами деньги для него богатство лишь постольку, поскольку они — превращенная форма всех товаров» (Плотников, 1935, с. 37). Товар, как основной объект учета, противопоставлялся всем остальным — нетоварным — объектам.

Отражением идей меркантилизма было стремление к установлению достоверной оценки товаров, с тем чтобы, с одной стороны, определить размер богатства, а с другой — не впасть в заблуждение относительно его величины, не «стать богатым только на бумаге» (цит. по: Обербринкманн, 2003, с. 20). У Савари мы находим подход к оценке товаров, характерный для современного принципа осторожной оценки. Он предпочитал оценивать товары по наименьшей из двух цен: по цене приобретения или по текущей продажной цене, если последняя оказывалась ниже. Помимо достоверной оценки капитала этот подход обеспечивал, на взгляд Савари, непрерывность торговли. «...Если предприниматель при составлении инвентаризационной описи имущества находит его себестоимость, — писал Савари в “Совершенном купце”, — он легче решается снизить цены своих товаров и, следовательно, сможет сбывать их, хотя бы и по этой себестоимости или даже с убытком» (цит по: Там же).

Использование оценки товаров по наименьшей из двух цен иногда рассматривается как признак того, что Савари высказывал идеи динамического баланса<sup>1</sup>. Безусловно, оценка товаров по себестоимости является признаком динамического баланса, однако было бы поспешным характеризовать баланс Савари как динамический, поскольку учетная концепция не может быть рассмотрена вне экономической модели общества. Во времена Савари способы оценки товаров были актуальны исключительно для поддержания капитала. Савари, признавая выявление финансового результата целью учета, никак не связывал оценку товаров с исчислением прироста вложенного капитала.

Из приведенной таблицы видно, что нетоварные активы, так же как и товарные, приводились в балансе Савари в стоимостном выражении. Задача исчисления чистых активов не могла быть решена иначе как на основе оценки всех составляющих инвентаря. Вместе с тем Савари лишь указывает на то, что в балансе движимое и недвижимое имущество имеет цену. Шнейдер отмечает, что вопросы оценки основных средств<sup>2</sup> Савари не рассматривал (Обербринкманн, 2003, с. 20).

Еще в римском праве имело место положение, согласно которому *mercis appellatio ad res mobiles tantum pertinet* («вызывать доход способны лишь вещи подвижные») (цит. по: Каминка, 1912, с. 21). Во времена Савари деление имущества на движимое (приносящее доход) и недвижимое было обычной практикой. Недвижимость до конца XIX в. не признавалась товаром в «народно-хозяйственном смысле» (Ван-дер-Боргт). Г. Ф. Шершеневич усмотрел в этом влияние представлений о товаре как вещи, передвигающейся от производителя к потребителю и исторического разделения поземельной собственности и торгового капитала (Шершеневич, 1908, с. 9).

В XVII в. понятия «движимое имущество» и «недвижимое имущество» были синонимами товарного и нетоварного имущества. Придерживаясь в целом общепринятых правил, Савари отдельной группой представил в балансе товары как ту часть движимого имущества, которая только и способна приносить доход (в отличие от движимого имущества для личных нужд).

<sup>1</sup> См. напр.: (Обербринкманн, 2003, с. 22—23; Ришар, 2000, с. 67—69).

<sup>2</sup> Термин «основные средства» в русском переводе работы Обербринкманна, очевидно, использован для того, чтобы адаптировать ее содержание для современного российского читателя; в то время, когда Савари писал свои работы, этот термин еще не мог быть использован.

### Первые статистические классификации активов

В ранних статистических исследованиях эпохи меркантилизма упоминаются, по существу, те же группировки имущества, что и у Савари. И. И. Елисеева и Б. Г. Плошко отмечают, что основоположник политической арифметики Вильям Петти (1623—1687), подсчитывая национальное богатство Англии и Уэльса, суммировал «денежные оценки домов, кораблей, скота, монет из драгоценных металлов, движимого имущества, а также земли, рассчитанной в виде капитализированной ренты за 18 лет» (Елисеева, Плошко, 1990, с. 17). Не было иного подхода к классификации имущества и у представителей другой статистической школы — государственоведения. Ее основатель Герман Конринг (1606—1681) писал, что «богатство состоит из вещей движимых и недвижимых» (цит. по: Птуха, 1959, с. 14—15).

То, что в балансе Савари надлежало отражать бухгалтерам, могло составить основу статистического наблюдения, но в ту пору так не случилось. Торговый кодекс был слишком мягким законом. Потребовав от купцов составления инвентаря движимого и недвижимого имущества каждые два года, Савари не предусмотрел наказания за нарушение этого требования. Кара за пренебрежение учетными правилами наступала купца, лишь когда он признавался банкротом, а успешный торговец мог годами вести дела, не утруждая себя составлением инвентаря и баланса.

Ордонанс, кроме того, не устанавливал области распространения учетной информации. Он не содержал предписаний, которые давали бы право доступа к балансам кредиторам и другим заинтересованным лицам. По Ордонансу, защита интересов кредиторов полагалась достаточной при условии, что купец сам, располагая информацией о своем имущественном положении, направит усилия на то, чтобы избежать банкротства и уберечь себя и других от неприятностей<sup>1</sup>. Эта норма позднее была заимствована и законодателями других стран. В частности, первые акты общегерманского торгового права предписывали ежегодное составление «баланса имущества»<sup>2</sup>, но наказание за неисполнение этой нормы могло наступить только в случае банкротства (Обербринкманн, 2003, с. 29).

Балансы при Савари если и составлялись, повсеместно не имели никакого отношения к публичной информации. Бухгалтерия и статистика в то время говорили на разных языках. Описательная статистика, как известно, далеко не всегда оперировала цифрами, но и сторонники политической арифметики искали необходимый материал вне бухгалтерии. Елисеева и Плошко отмечают, что Петти «старался по известным данным найти другие, нужные ему, путем вычислений, а часто и просто путем сопоставлений» (Елисеева, Плошко, 1990, с. 17). Для статистического подсчета национального богатства достаточных сведений, тем более системного характера, еще не было.

Главное богатство и основной объект учета — товар — в XVII в. не меньше, а скорее больше, чем бухгалтеры, изучали экономисты. В макроучете он получил еще одно разложение: на естественное богатство и искусственное богатство.

Английский меркантилист Томас Мен в 1621 г. писал, что богатство государств «состоит из вещей двоякого рода: во-первых — из естественных продук-

<sup>1</sup> Недаром в «Совершенном купце» Савари отмечал, что «баланс приносит большую выгоду женщинам и детям, так как позволяет увидеть, что дело их отцов и мужей находится в хорошем состоянии, узнать состав их имущества и на что еще можно надеяться» (цит. по: Обербринкманн, 2003, с. 19).

<sup>2</sup> Согласно Всеобщему земельному уложению Пруссии 1794 г. — первому кодексу торгового права на территории Германии.

тов территории, во-вторых — из искусственных продуктов труда его граждан» (Мен, 1935, с. 134). Естественные богатства он рассматривал как условие экономической независимости государства («страна может жить без помощи других стран»), искусственные — как условие его процветания. Четкую грань между естественными и искусственными товарами провел Николай Барбон. К первым он отнес товары, продаваемые в том виде, в котором природа их произвела (мясо, рыба, плоды и пр.). Как пример искусственных товаров он приводил традиционные продукты мануфактурного производства той поры: шерстяные, бумажные и шелковые ткани (Барбон, 1935, с. 277).

К середине XVII в. в трудах европейских авторов — сторонников теории меркантилизма были обозначены два направления группировки активов: разделение их на движимое и недвижимое имущество (в бухгалтерском учете) и выделение в их составе естественных и искусственных товаров (в макроэкономике). Эти идеи получили свое развитие в работах российских ученых.

### Меркантилизм в России и его влияние на учет активов

Известно, что идеи меркантилизма в России начали распространяться в эпоху преобразований Петра I, приложившего значительные усилия для развития российской торговли и промышленности. При этих условиях, как отмечал исследователь российской бухгалтерии конца XVIII — начала XIX в. В. Ф. Широкий, «потребность в учете вызывалась всей совокупностью хозяйственной обстановки: и интересами государственного хозяйства; и развитием товарооборота; и, наконец, наличностью торговых предприятий, поддерживавших постоянную и непосредственную связь с Западной Европой» (Широкий, 1939, с. 36).

На масштабные государственные проекты из казны в то время направлялись огромные средства, но и они часто были недостаточны. «При особенно неблагоприятных обстоятельствах, — писал С. М. Соловьев, — доходов не доставало на покрытие расходов, чрезвычайно усилившихся вследствие преобразовательной деятельности, особенно вследствие заведения постоянного войска и флота» (Соловьев, 1997, с. 525).

В 1722 г. при непосредственном участии Петра I был издан первый правовой акт, призванный установить правила учета расходов на строительство флота и навести порядок в использовании государственных средств, — «Регламент о управлении Адмиралтейством и верфью». Это был образец натуралистического учета и организации тотального контроля деятельности ответственных лиц. Главное внимание в нем уделялось учету и контролю перемещения материальных ценностей от одного ответственного лица к другому<sup>1</sup>. Несмотря на то что в тексте документа использовались термины «дебет» и «кредит», система учета в целом оставалась униграфической (ПСЗ, т. 6, с. 22). Предписаний о составлении инвентаря и баланса в Регламенте еще не было.

Несовершенство метода, которое нетрудно обнаружить в Регламенте, сравнивая его с европейскими образцами, не умаляет тем не менее той роли, которую он сыграл не только в развитии российского учета, но и в истории меркантилизма. Регламент впервые подчинил учетную систему интересам государственного хозяйства. Причем государственный учет согласно установленным им нормам был организован по-новому, или, как напишет Широкий, цитируя Фиккеродта, «по-купчески» (Широкий, 1939, с. 40).

Юрисдикция Регламента фактически распространялась на все предприятия, принадлежавшие или подконтрольные Адмиралтейству, и даже на частные

<sup>1</sup> Подробнее см.: (Львова, 2003, с. 96—101).

заводы<sup>2</sup>. Его нормы должны были применяться не только при учете казенных средств, но и к чисто товарным операциям, включая экспортные и импортные.

Требование регулярного (не реже одного раза в год) составления баланса в России впервые было установлено в 1740 г., когда был принят Устав о банкротствах (ПСЗ, собр. 1, т. 11, с. 316). «Всякий настоящий купец, — указывалось в Уставе, — по окончании года книги свои оканчивает и чинит баланс; и тако он весьма может ведать, в каком он состоянии находится, и при приключившихся ему убытках, смотря в оконченные прежде книги и учиненный баланс, ему того же часа видно быть имеет, может ли он еще долги свои заплатить или нет» (ПСЗ, собр. 1, т. 11, с. 22).

Широкий полагал, что балансы, составленные по требованию Банкротского устава, «давали заинтересованным лицам основной бесспорный материал для суждения о хозяйственной деятельности» (Широкий, 1940, с. 9). При безусловной привлекательности этого вывода, позволяющего рассматривать Банкротский устав как источник современных представлений о публичности отчетности, он все же не имеет достаточных оснований. В XVIII в. в России, так же как и в Европе, единственным пользователем баланса из числа заинтересованных лиц оставался сам купец. Российский законодатель в предписаниях Устава о банкротствах не был оригинален, заимствовав вслед за другими европейскими странами нормы французского Торгового ордонанса.

Отличие российского Банкротского устава от Ордонанса состояло в том, что Устав не регламентировал состав имущества, подлежащего раскрытию в балансе. Призванный защитить в духе меркантилизма российскую торговлю от угрозы банкротств<sup>2</sup>, он тем не менее не предписывал купцам меркантилистской классификации активов.

Помимо законодательных норм на практику ведения учета в XVIII в. могли оказать влияние опубликованные к тому времени руководства по бухгалтерии. Как правило, это были переводы английских, французских и немецких изданий, но считать их абсолютно чуждыми российской практике не стоит. Скорее всего, для перевода выбирались зарубежные руководства, известные российским купцам и бухгалтерам, в числе которых было немало иностранцев. По самому первому из переведенных руководств — «Ключу коммерции»<sup>3</sup> — обучались студенты Санкт-Петербургского коммерческого училища. По окончании курса они вполне могли применять на практике принятые в Европе методы учета.

Под именем баланса в «Ключе коммерции» рассматривался одноименный счет, который следовало открывать при годовом заключении счетов и «учинении новых книг». По данным этого счета рекомендовалось формировать так называемую роспись, которую можно назвать первым российским литературным образцом балансового отчета. Роспись содержала два раздела: «разным щетам дебет Капиталу» (обобщал остатки по счетам имущества) и «Капитал дебет разным щетам» (обобщал остатки по счетам обязательств). Имущество в этой

<sup>1</sup> М. В. Птуха указывал на тот факт, что разработанный в 1734 г. В. Н. Татищевым «Наказ шихт-мейстеру» (представителю на частных заводах Канцелярии Управления сибирских и казанских заводов) предписывал «составить и вести “порядочные книги” приходов и расходов в деньгах и в натуре по образцам Адмиралтейского устава Петра I» (Птуха, 1955, с. 50). Это свидетельство опровергает утверждение С. Н. Карельской о том, что Адмиралтейский регламент являлся исключительно «локальным нормативным документом, регулирующим правила учета исключительно в одном конкретном предприятии» и имеющим отношение лишь к сфере бюджетного учета (Карельская, 2011, с. 169).

<sup>2</sup> Целью составления баланса Устав называл возможность в случае наступления банкротства «положенным наказанием обойтись» (ПСЗ, собр. 1, т. 11, с. 316).

<sup>3</sup> «Ключ коммерции» (перевод английской книги «Key of Commerce» Джона Хавкинса) был издан в России в 1783 г. О происхождении этого трактата см.: (Соколов, Бычкова, 2001, с. 70–77).

Таблица 2

## Фрагмент счета баланса в «Ключе коммерции»

Разным счётам дебет Капиталу 49 539 руб. 47 <sup>1</sup> / <sub>2</sub> коп.		
а именно:		
Шерстяных парчей за 20 кусков	340	—
Касса	11 118	—
Сукон за 80 кусков	1260	
Полотен голландских за 44 куска	807	35
...		
ВСЕГО:	49 539	47 <sup>1</sup> / <sub>2</sub>

Источник: (Широкий, 1939, с. 158).

росписи было представлено в виде детального перечня объектов учета, еще не систематизированных и не объединенных в однородные группы (табл. 2).

Еще в одном зарубежном руководстве — «Наставлении необходимо нужном для российских купцов, а более для молодых людей»<sup>1</sup> — имел место иной подход к представлению баланса: здесь баланс выводится из инвентаря и называется «Инвентариумом»<sup>2</sup>. Мы видим один из первых образцов агрегированного балансового отчета. В нем нет детального перечня всех наличных инвентарных объектов, а взамен приведены пять комплексных имущественных статей:

- товары;
- векселя;
- долги мне должных;
- наличные деньги;
- недвижимое имение (Широкий, 1940, с. 12).

Автор «Наставления...» не использует термин «движимое имущество», но явно обособляет его, выделяя товары, векселя, долги и наличные деньги. Движимому имуществу он противопоставляет недвижимое (имение).

Как подтверждение того, что разделение имущества на движимое и недвижимое было известно российскому бухгалтеру, приведем еще один пример. Практически одновременно с «Наставлением...» в России была опубликована переведенная с немецкого книга «Почтенный купец» (1790). В ней также дан образец инвентариума, но уже иного. Статьи «инвентариума по активу» расположены в следующем порядке:

- готовые деньги в кассе;
- серебряная посуда;
- дом и поместье;
- товары;
- требуемые долги.

В этом списке вместо термина «недвижимость» для обозначения строений автор использует более определенное название — «дом и поместье», что в большей степени указывает на некоммерческий характер этого актива, его неспособность приносить доход. Деньги в кассе, товары, долги выделены, как и в предыдущей работе, по принадлежности к движимому имуществу, характер участия которого в торговом обороте не вызывает сомнений. Серебряная посуда, как

<sup>1</sup> Вышло в 1788 г. в переводе с неизвестного немецкого издания; автор перевода — М. Д. Чулков. Подробнее об этом издании см.: (Соколов, 1996, с. 231).

<sup>2</sup> «Инвентариум» М. Д. Чулкова, впервые прокомментированный В. Ф. Широкий в 1940 г., по сей день привлекает внимание исследователей истории российских балансов (см., напр.: Ковалев, 2011, с. 94–95).



и у Савари, показана отдельно как пример личной движимости, не вовлеченной в торговый оборот.

Оба автора — тот, перу которого принадлежали «Наставления...», и Савари — непоследовательно подходили к определению движимого имущества. Со временем оно было стандартизировано в духе римского права.

### К. И. Арнольд — российский бухгалтер-меркантилист

Множество идей в развитие классификации имущества в начале XIX в. было привнесено российским ученым, практиком и основателем частного коммерческого пансиона (впоследствии Московской практической академии) К. И. Арнольдом. В его трудах экономическая теория меркантилизма стала основой научной теории бухгалтерского учета. Он первым в российской науке ввел понятие актива и предложил подходы к его оценке. Ему принадлежит экономически обоснованная классификация имущества. Арнольд также заложил основы теории бюджетного учета и предпринял попытку создания единой информационной системы учета и статистики.

В 1809 г. была опубликована первая работа Арнольда «Самоучитель бухгалтерии». Изложение предмета в духе времени Арнольд начал с рассуждений о пользе купеческой бухгалтерии, хранящей «счастье семейств и целого Государства». Как истинный меркантилист, источником всеобщего процветания он считал честную торговлю, а учету отводил роль ее блюстителя (Арнольд, 1809, с. 4). Товар у него — это прежде всего основа прироста капитала («все вещи, кои покупаются для того, чтобы получить от оных прибыток, или которые, смотря по обстоятельствам, хотя и с убытком, проданы бывают») (Там же).

Понятие товара для Арнольда стало исходным для определения других учетных категорий. Капитал он трактовал как «имение», т. е. имущество, необходимое купцу для приобретения товаров. Последующие рассуждения привели его к установлению различий между «имением действительным» (*activ*) и «страдательным» (*passiv*). *Действительное* имение Арнольд определил как «имение, единственно купцу принадлежащее и которого никто другой не имеет права требовать» (Арнольд, 1809, ч. 1, с. 4—5). В противоположность ему *страдательное* имение «есть то, которое я хотя и имею, как кажется, в руках, но оно принадлежит другому, и сей в надлежащее время должен получить от меня оное обратно» (Арнольд, 1809, ч. 1, с. 5) (рис. 1).

Впервые в российской литературе объекты имущества благодаря Арнольду получили общее объединяющее их наименование — «актив». В традициях меркантилизма Арнольд выделил в активе деньги, товары, движимое имение, недвижимое имение и долги. К описанию товаров он подошел с особым вниманием, разъясняя читателям, что торговать можно произведениями природы («кои еще нимало не были обработаны рукою художника») отечественного или импортного происхождения («иностранныго, а иногда колониального») и произведениями мануфактур и фабрик («обработанными искусством человеческим для надлежащего употребления») (Арнольд, 1809, ч. 1, с. 4—5). Для изучающего бухгалтерию эти разъяснения имели скорее познавательное, нежели утилитарное значение. Они не имели никакого отношения к приведенным в самоучителе записям на счетах и балансу. Здесь Арнольд предстает перед нами не бухгалтером, а теоретиком меркантилизма, размышляющим об основах построения внешне-торгового баланса и источниках национального богатства.

В бухгалтерских трактатах времен меркантилизма недвижимость традиционно рассматривалась как часть личного имущества купца. Ее способность приносить доход, а значит, участвовать в приумножении купеческого капитала стави-

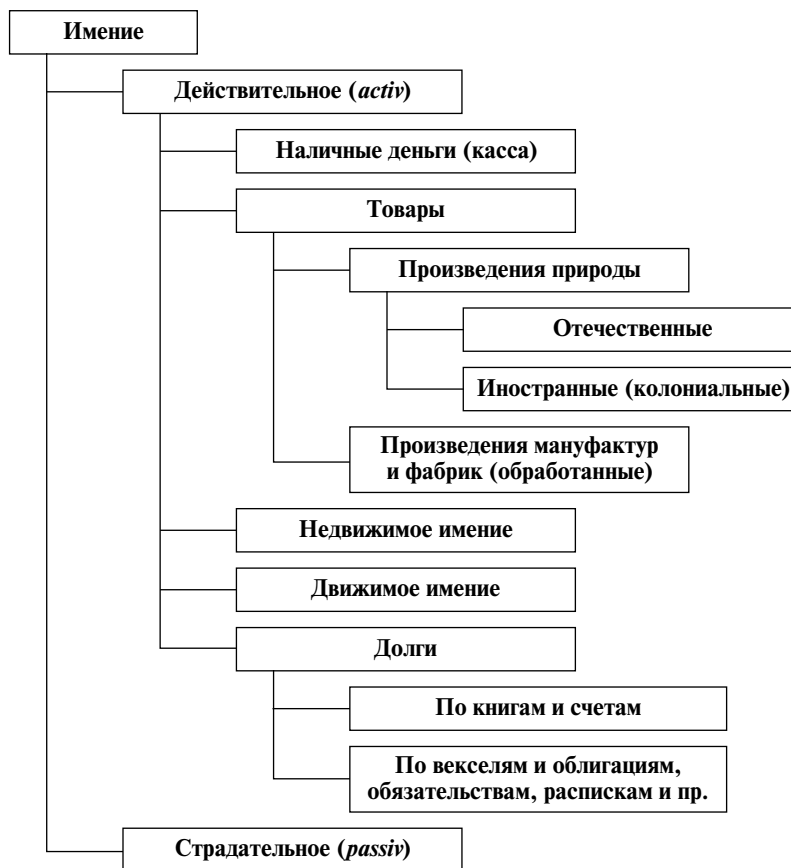


Рис. 1. Классификация активов и пассивов К. И. Арнольда

лась под сомнение. Арнольд рассуждал иначе. «...Дома, сады, поля, целые деревни, — писал он, — могут часто, в случае нещастия, как-то: от пожара, града, морозу и проч. приносить хозяину большой наклад, а в благоприятнейшие времена знатной барыш» (Арнольд, 1809, ч. 1, с. 5). Точно так же в движимом имении, которое многие авторы считали нетоварным, он находил место, наряду с «домашней рухлядью», торговым принадлежностям, кораблям и прочему имуществу, предназначенному для ведения торговли и, следовательно, участвующему в обороте торгового капитала.

Считая все имущественные объекты товарными и прибыльными, Арнольд сформулировал их общие признаки. Не будет преувеличением назвать их первой редакцией критериев признания активов. Таковыми (активами) он считал все вещи, «могущие быть проданными, имеющие существенную цену и приносящие пользу, кои составляют часть целого имения, но из коих каждая притом может составить, так сказать, особенное небольшое имение» (Арнольд, 1809, ч. II, с. 5—6).

Одним из обязательных признаков актива Арнольд называл возможность его оценки в денежном выражении, присвоения «существенной цены». В вопросе выбора оценки он придерживался иного мнения, нежели Савари, полагая оценку по текущей рыночной цене во всех случаях предпочтительной. «Хотя многие держатся того мнения, будто бы в *Инвентариуме*, или описи, должно означать покупную цену товара: но я не совсем на то согласен, — парировал Арнольд, — ибо часто *Баланс* выходит от того неправильной, да и должен быть таковым» (Арнольд, 1809, ч. II, с. 5). Рыночные цены он считал единственно верными для определения текущей величины купеческого капитала и его сохранения.

Карл Арнольд создал, пожалуй, первую стройную модель учета активов, но положенная в ее основу экономическая модель — меркантилизм — к тому времени изрядно устарела. В начале XIX в., когда он издал «Самоучитель бухгалтерии», в Европе, а вслед за ней и в России получила признание и распространение новая теория — классическая политическая экономия Адама Смита. В 1806 г. на русский язык был переведен его фундаментальный труд «Богатство народов».

Первыми пропагандистами новой доктрины в России стали Христиан Шлёцер («Начальные основания государственного хозяйства или науки о народном богатстве», 1805) и Михаил Балугьянский («Национальное богатство. Изображение различных хозяйственных систем», 1806). Идеи классической политической экономии о естественной и рыночной цене товаров, о подразделении капитала на основной и оборотный, о личном капитале и капитале имущества, которые тогда все больше овладевали умами, не были восприняты теоретиками учета. В то время, когда Адам Смит и его последователи изучали свойства промышленного капитала, авторы бухгалтерских трактатов по-прежнему оперировали понятиями исключительно капитала торгового.

Без внимания бухгалтеров долгие годы оставалась одна из важнейших отраслей экономики — государственное хозяйство. Первым теоретиком в малоисследованной области государственного счетоводства стал не кто иной, как Карл Арнольд, причем при весьма любопытных обстоятельствах.

Одним из самых внимательных читателей первой книги Арнольда по бухгалтерии был Алексей Николаевич Оленин, человек разносторонних знаний и занятий: историк, археолог, художник и крупный государственный деятель. Ко времени выхода книги Арнольда он служил заместителем министра финансов по Департаменту уделов и управлял имениями и крестьянами, принадлежавшими императорской фамилии. Вопросы учета входили в сферу ответственности Оленина, и первый российский трактат по бухгалтерии не мог не привлечь его внимания. Оленин откликнулся на него собственным небольшим сочинением, где, сославшись несколько раз на Арнольда и указав недостатки практической бухгалтерии, обратился к теме, более всего ему интересной, — о счетоводстве «казенных мест». Он был знаком с иностранными образцами государственного счетоводства и немногочисленной литературой по этому вопросу, а потому имел все основания утверждать, что «по сей части нет еще *нигде* классических сочинений и повсюду до нынешнего времени руководствовались одним навыком и с давних лет введенными обрядами, кои утверждены Правительством» (Оленин, 1810, с. 9). Убеденный, что «следует по сему предмету войти в особенное рассуждение», Оленин взял на себя смелость сформулировать положения государственного счетоводства.

По мнению Оленина, бухгалтерию казенных мест следовало строить по образцу двойной коммерческой бухгалтерии, доказавшей свое превосходство перед так называемой простой системой. Вместе с тем он полагал нежелательным полностью перенимать порядок коммерческого счетоводства, «ибо сей последний основан единственно на воле частного человека и на мечтательном иногда слове *кредит*, или *добрая вера*; другой же порядок, то есть казенный, определяется непреложными законами Правительства» (Там же). Таким образом, Оленин отметил слабость коммерческого законодательства и необходимость обстоятельных законодательно утвержденных инструкций для государственного счетоводства. Он указал и главный объект бюджетного учета — государственное имущество, «служащее основанием народному благосостоянию».

Неизвестно, было ли это простым совпадением или между двумя событиями имелась связь, но вскоре после публикации «Самоучителя бухгалтерии» и знакомства с ним Оленина Карл Арнольд был приглашен на службу в Министерст-

во финансов. Через четыре года, достигнув должности старшего бухгалтера Департамента внешней торговли и Комиссии снабжения солью государства, он издал первый трактат по бюджетному учету — «Опыт гражданской бухгалтерии» (1814).

С предложением написать книгу о бюджетном учете к Арнольду обратился его начальник, директор Департамента горных и соляных дел Комиссии снабжения солью государства А. Н. Дерябин, «и сие желание, — писал автор, — было для меня приказанием» (Арнольд, 1814, Посвящение). Арнольд начал работу над книгой, не обладая сколько-нибудь значительным опытом службы в государственных учреждениях, знакомый лишь с бухгалтерией собственного Департамента.

В Предисловии к новой книге Арнольд заметил, что, «хотя гражданская бухгалтерия основывается на одинаких началах с купеческою», разница между ними есть. Когда же он попытался сформулировать, в чем она заключается, то потерпел фиаско. Различия между двумя бухгалтериями вылились в несвойственную ему расплывчатую фразу: «но круг и форма, по свойству их назначения, имеют совсем другие изменения и ограничения» (Арнольд, 1814, Предисловие).

Арнольд усматривал непосредственную аналогию между государственным департаментом и купеческой фирмой<sup>1</sup> и в описании бухгалтерии департамента следовал разработанной им ранее системе купеческого счетоводства. Он ввел понятие капитала департамента, идентичного купеческому капиталу, т. е. состоящего из наличных денег, недвижимого и движимого имущества (Арнольд, 1814, с. 18). Объектами учета в департаменте Арнольд считал кассу, товары, имения, дома и... «домашние щеты» (Арнольд, 1814, с. 6). За пределы вверенного Департамента в своих рассуждениях он не выходил и в отношении других государственных органов (Министерства финансов, Министерства военных, сухопутных и морских сил, а также Министерства внутренних дел) ограничился лишь кратким примечанием о том, какие бухгалтерские регистры, сверх общепринятых надлежало в них вести.

Первый неудачный опыт не охладил, как это часто случается, пыл исследователя, и в 1823 г. вышла в свет вторая книга Арнольда по бюджетному учету. Изменилось название: вместо скромного «Опыта гражданской бухгалтерии» публике была представлена «Система государственного счетоводства». Эта, казалось бы, небольшая деталь подчеркивала возросшую уверенность автора в собственной компетентности и способности описать изучаемую отрасль во всей ее полноте.

Содержание нового трактата практически полностью изменилось. Арнольд оставил попытки устроить бухгалтерию обширного государственного хозяйства на манер купеческой лавки. В то же время он отказался следовать примеру многочисленных иностранных изданий по бюджетному учету, отвергающих достоинства коммерческой бухгалтерии и «представляющих в таблицах приходы и расходы, по некоторым только предметам податей и лесных сборов» (Арнольд, 1823, с. 3). Свою задачу он видел в том, чтобы, основываясь на общепринятых методах бухгалтерии, сформулировать особенные правила государственного счетоводства.

Арнольд отказался от идеи использования универсальной модели учета — двойной коммерческой бухгалтерии — на всех уровнях государственного управления. Ближе познакомившись с государственным счетоводством Российской империи, он заметил, что в нем отсутствует единство цели и предмета, а следо-

<sup>1</sup> «Все щеты соединяют дела Департамента, или одного или многих лиц; следовательно, они заступают место управляющего Департаментом или чиновника, под ведением коего находятся дела; в купечестве же оные составляет *фирма*, под которою производится торговля» (Арнольд, 1814, с. 6).

вательно, не должно быть и общих правил. На верхнем уровне управления целью учета был контроль полноты поступления в казну доходов и обоснованности произведенных расходов. Не опровергая ее и действовавшие правила учета, Арнольд «для всего государства» и «для министерств» предложил использовать камеральную бухгалтерию.

Имуществом империи (включая казенные заводы и прочие «такого рода заведения») управляли департаменты министерств. Они могли повлиять на прибыльность подчиненных заводов, а потому Арнольд требовал, «чтобы расчеты по каждому казенному заведению были деланы по коммерческим правилам, дабы, в случае могущего оказаться убытка, можно было принять надлежащие меры к отвращению оною или к уничтожению самого заведения» (Арнольд, 1823, с. 46). Цель учета в департаментах он видел в сообщении сведений об эффективности управления государственным имуществом. Департаментам надлежало составлять инвентари и балансы.

Существенно меньше внимания в сравнении с предыдущими работами Арнольд уделил вопросам признания, классификации и оценки активов баланса. Он не стал классифицировать активы на недвижимую и движимую, но не предложил и другой классификации. Имея в виду, что прибыльность и товарность не могут быть обязательными критериями<sup>1</sup> признания активов государства, из трех ранее названных им критериев признания активов Арнольд оставил один — денежную оценку (Арнольд, 1823, с. 10). При этом проблему формирования оценки активов он рассматривал лишь в связи с калькуляцией стоимости продукции казенных заводов.

Описывая практику учета в подчиненных департаментам «казенных присутственных местах», Арнольд оставил ее без критики, несмотря на то что имущество там или вовсе не учитывалось (что характерно для кассового метода), или для него открывались счета инвентарных объектов в натуральном выражении (Арнольд, 1823, с. 58).

Ему не удалось построить систему государственного счетоводства, аккумулирующую сведения о всей совокупности принадлежащих государству активов и предназначенную для отчетности о них. Государственный (казенный) капитал оставался неизвестной величиной. С точки зрения меркантилистов, к которым мы вправе причислить Арнольда, казенный капитал не способствовал приросту национального богатства, так как, в отличие от капиталов купеческого и промышленного, пополнялся путем перераспределения внутренних ресурсов государства. Данные о его совокупной величине, приросте и сохранности не имели для меркантилистов экономического значения.

Если задачу учета государственного имущества Арнольд не решил, то в другой задаче — соединения бухгалтерской и статистической отчетности — он преуспел. Арнольд предложил включить в систему государственного учета и отчетности сведения о том, «полезны или вредны изданные постановления народному благосостоянию и промышленности», и с этой целью бухгалтерские регистры департаментов дополнить книгами, составленными «по правилам государственной экономики» (Арнольд, 1823, с. 47). Годовой отчет Департамента внешней торговли должен был, например, содержать следующие данные:

- 1) о собранных и отосланных таможенных доходах,
- 2) о полученных и израсходованных «штатных суммах»,
- 3) разные таблицы «о состоянии российской торговли (товары по качеству их и с означением цены)»,

<sup>1</sup> «В тех Департаментах, где ограничен каждой приход и расход сумм и не подвержен никаким непредвиденным обстоятельствам... не может быть никакой прибыли или убытка», — заметил Карл Иванович (Арнольд, 1823, с. 17).

- 4) «обозрение о всех конфискациях»,
- 5) «историческое показание доходов российской внешней торговли» (Арнольд, 1823, с. 55).

В этом перечне только первые два пункта отражали требования к традиционной бюджетной отчетности. Остальные, по существу, относились к предмету статистического обобщения.

В начале XIX в. правительственная статистика в России была децентрализована и статистические данные по отраслям экономики собирали департаменты соответствующих министерств. Арнольд соединил ведомственную статистику и ведомственный учет в системе государственного счетоводства, полагая, и не без оснований, что ведомствам должно отчитываться не только за собранные доходы и потраченные средства, но и за процветание вверенных их попечению отраслей экономики. Государственный учет, по мнению Арнольда, должен был стать источником сведений о влиянии правительственных решений на рост национального богатства.

### Заключение

С XVII в. до наступления XIX в. экономическая теория меркантилизма вначале предложила, а затем всесторонне обосновала категорию национального богатства. Источником накопления богатства был признан торговый капитал, а регулирование торговли отнесено к области государственных интересов. Для меркантилизма характерно государственное внимание к учету как инструменту защиты торгового капитала. Эта экономическая доктрина способствовала появлению бухгалтерской отчетности, в которой ключевым элементом стал отчет об имущественном положении купца.

В эпоху меркантилизма имущество, составляющее купеческий капитал, стало подотчетным прежде всего на микроуровне. Стремление к унификации отчетности побудило к определению признаков, согласно которым его следовало включать в баланс (критериев признания). К ним были отнесены товарность, прибыльность и измеримость. Отражением идей меркантилизма стали выработанные в ту пору подходы к оценке имущества и его классификации. И если в выборе наилучшей с точки зрения сохранения капитала оценки имущества так и не было достигнуто единства, классификация имущества на недвижимое и движимое стала общепринятой. В рамках меркантилистской концепции эта классификация имела значение как на микро-, так и на макроуровне. На микроуровне она позволяла идентифицировать имущество купца, участвующее в воспроизводстве торгового капитала, на макроуровне — обобщала ресурсы, необходимые для воспроизводства национального богатства.

Примерно в то же время национальное богатство как макроэкономический показатель стало предметом статистических теорий, но дать стоимостную оценку имущества государства методами статистики тогда не удалось. Статистическая теория только начинала оперировать цифровым материалом. К тому же источник данных для расчетов — бухгалтерская отчетность о торговом имуществе — оставался закрытым для внешних пользователей.

В XVIII в. доктрина меркантилизма проникла в Россию, а век спустя российский автор Карл Арнольд предпринял первую попытку объединения микро- и макроучета национального богатства в одной информационной системе государственного счетоводства. Это объединение было еще искусственным, административным. Поиск методического единства статистики и учета станет предметом научных изысканий в ближайшем будущем, и его основой станет другая экономическая теория.

**Источники**

- Арнольд К. И.* Опыт гражданской бухгалтерии. СПб., 1814.
- Арнольд К. И.* О системе государственного счетоводства. СПб., 1823.
- Арнольд К. И.* Самоучитель бухгалтерии. М., 1809.
- Балугьянский М. А.* Национальное богатство. Изображение различных хозяйственных систем // Статистический журнал. Т. 1—2. СПб., 1806.
- Барбон Н.* Очерк о торговле. 1690 // *Плотников И.* Меркантилизм и его разложение. Л., 1935.
- Елисеева И. И., Плошко Б. Г.* История статистики: учеб. пособие. М., 1990.
- Каминка А. И.* Очерки торгового права / под ред. и с предисл. В. А. Томсинова. М., 2007.
- Карельская С. Н.* Становление нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России // Финансы и бизнес. 2011. № 1. С. 169—177.
- Ковалев В. В.* Бухгалтерский баланс в исторической ретроспективе // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5 «Экономика». 2011. Вып. 3. С. 85—97.
- Коммерческий кодекс Франции / предисл., пер. с фр., доп., сл.-справ. и комм. В. Н. Захватаева. М., 2008.
- Львова Д. А.* История Адмиралтейского регламента // Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703—2003 / под ред. Я. В. Соколова. СПб., 2003.
- Мен Т.* Рассуждение о торговле Англии с Ост-Индией; ответ на различные возражения, которые обычно делаются против нее. 1621 // *Плотников И.* Меркантилизм и его разложение. Л., 1935.
- Обербринкманн Ф.* Современное понимание бухгалтерского баланса: пер. с нем. / под ред. Я. В. Соколова. М., 2003.
- Оленин А. Л.* Краткое рассуждение о бухгалтерии и в особенности о бухгалтерии казенных мест. СПб., 1810.
- Плотников И.* Меркантилизм и его разложение. Л., 1935.
- Полное собрание законов Российской империи (ПСЗ).
- Птуха М. В.* Очерки по истории статистики в СССР. М., 1955. Т. 1.
- Птуха М. В.* Очерки по истории статистики в СССР. М., 1959. Т. 2.
- Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: История и практика. М., 2000.
- Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1962.
- Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Соколов Я. В., Бычкова С. Н.* «Ключ коммерции» — первая книга по двойной бухгалтерии в России // Бухгалтерский учет. 2001. № 17. С. 70—77.
- Соловьев С. М.* Сочинения: в 18 кн. М., 1997. Кн. 9. Т. 17—18. История России с древнейших времен.
- Шахиди А. Г.* Методология статического и динамического баланса в трудах Ж.-П. Савари: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Ростов н/Д, 2011.
- Шершеневич Г. Ф.* Курс торгового права. М., 2003. Т. 2. Товар. Торговые сделки.
- Широкий В. Ф.* Баланс в законодательстве, литературе и счетной практике России XVIII в. Л., 1940 (На правах рукописи).
- Широкий В. Ф.* Историко-экономическое исследование материалов хозяйственного учета в России XVIII в. Законодательные акты и литературные источники: автореф. дисс. ... канд. экон. наук. СПб., 1939 (На правах рукописи).
- Шлецер Х.* Начальные основания государственного хозяйства или науки о народном богатстве. М., 1805.
- Arnaboldi M., Lapsley I.* On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity // European Accounting Review. 2009. N 4.
- Lapsley I.* New Public Management: The Cruellest Invention of the Human Spirit? // ABACUS. 2009. N 1.
- Lapsley I., Mussari R., Paulsson G.* On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform // European Accounting Review. 2009. N 4.
- Mellet H., Marriott N., Macniven L.* Diffusion of an Accounting Innovation: Fixed Asset Accounting in the NHS in Wales // European Accounting Review. 2009. N 4.
- Yamey B.* Diversity in Mercantile Accounting in Western Europe // The Development of Accounting in an International Context. A Festschrift in Honour of R. H. Parker / ed. by T. E. Cooke and C. W. Nobes. L., 1997.