

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

С. Н. Карельская

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

КНИГИ КАЗЕННОГО КРУЖЕЧНОГО ДВОРА И ПРОДАЖИ ТАБАКА В КУРСКЕ 1720 Г.¹

Введение

Практическую деятельность в области учета обычно изучают по подлинным учетным документам или их описаниям. Считается, что документов учетной практики сохранилось мало. Я. В. Соколов (1938–2010) указал основную причину этого: «Люди бережно хранят письма Наполеона, но никто не хранит учетные книги мастерских, магазинов и меняльных контор» (Соколов, 1996, с. 9). Это верно по отношению к большинству бухгалтерских документов, однако есть исключения. Книги учетной практики российских предприятий государственных монополий были частью обязательного документооборота и с XVII в. регулярно передавались в государственные учреждения (приказы², а позже в коллегии), в архивах которых они сохранились до настоящего времени. Это относится в первую очередь к документам предприятий государственной винной монополии — кабацким книгам, которые признаются исследователями массовыми документами³. По оценке А. И. Раздорского, изучение кабацких книг началось еще в середине XIX в. (Раздорский, 2009, с. 9). Они привлекают внимание исследователей истории разных направлений (источниковедение, экономика, история отдельных видов деятельности и регионов), но практически не попадают в поле зрения исследователей истории бухгалтерского учета, хотя в кабацких книгах и учетно-отчетных документах других государственных монополий можно найти ответы на важные вопросы о развитии российской бухгалтерской практики додиграфического периода.

Цель настоящей работы — на материалах учетно-отчетных документов предприятий государственных монополий Курска 1720 г. выявить характерные особенности российской учетной практики этого вида хозяйств, действовавших в рассматриваемый период. Эти документы опубликованы с археологическими, библиографическими и терминологическими примечаниями и комментариями А. И. Раздорским (Раздорский, 2007), который проделал большую работу по введению данных источников в научный оборот и предоставил возможность изучить их исследователям, не обладающим специальными знаниями в части расшифровки документов. Недостатком его публикации является то, что ученый не рассмотрел собранные им документы в качестве памятников бухгалтерской практики.

¹ Исследование выполнено при финансовой поддержке РФФИ в рамках научного проекта № 20-010-42004.

² Наименование «приказ» возникло от содержания действия — приказа в значении поручения от одного человека, в данном случае великого князя, другому — приказному человеку. Приказная структура управления сформировалась в Московском государстве в XVI в. Она включала управление государственными и дворцовыми делами посредством специальных центральных учреждений с функциональной или территориальной юрисдикцией и установленными формами делопроизводства (Вернер, 1907, с. 3, 4).

³ Массовыми называются имеющие устойчивую форму и признаки повторяемости документы, причины составления которых не связаны с экстраординарными обстоятельствами (Иванов, 2005, с. 45).

Интерес к комплексу учетно–отчетных документов Курска 1720 г. обусловлен не только принадлежностью содержащихся в них учетных записей хозяйственных операций предприятиям государственных монополий, но и временем их составления, которое относится к периоду правления Петра I (1682–1725). В результате петровских реформ в русском языке появились такие специальные бухгалтерские термины, как дебет, кредит, главная книга, журнал, мемориал и др.

Для современной историографии характерен общий дефицит исследований додиграфического периода российской истории бухгалтерского учета, когда в практику еще не были введены методы учета, основанные на двойной записи. Этот период рассматривается в ограниченном количестве работ (Широкий, 1939; Мотыка, 1990; Соколов, Ковалев, 1993; Соколов, 1996; Медведев, Назаров, 2007; Platonova, 2009; Кутер, Тхагапсо, 2009; Кутер, Кузнецов, 2010; Львова, 2012; Кузнецов, Панженская, 2015), а предметному исследованию методологии учета этого времени посвятили изыскания лишь несколько авторов (Иванов, 2005; Малькова, 2008; Назаров, Сидорова, 2020). При этом только В. Я. Соколов, С. Н. Карельская и Е. И. Зуга (Sokolov, Karelskaia, Zuga, 2019; Соколов, Карельская, Зуга, 2020) проанализировали документы винной государственной монополии, представив результаты исследований учетной практики казенных кабаков и винных предприятий. Авторы подробно рассмотрели Олонецкую кабацкую книгу за период с 4 мая по 2 августа 1609 г., время составления которой относится к периоду правления Василия Шуйского (1606–1610), и кратко описали и книгу курского кружечного двора 1720 г. При этом авторы сосредоточились на содержании хозяйственных операций, отраженных в книгах, и не представили комплексный анализ документов, не идентифицировали применявшуюся в них методологию учета. Настоящее исследование посвящено уточнению указанных вопросов и сравнению книг учетной практики предприятий двух государственных монополий начала XVIII в.

Статья состоит из трех частей. В первой части представлена характеристика развития российского бухгалтерского учета на рубеже XVII–XVIII вв. Вторая часть посвящена приходно–расходным книгам как основе российской учетной системы того периода. Третья часть содержит углубленный анализ книг предприятий государственной винной монополии (кружечного двора) и казенной продажи табака Курска 1720 г.

1. Характеристика бухгалтерского учета в XVII – начале XVIII в. в России и оценка его развития исследователями

Все исследователи единодушны в том, что на рубеже XVII–XVIII вв. в российском бухгалтерском учете не применялась двойная запись, но единого мнения о использовавшейся тогда методологии учета нет до настоящего времени.

Известный исследователь истории государственного хозяйства П. Н. Милюков (1859–1943), подробно изучивший ведомости государственных доходов и расходов приказов XVII – начала XVIII в., назвал сложившуюся к началу XVIII в. в России организацию учета примитивной (Милюков, 1905, с. 77).

Один из первых российских исследователей истории бухгалтерского учета А. М. Галаган (1879–1938) на основе анализа перечня учетных книг Приказа сбора ратных людей¹, которые разделялись по статьям росписи государственных доходов

¹ Современный исследователь В. А. Аракчеев уточнил, что «это учреждение получило в историографии устойчивое название „Приказ сбора ратных людей“, хотя в источниках, в частности в приходно–расходных книгах Разрядного приказа, оно именуется также „Приказом збору даточных людей“» (Аракчеев, 2018, с. 7).

и расходов, назвал применявшуюся там систему учета основанной на *примитивной систематической записи* (Галаган, 1927, с. 125). Описывая учет более ранних периодов, ученый определил систематическую запись как основу учета на счетах, которые, по его мнению, впервые в истории стали применять в Древнем Риме (Галаган, 1927, с. 29–30). Используемая там *книга счетов* (codex rationum) была регистром систематического учета всех видов ценностей, принадлежащих хозяйству. Она разделялась на части, называемые счетами (ratio), каждый счет делился на две стороны: приход (ratio ассерти) и расход (ratio экспенси) (Галаган, 1927, с. 30). Характеризуя систему учета российского Приказа сбора ратных людей первой половины XVII в., А. М. Галаган уточнил, что в приказе не использовались счета бухгалтерского учета, а «взамен отдельных счетов счетоводы того времени пользовались отдельными книгами» (Галаган, 1927, с. 126). Таким образом, он охарактеризовал организацию учета этого приказа как основанную на систематической записи, но стоящую на более низкой ступени развития, чем система, подразумевающая использование счетов бухгалтерского учета, а отдельные российские учетные книги признал предшественниками счетов, которые можно назвать предсчетами учета.

В. Ф. Широкий (1878–1942) увеличил область исследования, включив в нее учетные книги еще четырех типов хозяйств (церковь, монастырь, вотчина и производственное предприятие), и пришел к заключению, что к началу XVIII в. в России применялась «простая система хронологического описательного учета отдельных хозяйственных статей» (Широкий, 1939, с. 20). Соответственно, В. Ф. Широкий, в отличие от А. М. Галагана, не увидел в проанализированных учетных регистрах признаков систематического учета.

Я. В. Соколов в фундаментальной книге «Бухгалтерский учет от истоков до наших дней» (1996) описал российскую учетную практику до 1700 г. на примере монастырей, государственных учреждений, торговых, строительных и промышленных предприятий (Соколов, 1996, с. 218–225), но в качестве вывода ограничился только общим заключением о неприменении в них в этот период двойной записи (Соколов, 1996, с. 225). Отдельно Я. В. Соколов описал развитие учета в эпоху Петра Великого (Соколов, 1996, с. 226–231). К особым достижениям правителя ученый отнес дополнение профессиональной лексики специальными бухгалтерскими терминами и введение в практику нормативного регулирования правил учета, приоритетной задачей которых стал учет материальных ценностей (Соколов, 1996, с. 226–228). Кроме того, Я. В. Соколов отметил новации в государственном и промышленном учете. В последнем, по его мнению, «впервые были обеспечены: сплошное документирование всех фактов хозяйственной жизни; регулярность проведения инвентаризаций и составления отчетности; более совершенная методика исчисления затрат; применение линейной записи в учете; аналитичность информации, необходимой для управления отдельными структурными подразделениями предприятия» (Соколов, 1996, с. 229). Я. В. Соколов также отметил, что «вместе с тем промышленный учет не знал системы двойной записи, ибо психологически бухгалтерам были более понятны натуралистические учетные идеи, когда все затраты фиксируются в том измерении, в котором они возникают» (Соколов, 1996, с. 229).

Важно уточнить, что в более поздних публикациях (например: Соколов, Соколов, 2009, с. 135) Я. В. Соколов не повторял высказанное в 1996 г. суждение относительно отсутствия в российском учете единого измерителя при подсчете затрат. Причина этого, вероятно, состоит в ознакомлении ученого с книгой М. Ю. Медведева и Д. В. Назарова «История русской бухгалтерии» (2007), в которой

приведены выписки из учетных регистров двух предприятий: Сафьянового двора (1669–1673 гг.) и Московского печатного двора (1630–е гг.) (Медведев, Назаров, 2007, с. 22–24), содержащих обобщение по всем видам расходов в денежном измерении. В результате анализа документов Печатного двора авторы сформулировали несколько важных выводов: 1) в книгах прослеживается стремление их составителей сгруппировать статьи о расходах по предметному принципу: расходы на бумагу, на киноварь, на олифу, на харатейные книги и т. д.; 2) со временем появились отдельные расходные книги для записи наиболее существенных трат, связанных с покупкой бумаги; 3) расходы на издание одной книги обобщались с целью определения себестоимости последнего, это оформлялось составлением сводных расходных ведомостей (Медведев, Назаров, 2007, с. 24–25). Таким образом, исследователи выявили на рассматриваемых производственных предприятиях тенденцию к специализации учетных регистров, которую ранее отмечал А. М. Галаган в государственном учете.

Исследование организации учета на Печатном дворе получило развитие в работе М. И. Сидоровой и Д. В. Назарова, которые выяснили, что в XVII в. на Печатном дворе применяли пять видов учетных книг: три расходные (окладные, неокладные, безденежных раздач), «записные книжным выходам и продажам» и описные (Сидорова, Назаров, 2019, с. 21). Однако авторы не приняли во внимание наличие специализированных учетных регистров и ограничились следующим заключением: «Факты хозяйственной жизни регистрировались в XVII в. чаще всего в приходно-расходных книгах с помощью простой записи, без ведения счетов» (Сидорова, Назаров, 2019, с. 21). Позже по результатам изучения учетной практики этого предприятия и других государственных мануфактур ученые уточнили свой вывод, определив, что в XVII в. в нашей стране применялась *простая камеральная бухгалтерия* (Назаров, Сидорова, 2020, с. 13). Данная оценка развития учета является, вероятно, наиболее емкой в настоящее время, однако, к сожалению, М. И. Сидорова и Д. В. Назаров не определили содержание использованного ими термина.

Проблема состоит в том, что в эту характеристику входят понятия из теории исторических парадигм развития бухгалтерского учета¹, предложенной Я. В. Соколовым, но в его варианте изложения этой теории такой парадигмы нет. Ученый выделил в истории развития учета три парадигмы, среди которых назвал отдельно камеральную и отдельно простую, причем первую отнес к камеральной системе учета, а вторую — к патримональной². Камеральная система имеет своим предметом учет расходов и доходов, патримональная — учет имущества и результатов его использования (Соколов, 1996, с. 23). Камеральный учет в зависимости от степени развития мог предполагать исключительно учет денег или дополнительно включать учет расчетов и выявление соответствия сметы. При этом Я. В. Соколов не рассматривал вопрос использования в ней формы записей (простая или двойная). Методология учета, построенная в рамках патримональной системы, преследовала «одну цель: адекватно отразить существовавшие средства и расчеты между участниками хозяйственного оборота» (Соколов, 1996, с. 63).

Теория исторических парадигм бухгалтерского учета, предложенная Я. В. Соколовым, получила в настоящее время развитие. Д. А. Львова, описывая эволюцию камерального учета, обосновала необходимость выделения в ней первой фазы — простого камерального учета, которую соотнесла с первой ступенью его развития, названной Я. В. Соколовым «старой камеральной бухгалтерией» (Соколов, 1996,

¹ Подробнее о развитии этой теории в трудах Я. В. Соколова см.: (Карельская, Зуга, 2012).

² Термин «патримональная» происходит от лат. *patrimonium* — «наследственное имение, вотчина; имущество». В бухгалтерскую историографию он введен Я. В. Соколовым (см.: Соколов, 1996, с. 23).

с. 206) и получившей расцвет в XII—XVIII вв. (Львова, 2016, с. 61). Этот подход развили Ю. И. Сигидов и А. Л. Жученко, обосновав в рамках анализа исторических аспектов содержания понятия «финансовый результат» существование в камеральной парадигме простой монетарной бухгалтерии, в которой прибыль, по мнению авторов, определяется как разница между денежными поступлениями и выплатами (кассовый метод) (Сигидов, Жученко, 2020, с. 394).

Принимая это во внимание, можно заключить, что Д. В. Назаров и М. И. Сидорова, используя термин «простая камеральная бухгалтерия» для характеристики развития учета в России на рубеже XVII—XVIII вв., подразумевали использование простой (униграфической) записи в рамках камеральной парадигмы, связанной на первой стадии развития с учетом денежных средств. Тем самым исследователи не учли мнение А. М. Галагана о применении систематической записи, получившее подтверждение при изучении учета Московского печатного двора XVII в., на котором информация о расходах систематизировалась в особых статьях учетных регистров и использовались отдельные книги учета расходов. Причина этого состоит в недостаточной изученности содержания учетных регистров, составлявших основу организации учета всех типов хозяйств, — приходно-расходных книг.

2. Приходно-расходные книги — основа российской учетной системы XVII — начала XVIII в.

Из работ по истории развития бухгалтерского учета (Широкий, 1939, с. 20; Соколов, 1996, с. 221; Назаров, Сидорова, 2020) известно, что в России приходно-расходные книги применялись в XVII — начале XVIII в. практически повсеместно, однако их содержательный анализ вплоть до настоящего времени не проводился. В научных публикациях можно найти лишь фрагментарные данные, не позволяющие составить целостное представление.

В. И. Иванов установил, что приходно-расходный учет денег и запасов велся в Новгороде в частных хозяйствах, самый ранний сохранившийся документ учета расходов написан на берестяной грамоте и датируется второй четвертью — концом XII в. (Иванов, 2018б, с. 11, 18–19). Однако из-за специфики носителя информации (берестяные грамоты) это были не книги учета, а отдельные записи учетного характера, в которых приводились сведения о закупаемых товарах, выплачиваемой заработной плате и т. д.

По сведениям В. Мотика, приходно-расходные книги использовались в XIV в. ганзейскими купцами, которые имели в Новгороде представительство и могли оказать влияние на развитие российской учетной практики (Мотыка, 1990, р. 36, 38). В XIV в. купцы, как правило, вели одну книгу, в которой записывали операции купли-продажи товаров, выдачи и оплаты векселей, участия в партнерствах или совместных предприятиях с другими людьми и др., а иногда и личные расходы. В учетных книгах купцов Виттенборгов из Любека и Вико фон Гельдерзена из Гамбурга сделки записывались в систематизированном виде, но без использования таблиц и какого-то позиционирования записей. По каждой операции заносилась информация о дате, количестве товара и цене сделки, в документах использовались римские цифры (Мотыка, 1990, р. 38).

Основные сведения о приходно-расходных книгах российской практики можно почерпнуть из работы В. И. Иванова (Иванов, 2005), который подробно рассмотрел учет трех монастырей XVI—XVII вв. — Соловецкого, Николо-Корельского, Крестного Онежского. Ученый определил этот вид учетных регистров как одну из разновидностей книг, которые являлись средством и результатом текущего учета хозяйственной деятельности и отражали движение денег, натуральных

запасов и товаров (Иванов, 2005, с. 14). По его мнению, приходно-расходные книги монастырей следует классифицировать по цели и характеру отраженной в них деятельности и по типам монастырских служб и промыслов на три группы: 1) административно-управленческие; 2) торгово-распределительные; 3) хозяйственно-промысловые (Иванов, 2005, с. 15–17, 23–25, 31–32).

Кроме этого, В. И. Иванов уточнил, что по процедуре составления все книги делились на черновые и беловые. Процесс их заполнения организовывался следующим образом: в течение года делались заметки («памяти»), росписи, пометы и т. п. по различным разделам, на их основе составлялись сначала черновые, а затем беловые приходно-расходные книги (Иванов, 2005, с. 40). Ответственное лицо, покидая службу, имело при себе отводные книги (составленные при приеме и передаче дел) и первичные записи. По прибытии в монастырь это лицо передавало в казну привезенные деньги и товары и приступало к составлению беловой приходно-расходной книги, или беловика, зная заранее ее итог — остаток, переданный новому приказчику и в казну. Со дня окончания службы до подачи книги проходило от нескольких недель до нескольких лет (известен случай передачи отчетной книги через 11 лет) (Иванов, 2005, с. 41). Готовый беловик отдавался в «казенную келью», где специально выбранные старцы (счетчики) проверяли его, после чего в книге записывались результаты проверки и ставились подписи проверяющих. При обнаружении серьезных недостатков книга могла быть возвращена исполнителю на переделку (Иванов, 2005, с. 41–42).

В содержании приходно-расходных книг В. И. Иванов выделил пять устойчивых, регулярно повторяющихся частей: заголовок (наименование книги), вводная статья (сведения о назначении ответственного лица и его обязанностях), основной текст (часто с итогами), удостоверяющая часть — подписи составителей книги и запись о проверке (Иванов, 2005, с. 33).

Основной текст приходно-расходных книг монастырей делится на статьи, каждая из которых пишется с новой строки. В статьях, как правило, указывается произведенная операция (куплено, продано, взято, нанято и т. п.), имя контрагента, количество и цена товара (при торговой сделке) и общий итог (Иванов, 2005, с. 37). Статьи встречаются простые, т. е. содержащие одну операцию, и сложные. Последние могли быть либо результатом механического объединения нескольких простых статей (например, о покупке нескольких товаров), либо сводными, являющимися итогом переработки черновики или представляющими итоговые данные, взятые из самостоятельных росписей или даже дополнительных книг (Иванов, 2005, с. 37).

В. И. Иванов выявил следующие достижения в развитии монастырского учета XVI–XVII вв.:

- 1) *специализация учетных регистров* (из единой приходно-расходной книги казначея выделяются книги самостоятельных монастырских служб, а в самой казначейской книге постепенно разделяется учет денег и натуральных запасов, что к середине XVII в. привело к образованию в книге двух самостоятельных разделов — денежного и натурального, в 1680-х гг. последний из них обособляется в отдельную книгу (Иванов, 2005, с. 48, 55));
- 2) *взаимосвязанность книг* (в некоторых монастырских службах книги состояли из двух разделов — приход-расход денег и приход-расход хлебных запасов, которые формально можно считать самостоятельными книгами, в них статьи о приходе денежных средств от продажи зерна были связаны с учетными записями о расходе зерна (в натуральном разделе). Обобщенные данные из книг учета продажи товаров казначеев переносились в основную приходно-расходную книгу (Иванов, 2005, с. 48));

- 3) *использование денежной оценки товаров и подведение общих итогов* (в приходно-расходных книгах соляных промыслов, помимо прихода денежных средств от продажи, записывались приход и расход зерна, цренного¹ железа и других материальных ценностей в денежной оценке (Иванов, 2005, с. 48–49, 52)).

Перечисленные достижения в развитии монастырского учета не были общепринятыми, они встречались в отдельных службах или применялись конкретными исполнителями в определенных книгах. Их применение позволяет заключить, что в XVI–XVII вв. в России наблюдались тенденции, предшествовавшие появлению двойной записи в других странах, — тенденции к выделению специализированных учетных регистров (специальных книг — предсчетов) и взаимосвязанному двойственному отражению отдельных фактов хозяйственной жизни.

Наиболее значимым результатом исследования В. И. Иванова можно назвать выявление разделения приходно-расходных книг учета денежных средств и материальных ценностей, позволяющее однозначно сделать вывод о том, что в этих хозяйствах методология учета строилась в рамках патримональной униграфической бухгалтерии.

Одновременно следует заметить, что В. И. Иванов к основному тексту приходно-расходных книг отнес записи об итогах, общих правил оформления которых, по его словам, не было. В одних книгах итоги отсутствовали, в других включались ежемесячные, годовые и обобщающие данные по всей книге в разных комбинациях (Иванов, 2005, с. 37). К сожалению, автор не пояснил содержание обобщающих записей. В одной из его публикаций (Иванов, 2018а) содержатся полные тексты книг монастырских казначеев XVI в. В них итоговым показателем является остаток денег, однако в хозяйственно-промысловых книгах встречаются иные варианты. Например, об учетных регистрах соляных промыслов монастырей В. И. Иванов сообщил следующее: «Монастырскую администрацию интересовала прежде всего прибыль» (Иванов, 2005, с. 51). Это позволяет предположить, что в книгах учета по этому виду деятельности итогом является показатель прибыли. Именно в промысловых службах монастырей учет получил наибольшее развитие. В их книгах учитывались разные хозяйственные процессы и подводились итоги, характеризующие результаты деятельности и включающие в отдельных случаях подсчет суммы понесенных расходов, исчисление прибыли и выявление товарных остатков.

Анализ итоговых записей приходно-расходных книг позволит раскрыть назначение учета. К сожалению, это возможно только по результатам изучения полных текстов документов предприятий.

3. Документы предприятий государственных винной и табачной монополий Курска 1720 г.

А. И. Раздорский опубликовал полные тексты комплекса приходно-расходных книг администрации таможни и казенных заведений Курска и Курского уезда 1720 г. Курск в XVII–XVIII вв. был важнейшим узлом сухопутных дорог, который находился на так называемой Московской или Посольской дороге, проходившей по маршруту Тула—Мценск—Орел—Кромы и далее через Белгород в Крым (Раздорский, 2007, с. 11).

Рассматриваемый комплекс документов хранится в Российском государственном архиве древних актов в Москве, в фонде Камер-коллегии (Раздорский, 2007, с. 17). Эта коллегия создана в 1717 г. для контроля за государственными денежными

¹ Железо в виде отдельных листов (полиц), которые шли на изготовление цренов — емкостей для вываривания соли.

доходами (ПСЗ, т. V, № 3255, с. 601). Место хранения документов дает основание признать их отчетом ответственного лица. Однако А. И. Раздорский уточняет: несмотря на то что публикуемые книги внешне имеют все признаки белого экземпляра, в них присутствуют подлинные поручные записи, составленные поручителями или лицами, подписавшимися по их поручению вместо них в момент регистрации операции (Раздорский, 2007, с. 18). Это позволяет считать данные книги одновременно учетными регистрами и отчетными документами.

Рассматриваемый комплекс приходно-расходных книг 1720 г. администрации таможи и казенных заведений Курска и Курского уезда включает семь учетных регистров, написанных на 632 листах. Это годовой отчет одного ответственного лица — бурмистра курянина Тита Нифонова по нескольким направлениям деятельности: сбор таможенных пошлин и прочих государственных платежей (канцелярских, явочных), организация работы кружечных дворов и казенной продажи табака, а также осуществление оплаты государственных расходов из собранных средств.

По итогам сравнения документации 1670 и 1720 гг. данных служб Курска А. И. Раздорский уточнил, что к XVIII в. произошло разделение приходно-расходных книг по видам деятельности, которые ранее велись как единый документ (Раздорский, 2007, с. 22, 28). В 1670 г. статьи о деятельности винного предприятия чередовались с таможенными — в 1720 г. они оформлены в разных книгах, как и записи о сборах явочных денег и оплаты государственных расходов из собранных средств (Раздорский, 2007, с. 28). А. И. Раздорский также выявил существование в разных книгах связанных записей, хотя и не идентифицировал их таким образом. Он привел пример двух связанных статей от 1 января 1720 г. из таможенной книги и книги кружечного двора об операциях купли-продажи вина казаком Иваном Афонасьевым (Раздорский, 2007, с. 26, 81, 308). Соответственно, можно констатировать, что тенденция к специализации учетных книг, или появление предсчетов, характеризует развитие не только государственного и монастырского учета, но и учета на таможнях и предприятиях винной монополии. Аналогичная ситуация наблюдалась и с появлением связанных записей.

Для настоящего исследования представляют интерес два отчетных документа — записные книги курского кружечного двора, составляющие 24,1 % общего объема текста в символах, и казенной продажи табака — 0,6 % (Раздорский, 2007, с. 19). Их выбор обусловлен их принадлежностью к реализации двух государственных монополий: винной и табачной, первая из которых на протяжении длительного периода обеспечивала существенную долю государственных доходов. По оценке П. Н. Милюкова, поступления от винной монополии в росписи государственных доходов 1724 г. составляли 10% от общей суммы всех сборов (Милюков, 1905, с. 489—491). Табачная государственная монополия была менее доходной, на ее долю приходилось всего 0,5% (Милюков, 1905, с. 489—491).

Государственная винная монополия, под которой обычно понимают исключительное право правительства производить и продавать, или только производить, или только продавать спиртные напитки, — одна из первых госмонополий в России. Ученые спорят о точном времени ее установления в нашей стране: одни (Толстой, 1848, с. 135; Бородин, 1910, с. 37; Луцик, 2012, с. 98) относят ее появление к XV в., другие (Ларина, 2011, с. 117) отсчет ведут с 1652 г. В XVII в. винная монополия реализовывалась через систему государственных кабаков — предприятий по производству и продаже алкоголя, которые после реформы 1652 г. стали именоваться кружечными дворами (Раздорский, 2014, с. 5). Сначала в них продавались только изготовленные напитки, в начале XVIII в. винная монополия была частично ослаблена и там, помимо произведенного алкоголя, стали торговать еще и закупленными напитками.

Продажа табака в России закрепились в качестве государственной монополии только в 1705 г. (Милуков, 1905, с. 163; Yányshev-Nésterova, 2018). Она была введена двумя нормативными актами: «О продаже табака на кружечных дворах» и «Указ об установлении продажи табака от казны» (ПСЗ, т. IV, № 2001, с. 275; т. IV, № 2045, с. 302–304), запретившими свободную продажу табака в стране и закрепившими это право за государственными кружечными дворами, в которых с этого времени должна была осуществляться его казенная продажа.

Следует заметить, что в формулировках росписей государственных доходов наименования доходных статей от винной и табачной монополий сформулированы схожим образом, однако по экономическому содержанию они были разными, что можно установить при изучении учетно-отчетных документов государственных предприятий, осуществляющих их реализацию.

Книга курского кружечного двора 1720 г.

На курском кружечном дворе 1720 г. продавались изготовленные на предприятии напитки (кислый и вареный мед), а также закупленное у сторонних производителей готовое (простое и двойное¹) вино. Записи в книгах этого предприятия и в других этого комплекса документов выполнялись общепринятым в то время образом — в форме многословных статей описательного характера с использованием старославянских букв в качестве числовых показателей. В статьях отсутствовало табличное представление данных или какое-либо позиционное расположение учетных записей. Каждая запись хозяйственной операции содержала в нерасчленном виде дату, текст, сумму оборота, иногда расписку получателя. Пример одной такой записи приведен на рис. 1.

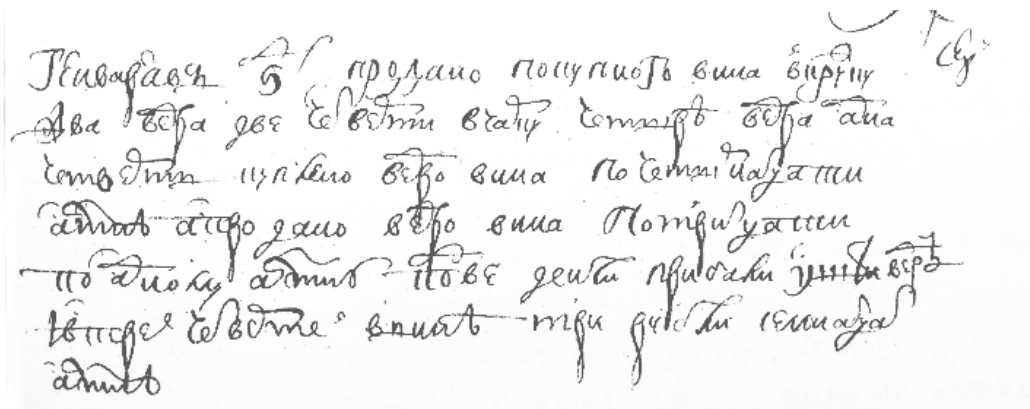


Рис. 1. Запись в книге казенного кружечного двора в Курске за 6 января 1720 г. (Раздорский, 2007, 5-я репродукция)

Как можно судить по рисунку, понять содержание записи без специальных знаний и пояснений специалиста практически невозможно. А. И. Раздорский перевел запись следующим образом: «Генваря в 6 день продано покупного вина в кружку два ведра две четверти, а чарку четыре ведра одна четверть. Куплено ведро вина по четырнадцати алтын, а продано ведро вина по тридцати по одному по две деньги, прибили у три ведр и трех четвертей в вине три рубли семнадцать алтын» (Раздорский, 2007, с. 310).

¹ Двойное вино — это хлебное вино (спирт), полученное перегонкой простого вина, т. е. фактически продукт третьей перегонки (рака — простое вино — двойное вино) (Похлебкин, 1997, с. 36).

Описание А. И. Раздорским книги кружечного двора вместе с полнотекстовым ее представлением позволяет установить, что в ее содержании есть не все устойчивые части, выделенные В. И. Ивановым. В книге присутствует заголовок, вводная часть (ограничена именем и названием должности управляющего винным предприятием (бурмистр) и упоминанием его помощников — «ларечного Василия Вязьмитинова с товарищами») и основной текст. Отсутствуют удостоверяющая часть и запись о проверке в книге, но в конце комплекса документов есть скрепы¹: «Бурмистр Кондратей Безходарного. Котелничев Московской государственной архив. Крепил регистратор Егор Сергеев» (Раздорский, 2007, с. 449). Их наличие, возможно, объясняется тем, что еще в 1703 г. для защиты отчетности таможен и государственных винных предприятий от подделок были введены «шнуровые» книги с фиксированным количеством листов, выдававшиеся централизованно (ПСЗ, т. IV, № 1922, с. 201–209).

Анализ опубликованного текста книги курского кружечного двора 1720 г. позволяет установить наличие в основной ее части нескольких видов учетных записей (табл. 1).

Таблица 1

Характеристика учетных записей книги курского кружечного двора 1720 г.

Вид учетной записи	Содержание статьи
Вступительная учетная запись	
Сумма денег, принятая от предыдущего управляющего	Дата, имя предыдущего управляющего, сумма денежных средств
2. Записи текущего учета (ежедневные операции, отражаемые при их наличии)	
Оптовая покупка вина и пресного меда	Дата, имя продавца, количество, цена за единицу, общая сумма, подпись получателя или поручителя
Розничная покупка сырья для производства напитков (хмеля)	Дата, количество, цена единицы, общая сумма
Розничная покупка дров	Дата, общая сумма
Производство напитков (медостав или медовар)	Дата, количество израсходованного основного сырья (пресный мед, хмель), цена за единицу, общая стоимость потребленного сырья, стоимость израсходованных дополнительных материалов (дрова), выплаты вознаграждения наемным и привлеченным работникам, количество выхода готового напитка (кислый мед, вареный мед) и расходы на изготовление единицы готового напитка
Продажа покупного вина в розницу	Дата, количество, начальная и отпускная цена напитка за единицу, сумма полученной прибыли
Продажа кислого меда	Дата, количество, себестоимость изготовления единицы, отпускная цена напитка за единицу, сумма полученной прибыли
Продажа покупного вина мелким оптом	Дата, форма продажи вина, данные о покупателе или покупателях (имя, фамилия, место жительства), количество, покупная и продажная цена напитка за единицу, общая сумма полученной прибыли от продажи
3. Записи по итогам каждого месяца	
Итоги продажи по видам напитков и по форме продажи:	Период, за который обобщаются данные, количество, покупная (себестоимость) и продажная цена напитка за единицу, общая сумма прибыли от продажи
Покупное вино в розницу	
Покупное вино мелким оптом	
Мед	
<i>Итого</i>	Общая сумма прибыли за месяц

¹ *Скрепы* — подписи всех служителей, подтверждающие верность приводимых в книгах сведений.

Окончание табл. 1

Вид учетной записи	Содержание статьи
4. Записи по итогам года 31 декабря 1720 г.	
Итоги продажи напитков по видам за год:	Период, за который обобщаются данные, количество, покупная (себестоимость) и продажная цена напитка за единицу, общая сумма прибыли от продажи
Покупное вино в розницу	
Покупное вино мелким оптом	
Мед	
Продажа воска — побочного продукта, полученного из меда-сырца, используемого в производстве	Цена за единицу, количество, общая сумма выручки
Продажа бочек из-под вина и меда	Количество, цена за единицу, сумма выручки
<i>Итого за год</i>	Общая сумма прибыли за год
5. Записи об остатках напитков	
Остатки напитков на конец года, переданные новому управляющему на новый отчетный период:	
Вино	Количество, покупная цена за единицу, общая стоимость
Мед	Количество, себестоимость единицы, общая стоимость
<i>Итого</i>	Общая стоимость всех напитков в остатке
Передача остатков напитков	Имя нового управляющего кружечного двора, принявшего остатки напитков

Составлено по: Раздорский, 2007, с. 308–397.

Таким образом, в книге содержится пять видов записей основного текста: вступительная, текущие, обобщающие итоги за месяц и за год, об остатках напитков на конец отчетного периода. Это позволяет заключить, что книга является учетным регистром смешанного типа, включающим хронологические записи о покупках, продажах и производстве и опись остатков на начало и конец отчетного периода. В данной книге в начале года остатками были денежные средства, а в конце — товар (напитки).

Практически все статьи текущего учета являются сложными, поскольку в них обобщаются данные за день. Исключение составляют отдельные записи о закупке сырья и материалов для производства. Наибольшее количество записей в учетном регистре посвящено ежедневным продажам, которые записывались отдельно по видам напитков и формам продажи (розничная и оптовая). Содержание этих статей было идентичным, за исключением сведений о покупателях, имена которых указывались при оптовых операциях. В статьях текущего учета о продажах содержится информация о дате записи, количестве проданного напитка, начальная и отпускная цена напитка за единицу для готового вина или себестоимость изготовления и отпускная цена для изготовленного меда, а также сумма полученной прибыли. В записях о продажах отсутствует информация о сумме выручки, ее можно рассчитать по представленным данным о цене продаже и количестве проданного напитка, но в учетном регистре она не приводилась. Аналогичным образом строились итоговые записи о продажах за месяц и за год. В обобщенном виде содержание годовых итоговых записей о продажах алкогольных напитков приведены в табл. 2.

В табл. 2 наглядно показано, что в итоговых записях информационный акцент делается на представление данных о продажах в оценке за единицу товара, а не в целом. Обобщением сведений об операциях продажи являлась не сумма

выручки, а величина полученной прибыли, которая исчислялась как произведение количества проданного напитка и разницы между их ценой продажи и покупки (или себестоимости изготовления). Годовые итоговые записи в книге дополнены данными о продаже побочных продуктов производства (воска) и тары (бочек из-под вина и меда), расходы на их приобретение отсутствовали. Это нашло отражение в последней записи, обобщающей итоги деятельности кружечного двора за год: «Всего 1720-го году генваря с 1-го числа по 721-й год генваря ж по 1-е число собрано в Курску великого государя денежной казны питейные прибыли в простом и в двойной вине и в меду и с восковыми денгами и что взято за бочки тысячу четыреста девяноста четыре рубли три алтына пять денег» (Раздорский, 2007, с. 397).

Таблица 2

Итоговые записи курского кружечного двора о продаже вина и меда за 1720 г.

Вид напитка, форма продажи	Количество, ведра	Цена продажи, руб.	Цена покупки (себестоимость), руб.	Прибыль, руб.
Простое вино, розница	1713,75	0,94	0,42	891,15
Простое вино, мелкий опт	259,50	0,84	0,42	108,99
Простое вино, мелкий опт (продажа «пенного» конфискованного вина)	2,50	0,84	—	2,10
<i>Итого простое вино</i>	<i>1973,25</i>	—	—	<i>1002,24</i>
Двойное вино, розница	105,00	1,78	0,84	98,70
<i>Итого простое и двойное вино</i>	<i>2080,75</i>	—	—	<i>1100,94</i>
Кислый мед, розница	2291,00	0,20	0,10	229,10
Вареный мед, розница	240,00	0,28	0,14	33,60
<i>Итого мед</i>	<i>2531,00</i>	—	—	<i>262,70</i>
<i>Всего</i>	<i>4611,75</i>	—	—	<i>1361,54</i>

Составлено авторами по: Раздорский, 2007, с. 67–71, 396–397.

Таким образом, можно определить, что цель составления учетной книги кружечного двора состояла в выявлении прибыли по итогам работы винного предприятия за год. При этом следует заметить, что величина прибыли не является суммой кассового остатка денежных средств кружечного двора. Исчисленная прибыль по итогам продажи напитков отличается от денежного остатка, поскольку часть денежных средств была израсходована на закупку и изготовление напитков, оставшихся в запасах на конец отчетного периода. Это следует из завершающей части книги, в которой отдельными статьями записаны остатки товаров, передаваемых новому ответственному лицу. Остатки товаров, вероятно, определялись в момент их передачи путем инвентаризации, поскольку в промежуточных итогах не фигурировали.

Данные об остатках записаны в конце книги по видам напитков, в них содержится информация о количестве и начальной цене (или себестоимости изготовления) за единицу. Заканчивается каждая статья об остатке конкретного вида напитка общей его стоимостью по входной цене (в современной терминологии это историческая стоимость), которая в то время называлась

«истинной ценой»¹. Причем факт передачи остатков товаров новому управляющему фиксировался записью, содержащей их общую денежную оценку: «Всего оных напитков по истинней цене отдано на триста на семьдесят на шестьдесят на шесть рублей на восьм гривн. Оное простое вино и кислой мед отдано нововыборному бурмистру 721 году Антипу Попову с товарищи» (Раздорский, 2007, с. 397). Таким образом, в этом документе для обобщения данных об остатках используется современный прием бухгалтерского учета — денежная оценка объектов учета.

Обобщая описание книги курского кружечного двора 1720 г., можно заключить, что методология бухгалтерского учета на этом предприятии основывалась на правилах патримональной униграфической бухгалтерии, о чем свидетельствует отсутствие акцентированного внимания на учете денежных средств, присущего камеральной бухгалтерии.

Книга казенной продажи табака в Курске 1720 г.

Записная книга продажи табака в Курске 1720 г., так же как и кружечного двора, является учетно-отчетным документом. В ней присутствуют те же устойчивые части, что и в первой книге (табл. 3).

Таблица 3

Характеристика учетной книги казенной продажи табака в Курске 1720 г.

Вид записи	Содержание учетных записей				Количество записей в документе
	Количество	Цена за единицу	Сумма	Имя контрагента	
Вступительная учетная запись					
Остатки товаров по их видам на начало отчетного периода	+	—	—	+ / —	6
2. Записи текущего учета (ежедневные операции, отражаемые при их наличии)					
Поступление товара	+	—	—	+	1
Продажа мелким оптом	+	+	+	+	8
3. Записи по итогам каждого месяца					
Обобщающие сведения по продажам за месяц, в т. ч.					
в розницу	+	+	+	—	11
<i>Итоговая сумма продаж за месяц</i>	+	+	+		2
4. Записи по итогам года 31 декабря 1720 г.					
Обобщающие итоговые суммы продажи за отчетный год	+	+	+	—	1
5. Записи об остатках напитков					
Остатки товара на начало отчетного периода	+	—	—	+ / —	7

Составлено по: Раздорский, 2007, с. 445–448.

¹ Термин «истинная цена» М. Ю. Медведев и Д. В. Назаров обнаружили в нормативном акте от 13 февраля 1684 г. «О таможенных и кабацких расходах, которые держат в таможнях и на кружечных дворах на починку старых винокуренных кубов и на прочее, и тех денег в расход не писать, а прикладывать те расходы к винному курению, и к пивным варям, и к медовым ставкам в истинную цену, и о держании на другие расходы из сборных денег» (Медведев, Назаров, 2007, с. 26–27). В этом документе уточнялись правила расчета себестоимости изготовленных в государственных кабаках спиртных напитков, в состав которых по этому документу предписывалось включать расходы на ремонт оборудования.

В этой книге, как и в книге кружечного двора, в основной части содержатся записи пяти видов: остатки товаров на начало и конец отчетного периода, записи текущего учета, обобщающие статьи за месяц и за год. Однако в книгах есть существенные различия.

Открывает и завершает книгу казенной продажи табака статья о приеме и передаче управления государственной табачной торговлей новому ответственному лицу. Статьи об остатках товаров на начало и конец отчетного периода, а также о его поступлении содержат информацию о видах табака (тертый, витый красный, черкасский листовый, черкасский листовый топлый и слеглый¹) и сопутствующих товарах (оберточная бумага для тертого табака), с приведением сведений о количестве и в отдельных позициях о времени и источнике поставки (Московская ратуша, канцелярия Курской провинции, земская изба). Денежная оценка товаров в них отсутствует.

Статей текущего учета в книге всего девять: одна посвящена поступлению табака и восемь — его оптовой продаже. В каждой статье отмечена информация о контрагентах, в первом случае это информация о поставщике табака, во втором — о покупателе. Все остальные записи книги являются обобщающими итоги месяца, причем большая их часть посвящена розничной торговле. Только две статьи содержат подведение итогов за месяц по двум формам продажи (розничной и оптовой) за февраль и декабрь, несмотря на то что оптовые продажи осуществлялись также и в июле 1720 г., что может свидетельствовать либо об ошибке составителя документа, либо о необязательности такого обобщения.

Краткая информация об итогах казенной продажи табака в Курске за 1720 г. представлена в табл. 4.

Таблица 4

Сведения о казенной продаже табака в Курске за 1720 г.

Форма продажи табака	Объем, пудов	Цена продажи, руб.	Сумма выручки, руб.
Продажа табака в розницу	26,875	0,72	19,35
Продажа табака мелким оптом	2,375	0,72	1,71
Итого	29,250	0,72	21,06

Составлено по: Раздорский, 2007, с. 71–72, 447–448.

Данные о розничной и оптовой торговле табаком присутствуют в ежемесячных итогах, но не выносятся в результирующую годовую статью. В ней представлены только общие сведения: «Всего в 720-м году продано вышеписанного приемного черкасского листового табака двадцать девять пуд десять фунтов ценою по двадцати по четыре алтына пуд, итого за оной табак взято денег двадцать адин рубль два алтына» (Раздорский, 2007, с. 447).

В ежемесячных и годовых итогах содержатся сведения о количестве проданного товара, цене продажи и общей сумме полученной выручки.

В книге отсутствует информация о входящей цене табака. Это объясняется особенностью организации казенной продажи табака, при которой товар не закупался, а поставлялся вышестоящими государственными учреждениями без требования оплаты. При оприходовании табака его денежная оценка не производилась.

Выбытие табака осуществлялось по методу, который в современной учетной терминологии называется ФИФО (от англ. first in, first out — «первым пришел,

¹ *Топлый* — затонувший в воде, подмоченный; *слеглый* — слезавшийся.

первым ушел»). Отсутствие информации о цене закупки товара обуславливает невозможность выявления финансового результата по учетным данным предприятия. По данным учетной книги казенной продажи табака в Курске 1720 г. (Раздорский, 2007, с. 445–448) можно установить, что запасы товара наращивались. За отчетный год было продано только 13 % переданного управляющему листового табака, при этом за тот же период его запас был пополнен на 40% от объема продажи. Данная тенденция прослеживалась повсеместно, поэтому в 1723 г. Петр I отказался от монополии на табак и ввел пошлину на его свободную продажу, однако для поддержания созданного к тому времени казенного табачного завода сохранил монополию на продажу листового табака, которую освободили в 1727 г. (Милюков, 1905, с. 524).

Завершая описание книги казенной продажи табака Курска 1720 г., можно заключить, что задачами ведения учета на этом предприятии являлись обобщение информации о выручке от продажи и обеспечение контроля за сохранностью переданного управляющему товара, за который он нес персональную материальную ответственность. Однако последнее обеспечивалось проведением инвентаризации, а не текущим учетом, поскольку в промежуточных (ежемесячных) итогах сумма остатков товаров не указывалась.

Выводы

Основные итоги рассмотрения двух учетно-отчетных книг предприятий казенных монополий Курска 1720 г. наиболее полно раскрываются при их сравнении (табл. 5).

Таблица 5

Сравнительный анализ учетных записей книг кружечного двора и казенной продажи табака Курска 1720 г.

Критерий сравнения	Книга казенного кружечного двора	Книга казенной продажи табака
Вид книги	Приходно-расходная книга, часть учетно-отчетного комплекса документов бурмистра	
Содержание учетного регистра	Учетные записи о торговых и производственных операциях	Учетные записи о торговых операциях
Форма учетного регистра	Смешанная: книга содержит инвентаризационные описи, хронологические, систематические и итоговые записи	Смешанная: книга содержит инвентаризационные описи, хронологические, итоговые записи
Основные части учетного регистра	Заголовок, вводная, основной текст, удостоверяющая	
Содержание основного текста	Записи пяти видов: остаток денежных средств на начало отчетного периода, текущие, обобщающие статьи за месяц и за год, остатки товаров на конец отчетного периода	Записи пяти видов: остатки товаров на начало и конец отчетного периода, текущие, обобщающие статьи за месяц и за год
Формы статей	Простые и сложные	
Виды хозяйственных операций, отраженные в текущем учете	Покупка (оптовая и розничная) сырья и материалов, производство меда, продажа (оптовая и розничная) покупных и изготовленных напитков, а также прочего имущества	Поступление табака, оптовая продажа табака
Содержание статей ежемесячных итогов	Прибыль = Количество × (Цена продажи – Цена покупки (или Себестоимость изготовления))	Выручка = Количество × Цена продажи
Содержание итоговых записей по книге в целом		
Завершающие записи книги	Остаток товаров в количественно-суммовом выражении, общая сумма оценки товаров	Остаток товаров в натуральном выражении
Основа методологии учета	Патримональная униграфическая бухгалтерия	

Сравнение учетных записей книг кружечного двора и казенной продажи табака в Курске за 1720 г. позволяет увидеть при их внешнем сходстве существенные различия, основным из которых являлся разный итог: в книге кружечного двора это была сумма прибыли, исчисляемая по данным о количестве проданного товара и о двух видах оценок (цены продажи и покупки), в книге казенной продажи табака — это сумма выручки, рассчитанная по сведениям о количестве проданного товара и его продажной цене. Несмотря на различие итоговых показателей рассмотренных книг, их объединяет то, что это не были регистры учета денежных средств, что позволяет назвать их учетными документами, составленными в рамках патримональной униграфической бухгалтерии.

Еще один важный вывод, который следует из анализа содержания рассмотренных учетных регистров, состоит в том, что это были книги систематического учета, которые можно назвать предсчетами. Это еще не были счета бухгалтерского учета диграфической бухгалтерии или высших ступеней развития униграфической системы учета, но их однозначно можно назвать именно регистрами этого вида учета, поскольку они являлись частью единого комплекса документов одного ответственного лица — бурмистра Тита Нифонова, который для каждого вида деятельности открывал специальную книгу учета, аналогично тому, как это, по свидетельству В. И. Иванова, делали в монастырях XVII в. Кроме того, в этом комплексе документов обнаружены отдельные взаимосвязанные учетные записи в разных книгах, что можно признать первыми шагами формирования двойной записи. Это позволяет заключить, что в России развитие бухгалтерского учета в начале XVIII в. шло в соответствии с общемировыми тенденциями, несмотря на сдерживающие факторы, которые прежде всего состояли в отсутствии практики использования табличного представления данных и арабских или римских цифр.

Источники

- Аракчеев В. А.* Фискальные инновации в России во второй четверти XVII в. и европейский контекст // Уральский исторический вестник. 2018. Т. 61. № 4. С. 6—13.
- Бородин Д. Н.* Кабак и его прошлое. СПб., 1910.
- Вернер И. И.* О времени и причинах образования московских приказов. М., 1907.
- Галаган А. М.* Счетоводство в его историческом развитии. М.; Л., 1927.
- Иванов В. И.* Бухгалтерский учет в России XVI—XVII вв. Историко-источниковедческое исследование монастырских приходо-расходных книг. СПб., 2005.
- Иванов В. И.* Приходо-расходные книги XVI в. Важского Иоанно-Богословского монастыря // Вестник церковной истории. 2018а. № 3—4. С. 185—253.
- Иванов В. И.* Хозяйственный учет в Древней и Средневековой Руси (по материалам берестяных грамот XI—XV вв.) // Веков неспешный ход: проблемы социально-экономической и политической истории России. 2018б. С. 8—23.
- Карельская С. Н., Зуга Е. И.* Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я. В. Соколова // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 174—185.
- Кузнецов А. В., Панженская И. Г.* По страницам истории российского бухгалтерского учета в допетровскую эпоху // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2015. № 3 (165). С. 87—96.
- Кутер М. И., Кузнецов А. В.* Классификация древнерусских бирок в соответствии с современной учетной методологией // Экономические и гуманитарные науки. 2010. № 1. С. 75—81.
- Кутер М. И., Хагапсо Р. А.* Формирование и развитие института несостоятельности в Российской Империи // Вестник СамГУПС. 2009. № 5—2. С. 42а—47.
- Ларина О. Г.* Этапы развития законодательства о питейной реглации в России // Известия Юго-Западного государственного университета. 2011. № 2 (35). С. 117—122.
- Луцки С. С.* Винная монополия. // Глобальный научный потенциал. 2012. № 12 (21). С. 98—100.
- Львова Д. А.* Адмиралтейский регламент Петра Великого как памятник учета эпохи меркантилизма // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 229—241.

- Львова Д. А. Возникновение теории камеральной бухгалтерии // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2016. № 1. С. 56–79.
- Малькова Т. Н. История бухгалтерского учета: учебное пособие. М., 2008.
- Медведев М. Ю., Назаров Д. В. История русской бухгалтерии. М., 2007.
- Милюков П. Н. Государственное хозяйство России в первой четверти XVIII столетия и реформа Петра Великого. СПб., 1905.
- Назаров Д. В., Сидорова М. И. У истоков профессии бухгалтера в России — люди и события XVIII века: монография. М., 2020.
- Похлебкин В. В. История водки. М., 1997.
- ПСЗ — Полное собрание законов Российской Империи в 45 т. СПб., 1830.
- Раздорский А. И. Исследования и публикации таможенных и кабацких книг в 2002–2009 гг. // Торговля, купечество и таможенное дело в России в XVI–XIX вв. 2009. С. 1–13.
- Раздорский А. И. Кабацкие книги времени царствования Василия Шуйского в архиве С.-Петербургского института истории РАН // Петербургский исторический журнал. 2014. № 2. С. 5–15.
- Раздорский А. И. Книга таможенного и питейного сбора Курска и Курского уезда 1720 г. СПб., 2007.
- Сигидов Ю. И., Жученко А. Л. Исторические аспекты учета финансовых результатов в контексте учетных парадигм // Естественно-гуманитарные исследования. 2020. № 6 (32). С. 391–396.
- Сидорова М. И., Назаров Д. В. Учетная практика на государственных предприятиях России в XVII веке // Аудит. 2019. № 12. С. 20–25.
- Соколов В. Я., Карельская С. Н., Зуга Е. И. Бухгалтерский учет водки в царской России // Бухгалтерский учет. 2020. № 11. С. 111–121.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
- Соколов Я. В., Ковалев В. В. Учет в эпоху Петра I // Бухгалтерский учет. 1993. № 1. С. 36–38.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2009.
- Толстой Д. А. История финансовых учреждений России со времени основания государства до кончины императрицы Екатерины II. СПб., 1848.
- Широкий В. Ф. Историко-экономическое исследование материалов хозяйственного учета в России XVIII в. Законодательные акты и литературные источники: дис. ... канд. наук. СПб., 1939 // ОР Российской национальной библиотеки. Ф. 860. Широкий Владимир Федорович. Оп. 1286. Д. 65.
- Motyka W. The Impact of Western Europe on Accounting Development in Tsarist Russia Prior to 1800 // Abacus. 1990. Vol. 26. N 1. P. 36–62.
- Platonova N. V. Peter the Great's Government Reforms and Accounting Practice in Russia. Accounting History. 2009. Vol. 14. N 4. P. 437–464.
- Sokolov V., Karelskaia S., Zuga E. Accounting in State-owned Companies Operated for the Production and Sale of Alcohol in Russia in the Fifteenth-seventeenth Centuries // Accounting History. 2019. Vol. 24. N 3. P. 425–443.
- Yányshev-Nésterova I. Institutional Development of the Tobacco Legislation in Russia in the Early 17th-late 19th Century. in LUXÁN, Santiago de & FIGUEIROA-REGO, João (eds.) El tabaco y la esclavitud en la rearticulación imperial ibérica (ss. XV–XX). 2018.

References

- Arakcheyev V. A. Fiskal'nyye innovatsii v Rossii vo vtoroy chetverti XVII v. i yevropeyskiy kontekst [Fiscal innovations in Russia in the second quarter of the 17th century. and the European context]. *Ural'skiy istoricheskiy vestnik [Ural Historical Bulletin]*, 2018, vol. 61, N 4, pp. 6–13. (In Russian)
- Borodin D. N. *Kabak i yego proshloye [Kabak and his past]*. Saint-Peterburg, 1910. (In Russian)
- Galagan A. M. *Schetovodstvo v yego istoricheskom razviti [Accounting in its historical development]*. Moscow, Leningrad, 1927. (In Russian)
- Ivanov V. I. *Bukhgalterskiy uchet v Rossii XVI–XVII vv. Istoriko-istochnikovedcheskoye issledovaniye monastyrskikh prikhodo-raskhodnykh knig [Accounting in Russia in the 16th–17th centuries. Historical and source study of monastic income and expense books]*. Saint-Peterburg, 2005. (In Russian)
- Ivanov V. I. Khozyaystvennyy uchet v Drevney i Srednevekovoy Rusi (po materialam berestyanykh gramot XI–XV vv.) [Economic accounting in Ancient and Medieval Russia (based on birch bark letters of the XI–XV centuries)]. *Vekov nespeshnyy khod: problemy sotsial'no-ekonomicheskoy i politicheskoy istorii Rossii [Centuries unhurried move: problems of socio-economic and political history of Russia]*, 2018b, pp. 8–23. (In Russian)

Ivanov V. I. Prikhodo-raskhodnyye knigi XVI v. Vazhskogo Ioanno-Bogoslovskogo monastyrya [Income and expense books of the 16th century Vazhsky Ioanno-Theological Monastery]. *Vestnik tserkovnoy istorii* [Bulletin of Church History], 2018a, N 3-4, pp. 185–253. (In Russian)

Karel'skaya S. N., Zuga E. I. Opredeleniye paradigmy bukhgalterskogo ucheta v rabotakh Ya. V. Sokolova [Determination of accounting paradigms in the works of Ya. V. Sokolov]. *Finansy i biznes* [Finance and business], 2012, N 4, pp. 174–185. (In Russian)

Kuter M. I., Kuznetsov A. V. Klassifikatsiya drevnerusskikh birok v sootvetstviy s sovremennoy ucheynoy metodologiyey [Classification of old Russian tags in accordance with modern accounting methodology]. *Ekonomicheskiye i gumanitarnyye nauki* [Economic and humanitarian sciences], 2010, N 1, pp. 75–81. (In Russian)

Kuter M. I., Tkhangapso R. A. Formirovaniye i razvitiye instituta nesostoyatel'nosti v Rossiyskoy Imperii [Formation and development of the institution of insolvency in the Russian Empire]. *Vestnik SamGUPS* [Bulletin of SamGUPS], 2009, N 5–2, pp. 42–47. (In Russian)

Kuznetsov A. V., Panzhenskaya I. G. Po stranitsam istorii rossiyskogo bukhgalterskogo ucheta v dopetrovskuyu epokhu [On the pages of the history of Russian accounting in the pre-Petrine era] *Vestnik Adygeyskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika* [Bulletin of the Adyge State University. Series 5: Economics], 2015, N 3 (165), pp. 87–96. (In Russian)

Larina O. G. Etapy razvitiya zakonodatel'stva o piteynoy regalii v Rossii [tages of development of legislation on drinking regalia in Russia]. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta* [News of the South-West State University], 2011, N 2 (35), pp. 117–122. (In Russian)

Lutsik S. S. Vinnaya monopoliya [Wine Monopoly]. *Global'nyy nauchnyy potentsial* [Global scientific potential], 2012, N 12 (21), pp. 98–100. (In Russian)

L'vova D. A. Admiralteyskiy reglament Petra Velikogo kak pamyatnik ucheta epokhi merkantilizma [Admiralty regulations of Peter the Great as a monument of accounting for the era of mercantilism] *Finansy i biznes* [Finance and business], 2012, № 4, pp. 229–241. (In Russian)

L'vova D. A. Vozniknoveniye teorii kameral'noy bukhgalterii [The emergence of the theory of office accounting]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika* [Bulletin of St. Petersburg University. Economy], 2016, N 1, pp. 56–79. (In Russian)

Mal'kova T. N. *Istoriya bukhgalterskogo ucheta: uchebnoye posobiye* [History of accounting: textbook]. Moscow, 2008. (In Russian)

Medvedev M. Yu., Nazarov D. V. *Istoriya russkoy bukhgalterii* [History of Russian accounting]. Moscow, 2007. (In Russian)

Milyukov P. N. *Gosudarstvennoye khozyaystvo Rossii v pervoy chetverti XVIII stoletiya i reforma Petra Velikago* [The state economy of Russia in the first quarter of the XVIII century and the reform of Peter the Great]. Saint-Petersburg, 1905. (In Russian)

Motyka W. The impact of Western Europe on accounting development in tsarist Russia prior to 1800. *Abacus*, 1990, vol. 26, N 1, pp. 36–62.

Nazarov D. V., Sidorova M. I. *U istokov professii bukhgaltera v Rossii — lyudi i sobytiya XVIII veka: Monografiya* [At the origins of the profession of an accountant in Russia — people and events of the 18th century: Monograph]. Moscow, 2020. (In Russian)

Platonova N. V. Peter the Great's government reforms and accounting practice in Russia. *Accounting History*, 2009, vol. 14, N 4, pp. 437–464.

Pokhlebin V. V. *Istoriya vodka* [History of vodka]. Moscow, 1997. (In Russian)

PSZRI — *Polnoe sobranie zakonov Rossii skoi imperii*. [Complete collection of laws of the Russian Empire. Collection 2]. Saint-Petersburg, 1830–1885. (In Russian)

Razdorskiy A. I. Issledovaniya i publikatsii tamozhennykh i kabatskikh knig v 2002–2009 gg. [Research and publication of customs and tavern books in 2002–2009] *Torgovlya, kupechestvo i tamozhennoye delo v Rossii v XVI–XIX vv.* [Trade, merchants and customs in Russia in the 16th–19th centuries], 2009, pp. 1–13. (In Russian)

Razdorskiy A. I. Kabatskiye knigi vremeni tsarstvovaniya Vasiliya Shuyskogo v arkhive S.-Peterburgskogo instituta istorii RAN [Kabatskie books of the time of the reign of Vasily Shuisky in the archives of the St. Petersburg Institute of History of the Russian Academy of Sciences]. *Peterburgskiy istoricheskiy zhurnal* [St. Petersburg Historical Journal], 2014, N 2, pp. 5–15. (In Russian)

Razdorskiy A. I. *Kniga tamozhennogo i piteynogo sbora Kurska i Kurskogo uyezda 1720 g.* [The book of customs and drinking fees of Kursk and Kursk district of 1720]. Saint-Petersburg, 2007. (In Russian)

Shirokiy V. F. *Istoriko-ekonomicheskiye issledovaniye materialov khozyaystvennogo ucheta v Rossii XVIII v. Zakonodatel'nyye akty i literaturnyye istochniki* [Historical and economic research of materials of economic accounting in Russia in the 18th century. Legislative acts and literary sources]. Saint-Petersburg, 1939. (In Russian)

Sidorova M. I., Nazarov D. V. Uchetnaya praktika na gosudarstvennykh predpriyatiyakh Rossii v XVII veke [Accounting practice at state enterprises of Russia in the 17th century]. *Audit* [Audit], 2019, N 12, pp. 20–25. (In Russian)

Sigidov Yu. I., Zhuchenko A. L. Istoricheskiye aspekty ucheta finansovykh rezul'tatov v kontekste uchetykh paradigmy [Historical aspects of accounting for financial results in the context of accounting paradigms]. *Yestestvenno-gumanitarnyye issledovaniya* [Natural and humanitarian research], 2020, N 6 (32), pp. 391–396. (In Russian)

Sokolov V. Ya., Karel'skaya S. N., Zuga Ye. I. Bukhgalterskiy uchet vodki v tsarskoy Rossii [Accounting accounting of vodka in tsarist Russia]. *Bukhgalterskiy uchet* [Accounting], 2020, N 11, pp. 111–121. (In Russian)

Sokolov Ya. V. *Bukhgalterskiy uchet: ot istokov do nashikh dney* [Accounting: from the beginnings to the present day]. Moscow, 1996. (In Russian)

Sokolov Ya. V., Kovalev V. V. Uchet v epokhu Petra I [Accounting in the era of Peter I]. *Bukhgalterskiy uchet* [Accounting], 1993, N 1, pp. 36–38. (In Russian)

Sokolov Ya. V., Sokolov V. Ya. *Istoriya bukhgalterskogo ucheta: uchebnik. 3-ye izd., pererab. i dop.* [History of accounting: textbook. 3rd ed., Rev. and add.]. Moscow, 2009. (In Russian)

Sokolov V., Karelskaia S., Zuga E. Accounting in state-owned companies operated for the production and sale of alcohol in Russia in the fifteenth-seventeenth centuries. *Accounting History*, 2019, vol. 24, N 3, pp. 425–443.

Tolstoy D. A. *Istoriya finansovykh uchrezhdeniy Rossii so vremeni osnovaniya gosudarstva do konchiny imperatritsy Yekateriny II* [The history of financial institutions in Russia from the time of the founding of the state to the death of Empress Catherine II]. Saint-Petersburg, 1848. (In Russian)

Verner I. I. O vremeni i prichinakh obrazovaniya moskovskikh prikazov [On the time and reasons for the formation of the Moscow orders]. Moscow, 1907. (In Russian)

Yányshv-Nésterova I. Institutional development of the tobacco legislation in Russia in the early 17th–late 19th century. *LUXÁN, Santiago de & FIGUEIROA-REGO, João (eds.) El tabaco y la esclavitud en la rearticulación imperial ibérica* (ss. XV–XX). 2018.