

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Жан-Ги Дего¹

профессор кафедры бухгалтерского учета Университета Монтескье Бордо-IV

РАННИЕ РАБОТЫ ЭЖЕНА ЛЕОТЕ — ТЕОРЕТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ В ЦАРСТВОВАНИЕ АЛЕКСАНДРА II И АЛЕКСАНДРА III

Введение

Эжен Леоте (Eugene Léautey) является одним из наиболее выдающихся французских ученых-бухгалтеров XIX в. Леоте многое связывает с Россией: изучением его работ занимался Ярослав Вячеславович Соколов, а сам Леоте изучал коммерческое образование в Российской империи. Этой теме он посвятил одну из своих работ, которую мы хотели бы рассмотреть.

Мы уже обращались в своих исследованиях к работам Леоте и его соавтора Адольфа Гильбо (Adolphe Guilbault) (Degos, 2005). Однако неточности в исторических исследованиях неизбежны. Лишь два года назад, благодаря одному из моих коллег, я узнал дату смерти Леоте. Это случилось через несколько месяцев после обнаружения мною в книге Я. В. и В. Я. Соколовых (2009 г.) неизвестного мне портрета Леоте, который был, вдобавок ко всему, популярным и часто переводимым в России автором. Так как Леоте и Гильбо часто цитировались Я. В. Соколовым, мне захотелось возродить внимание к двум другим книгам Леоте, которые менее известны, однако демонстрируют любознательность, культуру и дарование этого автора, и тем самым выразить почтение памяти Я. В. Соколова.

Эжен Леоте и Адольф Гильбо в 1889 г. опубликовали работу под названием «*Наука о счетах для всех. Теоретический и практический трактат о домашнем, торговом, производственном, финансовом и сельскохозяйственном учете*». Эта работа оказала огромное влияние на европейских авторов не только во франкоязычных странах, но и во многих других. Эжен Леоте был бухгалтером, которого привлекали философия и экономическая теория, однако он также обращал огромное внимание на их практическое применение. «*Наука о счетах для всех*» не всегда легко читается. Пожалуй, больше всего пользы от ее прочтения извлекли специалисты, представляя новые концепции или по-новому освещая старые взгляды. Цели Леоте и Гильбо заключались в:

- создании ясного и точного языка бухгалтерского учета и утверждении его усовершенствованной, окончательной формы;
- подкреплении этого языка рациональными принципами и серьезной научной теорией;

¹ Эл. адрес: jgdegos@wanadoo.fr

- создании номенклатуры а также методической и практической классификации счетов;
- утверждении единого формата и содержания бухгалтерского баланса (Colasse, Durand, 1994, p. 43—44).

Все эти аспекты, четко сформулированные в работе «*Наука о счетах*», позднее стали основой европейского бухгалтерского учета, когда окончательно возобладала начиная с 1973 г. учения, проповедующие его рациональную стандартизацию. Некоторые работы Леоте и Гильбо изучались Я. В. Соколовым и его сыном (2009), и наоборот, Леоте в одной из своих работ, которую мы рассмотрим, изучал программу российских коммерческих училищ (Léautey, 1986), привлекая к своим исследованиям свидетельства других французских бухгалтеров, которые интересовались системой российского бухгалтерского учета. Это такие бухгалтеры, как Пьер Боше (Pierre Boucher) — советник царя в 1814 г. (Boucher, 1814).

1. Эжен Леоте, талантливый и прозорливый бухгалтер

Эжен Леоте родился в 1845 г. и умер в 1909 г.¹ Его жизнь говорит о том, что он был человеком XIX в., но его идеи — истинные предвестницы XX в. Не обладая основательностью и четкостью анализа своего последователя Жана Дюмарше (Jean Dumarchey), он, однако, господствовал среди мыслителей своего времени как автор трех фундаментальных книг, написанных совместно с Гильбо. Заслуживает уважения то, что он был в состоянии разработать свою технику учета и использовать ее в соответствующем контексте.

Читателям Эжен Леоте представлен как «бывший исполнительный директор Национального учетного банка Парижа (Comptoir national d'escompte de Paris CNER), советник по бухгалтерскому учету, рыцарь ордена Почетного легиона и чиновник системы государственного образования, профессор бухгалтерии и руководитель Института бухгалтеров. Историки бухгалтерского учета упоминают лишь несколько фактов его биографии (Reymondin, 1909; Vlaemminck, 1956; Pinceloup, 1993; Colasse, Durand, 1994). Известно, что Леоте старался убедить министра Леона Сэя (Leon Say), одного из своих друзей, внести немного больше порядка и ясности в государственный бюджет в пору, когда он не был образцом порядка во Франции. Но бездейтельность государственных учреждений сделала безуспешными все его попытки (Vlaemminck, 1956, p. 170). Леоте написал несколько враждебных, но глубоких писем о бюджетном учете, и большинство его замечаний могли быть приняты в старое время как во Франции, так и в России:

«Государство, которое заставляет торговцев проводить ежегодную инвентаризацию и составлять баланс, само не инвентаризирует и не формирует баланс. Государственный учет ведется для того, чтобы записать административные расходы и доходы, т. е. чтобы вести, подобно любой хозяйке, книгу учета бюджета; итоговый баланс этой книги не учит нас ничему, если только там доходы не превышают прогнозируемую величину или не достигли таковых и ассигнованные расходы не были обоснованно запланированы, оплачены и проконтролированы. Это все. Где имущество Франции? Увеличилось ли оно? Или уменьшилось? Каковы составляющие активов? Хорошо ли они защищены? Не могли ли некоторые из них исчезнуть? Мы ничего не знаем об этом. Соседние страны составляют свою ежегодную отчетность с выписками о счетах; Франция настаивает на том, чтобы этого не делать. Провозглашалось, что это невозможно: такой учет невыполним, это только кажется, что следить за имуществом государства так же просто, как следить за

¹ Некролог был помещен в *Revue des sciences commerciales* (1909, d'octobre, p. 556—558).

имуществом фирмы. Великий итальянский бухгалтер-мыслитель Чербони, отвечая за государственный учет в Италии, составлял баланс. Мы можем сделать так же во Франции с или без помощи логисмографии Чербони. Это вопрос для обсуждения» (Léautey, 1897, р. XVII).

До того как Эжен Леоте был признан плодотворным писателем и интеллектуальным лидером, он написал две работы, которые мы бы хотели рассмотреть сегодня: *«Современные проблемы бухгалтерского учета и обучение коммерции»* (1881) и *«Обучение коммерции и коммерческие школы во Франции и во всем мире»* (1886). Он достиг пика успеха вместе со своим соавтором Гильбо благодаря трем другим работам: *«Наука о счетах для всех, разработанная для домашнего, торгового, производственного, финансового и сельскохозяйственного учета»* (1889), *«Основные принципы бухгалтерского учета»* (1895) и наконец *«Универсальное руководство для практического и рационального учета в сельском хозяйстве»* (1899) — книга, выпущенная после смерти Гильбо в 1896 г. В последние годы жизни Леоте без соавтора написал *«Курс бухгалтерского учета и счетоводства»* (1895) и две другие интересные работы: *«Унификация бухгалтерских балансов акционерных обществ»* (1904) и *«Общественная роль бухгалтерского учета и бухгалтеров»* (1904). Он также очень помог французскому коммерческому образованию, написав множество работ в соответствии с официальными образовательными стандартами.

Не давая себе передышки, Леоте переключает внимание на важность гармонизации знаний о бухгалтерском учете, его преподавании квалифицированными профессорами, применении обученными и квалифицированными специалистами, его контроле и регулировании с помощью соответствующих законов (Léautey, 1904, р. 6). Он высказывал весьма современные идеи об организации и строении бухгалтерского учета в профессиональных организациях, которые будут обсуждаться, а иногда и применяться позднее (Degos, 2004). Когда он опубликовал *«Обучение предпринимательству и коммерческие школы во Франции и во всем мире»* (1886), он стал первым, кто отстаивал идею профессионального обучения с тремя квалификационными уровнями: сначала диплом счетовода, затем диплом бухгалтера и наконец диплом профессионального бухгалтера под эгидой Высшей палаты бухгалтеров-экспертов, контролирующей менее представительные региональные палаты бухгалтеров с целью позаботиться о профессиональных интересах: материальных и моральных. Многие планы Леоте были осуществлены позднее благодаря инициативе Академического общества бухгалтеров (Reymondin, 1910; 1918). Несколько французских и бельгийских бухгалтеров, таких, как Габриэль Форе (Faure, 1919), Дешам (Deschamps, 1910), Гиллис (Gillis, 1902), (Vlaeminck, 1956, р. 170), шли по его стопам. Его постоянной целью являлась замена старой практики рациональными бухгалтерскими доктринами и стандартами, и он полностью преуспел, потому что второй французский план счетов 1947 г. до сих пор воплощает идеи и проекты Леоте.

2. Призвание теоретика бухгалтерского учета: многообещающая критика профессионального микрокосма и его недостатков

Когда Александр II погиб от взрыва бомбы в Санкт-Петербурге в 1881 г., Эжен Леоте опубликовал свою первую книгу под названием *«Современные проблемы бухгалтерского учета и обучение коммерции»*. В 1881 г. Франция переживала кризис в сфере бухгалтерского учета. Восстанавливая традиционную торговлю и дела, управляющие промышленными компаниями начали осознавать, что бухгалтерский учет является неотъемлемой частью хорошего управления, но инструменты эффективной бухгалтерии пока не придуманы. Первое обвинение в адрес представителей бухгалтерской профессии заключалось в том, что

эти «просто счетоводы, не представляющие общую картину, или эти авторы якобы новых методов, в большей или меньшей степени эксцентричные» (Léautey, 1881, p. 1) более не способны решать новые практические задачи и соответствовать новым теоретическим вызовам, которые становятся более и более неразрешимыми.

2.1. Угрожающее состояние бухгалтерского учета и коммерческого образования во Франции в конце XIX в.

В 1881 г. обучение коммерции претерпевало большие изменения после открытия современных коммерческих школ, чему мы уделим внимание позднее, но эти изменения, будучи эволюционными, шли медленно. Франции понадобилось много времени чтобы основать специализированные коммерческие школы, отчасти потому, что экономисты полагали политическую экономику единственным предметом, раскрывающим подлинную науку торговли. Основатель коммерческой школы Парижа доказал им, что это неверно: не было ни банкира, ни финансиста, ни хорошего профессора, которые бы вынесли из этого экономического учения пусть немного сколько-нибудь реалистичных идей. Бухгалтерский учет заимствовал из экономики исходные положения со всеми присущими им недостатками. Профессиональные бухгалтеры, например, А. Пижье (Pigier, 1862; 1876), были недовольны тем, что студенты различных уровней теряли четыре года, изучая счетоводство, искусно осложненное псевдо-теориями без какой-либо практики, склоняемые к вредным предрассудкам. По окончании обучения студентам казалось, что они знают всю бухгалтерию, в то время как они были неспособны зарегистрировать самую простенькую текущую операцию.

Однако директора школ и руководители программ отказывались признавать реальное положение дел. Они прятали его за сомнительным утверждением: за 4-летнюю программу обучения бухгалтерскому учету — последний они определяли как науку представления и исполнения, т. е. науку бизнес-комбинаций — будущий бухгалтер должен был стать одновременно управленцем, экономистом и финансовым директором (Léautey, 1881, p. 8). Реальность была значительно менее идеальна: и на четвертом курсе студенты не продвигались далее нулевой квалификации в счетоводстве, а такие предметы, как «банковское дело», «торговля ценными бумагами», которые было бы разумно преподавать, были освещены поверхностно. В 1881 г. бухгалтеры своей необразованностью походили на героев комедий Мольера. Леоте без смущения критиковал их, осуждая бессодержательные требования и пустой язык, которым они часто зарабатывали престижные награды (Пальмовую ветвь Академии, орден Почетного легиона), будучи, однако, неспособными понять арифметические правила и их содержание, дать четкие определения и точные доказательства (Léautey, 1881, p. 9).

Приведем пример несостоятельности коммерческого образования той поры. Умение торговать преподавалось студентам коммерческих школ, как:

- умение покупать и продавать;
- умение платить и получать;
- умение регистрировать эти операции.

Тем самым в школьных курсах стирались различия между функциями розничного торговца¹ или оптового торговца, банкира или бухгалтера.

¹ Мы различаем, по Самуэлю Рикарду (Всеобщий закон торговли, 1705), оптового торговца, которому не надо детально знакомиться с товарами, а лишь необходимо иметь теоретическое представление о них, и розничного торговца, который должен быть идеально информирован о товарах, которые он продает, и всех их физических характеристиках, что необходимо для торговли и обслуживания при продаже и после заключения сделки.

Следует также отметить, что в сравнении с инженерными, медицинскими или музыкальными школами, где в процессе преподавания рассматривались и использовались реальные вещи, реальные машины, реальные болезни, реальные инструменты, коммерческие школы занимались виртуальным обучением: в программу были включены лекции о капитале, товарах, предприятии, стоимости, но эти предметы никогда детально не изучались. И, что еще хуже, учителя таких школ зачастую не имели практического опыта работы в коммерческой сфере. И если профессор хотя бы немного занимался практической работой, он, как это ни парадоксально, возводил свой практический опыт в ранг науки. Тот факт, что большинство преподавателей не обладали навыками практической работы, несколько их не беспокоило. Так, Ипполит Ванье (Hippolite Vannier), директор коммерческой школы Гавра и автор нескольких книг по счетоводству (Vannier, 1844; 1875), а также работы, озаглавленной «*Валютные курсы и обменные операции, выполненные легко и правильно*» (Vannier, 1877), за свою жизнь не провел ни одной обменной сделки и не знал даже ее основ, таких, как рыночные коэффициенты двух валютных рынков. В коммерческих школах в 1881 г. преподавалось много предметов, но не тех, которые были необходимы, как, например, операции купли-продажи или управление денежными потоками. И, конечно же, преподавание собственно бухгалтерского учета было также далеко от совершенства.

В начале карьеры Леоте качество обучения предпринимательству можно было характеризовать лишь как «*печальную данность*», и в этих условиях «*плохо организованный, нерегулярный и неполный*» бухгалтерский учет лишь ухудшал положение компаний, подвергая их опасности. Правила и правовые принципы, декларируемые с 8 по 13 ст. Коммерческого кодекса, не давали желаемой гарантии безопасности и уверенности, их ревизия была необходима. Составленный Леоте в форме таблицы вводный обзор состояния бухгалтерского учета совсем безрадостен: нет правильного обучения коммерции, бухгалтерский учет в небрежении, профессора не способны понять профессиональную практику и учат теориям ложным и пустым, а правовые нормы, которые должны были стать защитой, бесполезны и лишены смысла. Таким образом, было крайне необходимо предложить какой-нибудь выход. Он был найден в популяризации бухгалтерского учета.

2.2. Популяризация необходимого обществу бухгалтерского учета

«*Одно поражает сегодня, что бухгалтерский учет занимает самое низкое положение в списке наук и менее других наук распространен — факт тем более удивительный, так как все в этом мире ведет каждого из нас к цифрам и счетам, и однозначно в наших интересах, особенно в нынешний век коммерции, иметь в конце концов элементарные представления об этой точной и реалистичной науке*» (Léautey, 1881, p. 47). Научный метод, с которым обходились столь пренебрежительно, затрагивал, однако, миллион торговцев, два миллиона наемных счетоводов и конторщиков во Франции XIX в., и убыток, причиной которого стало его жалкое состояние, измерялся в то время более чем в один миллиард франков. Одной из мер противодействия подобному недостойному отношению к бухгалтерии стал созыв съезда бухгалтеров, охваченных целью совершенствования и унификации бухгалтерского учета путем объединения в союз самых информированных и проверенных специалистов. Съезд должен был выполнить следующие задачи:

- усовершенствовать преподавание бухгалтерского учета в университетах и школах, эксцентричного с научной точки зрения;

- задать верное направление практике бухгалтерского учета малого и среднего бизнеса, находившегося в плачевном состоянии из-за распространенного мнения, что основательный учет, соответствующий предписаниям закона и методически корректный, дорог, а польза от него невелика;
- пересмотреть пустые и бесполезные регулятивы Коммерческого кодекса 1807 г. относительно торговых книг. Действительно, ст. 8 Кодекса о публикации в газетах была неадекватна и неприменима, ст. 10 и 11 относительно размеров и подписывания книг также неприменимы, так как они предполагали, в соответствии с расчетами Леоте, визирование 450 000 регистров ежегодно через консульскую администрацию. И, наконец, ст. 12 и 13, касавшиеся использования книг в качестве доказательства в суде, были неполными, противоречивыми и опровергающими друг друга¹.

Леоте настаивал на необходимости развития, популяризации во Франции знаний о бухгалтерии посредством включения ее в число основных предметов (Léautey, 1881, p. 57—58). Продвижение этого предмета в системе образования, в частности начального образования, должно было способствовать в том числе совершенствованию знаний учеников в арифметике. Поэтому Леоте цитировал г-на Вуазара (Woisard, 1830): «Самые общие понятия о торговле должны быть даны в системе общего образования. Эта образовательная концепция должна быть признана, так как она, вероятно, ведет к улучшению нравов, ибо с уменьшением числа обманутых уменьшится и число мошенников» (Léautey, 1881, p. 59). Важно в то же время научить торговцев использовать и понимать бухгалтерский учет, а бухгалтерам дать представление о торговле. Важно, чтобы это было сделано повсеместно, потому что, согласно Леоте, в этом будущее наций, которые будут способны считать, и сообществ бухгалтеров, которые не будут пренебрегать ни финансовым учетом, ни учетом постоянных и переменных издержек, ни бюджетным учетом страны. По этому вопросу, как и по многим другим, мнение автора было выражено ясно.

Развитием национальной системы бухгалтерского учета, статистических методов, эконометрических моделей, стандартизации бухгалтерского учета, которая является прерогативой развитых стран и которая дает им такой статус, мы в значительной степени обязаны Эжену Леоте. Он видел одну цель — и, как всегда, был прав, что доказал пример США, — распространение знаний о бухгалтерии. Чтобы достичь этой цели, он написал доклад о современной литературе по бухгалтерскому учету, с тем чтобы мотивировать людей, ответственных за государственное образование, принимающих решения относительно методов обучения и учебных планов.

2.3. Ограниченность и тщетность псевдонаучных трактатов по бухгалтерскому учету

Дав жесткую оценку ситуации и практике преподавания бухгалтерии, Леоте высказал мнение об известных и менее известных авторах своего времени. Некоторых до сих пор читают и комментируют: Е. Т. Джонеса (Jones, 1796), Э. Дегранжа (Degrange, 1795), Ж. Ж. Жакло (Jaclot, 1826), Дж. Ж. Курсель-Сенеля (Courcelles-Seneuil, 1855; 1869), А. Гильбо (Guilbault, 1865), Л. Конвенца (Conventz, 1872), в то время как другие уже забыты: В. Пуатра (Poitrat, 1833), Корне-Биша (Cornet-Bichat, 1874), А. Пижье (Pigier, 1866; 1876), А. Монжино

¹ Статья 12 Коммерческого права в версии 1807 г. устанавливала, что регулярно ведущиеся книги могли быть использованы в качестве доказательства того, что купцами были совершены торговые операции, а в ст. 13 говорилось обратное: книги не могли предъявляться или использоваться как доказательство в суде, если не были выполнены специальные нормы ст. 10 и 11.

(Monginot, 1826), Ж. П. Такай (Tacaille, 1857), К. Варни-Юло (Wargnies-Hulot, 1874, 1878), Ж. Гие (Guillay, 1886), А. Бошери (Beauchery, 1865; 1866; 1867). Леоте не только дал пространные отзывы о работе каждого автора, но и подчеркнул соперничество между ними, их резкие противостояния и взаимную критику. Он изобразил все это очень динамично. Так, например, он рассказал о противостоянии Е. Т. Джонеса и отца Э. Дегранжа, авторов работ, написанных в один год: в 1795 г. Е. Т. Джонес был противником системы двойной записи, которую отстаивал Дегранж, но, что парадоксально, Джонес, «будучи защитником системы простой записи», был одним из специалистов, усовершенствовавших двойную запись¹. Многие из перечисленных авторов не заслуживали поощрения и были переоценены, их критиковали без смущения их прямые конкуренты. В. Пойтра высказывает общее мнение о них: «Работы по бухгалтерскому учету достаточно успешны, но, к сожалению, все они пропитаны одним духом: длинные, сложные, невразумительные; поэтому те, у кого не было избытка времени на их изучение, после нескольких месяцев безуспешных трудов приходили в уныние, назначая свое скудоумие повинным в недостатках работ, вложенных в их руки» (Poitrat, 1852).

За продолжительным периодом развития литературы наступает эра триумфа литераторов и профессоров, относящихся к чистым теоретикам. И. Ваннье (Vannier, 1844; 1875) стал первым с его способом критического обучения: профессор бухгалтерского учета в колледже Шарлемань (Charlemagne College), школе Тюрго (Turgot School), колледже Шапталь (Chaptal College) и бизнес-школе Парижа (Business School of Paris), Ваннье обладал социальным статусом и властью, не соответствующими посредственности его работ, посредственности, не помешавшей их автору обрести всеобщее одобрение и первенство среди авторитетных специалистов. Его главные критики, в особенности А. Пижье, упрекали Ваннье в пренебрежении традициями, основанными на здравом смысле, которые сегодня назвали бы аналитическим методом, научной рациональностью, предшествующей современному дедуктивному методу, который должен присутствовать в эффективной работе, и высказанном им предложении заменить аналитические бухгалтерские регистры (мелочную кассовую книгу, книгу покупок, вексельную книгу) и синтетические регистры (книгу счетов, главную книгу) на единую книгу, названную им *дневник*, в которой все операции записываются в большом беспорядке, препятствуя сколько-нибудь серьезному последующему анализу². Пижье, вечный оппонент Ваннье, подчеркивает, что последний представил 175 различных типов операций, зарегистрированных в *дневнике*, используя при этом 203 типа разнообразных статей. Он критикует Ваннье за формальный недостаток контроля, за то, что тот «абсолютно чужд торговле» и что трактовал бухгалтерский учет как арифметическую выдумку, мало связанную с реальностью, изъян, который P. Lassègue позднее будет рассматривать как неотъемлемый дефект эпистемологии бухгалтерского учета (Lassigue, 1964). Пижье в качестве безжалостного критика Ваннье был тем единственным автором, кто пользовался доверием Леоте и чью брошюру Леоте детально проанализировал (Léauteu, 1881, p. 103—121). Он посоветовал Пижье переработать эту очень практическую книгу путем добавления элементов теории.

¹ Е. Т. Джонес писал в своей книге, изданной в 1795 г. и переведенной на французский в 1796 г.: «Способ, известный как двойная запись, как сложный, так и неясный, имеет нечто противоречивое, что видно из названия. Никто, конечно, никогда не использовал бы систему, изобретательно придуманную, чтобы покрыть позор, несмотря на тот факт, что она не предназначалась для этого». А потом он добавил: «Имея мало времени, мы больше не будем об этом говорить».

² Регистр Ваннье лишь напоминает античный меморандум, однако классический меморандум или книга вкладных листов, или хозяйственная книга расходов по образцу Л. Пачоли была воспроизведена Ваннье в книге счетов.

Другая будто бы революционная работа А. Бошери также безжалостно критиковалась, и ее мошеннические коммерческие методы было снабжены указателем. На обложке книги Бошери представляет элементы своей программы счетоводства, которое определяет как *«получение и запись в книгах в неопределенном порядке сведений о трудовых, производственных и торговых операциях»*:

- Не простая запись!
- Не двойная запись!
- Без синтетического учета!
- Без книги счетов!

Этот революционный подход к бухгалтерскому учету, приукрашенный вульгарным маркетингом, был обуздан уже на первой странице его работы:

- Не простая запись, но простой учет.
- Не двойная запись, но двойной учет.
- Без синтетических счетов, но с синтетическими регистрами.
- Без книг счетов, но с книгами.

Беспорядочные результаты исследования этого автора, чей язык был более точным, чем методы учета, напоминают нам, что эффективность дисциплины достигается только благодаря правилам, принципам, четко определенной процедуре, простой в восприятии/понимании. Леоте напоминает (Léautey, 1881, p. 144): *«Счетоводство начинается с простой формы, которая, будучи усовершенствованной составляющей примитивного вуалирования, служит проводником к двойной записи и приводит к системе двойных форм, к рациональной системе, которая, находясь в руках великих знатоков века, дает решение всех возможных проблем бухгалтерского учета»*. И позднее он добавил: *«Нет новой системы без новых принципов. Однако если система бухгалтерского учета проста тут и сложна там, другими словами, если методы, по сути, разнятся, в конце концов все основывается на принципе неизменного отождествления того, что Имеем, и того, что Желает, — принципа, от которого ни один методолог не в состоянии освободиться»*.

Страница за страницей этот социологический отчет о посредственности французского бухгалтерского учета конца XIX в. был, бесспорно, необходим. Он резок, но, несомненно, был бы еще более резок, если бы Леоте мог прочитать современных ему американских писателей. Он бы, впрочем, оценил такие книги, как: *«Практическое счетоводство по двойной и простой системе в индивидуальных хозяйствах и партнерствах»* Форстера (Forster, 1880), *«Логика счетов»* Фолсома (Folsom, 1873) или *«Алгебра счетов»* Спраджа (Sprague, 1880), авторов, которые находятся среди самых известных родоначальников американской системы бухгалтерского учета на научной основе. Работу завершает серьезное исследование труда Гильбо, который станет соавтором Леоте в 1889 г. и детальный план организации Объединения наемных бухгалтеров, а также детальный и критический обзор заседаний первого конгресса французских бухгалтеров. Для любого, кто хочет в полном объеме изучить идеи и работы французских бухгалтеров того времени, невозможно пройти мимо работ Эжена Леоте.

3. Основательное исследование и обобщение методов обучения коммерции: макрокосм французских и мировых коммерческих школ

Александр III, который сменил своего отца Александра II, начал царствовать в 1881 г. Во время его непродолжительного правления Эжен Леоте выпустил свою вторую книгу *«Обучение коммерции и коммерческие школы во Франции и во всем мире»* (1886) — исследование коммерческих школ Франции, а также ряда других стран, таких, как Германия, Англия, Австрия-Болгария, Бельгия, Испания, Голландия, Италия, Румыния, Россия, Швеция, Норвегия, Швейцария

и, в особенности, Америка. Мы избрали объектом исследования в третьей части нашей работы три случая: Франции, России и Соединенных Штатов.

3.1. Структурные проблемы коммерческого образования Франции

Войны 1870 г., лишь полвека спустя после Наполеоновских войн, а также общественное мнение страны, ослабили ее экономический потенциал в целом и зарождающееся коммерческое образование в частности. Предвестники будущих преобразований, проницательные Бродар (Brodard) и Легрэ (Legret), основали в 1820 г. специализированную Торговую школу. Она действовала 10 лет и прекратила работу в 1830 г., однако позднее была восстановлена Адольфом Бланки (Adolphe Blanqui), профессором истории торговли и политической экономики, основавшим всемирно известную школу — школу Бланки. После смерти собственника его дочь продала школу Торговой палате Парижа (Léautey, 1886, р. 10). За 120 000 франков, уплаченных единовременно, и 25 000 франков ежегодной арендной платы Торговая палата купила учреждение, управление которого доверила бывшему профессору вышеупомянутой школы, а также бывшему студенту Политехнического университета г-ну Шваубле (Mr. Schwaëblé).

«Основанная на идее, которая долгое время оспаривала достоинства практического подхода к образованию» (Léautey, 1886, р. 11), Коммерческая школа Парижа с разной степенью успешности использовалась как модель для конкурентов внутри Франции, а также некоторых иностранных школ, в их числе и Коммерческой школы Варшавы, в то время находившейся на территории Российской империи. Позднее во Франции были учреждены такие школы, как Школа наук и литературы Руана, основанная в 1871 г. и вскоре, в 1878 г., преобразованная в Национальный колледж предпринимательства и промышленности; Национальный колледж текстильного дела Леона, основанный в 1872 г. в качестве преемника национального колледжа коммерции Мюлуз, открытого в 1866 г. и закрытого в 1872 г.; Марсельская коммерческая школа, основанная в 1872 г., и Коммерческая школа Гавра, основанная в 1871 г. Школа коммерции и промышленности Бордо 1874 г. и Парижская школа, названная Высшей школой коммерческих наук 1881 г., стали двумя последними учебными заведениями, появившимися в период коммерческого безумия. Помимо перечисленных школ высокого уровня существовали две другие категории менее престижных школ, впрочем, некоторые из них в настоящее время вошли в группу школ, возглавляющих национальную классификацию, к примеру, Профессиональная школа Реймса, ставшая позднее прославленной Реймской коммерческой школой.

Как правило, коммерческие школы учреждались по одной и той же модели: трехгодичное обучение, первый год подготовительный — для обучения основам профессии, в два последующие года общие знания подкреплялись более конкретными. Цель французских коммерческих школ состояла в подготовке квалифицированных работников, культурных предпринимателей, банкиров, управленцев, продавцов. Образование было одинаковым для всех, однако стартовое социальное положение учеников имело определяющее влияние на их дальнейшую судьбу: дети из богатых семей (элита по Парето) имели большую вероятность стать собственниками, чем дети рабочих (народные массы по Парето). Это наблюдение до сих пор актуально во Франции, где поколение «славных 30-х годов» извлекло пользу из социальной лестницы, которой более не существует, а теория круговорота — не круговорота элиты по Парето работает везде, за исключением США, где социальные слои более расплывчаты.

Французские коммерческие школы, следуя своему образовательному направлению и стратегиям, зачастую колебались между научным, интеллектуаль-

ным подходом к обучению, вырабатывающим качества лидера, и прагматичным подходом, эффективным для выработки качеств торговцев и аккуратных подрядчиков. Некоторым из них удалось с успехом объединить теорию и практику. И по сей день французские школы не всегда осознают фундаментальное различие между теоретическим и практическим подходом к обучению: что сложно в теоретическом рассуждении, так это уловить допустимую степень абстракции, принимая во внимание опасность отказа от не вписывающегося в общую схему материала. Примеры из практики в целом просто принять/понять, но тяжело решать, и очень тяжело делать это многократно. Леоте осознал, в чем ядро проблемы, однако понимание не привело к ее исчезновению: всегда остается незаполненный разрыв между теорией и практикой.

3.2. Коммерческое образование в России

Чтобы раздобыть сведения, о которых пойдет речь, Леоте по рекомендации г-на Бюссо (Mr. Buisson), руководителя системы начального образования, обратился в министерство образования, в службы министерства иностранных дел, а через их посредство в консульства Франции в разных странах, куда он в итоге и отправил вопросные листы¹. И так, Леоте удалось выяснить, что в 1881 г. в России было шесть крупных учреждений специализированного коммерческого образования (Léautey, 1886, p. 661—667). Два находились в Москве: Московская практическая академия коммерческих наук и Коммерческая школа, одно в Санкт-Петербурге, одно в Одессе, еще одно в Варшаве, находившейся в ту пору на территории Российской империи, а шестым была Рижская политехническая школа. Их уставы отличались, так как коммерческие школы Санкт-Петербурга и Варшавы финансировались частными лицами, в то время как московские школы, которые являлись императорскими, были на попечении купеческих обществ, а рижская школа опиралась на местный бюджет.

Две коммерческие школы в Москве. Московское коммерческое училище было основано в 1804 г. императрицей Марией Федоровной, женой императора Павла I, бывшей принцессой Вюртембергской. Оно частично финансировалось из средств купцов Москвы, а частично из фондов, завещанных членами императорской семьи. Обучение в нем длилось восемь лет, шесть лет общеобразовательного курса и два года специализированного курса коммерческих наук. По правилам на занятия отводилось 30 часов в неделю, преподавались такие действительно важные дисциплины, как торговля, включавшая основы счетоводства, бухгалтерия, каллиграфия, товароведение, экономика, география торговли. Профессорско-преподавательский состав состоял из 30 учителей, обучавших более чем 500 студентов, из них приблизительно 300 посещали занятия из дома и платили 150 руб. в год и еще примерно 200 были пансионерами и платили вдвое больше — 300 руб. (Léautey, 1886, p. 661—662). Метод обучения в России был очень похож на французскую образовательную модель как с точки зрения предмета обучения, так и его способа. Леоте сопоставил список преподаваемых курсов (языки, право, коммерция, бухгалтерский учет, прикладные дисциплины), расписания занятий и не выявил отличий между двумя образовательными системами.

Другая коммерческая школа Москвы, Практическая академия коммерческих наук, была основана в 1810 г., а в конце XIX в. нашла поддержку у Общества любителей коммерческих знаний, члены которого были крупными московскими купцами. Им удалось договориться с Московским обществом взаимного креди-

¹ Мы не смогли их найти, но использованный Леоте способ добывания информации демонстрирует его огромное стремление к научному знанию.

та о ежегодном пособии на содержание школы в размере 5% чистой прибыли общества. Общеобразовательный курс в академии, так же как у их московского конкурента, длился шесть лет (среднее школьное образование), затем один год подготовительного и два года специализированного обучения коммерции. 42 учителя обучали 350 учеников, из которых только 30 продолжали обучение коммерции. Взнос за обучение составлял 500 руб. для пансионеров и 300 руб. для приходящих учеников, т. е. цена была ощутимо выше, чем в Московской коммерческой школе.

Коммерческая школа в Санкт-Петербурге. Коммерческая школа в Санкт-Петербурге в 1880-х гг. была, несомненно, самой привилегированной в мире. Она была основана в 1772 г. Прокопием Акинфиевичем Демидовым, представителем богатейшей семьи в России того времени, истратившим на это дело 250 000 руб. (Krusenstern, 1837; Loève-Weimars, 1837, p. 212). В 1885 г. Санкт-Петербургская коммерческая школа располагала капиталами на сумму 520 000 руб., а также владела земельными участками стоимостью 780 000 руб., зданиями стоимостью 550 000 руб. и прочим имуществом на 115 000 руб. Ее активы оценивались в 5 000 000 руб., а в 1884 г. ее финансовое положение определяли 172 000 руб. доходов и 145 000 руб. расходов. Коммерческое отделение насчитывало 125 студентов из общего числа в 500 студентов, треть обучались на гранты, и стоимость обучения составляла 650 руб. для пансионеров и 500 руб. для приходящих учеников. Леоте отмечал (Léautey, 1886, p. 665), что ученики коммерческого отделения, которым преподавались особенно полезные продвинутые курсы на русском, немецком, английском и французском языках, «были молодыми людьми, превосходно подготовленными к жизни в предпринимательской среде». Другие предметы, преподававшиеся основательно, в частности, в последний год, представлены ниже.

Таблица 1

Недельное расписание лекций в Санкт-Петербургской коммерческой школе

Предмет второго, специализированного года обучения	Расписание
Русский язык	3 часа
Немецкий язык	3 часа
Французский язык	3 часа
Английский язык	3 часа
Экономика	4 часа
Счетоводство	5 часов
Коммерческая бухгалтерия	3 часа
Товароведение	3 часа
Коммерческое право	3 часа

Здесь подход к обучению приближен к европейским коммерческим школам и в то же время программа обучения хорошо сбалансирована и содержательна. Место языков и бухгалтерского учета в расписании было неоспоримо, и это важный актив образовательной программы.

Коммерческая школа Одессы. Школа Одессы была очень похожа на школы Москвы. Она динамично развивалась, была современной, с собственным кабинетом физики, химической лабораторией и библиотекой, насчитывавшей более 5000 книг. Несмотря на эту динамику, бюджет был более скромным: 42 000 руб. в год для 20 профессоров и 300 студентов. Школа находилась под эгидой Министерства образования и имела права и привилегии государственной средней школы.

Коммерческое отделение Политехнической школы Риги. Основанная при участии города Риги и его аристократии, эта школа обучала в 1884 г. 728 учеников (Léautey, 1886, p. 663), но только 102 обучались торговле. Взнос за обучение составлял 140 руб. в год. Особенностью этой школы было стремление принимать студентов любой национальности и тем способствовать межкультурному объединению. В ней также практиковались прикладные занятия и практика в кооперации с сельскохозяйственной школой Петергофа. Курсы в этой школе преподавались на немецком, но лучшие местные студенты, прослушавшие курсы вместе с иностранными студентами, сразу получавшими диплом, должны были сдавать экзамены в другой, российской школе, чтобы подтвердить статус своего диплома в России. Рижская школа использовалась как образец для Высшей торговой школы Кёльна, которая в полной мере была организована по принципам этой школы, а затем и Академии торговли Вены.

Варшавская коммерческая школа. Польша была присоединена к Российской империи в 1815 г., а в 1875 г. Леопольдом Кроненбергом (Léopold Kronenberg), банкиром, и Станисласом Пржистански (Stanislas Przystanski), бывшим деканом Варшавского университета, была основана Варшавская коммерческая школа. Станислав Пржистански, первый руководитель школы, сыграл большую роль в становлении системы образования этой западной части империи. Школа часто терпела убыток, дефицит возмещала семья Кроненберга, так как государство не субсидировало школу, которая включала трехгодичный курс обучения: подготовительное отделение с 125 студентами, первый курс с 75 студентами и второй курс с 40 студентами. Поэтому уровень отбора каждый год был очень высоким. Таблица 2 обобщает основные дисциплины последнего года обучения. Заметьте, что в отличие от других школ того времени здесь не преподавался английский, тогда как немецкому были отведены дополнительные часы благодаря тесным сношениям с Германией.

Таблица 2

Недельное расписание лекций в Варшавской коммерческой школе

Предметы второго года обучения	Расписание
Русский язык	2 часа
Немецкий язык	6 часов
Сношения с Германией	2 часа
Французский язык	2 часа
Польский язык	3 часа
Экономика	2 часа
Коммерческая арифметика	2 часа
Бухгалтерский учет	4 часа
Товароведение	3 часа
Коммерческое право	2 часа

Еще одно отличие варшавской школы от других российских школ заключалось в том, что, официально не декларируя, она тем не менее овладела структурой и программой Парижской коммерческой школы, отсюда же переняла и большинство принципов преподавания. Образование, которое давалось в России, не давалось в Польше. Взнос за обучение был в десять раз ниже, чем в школах Москвы и Санкт-Петербурга, и составлял 50 руб. в год для подготовительного класса и 75 руб. для специализированных курсов. С такими взносами, как в других школах России, варшавская школа смогла бы принести больше пользы.

В 1880-е гг. Россия выпускала сотни студентов, подготовленных к практической бухгалтерской работе и научным занятиям, и это был европейский уровень образования, а усилия российских императоров, в частности, супруги Павла I, императрицы Марии Федоровны, и императора Александра II, привели в соответствие уровень коммерческого образования в России и международный статус страны. Однако чтобы достичь качества коммерческого образования в США, необходим был дальнейший прогресс.

3.3. Коммерческое образование в Америке

Исследование Леоте (Léautey, 1886, р. 673—757) об американских школах является особенно четким и полезным. Без промедления он поднял острые проблемы: *«Мы заморожены внушительным зрелищем непрерывно растущего развития обучения в США. Каждый год рост числа учеников требует создания новых школ; каждый год программы обучения меняются согласно потребностям времени и места, т. е. согласно разнообразию потребностей; каждый год методы обучения совершенствуются и находятся в соответствии с информационной базой, которая обеспечена свободным общением с заграницей и данными экспериментов»* (Léautey, 1886, р. 675). Только США, обладая огромной уверенностью в завтрашнем дне, порывом к общественной свободе и нерушимым желанием прогресса и лидерства, могли сделать вывод, что образование является неотъемлемым компонентом развития страны и что коммерческие науки оказывают особую поддержку этому развитию.

Ко времени окончания Гражданской войны знания в области коммерции и бухгалтерии в Америке были развиты слабо. Не возвращаясь к эпохе зарождения американской нации, позвольте напомнить, что несколько авторов работ по бухгалтерии способствовали, посредством своих публикаций, развитию колледжей коммерции, а некоторые из них даже сами открыли собственные школы или сети школ с представительствами в разных местах. В 1814 г. Джеймс Эрлингтон Беннет (James Arlington Bennet) опубликовал книгу *«Американская система практического счетоводства»*, которая начиная с этого времени стала базовым руководством, благодаря которому началось обучение двойной записи в колледжах коммерции. Первоначально она была издана в Нью-Йорке Абраамом Полом, затем Коллинсом и Ханней, Харпер и Брозерсом. В 1818 г. везучий автор *«Американской системы практического счетоводства»* открыл в Нью-Йорке классы, в которых преподавали бухгалтерский учет методом двойной записи. Далее, в 1838 г., Джон Колдвел Колт (John Caldwell Colt) опубликовал *«Науку счетоводства методом двойной записи»* (Colt, 1938)¹. Лоренцо Фэйрбэнкс (Lorenzo Fairbanks) в своей книге 1866 г. *«Наука и практика счетоводства с помощью простой и двойной записи»* (Fairbanks, 1866) предложил ряд счетов, которые использовались для разработки первых финансовых отчетов. Е. Г. Фолсом (E. G. Folsom) опубликовал в 1873 г. свою работу *«Логика счетов»* (Folsom, 1873), которая продвинула теорию хозяйства и способствовала открытию колледжа коммерции.

В 1880 г. вышел в свет первый американский журнал по бухгалтерии «Счетовод» («Bookkeeper»), а в 1882 г. была учреждена первая профессиональная организация бухгалтеров — Институт бухгалтеров и счетоводов Нью-Йорка, и эти два события еще больше содействовали созданию новых школ, а первоначальный импульс этому процессу был дан 28 июня 1869 г. Джеймсом А. Гарфилдом

¹ Эта работа до 1855 г. выдержала 45 переизданий, последнее опубликовано в Нью-Йорке издательством Лэмпорта, Шелдона и Блэйкмэна.

(James A. Garfield)¹, который через девять лет стал президентом США, сменив президента Резерфорда Бёрчарда Хейза (Rutherford B. Hayes). В своей речи Гарфилд упрекнул американские образовательные программы в несовременности и призвал учителей идти в ногу со временем. Он добавил, что, развитие колледжей коммерции отвечает современным вызовам, так как *«обучение коммерции является необходимым венцом образования как для молодых людей, которые обучаются в нашей общеобразовательной школе, так и для выпускников университетов Йеля и Гарварда, как для одних, так и для других оно предусматривает важные, необходимые уроки, прежде чем они окупятся в реальную жизнь, в мир бизнеса»* (Léautey, 1886, pp. 693—694). Пятнадцать лет спустя был отмечен настоящий бум колледжей коммерции и бизнес-школ: 269 колледжей (165 бизнес-школ и 104 колледжа коммерции) нанимали 1200 учителей, которые обучали 51 000 студентов. Только в период между 1881 и 1885 гг. число колледжей, и так немалое, увеличилось на 33% (с 202 до 269), число профессоров — на 51% (с 794 до 1200), а число студентов возросло на 31% (с 35 000 до 51 000)². За крайне редким исключением³ колледжи были смешанными и поддерживали правило совместного обучения мужчин и женщин; студенты обучались вместе со студентками, как и во всех университетах, академиях и общественных школах. Колледжи коммерции были похожи на коммерческие школы большинства стран Европы: с такой же педагогикой, основанной на лекциях, где студенты должны повторять и проговаривать устно вопросы и писать эссе. Леоте, который уже в работе 1881 г. жестоко раскритиковал эту форму преподавания за равнодушие учителей к профессиональной практике, снова восклицал: *«Такое заучивание, такое обучение коммерции продолжается год, два, три и даже пять лет согласно продолжительности обучения, установленной людьми, которые никогда в жизни не имели отношения к торговле. Затем, после просиживания на скамьях законного числа лет, когда студенты познакомятся с более или менее различными системами бухгалтерского учета, когда они усвоят достаточное количество необычных теорий, они наконец сдают свои неудачные тесты: т. е. людям, которые никогда не практиковались, выдается список вопросов по бухгалтерскому учету, а после выдается или нет, согласно их пожеланиям, квалификационный аттестат»* (Léautey, 1886, p. 697). В отличие от колледжей коммерции, которые Леоте хвалил мало, бизнес-школы обладали более практическим и более эффективным видением образовательного процесса. Время обучения у них было короче на шесть месяцев или год и разбито на два периода, направленных на извлечение из уроков «чего-то полезного».

Бизнес-колледж Спенсериан. Бизнес-колледж Спенсериан был трехклассным. Подготовительный класс с дополнительными занятиями для отстающих, затем гонка на выживание в старшем классе, и завершала образование настоящая практика в бизнесе. В старшем классе углубленно изучались английский язык, коммерческие расчеты и правописание. Студенты работали с книгами простой и двойной записи, они изучали делопроизводство, ведение кассовых книг и счетов главной книги, они посещали конференции по экономике, экономической географии, коммерческому праву и бизнес-этике, не забывая при этом в свободное время о занятиях гимнастикой и пением. Полностью программа могла быть выполнена в срок от шести до 12 месяцев. Затем, в практической

¹ Президент Гарфилд был убит в 1881 г., после 199 дней своего правления, Шарлем Гито, который был повешен через год.

² Источник: официальный доклад Сената и Палаты представителей от 1886 г., процитировано Леоте.

³ В то время исключением была, например, Бизнес-школа для леди «Нельсон» в Цинцинати. Большинство колледжей соблюдало следующие правила: «Сообразование сегодня является одним из выдающихся возможностей. Эта система одобрена большинством знающих преподавателей на земле, и она является строго в соответствии с законами природы и обоснованностью причины».

части курса, студенты изучали, как создать и запустить реальную компанию с формированием капитала, платежами наличными и как осуществлять текущую переписку коммерческой фирмы. На практике осуществляли банковские операции, отслеживали изменения цен, колебания спроса и предложения на рынке, а также знакомились с обыкновениями бизнеса и нормами специализированного законодательства. Это дополнение к традиционному курсу занимало также от шести до 12 месяцев. Ежедневно на занятия отводилось примерно 35 часов, а стоимость курса для приходящих студентов составляла 60 долл. за шесть месяцев и 100 долл. за 12 месяцев. Эта цена включала стоимость книг по бухгалтерскому учету. Студенты также имели возможность заниматься, используя школьное освещение, стенографию и печать на машинке. Когда студенты покидали школу с дипломами об образовании, они знали все методы и операции своей профессии и могли принести пользу своим работодателям.

Национальный Истманский колледж Погкипси¹. Национальный Истманский колледж был наиболее уважаемым колледжем того времени как из-за числа студентов, так и из-за многообразия изучаемых курсов. Он выпускал около 1000 студентов ежегодно (всего 25 000 с 1859 по 1885 г.). Все было продумано, поэтому условия работы были приятными: свет, вентиляция, отопление, разные удобства. Его педагогика была основана на стремительности и эффективности обучения: затратить наименьшее время для достижения наилучшего результата путем прививания знания о бизнесе практическим путем, не используя теорию. Как большинство колледжей того времени, он был трехгодичным: подготовительный курс, практический курс для начинающих (отделение практики младшего курса) и практический курс для продвинутых студентов (отделение практики старшего курса). В подготовительной части студенты изучали арифметику и торговлю, грамматику, эргономику и коммерческую корреспонденцию, делопроизводство и счетоводство (меморандум, книга счетов, главная книга, мелочная кассовая книга). Студенты самостоятельно осваивались в условиях коммерческого офиса, решали проблемы обычной компании, затем компании с двумя-тремя филиалами и более сложных структур. Студенты, посещавшие практический курс для начинающих, овладевали основами: знаниями обо всех операциях действующей коммерческой фирмы (счетоводством, делопроизводством, сделками, продажами, транспортными сделками, страхованием различных сделок по продаже). У каждого ученика была своя компания, они могли строить коммерческие отношения между своими фирмами, в частности, посредством специальных почтовых отделений в колледже. Конец цикла ознаменовывался экзаменами и, в случае успеха, медалью за заслуги. Студенты, которые продолжали свое обучение на старшем курсе, начинали изучать проблемы менеджмента на самом высоком уровне: управление вокзалами, администрирование железных дорог, биржевые сделки, реклама, проблемы страхования импортных и экспортных операций, международные банковские сделки. Каждый раз переход на следующий уровень сопровождался экзаменами, после прохождения последнего экзамена студенты получали степень магистра учета, которая предшествовала степени магистра делового администрирования. На каждом курсе студентам Национального Истманского колледжа вдобавок к основной образовательной программе постоянно предлагали принять участие в небольших конференциях, цель которых заключалась в том, чтобы обогатить их представления о бизнесе, например, о рекламе, промышленности, финансах, социологии бизнеса.

¹ The National Eastman College of Poughkeepsie. До революции 1917 г. название колледжа переводили иначе: Национальное коммерческое училище Путкина. См., напр., (Константинов, 1872). (Прим. пер.)

Принятые в колледже методы обучения оказали существенное влияние на французские школы, о которых мы говорили, и к ним до сих пор иногда обращаются в разных странах. Но, без сомнения, американцы, которые первыми отметили, что кроме предметов, считающихся благородными (наука, философия и изобразительное искусство), была еще и весьма похвальная культура бухгалтерии, апеллирующей к реальному бизнесу, и начиная с обозреваемой эпохи они решили преподавать бухгалтерский учет в университетах, чтобы возвести этот предмет в ранг науки и дать миру силу следовать их пути.

Заключение

Благодаря двум своим первым книгам Эжен Леоте начал карьеру автора и теоретика бухгалтерского учета, не похожую ни на какую-либо другую. Работа 1881 г. является социологическим артефактом и уникальным образцом бухгалтерской литературы: этот стиль никогда не использовали ранее и будут очень редко использовать впоследствии. Его отличительное качество заключается в стройности анализа и критицизме автора. Работа 1886 г. ставила другую цель, которая была полностью достигнута: дать Франции людей, ответственных за государственное образование, торговлю и бухгалтерский учет. В ней обобщена не только информация о ситуации во Франции, но и сравнительные данные об обучении коммерции за рубежом. Деятельность Эжена Леоте достигла кульминации, когда была издана книга в соавторстве с Адольфом Гильбо «*Наука о счетах для всех. Теоретический и практический трактат о домашнем, торговом, производственном, финансовом и сельскохозяйственном учете*».

«*Уже Наполеон воспринимался Бонапартом, и с Первого консула уже неоднократно кое-где лицо Императора срывало узкую маску*», — писал Виктор Гюго в поэтическом сборнике «Осенние листья». В работах, которые мы рассмотрели, можно проследить, как великий французский ученый-бухгалтер постепенно становится, благодаря своей основательности, востребованным и очень искусным автором.

Источники

- Константинов Н. Н. О коммерческих училищах в России и за границей. СПб., 1872.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2009.
- Beauchery A. Pratique de la révolution dans la comptabilité. Lille, 1867.
- Beauchery A. Révolution dans la comptabilité ou comptabilité de l'avenir. Plus de partie simple, plus de partie double, plus de comptes généraux, plus de journal. Paris, 1865.
- Beauchery A. Tenue de livres pratiques. Suite à la «Révolution dans la comptabilité», synthèse des méthodes Pigier et Monginot. Paris, 1866.
- Colasse B., Durand R. French accounting theorists of the twentieth century // Twentieth-century accounting thinkers / ed. by J. R. Edwards. London, 1994. P. 41—59.
- Colt J.C. The Science of Double Entry Bookkeeping. Cincinnati, Burgess, 1838.
- Conventz L. La ligne droite, méthode de comptabilité en partie double. Lyon, 1872.
- Cornet-Bichat. Méthode Cornet. Le nouveau journal-grand-livre. Type de comptabilité uniforme ou la tenue des livres, démontrée et pratiquée par ce seul register. Paris, 1874.
- Courcelle-Séneuil J. G. Traité élémentaire de comptabilité. Paris, 1869.
- Courcelle-Séneuil J. G. Traité théorique et pratique des entreprises commerciales, industrielles et agricoles ou Manuel des affaires. Paris, 1855.
- Degos J. G. Eugène Léautey et Adolphe Guilbault, la face mathématique de la comptabilité // Les grands auteurs en comptabilité / ed. B. Colasse. Editions EMS, 2005.
- Degrange E. La tenue des livres rendue facile. Paris, 1795.
- Deschamps H. Cours élémentaire de commerce et de comptabilité. Lyon, 1910.
- Fairbanks L. The Science and practice of Bookkeeping by Single and Double Entry. Philadelphia, 1866.

- Faure G.* Eléments de commerce et de comptabilité. Paris, 1898.
- Folsom E.G.* The Logic of Accounts, a new exposition of the theory and practice of double-entry book-keeping, based on value. New York, 1873.
- Forster B.W.* A Practical System of Book-keeping by Double and Single Entry, Both in Single and Double Partnerships Business, French, Saxton Pierce and co. Boston, 1837.
- Gillis J. H.* La méthode analytico-syntétique appliquée à l'enseignement et à la pratique comptable. Bruxelles, 1903.
- Guilbault A.* Traité de comptabilité et d'administration industrielle avec atlas de 40 planches. Paris, 1865.
- Guillay J.* La tenue des livres de commerce en double partie simplifiée par la loi d'après la coutume du commerce de Paris. Tours, 1886.
- Jaclot J. J.* La tenue des livres enseignée en 21 leçons sans maître, ou Traité complet de la tenue des livres légale, théorique et pratique tant en partie simple qu'en partie double. Paris, 1826.
- Jones E. T.* Méthode simplifiée de la tenue des livres en partie simple ou double, traduit de l'anglais par J. G****. Paris, 1796.
- Krusenstern A. de.* De l'instruction en Russie. Varsovie, 1837.
- Lassègue P.* Esquisse d'une épistémologie de la comptabilité // Revue d'Economie Politique. 1962. N 3. Mai—Juin, P. 314—325.
- Léautey E.* Introduction comptable à la Science Sociale, Bibliothèque des sciences commerciales et économiques, Tiré à part du traité des inventaires et des bilans. Paris, 1897.
- Léautey E.* Le rôle social de la comptabilité et des comptables // Lecture at the Chambre syndicale des comptables. Paris, 1904.
- Léautey E.* L'enseignement commercial et les Écoles de commerce en France et dans le monde entier. Paris, 1886.
- Léautey E.* Questions actuelles de comptabilité et d'enseignement commercial. Paris, 1881.
- Léautey E.* Traité des inventaires et des bilans. Paris, 1897.
- Léautey E.* Unification des bilans des sociétés par action. Exposé de la question. Paris, 1904.
- Léautey E., Guilbault A.* La science des comptes mise à la portée de tous, traité de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole. Paris, 1889.
- Léautey E., Guilbault A.* Manuel universel de comptabilité agricole pratique et rationnelle. Paris, 1899.
- Léautey E., Guilbault A.* Principes généraux de comptabilité, Berger-Levrault. Paris, 1895.
- Léautey E., Watted M. F.* Traité de comptabilité industrielle de précision // Librairie Polytechnique Ch. Béranger éditeur. Paris, 1900.
- Legret G. P.* Réflexions d'un ancien négociant sur le commerce, ses règles, ses usages et son code. Paris, 1814.
- Loève-Veimars* Des rapports de la France avec les grands et les petits états de l'Europe. De la Russie // Revue des deux mondes. 1837. T. XI. P. 185—236.
- Monginot A.* Nouvelles études sur la comptabilité. Tenue des livres commerciale, industrielle et agricole, traité sur les vérifications. Paris, 1853.
- Monginot A.* Théorie de la tenue des livres du commerce, en partie double. Troyes, 1826.
- Pigier A.* Nouvelle réfutation des «Études sur la comptabilité» de M. Monginot et de «La tenue des livres» de M. Vannier. Paris, 1876.
- Pigier A.* Nouvelle tenue des livres, dite Méthode pratique de simplification et de centralization. Paris, 1866.
- Pinceloup C. C.* Histoire de la comptabilité et des comptables. 2 vols. Nice, 1993.
- Poitrat V.* Tenue des livres autodidactique, méthode française à l'usage du haut commerce et des manufactures. Paris, 1833.
- Reymondin G.* Bibliographie méthodologie des Ouvrages en Langue française parus de 1543 à 1908 sur la Science des comptes. Paris, 1909.
- Ricard S.* Traité général du commerce, sur les mémoires de divers auteurs ... 2^e édition. Amsterdam, 1721.
- Sprague C.E.* The Philosophy of Accounts. New York, 1908.
- Tacaille J. P.* Nouvelle comptabilité commerciale sur la tenue des livres démotiques en partie double. Rouen, 1857.
- Vannier H.* La tenue des livres telle qu'elle se pratique réellement dans le commerce et dans la banque. Paris, 1844.
- Vannier H.* Les changes et arbitrages corrects rendus faciles. Paris, 1877.
- Vannier H.* Précis complet de comptabilité. Venise, 1875.
- Vlaemminck J.H.* Histoire et doctrines de la comptabilité. Bruxelles, 1956.
- Wargnies-Hulot C.* Comptabilité simplifiée à l'usage du commerce, de l'industrie et de la banque. Méthode nouvelle réduite aux moyens les plus simples et basée sur l'article 8 du Code de commerce. Charleville, 1874.