85
1947
Р-15

ПОСОБИЯ ДЛЯ ВЫСШЕЙ ШКОЛЫ

59г

Проф. А. М. ГАЛАГАН

РЕДКИЙ ФОНД

СЧЕТОВОДСТВО В ЕГО ИСТОРИЧЕСКОМ РАЗВИТИИ

46999 Ч
19922.

Научно-Технической Секцией Государственного Ученого Совета допущено в качестве пособия для высших промышленно-экономических школ

115
11545
Н-Чи
657
Г15
БИБЛИОТЕКА
ИНСТИТУТ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ИЗДАТЕЛЬСТВО
МОСКВА ★ 1927 ★ ЛЕНИНГРАД

БИБЛИОТЕКА
М. У. Э. И.
ГОСБАНКА
№ 45

194рф
Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации БИБЛИОТЕКА

Главлит № 68048 Гиз № 17208. Тираж 3.000 экз.

Типография Госиздата „Красный Пролетарий". Москва, Пименовская ул., 16.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Стр.

Предисловие 5

ГЛАВА ПЕРВАЯ

СЧЕТНОЕ ИСКУССТВО В ДРЕВНОСТИ

1. Египет 7
2. Финикия 10
3. Евреи 11
4. Вавилон . . . . . —
5. Индия 12
6. Центральная Америка 14
7. Китай 15
8. Персия . . . . . —

ГЛАВА ВТОРАЯ

СЧЕТОВОДСТВО В КЛАССИЧЕСКОЙ ДРЕВНОСТИ

1. Греция 17
2. Рим 23

ГЛАВА ТРЕТЬЯ

СЧЕТНОЕ ИСКУССТВО В РАННЕЕ СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

1. Основные факторы раннего средневековья 35
2. Арабы 39
3. Счетное искусство в церковных институтах 40
4. Крестовые походы, их влияние на развитие счетного искусства . . . 46
5. Цеховой строй и его влияние на развитие счетного искусства . . . 52
6. Памятники счетного искусства раннего средневековья 54
7. Происхождение двойной системы 62

Стр.

ГЛАВА ЧЕТВЕРТАЯ

ЛИТЕРАТУРНЫЙ ПЕРИОД В ИСТОРИИ СЧЕТОВЕДЕНИЯ

1. Венедикт Котрульи 66
2. Лука Пачиоло и его влияние 68
3. Экономические причины развития счетоведения в XVI и XVII столетиях 74
4. Счетное искусство в Голландии и Германии 83
5. Счетное искусство во Франции 87
6. Возникновение французской и немецкой форм 95

ГЛАВА ПЯТАЯ

НАУЧНАЯ РАЗРАБОТКА СЧЕТОВЕДЕНИЯ

1. Основные направления счетной теории. Юридическая теория 99
2. Развитие юридического направления в Италии 105
3. Происхождение и развитие экономического направления 108
4. Происхождение и развитие камерального направления 113
5. Появление новых форм счетоводства 116

ГЛАВА ШЕСТАЯ

РАЗВИТИЕ СЧЕТНОГО ИСКУССТВА В РОССИИ

Счетное искусство в России в XVII и середине XIX столетия 127

ГЛАВА СЕДЬМАЯ

РАЗВИТИЕ СЧЕТОВЕДЕНИЯ В НОВЕЙШЕЕ ВРЕМЯ

1. Общая характеристика процесса развития счетоведения 153
2. Развитие юридического направления 157
3. Развитие экономического направления 159
4. Развитие камерального направления 164
5. Развитие счетной науки в России 165

Источники 167

ПРЕДИСЛОВИЕ

Вопросы истории счетоведения до сего времени сравнительно мало привлекали к себе внимание авторов русских трудов по счетным наукам. Это может быть объяснено тем, что у нас до последнего времени очень слабо была разработана самая теория счетоведения, а потому, естественно, все внимание русских авторов было сосредоточено на разработке отдельных проблем из области теории и методологии счетоведения; более того, русские счетные работники были поставлены в исключительные и не имеющие себе прецедентов в прошлом условия своей работы, вследствие необходимости приспособлять методы учета к новому в истории человечества социальному строю, вызванному к жизни Октябрьской революцией; поэтому вполне понятно, что интерес к истории счетоведения отошел на второй план, так как внимание русских счетных работников было отвлечено на разработку методов и приемов учета, наиболее пригодных при условиях ныне существующего социального строя СССР.

К настоящему моменту разработка отдельных вопросов теории и практики счетоводства в значительной своей части может считаться законченной; это чувствуют и сознают русские счетные работники, у которых начинает ощущаться потребность узнать прошлое их науки, узнать те пути, по которым шло развитие счетной дисциплины, и выяснить те причины, в силу которых развитие счетной науки шло некоторыми определенными путями. Интерес к истории счетоведения проявляется как со стороны отдельных счетных работников, так и со стороны специальных вузов, в программы которых введен курс по истории счетной дисциплины.

Настоящая работа представляет собою попытку автора дать историю счетоведения в связи с историей хозяйственного быта и развития производственных отношений. Автору казалось, что

наиболее правильным подходом к изложению истории какой угодно науки и, в частности, к истории счетоведения может быть только материалистический подход к разрешению вопроса о тех путях, по которым шло развитие этой науки. Счетоведение является исключительно прикладной наукой, развитие которой стоит в полной и очевидной зависимости от развития тех хозяйств, которые она обслуживает; поэтому историю развития счетоведения можно и должно рассматривать только параллельно с историей развития хозяйственного быта и производственных отношений, а это неизбежно приводит к материалистическому пониманию и изложению истории счетоведения.

В предлагаемой работе отдельные моменты развития счетоведения изложены не с одинаковой полнотой; это произошло потому, что автор считал необходимым подробно остановиться на тех периодах в развитии счетоведения, которые недостаточно освещены в литературе; те же периоды, о которых можно получить вполне достаточные сведения из текущей литературы, по мнению автора, не нуждаются в подробном их освещении и изложении; таким образом естественно получилось то, что история счетоведения за ближайший к нам период (с последней четверти XIX столетия) представлена в самом кратком изложении, выясняющем лишь те основные тенденции, которые ясно вырисовываются в общем процессе развития счетных знаний в последнее время.

Автор вполне сознает недостатки своего труда, но полагает, что русские читатели не поставят ему этого в вину потому, что истории счетоводства, не только марксистской, но и материалистической, на русском языке не имеется, а поэтому, естественно, эта первая попытка далеко не свободна от недостатков, в отношении которых автор рассчитывает на снисходительное к нему отношение читателей.

АВТОР

Москва.
Июнь 1926 года.

ГЛАВА ПЕРВАЯ

СЧЕТНОЕ ИСКУССТВО В ДРЕВНОСТИ

Египет. Редко кто из лиц, занимающихся счетоводством, имеет представление о том, насколько древним является счетное искусство. Правда, можно было заранее предположить, что необходимость в записях должна была возникнуть еще в те отдаленные времена, когда впервые возникли меновые отношения между людьми, и когда эти меновые отношения вылились в форму регулярных торговых сношений между отдельными лицами и впоследствии между отдельными нациями; таким образом есть основание думать, что счетное искусство должно было появиться в те отдаленные времена, когда стали развиваться торговые сношения как между отдельными лицами, так и между народами; другими словами, развитие счетного искусства нужно искать у тех именно народов, у которых впервые в истории человечества стали развиваться торговая деятельность и торговые отношения с его соседями.

Египет был такой страной древности, в которой торговая деятельность была наиболее развитой, а потому естественно ожидать, что именно в Египте можно найти следы существования счетного искусства в глубокой древности. Исследования по экономической истории Египта подтверждают те предположения, которые были высказаны отдельными авторами о возможности пользования египтянами еще в глубокой древности счетными записями в той или иной форме. В самом деле, история Египта показывает, что за много тысячелетий до нашей эры египтяне уже знали счетоводство и пользовались им, хотя в чрезвычайно несовершенной, рудиментарной его форме. По исследованиям Г. Бридж-Бея, за 3623 года до нашей эры, в правление фараона Менаса, уже существовал особый класс чиновников, занятых ведением счетных записей. «Руководствуясь указаниями своих наставни-

ков,—пишет Бридж-Бей, — писцы записывали при помощи легких стилетов на гладком папирусе многочисленные операции домашнего хозяйства фараона, точно отмечая все доходы и расходы своего повелителя и ведя в полном порядке все его счета». Эти придворные счетоводы фараонов носили название писцов; для того чтобы стать писцом, необходимо было пройти курс обучения в особой школе под руководством жрецов, которым принадлежала в то время монополия всякого рода знаний и обучения этим знаниям; программа преподавания в школах для подготовки писцов была весьма обширной; по свидетельству Масперо, окончившие школу для подготовки писцов могли выбирать любую профессию; они могли быть, сообразно своим наклонностям, жрецами, военачальниками, писцами, сборщиками налогов, инженерами, архитекторами и т. д.; повидимому, речь идет не о специальной школе для подготовки писцов; очевидно, под руководством жрецов существовали особые школы, откуда выходили просто широко образованные для того времени государственные чиновники и, в частности, счетоводы или писцы; но как бы то ни было, для занятия должности писца или счетовода в древнем Египте требовалась широкая подготовка, что, несомненно, свидетельствует о том большом значении, которое придавали в древнем Египте профессии писца или счетовода. Дж. Чербони указывает, что на одном из сохранившихся папирусов имеется рисунок писца, который шествует на колеснице, одетый в льняные одежды, в руках у него золотой жезл и хлыст, он окружен слугами, готовыми исполнить все его приказания. Как представители одного из наиболее влиятельных классов чиновничества, писцы принимали участие во всех торжественных церемониях; вот как описывает Климент Александрийский церемонию в честь Изиды: «Впереди шел певец с символом музыки и двумя книгами, одна из которых содержала гимны богу, а другая—правила поведения для царя; за ним следовал астроном с часами и с пальмовой веткой, эмблемой астрологии... Далее шел писец, с пером на голове, с книгой и линейкой в руках, с чернильницей и пером для писания; он должен знать иероглифику, космографию, географию, движение солнца, луны и пяти планет, описание Египта и Нила»...

Писцы древнего Египта выполняли главным образом обязанности государственных бухгалтеров; по указаниям Шампольона, в царствование Сезостриса, в эпоху 1383—1322 г.

до нашей эры, писцы вели особые книги для учета государственных доходов и расходов; эти книги велись при храмах, под руководством жрецов; необходимо отметить, что египетские писцы прибегали к своеобразным приемам, при помощи которых они внушали уважение к своему искусству; раскопками обнаружено, что писцы древнего Египта вели два комплекта счетных книг; один с невероятно запутанными записями, который они показывали всем желающим, и другой—с чрезвычайно простыми и ясными записями, который они тщательно скрывали и никому не показывали и по которому составлялись периодические отчеты о государственных доходах и расходах; очевидно, открытый для всеобщего обозрения комплект счетных книг служил только для того, чтобы запутанностью записей в этом комплекте внушить уважение к своей профессии и попутно к себе самим, как к таким специалистам, которые единственно могли распутать всю сложность счетных записей того времени.

Писцы не только вели учет государственных доходов и расходов, но выполняли и другие обязанности; так, известно, что при фараоне Тетмесе III писцы сопровождали его во всех военных походах и вели учет как военной добычи, так и сбора урожая с завоеванной площади полей; далее, писцы выступали в роли сборщиков податей, для чего они часто посылались в отдельные провинции Египта; производя сбор податей и иных сборов, писец вел подробную опись всего того, что он получал; один экземпляр описи препровождался в центр, и на основании этого экземпляра производили прием тех ценностей, которые были получены в качестве налогов.

Писцы применяли свои знания не только в области государственного хозяйства; по свидетельству Е. Луккини, писцы существовали и в частных хозяйствах, что объясняется особой формой землевладения в древнем Египте; земля в древнем Египте принадлежала немногим знатным родам, которые управляли своими земельными владениями при помощи особых наемных лиц; такими наемными лицами были в большинстве случаев писцы, которые принимали на себя обязанность собирать доходы своего господина, платить его долги и получать от его кредиторов деньги и, наконец, периодически представлять отчет во всех доходах и расходах по имению.

Из изложенного выше ясно, что в древнем Египте уже существовало счетное искусство, и был особый класс лиц, специально

занятых ведением счетных записей; появление и достаточное развитие счетного искусства в древнем Египте может быть объяснено только значительным развитием хозяйственной и, в частности, торговой деятельности этой страны.

2. **Финикия**. Значительного развития достигло счетное искусство у финикиян, этих «англичан древнего мира». Финикия, как известно, была государством с особо сильно развитой хозяйственной деятельностью; совершенно ясно, что финикияне, выполняя подчас весьма сложные торговые операции, не могли обойтись без счетоводства; знание счетоводства было особо необходимым для финикиян еще и потому, что финикийские купцы были в то же время и крупными землевладельцами. Организация земельной собственности в Финикии была такова, что почти вся земельная площадь принадлежала торговцам, занятым по преимуществу торговыми операциями; будучи занятыми преимущественно торговыми делами и уезжая часто надолго в торговые путешествия, финикийские купцы оставляли в своих поместьях особых управляющих; эти управляющие следили за исправным получением арендной платы за землю и вообще за всеми доходами и расходами владельца поместья; ежегодно управляющий поместьем составлял отчет по управлению и представлял этот отчет владельцу имения; в том случае, если владелец имения уезжал в торговое путешествие, отчет представлялся немедленно по возвращении его из путешествия; совершенно ясно, что управляющие имениями не могли обходиться без правильно поставленного счетоводства, в особенности если вопрос касался расчетов с арендаторами; тут уже необходимо было следить за правильным поступлением арендных взносов и принимать те или иные меры понуждения к своевременным платежам; для всего этого необходимо было вести личные счета арендаторов, и такие счета в действительности были известны финикиянам.

Счетоводство и отчетность по государственным доходам и расходам также были известны финикиянам, что подтверждается тем правилом, что каждый чиновник, оставляющий службу, должен был представить отчет по всем выполненным им операциям.

Значительное развитие счетного искусства у финикиян дало основание некоторым авторам сделать предположение, что именно финикияне и были изобретателями счетоводства; такое предположение было высказано итальянцем К а м п и, который указы-

вает, что финикияне изобрели счетоводство около 1100—1025 г.г. до нашей эры. Такое предположение не является правильным; мы уже видели, что в Египте задолго до даты, указанной Кампи, уже существовало счетное искусство; Финикия имела оживленные торговые сношения с Египтом; поэтому, естественно предположить, что финикияне познакомились со счетным искусством в Египте и, оценив его необходимость, ввели счетоводство у себя, применив его для учета как чисто торговых, так и сельскохозяйственных операций.

3. Евреи. Зачатки счетного искусства имеются также и у евреев. По закону Моисея сбор и хранение денежных податей были возложены на левитов, как, равным образом, и учет военной добычи. По исследованиям Мунка, евреи имели особый класс писцов, принадлежавших к сословию левитов; писцы выполняли всякого рода записи в связи с теми или другими административными распоряжениями; так, они вели списки родословных каждого колена, составляли списки лиц, обязанных воинской повинностью; на обязанности писцов лежала также организация призыва на военную службу; писцы вели описи имущества отдельных граждан в целях взимания с последних налогов. В эпоху царей писцы существовали при дворах отдельных еврейских царей; так, напр., при дворе царя Давида и потом царя Соломона был весьма известный писец, по имени Иосафат, на обязанности которого лежало ведение счетных книг царского двора.

В частных хозяйствах отдельных богатых граждан были особые лица, на положении управляющих хозяйствами; так, известно, что у Авраама был особый правитель его имуществом, который обязан был давать периодические отчеты во всех операциях хозяйства, принадлежащего Аврааму, и вести счета по всем этим операциям. Прямое указание на обязанность вести счета по всем хозяйственным операциям имеется в книге Иисуса сына Сирахова. «Стыдись,—говорится в книге,—обмана при займе и отдаче, не стыдись беспристрастия в купле и продаже; если что выдаешь, выдавай счетом и весом и делай всякую выдачу и прием по записи». (Гл. 41, ст. 24, гл. 42, ст. 4, 8).

4. Вавилон. Значительного развития достигло счетное искусство в древнем Вавилоне; причиной этого послужило то состояние торговли, которое, как известно, в древнем Вавилоне было весьма

высоким для того времени. Вавилон был, как известно из истории, крупным торговым центром, в котором встречались купцы Востока, приходящие из Индии, и купцы Запада, приезжавшие в Вавилон из Финикии, Египта и других стран древности. Естественно ожидать, что при таком высоком развитии хозяйственной деятельности и, в частности, торговли, в Вавилоне должны были возникнуть учреждения, способствовавшие развитию торговой деятельности страны, и, в частности, банки. Действительно, история банкового дела указывает, что в Вавилоне в VIII столетии до нашей эры уже существовал банк торгового дома Негоагиддина Игиби (по другой транскрипции—Эгисби). Банкирская контора Игиби выполняла целый ряд банковых операций; по исследованиям И. Меркеля и Р. Эренберга, операции банкирской конторы Игиби были весьма разнообразны; ею производились на комиссионных началах покупки, продажи и платежи за счет клиентов; принимались денежные вклады, и имелись также обширные склады для хранения товаров; оказывался клиентам кредит в форме так называемого антихретикум, в силу коего кредитор получал вместо процентов право на урожай с полей должника; выдавались ссуды под расписку и под залог, и, наконец, банкир часто выступал в качестве поручителя по сделкам. Не чуждо вавилонскому праотцу современных банкиров было также участие в товарищеских торгово-промышленных предприятиях в качестве финансирующего предприятия вкладчика. Наконец, есть указание еще на одну функцию, исполнявшуюся банкиром Игиби,—на роль советчика и доверенного лица при составлении разного рода актов и сделок. При столь разнообразной деятельности банкирского дома Игиби трудно было предположить, что это предприятие могло обходиться без правильного счетоводства по всем своим операциям; действительно, хранящийся в Британском музее архив банкирской конторы Игиби содержит, в числе прочих памятников, указания на то, что в этом предприятии счетоводство велось по всем операциям и, в частности, по расчетам с многочисленными клиентами банкирской конторы.

5. Индия. Некоторые следы счетного искусства имеются и у древних индусов, государственный и гражданский строй которых был нормирован Законами Ману. Законы Ману представляли собою сборник писанных постановлений и обычаев, начиная с эпохи XII века до нашей эры. В Законах Ману имеются постановления,

касающиеся порядка получения государственных доходов и выполнения государственных расходов, и целый ряд предписаний чиновникам того времени относительно техники взимания доходов и производства расходов; в частности, в Законах Ману есть точное указание на то, что финансовые чиновники государства обязаны были ежегодно представлять царю отчет по всем доходам и расходам как из личных средств царя, так и средств государственного казначейства; так как в Индии существовал весьма значительный кадр специальных чиновников для производства финансовых операций государства и так как законами того времени предписано было представление отчетов по всем доходам и расходам, то трудно предположить, что в древней Индии не было известно счетное искусство; действительно, некоторые дошедшие до нашего времени памятники свидетельствуют о том, что государственным финансовым агентам древней Индии было известно искусство вести счета по доходам и расходам как казначейства, так и личных средств главы государства.

Частная торговая деятельность в древней Индии получила достаточное развитие; главными предметами промышленной и торговой деятельности были ткани и изделия из металлов, при чем в области металлургической промышленности индусы задолго до нашей эры добились значительных успехов и приобрели себе почти всемирную известность искусством изготовления стали и стальных изделий. Древние индусы знали также и вывозную торговлю; предметами вывоза древней Индии были ткани, краски, драгоценные камни, хлопок и в особенности стальные изделия. Так как торговая деятельность, в форме внутренней и внешней торговли, была достаточно развитой в древней Индии, то Законы Ману давали ряд указаний и норм производства отдельных торговых операций; в Законах Ману имеются указания на порядок взимания процентов по ссудам, устанавливается размер взимаемых процентов, даются нормы, регулирующие ссудные операции, операции морского транспорта и т. д. Совершенно ясно, что при наличности достаточно развитой торговли, как внутренней, так и внешней, равно при условии выполнения таких операций, как ссуды, займы, морской транспорт и пр., индусы не могли обойтись без записей выполняемых операций, а следовательно, им должны быть известны некоторые приемы регистрации тех операций и сделок, которые имели место в торговой и промышленной деятельности страны.

Необходимо, однако, отметить, что счетное искусство не могло получить значительного развития в древней Индии, а потому трудно ожидать, чтобы в числе памятников старины древней Индии было много указаний на порядок производства записей по торговым операциям. Причиной слабого развития счетного искусства в древней Индии было то, что торговая и промышленная деятельность индусов все-таки была чрезвычайно слабой.

6. Центральная Америка. Следы счетного искусства имеются и у народов Центральной Америки. Данные истории показывают, что у инков центральная государственная власть выступала в роли органа, регулировавшего народный труд и защищавшего экономические интересы определенных классов населения; государственная власть имела в своем распоряжении склады сырых материалов, при чем она сама распределяла запасы сырья между трудящимися, принимая затем от них готовые изделия; далее, государственная власть хранила в общественных магазинах запасы зерна для потребления и посева, выдавая из этих запасов населению ссуды для посева или для потребления; после сбора жатвы ссуды получались обратно; таким образом государственная власть инков выступала в роли органа, как регулирующего труд граждан, так и являющегося посредником по сбыту готовых изделий; кроме того государственная власть инков, имея в своем распоряжении значительные запасы зерна и выдавая из этих запасов ссуды, выступала также в качестве органа, финансировавшего население в необходимые для последнего моменты его деятельности. Совершенно ясно, что при наличии столь развитых и разнообразных операций государственная власть не могла обходиться без правильного счетоводства по всем выполняемым ею операциям; действительно, у инков существовали особые должностные лица, на обязанности которых лежало ведение счетных книг; в счетных книгах государственных складов инков имелись особые счета для каждого отдельного сорта материальных ценностей, как равно и для каждого отдельного заемщика по выданной последнему ссуде.

У инков существовали также и зачатки государственного счетоводства; Леон Сей указывает, что когда испанцы, под предводительством Пиццаро, завоевали Перу (1531—1533 г.г.), они нашли в помещении государственного казначейства инков большое количество толстых веревок, оканчивающихся на концах

пучками тонких шнурков; по исследованиям оказалось, что эти пучки тонких шнурков и веревок представляли собою отчеты управителей отдельных провинций о собранных налогах и выполненных расходах; очевидно, инки пользовались при счете теми наивными и примитивными приборами, которые в истории культуры носят название перуанских счетных шнурков.

7. Китай. В Китае издавна существовала довольно развитая торговля шелком, бумагой и фарфором; тем не менее точных сведений об организации как самой торговли, так и государственного строя Китая в древности не имеется. По исследованиям итальянского историка счетоведения Дж. Брамбилла, в одной старинной китайской рукописи имеются указания на обязательность для купцов ведения особой Книги счетов, которую одни авторы понимают как кассовую книгу, другие считают эту книгу счетной книгой, типа ресконтро; точных и подробных сведений о развитии счетного искусства в древнем Китае не имеется.

8. Персия. Официальные исторические документы Персии ведут свое начало от обычая записывать все то, что было сделано или сказано царем; для того чтобы вести подробную запись всего сделанного или сказанного царем, последнего всегда сопровождали особые секретари, которые налету записывали все деяния и слова царя; так были получены те многочисленные летописи, которые хранились в сокровищницах Сузы, Вавилона и Экбатан; эти летописи были обработаны греческими историками, в частности Фукидидом, Ксенофонтом, Диодором, Плутархом, Геродотом и др., и вскрывают историю Персии за период 25 столетий. Из летописей Персии видно, что в царствование Дария I (521—485 г. до нашей эры) Персидская империя получила новое устройство. Вся империя была разделена на 20 сатрапий; во главе каждой сатрапии был поставлен сатрап, которому принадлежала вся полнота гражданской власти во вверенной ему области; сатрапы взимали все налоги с населения, при чем налоги взимались частью деньгами, частью натурой; из полученных путем налогов сумм сатрапы часть расходовали на содержание собственного двора, часть шла на содержание войска; остаток, если таковой получался, вносился в собственную казну царя; из собственной казны царя выплачивались пенсии и выдавались дары и подарки особым заслуженным государственным чиновникам;

при дворе велись тщательные списки всех выданных пенсий и денежных подарков. При каждом сатрапе состояли особые секретари, через посредство которых передавались соответствующие распоряжения отт царя подлежащему сатрапу; для передачи этих распоряжений в древней Персии существовала хорошо организованная почта при помощи особых гонцов, для каждого из которых был определен особый район его деятельности. Собранные сатрапом налоги и иные суммы хранились в особых кассах, за ответственностью специальных кассиров, общий же надзор за работой кассиров возлагался на секретарей сатрапов. Кассиры при сатрапах вели правильное счетоводство по всем получаемым и выдаваемым ими суммам, но обязанности периодически представлять отчеты не было: отчеты по приходу и расходу сумм каждого сатрапа представлялись царю по требованиям последнего. По приходам и расходам собственной кассы царя велась особая отчетность, которую выполняли специальные лица и представляли ее царю по первому его требованию. Более подробных сведений о развитии счетного искусства в древней Персии мы не имеем; но и то, что есть в распоряжении историков счетоведения, свидетельствует о том, что в древней Персии государственное счетоводство уже достигло значительного развития и что отчетность по всем доходам и расходам регулярно доставлялась каждым сатрапом по вверенной ему провинции.

Библ...
...ского
...ческого
...ин...
14345

ГЛАВА ВТОРАЯ

СЧЕТОВОДСТВО В КЛАССИЧЕСКОЙ ДРЕВНОСТИ

46999

1. Греция. До половины V столетия до нашей эры торговая и промышленная деятельность Греции была сосредоточена преимущественно в колониях. Ранее других развили свою торговую деятельность ионийские колонии, Эфес, Фокея и Милет, в особенности Милет; последний, в свою очередь, основал от 80 до 100 колоний, преимущественно на Геллеспонте, Мраморном море и на Черном море; Гераклея, Синоп, Трапезунд, Фанагория, Пантикопея (Керчь), Феодосия, Танаис, Ольвия, Истр—все эти колонии были основаны Милетом. Из основанных им колоний Милет получал самые разнообразные товары и имел полную возможность развить свою торговлю, вывозя продукты колоний за границу.

Коренная Греция вступила в активную торговлю значительно позже; первое место среди торговых городов коренной Греции занимал Коринф, который сильно развил свою промышленность; в области кораблестроения, ткачества, окраски материй, выделки металлических и гончарных изделий Коринф приобрел себе широкую известность. В половине V века первенство в торговле перешло исключительно к Афинам; основным толчком к развитию торговли Афин послужило законодательство Солона, который своими законами боролся против господствовавших тогда взглядов на ремесло и на торговлю как на занятия, унижающие человека. Изданными им законами Солон запрещал позорить кого-либо указанием на выполняемые им занятия и предоставлял обиженному право предъявлять иск за бесчестие в том случае, если потерпевший получил от обидчика упрек, основанный на сущности занятий потерпевшего. Более того, Солон своими законами обязывал родителей выучить своих детей какому-нибудь ремеслу, при чем родители, не выучившие детей ремеслу, лишались права требовать от детей содержания на старости. Законодательство

Солона по вопросам экономики дало блестящие результаты: Афины быстро превратились в крупный торговый и промышленный город, появились крупные мастерские, выделывавшие кожу, оружие, домашнюю утварь, художественные произведения из металла, мрамора, глины и дерева; Пирейская гавань расширила свой торговый оборот, так как сюда стали приходить всякие товары, хлеб из Сицилии и с побережья Понта, строительные материалы с северного побережья того же Понта, шерсть и прочее сырье; предметами экспорта были: оливковое масло, фиги, мед и прочие товары, как равно и продукты обрабатывающей промышленности.

Развитие торговой и промышленной деятельности Афин не замедлило оказать свое влияние и на развитие счетного искусства. Самым ранним памятником, имеющим указание на порядок ведения счетных записей, являются речи Демосфена; в одной из своих речей (против Каллипа) Демосфен приводит слова Аполлодора, который указывает, что он видел в записях показанный ему Формионом следующий текст: «Ликон Гераклийский: тысяча шестьсот драхм для передачи на хранение Кефизиаду; Архибиад передаст эту сумму Кефизиаду»; для ясности необходимо указать, что Формион был управляющим банка некоего Пазиона, отца Аполлодора; таким образом Аполлодор ссылается на записи управляющего банком его отца, что служит доказательством существовавшего в то время порядка записывать все операции банка в особые книги. Далее, в той же речи Демосфен дает разъяснение о порядке записей в счетные книги банкиров: «Все банкиры имеют обыкновение, если частное лицо вносит деньги с поручением выдать их кому-нибудь другому, записывать имя вкладчика и сумму вклада. Далее, они записывают на полях имя того, кому должны быть выданы деньги. Если они знают получателя в лицо, пишется только его имя. Если они его лично не знают, на полях пишется имя того, кто приведет получателя и его представит». В другой своей речи, против Тимофея, тот же Демосфен говорит: «Трапедзиты имели обыкновение делать отметки о деньгах, которые им даются, и о цели, для которой деньги ими получены, как равно и о лицах, которым деньги выданы, для того, чтобы можно было составить отчет о том, что получено и что выдано»; далее, в той же речи дается анализ четырех записей в книгах (своего рода бухгалтерская экспертиза в древне-греческом суде), из которых ясно вытекло

обоснование обязательства Тимофея возвратить ту именно сумму, о которой говорится в иске.

Хозяйствами, в которых особенно было развито счетное искусство древней Греции, являлись конторы трапедзитов; трапедзиты были банкирами древней Греции и выполняли весьма разнообразные операции, при чем по всем своим операциям трапедзиты обязательно вели счетные книги. А. А. Гольденвейзер в своей работе по истории банковых учреждений древности пишет: «Обычно, кроме самого трапедзита, делами ведал один доверенный и несколько слуг, большею частью рабов. Однако, по всем сделкам обязательно велись торговые книги. В особенности строго велись записи по вкладам, при чем в книгу заносились сумма вклада, имя депонента и имена тех, кому он доверяет получить вклад обратно. Эти последние, если не были лично известны трапедзиту, должны были при востребовании вклада представлять легитимацию своей личности, обыкновенно в виде перстня с печатью доверителя. Ввиду большой распространенности обычая держать свободные деньги на текущем счету у трапедзита, в Афинах IV века стал практиковаться способ расчетов посредством списывания соответственных сумм в книгах банкира. Даже самое слово «списывать» стало вследствие этого означать то же, что и «платить». Трапедзиты вели особые книги, типа современных журналов, в которые операции записывались в хронологическом порядке, и другие книги, типа ресконтро, в которые записывались операции с каждым отдельным клиентом, при чем в ресконтро каждому клиенту открывался особый счет.

Некоторые приемы практического счетоводства были известны и всему населению в целом; в книге Аристотеля «Государственное устройство Афин» имеются указания на то, что еще во время Дракона (около 620 г. до нашей эры) государственная власть требовала от граждан составления инвентаря их имуществ; такое требование объяснялось тем, что некоторые общественные должности могли занимать лишь лица, обладающие известным имущественным цензом, при чем в доказательство наличия требуемого законом имущественного ценза представлялись инвентари. Во время Солона все население на основании данных инвентарей каждого гражданина было разделено на четыре класса в целях определения ставок налогов.

Особенного развития достигло счетное искусство в области

управления государственными финансами; счетное искусство в его применении к государственным финансам древней Греции достигло такого развития, что это обстоятельство дало основание некоторым авторам сделать предположение, что именно афинянам принадлежит право первого в истории счетоведения опыта применения правильного государственного счетоводства. Действительно, законодательство афинян устанавливало ряд правил, касающихся порядка ведения счетных книг и составления отчетности по государственным доходам и расходам; согласно законов Афин, прием и выдача денег из государственного казначейства поручались особым лицам, носящим наименование *наукрариев*, которые по существу были государственными кассирами; отчетность по всем доходам и расходам государственного казначейства вели *полеты*. Полеты избирались Советом Пятисот и обязаны были вести ряд счетных книг; так, полеты вели особые книги для записи сумм причитающихся с арендаторов государственных имуществ; так как арендная плата взималась в определенные сроки, то для каждого из этих сроков велась особая книга, в которой каждому плательщику открывался особый счет; чаще всего личные счета плательщиков велись на особых табличках, связываемых впоследствии шнурками или склеиваемых друг с другом, таким образом, как в настоящее время ведется учет по карточной системе. На основании записей в книги или на карточки полеты составляли особые ведомости срочных платежей и передавали эти ведомости в Совет Пятисот накануне сроков платежей; Совет Пятисот проверял составленные полетами списки плательщиков и передавал эти списки особым чиновникам, *аподекам*, которые представляли собою агентов по сбору причитающихся государству сумм; аподеки получали с плательщиков суммы и передавали эти суммы наукрариям. Для проверки правильности производства денежных операций Совет Пятисот избирал из своей среды десять *логистов*; по законам Дракона, в число логистов могли быть избраны лишь те граждане, которые обладали имуществом не менее, как на 100 мин, что должно быть подтверждено инвентарем избираемого кандидата. Институт логистов являлся органом контроля всех операций, выполняемых Советом Пятисот; законом было установлено, что всякие документы на получение и выдачу денег Советом Пятисот предварительно представлялись коллегии логистов, которые вели особые книги для учета кассовых операций Совета Пятисот; кроме

кассовых книг, логисты вели также книги причитающихся к получению или к платежу сумм и отмечали при каждой проверке предъявленных им документов то, что было получено или уплачено, и то, что получено или уплачено не было, при чем в последнем случае точно выяснялись причины неуплаты, и эти причины отмечались в книгах. Логисты проверяли отчетность всех государственных чиновников и давали свое заключение по существу операций, показанных в отчетах; в том случае, если отчетность, по мнению логистов, являлась неправильной, они имели право привлекать к ответственности за неправильную отчетность. Для разрешения судебных вопросов, вносимых логистами, существовал особый суд десяти эвфинов, который был высшей инстанцией для судебных дел по неправильной отчетности. На основании счетных записей о государственных доходах и расходах периодически составлялся общий отчет о всех денежных операциях государства; этот отчет высекался на камне и выставлялся для публичного обозрения; обычно отчеты приурочивались к периодическим олимпиадам, для чего высеченный на камне отчет выставлялся у входа в стадион, где происходила очередная олимпиада; один из таких отчетов дошел до нашего времени и хранится в Британском музее.

Из изложенного выше ясно, что система государственного счетоводства в древней Греции была достаточно развитой, а потому действительно есть основание думать, что греки если и не были инициаторами в деле применения правильной отчетности к операциям государственной казны, то, во всяком случае, поставили это дело на достаточную для того времени высоту.

Счетное искусство было известно и древне-греческим служителям культа.

Храмы древней Греции выполняли довольно значительное число банковых операций: они принимали на хранение деньги, выдавали ссуды городам и частным лицам, оказывали кредит арендаторам своих владений, взимая за это проценты и пр. Крупнейшим храмом-банком был Дельфийский храм, отчет которого был найден в 1739 году Тайлором и в настоящее время хранится в Британском музее; отчет Дельфийского храма интересен тем, что он служит показателем операций, выполнявшихся этим банком-храмом; доходы и расходы Дельфийского храма за время с 3-й по 4-ю олимпиаду состоят из следующих статей:

I. Доходы:

1. Интересы по ссудам, выданным городам.
2. Интересы по ссудам, выданным частным лицам.
3. Арендная плата с земель, принадлежащих храму.
4. Арендная плата с домов, принадлежащих храму.
5. Штрафы на частных лиц за религиозные преступления.
6. Доходы от продажи конфискованного имущества.

II. Расходы (содержат только одну статью):

1. Расходы на устройство праздников.

Приведенные выше общие соображения о развитии счетного искусства у древних греков указывают на то, что это искусство у древних греков было не только достаточно развитым, но и достигло весьма значительной высоты; оказывается, что греки классической древности не только были знакомы со счетоводством, но счетоводство стало у них непременным элементом всякого рода хозяйственной деятельности; частные лица, трапедзиты и, в особенности, государственная казна одинаково пользовались счетоводством, а система государственного счетоводства в древней Греции уже была настолько развитой, что потребовалось создание особого штата чиновников, занятых исключительно делами государственной отчетности. Такое развитое состояние счетного искусства в древней Греции дало основание некоторым авторам полагать, что грекам классической древности уже была известна двойная система счетоводства; французские авторы Г. Перро и Э. Гильяр высказали соображение о том, что древние греки были знакомы с двойной системой счетоводства; в доказательство справедливости своих предположений оба эти автора ссылались на счетные записи трапедзитов, где, по их мнению, можно видеть признаки ведения книг по системе двойной бухгалтерии. Предположения Перро и Гильяра вызвали естественный интерес со стороны историков счетоведения; дошедшие до нашего времени памятники счетных записей древней Греции были внимательно исследованы; в результате оказалось, что счетное искусство древней Греции было весьма развитым, но никаких признаков того, что грекам того времени была известна двойная бухгалтерия, найдено не было. Все дошедшие до нас памятники счетного искусства древней Греции относятся к эпохе после

V столетия, что еще раз служит доказательством того влияния, которое оказывает на развитие счетного искусства подъем и развитие хозяйственной и, в частности, торговой деятельности страны.

2. Рим. Экономическое развитие античного Рима шло своеобразным путем, что объясняется влиянием на ход экономического развития древнего Рима факторов двоякого порядка; факторами, оказавшими сильное влияние на ход и развитие экономической деятельности античного Рима, были: а) завоевательная политика римлян и б) применение в хозяйственной деятельности рабского труда.

Колонизационная политика римлян под влиянием их постоянной военной деятельности проходила несколько иным путем, чем это имело место у греков. «Если эллинизм, по словам Г. Мейера, распространил свое влияние за пределами Греции посредством основания независимых колоний, то римское могущество сковало новый культурный мир в мощную империю, и одна городская община сделалась владычицей всего земного шара». Колонии, устраиваемые римлянами в завоеванных странах, носили совершенно иной характер, чем колонии греков. «Римляне, по словам И. А. Розенталя, называли колониями государственные поселения полноправных римских граждан в завоеванной стране, как опорные военные пункты для держания в подчинении местного населения. Они устраивались ими всюду, куда приходили победоносные римские легионы, сперва в пределах Италии, потом на островах и на побережьях Средиземного моря и во внутренностях прилегающих к нему стран». Колонии устраивались сперва предусмотрительно в количестве не более 300 взрослых мужчин, для того чтобы эти колонии не представляли собою опасности для метрополии; впоследствии колонии имели население до 20 тысяч человек. Римские колонии являлись военными поселениями в тех завоеванных областях, которые эксплоатировались римлянами в целях получения от этих областей наибольшей прибыли. Земли, завоеванные римлянами, уже ранее были объединены торговой деятельностью финикиян и греков, так что римляне, в сущности, получили в свое распоряжение ряд областей с достаточно развитой торговой и хозяйственной деятельностью, а потому торговая и хозяйственная политика римлян в завоеванных ими областях сводилась, по существу, к безжалостному расхищению тех ценностей, которые были накоплены в этих странах правильно орга-

низованной торговлей предыдущего времени. «В экономическом отношении,—говорит И. Кареев,—Рим как бы извне присосался к громадному конгломерату земель вокруг Средиземного моря, уже раньше объединенных экономически финикийской и греческой торговлей... Римский народ смотрел на колонии как на свою добычу, и прежде всего, конечно, такой добычей была провинциальная земля, т. е. самая почва провинции, а потом и все прежние государственные доходы, в них существовавшие».

Своеобразная колонизационная политика римлян привела к тому, что колонии послужили местом и причиной образования в руках отдельных граждан весьма значительных капиталов. Обычно провинцией, как завоеванной страной, управлял проконсул или претор; проконсул являлся в одно и то же время и консулом, и претором, и трибуном, и диктатором; по существу, проконсулы были государственными чиновниками, посылаемыми в провинции для кормления, а потому они возвращались из провинций, имея весьма значительные капиталы; судебный процесс Верреса, бывшего проконсулом Сицилии, обнаружил ту систему разнузданных хищений, которая была нормальной для работы проконсулов в римских провинциях. Другим источником накопления в руках отдельных граждан значительных капиталов явилась система откупов, практиковавшаяся в провинциях; в целях упрощения порядка взимания налогов с жителей завоеванных областей получение налогов отдавалось обычно на откуп частным лицам или товариществам, чаще всего с торгов; откупщики (publicani) принимали все меры к тому, чтобы извлечь из своих предприятий возможно бо́льшую прибыль, а потому применяли самые жестокие меры при взыскании налогов; в результате создавались колоссальные богатства в руках откупщиков и совершенно разорялись те отдельные провинции, в которых была введена система откупов. Система полного ограбления провинций привела к тому, что в античном Риме появилась новая денежная аристократия, в виде бывших откупщиков и торговцев, оперировавших преимущественно в провинциях; эта денежная аристократия, обладавшая весьма значительными капиталами, несомненно стала искать способов выгодного помещения капиталов; в результате поисков наиболее выгодного помещения капиталов появились разного рода торгово-промышленные предприятия в роде торговых, транспортных и страховых товариществ и компаний; та-

ким образом было положено основание образованию крупных торговых предприятий древнего Рима.

В то же самое время патриции постепенно накопляли в своих руках не менее крупные капиталы. Процесс образования крупных капиталов в руках патрициев был обусловлен тем, что патрициям было запрещено (законом Фламиния) занятие ремеслами и торговлей; поэтому единственным способом накопления богатств для патрициев явилось помещение своих средств в земельные ценности. У римлян с давних времен существовал обычай объявлять государственной собственностью завоеванные земли и сдавать их в аренду; этим порядком воспользовались патриции, либо отдавая деньги в рост под обеспечение земельных участков либо арендуя или скупая землю; в результате создались крупные земельные поместья, латифундии, владельцами которых были патриции и в которых все хозяйство велось путем широкого применения рабского труда. Параллельно с указанным выше процессом шел и другой: это был процесс обезземеливания коренного римского населения. Дело в том, что коренное римское крестьянство постепенно теряло как свои земли, так и все свое имущество; причиной постепенной потери римским крестьянством его земельных владений были постоянные войны и высокие налоги на землю: постоянные войны отвлекали римских крестьян от их занятий и мало-по-малу приводили к полному разорению древнеримского крестьянства. Для ведения войн необходимы были значительные средства, которые получались, главным образом, от обложения земель; но так как патриции платили налоги в высшей степени неаккуратно, то вся тяжесть налогов падала на крестьянское землевладение; крестьянские хозяйства древнего Рима не могли выдержать высоких налогов, и в результате крестьяне либо продавали свои земли патрициям либо передавали их в залог, получая от патрициев ссуды; залоговое право на землю почти всегда превращалось в право собственности, так как заемщик не имел возможности выплатить ссуду. Таким образом земля мало-по-малу переходила в руки патрициев, и на месте прежних мелких крестьянских хозяйств в античном Риме образовались крупнейшие латифундии, принадлежащие представителям сословия патрициев. «Таким образом,—пишет Г. Мейер,—в древнем Риме совершался тот же процесс, который наблюдался 1½ тысячи лет спустя в Англии и, в особенности, в Ирландии».

Богатые латифундии патрициев обслуживались почти исклю-

чительно рабами. Объясняется это двумя обстоятельствами: с одной стороны, крупные поместья патрициев стали богатыми плантациями, где преимущественно возделывались технические культуры, как, напр., виноград, оливковые деревья и пр.; для работ на земельных участках типа плантаций более пригодным и выгодным оказался именно труд рабов, а не свободных наемных рабочих; с другой стороны, войны давали громадное количество рабов (Эпирская война дала в 167 г. до нашей эры 150.000 рабов), а потому рыночная цена рабов чрезвычайно пала; по указанию К. Грюнберга, до времен Августа хороший раб, годный для сельских работ, стоил около 2.000 сестерций, т.-е. около 150 рублей золотом, при чем цена часто падала и ниже этой суммы. Обилие человеческого материала в виде рабов давало полную возможность развивать сельское хозяйство; в действительности мы видим в древнем Риме весьма большое количество крупных земельных владений, принадлежавших богатым патрицианским родам; в этих владениях велось полное хозяйство, требовавшее особого штата лиц для управления всей той работой, которая выполнялась в хозяйстве, и для учета как самой работы, так и ее результатов.

Изложенные выше общие условия экономического развития древнего Рима привели к тому, что торговая и промышленная деятельность этой страны классической древности достигла весьма высокой для того времени степени развития; в древнем Риме имели место крупные торгово-промышленные товарищества и единоличные хозяйства; в помещичьих именіях патрициев велось в обширных размерах сельское хозяйство; появились товарищества для выполнения транспортных и кредитных операций; появились, наконец, единоличные банкиры; словом, торгово-промышленная деятельность античного Рима достигла высокой степени развития и предъявила спрос на все те институты и учреждения, которые призваны были способствовать дальнейшему развитию и расширению торгово-промышленной жизни страны; одним из таких институтов, которые неизбежно должны были появиться при полном развитии торгово-промышленной деятельности древнего Рима, было счетоводство, а потому естественно ожидать, что именно в древнем Риме, с его вполне развитыми формами торговой и промышленной деятельности, счетное искусство должно было получить значительное развитие и должно было иметь широкое применение на практике.

В настоящее время имеется довольно много памятников, свидетельствующих о состоянии счетного искусства в древнем Риме. На основании имеющихся указаний можно видеть, что первоначально для записи разного рода операций, имеющих хозяйственное значение, римляне пользовались таблицами (tabula), т.-е. дощечками, записи на которых производились при помощи особых острых палочек; таблицы были бронзовые, если на них производились записи операций, выполнение которых сопровождалось особо торжественными обрядами, или актов общественного значения, как, напр., законы, постановления и пр.; бронзовые таблицы сохранялись на вечные времена (aere perenius). Хороший образец бронзовой таблицы хранится в Римском Национальном музее в Термах (tabulae Ligurum Baebianorum); записи на этой таблице относятся к эпохе императора Траяна, при котором существовал особый фонд для выдачи ссуд сыновьям беднейших римских граждан на покупку семян; в качестве обеспечения ссуды принимался участок земли, обсеменение которого производилось зерном, купленным на полученную ссуду; хранящийся в Римском Национальном музее образец таблицы содержит в себе указание на имя заемщика, полное описание участка земли, границ этого участка, размера ссуды, размера процентов (2,5% в полугодие) и отметок о возврате ссуды; как видно из приведенного выше, такого рода таблица является личным счетом заемщика по выданной ссуде.

Запись операций текущего повседневного характера производилась на деревянных навощенных таблицах (tabulae ceraquae), которые впоследствие были заменены бумажными (chartae) или пергаментными (membranae) листами; в дальнейшем в тех же бумажных и пергаментных листах стали писать и те акты, которые ранее писались на бронзовых таблицах. Деревянные навощенные таблицы, а тем более бумажные и пергаментные листы, благодаря своей хрупкости, дошли до нашего времени в весьма ограниченном количестве; одной из наиболее ценных находок было открытие директором Неаполитанского Национального музея проф. де-Петра в июле 1875 года около 127 деревянных таблиц, найденных при раскопках Помпеи. Таблицы, найденные проф. де-Петра, оказались более или менее поврежденными огнем и сыростью, тем не менее записи на них сохранились настолько, что по этим записям можно было установить сущность записанных на таблицах операций; оказалось, что таблицы, най-

денные проф. де-Петра, содержали в себе записи одного из банкиров того времени Л. Ц. Джиокондо и относятся ко времени 15—62 года нашей эры. Банкиры того времени или, как их тогда называли, аргентарии, обычно вели протоколы публичных аукционов, производимых особыми государственными чиновниками (magister auctionis); в некоторых случаях, как полагает Гольденвейзер, сами аргентарии выступали в роли аукционистов, получая за это 1% комиссионного вознаграждения с вырученной суммы. Иногда покупатель на аукционе не располагал необходимой суммой для уплаты за купленную вещь; в этом случае аргентарий давал покупателю ссуду, отмечая выданную ссуду на особой табличке; таблицы, найденные проф. де-Петра, представляют собою личные счета покупателей на аукционах по ссудам, выданным им аргентарием Джиокондо.

По вопросу о табличках необходимо отметить, что этот вид счетных записей, ведущих свое начало с глубокой древности, сохранился в течение весьма продолжительного времени; С. Л. Перуцци указывает, что флорентийские торговые предприятия эпохи 1200—1345 г.г. пользовались табличками из слоновой кости и деревянными, покрытыми воском; в государственном архиве Флоренции находятся две деревянных навощенных таблички, одна из которых, французская, представляет собою перечень расходов, произведенных Филиппом Красивым во время его путешествия по Фландрии в 1310 году; другая табличка относится к XIII столетию и содержит в себе записи одного флорентийского купца по операциям, выполненным с французскими и фландрскими суконными фабрикантами. Во флорентийском же архиве находятся еще шесть табличек, совершенно сходных с теми, которые были найдены проф. де-Петра; полное сходство флорентийских табличек с неаполитанскими дает проф. Ф. Беста основание думать, что таблички типа неаполитанских и флорентийских представляли собою самую распространенную форму счетных записей, и, действительно, книга прихода и расхода (см. ниже) представляла собою не что иное, как ряд нанизанных на шнурок навощенных табличек.

Пользование навощенными табличками для счетных записей имело место во Франции до XIX столетия; Э. де-Мериль указывает, что на рыбном рынке в Русне до 1860 года пользовались навощенными табличками для записи заключенных сде-

лок; в Гамбурге такими табличками пользовались до 1363 года; на солеварнях в Галле табличками пользовались до 1783 года.

Последующее развитие счетного искусства у римлян привело к замене разрозненных табличек и листов особыми счетными книгами; важнейшими счетными книгами римлян являлись: 1. Памятная (Adversaria). 2. Книга прихода и расхода (Codex accepti et expensi). 3. Книга счетов (Codex rationum). 4. Срочная обязательств (Kalendarium).

Памятная книга служила для первоначальной записи всех операций, записи в Памятную книгу выполнялись ежедневно; по объяснению проф. Ф. Беста, название «Adversaria» произошло потому, что эти книги привлекают к себе наше внимание (animum et memoriam nostram advertant); другое толкование названия имеется в том смысле, что эти книги велись на двух сторонах, т.-е. на лицевой и на оборотной (adversa), откуда и ведет свое начало слово «Adversaria».

Записи в памятную книгу могут быть исправляемы, а потому доказательной силы эти записи не имели; в своей речи в защиту Квинта Росция Комеда Цицерон, между прочим, говорит: «Приводить в доказательство своих прав записи в памятную книгу— разве это не нелепость». По существу памятные книги были аналогичны современным журналам, так как в них записывались не только кассовые, но и мемориальные операции; по свидетельству Лабеона, выдающегося юриста времени императора Августа, цель памятных книг заключалась в том, чтобы регистрировать в них все операции по покупке, продаже, выдаче денег в кредит, получения ссуды и прочих торговых сделок. Записи в Памятные книги производились в хронологическом порядке; ежемесячно эти записи переносились в Книгу прихода и расхода.

Книга прихода и расхода являлась важнейшей счетной книгой древнего Рима; первоначально эта книга представляла собою несколько навощенных табличек, связанных друг с другом посредством шнурка, что дает право некоторым авторам видеть в Книге прихода и расхода прототип карточной системы. Записи в Книгу прихода и расхода выполнялись на основании данных Памятной книги; самые записи производились весьма тщательно, так же тщательно сохранялись и имели полную доказательную силу. По существу Книги прихода и расхода мнения исследователей расходятся; Дж. Росси полагает, что эта книга была только

кассовой книгой; того же мнения держится и проф. Дж. Масса, тогда как проф. А. де-Бруи полагает, что Книга прихода и расхода была не чем иным, как главной книгой; историк счетоведения К. П. Кейль полагает, что «в Кодексе записывались такие суммы, в основе которых в действительности не было наличных денег ни в виде поступления ни в виде выдачи». Мнение Кейля подтверждается исследованиями одного из лучших знатоков древне-римского счетоводства Т. Риккарди, который полагает, что рассматриваемая книга вначале была исключительно кассовой книгой, впоследствии же, с увеличением и осложнением хозяйственных оборотов, в эту книгу стали записывать и мемориальные статьи, но по традиции книга сохранила свое прежнее название; во время Цицерона Книга прихода и расхода уже определенно была книгой для записи как кассовых, так и мемориальных оборотов; это следует из одного места речи Цицерона, который требует, на основании записей в Книгу прихода и расхода, возврата суммы, причитающейся одному из тяжущихся; основанием для ссылок на записи в Книгу прихода и расхода лежало то обстоятельство, что порядок записей в эту книгу был точно установлен; этот порядок состоял в том, что каждая операция получения ценностей в кредит проводилась дебитором как уплата наличными и обратное получение выданных денег; кредитор проводил ту же операцию как получение денег и обратную выдачу их дебитору; отсюда ясно, что такого рода фиктивные записи превращали Книгу прихода и расхода в своего рода журнал для записи одновременно и мемориальных операций. Книга прихода и расхода велась одновременно на двух противоположных страницах, при чем на одной странице записывались операции по приходу (acceptum), на другой—по расходу (expensum); записи производились с указанием даты совершения операции, наименования того лица, с которым выполнена операция, и оснований для получений или платежей.

Если Книга прихода и расхода была книгой хронологической записи, то важнейшей книгой систематической записи была Книга счетов. Книга счетов была типичной систематической книгой; в ней велся учет всех видов ценностей, принадлежавших хозяйству, для чего книга была разделена на части, называемые счетами (ratio); каждый счет делился на две стороны: приход (ratio accepti) и расход (ratio expensi). «В этой книге, по словам Плиния, записывались все поступления и расходы, одна и другая

страница составляли одно целое каждой операции». В древне-римской счетной практике имели место Книги счетов двоякого рода: 1) Книга домашних счетов и 2) Книга банкирских счетов.

Книга домашних счетов (Codex rationum domesticorum) представляла собою книгу, аналогичную современной главной книге; в ней открывались счета для каждого вида ценностей, имевшихся в хозяйстве, при чем приход данных ценностей заносился на левую сторону, расход—на правую; насколько в древне-римском счетоводстве широко пользовались счетами, видно из того, что в Книге счетов открывались счета для таких частей имущества, как недвижимое (ratio praedi), скота (ratio pecoris), хлеба (ratio frumentaria), вина (ratio vinaria) и т. д. Техника записей по счетам была весьма развитой; это доказывается рядом специальных выражений, имевших применение в разговорном и деловом языке античных римлян; так, существовали особые выражения для определения понятий «записать в книгу», «уничтожить запись», «выяснить остаток», «подсчитать остаток», «заключить счет» и т. д.; для ведения Книги счетов имелись особые лица, носящие название бухгалтеров (ratiocinator).

Книга банкирских счетов (Codex rationum mensae) представляла собою обычное ресконтро личных счетов вкладчиков; в этой книге каждому вкладчику открывался особый счет, каждая страница которого делилась на две части: приход и расход; наименование страниц счета было обратным по сравнению с наименованием страниц предметных счетов; так, записать в дебет носило название «произвести расход», записать в кредит значило «произвести получение»; имея в виду природу личных счетов, такие названия отдельных страниц счетов, открытых в Книге банкирских счетов, являлись совершенно правильными, так как с точки зрения банкира дебитовая запись означала выплату клиенту денег, т.-е. действительный расход, кредитовая же запись означала получение от клиента, т.-е. приход денег. Аргентарии обязаны были вести Книгу банкирских счетов, так как, предъявляя иск своему клиенту, банкир обязан был заключить его счет и вывести сальдо по счету, при чем банкир получал право требовать только сумму сальдо счета; такое же право принадлежало и клиенту, в том случае, если он предъявлял требование к банкиру (такой порядок требования только сальдо по счету носил название agere cum compensatione). В том случае, если банкир

предъявлял иск на сумму, превышающую сальдо по счету, он лишался права на всю сумму иска.

Срочная обязательств представляла собою нечто большее, чем обычная срочная книга; в эту книгу, по мнению М. Фогта, записывались выданные взаймы суммы, указывался срок их получения обратно и отмечалась сумма интересов, причитающихся с заемщика. Некоторые авторы, как, напр., В. Кампи, полагают, что Срочная обязательств представляла собою параллельную книгу к ресконтро, так как в Срочной обязательств имелись счета для каждого дебитора и кредитора; в доказательство справедливости своих слов Кампи ссылается на слова Сенеки, который пишет в своих философских рассуждениях: «Считаешь ли ты его богатым потому, что он бывает во всех провинциях, и потому, что ему нужна очень большая книга, называемая Срочной»; в другом месте Сенека выражает лучшие пожелания некоему Марциалу и желает ему иметь Срочную книгу в сто страниц. Срочная обязательств была весьма полезным дополнением ко всем остальным счетным книгам древнего Рима, а потому эта книга имела широкое распространение как в частных, так и в общественных хозяйствах; применительно к государственному хозяйству Срочная книга обязательств имела место в каждой провинции и носила название Kalendarium publicum; эту книгу вели особые чиновники, называемые хранителями книг, которые по этой книге следили за сроками уплаты всякого рода налогов и сборов, уплачиваемых населением, как равно и иных поступлений; по словам историка счетоведения К. П. Кейля, «римские городские общины обыкновенно имели большие поступления под разными наименованиями—дарение, завещания богатых римлян для определенных целей (для празднеств, жертвоприношений, построек, проведения улиц, сооружения складов масла и зерна для голодных годов и тому подобное). Эти капиталы имели отдельное от остального городского имущества управление и хранились на основаниях ипотеки под обеспечение недвижимостями—домами, землями и тому подобное—с целью приращения процентами... Внесение уплаченных ссуд и других уплат, как и записывание истекших сроков платежа, происходило, вероятно, в начале каждого месяца. Таким образом Kalendarium служили для записи имеющихся оборочных капиталов и в то же время служила книгой для определения сроков платежей по векселям».

Счетное искусство имело применение в древнем Риме не только

в частных хозяйствах, но и в области государственного хозяйства. По свидетельству Тацита, уже во время Цезаря существовала у римлян особая книга, которая носила название Книги имперских счетов (Rationarium imperii); по исследованиям В. Будеуса, в Книгу имперских счетов вписывались сметные ассигнования по расходам на пять лет вперед, при чем суммы вписывались по отдельным подразделениям, как, напр., на содержание войск, на жалованье государственным чиновникам, расход на покупку фуража для лошадей и т. п.; в эту же книгу впоследствии заносились фактически произведенные расходы, вследствие чего такая книга была в одно и то же время книгой сметных ассигнований и отчетом по исполнению сметы. Обычно в каждой отдельной провинции велась особая Книга имперских счетов; эти книги были открыты для публичного их обозрения, с целью дать населению доказательство того, что полученные с него суммы израсходованы на полезные для населения нужды и потребности. Необходимо отметить, что в Книгу имперских счетов записывались не только расходы государства; эта книга, по словам Кейля, была «инвентарем важнейших предметов собственности государства (солеварен, лесов, лугов, состояния флота, армии, короче говоря, общего экономического и финансового состояния государства)».

Счетное искусство имело широкое применение также и в практике императорского двора; частное хозяйство императора было разделено на шесть отдельных управлений, одним из которых было управление отчетности; во главе управления отчетности стоял особый чиновник, Ratiocinator, который был по существу главным бухгалтером императорского двора; Ratiocinator'у был подчинен кассир двора, Rationalis summarum, и, наконец, при дворе существовали особые лица, носившие название Logografi, на обязанности которых лежало ведение всех счетных книг императорского двора.

Очерк развития и состояния счетного искусства у древних римлян занял много места, но это произошло потому, что состояние счетного искусства в античном Риме представляет значительный интерес для историка счетоведения; Рим был первой в истории счетоведения страной, где счетное искусство достигло значительного развития; такое развитое состояние счетного искусства дало основание некоторым авторам полагать, что именно римляне были народом, давшим толчок широкому распростра-

нению счетного искусства во всех хозяйствах, как частных, так и государственных. Изложенное выше дает основание думать, что счетное искусство древнего Рима действительно стояло на чрезвычайно большой высоте, но для утверждения, что римляне были народом, чуть ли не впервые предложившим для всеобщего употребления те или иные формы счетных записей, никаких оснований не имеется; ранее было указано, что счетные записи, в довольно развитом виде, уже были известны и грекам, значительное же развитие счетного искусства именно у римлян объясняется только тем, что в античном Риме были все предпосылки для могучего развития и повсеместного распространения счетного искусства; эти предпосылки лежат в плоскости необычайно сильного развития хозяйственной и, в частности, торговой деятельности этой страны, что еще раз убеждает в правильности того основного положения, которое было указано ранее и которое состоит в том, что подъем и развитие счетного искусства может иметь место только на фоне общего развития торговой и промышленной деятельности той или другой страны.

ГЛАВА ТРЕТЬЯ

СЧЕТНОЕ ИСКУССТВО В РАННЕЕ СРЕДНЕВЕКОВЬЕ

1. Основные факторы развития счетного искусства. Переходя к изложению состояния счетного искусства в ранее средневековье, необходимо, прежде всего, отметить те основные факторы, которые оказали сильное влияние на развитие счетного искусства в эту эпоху. Такими факторами явились: 1) великое переселение народов из Азии в Европу, 2) вызванное переселением народов влияние арабской культуры на народы Европы, 3) возросшее влияние церкви и ее обогащение, 4) крестовые походы и 5) хозяйственный строй и уклад жизни раннего средневековья.

Пышный расцвет греко-римской культуры окончился весьма трагически: раздираемая внутренними противоречиями, она погибла, попав в железные тиски азиатских народов, охвативших ее с севера и с юга. Очагами, из которых шел великий поток народов, заливший весь культурный мир того времени, были области Байкала, с одной стороны, и Аравия,—с другой. Живший в районе Байкальского озера монгольский народ гунны, теснимый кочевниками, безудержно ринулся на запад, гоня перед собою перепуганные племена, оказавшиеся по пути; на Волге гунны наткнулись на алланов и повлекли их за собою; далее, они столкнулись с готами, вестготами и остготами, обитавшими у самых границ Римской империи, и толкнули эти народы с такой силой, что заставили их вторгнуться в пределы Римской империи и положить конец последней (конец Римской империи приурочивается к 476 году, когда германец Одоакр низвергнул последнего римского императора Ромула Августула); несколько позднее под влиянием нашествия монголов, двинулось с насиженных мест племя турок-сельджуков, обитавших в районе Алтайских гор; под натиском монголов турки-сельджуки перебросились сначала в нынешнюю Персию, а оттуда, под новым натиском, одна турецкая

орда рванулась около 1230 года на Армению и далее в Малую Азию; в течение XIV и половины XV столетия турки постепенно овладевали Малой Азией, и в 1453 году Константинополь, столица Византии, был взят турками и стал столицей последних. «Словно масляное пятно,—говорит П. А. Розенталь,—расползлась турецкая держава также на восток и на юг»; в 1460 году было завоевано Афинское герцогство и вся Греция, к 1462 году—остров Лесбос и Валахия; с 1463 по 1479 год продолжалась победоносная война с Венецией, в 1463 году была захвачена Босния, в 1467 г. Албания, в 1475 г. было подчинено Крымское ханство, в 1476 г.—Молдавия; остатки бывшего могущественного Болгарского царства перешли в руки турков в 1521 г.; в 1515 году присоединены были округа Диарбекир и Моссул, Мекка и Медина отдались добровольно в 1516 году, а через год был завоеван Египет; в 1547 году была покорена вся южная часть Венгрии, в 1540 году—владения Венеции на Балканском полуострове, в 1546 г. отнят у Персии Багдад, в 1553 г. присоединена Грузия; еще ранее, в 1389 г., была разгромлена Сербия после кровавой битвы на Коссовом поле. Таким образом азиатские народы, в лице турок-сельджуков, окончательно разгромили восточную часть бывшей Римской империи, впоследствии ставшей независимой Византийской империей; другие азиатские же народы, гунны, хотя косвенно, стали причиной полного разгрома и уничтожения западной части той же Римской империи.

Но от классической греко-римской культуры оставались еще некоторые следы в африканских ее колониях; эти остатки были смыты другим азиатским народом — арабами, двинувшимися из Аравийского полуострова и взявшими в клещи ту же злосчастную греко-римскую культуру с юга. Движимые побуждениями хозяйственного порядка—поисками новых торговых путей, новых плодородных земель,—нашедшими себе выражение и в области религиозных устремлений, арабы после смерти Магомета (632 год) неудержимо хлынули за пределы Аравийского полуострова; быстро завоевав Палестину, Сирию, почти всю Малую Азию, Месопотамию, Персию, Туркестан, Северную Индию, арабы двинулись на Африку; почти без всяких усилий завоевав Египет, арабы овладели Триполитанией, Тунисом, Алжиром и Мавританией, в 711 году переправились через Гибралтар и быстро покорили Испанию; характерным фактом, выявляющим основные мотивы арабских завоеваний, было событие с одним из арабских воена-

чальников, Окба; основав города Фец и Тунис, Окба добрался до Атлантического океана и бросился в море верхом на лошади; когда конь вошел в воду по шею, Окба воскликнул: «Аллах, будь свидетелем, что мне некуда итти дальше, чтобы прославлять твое имя».

Таким образом, если с севера греко-римская культура была разгромлена германцами, ринувшимися на Римскую империю под натиском азиатских народов, то с юга она была смыта арабами и впоследствии турками; попав в столь мощные «ножницы», греко-римская культура была уничтожена полностью, и лишь в самых редких случаях кое-где оставались незначительные ее следы и слабые ее остатки.

Следует особо отметить, что между отдельными лезвиями тех «ножниц», которые уничтожили греко-римскую культуру, было глубокое различие; с севера на бывшую Римскую империю надвигалась всеразрушающая дикая сила, которая, разрушив прежнее, ничего нового от себя не дала; нашествие гуннов, вандалов и других народов было только разрушительным потоком, уничтожившим все на своем пути и ничего не создавшим, а потому после нашествия народов и разгрома Римской империи с севера на месте прежней культуры оставалась беспросветная дикость и темнота. Другое дело было с арабами; арабы несли с собою культуру, и, более того, арабы были не разрушительным потоком, а движением, ассимилировавшим в себе все те народы, которые они встречали по пути своего движения; в отличие от северных завоевателей, арабы не гнали перед собою народы, а проходили через них, везде насаждая свою культуру и заимствуя от побежденных народов то, что они считали полезным; таким образом завоевания арабов были, если можно так сказать, более гуманными, чем и объяснялась та легкость, с которой арабам удавалось покорять себе все встретившиеся им по пути народы. Будучи уже достаточно культурным народом, арабы везде насаждали свою культуру и оказали чрезвычайно благотворное влияние на отдельные народы; в эту эпоху беспросветного мрака только у арабов сохранились не только следы, но и довольно значительные очаги культуры, где шло развитие как общих знаний, так и знаний специальных, и, в частности, шло развитие счетного искусства.

Одним из важнейших факторов, оказавших влияние на развитие счетного искусства, было возросшее значение церкви и ее

обогащение. Дело в том, что в эту эпоху всеобщего варварства счетное искусство могло сохраниться только в тех отдельных институтах, в которых так или иначе накоплялись имущественные ценности и богатства; одним из таких именно институтов была церковь. В эпоху великого переселения народов единственным учреждением, более или менее уцелевшим от всеобщего уничтожения, явилась церковь; церковь стала прибежищем для всех пострадавших от этой эпохи варварства и стала мало-по-малу собирать под воздействием разных причин значительные имущественные богатства; естественно ожидать, что именно церковь, которая стала центром сохранившихся остатков культуры, имела все потенциальные возможности продолжать дальнейшую разработку счетных знаний и, кроме того, имела также возможность применять счетное искусство на практике, так как именно у нее сохранились весьма значительные имущественные ценности.

Счетное искусство может развиваться только на почве развития торговых отношений, поэтому всякого рода факторы, оказывавшие свое влияние на развитие торговых отношений, тем самым косвенно служили причиной дальнейшего развития счетного искусства. Одним из важнейших факторов развития торговых сношений и торговой деятельности явились крестовые походы; теперь с точностью выяснено, что основным стимулом крестовых походов явились вовсе не религиозные побуждения, а самые прозаические расчеты; в результате крестовых походов установились оживленные торговые сношения Европы того времени с Азией, в частности с Передней Азией и с Персией; таким образом, поскольку крестовые походы в значительной степени стимулировали развитие торговых сношений и торговой деятельности, постольку они косвенно послужили весьма серьезным толчком к развитию счетного искусства.

Если крестовые походы явились весьма благоприятным фактором в деле развития счетного искусства, то в ту же эпоху раннего средневековья имел место и другой фактор, оказавший чрезвычайно сильное отрицательное влияние на дело развития счетного искусства; таким фактором был хозяйственный строй средневекового общества, известный под именем цехового строя; особенности цехового строя оказались именно такими, при наличности которых не было никаких побудительных причин для дальнейшего развития и практического применения счетного искусства; вот почему при изложении условий развития счетного

искусства в ранее средневековье необходимо особо отметить то влияние, которое оказал цеховой строй хозяйства на дальнейшее развитие и распространение счетных знаний.

2. Арабы. После завоевания целого ряда народов арабы применили у себя своеобразное политическое устройство; все владения арабов распались на ряд отдельных халифатов, из которых важнейшими были Багдадский, Египетский и Кордовский (в Испании); захватив в свои руки все торговые пути того времени, арабы, естественно, повели обширную торговлю, характер которой отличался некоторыми особенностями. В то время, по словам проф. Р. Виппера, Европа далеко уступала Азии. «В настоящее время,—пишет проф. Р. Виппер,—Европа покупает сырье у других стран и продает им свои изделия. Тогда, напротив, все новое, искусно сделанное, диковинное шло в Европу с арабского Востока. Европейские страны отдавали арабам сырые продукты, которые перерабатывались арабской индустрией; нужный им материал восточные промышленники оплачивали тонкими изделиями, которые шли обратно в Европу или отправлялись на крайний Восток—в Индию и Китай». Благодаря своим завоеваниям арабы почти монополизировали всю мировую торговлю того времени, в особенности торговлю с Востоком. «Ни одно зернышко индийских пряностей, — пишет Шурц, — не могло впредь проникнуть в западный мир, не пройдя через таможни арабских халифов; определение цен зависело от воли этих властителей». Захват арабами мировых торговых путей имел место еще и потому, что арабы вскоре сделались отважными мореплавателями; едва овладев Сирией, арабы быстро создали могущественный флот и совершали торговые путешествия по Индийскому океану, добираясь до Малайского архипелага и до китайского Кантона; Средиземное и Красное моря всецело находились в руках арабских мореплавателей. Влияние арабских купцов на всемирную торговлю того времени было настолько сильным, что и до настоящего времени в торговом обиходе остался ряд слов арабского происхождения (караван, сарай, магазин, амбар, тара, тариф, адмирал, догана, т.-е. таможня), не говоря уже о словах арабского происхождения, проникших в общий разговорный язык (бурнус, туфли, юбка, кафтан, софа, матрац, альков, абрикосы, алгебра, азимут, талисман, арбалет и пр.).

Естественно ожидать, что при столь значительном развитии

торговой деятельности у арабов должно было получить практическое применение счетное искусство; действительно, имеются указания на то, что арабы при всех обстоятельствах своей деятельности применяли счетное искусство; по свидетельству проф. Р. Виппера, организация войска была такова, что «при всяком корпусе был свой секретарь, который вел счет захваченного и распределял доли; одна пятая добычи шла в пользу общины, остальное раздавалось воинам». При втором халифе, Омаре, был устроен верховный счетный двор, так наз. Диван. «Диван вел общую запись всех сумм, которые составлялись из ежегодных поступлений налогов и излишков добычи, и распределял их между правоверными. Для последней цели в Диване составлялись списки всех мусульман по племенам и семьям, доля каждого была определена в меру заслуг перед верою и участия в священной войне. На основании этого расчета было вычислено ежегодное жалованье отдельных мусульман». В частной торговой практике арабы ввели в оборот векселя, что было вызвано опасностями торговых путешествий и, следовательно, опасностями перевозки денег. Совершенно ясно, что при столь развитой торговой деятельности у арабов должно быть применяемо на практике счетное искусство; приведенная выше справка о Диване, как высшем счетном органе, указывает, что без знания счетного искусства арабы, естественно, не смогли бы организовать учет доходов и населения; правда, никакие конкретные памятники счетного искусства у арабов до нас не дошли, кроме некоторых легенд, о которых речь будет ниже, но влияние арабов на развитие счетного искусства велико одним тем, что введение арабского начертания цифр в самой сильной степени способствовало широкому распространению счетных знаний и широкому применению этих знаний на практике.

3. Счетное искусство в церковных институтах. Говоря о влиянии церковных институтов на развитие счетного искусства, необходимо отличать двоякого рода воздействие церкви на распространение счетных знаний; прежде всего, церковь оказала отрицательное влияние на развитие счетного искусства теми учениями, в которых, прямо или косвенно, осуждается торговая деятельность; но, вместе с тем, та же церковь в значительной степени способствовала и развитию счетного искусства, поскольку она явилась наиболее крупным собственником, владельцем огром-

ных имущественных ценностей, с одной стороны, и финансирующим хозяйством,—с другой.

Средневековая каноническая доктрина вначале с полной решительностью осуждала занятие торговлей. Крайние учения церкви по вопросу о торговле и взимании процентов практически никакого успеха не имели; как торговля, так и выдача денег взаймы с получением процентов продолжали развиваться, и скоро сама церковь, приспособившись к окружающей ее жизни, отступила от своих учений; Фома Аквинский уже не усматривает в торговле и торговой прибыли чего-либо греховного. Мало-по-малу сама церковь отступила от своей доктрины и стала усиленно собирать имущественные ценности и заниматься торговыми и близкими к ним операциями; монастыри накопили огромные земельные владения и завели большие хозяйства; сама церковь постепенно превратилась в крупное кредитное учреждение; как указывает Лампрехт, уже в X столетии церковь выступала в качестве кредитного учреждения, выдавая ссуды свободным крестьянам под залог принадлежавших последним земель, а в XI столетии церковь давала взаймы значительные суммы императорам Генриху III и IV. «Банковая деятельность их,—пишет профессор И. М. Кулишер,—приняла еще большие размеры в следующем столетии, с возникновением монашествующих орденов тамплиеров, тевтонского, францисканского, иоаннитского. Среди них на первом плане стоит по своим кредитным операциям орден тамплиеров, который с конца XII до начала XIV века представлял собою едва ли не крупнейшее банковое учреждение Европы, с двумя центральными конторами—в Париже и Лондоне—и отделениями в различных французских городах и левантийских странах». «В течение всего времени своего существования,—пишет далее проф. И. М. Кулишер,—тамплиеры являлись банкирами крестовых походов... Они же заведывали финансами различных французских баронов, Иоанна Безземельного, королей аррагонских и неаполитанских, в особенности же королей французских—Филиппа Августа, Людовика Святого, Филиппа Смелого и Филиппа Красивого». Банкирскими операциями в то время занимались преимущественно евреи; поэтому церковные учреждения прибегали к услугам евреев, работавших в качестве руководителей банкирскими операциями церкви». «В архиепископстве Кобленцком,—пишет проф. И. М. Кулишер,—еврей-управитель со своим секретарем имеет еврейское казначейство и ведет книги на еврейском языке. При

входе каждого итальянского судна в гавань Арль епископ арльский получает 20 солидов, а его «еврей», как его просто называют источники,—4 солида»; как видно, житейские, меркантильные соображения взяли верх над каноническими правилами и побудили епископов войти в сотрудничество с теми самыми евреями, которых епископы усердно проклинали в своих молитвах.

Само собою разумеется, что при развитии своих хозяйственных операций церковь могла накопить значительные имущественные ценности; действительно, отдельные церковные учреждения, как, например, монастыри, имели очень крупные состояния; знаменитый монастырь Фульда имел свыше 5 тысяч овец, земельные же его владения, как это видно из одного документа, приведенного проф. Д. Н. Егоровым, были весьма велики. «В провинции Саксонии,—говорится в этом документе,—сей монастырь имел 3 тыс. мансов. Из них должны быть наделены бенефициями шесть имперских князей, так чтобы каждый имел по пятьсот мансов... В провинции Тюрингии Фульденский монастырь имел три тысячи мансов» и т. д.; имеется указание на владения Фульденского монастыря в провинциях Гессен, Ветерау, Рейнской, Бормесской, Баварии и Аллеманни. Особенно большими богатствами располагали монастыри, принадлежавшие разного рода монашеским орденам; история свидетельствует, что орден тамплиеров (принадлежавший, кстати сказать, к числу «нищенствующих») был так богат, что имел возможность купить у английского короля завоеванный последним остров Кипр; вообще же у тамплиеров было до 10.000 имений. Монастыри были не только крупными землевладельцами, но и предпринимателями; они взимали пошлины с торговцев и торговых операций и принимали участие в ярмарках; в сборнике проф. Д. Н. Егорова имеется один документ, который свидетельствует о том, как монастыри, действуя именем соответствующего святого, строго наблюдали за своими правами на пошлины; документ этот относится к 1036 году и гласит следующее: «От моста Энарда до св. Марии половину рыночной пошлины получает св. Ведаст, а другую половину—епископ; ограда же св. Марии освобождается от пошлины... Св. Ведаст равно имеет право взимать принадлежащую ему рыночную пошлину и задерживать товары тех, кто не желает платить ее, как в городе Аррасе, так и вне его, без суда и скабинов, и преследовать тех, кто воровски уносит его торговую пошлину»... До какой степени крупными богатствами рас-

полагали монастыри, видно хотя бы из того, что монастырь Сен-Жермен де-Пре (вблизи Парижа) имел в начале IX века 36.613 гектаров земли, его доход равнялся 580 тысячам современных франков в год.

Основным источником богатств церкви были всякого рода дарения. В раннее средневековье пользовалось широким распространением учение, в силу которого в дарениях в пользу церкви усматривалась любовь к богу, и что подаяния в пользу той же церкви равносильны молитве; подаренное церкви не могло быть отобрано обратно, ибо за это, по учению церкви, требовавшему обратно дар были уготованы вечные муки в аду. Особенно сильно развилось дарение в пользу церкви, преимущественно земель, в эпоху около 1000 года, когда ожидали конца мира; тут дарители обычно выговаривали себе право на постоянные молитвы и панихиды после их смерти и вообще принятие со стороны церкви мер для получения в будущем обещанного церковью вечного блаженства.

Обладая весьма значительными капиталами, церковь принимала участие в торговых операциях и, в частности, в ярмарочной торговле; насколько тесно были связаны между собою церковные богослужения и ярмарки, видно хотя бы из того, что слово «месса» (feriae) обозначало и обедню и ярмарку; ярмарочная торговля была тесно связана с церковными праздниками потому, что праздники привлекали большое количество паломников, что способствовало организации ярмарок, как места встречи продавцов и покупателей; в целях устройства церковных праздников, как средства привлечения паломников и, следовательно, покупателей, купцы не останавливались перед тем, чтобы организовать эти праздники искусственно, заполучив в свое распоряжение такие святыни, которые могли бы привлечь некоторое количество пилигриммов; так, напр., венецианцы в чисто коммерческих целях всячески старались приобрести, преимущественно путем насилия, разные «святыни», и в конце концов они добыли руку Варфоломея и мощи Марка.

Изложенный выше очерк состояния имущества церкви и ее отдельных институтов с неизбежностью приводит к тому, что церковь, обладая столь значительными материальными ценностями, была поставлена в необходимость так или иначе вести этим ценностям известный учет; разнообразие операций, выполнявшихся церковными институтами, привело к тому, что в этих институтах

создалась вполне благоприятная почва для развития счетного искусства и его практического применения; при наличии вполне благоприятной почвы для развития счетного искусства заранее можно предположить, что именно в церковных институтах должны были культивироваться те остатки счетного искусства и счетных знаний, которые уцелели от всеразрушающего вихря, носящего в истории название великого переселения народов. Исследования историков счетоведения вполне подтверждают приведенные выше предположения; теперь уже с несомненностью доказано, что церковь была хранительницей тех остатков счетного искусства, которые уцелели от эпохи классической древности и которые через посредство церковных институтов были переданы человечеству последующих эпох.

Первые следы счетного искусства относятся ко времени понтификата папы Григория I (1590—1604). Избранный папою, Григорий I обратил большое внимание на приведение в порядок всего имущества папского двора; он ввел строго хозяйственную систему в дело управления «вотчиной св. Петра»; для этого при папском дворе была учреждена должность управляющего имуществами (rector patrimonii), при чем на эту должность назначалось несколько лиц, работавших под общим руководством особого епископа, носившего название э к о н о м а; в каждое имение был назначен особый управляющий, над всеми имениями определенного округа надзирал особый папский чиновник, называвшийся р е к т о р о м; земли, не входившие в состав имений, сдавались в аренду свободным крестьянам, для сбора же арендной платы существовали особые приказчики, носившие название к о н д у к т о р о в; для записей сумм, причитающихся с арендаторов, при папском дворе, равно как и при каждом имении, велась особая книга, носившая название Libellus securitatis, которая по существу представляла собою ресконтро арендаторов. Касса папского двора была весьма богатой, а потому папа Григорий I часто кредитовал восточного императора, выплачивая, по поручению последнего, жалованье солдатам и другим чиновникам императора; расчеты между восточным императором и папою Григорием I производились путем записи по контокорренту, существовавшему между папою и императором; в покрытие сумм, выданных восточному императору, папа получал право принимать в свою кассу налоги и иные сборы, причитающиеся императору; при наличии столь разнообразных операций папского двора счето-

водство всех операций было весьма сложным и развитым; дошедшие до нашего времени памятники постановки счетоводства при дворе папы Григория I свидетельствуют о том, что в то время имели применение многие из известных в наше время книг, как-то: ресконтро, кассовая книга, ряд книг для учета имущества и пр.; вся отчетность велась по простой системе.

Около 1000 года имущества папского двора значительно увеличились. С увеличением имущества и операций папского двора необходимо было дальнейшее улучшение системы управления и отчетности; для этой цели с 1001 года при дворе была учреждена должность главного счетовода (logotheta), на обязанности которого лежало наблюдение за счетоводством по всем операциям и проверка всякого рода отчетности, поступавшей с мест; главный счетовод был в то же время и начальником канцелярии папского двора. Счетоводство по всему имуществу папского двора было поставлено вполне удовлетворительно; исследования ученого монаха докт. дон-Пальмиери, много работавшего над архивом Ватикана, показали, что в 1279—1280 г.г., при папе Николае III, счетоводство Ватикана было в прекрасном состоянии; интересно то, что все записи по книгам велись точно в духе теории персонификации, т.-е. приход записывался на левую страницу, сверху которой была надпись: «Папа Николай третий должен»; запись расхода производилась на правую страницу, сверху которой стояло: «Папа Николай третий имеет».

Во время «вавилонского пленения» пап в Авиньоне (1309—1377 г.г.) при папском дворе была учреждена должность контролера (rationalis), на обязанности которого лежала предварительная проверка всех доходов и расходов папского двора; папской буллой от 1344 года устанавливается, что контролер проверяет и утверждает все счета и отчеты. По возвращении пап из Авиньона (1377 год) размеры имущества и операций папского двора значительно увеличились, а поэтому при дворе была учреждена так называемая Апостольская камера в составе 12 членов; на Апостольскую камеру было возложено управление всем имуществом и финансами двора; ведение счетоводства и отчетности по всем операциям было возложено на особых лиц под верховным наблюдением главного казначея; в Апостольской камере сосредоточивалась вся отчетность как по операциям, непосредственно выполнявшимся двором, так и по операциям всех его имений и подотчетных лиц.

4. Крестовые походы, их влияние на развитие счетного искусства. Вкратце изложенный выше исторический процесс передвижения народов как с севера, так и с юга оказал свое влияние на экономическое развитие и, в частности, на развитие торговли того времени. До нашествия гуннов и арабов торговые пути, соединяющие Европу с Азией, шли в нескольких определенных направлениях; важнейшими торговыми путями были следующие: 1. Южный, проходивший от Александрии через Суэцкий канал в Красное море и далее в Индийский океан; 2. Финикийский, проходивший через древнюю Пальмиру к Евфрату и к Персидскому заливу; 3. Меридиональный, который начинался в Эгейском море, проходил мимо Византии, шел далее в Черное море до г. Трапезунда, оттуда на верблюдах до верховьев Тигра, потом по реке Тигру до Персидского залива в Индийский океан; 4. Северный, начинавшийся опять-таки в Эгейском море, шел через Византию в Черное море, оттуда по долине Куры к Каспийскому морю, потом через Каспийское море к устью Аму-Дарьи, поднимался вверх по этой реке и от ее верховьев продолжался на верблюдах к верховьям Инда, далее по этой последней реке приводил в Переднюю Индию.

Совершенно ясно, что великое переселение народов на севере и распространение арабов на юге перерезали все упомянутые выше торговые пути и тем самым нанесли тяжелый удар торговым интересам отдельных государств, в частности Византии и осткам Римской империи. Таким образом одним из основных факторов возникновения крестовых походов является тот ущерб, который понесли торговые интересы Византии от нашествия монголов и арабов.

Вторым фактором, вызвавшим то историческое движение, которое носит название крестовых походов, является образование на севере Аппенинского полуострова новых торговых пунктов— Венеции и Генуи. Во время нашествия на Рим остготов и вестготов на территории бывшей Римской империи сохранились некоторые места, уцелевшие от всеобщего разрушения благодаря счастливому их положению; к числу сохранившихся мест принадлежали районы нынешней Венеции и Генуи. Лагуны нынешней Венеции служили местом ссылки, как наиболее удобное место для организации именно в этом месте соответствующего надзора за ссыльными; во время нашествия готов те же лагуны оказались весьма удобным местом для беглецов от нашествия варваров; обилие островов (до 60, из которых наибольшим является Риальто)

оказалось чрезвычайно выгодным обстоятельством для отражения нападения врагов, а потому попытки завоевателей захватить и этот район оказались неудачными; место, куда стекались беглецы из разных провинций покоренной Римской империи, мало-по-малу превращалось в самостоятельную республику. Вторым районом, в котором укрывались беглецы от нашествия готов, был поселок Амальфи, недалеко от древней Помпеи, основанный, как полагают, Константином Великим. Амальфи представлял собою город-скалу, где дома лепились по крутому склону, соединенные между собою высеченной в скале лестницей; будучи совершенно неприступным городом как с моря, так и с суши, Амальфи скоро стал крупным торговым городом с населением до 50.000 чел. и с большим успехом вступил в конкуренцию с другими городами бывшей Римской империи, в частности с Пизой; в результате ожесточенной борьбы со своим главным конкурентом, Пизой, Амальфи был побежден и разграблен Пизой (1135—1137 г.г.). Пиза, бывшая в свое время весьма крупным торговым городом, в свою очередь должна была уступить пальму первенства Генуе, торговому поселению, расположенному на севере Аппенинского полуострова, симметрично с Венецией; в конце концов на территории бывшей Римской империи образовались два торговых города—Венеция и Генуя, симметрично расположенные у основания Аппенинского полуострова и постепенно превратившиеся в самостоятельные республики. Причиной эволюции Венеции и Генуи до размеров самостоятельных республик послужило то обстоятельство, что оба эти города занимали чрезвычайно выгодное положение; отлично защищенные с суши (Генуя—цепью нависающих над нею Аппенин, Венеция—лагунами), Венеция и Генуя были прекрасными портами, населенными беглецами со всех концов бывшей Римской империи, а потому, в виду постоянной необходимости защищаться от завоевателей—готов, выработавшими в себе дух смелых и энергичных предпринимателей; совершенно ясно, что выкованная в постоянной борьбе за существование смелость и предприимчивость населения Венеции и Генуи должна была привести к тому, что это население пришло к мысли использовать свои природные силы и дарования для того, чтобы превратиться в столь же смелых, предприимчивых торговцев и купцов.

В том хаосе постоянно меняющихся владычеств, среди которого возникли Венеция и Генуя, они стали сначала полуавтоном-

ными, потом вошли в состав империи Карла Великого и после распадения последней сделались независимыми республиками. Став независимыми республиками, Венеция и Генуя постепенно расширили свои владения; Венеция распространилась по берегу Адриатики, подчинила себе Истрию и Далмацию, захватила много островов у арабов и основала ряд факторий на северном побережьи Черного моря; однако в своем стремлении развить торговые сношения с Востоком Венеция постоянно наталкивалась на конкуренцию Византии и арабов, так как все торговые пути всецело были в руках последних. Генуя также старалась расширить свои владения, для чего она сперва аннексировала Монако и Ниццу, потом отвоевала у пизанцев Корсику, Сардинию и Эльбу и затем основала множество колоний на северном побережьи Черного моря; для обеспечения торговых сношений со своими колониями по Черноморскому побережью Генуя заключила ряд договоров с Византией, по которым ей был открыт свободный проход через Дарданеллы и Босфор; пользуясь правом свободного прохода через Дарданеллы, Генуя овладела (в 1346 году) островами Самосом, Хиосом и Лесбосом и даже в самом Константинополе имела свои поселения—Перу и Галату. Особенно важными являлись колонии Генуи на северном побережьи Черного моря: Феодосия, Самсун, Кона, Севастополь, Керчь, Азов; все эти колонии и поселения были основаны генуэзцами и являлись крупнейшими торговыми пунктами, через которые шли торговые пути генуэзцев в более отдаленные страны. Насколько предприимчивыми были генуэзцы в отысканий торговых путей, видно из одного того, что для пути в Индию они выработали следующий маршрут: Босфор—Черное море—Азовское море—гор. Азов—вверх по р. Дону до того места, где он наиболее сближается с Волгой,—волоком до Волги—Царицын—Астрахань—Каспийское море — Персия—Индия (или Каспийское море—Аму-Дарья—волоком до Инда—Инд—Передняя Индия). Генуя, как и Венеция, постоянно конкурировала с Византией и сильно страдала от господства арабов и от захвата последними важнейших торговых путей.

Таким образом одним из важнейших факторов возникновения крестовых походов было то, что как Генуя, так и Венеция, особенно Венеция, старались расширить сферу своего торгового влияния и потому должны были подумать о способах устранения со своего пути тех, кто им в этом мешал, т.-е. арабов и иных народов, перерезавших важнейшие для них торговые пути.

Третьей причиной, вызвавшей к жизни крестовые походы, были мирские, житейские интересы различных общественных классов. «Феодальное дворянство,—пишет А. А. Васильев,—бароны и рыцари, участвуя в общем религиозном порыве, видели в крестовом предприятии прекрасный случай удовлетворить свое славолюбие, воинственность и увеличить свои средства. Подавленные тяжестью феодального бесправья крестьяне, увлеченные религиозным чувством, видели в то же время в крестовом походе, по крайней мере, временное освобождение от тяжелых условий феодального быта, отсрочку в уплате долгов, уверенность в защите оставляемых семей и скудного имущества со стороны церкви и избавление от грехов». Папство, в свою очередь, видело в крестовых походах средство увеличить сферу своего влияния и возвратить в лоно католической церкви «схизматическую» Византию.

Таков был сложный комплекс тех причин, которые вызвали к жизни крестовые походы и в числе которых менее всего играли роль религиозные побуждения и желание освободить гроб господень из-под власти неверных мусульман. В организации крестовых походов приняли участие три города, кровно заинтересованные в благополучном исходе всей этой авантюры, а именно: Византия, Венеция и Генуя. Формально заключивши между собой соглашение действовать солидарно и в общих интересах, союзники во все время ведения крестовых походов фактически вели войну друг с другом; это было вполне понятно, так как целью крестовых походов было установление торговой связи непосредственно с Востоком, а эта именно цель заставляла каждого из союзников ревниво смотреть за успехами остальных соратников и не давать им возможности развивать эти успехи; каждый из участников неизбежно видел в своих союзниках будущих конкурентов в развитии его торговых операций, а потому тайным желанием каждого участника было то, чтобы увидеть своих союзников обессилевшими от борьбы и неспособными быть его соперниками в деле развития торговых сношений с завоеванными странами. Особенно ярко выявились внутренняя борьба и взаимная ненависть во время четвертого крестового похода (1204 г.); тут, наконец, были отброшены все условности, и грабительские цели похода и взаимная ненависть участников последнего проявились с полной откровенностью. Центральными фигурами четвертого крестового похода были папа Иннокентий III, представитель духовного начала, искренне желавший вырвать святые места из рук неверных, и венециан-

ский дож Энрико Дандоло, представитель светского начала, не менее искренне желавший отбросить все ненужные условности и повести дело на чистоту, уничтожив своих союзников. Для организации четвертого крестового похода все участники последнего собрались в Венеции, которая должна была перевести их на своих кораблях в Египет. Дандоло, дож Венеции, отказался перевозить крестоносцев в кредит и требовал от них провозной платы вперед; в ответ на указания крестоносцев, что денег на уплату за провоз у них не имеется, Дандоло дал им совет разграбить лежащий на далматинском побережьи Адриатического моря христианский город Зару и полученной таким образом суммой заплатить за провоз войска. Совет, данный дожем Дандоло, был весьма мудрым; дело в том, что город Зара незадолго перед этими событиями отпал от Венеции и присоединился к короне венгерского короля, кстати сказать, тоже участника четвертого крестового похода. Крестоносцы последовали мудрому совету Дандоло, разграбили Зару, несмотря на протесты как венгерского короля, так и папы, и вырученной от такой выгодной для Венеции операции суммой уплатили Венеции за провоз войска. Казалось бы, что теперь уже не было никаких причин откладывать святое дело, так христиански начатое, и можно было приступить к отправке войска по прямому назначению, т.-е. в Египет и далее в Иерусалим, но в это самое время появляется на сцене новый персонаж, совершенно изменивший характер и цели четвертого крестового похода; таким новым лицом был византийский царевич Алексей Ангел, сын низвергнутого и ослепленного царя Исаака; царевич Алексей Ангел обратился к папе и крестоносцам с просьбой помочь ему вернуть престол, обещая за эту услугу подчинить в религиозном отношении Византию папе и заплатить крестоносцам крупную сумму, а после восстановления его в правах на престол принять участие в новом крестовом походе. Предложение царевича Алексея как нельзя более подошло к целям Дандоло; Дандоло рассчитывал разгромить при помощи крестоносцев Византию и получить от восстановленного в правах Алексея большие льготы для его республики, чтобы затем уничтожить Геную и остаться монополистом для Европы в деле торговых сношений с Востоком. Для Дандоло не составило большого труда убедить крестоносцев изменить направление их пути и разгромить Византию; подойдя к Византии, и с моря и с суши, крестоносцы несколько дней штурмовали город, и, наконец, 14 апреля 1204 года город был

взят и жестоко разграблен; в грабеже принимали участие все: рыцари, солдаты, монахи, аббаты и все лица, приставшие к крестоносцам во время их передвижения по разным странам; были разграблены все церкви, дворцы, библиотеки, склады товаров, лавки, частные дома. На месте бывшей Византийской империи была провозглашена новая «Латинская империя», три восьмых которой фактически достались Венеции; Венеция получила всю западную часть и весь юг Балканского полуострова, острова Крит, южную и западную часть Архипелага, Эпир, Пелопоннес, Этолию, Адрианополь, Дарданеллы с городом Галиполи и в самом Константинополе предместье Перу, отобранное от генуэзцев. Таким образом была достигнута первая основная цель коварного замысла Дандоло—уничтожение Византии; осталось только покончить с Генуей.

В то время, когда Венеция расправлялась с Византией, Генуя отчетливо сознавала, что в лице усилившейся Венеции она рано или поздно встретит серьезного врага, а потому Генуя лихорадочно готовилась к этой встрече, накопляя силы для достойной встречи со своим «союзником». После уничтожения Византийской империи византийские императоры бежали в Никею; Генуя заключила с Никейской империей союз и привлекла к этому союзу болгарских царей; тактически союз Генуи, Никеи и Болгарии оказался весьма удачным; Никея и Болгария охватили Латинскую империю с двух сторон, и скоро никейский император Михаил Палеолог сверг Латинскую империю и воссел на византийский престол. Война между Генуей и Венецией оказалась неизбежной; эта война началась в 1257 году и продолжалась около 130 лет, закончившись в 1381 году; одержала верх Венеция, оказавшаяся после войны на высоте своего могущества; в 1404 году Венеция присоединила к себе Виченцу, Верону, Бассано, Падую, в 1421 г.—Фриуль, в 1428 г.—Брешию и Бергамо, в 1489 г. к Венеции перешел остров Кипр.

Изложенный выше очерк причин, вызвавший к жизни крестовые походы, с полной ясностью говорит о том, что результатом крестовых походов было образование крупнейших торговых республик—Венеции и Генуи. Венеция и Генуя в полной мере использовали все выгоды и преимущества своего территориального положения и после крестовых походов стали крупными центрами мировой торговли. Совершенно ясно, что именно Венеция и Генуя, поскольку они стали центрами мировой торговли, должны были явиться также и центром развития всего того, что имеет то или

иное отношение к развитию торговой деятельности; одним из институтов, являющихся неизбежным следствием развития торговой деятельности, является счетное искусство, а потому совершенно естественно, что крестовые походы, дав сильный толчок к развитию деятельности Венеции и Генуи, должны были перенести центр развития счетного искусства именно в торговые республики северной Италии—в Венецию и Геную. Это обстоятельство необходимо отметить особо; необходимо указать на то, что не какие-либо особые таланты итальянцев, не итальянский гений вызвал к жизни то, что называется двойной системой счетоводства, а только общие экономические условия, может быть, совершенно случайно давшие возможность итальянцам считать себя творцами той системы счетоводства, которую Гете так счастливо назвал величайшим изобретением человеческого ума; эти общие экономические условия, давшие итальянцам право на звание изобретателей двойной системы счетоводства, состояли в том, что крестовые походы переместили центр мировой торговли в республики северной Италии и тем самым переместили туда же и центр развития счетного искусства.

5. Цеховой строй и его влияние на развитие счетного искусства. Выше было отмечено, что фактором, оказавшим неблагоприятное влияние на развитие счетного искусства в раннее средневековье, было своеобразное устройство городского хозяйства. Тот строй хозяйства и хозяйственных отношений, который именуется в истории развития хозяйства городским строем, характеризовался наличностью цехов, этих своеобразных объединений городских ремесленников, объединений, наложивших свой отпечаток на всю систему хозяйственных отношений того времени; поэтому, говоря об общих социальных условиях, на фоне которых происходило развитие счетного искусства, нельзя обойти молчанием того влияния, которое оказали цехи и цеховое устройство на развитие торговой деятельности и в связи с этим на развитие счетного искусства.

Прототипом цехов явились разного рода городские корпорации, возникшие впервые в итальянских городах около IX—X столетия; это были ремесленные гильдии, мастерства, братства, которые в XII, XIII и XIV столетиях уже встречаются не только в Италии, но и во Франции, Германии и Англии. По вопросу об образовании цехов существуют разные теории, но в настоящее

время господствующей теорией является теория свободного образования цехов, при чем отдельные авторы полагают, что цехи представляют собою организации, являющиеся продолжением старинных союзов, племенных, общинных и семейных (Зомбарт), профессия здесь является объединяющим моментом, как равно таким объединяющим моментом было происхождение или совместное жительство. На ряду с цехами существовали и другие объединения, союзы, гильдии, братства, организованные на тех или иных началах; таковы были гильдии кущов, нотариусов и менял, вплоть до союзов нищих, гробокопателей и проституток; союзы избирают старейшин, образуют свой суд, устраивают религиозные процессии, строго охраняют свою привилегию промысла; так, например, нищие в Базеле, Ульме, Нюрнберге, Франкфурте и других городах имели свои союзы, избирали старейшин, имели свой суд из семи нищих, «не носивших ни штанов, ни пожа», и строго запрещали другим нищим, не входившим в состав союза, выпрашивать подаяние, за исключением двух определенных дней в году.

Характерной особенностью цехового строя являлось то, что все участники цеха были поставлены под строгий надзор всего цеха в целом; этот надзор имел целью создать условия полного равенства в деле производства и сбыта продуктов производства; для достижения полного равенства в условиях производства и сбыта цехи закупали сырье сообща и распределяли закупленное сырье по одинаковым ценам среди всех членов цеха; в том случае, если член цеха покупал сырье самостоятельно, он был обязан по требованию всякого другого члена цеха уступить ему часть сырья по той цене, по которой он сам его купил; далее, если член цеха предпринимал поездку для покупки сырья или иных необходимых для производства предметов и материалов, он был обязан сообщать об этом всему цеху в целом, дабы каждый член цеха имел возможность воспользоваться выгодными для отдельного члена условиями покупки. В тех же целях равенства всех членов цехи запрещали иметь больше определенного количества подмастерьев и учеников и платить им выше установленного цехом размера вознаграждения; для возможности пользования всеми членами цеха определенными приспособлениями, цехи имели общие для всех членов технические установки, как, например, мельницы, красильни, валяльни, точильни, лавки и пр.; далее, цехи строго запрещали продавать изделия выше цен, установлен-

ных цехами, или определяли высший размер прибыли, дозволенной к получению от своего ремесла.

При изложенных выше условиях представляется совершенно ясным, что цеховой строй ни в какой степени не мог служить благоприятным условием для развития счетного искусства; счетное искусство получает благоприятную почву для своего развития там, где есть практическая в нем необходимость. Но как раз при цеховом строе не было никакой практической необходимости в ведении счетоводства для отдельных ремесленников; счетное искусство могло быть необходимым для отдельного ремесленника в том случае, если потребовалось бы определить размер полученной от ремесла выгоды и прибыли; но как раз цеховой строй точно и ясно регламентировал все отдельные моменты работы ремесленника, а потому для последнего не существовало никаких побудительных причин к тому, чтобы пользоваться при выяснении результатов своей работы счетными записями.

Таким образом до тех пор, пока господствующей формой производства было ремесло, при наличии цехового строя, для развития счетного искусства не было благоприятной почвы, и только появление и развитие крупных торговых частновладельческих предприятий и хозяйств создает вполне благоприятные условия для развития счетного искусства и его усовершенствования.

6. Памятники счетного искусства раннего средневековья. Эпоха раннего средневековья, памятники которой будут приведены ниже, охватывает собою время до начала литературного периода в истории счетоведения, т.-е. до 1494 года, до выхода в свет книги Л. Пачиоло. Самым ранним памятником счетного искусства эпохи раннего средневековья является составленная по приказу английского короля Вильгельма Завоевателя Книга Кадастра (точный перевод—Книга Страшного Суда—Domesday-Book). Составление Книги Кадастра происходило в 1086 году; при составлении Книги Кадастра предварительно была произведена опись всего имущества, принадлежавшего отдельным гражданам, с указанием количества земли, скота, инвентаря, разных угодий и пр.; составленные списки пересылались в Винчестер, где на основании этих списков уже была составлена Книга Кадастра; таким образом Книга Кадастра по существу представляла собою полный инвентарь всего имущества, принадлежавшего всем гражданам королевства Вильгельма Завоевателя. Более поздним памятником является другой

документ, также английского происхождения, относящийся к 1130 году; этот документ представляет собою одну из книг английского казначейства того времени и содержит в себе записи по приходу, расходу и остатку денежных сумм казначейства.

В 1911 году профессор университета в Модене А. Латтес опубликовал сообщение о том, что в архиве гор. С. Мария в Имоле монахом Гаддони была найдена рукопись, относящаяся к 1257, 1260 и 1262 г.г.; рукопись содержала в себе отрывочные записи расчетов между неизвестной торговой компанией и отдельными лицами; записи производились на двух сторонах—в дебет и в кредит; в найденной рукописи большинство записей значилось в кредите.

Следующим интересным памятником являются записи церковного казначейства г. Парижа, относящиеся к 1295—1296 г.г. В последнее время была найдена рукопись одного неизвестного флорентийского банкира, содержащая записи эпохи около 1211 г.; рукопись была исследована проф. Ф. Беста и оказалась отрывком из рескоптро клиентов банкира; счета велись вполне правильно, на двух страницах, при чем дебет был расположен на левой странице, кредит—на правой; такой же внешний вид имели и другие счетные книги, относящиеся к 1272—1275 г.г. и принадлежавшие частью банкиру М. Якопи, частью его компаньону Н. Камби; книги Якопи и Камби велись вполне правильно: дебет помещался на левой стороне страницы, кредит—на правой. Необходимо, однако, отметить, что порядок ведения счетных книг общеустановленным не был; в одной счетной книге, относящейся к 1360 году и найденной в архиве Вероны, записи прихода и расхода велись весьма оригинальным способом: запись прихода начиналась с первой страницы книги, а запись расхода—с последней, в середине книги обе серии записей сходились.

Памятники счетных записей, относящихся к эпохе раннего средневековья, имеются также во Франции, Германии, Испании. Во Франции пользуются известностью счетные книги братьев Бони, относящиеся к 1339—1345 г.г., а также книги Гюго Тераль, относящиеся к 1330—1332 г.г.; эти книги велись по простой системе, записи в них выполнялись по правилам, установленным для аналитических книг. В Германии известны счетные книги братьев Германа и Иоганна Виттенборгов в Любеке (1329—1360 г.г.), Вико Гельдернзена в Гамбурге (1367—1377 г.г.), Иоганна Тольнера в Ростоке (1345—1350 г.г.), Торгового Общества Бекингузен

в Любеке (1409—1437 г.г.), Отто Руланда в Ульме (1442—1464 г.г.), Иогана Клингенберга (1331—1336 г.г.) и др. Что касается Испании, то счетных книг интересующей нас эпохи там почти не имеется, но зато имеются точные указания, что в Испании впервые в истории счетной науки была сделана попытка регламентировать в законодательном порядке обязательность ведения счетоводства. Первый в истории счетоведения закон о торговых книгах был издан в Испании в середине XIII столетия; вслед за законом о торговых книгах были изданы законы о морской торговле (1340 г.), о товарной торговле (1495 и 1544 г.г.), и, наконец, к середине XVI столетия все ранее изданные законы о торговых книгах были вновь пересмотрены, и был издан новый закон от 4 декабря 1549 года, дававший подробные правила ведения счетных книг. Так как в Испании уже выявилась необходимость законодательного нормирования порядка ведения записей в счетных книгах, то отсюда нетрудно заключить, что в Испании уже с начала XIII столетия применялись счетные книги, хотя памятников счетного искусства этой эпохи мы не имеем.

Особенно богатая коллекция счетных книг эпохи раннего средневековья была найдена, как и следовало ожидать, в Италии; исследования виднейших историков счетоведения (проф. Беста, проф. Альфери, проф. Ригобон, проф. Чеккерелли) установили, что в Италии еще задолго до появления первого печатного труда по счетоводству многие торговые хозяйства вели свои книги по всем правилам счетного искусства. В архиве г. Флоренции находятся книги торговой компании Бене, относящиеся к 1320 году; эти книги велись по простой системе, но записи в них производились в отдельные счета, с особыми сторонами для дебета и кредита; книги той же компании, относящиеся к 1392 г., уже велись, по исследованиям проф. Чеккерелли, по двойной системе, при чем, как показали исследования А. Тофани, для ведения книг по двойной системе во Флоренции существовали особые специалисты-бухгалтера, на которых возлагалась также обязанность проверки счетных записей по поручению магистрата; кроме того во Флоренции в это же время существовала школа для обучения арифметике (по арабскому начертанию), в каковой школе преподавалось счетоводство; обучение счетоводству в это время считалось делом чрезвычайной важности для коммерсанта, а потому сыновья купцов посылались даже в другие города для изучения счетоводства. В тех же книгах комп. Бене за 1365 г.

есть запись, удостоверяющая произведенный расход за изучение счетоводства сыном одного из членов компании под руководством знаменитого тогда преподавателя Кальдерини, в Болонье. В архивах той же Флоренции имеются счетные книги торгового дома Медичи; книги относятся ко времени 1395, 1412 и 1424 г.г.; уже с 1395 г. счетные книги Медичи ведутся по двойной системе. В Венеции пользуются известностью счетные книги бр. Соранцо (1406—1434 г.г.), которые велись по двойной системе, и книги Бадоера (1436—1439 г.г.) и Варбариго (1430—1440 г.г.), которые велись также по двойной системе; в книгах Варбариго имеется запись об уплате учителю Троило некоторой суммы за обучение счетоводству, из чего можно вывести заключение, что преподавание счетоводства практиковалось задолго до появления в свет труда Луки Пачиоло.

Но особый интерес представляют собою счетные книги Генуи; они интересны потому, что эти счетные книги представляют собою первый в истории счетоведения пример ведения счетоводства по двойной системе. В 1889 году проф. Дезимони исследовал историю возникновения и развития знаменитого банка св. Георгия в Генуе; при исследовании интересующего его вопроса проф. Дезимони открыл счетные книги, относящиеся ко времени 1340 г. и представляющие собою счетные книги Генуэзской Городской общины; эти книги оказались веденными по двойной системе счетоводства, с соблюдением всех правил, установленных для ведения записей по системе двойного счетоводства. Таким образом было установлено, что первыми в истории счетоведения книгами, веденными по двойной системе, явились книги Генуэзской Городской общины, и что, следовательно, двойная система счетоводства была известна задолго до появления труда Л. Пачиоло; интересно отметить, что счетные книги той же Генуэзской общины за время до 1340 г. были уничтожены пожаром, и что в архивах общины были найдены указания на необходимость вести счетные книги по правилам, по которым книги ведутся купцами и торговцами; отсюда можно заключить, что в Генуе еще задолго до 1340 года счетные книги городских купцов и городской общины велись по двойной системе, но, к сожалению, такого рода предположение можно только сделать, но доказать его правильность нельзя, так как в исследованных архивах не были найдены счетные книги генуэзского происхождения, относящиеся к эпохе ранее 1340 года.

Таким образом можно считать документально установленным, что двойная система счетоводства впервые нашла применение в счетных книгах Генуи, и что именно Генуя является колыбелью двойной системы счетоводства. Генуя имела оживленные торговые сношения с Венецией, Флоренцией и другими городами Италии; отсюда становится вполне понятным распространение двойной системы по всей Италии; в частности, вполне установлено, что во Флоренции в первую очередь стали применять двойную систему как раз те хозяйства, которые имели наиболее оживленные сношения с генуэзскими торговыми предприятиями (комп. Бене, Медичи и другие).

Победа Венеции (см. выше), естественно, переместила центр развития торговли и всех институтов последней именно в Венецию, а потому Венеция вскоре стала тем очагом, в котором с особой энергией культивировалось счетное знание. В Венецию ездили купцы разных государств для того, чтобы там изучить искусство торговли и исчисления; по свидетельству Зивекинга, в 1308 году в Венеции находилось несколько молодых немецких купцов, приехавших туда для изучения арифметики и счетоводства; один из наиболее талантливых немецких купцов, Лука Рем, сам говорит о том, что он 14 лет от роду приехал в Венецию (в 1495 г.) для изучения итальянского языка и посещал в Венеции школу, где изучал арифметику и счетоводство. Совершенно ясно, что оживленные сношения Венеции с другими государствами, в частности с Германией, привели к тому, что немецкие купцы позаимствовали у венецианцев искусство ведения счетных записей по двойной системе, а потому двойная система счетоводства постепенно проникала в Германию; этим и объясняется то, что уже с начала XVI столетия счетные книги отдельных немецких торговых предприятий ведутся по двойной системе.

Приведенные выше общие сведения о памятниках счетного искусства эпохи раннего средневековья дают представление о том, что в это время уже существовала необходимость ведения записей по той или иной системе; необходимо, однако, отметить, что с качественной стороны все эти памятники счетного искусства оставляют желать многого. Причиной невысокого качества счетного материала рассматриваемой эпохи было то обстоятельство, что труд по ведению записей был для купцов того времени чрезвычайно большим, часто почти непосильным; трудность ведения счетных записей объяснялась, прежде всего, тем, что общая грамотность той эпохи была весьма невысокой, при чем невежество

отдельных классов, даже высших, достигало поразительных размеров; Карл Великий, напр., прилагал много стараний к тому, чтобы повысить уровень знаний своих придворных, и, в конце концов, он добился блестящих результатов: «он добился того, что во дворце все отлично читали, хотя и без понимания». О короле Генрихе IV говорят, что он «был так учен, что сам был в состоянии читать и понимать всякие письма, какие ему присылались». Император Конрад II (1024—1039 г.г.) вовсе не знал грамоты, а другой его собрат по профессии, Оттон I (около 950 г.), прославился своими поразительными дарованиями, так как он, дотоле не знавший грамоты, научился читать и понимать целые книги.

Что касается купцов, то, как общее правило, у них установился обычай самим непосредственно вести все записи и счетные книги; никаких специальных лиц по ведению записей в счетные книги в эпоху до начала XV столетия не было; в то же время общая грамотность купцов была весьма невысокой. «Искусство читать и писать,—пишет проф. В. Зомбарт,—в Италии до XIII столетия, а в остальной Европе на протяжении всех средних веков, несомненно, было знакомо самой ничтожной части профессиональных торговцев». Так, даже в Венеции из 69 представителей, подписавших в 960 году документ относительно торговли рабами, только 35 могли собственноручно подписать свои имена. Еще хуже обстояло дело с искусством исчисления, просто говоря, с арифметикой; центром изучения искусства исчисления была Венеция, а потому сюда направлялись те, кто желал получить высшие знания в области искусства исчисления. Насколько невысокими были требования и насколько малыми сведениями довольствовались ученики, видно хотя бы из того, что знание четырех правил арифметики, простого тройного правила товарищества уже считались высшими знаниями по арифметике; умение производить деление считалось признаком высшей купеческой подготовки.

Совершенно очевидно, что низкий уровень знаний и, в частности, знания арифметики в значительной степени мешал вести счетные книги надлежащим порядком. Характеризуя счетные книги той эпохи, проф. В. Зомбарт пишет: «Вся их бухгалтерия сводится исключительно к беспорядочным записям итогов продаж и покупок... И все это, кроме того, полно неточностей. Не меньшая шаткость и либерализм в установлении суммы долгов и притязаний. «Тогда же и один тюк с перчатками, а сколько их, не знаю я...»; «тогда же и еще один покупал вместе с выше-

записанным; за ним осталось 19 рейнских гульденов за разные четки... а имя я позабыл...»,—вот образцы того вынужденного «либерализма», который является неизбежным последствием невысокого уровня грамотности купцов того времени».

Второй причиной невысокого качества счетных книг того времени было употребление римского начертания цифр. Арабское начертание цифр было известно с 1202 года, когда была опубликована классическая работа Леонардо Фибоначчи (Леонардо Пизано) под названием «Liber Abaci». Появление в свет труда Л. Фибоначчи можно рассматривать как весьма важный момент в деле развития торговых сношений; в самом деле, введение во всеобщее употребление арабского начертания цифр в значительной степени содействовало облегчению арифметических действий и тем самым, следовательно, содействовало широкому распространению знаний арифметики; знание же арифметики служило большой помощью при выполнении всякого рода расчетов по торговым операциям и сделкам. Значение реформы Фибоначчи хорошо выявлено В. Зомбартом, который по этому вопросу пишет: «Пограничными пунктами в создании новой деловой техники мы можем признать годы 1202 и 1494. Они связаны с именами Леонардо Пизано и Луки Пачиоло. Леонардо Пизано,—бессмертная работа его сама родилась из недр капиталистического духа,—заложил основы для точных расчетов. Мы склонны генезис экономического рационализма приводить в связь с развитием системы, определяющей значение цифр по занимаемому ими месту, и, напротив, слабое развитие капиталистического хозяйства связывать с отсутствием системы цифр. Во всяком случае, несомненно, что 1202 год обозначает поворотный пункт во всемирной истории. И если бы требовалось определить год рождения современного капитализма, я без всяких колебаний назвал бы таковым 1202 год».

Леонардо Фибоначчи не был изобретателем нового начертания цифр; изобретателем этого начертания был живший в начало IX столетия в Багдаде ученый Абу-Абдаллах-Мохамед-бен-Муза-Алховаризми, родом из провинции, расположенной к северу от нынешней Хивы; Абу-Абдаллах составил для халифа Аль-Мамуна арифметику, в которой он излагал систему индусов, и ввел знак 0, называвшийся по-арабски цифрой (zifra); система Абу-Абдаллаха приняла название Алгоризма, потому что у себя на родине автор назывался Алхаризми; отсюда, в несколько извращенном виде,

получилось слово «алгоризм», под каковым термином система, вводящая арабское начертание цифр, стала известна в Европе.

Алгоризм быстро был воспринят современниками Фибоначчи; попытки применить арабское начертание при записях в счетные книги появились немедленно после того, как стал известным труд Фибоначчи, но здесь последовало воспрещение пользоваться арабскими цифрами. В 1299 году особым законом, изданным во Флоренции, было запрещено пользоваться при записях в счетные книги арабскими цифрами; мотивы запрещения сводились к тому, что при пользовании римскими цифрами всякого рода исправления и искажения сумм записей становятся более трудными, а потому, для поддержания доказательной силы записей в торговые книги, предписывалось пользоваться исключительно римскими цифрами.

Таким образом силою вещей купцы и иные лица, ведущие записи в счетные книги, должны были пользоваться исключительно римскими цифрами; такой порядок сохранился до середины XV столетия. Все упомянутые выше книги, счетные книги Якопи, Бони, Гельдерзена, Соранцо, Барбариго, Рулапда, книги Генуэзской общины,—все эти книги велись исключительно с применением римских цифр; первой книгой, в которой было применено арабское начертание цифр, были книги Якова Бадоера (1436—1439 г.г.). С этого времени уже все счетные книги в большинстве случаев ведутся с арабским начертанием цифр.

Техника записей во всех счетных книгах эпохи раннего средневековья была весьма простой; в большинстве случаев книги велись до тех пор, пока все листы книг не были использованы полностью; так, например, в упомянутых выше книгах бр. Бони имеется счет некоего А. Браконо, который велся непрерывно с 19 декабря 1345 г. по 11 декабря 1358 года; заключение книг и счетов были операциями крайне сложными для бухгалтеров того времени, а потому производились весьма редко, а то и вовсе не производились; если же и производились, то для такого рода работы отводилось время в несколько месяцев; так, известно, что генуэзский банк св. Георгия для заключения счетов и составления отчета закрывался на два месяца. В том случае, если какая-либо книга заканчивалась, записи продолжались в другой книге, без заключения счетов в законченной книге. Новая книга, введенная взамен законченной, носила то же название, но отличалась от законченной каким-либо отличительным знаком, либо цифрой, либо, наконец, цветом переплета. Торговая компания

Перруци во Флоренции имела в 1339 году пять книг белых, две черных, одну красную, одну желтую, одну оранжевую и одну зеленую; все эти книги сохранялись и всегда были в употреблении, так как они нужны были для всякого рода справок.

7. Происхождение двойной системы. Вопрос о том, когда и где именно возникла так называемая двойная система счетоводства, уже давно привлекал к себе внимание историков счетоведения. Здесь уместно, хотя бы вкратце, изложить те мнения и гипотезы, которые были высказаны авторами по вопросу о времени и месте возникновения двойной бухгалтерии.

Французские авторы Г. Перро и Э. Гильяр утверждают, что двойная система была известна древне-греческим банкирам; Перро пишет по этому вопросу, что банкиры «вели свое счетоводство по двойной системе, и все суммы, которые проходили через их руки, записывались с указанием даты их получения и выдачи». В утверждениях Перро имеется явное недоразумение; дело в том, что в книгах греческих банкиров, благодаря развитой системе записей, действительно одна и та же сумма записывалась и на приход и на расход, но записи выполнялись в различных книгах, так же, как они выполняются и в настоящее время (при покупке, напр., товаров записи производятся на дебет товарной книги и на кредит кассовой книги); но факт записей на разные стороны разных книг еще не устанавливает наличности двойной системы счетоводства; очевидно, незнакомство с теоретическими основами двойного счетоводства и ввело упомянутых выше авторов в заблуждение. То же можно сказать и по поводу утверждения Г. Нибура о том, что двойная система счетоводства была известна римлянам; на основании изучения некоторых мест из произведения Цицерона, Тита Ливия, Сенеки и других авторов Нибур приходит к заключению, что римляне были хорошо знакомы с двойной системой счетоводства; в частности, часто приводится ссылка на одно место из произведения Цицерона «Лелий», где говорится: «Друзья не должны считаться между собой взаимными одолжениями, наподобие счетных книг, в которых то, что выдано, должно равняться тому, что получено»; тут, действительно, как будто есть намек на основной закон двойного счетоводства, т.-е. на равенство дебета и кредита; но и здесь произошло явное недоразумение: дело идет о равенстве дебета и кредита в разных книгах, а не в одной и той

же книге; как выше было отмечено, равенство дебета и кредита разных книг может иметь место и при простой системе счетоводства, а потому фраза из произведения Цицерона не может служить доказательством знания римлянами двойной системы счетоводства.

Немецкий автор Тельшов высказал предположение, что двойная система счетоводства была известна немцам ранее, чем она стала известной итальянцам; в доказательство справедливости своих предположений он ссылался на то, что книги А. Фуггера за 1413—1427 г.г. велись по системе двойного счетоводства; однако позднейшие исследования этих книг Линдвурмом и Цегером показали, что книги Фуггера велись по простой системе.

Итальянский автор Паньи указывает, что счетные книги Флорентийской общины в 1432 году велись по двойной системе счетоводства; если бы это было и так, то и в таком случае все же пальма первенства принадлежит Генуе, но исследования проф. В. Джитти доказали, что книги, на которые указывает Паньи, велись по системе простого счетоводства.

Существует, далее, мнение, что двойная бухгалтерия была известна издавна маврам (в XI столетии), и что секрет двойной бухгалтерии был куплен венецианцами у мавров за 50.000 телеров; это мнение было высказано русским автором К. М. Клинге, но никаких доказательств справедливости такого предположения не приводится, да и трудно их привести, так как доподлинно известно, что двойная бухгалтерия появилась в Венеции позднее, чем она была известна в Генуе, а потому непонятно, какой расчет был венецианцам платить так дорого за секрет, уже известный их ближайшим соседям—генуэзцам.

Проф. В. Кузумано из Палермо высказал мнение, что двойная система счетоводства была известна в Сицилии еще в 1135 году, но это предположение оказалось беспочвенным и не имеющим никаких доказательств. Затем существовало мнение, что та же двойная система счетоводства была изобретена А. Сенизио, бенедиктинским монахом монастыря Мартина в Палермо; дату изобретения А. Сенизио относили на 1348 год; это мнение, высказанное И. Чиньяни в 1881 году, не получило подтверждения, и вскоре такое предположение было оставлено.

Некоторые авторы высказывают мнение о том, что изобретателем двойной бухгалтерии является Лука Пачиоло; такого рода мнение было высказано немецкими авторами Фр. Горком и

Л. Фортом и французским автором П. Буше. Предположение о том, что изобретателем двойной системы счетоводства является Лука Пачиоло, представляется наиболее беспочвенным; прежде всего, сам Лука Пачиоло ясно говорит о том, что он будет излагать в своей книге «венецианский» способ ведения книг, т.-е., другими словами, предупреждает читателя о том, что ничего нового он от себя не предлагает; далее, работа Л. Пачиоло вышла в свет в 1494 году, а в 1340 году, т.-е. более чем за 150 лет до появления труда Пачиоло, в Генуе счетные книги велись по системе двойного счетоводства; таким же странным является мнение французского автора В. Жоли о том, что двойная система счетоводства была изобретена монахом Делля Пьетра в XV столетии, т.-е. опять-таки много лет спустя после того, как эта система стала применяться на практике.

Остается еще указать на мнение, что двойная система счетоводства была известна французам ранее, чем она стала известна итальянцам; по утверждению Э. Форестье, счетные книги бр. Бони за время с 1339 по 1345 г.г велись по системе двойного счетоводства; исследования профессора Брамбилля показали, что книги бр. Бони велись по системе простого счетоводства.

Таким образом единственным документально установленным фактом является то, что первыми счетными книгами, веденными по системе двойного счетоводства, являются книги Генуэзской общины, относящиеся к 1340 году; так как счетные книги той же общины за время до 1340 года были, как указано выше, уничтожены пожаром, то остается сделать предположение, что двойная система счетоводства впервые появилась в Генуе в начале первой половины XIV столетия, и из Генуи она распространилась сначала в соседние республики и провинции Италии, а затем и в соседние государства, связанные с Италией торговыми отношениями.

Причины появления двойной системы счетоводства именно в Италии, и в частности в Генуе, отчасти были указаны ранее; этими причинами никак нельзя считать какую-то выдающуюся способность итальянцев, их гениальность; причины появления двойного счетоводства именно в Италии лежат в плоскости хозяйственного развития страны; перемещение центра мировой торговли в северно-итальянские республики, естественно, вызвало значительное оживление торговой деятельности этих республик;

оживление же торговой деятельности послужило причиной появления целого ряда институтов, связанных с торговлей, и, в частности, двойной системы счетоводства; искать персонально изобретателя двойной системы счетоводства было бы напрасной затратой труда; двойная система является продуктом коллективного творчества, она вышла, по счастливому выражению Чербони, из торговой лавки, а потому творцом и изобретателем ее может почитаться только тот коллектив, который носит название торгового мира Генуэзской республики.

ГЛАВА ЧЕТВЕРТАЯ

ЛИТЕРАТУРНЫЙ ПЕРИОД В ИСТОРИИ СЧЕТОВЕДЕНИЯ

1. Венедикт Котрульи. Конец XV столетия является моментом перелома в истории счетоведения, потому что это время характеризуется появлением печатных трудов по счетоведению или, вернее, трактующих об искусстве счетоводства. Первым в истории счетоведения систематическим трудом, последовательно и ясно излагающим практические приемы выполнения счетной работы, был труд Венедикта Котрульи из Рагузы. Дед и отец В. Котрульи посылались в качестве послов, первый—к венгерскому королю Сигизмунду, второй—к неаполитанской королеве Иоанне; отец В. Котрульи, выступая в качестве посла от гор. Рагузы при королеве Иоанне, благодаря своим выдающимся дипломатическим способностям добился весьма выгодных торговых привилегий для своих соотечественников. Сам Венедикт Котрульи вырос в условиях и в среде серьезной купеческой семьи и очень рано познакомился с торговой практикой; получив серьезное для того времени образование, преимущественно юридическое, В. Котрульи много работал на дипломатическом поприще; в 1446 году о нем упоминается в Барцелоне, в 1458 году он был торговым консулом Рагузы в Неаполе, с 1458 года В. Котрульи фактически служит и работает в Неаполе, выполняя отдельные поручения неаполитанских правителей; так, еще в 1457 году король Фердинанд посылал В. Котрульи с поручениями в его родной город Рагузу, в 1462 году—к королю Боснии с важным поручением; в 1461 году В. Котрульи вернулся из своего родного города, чтобы больше туда не возвращаться, так как сенат г. Рагузы возымел против В. Котрульи подозрение, едва ли не в государственной измене, и вызвал его для дачи объяснений в суд; когда В. Котрульи отказался явиться в суд, сенат присудил его к изгнанию из родного города.

Во время пребывания в Неаполе В. Котрульи написал труд под названием «О торговле и совершенном купце»; труд датирован 25 августа 1458 года, но был отпечатан в Венеции в 1573 году. В предисловии к своему труду В. Котрульи указывает, что данный труд он написал по просьбе купца Франческо Стефани из Рагузы, и что он писал свою работу весьма продолжительное время, постоянно отрываясь другими занятиями. Весь труд В. Котрульи делится на четыре книги, составляющие в общем около 50 глав; в этих 50 главах В. Котрульи касается всех сторон жизни и работы купца; так, в первой книге В. Котрульи говорит о происхождении торговли, о личности купца, о продаже в обмен, на срок и за наличные, о родах торговли, о порядке ведения купеческих книг и пр.; во второй книге он говорит об обедне, молитве, милостыне, о дозволенном и недозволенном; в четвертой книге В. Котрульи пишет о домашней жизни купца, о бережливости, об одежде, о жене купца и его прислуге и пр.

Для истории счетоведения наибольший интерес имеет XIII глава первой книги, в которой автор говорит о порядке ведения купеческих книг; в этой главе В. Котрульи рекомендует вести три книги для записи операций, выполняемых купцом, а именно: главную книгу с оглавлением, журнал и мемориал; все книги надлежит, по словам В. Котрульи, отметить буквой А и обязательно признать в каждой книге имя божие; в журнал заносится весь капитал купца в хронологическом порядке, после чего все записи переносятся из журнала в главную книгу; если все страницы главной книги А будут заполнены, нужно сальдо всех счетов перенести соответственно в те же счета, открытые в главной книге Б и т. д. Записи всех операций текущим порядком производятся в мемориале, куда операции записываются по мере их выполнения; из мемориала записи должны переноситься в журнал и из журнала ежедневно в главную книгу; для предварительной записи операций В. Котрульи рекомендует вести небольшую памятную книгу, в которую начерно записываются все операции для того, чтобы удобнее было впоследствии переносить их в более или менее связном виде в мемориал. Кроме главной книги, журнала, мемориала и черновой памятной книги, В. Котрульи рекомендует вести еще две-три книги, а именно: книгу для записи всех отправляемых счетов, книгу для копий всех деловых писем и еще какую-либо книгу, если представится в ней надобность. Счета должны заключаться, по словам В. Котрульи,

ежегодно; выясненный при заключении счетов результат, убыток или прибыль, переносится непосредственно на счет капитала; таким образом счет убытков и прибылей В. Котрульи не был известен. Интересно отметить, что в своем произведении В. Котрульи уделял внимание всем мелочам работы купца; так, говоря о повседневной работе купца, В. Котрульи пишет: «Ты также должен держать в порядке свой письменный стол и отмечать на всех полученных письмах, откуда они получились, число, год и день получения. Ежемесячно ты потом делаешь из этих писем пачки, которые ты положишь вместе с твоими другими письменными документами, как-то: контракты, свидетельства, рукописи, векселя, счета, полисы и др.; каждую пачку положи на определенной книжной полке в своей конторе и сохраняй их там, как то принято у настоящих купцов»; приведенными выше строками В. Котрульи дает указания на порядок счетного делопроизводства и организацию счетного архива.

В. Котрульи в своем труде не упоминает о двойной бухгалтерии, но он, несомненно, не только был знаком с двойной бухгалтерией, но в действительности излагал способ записей именно по двойной бухгалтерии; на это указывает то обстоятельство, что В. Котрульи рекомендует перенесть из журнала в главную книгу весь капитал, т.-е. все составленные части актива и пассива хозяйства, что возможно лишь при ведении записей по методу двойной бухгалтерии; далее, автор рекомендует ежегодно составлять баланс на основании записей по счетам главной книги и переносить результаты, убытки и прибыли, непосредственно на счет капитала, а это возможно опять таки только при условии ведения всех записей по методу двойной бухгалтерии.

Труд В. Котрульи явился чрезвычайно серьезным литературным произведением по счетоводству и обратил на себя внимание не только в Италии, но и за границей; в Италии труд В. Котрульи вышел вторым изданием в Брешии в 1602 году, за границей он стал известным впервые во Франции, где перевод этого труда появился в 1582 году в Лионе.

2. Лука Пачиоло и его влияние. Как было указано выше, двойная бухгалтерия стала известной с середины XIV столетия, точнее с 1340 года; тем не менее, распространению сведений о двойной бухгалтерии в значительной степени препятствовало отсутствие удобного способа воспроизведения литературных ра-

бот; великое изобретение Гутенберга (1436 год) послужило значительным толчком к распространению знаний между людьми и, в частности, знаний счетоводства; таким образом изобретение книгопечатания явилось причиной того, что с XV столетия знание счетоводства и, в частности, знание двойной бухгалтерии перестало быть монопольным знанием отдельных лиц и торговых предприятий и сделалось достоянием масс читателей литературных произведений того времени; именно благодаря изобретению книгопечатания создалось такое положение, что каждая книга по счетоводству, более или менее удовлетворяющая назревшей потребности в правильном ведении записей крупных хозяйств, несомненно, должна была иметь исключительный успех и должна была оказать свое влияние на другие произведения по счетоводству того времени; такой книгой, которой суждено было иметь выдающийся успех и которая оказала свое влияние на литературные произведения по счетоводству ближайших столетий, явилась работа Луки Пачиоло.

Не останавливаясь на биографии Л. Пачиоло, подробно изложенной в русской литературе, необходимо отметить только то, что Л. Пачиоло по своей специальности не был купцом или бухгалтером; Л. Пачиоло родился в 1445 году в городе Борго Сан-Сеполькро; в зрелом возрасте он посвятил себя ученой деятельности и специально изучал математику; в изучении математики Л. Пачиоло достиг выдающихся успехов, а потому он занимал кафедру математики во многих университетах (Перуджия, Милан, Венеция, Рим и др.); для удобства в своих научных занятиях Л. Пачиоло в 1477 году принял монашеский сан и вступил в орден Францисканцев, известный тем, что в этом ордене в самой высокой степени культивировались науки, и из этого ордена вышло много выдающихся проповедников, профессоров и ученых того времени; приблизительно около 1486 года Л. Пачиоло получил степень магистра и около 1490 года—звание профессора «священной теологии», предварительно посвятив себя в течение нескольких лет изучению философии и богословия. Около 1461 г., нуждаясь в заработке для получения возможности продолжать свою научную работу, Л. Пачиоло поступил домашним учителем в дом богатого венецианского купца Антонио де-Ромпианси для обучения трех сыновей последнего; пребывание в доме известного купца, имевшего обширную торговлю, Л. Пачиоло использовал для всестороннего изучения торговли как со стороны ее обычаев,

так и со стороны техники выполнения торговых операций и, в частности, счетоводства по торговым операциям; во время пребывания в доме Ромпианси Пачиоло работал над одним из своих произведений по математике и выполненный в это время труд посвятил своим ученикам. В 1487 году Пачиоло был приглашен занять кафедру математики в Перуджии и здесь, занимая эту кафедру, приступил к составлению своего капитального труда «Совокупность арифметики, геометрии, пропорций и отношений», закончив этот труд в 1493 году. Говоря не только о математике в ее теоретическом освещении, но и прикладной стороне математики, Пачиоло в IX отделе своего труда, в XI трактате этого отдела, излагает порядок ведения записей по счетным книгам, предупреждая читателя, что излагаемый им порядок отнюдь не является его изобретением, а представляет собой принятый в Венеции способ счетных записей, который Пачиоло считает лучшим. XI трактат, носящий название «О счетах и записях», в 1504 году был выпущен отдельным изданием под названием: «Совершенная школа для купцов, составленная братом Лукой Пачиоло из города Сан-Сеполькро»; эта именно книга долгое время считалась первым самостоятельным трудом по счетоводству, но, как видно из изложенного выше, она является лишь отдельным оттиском из книги, напечатанной ранее.

Произведение Пачиоло является классическим трудом по счетоводству; правда, теоретических построений Пачиоло не дает, но все же в тех местах, где он пытается объяснить правила записей по счетам, он явно придерживается теории персонификации; так, напр., объясняя правила записей по счету магазина, Пачиоло пишет: «Ты сделаешь его по своим книгам должником за все те товары, которые ты, день за днем, передаешь, товары же верителям—один за другим. При этом вообрази себе, что магазин есть лицо, которое делается твоим должником за все то, что ты ему передаешь или каким-либо путем на него расходуешь»; даже говоря о порядке записей по результатным счетам, Пачиоло прибегает при объяснении записей к помощи теории персонификации; так, объясняя способ записей по счету путешествий, Пачиоло пишет: «Если путешествуешь сам... если продаешь и покупаешь, меняешь и пр., то сделай верителем или должником путешествия... Это—самый ясный порядок, и пусть другие отзываются о нем, как им угодно». Основным характером книги Пачиоло является изложение техники записей по счетам

и книгам; при изложении техники записей по книгам и счетам Пачиоло предлагает вести мемориал, журнал и главную книгу; вспомогательных книг Пачиоло не знает. Все операции прежде всего записываются в мемориал, откуда они переносятся в журнал и из последнего в главную книгу; записи в мемориал выполняются обычным повествовательным текстом, с отметкой всех подробностей записываемой операции; при записях в журнал надлежит указывать счет—должник и счет—кредитор; связь между счетом—должником и счетом—кредитором обозначается формулой «счет такой-то должен счету такому-то», т.-е. при составлении журнальной статьи Пачиоло совершенно очевидно пользуется персоналистической теорией. В главной книге каждому отдельному лицу, каждому отдельному сорту товаров и виду расходов и доходов открывается особый счет, что является неизбежным при отсутствии вспомогательных книг. Приемы, рекомендуемые Пачиоло, представляются крайне примитивными; так, напр., указывая на необходимость проверки записей по журналу и главной книге, Пачиоло предлагает такой прием, при котором один из сотрудников прочитывает все статьи журнала, а другой проверяет те же статьи по главной книге; совпадение отмечается каким-либо знаком; статьи, против которых не оказалось условного знака, являются или пропущенными или ошибочно записанными; другими словами, Пачиоло предлагает такой прием проверки записей, к которому иногда прибегают; но лишь в том случае, если все обычно практикуемые приемы не приводят к открытию ошибки. Книга Пачиоло, несмотря на ее элементарный характер, как руководства исключительно по технике счетных записей, все же явилась чрезвычайно полезной для современников Луки Пачиоло; это объясняется тем, что в своей книге Пачиоло разбирал способы записей весьма разнообразных торговых операций, иногда чрезвычайно сложных. Пачиоло касается порядка записей таких сложных операций, как операции, совершаемые при посредстве маклера, операции по розничной продаже, по товарообмену, долевые операции, продажа на ярмарке, получение товаров для комиссионной продажи и пр.; интересно отметить, что при учете операций с полученными для комиссионной продажи товарами Пачиоло предлагает способ проведения их по счетам главной книги; по этому вопросу Пачиоло пишет: «Относительно товаров, присланных тебе с поручением продать оные или обменять, за что ты имеешь получить свои комиссионные, то ты должен товар

этот, принадлежащий господину такому-то, считать должником за портовые, пошлину, провоз, хранение и пр., верителем же будет счет кассы».

То обстоятельство, что книга Пачиоло содержала в себе почти исчерпывающее описание способов учета всех видов торговых операций, послужило причиной исключительного влияния работы Пачиоло на труды многих авторов по счетоводству, как итальянцев, так и других национальностей; влияние труда Л. Пачиоло было настолько велико, что труды авторов итальянских, фламандских, французских, немецких, английских и даже русских эпохи вплоть до середины XVII столетия представляли собою или дословный перевод или переработку сочинений Л. Пачиоло. По исследованиям историка счетоведения К. П. Кейля, итальянские авторы трудов по счетоводству до середины XVII столетия всецело находились под влиянием Пачиоло. Ближайшим по времени появления трудом по счетоводству была книга Джиовани Тальенте (1525 г.); в своей работе Тальенте не касается порядка ведения записей по главной книге и излагает способ записей по вспомогательным книгам, что дает право считать Тальенте первым автором, изложившим порядок ведения записей по простой системе счетоводства. Работа следующего итальянского автора—Доменика Манцони (1534 г.) представляет собою точную копию произведения Пачиоло; такой же точной копией труда Пачиоло и, следовательно, труда Манцони была работа Казановы (1558 г.); единственным отличием труда Казановы от работы Пачиоло было то, что Казанова предлагает открывать счета посредством счета баланса, тогда как Пачиоло рекомендовал открывать счета посредством счета капитала. Труды итальянских авторов Дж. Кардано (1539 г.), В. Фонтани (1551 г.), А. Пьетра (1586 г.) ничего оригинального собой не представляют и являются переработкой работы того же Пачиоло. Автор более позднего времени А. Москети (1610 г.) проявил несколько более критическое отношение к трудам своих предшественников и, возражая Казанове, предложил уничтожить в главной книге счет баланса начинательного, а открывать и заключать счета способом, указанным Пачиоло, т.-е. посредством счета капитала; другой итальянский же автор Л. Флори (1633 г.) более подробно разработал теоретическую часть работы Пачиоло и объяснял способы записей по счетам, исключительно основываясь на теории персонификации.

Не менее велико было влияние труда Пачиоло на авторов иных стран и национальностей. Самым популярным проводником и истолкователем идеи Пачиоло был нидерландский автор Ян Импен. Работа Импена вышла на фламандском языке в 1543 году и в том же году была переведена на французский язык. Как показали исследования Кейля, работа Импена явилась переработкой и местами точным переводом труда Пачиоло; единственное отличие изложения Импена от изложения Пачиоло состоит в том, что Импен рекомендует заключать счета посредством счета баланса, в отличие от Пачиоло, предлагавшего способ заключения счетов посредством счета капитала. В том же 1543 году в Англии вышла работа Гуго Ольдкестля, которая является не чем иным, как точным переводом труда Импена на английский язык; после труда Ольдкестля в Англии же появились работы анонимного автора (1547 г.) и Р. Даффорне (1634 г.); работа анонимного автора представляла собой перевод книги Импена, работа Даффорне—переработку труда того же Импена. Таким образом нетрудно видеть, что влияние Пачиоло при помощи Яна Импена проникло в Нидерланды, во Францию и в Англию; если к этому прибавить, что в 1783 году появилась в России книга под названием «Ключ коммерции» и что эта книга представляла собой точный перевод книги Яна Импена,—то ясно, что влияние Луки Пачиоло проникло далеко за пределы его отечества и достигло весьма отдаленных стран. Но влияние Пачиоло этим не ограничилось. В 1549 году в Германии вышла работа Вольфганга Швайкера о двойной бухгалтерии; как видно из предисловия к этой работе, во время ее составления Швайкер находился в Венеции и, следовательно, был знаком с произведениями итальянских авторов по счетоводству, в частности с трудом Манцони; в результате знакомства с трудами итальянских авторов получилось то, что работа Швайкера явилась более или менее точным изложением произведения Манцони, т.-е., другими словами, произведения самого Пачиоло; некоторым отличием труда Швайкера от трудов его итальянских учителей явилось то, что Швайкер предлагает главную книгу разделить на части, выделив для удобства части, относящиеся к кассовым записям, записям по счету товаров и по счету дебиторов и кредиторов; этим отнюдь Швайкер не вводит вспомогательных книг, он только предлагает разделить главную книгу на отдельные томы в целях возможности разделения труда при производстве счетных записей. Итак, при

посредстве произведения Швайкера влияние Пачиоло проникло и в Германию.

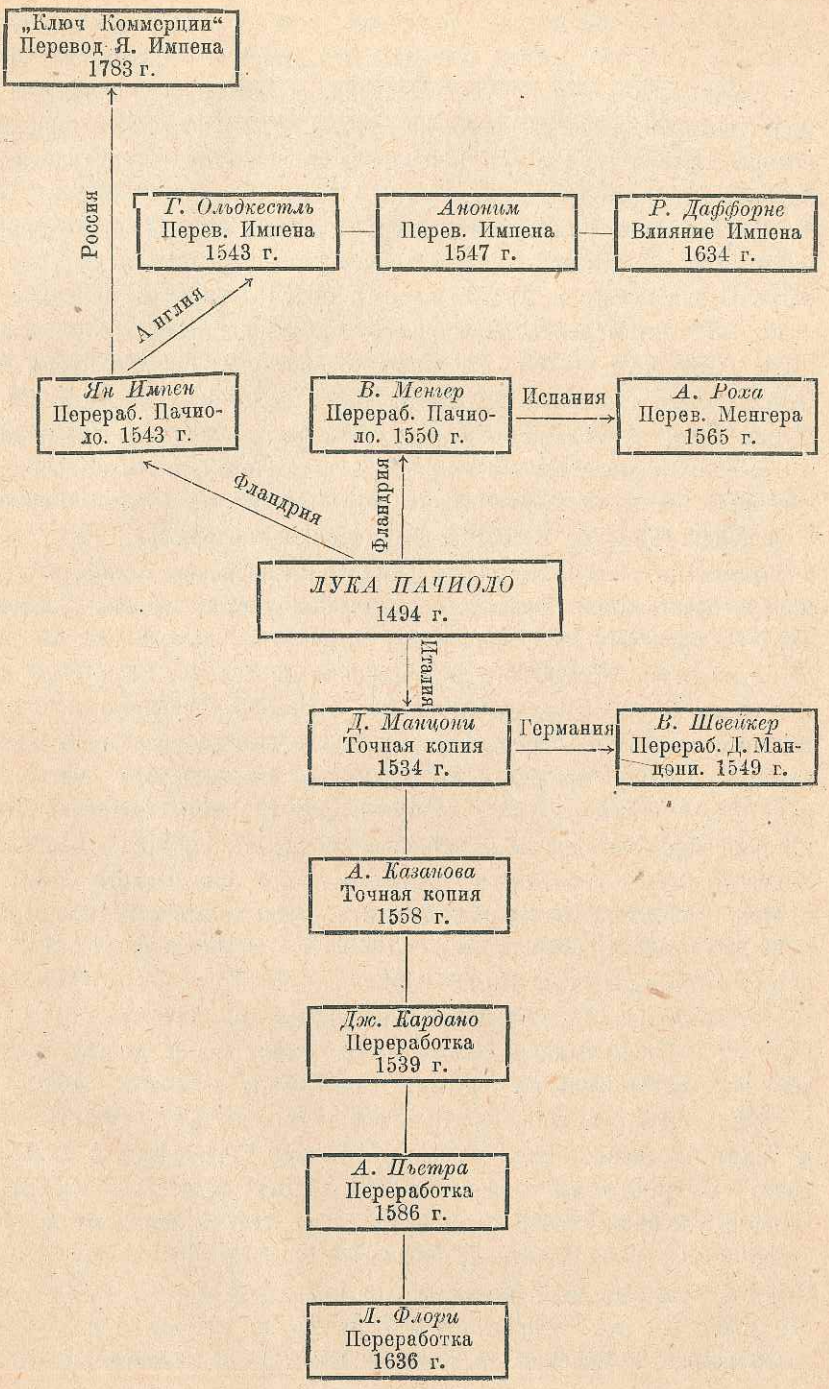
Из нидерландских авторов нужно отметить Валентина Менгера, работа которого вышла в 1550 году; труд Менгера явился переработкой произведения Пачиоло и был переведен в 1565 году на испанский язык Антонием Роха; таким образом влияние и идеи Пачиоло проникли через Фландрию в Испанию.

Итак, можно сказать, что влияние труда Луки Пачиоло, действительно, было исключительно широким; Фландрия (Нидерланды), Франция, Германия, Испания, Англия и Россия долго питались идеями Пачиоло и проводили в жизнь приемы, указанные этим выдающимся монахом-профессором; почти два столетия идеи и приемы Пачиоло излагались на разных языках, и почти два столетия счетная мысль стояла на одной точке, пока изменения экономических условий не дали счетной мысли такого толчка, силой которого счетная мысль сразу сдвинулась с той почти мертвой точки, на которой она долго стояла, и энергично пошла по пути своего дальнейшего развития.

Насколько сильно было влияние Луки Пачиоло и насколько велика была территория этого влияния, указывает следующая синоптическая таблица. (См. стр. 75.)

3. Экономические причины развития счетоведения в XVI и XVII столетиях. В предыдущем очерке было указано то влияние, которое оказал труд Пачиоло на развитие счетной науки в Италии, Германии, Нидерландах, Англии и др.; теперь представляется интересным выяснить те экономические условия, которые послужили ближайшей причиной развития счетных знаний и счетной литературы в эпоху Луки Пачиоло и в последующие столетия.

Еще во время торгового могущества Генуи и Венеции намечались некоторые основные пути, по которым шло развитие торговли, по направлению с юга на север, от Генуи и Венеции к Северному и Балтийскому морям. Будучи центрами торговли с Востоком, Генуя и Венеция вступили в оживленные торговые сношения с купцами Средней Европы и, в частности, с городами Ганзейского союза. Торговые пути шли в двух направлениях: от Генуи через Базель в Майнц, на Кобленц, Кельн, Амстердам и Брюгге; от Венеции через Аугсбург, Нюренберг, Эрфурт к Гамбургу; таким образом в орбиту торгового влияния Генуи и


„Ключ Коммерции"
Перевод Я. Импена
1783 г.
Россия
Г. Ольдкестль
Перев. Импена
1543 г.
Аноним
Перев. Импена
1547 г.
Р. Даффорне
Влияние Импена
1634 г.
Англия
Ян Импен
Перераб. Пачиоло. 1543 г.
В. Менгер
Перераб. Пачиоло. 1550 г.
Испания
А. Роха
Перев. Менгера
1565 г.
Фландрия
Фландрия
ЛУКА ПАЧИОЛО
1494 г.
Италия
Д. Манцони
Точная копия
1534 г.
Германия
В. Швейкер
Перераб. Д. Манцони. 1549 г.
А. Казанова
Точная копия
1558 г.
Дж. Кардано
Переработка
1539 г.
А. Пьетра
Переработка
1586 г.
Л. Флори
Переработка
1636 г.

Венеции попал целый ряд немецких и нидерландских городов, а потому естественно было ожидать, что развитие счетных знаний, получивших начало в Генуе и Венеции, естественно должно было пойти по пути развития торговли; этим и объясняется то влияние, которое оказал труд Луки Пачиоло на немецких и нидерландских авторов.

С развитием Ганзейского союза торговых городов Германии центр мировой торговли, естественно, стал перемещаться от берегов Средиземного и Адриатического морей к берегам Немецкого и Балтийского морей. Главнейшими городами Ганзейского союза были Гамбург и Любек. Географическое положение Гамбурга и Любека было столь же выгодным, как и положение Генуи и Венеции; Генуя и Венеция, как известно, расположены на северном побережьи Средиземного и Адриатического морей, замыкая собой северный перешеек Аппенинского полуострова; аналогично Генуе и Венеции, Гамбург и Любек находятся на побережьи Северного и Балтийского морей, замыкая собой южный перешеек Ютландского полуострова; таким образом в руках Гамбурга и Любека, благодаря их удачному географическому положению, находились ключи от Северного и Балтийского морей, а потому именно в этих городах и должна была сосредоточиться вся торговля Северного и Балтийского морей, и, следовательно, именно в Гамбурге и Любеке заранее можно предположить влияние итальянского счетного искусства. Действительно, первые образцы счетных записей по итальянскому методу были найдены именно в Гамбурге, Любеке, Ульме и других городах, входящих в состав Ганзейского союза; к таким образцам относятся счетные книги братьев Виттенберг в Любеке, относящиеся к 1329—1360 г.г., В. Гельдерзен в Гамбурге, относящиеся к 1367—1392 г.г., И. Тольнера в Ростоке (1345—1350 г.г.), общества Бекингузен в Любеке (1409—1437 г.г.), О. Руланда в Ульме (1442—1464 г.г.) и др. Сознавая всю полезность ведения счетных книг по итальянскому методу, немецкие купцы ездили в Венецию учиться там счетоводству и искусству исчисления; по свидетельству Симонсфельда (Зивекинга) в 1308 году в Венеции находилось несколько молодых немецких купцов, которые приехали туда для изучения итальянского языка и арифметики; молодой аугсбургский купец Лука Рем сам рассказывает в своем дневнике, что он в 1495 году в возрасте 14 лет отправился в Венецию для изучения итальянского языка; в Венеции он посещал школу, где, в числе прочих

предметов, преподавалось также и счетоводство по двойной системе.

С течением времени среди различных групп ганзейских городов все чаще и чаще начинали возникать трения на почве взаимной конкуренции; эти трения происходили потому, что на почве торговой деятельности городов Ганзейского союза в этих городах произошло расслоение жителей на два враждующих друг с другом класса: класс заносчивых торговых магнатов, патрициев, владевших обычно, кроме крупных торговых предприятий, еще и обширными поместьями, и класс плебеев из среднего купечества и ремесленников; патриции завладели повсюду городским управлением и сваливали все тяготы налогов на чернь. В результате постоянно вспыхивали восстания средних и низших городских элементов, низвергавшие господство патрициев и приводившие к изменению городской конституции. В течение нескольких столетий, от XIV до XVII века, когда шло развитие городской буржуазии и усиливались классовые противоречия, социальная борьба носила кроваво-непримиримый характер. Справиться со всякого рода затруднениями, возникавшими на почве классовой борьбы патрициев и черни, отдельные города Ганзейского союза уже были не в состоянии; отсюда вытекала слабость отдельных городов Ганзейского союза и преобладающее влияние некоторых, наиболее сильных городов. В то же время в значительной степени изменилась и общая политическая конъюнктура, до сих пор в значительной степени содействовавшая развитию торговой деятельности Ганзейского союза; образование в Германии ряда абсолютических княжеств и королевств привело к тому, что Ганзейские города один за другим пропадали для союза и входили в состав вновь образуемых княжеств и королевств; виднейшие фактории Ганзейского союза в России—Великий Новгород и Псков—были разрушены царем Иваном Грозным в 1570 году; в Скандинавском государстве после целого ряда военных эпизодов, в которых Любек принимал деятельное участие, усилились отдельные области, что привело к отпадению от Ганзейского союза ряда факторий в Норвегии, а шведский король отказался от тех привилегий, которые им были предоставлены Ганзейскому союзу. В 1589 году англичане во время борьбы с Испанией захватили до 60 ганзейских кораблей по обвинению последних в помощи их врагам, а в 1597 году английская королева Елизавета окончательно отменила все привилегии Ганзы. Серьезным ударом для Ганзейского союза была 30-летняя война,

разорившая всю Германскую империю; после 30-летней войны Ганзейский союз окончательно распался, и в 1630 году только три города—Любек, Гамбург и Бремен—были представлены на съезде Ганзы; Ганза тихо и незаметно сошла со сцены.

Приблизительно ко времени наибольшего расцвета торговой деятельности Ганзейского союза произошло крупное историческое событие, о котором было указано выше; это событие заключалось в том, что торговые пути из Европы в Переднюю Азию были перерезаны народами монгольского происхождения: турками-сельджуками с севера и арабами—с юга. Прекращение прямых торговых путей из Европы в Переднюю Азию вынудило европейские народы искать новых путей из той же Европы в благодатную Азию и, в частности, в Индию; Индия представлялась европейским предпринимателям в виде страны со сказочными сокровищами, а потому наиболее энергичными предпринимателями и торговцами Европы были приняты все меры к отысканию удобных путей в Индию. Той страной, которой принадлежит инициатива в деле отыскания морских путей в Индию, является Португалия.

Португалия лежит целиком на побережьи Атлантического океана; ни один вершок ее земли не соприкасается со Средиземным морем, а потому она не имела никаких шансов на состязание с итальянскими республиками на почве торговли с Востоком. Пока дороги на Восток были открыты, у Португалии не было никаких оснований искать новых путей на Восток и, в частности, в Индию; после того, как торговые пути на Восток были перерезаны турками и арабами, Португалия, естественно, оказалась в положении государства, которому исторически была предопределена роль пионера в деле отыскания новых путей в Индию. Такая роль оказалась тем более подходящей для Португалии, что уже в конце XIII века португальцы были весьма опытными мореплавателями, а столица Португалии—Лиссабон со своей великолепной бухтой, скоро сделалась посредником в морской торговле между Средиземным морем и северными приморскими странами—Францией, Нидерландами, Англией, Ганзой и т. д.; к концу XIV столетия в Лиссабонском порту одновременно находилось до 400—500 парусных судов; развитие морской торговли привело к образованию первого в Европе страхового от морских опасностей общества с обязательным страхованием всех перевозимых на кораблях товаров. Исторически поставленная в роль пионера, Португалия начала медленно, но неуклонно пробираться вдоль западного Афри-

канского побережья, чтобы попытаться найти вокруг него путь в страну золота, алмазов и пряностей—в Индию. Португальцам принадлежат первые открытия на западном берегу Африки, и, наконец, Варфоломей Диас в 1486 году добрался до оконечности Африки, до мыса Доброй Надежды. Через 11 лет, 8 июля 1497 года, из Лиссабона вышла экспедиция Васко-де-Гама; 20 мая 1498 г. экспедиция Васко-де-Гама добралась до Индии, откуда вернулась летом в 1499 г. с громадным грузом ценных товаров. Счастливый исход экспедиции Васко-де-Гама послужил толчком к развитию деятельности португальцев по отысканию морских путей в глубину азиатских стран; уже в 1500 г. была снаряжена экспедиция Кабраля, которая была отнесена морским течением и попала в Бразилию, которую Кабраль наивно принял за часть Азии; в 1506 году португальцы посетили Цейлон, в 1515 году Альбукерк завоевал знаменитую Малакку, после чего последовал захват таинственных островов пряностей, Молуккских островов. Не останавливаясь подробно на развитии захватной колониальной политики Португалии, достаточно указать на то, что к XVII столетию португальцы обладали всеми островами на восток от знаменитого папского меридиана, проходившего на расстоянии около 600 верст западнее Зеленого Мыса; центром колониальной деятельности Португалии была Америка, в частности Бразилия; в конце XVII столетия доходы Португалии от Бразилии составляли одну четверть всех доходов Португалии, а торговля с этой колонией равнялась всему торговому обороту Португалии с другими государствами.

Невероятные успехи Португалии в деле открытия новых стран вызвали естественную зависть у ближайшей соседки Португалии, у Испании. Военное могущество Испании и неутомимая энергия в борьбе с разного рода препятствиями явились результатом освободительных войн Испании за свою самостоятельность. Борьба за освобождение и объединение Испании продолжалась почти без перерыва с VIII по XVI столетие, но уже к середине XV столетия Испания была достаточно сильным государством для того, чтобы вступить в энергичную конкуренцию с Португалией. Первым выступлением Испании на путь открытия новых путей и новых стран была экспедиция Христофора Колумба, отплывшего из Испании 3 августа 1492 года; в результате экспедиции Колумба были открыты и захвачены испанцами остров Гаити и остров Куба, который Колумб принял за полуостров азиатского материка. До-

стигнув материка Северной Америки, Колумб вернулся обратно в полной уверенности, что он достиг берегов желанной Индии. Вскорости была снаряжена вторая экспедиция Колумба, которая более подробно исследовала вновь открытые земли, но Колумб до своей смерти (1504 г.) был вполне убежден, что он открыл восточный берег Азии. Ошибка Колумба была выяснена благодаря четырем плаваниям флорентийца Америко Веспуччи, который впервые установил Южную Америку, как самостоятельный материк, и далее выяснил самостоятельность нового материка, открытого Колумбом. После открытия Колумба и Веспуччи базой испанских колониальных владений стал остров Гаити; опираясь на свою базу, испанцы захватили все многочисленные острова Вест-Индии, Кубу, Ямайку, Порто-Рико, Малые Антиллы и т. д.; в 1513 году испанцы открыли Флоиду, в 1517 году—Юкатан, и, наконец, около 1530 года испанцами были завоеваны Перу, Боливия и Чили; в 1520 году Магеллан добрался до восточного берега Южной Америки и обогнул Южную Америку с юга, после чего в 1521 году он открыл Марианские и Филиппинские острова; 6 сентября 1522 года, через 3 года по оставлении родины, экспедиция Магеллана возвратилась в Испанию, где была торжественно встречена, как первая экспедиция, совершившая кругосветное путешествие.

К моменту развития торгового могущества Португалии испанцы владели громадным количеством вновь открытых островов; вместо одного опорного пункта, острова Гаити, испанцы имели теперь четыре: Панамский перешеек, Мексика, Перу и Филиппинские острова. В погоне за серебром и золотом испанцы поднимались на север от Мексики до Техаса и Калифорнии; из Перу они проникали на восток в поисках за сказочным Эльдорадо, страны, по представлению европейцев, кишащей золотом. Испанцы завладели всем бассейном реки Ориноко, ныне составляющим территорию республик Эквадор, Колумбия, Венецуэла, Боливия, Аргентина, Парагвай и др. Из Филиппинских островов испанцы распространились по архипелагам Тихого океана, а в 1567 году испанец Мендана открыл Соломоновы острова, в 1.000 верстах к востоку от Новой Гвинеи. Таким образом территориальный захват вновь открытых владений шел у испанцев чрезвычайно быстрым темпом, и, в конце концов, понадобилось разделение всего земного шара между двумя конкурирующими странами—Испанией и Португалией; это разделение и было произведено папским меридианом, по которому все

острова на восток от папского меридиана считались принадлежащими испанцам.

Столкновение между Испанией и Португалией становилось все более и более неизбежным, но это столкновение закончилось совершенно неожиданно, т.-е. без всяких военных действий с той и другой стороны. Когда португальский король Себастиан был убит в Марокко при попытке захватить эту область, он не оставил после себя прямых наследников; воспользовавшись такого рода обстоятельствами, испанский король Филипп II объявил португальский трон вакантным, а себя португальским королем; сопротивления Филипп II не встретил, и таким образом произошли поглощение Португалии Испанией и переход всех португальских владений к Испании. С этого момента торговое могущество Испании достигло своего кульминационного пункта; на почве значительного развития испанской торговли естественно ожидать не менее широкого развития и распространения счетных знаний.

Первой испанской работой по счетоводству является труд П. Циргуэлоса (1498 г.); далее вышли труды И. Мартинеца (1514 г.), Д. Дель-Кастильо (1522 г.), Г. Тейада (1546 г.) и упомянутый выше труд А. Роха (1565 г.); работы испанских авторов не представляли собой оригинальных трудов и являлись переделками нидерландских и итальянских авторов; что же касается труда А. Роха, то этот труд, как указано было выше, явился дословным переводом работы А. Менгера, переведенной также на французский язык в 1550 году. Испанское законодательство со своей стороны обращало особенное внимание на необходимость правильного ведения счетных книг; законом 4 декабря 1549 года и королевским приказом от 11 марта 1552 г. было постановлено, что все банки, публичные менялы и купцы, равно как и иные лица, испанцы и иностранцы, которые ведут торговлю внутри и вне страны, обязаны вести счетоводство на испанском языке и выполнять записи в кассовую книгу и в дневник методом дебета и кредита.

Серьезными конкурентами испанцев в их завоевательной и захватной политике явились голландцы. Голландия явилась, собственно говоря, частью той страны, которая носила название Нидерландов. Страна эта состояла из 17 провинций; южная часть страны была офранцужена и отличалась цветущим состоянием торговли и промышленности, в особенности суконно-ткацкой; главным городом этой части был Брюгге. Северная часть Нидерландов

была гораздо беднее; самой крупной провинцией северной части Нидерландов была Голландия. Сильно изрезанное побережье и множество бухт способствовали развитию мореходства в Голландии; постоянная борьба с океаном и географическое положение Голландии привели к тому, что голландцы мало-по-малу стали весьма опытными мореплавателями. Уже в 1523 году, когда Магеллан совершал свое кругосветное путешествие, Голландия обладала не менее чем двумя тысячами судов, которые трижды в год отправлялись на дальние промыслы и усиленно посещали английские и шотландские рыбные ловли. Коммерческие суда Голландии совершали правильные рейсы в Лиссабон, откуда развозили индийские товары по всему северному побережью Европы. Таким образом Голландия имела все данные для того, чтобы именно в ее руки перешла мировая морская торговля.

Толчком, послужившим к развитию мировой морской торговли Голландии, являлось освобождение Нидерландов из-под власти Испании. В 1572 году разразилось упорное и грозное восстание нидерландских провинций против Испании; восстание тянулось до 1609 г. и после 12-летнего промежутка снова возобновилось, закончившись в 1648 году. Во время войны Нидерландов с Испанией голландцы, естественно, не могли посещать Лиссабон и вывозить оттуда индийские товары; поэтому голландцы самостоятельно стали искать путей в Индию, нащупывая эти пути вдоль полярных берегов Европы и Азии. В 1594—1596 годах голландец Вильям Баренде совершил три экспедиции в Ледовитый океан и открыл острова Новой Земли, но свободного от льдов прохода не обнаружил. Неудача Баренде заставила голландцев искать путей в Индию в южном направлении; в 1595 году некий Гутман повел голландскую экспедицию на Зондские острова, откуда он успешно вернулся через 17 месяцев с богатым грузом. Успех Гутмана воодушевил голландских купцов, которые немедленно же по возвращении Гутмана снарядили новую экспедицию в Индию из 8 кораблей под начальством Ван-Нека; экспедиция вернулась в целости и с большим грузом пряностей; после возвращения экспедиции Ван-Нека было снаряжено еще несколько экспедиций, а 20 марта 1602 года образовалась Ост-Индская компания с капиталом 6 600 000 гульденов; вскоре возникла другая, Вест-Индская, компания. Морские путешествия голландцев привели к открытию и захвату у португальцев целого ряда островов; в 1607 году голландцы завладели Молуккскими островами,

в 1612 году утвердились на Цейлоне; около 1640 года голландцы изгнали португальцев из Японии, захватили остров Формозу и завладели Малаккой. Метод работы голландцев в деле захвата новых владений прекрасно охарактеризован К. Марксом, который по поводу захвата голландцами Малакки пишет: «Чтобы овладеть Малаккой, голландцы подкупили португальского губернатора. В 1641 году он впустил их в город. Они тотчас же поспешили к его дому и убили его, чтобы иметь возможность «воздержаться» от уплаты обусловленной суммы подкупа в 21 875 фунтов стерлингов». Около 1641 года голландцы открыли австралийский материк, который они назвали Новой Голландией. Для того чтобы стать твердой ногой на путях в Индию, голландцы основали у мыса Доброй Надежды колонию и назвали ее Капштадтом; в 1637 г. голландцы взяли приступом португальский порт на Золотом Берегу Африки. На американском материке голландцы также пустили корни в различных местах; Вест-Индская компания в 1609 году отправила экспедицию Генриха Гудзона, который открыл реку Гудзон и основал на ней новую колонию, которая называлась Новые Нидерланды, с главным городом Новый Амстердам (ныне Нью-Йорк). В итоге завоевательной и приобретательской деятельности голландцев оказалось, что голландцы сделались первой морской и торговой державой в мире; торговый флот голландцев составлял четыре пятых всех купеческих кораблей Европы, и в 1643 году он состоял из 43 000 судов вместимостью в 2 миллиона ластов. Торговые обороты Голландии превышали английские торговые обороты в пять раз; в Амстердамском банке в 1648 году было собрано 300 миллионов гульденов; по свидетельству историков того времени, торговые склады Голландии до того полны товаром, и ее купцы так много отправляли товара иностранцам, что не бывает дня, когда бы в Голландию не приходило или не уходило судно, а то и целые флоты; таким образом Голландия в конце концов поглотила всю торговлю Ганзы, Португалии и Испании; в 1669 г. Витт, первый министр Голландской «Республики господ купцов», как презрительно назвал Голландию французский король Людовик XIV, сказал: «Голландцы победили все нации в морской торговле и сделались единственными перевозчиками товаров по всему свету».

4. Счетное искусство в Голландии и Германии. Значительное развитие торговой деятельности Голландии, естественно, должно

было привести к повышению интересов к счетным наукам. Одной из первых работ по счетоводству голландских авторов является упомянутая выше работа Яна Импена; вторым по времени появления труда был труд Валентина Менгера из Кемпена, вышедший в свет в 1550 году, но самой значительной работой по счетоводству в Нидерландах является труд Симона Стевина. Труд Симона Стевина должен быть отмечен особо, потому что Стевин был первым автором, который указал, что счетоводство не является только прикладным искусством, почти ремеслом, а представляет собой серьезную научную дисциплину, поэтому счетоводство нуждается в строго научной разработке основных его положений. Сам Стевин не дал никаких теоретических предпосылок, которые могли бы рассматриваться как научная разработка основных вопросов счетоведения; вся теоретическая разработка Стевина сводилась к тому, что он попытался разработать вопрос о применении счетоводства к учету операций государственного хозяйства, что дает основание считать Стевина основателем общественного счетоведения. Большое внимание уделял Стевин также вопросам истории счетоведения, так что он может быть назван первым историком счетной науки. По своей основной профессии Стевин был бухгалтером и кассиром у одного антверпенского купца; желая пополнить свое образование, Стевин много путешествовал по Европе и изучал разные науки, что дало ему возможность сделаться в скором времени известным механиком, физиком, философом и инженером. Впоследствии Стевин был назначен генерал-квартирмейстером и главным контролером водяных и сухопутных сообщений всей Голландии; в должности генерал-квартирмейстера Стевин значительно усовершенствовал артиллерийское и фортификационное дело. Будучи убежденным поклонником счетной науки, Стевин давал уроки бухгалтерии принцу Морицу Оранскому, убеждая принца одновременно в том, что для преуспеяния государственных финансов необходимо построить государственную отчетность по принципам двойной итальянской бухгалтерии. Желая применить на практике свой опыт двойной бухгалтерии к учету государственного хозяйства, Симон Стевин обратился к герцогу Сюлли (выдающийся французский финансовый деятель) с предложением организовать государственную отчетность по принципам двойной итальянской бухгалтерии. Первая часть труда Стевина трактует о торговой бухгалтерии, вторая часть того же труда Стевина представляет собой пример применения двойной бухгалтерии к государ. отчетности.

Из остальных нидерландских авторов необходимо отметить А. Ван-Невлингена (1631 г.), де-Кока (1643 г.), К. Гезеля (1698 г.), Андриссенса (1724 г.) и др. Из этих авторов особого внимания заслуживает работа К. Гезеля; в своей работе К. Гезель дал ясно намеченную классификацию счетов на две группы: счета собственника и противоположные им счета третьих лиц; по учению Гезеля, счета собственника служат для учета чистого имущества, вложенного в хозяйство, и всех изменений с этим имуществом; счета третьих лиц являются такими, в которых отмечаются изменения отдельных частей имущества. Правилъ записи по счетам собственника состоят в том, что эти счета кредитуются на всякого рода увеличение чистого имущества и дебитуются на уменьшения того же имущества по разным причинам; счета третьих лиц служат для учета отдельных частей имущества хозяйства, материальных и нематериальных; счета этих частей и кредитуются при их уменьшении. В результате записей по счетам собственника и по счетам третьих лиц должны получиться два сальдо: общее сальдо счетов собственников и общее сальдо счетов третьих лиц; полученные два сальдо должны быть равны по своей абсолютной величине и противоположны по своему назначению. Учение Гезеля представляет собой достаточно полно разработанную теорию, которою воспользовался, два столетия спустя, швейцарский автор Ф. Гюгли в предложенной им «Теории двух рядов счетов».

Из нидерландских же авторов необходимо указать на Авраама де-Граффа, который в 1688 году выпустил свой труд под названием «Руководство по ведению итальянской бухгалтерии». Труд де-Граффа хотя не давал никаких теоретических объяснений, но представлял собой прекрасно изложенные правила практического ведения книг; благодаря ясности и полному изложению работа де-Граффа пользовалась широкой популярностью, была переведена в 1718 году на французский язык, и до XIX столетия влияние де-Граффа было весьма заметно в нидерландской счетной литературе.

Как было указано выше, германская счетная литература в первое время своего существования всецело находилась под влиянием итальянских авторов. Развитие торговых сношений между Германией и Италией привело к тому, что германские купцы научились придавать большое значение правильной постановке счетоводства в отдельных хозяйствах, для правильной же постановки счето-

водства необходимо было широкое ознакомление немецких купцов с основными правилами счетной науки, что и послужило причиной возникновения счетной литературы в Германии.

Первой печатной работой на немецком языке по счетоводству является труд Генриха Грамматеуса, вышедший из печати в 1521 г. в Нюрнберге; Грамматеус излагает, главным образом, простое счетоводство, лишь вскользь касаясь двойной бухгалтерии; для ведения записей Грамматеус рекомендует вести три книги: а) журнал для ежедневной записи слово в слово всех торговых случаев, б) товарную книгу для записей операций с товарами и в) долговую книгу; особенностью долговой книги Грамматеуса является то, что в этой книге автор рекомендует открывать счета не только для третьих лиц, но и для самого собственника хозяйства; очевидно, счет собственника хозяйства в долговой книге, по мнению Грамматеуса, должен явиться коллективным счетом всех убытков и прибылей хозяйства. Второй немецкой работой по бухгалтерии является книга И. Готлиба, появившаяся в 1531 году. Книга Готлиба выдержала три издания; в первых изданиях Готлиб не касался отдельных вопросов, представлявших собой, по его мнению, значительные трудности; к числу таких вопросов относится порядок записей по счету прибылей и убытков и по счету баланса; лишь в последнем издании своей книги Готлиб разбирает порядок записей по указанным выше счетам и, таким образом, дает достаточно стройное изложение двойной бухгалтерии по итальянскому методу.

В XVI столетии в Германии уже появляются особые школы для преподавания счетоводства; такие школы были основаны в Данциге (1570 г.), в Нюрнберге (1583 г.) и в Гамбурге (1594 г.); литература по счетоводству обогащается трудами С. Гаммерсфельдера (1570 г.), А. Гатера (1624 г.), И. Тангерманна (1679 г.), Н. Рademанна (1682 г.), К. Данкста (1694 г.) и друг.; книги указанных выше авторов представляют собой обычное изложение техники счетоводства, с указанием некоторых приемов, применяемых при выполнении торговых операций; так, например, в книге Гаммерсфельда даются понятия об операциях по обмену товаров, о бодмерее, о переводе долга и т. п. Интерес к научной разработке счетоводства в Германии был настолько высок, что в XVIII столетии императорское научное общество в Геттингене объявило конкурс на лучшую работу по счетоводству (1793 г.); премия была выдана Берггаусу, труд которого

появился в Брауншвейге в 1796 году. Еще ранее некоторые из авторов предприняли кампанию по введению счетоводства в цикл университетских наук; так, в 1715 году П. Марпергер высказал пожелание о том, чтобы в университетах были учреждены должности профессоров коммерции, на которых были бы возложены обязанности преподавания всех наук, имеющих то или иное отношение к торговле.

5. Счетное искусство во Франции. Во Франции до середины XVI столетия оригинальной счетной литературы не было; первой работой по счетоводству на французском языке был перевод труда Яна Импена, появившийся в 1543 году. Первая работа автора французской национальности принадлежала П. Савонну (1567 г.), далее следуют труды М. Фюстеля (1588 г.), М. Дамма (1606 г.), М. Тома (1631 г.), И. Андрэ (1636 г.), К. Буайэ (1645 г.), Ф. Лежандра (1658 г.); все эти труды не представляют собой ничего выдающегося и являлись изложением содержания работы Яна Импена или других авторов. Весьма серьезными работами, появившимися на французском языке, были труды Жака Савари и Делапорта.

Экономическими причинами появления труда Жака Савари были те условия развития торговой и промышленной деятельности Франции, которые были вызваны деятельностью Жака Батиста Кольбера. Кольбер состоял в должности генерал-контролера финансов при Людовике XIV, вместе с тем в его руках находилось управление министерством морским и двора; он занимал также должность главного интенданта королевских построек, изящных искусств и мануфактур. Кольбер вступил в управление финансами Франции с программой радикального преобразования всей системы государственных финансов; его целью было уничтожение пережитков феодальных привилегий, проведение принципа полного объединения и централизации в системе управления и поднятие французской промышленности и торговли. В целях поднятия французской промышленности и торговли Кольбер применил ту систему экономической политики, которая в истории экономики носит название меркантилизма. Сущность политики меркантилизма состояла в том, что государственная власть, по мнению Кольбера, должна была принять ряд мер к упрочению французской промышленности; эти меры сводились, прежде всего, к тому, чтобы оградить французскую промышленность от иностранной конкуренции; для этой

цели были установлены высокие ввозные тарифы, были приняты меры поощрения промышленности путем выдачи субсидий, обеспечения предприятий нужным количеством рабочих и т. д. В тех же целях развития промышленности был установлен порядок строгой регламентации государственной властью всей промышленности страны; государственная власть вмешивалась в руководство промышленными предприятиями, строго регламентируя отдельные, самые мелочные, вопросы промышленной деятельности; при помощи особых фабричных инспекторов государственная власть внимательно наблюдала за тем, чтобы отдельные предприятия производили те именно продукты и в том именно количестве, как это было установлено заранее выработанным планом промышленной деятельности всей страны. Для оживления торговли Кольбер разработал и издал новый торговый устав, который носил название Ордоннанса или Кодекса 1673 года. Все принятые Кольбером меры привели к значительному развитию французской торговли и промышленности; при поддержке Кольбера возникло во Франции несколько торговых компаний, важнейшими из которых были компании Вест-Индская и Ост-Индская, учрежденные в 1664 году. Значительное развитие торговой и промышленной деятельности Франции привело к необходимости распространения среди французских купцов и промышленников серьезных знаний по счетоводству; труды французских авторов эпохи, предшествовавшей времени деятельности Кольбера, являлись неудовлетворительными; появилась потребность иметь новые труды, более серьезные; такими серьезными трудами и были работы Ж. Савари и Делапорта.

Ж. Савари был по профессии коммерсантом; он родился в 1622 г. и до 1658 года занимался коммерческой деятельностью; составив к 1658 году хороший капитал, Савари прекратил занятия коммерцией и поступил на службу в финансовое ведомство; как лицо, хорошо знакомое с торговыми обычаями страны, Савари был приглашен Кольбером к участию в разработке Ордоннанса 1673 г.; работа Савари по установлению отдельных положений Ордоннанса была настолько значительна, что самый Ордоннанс первоначально назывался «Кодексом Савари». Ясно сознавая необходимость правильного счетоводства для коммерческих и торговых предприятий и видя все недостатки существовавших в то время на французском языке трудов по счетоводству, Савари решил написать собственный труд по счетоводству, который и вышел в 1675 году под названием «Совершенный купец». В работе Савари имеет место

все, что касается торговли и техники ее производства; в своем труде Савари трактует о торговом, вексельном и морском праве, о технике выполнения торговых операций и о бухгалтерии; бухгалтерии отведена лишь незначительная часть его работы, а именно—глава IV 4-й книги его труда. Говоря о бухгалтерии, Савари рекомендует ведение следующих книг: а) покупная книга, в которую записываются все фактуры на купленный товар; б) журнал для записи товаров, купленных в кредит, в) продажная книга для записи продаж за наличные деньги, а также для записей сумм, поступающих в уплату за товары, проданные в кредит; г) книга для записей платежей, представляющая собой ресконтро дебиторов и кредиторов, в которой для собственника также открывается особый счет для записи всех доходов и расходов собственника; д) кассовая книга; е) деловая книга и ряд других книг. Особенностью изложения Савари является то, что он рекомендует ведение не трех основных книг, указанных Пачиоло (журнал, памятная и главная книга), а ряда вспомогательных книг, помимо журнала и главной книги; таким образом Савари является первым из авторов, впервые указавшим на необходимость ведения вспомогательных книг, в чем и состоит одна из наиболее важных особенностей его труда. Книга Савари была переведена на немецкий, фламандский и итальянский языки.

В 1678 году в Париже вышла работа К. Ирсона, написанная всецело под влиянием книги Савари. В предисловии к своей работе Ирсон отмечает исключительно полезную деятельность Кольбера в области урегулирования государственных финансов; далее, в самой книге имеются, так же как и в книге Савари, указания на необходимость применения системы двойного счетоводства для учета государственных финансов. Особенностью работы Ирсона является то, что отдельные правила ведения книг он рассматривает с точки зрения действующего законодательства; так как Ордоннанс 1673 года требовал от купцов ведения вспомогательных книг, то Ирсон в своей работе уделял много внимания порядку и способам ведения записей по аналитическим книгам.

Одним из важнейших французских авторов эпохи конца XVII и начала XVIII столетия является Делапорт. Первая работа Делапорта вышла в 1673 году под названием «Спутник негоцианта и счетовода»; в 1712 году вышла из печати другая книга Делапорта под названием «Наука для негоциантов и счетоводов или общее руководство»; эта вторая работа выдержала

ряд изданий, последнее из которых относится к 1792 году. Наиболее серьезной работой Делапорта является «Наука для негоциантов», в которой автор излагает с большою для того времени обстоятельностью простое и двойное счетоводство. Работа Делапорта представляла собою выдающееся произведение того времени, так как в этой работе впервые в истории счетоведения была предложена стройная и научно обоснованная теория записи по счетам; правда, теория Делапорта является в достаточной степени наивной, но все же учение Делапорта было первой в истории счетоведения попыткой объяснить правила записи по счетам, исходя из существа хозяйственных операций. Все счета Делапорт делит на три группы, а именно: а) счета собственника (счет капитала, убытков и прибылей, расходов, комиссии, страхования), б) счета имущества (счет кассы, товаров, векселей, движимого и недвижимого имущества, акций, ярмарки и пр.) и в) счета корреспондентов (простой контокоррент, счета лоро и ностро, счета по долевым операциям и пр.). Теория дебитования и кредитования счетов у Делапорта сводится к двум основным правилам: 1) дебитор — все, что получается в собственность или управление, или то лицо, которое получает ценности; 2) кредитор—все, что перестает быть собственностью или выходит из управления хозяйства, или то лицо, которое выдает. Делапорт предлагает руководствоваться изложенными им основными правилами дебитования и кредитования, для чего, по его мнению, необходимо выяснить, какое именно имущество поступает к хозяйству или выходит из хозяйства, и от кого именно поступает или кому именно выдается это имущество.

Для записей по системе двойной бухгалтерии Делапорт рекомендует вести три основных книги: а) мемориал, б) журнал и в) главную книгу, которую он называет l'Extrait или Livre de raison; кроме того, Делапорт указывает на необходимость ведения ряда вспомогательных книг, как-то: кассовая, срочная, фактурная, книга личных счетов, книга комиссии, расходная, вексельная, нумерная и пр.; нумерной книгой Делапорт называет такую, в которой схематически записывается приход и расход отдельных сортов товаров. Важно отметить, что Делапорт, говоря о мемориале, указывает на возможность ведения вместо одного мемориала ряда отдельных книг; такими книгами, на которые распадается основной мемориал, по мнению Делапорта, могут быть: а) книга покупок, б) книга продаж, в) кассовая книга, г) книга

разных операций и т. д.; в этом разложении общего мемориала на ряд частных мемориалов нельзя не усмотреть основ так назыв. французской формы счетоводства, а потому Делапорт по справедливости может быть назван основателем французской формы счетоводства, особенностью которой как раз является ведение ряда частных журналов, периодически объединяемых в один общий журнал для записи всех операций хозяйства.

В практической части своего труда Делапорт приводит очень много хорошо разработанных примеров, выясняющих разнообразные случаи коммерческой деятельности; так, напр., он указывает 10 способов производства и записи долевых операций, операций по покупке и продаже товаров и т. д.

Своеобразным и интересным представляется учение Делапорта о балансе; автор различает два вида баланса: 1) Bilan, при котором никаких записей в главной книге не делается и который представляет собой проверочный баланс с указанием только оборотов по счетам; сальдо счетов здесь не показывается; 2) баланс, который автор отождествляет с инвентарем («la Balance est l'Inventaire ou l'état général du Negociant»).

Баланс составляется при заключении счетов и записывается по главной книге. Счета у Делапорта открываются посредством счета капитала и заключаются счетом баланса; в следующем отчетном периоде счета открываются счетом начинательного баланса; таким образом особенностью приема Делапорта является то, что при возникновении хозяйства счета открываются посредством счета капитала, в каждом же отдельном отчетном периоде счета открываются и заключаются счетом баланса.

Весьма интересной представляется глава VII части III труда Делапорта; в этой главе дается в форме вопросов и ответов повторение всей изложенной ранее теории и разбираются способы записи отдельных операций.

Труд Делапорта оказал сильное влияние на французских и итальянских авторов; ссылки на Делапорта и повторение его учения встречаются у французских и итальянских авторов XVIII столетия (работа П. П. Скали и др., о которых будет сказано ниже); работа Делапорта была переведена на несколько языков.

Говоря о влиянии, оказанном работой Делапорта на иностранных авторов, уместно здесь упомянуть об одном очень оригинальном «влиянии» труда Делапорта на русскую счетную литературу. В 1809 году вышла на русском языке работа Ивана

Ахматова под названием «Итальянская или опытная бухгалтерия. Издана с помощью славнейших авторов Делапорта и Крузе в пользу Российского купечества Иваном Ахматовым, в Санкт-Петербурге в 1809 г.». Труд Ахматова представляет собой точный перевод первых 220 страниц работы Делапорта с предисловием; исключены только те места работы Делапорта, которые не имели ближайшего отношения к русской жизни (напр., исключены ссылки на Ордоннанс 1673 года). Так как книга Ахматова представляла собой точный перевод труда Делапорта, то все особенности этого последнего труда имеют место и в работе Ахматова; так, например, говоря об истории счетоводства, Ахматов называет Пачиоло «Монах Лук» («Frère Luc»), профессор Geestvelt назван у Ахматова Жестелев. Так же как и Делапорт, Ахматов восхваляет свой труд в одинаковых с Делапортом выражениях: «Сия вторая часть его прекраснейшая, о которой еще никакой автор не помышлял». («Cette seconde Partie est une des plus belles et des plus essentielles, à laquelle jamais aucun etuteur n'a touché»).

До какой степени рабски следовал Ахматов в своем переводе, видно из того, что отдельные примеры точно приведены в труде Ахматова; так, например, «10 muids de vin d'Orleans, à 60... L. 600» в переводе гласит: «10 анкерков бургундского вина по 60 р. ... Руб. 600»; даже собственные имена переводятся Ахматовым буквально: Paul Nory переведено «Павел Чернов», Charle Harlan переведено «Павел Харламов».

По примеру Делапорта, Ахматов рекомендует ведение следующих вспомогательных книг: а) фактурная книга, б) книга работ, в) кассовая книга, г) нумерная книга и т. д.; для двойного счетоводства Ахматов рекомендует ведение трех основных книг, а именно: а) мемориал, б) журнал и в) главная книга; при ведении записей по системе двойной бухгалтерии Ахматов указывает на необходимость ряда вспомогательных книг, как, например, касса, срочная, нумерная, фактурная, текущих счетов, комиссии, приказов и уведомлений, акцептов, тратт и римесс, расходов, копирная, книга рабочих, банковая, корабельная и др. Правила записи по счетам у Ахматова изложены в той же редакции, в какой эти правила были установлены Делапортом; счета главной книги у Ахматова также делятся на три группы, указанные Делапортом. Интересно отметить, что Делапорт, а вслед за ним и Ахматов рекомендуют вести учет полученных на ко-

миссию товаров способом введения этих товаров в баланс, при этом при заключении счетов в активе и пассиве баланса показываются остатки комиссионных товаров и задолженность хозяйства комитентам в сумме стоимости принятых на комиссию товаров. Таким образом нетрудно установить, что работа Ахматова отнюдь не является оригинальной; достаточно свободное отношение к праву литературной собственности привело к тому, что весь труд Ахматова свелся к переводу работы Делапорта, а все изменения переводимого оригинала свелись к тому, что фамилия Делапорта была заменена фамилией Ахматова.

Говоря о развитии французской литературы в XVII и XVIII столетиях, необходимо отметить труды С. Рикара и М. Баррема. Работа Рикара вышла в Амстердаме в 1709 году на французском языке. С. Рикар в общем пользуется терминологией и теорией Делапорта; так же как и Делапорт, Рикар рекомендует вести 3 основных книги (мемориал, журнал и главную книгу) и ряд книг вспомогательных (кассовая, банковая, книга покупки и продажи товаров, книга комиссионных товаров, книга текущих счетов, книга расходов, копирная книга, вексельная книга и т. д.); особенностью, впервые рекомендованной Рикаром, является составление ежедневного пробного баланса, служащего для проверки записей; ежедневная проверка записей производится по форме ныне практикуемых проверочных балансов; проверочный баланс Рикара представляет собой особый счет, по существу являющийся счетом собственника; все операции, записанные в какие бы то ни было счета главной книги, непременно заносятся в проверочный счет Рикара; в результате записей по проверочному счету этот последний должен обязательно балансироваться, чем и удостоверяется правильность записей по счетам главной книги. Идея Рикара о необходимости единого счета собственника, в каковой счет записывались бы все операции хозяйства, впоследствии была развита Э. Лэотэ, придавшего этому счету форму, названную им Compte global unique или Chiffrier balance.

Бертран Франсуа Баррем родился в 1640 году и преимущественно занимался математикой; в часы отдыха он предавался занятиям поэзией и оставил после себя несколько изящных стихотворений на латинском и французском языках. Прекрасно понимая необходимость правильного коммерческого образования, Баррем открыл в Париже коммерческую школу и сам лично преподавал в этой школе счетоводство; как опытный бухгалтер и

глубокий знаток теории и практики счетоводства, Баррем обратил на себя внимание Кольбера и Савари, которые пригласили его на должность эксперта по отчетности Парижской Счетной Палаты. В качестве сотрудника Кольбера и Савари Баррем развивал мысли о необходимости применить двойную бухгалтерию к учету государственных финансов; для этой цели он считал необходимым пропагандировать знания счетоводства, для чего Баррем и написал свою книгу, вышедшую в свет в 1721 году.

Работа Баррема представляет собой весьма серьезную для того времени попытку дать не только изложение техники счетоводства, но и обосновать эту технику научно разработанными теоретическими положениями. Все счета Баррем делит на две группы, а именно: 1) общие счета и 2) частные счета; к общим счетам, которые Баррем считает открытыми для собственника, относятся все счета главной книги, за исключением личных счетов корреспондентов; частными счетами являются счета третьих лиц. Правила записи по счетам Баррем формулирует следующим образом: 1) тот счет, на котором записывается то, что входит в хозяйство, является дебитором; 2) тот счет, на котором отмечаются предметы, выходящие из хозяйства, является кредитором; 3) в том случае, если выход какой-либо ценности не сопровождается приходом другой ценности в хозяйство, дебитором является лицо, с которым выполняется данная операция; 4) если приход одной ценности не сопровождается выходом из хозяйства другой какой-либо ценности, кредитором является контрагент хозяйства по данной операции. Устанавливая основные правила записи по счетам, Баррем рекомендует пользоваться этими правилами, руководствуясь здравым смыслом и исследуя детально каждую отдельную операцию. По учению Баррема, счета главной книги должны открываться при помощи счета капитала; для объяснения правил дебитования и кредитования счетов при их открытии Баррем пользуется юридической теорией; он полагает, что счет капитала есть счет собственника, все же остальные общие счета (счет кассы, товаров, имущества, ценных бумаг и т. д.) суть счета доверенных лиц, принимающих от собственника те или иные ценности; поэтому при открытии счетов в главной книге счет капитала кредитуется, все же остальные общие счета дебитуются. Счета главной книги заключаются счетом баланса заключительного и вновь открываются в следующем отчетном периоде при помощи счета баланса начинательного. Перед заклю-

чением счетов должен быть составлен, по учению Баррема, пробный баланс (Billan en l'air), который, в отличие от пробного баланса Делапорта, представляет собой таблицу, в середине которой помещается наименование счетов, а по бокам проставляется сальдо по каждому счету; пробный баланс составляется до заключения счетов и показывает те счета, которые должны быть забалансированы. После составления пробного баланса составляется инвентарь, записываются дополнительные статьи по убыткам и прибылям хозяйства, и после этого записываются остатки по инвентарю, и счета заключаются. Особенностью приема Баррема является то, что отдельных результатных счетов он не открывает, а все убытки и прибыли записываются в течение отчетного периода в единый счет убытков и прибылей, случайные же доходы и расходы записываются непосредственно в счет капитала; домашние расходы записываются или в счет убытков и прибылей, или в счет капитала; товары, отправленные на комиссию, записываются непосредственно в личный счет комиссионера, служащий только для записи расчетов с комиссионером по натуре посланных на комиссию товаров; выручка от продажи отправленных на комиссию товаров переносится на личный счет комиссионера по денежным расчетам. При ведении записей по двойной системе Баррем рекомендует те же основные и вспомогательные книги, которые указаны в трудах Савари и Делапорта.

Книга Баррема содержит в себе очень много примеров, на разборе которых автор иллюстрирует свои теоретические положения; в заключение Баррем выясняет значение каждого счета и приводит проект системы счетов по учету государственных расходов.

6. Возникновение французской и немецкой форм. Выше, говоря о работе Делапорта, было указано, что Делапорт является основателем французской формы счетоводства. Французская форма счетоводства возможна, однако, лишь при наличии достаточно развитой системы вспомогательных книг, а потому необходимо было предварительно разработать систему аналитических книг в дополнение к счетам главной книги. Итальянские и другие авторы до появления трудов Савари, Делапорта и других рекомендовали ведение только основных книг, при чем в главной книге открывались исключительно аналитические счета. Само собой раз-

умеется, что при усложнении хозяйственных операций ограничиться ведением только трех основных книг представлялось совершенно невозможным; значительная сложность и разнообразие хозяйственных операций не давали возможности применить принцип разделения труда при наличности только трех книг и аналитических счетов в этих книгах; поэтому по мере развития работы отдельных хозяйств и по мере увеличения труда по записи операций отдельных хозяйств необходимо было выработать такие приемы работы, при помощи которых представилось бы возможным дифференцировать счетный труд и тем самым ускорить выполнение счетных записей. Такого рода дифференциация счетного труда могла иметь место только в том случае, если в главной книге открывались бы только синтетические счета, в дополнение к которым должны быть заведены аналитические книги.

Та форма двойной бухгалтерии, при которой ведутся только три основных книги и которая не знает аналитических книг, носит, как известно, название старшной итальянской формы. Впервые синтетические счета главной книги были предложены итальянским автором Ф. Гаратти, который рекомендовал вместо частных счетов для отдельных сортов товаров открыть в главной книге единый счет товаров, в дополнение к которому Гаратти рекомендовал вести особую книгу, названную им книгой покупок и продаж; работа Ф. Гаратти вышла в 1688 году. Вслед за Гаратти аналитические книги были предложены, как указано выше, Саварн, который рекомендовал уже не одну только аналитическую книгу, как это делал Гаратти, а девять книг; среди аналитических книг, рекомендованных Саварн, упоминаются: журнал покупок, журнал продаж, кассовая книга и т. д. Делапорт пошел еще дальше, рекомендуя ведение не только аналитических книг, но и разложение мемориала на ряд частных мемориалов. Некоторое время спустя идея Делапорта о необходимости ведения в главной книге коллективных счетов дебиторов и кредиторов была принята Неаполитанским банком по предложению М. Рокко (1785 г.); в дополнение к коллективным счетам дебиторов и кредиторов в Неаполитанском банке были открыты соответствующие ресконтро, в которых каждому отдельному клиенту банка был открыт особый счет. Таким образом благодаря идее Гаратти, Савари, Делапорта и др. была создана новая форма счетоводства, при которой в главной книге открывались исключительно синтетические счета, а в дополнение к этим счетам имелся ряд аналити-

ческих книг, т.-е. та форма счетоводства, которая носит название новой итальянской формы.

Как было указано выше, Делапорту принадлежит право на звание автора той формы счетоводства, которая носит наименование французской формы счетоводства. Почти одновременно с возникновением французской формы счетоводства появилась та форма, которая носит название немецкой. Автором, впервые предложившим форму счетоводства, ныне называемую немецкой формой, является немецкий писатель Фридрих Гельвиг. В своей работе, вышедшей в 1774 году, Ф. Гельвиг предлагает вести кассовый журнал с указанием счетов, корреспондирующих со счетом кассы, и мемориал, в котором составляются обычным порядком журнальные статьи по некассовым операциям; ежемесячно на основании записей в кассовый журнал и в мемориал Гельвиг рекомендовал составлять сборные статьи в общем журнале, из которого эти статьи общими итогами должны переноситься в главную книгу; в главной книге Гельвиг открывал аналитические счета, за исключением счета товаров, который был коллективным счетом и в дополнение к которому Гельвиг рекомендовал вести особую аналитическую товарную книгу. Форма, предложенная Гельвигом, является немецкой формой, в чистом ее виде; правда, Гельвиг еще пользовался аналитическими счетами в главной книге и почти не знал вспомогательных книг, но существо немецкой формы от этого не меняется, а потому Гельвиг по справедливости может быть назван автором немецкой формы счетоводства, которая, в свою очередь, также по справедливости носит название именно немецкой формы. Вслед за Гельвигом немецкую форму счетоводства разрабатывали И. Вольф (1774 г.) и Г. Пьере (1804 г.). В начале XIX столетия против немецкой формы были сделаны очень серьезные возражения со стороны Д. Рихтера (1803 г.) и С. Меснера (1811 г.), но к середине XIX столетия немецкая форма утвердилась окончательно. Необходимо, однако, отметить, что в самом процессе образования немецкой формы наметилось два течения; одно течение, главным образом развиваемое авторами Северной Германии, стояло за то, чтобы при записях в сборном журнале ограничиваться составлением только одной статьи; другое течение, защищаемое авторами Южной Германии, считало необходимым при записях в сборном журнале составлять несколько сложных статей; отсюда ведут свое происхождение две разновидности немецкой формы: а) северно-гер-

манский метод, при котором в сборном журнале составляется одна сборная статья, и б) южно-германский метод, при котором в сборном журнале составляется несколько сложных статей; южно-германский метод получил широкое распространение в Германии, северо-германский—в Австрии.

В заключение необходимо указать, что в области практического приложения счетоводства в эпоху с XV по XVIII столетие были сделаны весьма значительные успехи; во всех более или менее крупных предприятиях существовало счетоводство, и хотя счетные записи не отличались большой точностью, но они являлись вполне достаточными для того, чтобы надлежащим образом ориентироваться в несложных оборотах торговых предприятий того времени; наконец замечаются некоторые успехи и в области государственного счетоводства, где впервые в истории счетоведения появляется термин «бухгалтер», как звание, присвоенное лицу, занимающемуся счетоводством. Первым, кто получил звание бухгалтера, был делопроизводитель Инсбрукской счетной палаты Христофор Штехер, которому это звание было присвоено императором Максимилианом I приказом от 13 февраля 1498 г.; статья 5 приказа гласит: «Повелеваем делопроизводителя нашей палаты, доверенного и прилежного писца, который ведет книги, отныне называть бухгалтером, каковым должен быть Христофор Штехер, а к нему в помощь дать писца палаты по имени Ульриха Мерингера, который должен присутствовать на всех совещаниях, касающихся счетоводства». Звание бухгалтера впоследствии давалось всем лицам, занимающимся счетоводством, и, начиная с XVIII столетия, встречается и в русских официальных документах и в трудах по счетоводству.

ГЛАВА ПЯТАЯ

НАУЧНАЯ РАЗРАБОТКА СЧЕТОВЕДЕНИЯ

1. Основные направления счетной теории. Юридическая теория. Конец XVIII и начало XIX столетия характеризуется колоссальным переворотом в области производства; изобретения Харгревса (1764 г.), Аркрайта (1768 г.), Кромптона (1774 г.) и Картрайта (1785 г.), изменив радикально технические условия труда, значительно усилили производительность отдельных отраслей промышленности и тем самым сильно содействовали увеличению числа торговых операций. Такое повсеместное поднятие общего темпа деятельности народного хозяйства не могло не отразиться и на деятельности отдельных хозяйств; отдельные хозяйства были вовлечены в общий стремительный поток народно-хозяйственной жизни, их объем и операции увеличились количественно и стали значительно сложнее сравнительно с операциями предшествующей эпохи. Увеличение операций хозяйств, давая, таким образом, достаточный материал для массовых наблюдений, натолкнуло лиц, заведующих хозяйствами, и лиц, занятых учетом операций этих хозяйств, на мысль о закономерности совершающихся в отдельном хозяйстве операций; эта закономерность уже чувствовалась, но уловить ее представлялось совершенно невозможным при наличности тех средств, которыми располагала тогда наука счетоведения. Чтобы иметь возможность выяснить, хотя приблизительно, эту закономерность и, выяснивши ее, установить законы, регулирующие жизнь и деятельность единичного хозяйства, надо было, прежде всего, найти основные факторы хозяйства; такими основными факторами в жизни и деятельности каждого хозяйства являются: а) хозяйствующий субъект, б) объект хозяйственной деятельности и в) воздействие хозяйствующего субъекта на объект, или хозяйственные операции.

Развитие счетных идей в тот период истории счетоведения,

который охватывает конец XVIII и начало XIX столетия, происходило в направлении выяснения той закономерности и тех законов, которыми управлялась деятельность единичных хозяйств; но так как факторами хозяйственной деятельности являются хозяйствующий субъект, объект хозяйственной деятельности и хозяйственные операции, то естественно, что дальнейшее развитие счетной идеи происходило в трех направлениях, а именно: а) в направлении выяснения значения хозяйствующего субъекта, как такого фактора хозяйственной деятельности, участие которого в деятельности хозяйства обусловливает появление законов, управляющих данным хозяйством; б) в направлении выяснения значения объекта хозяйственной деятельности, как фактора, свойства которого вызывают появление законов хозяйственной деятельности, и в) в направлении выяснения значения хозяйственных операций, регулярность и закономерность которых являются основанием и материалом для выяснения законов хозяйственной деятельности частных и общественных хозяйств. То направление в развитии счетных идей, которое пытаются выяснить управляющие частным хозяйством законы, исходя из хозяйствующего субъекта, носит название юридического направления; направление, которое в основу своих построений кладет свойства объекта хозяйственной деятельности и, исходя из этих свойств, устанавливает законы хозяйственной деятельности, называется экономическим; наконец третье направление, которое ищет законов хозяйственной деятельности в закономерности и регулярности хозяйственных операций, носит название камерального. Таким образом дальнейшее развитие науки счетоведения характеризуется тем, что здесь точно намечаются три основных направления в развитии счетных идей: направление юридическое, экономическое и камеральное; при этом необходимо еще раз отметить то обстоятельство, что такое углубление в развитии счетных идей было вызвано быстрым и могучим развитием деятельности капиталистических хозяйств того времени.

Юридическое направление в науке счетоведения основным фактором деятельности каждого хозяйства считает человека, как хозяйствующего субъекта; воля хозяйствующего субъекта является главным источником жизни и деятельности хозяйства, важнейшим импульсом, дающим то или иное направление в работе хозяйства. Воля человека приводит в действие весь механизм данного хозяйства, но, будучи однажды приведен в действие,

этот механизм в дальнейшем работает, подчиняясь законам, управляющим деятельностью этого хозяйства.

Для того чтобы сообщить деятельности хозяйства то или иное направление, воля хозяйствующего субъекта должна быть свободна в выборе этого направления. Хозяйствующий субъект только тогда может быть активным фактором хозяйственной деятельности, когда воля его свободна, и никакие принуждения и предписания извне не стесняют этой свободы; поэтому то направление, которое в основу своих рассуждений кладет роль и значение в хозяйстве субъекта,—юридическое направление,—должно было получить свое начало в той стране, в которой принцип свободы хозяйственной деятельности был ясно и точно установлен; такой страной явилась Франция.

К концу XVIII столетия Франция переживала эпоху реакции против экономического учения предшествовавшего времени, против меркантилизма. Меркантилизм, как система государственного воздействия на промышленную жизнь страны, был господствующим экономическим учением с XVI по начало XIX века; сущностью меркантилизма, как известно, было государственное регулирование хозяйственной жизни страны в целях насаждения и создания новых отраслей промышленности; для регулирования же всей хозяйственной деятельности страны государственная власть принимала ряд мер, более или менее подробно регламентирующих как всю экономическую деятельность данного государства, так и работу отдельных частных предприятий. Пока вопрос ставился о создании новых, еще неокрепших отраслей промышленности, система меркантилизма была до некоторой степени полезной; но для вполне сложившихся хозяйств, окрепших в своей деятельности, меркантилизм явился системой, благодаря мелочной регламентации стеснявшей дальнейшее развитие этих хозяйств; поэтому со средины XVIII века, с того времени, когда на сцену начинают выступать крупнокапиталистические хозяйства, не нуждающиеся в государственной опеке, начинается эпоха реакции против меркантилизма; такой реакцией против системы меркантилизма было во Франции учение физиократов, в Англии—учение Адама Смита и других авторов так называемой «классической» школы.

В основу учения физиократов положено понятие о естественном праве, которое отличается от законного права, или права, принудительно установленного человеческим законом, тем, что

с очевидностью признается светом разума и в силу одной только этой очевидности, помимо какого-либо принуждения, обязательно; естественное право человека состоит в праве на те вещи, пользование которыми человек может достигнуть; по словам представителя учения физиократов Ф. Кенэ, «каждый имеет естественное право разумно пользоваться всеми способностями, какими только наделила его природа, и при всех тех обстоятельствах, среди которых она поместила его, под условием не вредить ни себе ни другим»; в области хозяйственной деятельности учение физиократов устанавливает принцип естественной свободы хозяйственного субъекта и отмену какого-либо вмешательства государственной власти в деятельность частных хозяйств; «Laissez fair, laissez passer»—вот тот лозунг, под которым выступали физиократы со своим ученнем.

Установление принципа свободы действий хозяйствующего субъекта было вызвано развитием экономической деятельности народного хозяйства; но, вместе с тем, в целях оправдания этого принципа и философского его обоснования представители учения физиократов создали особую теорию строения и организации частных хозяйств. Сущность этой теории, опирающейся на философию Декарта, состояла в том, что в каждом крупном хозяйстве имеют место два начала: начало организующее, каковым является собственник хозяйства, и начало организуемое — все остальные сотрудники, работающие в этом же хозяйстве; как указывает Шулятников в своей книге «Оправдание капитализма», «организуемые нуждаются в организаторе... без верховного организатора немыслимо предприятие»; к этому сводилась вся философия тех, кто хотел оправдать роль собственника. Таким образом с точки зрения философии хозяйственной деятельности учение физиократов пришло к тому выводу, что основным фактором деятельности хозяйства является собственник хозяйства, как организующее начало последнего; для того же, чтобы собственник мог успешно выполнить возложенную на него «высокую миссию» организующего начала, необходимо предоставить ему полную свободу действий, ограничивая его деятельность только в том случае, если эта деятельность направлена во вред окружающим.

Как видно из предшествующего изложения, во Франции уже к концу XVIII столетия существовала хорошо подготовленная почва для возникновения юридического направления в счетоведении; по-

этому естественно ожидать, что именно во Франции должны были появиться первые литературные труды юридического направления.

Первым автором, предложившим стройную и научно обоснованную счетную теорию юридического направления, был французский писатель Эдмонд Дегранж-отец; в своей книге, вышедшей в 1795 г. под названием «La tenue des livres, rendue facile», Дегранж дает теорию счетных записей строго юридического направления. Полагая, что главнейшим действующим в хозяйстве лицом является собственник этого хозяйства, Дегранж делает отсюда надлежащий вывод и думает, что все операции хозяйства совершаются от имени собственника; поэтому и записи в счетных книгах надлежит выполнять также от имени собственника. Деятельность собственника протекает в пяти важнейших направлениях, а именно: 1) собственник получает и выдает деньги; 2) покупает и продает товары; 3) принимает векселя и получает по ним деньги, 4) выдает векселя и уплачивает по этим векселям деньги и 5) получает прибыль или несет убытки от своих операций; отсюда следует, что собственнику нужно открыть в главной книге 5 счетов: счет кассы, счет товаров, счет полученных векселей, счет выданных векселей и счет убытков и прибылей; в дебет каждого счета записывается то, что собственник получает, в кредит—то, что он выдает; но так как выдача одной ценности всегда сопровождается получением другой, то запись в дебет одного какого-либо счета вызывает всегда другую запись, в кредит другого счета, при чем сумма дебитования по счетам главной книги всегда равна сумме кредитования по счетам той же книги. Несколько неясными представляются правила дебитования и кредитования счета убытков и прибылей, но уже значительно позднее, в 1910 году, французский автор Батардон сделал предположение, что в этой части своей теории Дегранж предвосхитил идею Леоте о необходимости рассматривать собственника как капиталиста, вкладывающего в хозяйство свой капитал, и как предпринимателя, получающего от этого капитала убыток или прибыль; с точки зрения данного Батардоном предположения, счета кассы, товаров и векселей, полученных и выданных, являются счетами собственника-капиталиста; счет же убытков и прибылей открыт для собственника-предпринимателя, а потому счет убытков и прибылей должен быть дебитован на убытки, которые, предполагается, будут покрыты предпринимателем, и кредитован на прибыли, причитающиеся предпринимателю.

Теория Дегранжа, получившая название по числу предлагаемых ее автором счетов теории пяти счетов, была стройной теорией, вполне удовлетворительно объяснившей правила дебитования и кредитования счетов; однако в ней был важный недостаток—отсутствие счета капитала; этот недостаток был впоследствии исправлен Лемуаном в 1834 году; Лемуан прибавил к пяти счетам, предложенным Дегранжем, шестой счет, счет капитала, и в таком виде теория Дегранжа пользовалась известностью и вниманием до 70-х годов XIX столетия.

Учение Дегранжа нашло своих последователей во Франции, где, кроме упомянутого выше Лемуана, теорию Дегранжа излагали и сторонниками ее явились Л. Депланк (1840 г.), Жакло (1826 г.), Тремери (1813 г.) во Франции, Мертен в Бельгии и др.

Труд Дегранжа пользовался большой известностью и выдержал около 30 изданий; некоторые из изданий были переведены на другие языки; так, 26 издание было переведено на итальянский язык и появилось в Триесте в 1862 году и в Венеции в 1870 году; все литературные труды были переведены сыном Дегранжа на испанский язык под общим заголовком «Etudes commerciales»; на итальянский язык были переведены также работы Жакло (пер. Маргарали, Милан, 1829 г.), Тремери (пер. Джоваккино, Милан, 1840 г.) и Депланка (пер. Боцца, Милан, 1844 г.); кроме того в 1845 г. была переведена на итальянский язык работа Ф. Дегранжа-сына, в которой излагались основания учения Дегранжа-отца.

Говоря об учении Дегранжа, нельзя обойти молчанием тех французских авторов, которые до Дегранжа или после него излагали основы персоналистической (юридической) теории. Первым французским автором, у которого имеются некоторые намеки на юридическую теорию, является Г. Жиродо, труд которого вышел в 1745 году; в своей работе, в особенности в 3-м издании, вышедшем в 1749 г., Жиродо излагает теорию двойной записи и указывает, что все счета главной книги открыты для собственника предприятия, а потому каждый счет должен быть дебитован в том случае, если собственник получает что-либо, и кредитован, если собственник выдает какую-либо ценность.

Из авторов, писавших после Дегранжа, особенно необходимо отметить Ипполита Ванье, выпустившего свой труд в 1870 году. Не являясь вполне сторонником учения Дегранжа, Ванье в своих

работах развивал идею персонификации счетов, внося иногда весьма существенные поправки в теорию Дегранжа. Ванье делит все счета на три группы, а именно: а) счета коммерсанта (счет капитала и счет убытков и прибылей), б) счета ценностей, т.-е. счета всех благ, находящихся в хозяйстве и являющихся объектами торгового оборота, и в) счета корреспондентов; далее, Ванье установил, впервые в истории счетоведения, то основное положение, что все счета ведутся от имени хозяйства, как юридического лица, а не от имени собственника этого хозяйства, а потому дебет каждого счета есть актив хозяйства, и кредит каждого счета является пассивом хозяйства. Разбирая сущность каждого счета, Ванье указывает, что каждый счет надлежит рассматривать, как открытый тому или иному агенту хозяйства; так, напр., счет товаров есть счет того агента хозяйства, которому поручены получение и выдача товаров; отсюда Ванье делает вывод о правилах дебитования и кредитования счетов: «Счет является дебитором, если он получает товары, наличные деньги, векселя, перемещения или какие-либо ценности, или он принимает на себя интересы, расходы, издержки, ажио и другие убытки разного рода; счет является кредитором, если он выдает или доставляет товары, наличные деньги, коммерческие векселя, перемещения и другие ценности, или если он приносит интересы, ажио, учет или другие подобного рода прибыли разного рода».

Теория Ванье является юридической в ее чистом виде; дальнейшее свое развитие теория Ванье получила в трудах Курсель-Сенеля, выходивших с 1867 года.

2. Развитие юридического направления в Италии. Благодаря выполненным на итальянский язык переводам, теория Дегранжа нашла своих последователей также среди итальянских авторов.

Необходимо, впрочем, указать, что основное положение теории Дегранжа, в силу которого важнейшим фактором деятельности является собственник хозяйства, было высказано итальянцем Николо д'Анастасио еще в 1803 г., т.-е. за 26 лет до появления на итальянском языке учения Дегранжа. В своей работе, вышедшей в свет в Венеции в 1803 году, Н. д'Анастасио развивает ту мысль, что каждая торговая операция необходимо имеет отношение к собственнику хозяйства, а потому она всегда должна быть проведена по счету собственника; но собственник хозяйства в каждой операции имеет дело с ценностями двух и более видов;

следовательно, если проводить каждую операцию через счет собственника, то окажется, что каждая операция должна быть записана двумя статьями, дебитующими и кредитующими счет собственника на одну и ту же сумму; напр., покупка товара за наличные должна быть проведена статьями: 1) счет товаров—счету собственника и 2) счет собственника—счету кассы; таким образом, по учению Н. д'Анастасио, каждая хозяйственная операция вызывает не двойную, а четверную запись, и самая система должна быть правильнее названа не двойной, а четверной.

Теория Н. д'Анастасио по существу мало отличается от теории Дегранжа; это, как и у Дегранжа, учение о высокой роли хозяйствующего субъекта, взгляд на собственника как на организующее начало философии картезианцев; как и у Дегранжа, собственник выступает как начало, поглощающее и покрывающее собой всех остальных субъектов хозяйства; счета главной книги открыты только для собственника, центральный же счет, через который проводятся все без исключения операции, т.-е. счет собственника, фактически не ведется, но всегда подразумевается.

С появлением на итальянском языке трудов Дегранжа и его последователей начинается ряд работ итальянских авторов, излагающих учение Дегранжа. В год появления (1829) перевода Жакло вышла в свет работа А. Корти, почти дословно повторяющая теорию Дегранжа в изложении Жакло; за работой А. Корти следовали труды других итальянских, менее известных авторов.

Учение Дегранжа получило широкое распространение в Италии; к великому огорчению итальянцев, считавших себя изобретателями счетоводства, вся итальянская счетная литература первой половины XIX века подпала под полное влияние французской теории Дегранжа; это «всеобщее развращение», по словам Бариола, дошло до того, что французская теория пяти счетов была введена в программы преподавания счетоводства, как обязательный курс. Однако в это же время в Италии появляются труды авторов, не вполне подпавших под влияние французской теории. Одним из таких авторов был Франческо Вилла. В своем труде, появившемся в печати в 1850 году, Ф. Вилла делит счета на две группы: счета агентов-депозитариев и счета корреспондентов; обе группы счетов имеют место в простой системе счетоводства; для того чтобы устранить дефекты простой системы и достигнуть полной ясности в счетных записях, к указанным

двум группам счетов присоединяется третья, состоящая из счета начинательного баланса, счета баланса заключительного и счета убытков и прибылей; счета третьей группы открываются для собственника хозяйства. Та система счетоводства, в которой записи производятся по счетам всех трех групп, называется двойной; в простой системе счета собственника места не имеют.

Учение Ф. Вилла вносит существенную поправку в теорию Дегранжа; Дегранж в своей теории совершенно игнорирует агентов и корреспондентов хозяйства и полагает, что собственник, и только он один, является центром жизни и деятельности хозяйства; участие агентов и корреспондентов сводится к тому, что они представляют собой слепых исполнителей предначертаний собственника. Вилла несколько смягчает такой абсолютизм собственника и намечает агентов и корреспондентов, как активных работников в хозяйстве, не только слепо выполняющих волю собственника, а работающих в качестве ближайших и необходимых сотрудников собственника хозяйства.

Значительно дальше по вопросу о роли агентов и корреспондентов пошел выдающийся итальянский писатель Франческо Марки. Еще более смягчая абсолютизм собственника, Марки вводит в группу хозяйствующих субъектов новое лицо—администратора и рассматривает собственника, с одной стороны, и агентов и корреспондентов,—с другой, как две равноправные стороны, посредником между которыми является администратор. Знаменитый труд Ф. Марки «I cinquecontisti», появившийся в 1867 году, представляет собой полемику Марки с Дегранжем и критику теории последнего; критикуя теорию пяти счетов, Марки, по существу, возражал против той безграничной свободы действий, которую представлял Дегранж собственнику хозяйства. Подобно тому, как теория Дегранжа явилась в свое время протестом против придирчивой регламентации меркантилизма, теорию Марки можно рассматривать как протест против безграничного абсолютизма собственника. Теория Марки появилась в середине XIX столетия, как раз в то время, когда в Западной Европе вызывали к себе большой интерес социалистические учения Р. Оуэна, Сен-Симона, Фурье, Лассаля и др.; наконец появлению теории Марки предшествовали те великие потрясения, которые пережила Европа в 1848 году; общее настроение политической и экономической жизни не могло не отразиться на науке, слишком близко стоящей к хозяйственной деятельности человека, т.-е. на счетоведении;

такое влияние политических и экономических учений на развитие счетных наук еще раз, кроме учения Дегранжа, подтверждается теорией Марки, которая представляет собой, как это было указано выше, протест против ничем не ограниченного произвола собственника и выдвигает агентов и корреспондентов, как сторону, равноправную собственнику.

Сущность теории Марки состоит в том, что автор все счета полагает личными, открытыми частью собственнику, частью—агентам и корреспондентам; посредником между собственником, с одной стороны, агентами и корреспондентами, — с другой, является администратор, которому также открывается особый счет. Каждое лицо, независимо от его отношения к хозяйству, является дебитором, если оно получает какую-либо ценность, или кредитором, если оно выдает какую-либо ценность; операция, в силу которой то или иное лицо становится дебитором, записывается в дебет его личного счета; операция, в силу которой данное лицо становится кредитором, отмечается в кредите его личного счета; так как выданное одним лицом всегда получается каким-то другим лицом, то запись в дебете какого-либо счета всегда вызывает запись в кредите другого какого-либо счета; отсюда—закон двойственности.

Посредничество администратора графически выражается в том, что все операции проводятся через счет администратора, аналогично тому, как Н. д'Анастасио проводит все операции через счет собственника; поэтому счет администратора всегда сальдируется; практически счет администратора не ведется, но всегда подразумевается.

Приведенный выше краткий очерк развития юридического направления с очевидностью свидетельствует о том влиянии, которое оказывают на эволюцию счетной мысли экономические и политические воззрения общества. От Дегранжа до Марки юридическое направление развивалось так, как это подсказывалось всей совокупностью внешних условий; меркантилизм вызвал к жизни теорию Дегранжа, ранний западно-европейский социализм—теорию Марки.

3. Происхождение и развитие экономического направления. Капиталистические хозяйства могли развиваться только при наличии некоторых условий, которые являлись благоприятными для проявления деятельности и инициативы руководителей этими хозяйствами.

Деятельность капиталистического предпринимателя развивается в трех направлениях: прежде всего, капиталистический предприниматель выступает в качестве *распорядителя и организатора*, поскольку он старается установить определенные отношения между собой и своими контрагентами, а также только между его контрагентами; деятельность предпринимателя носит характер *расчетно-спекуляторский*, когда «все сводится к языку цифр, к вычислениям и числовой проверке, к голой оценке в деньгах всякого действия, всякого усилия»; наконец капиталистический предприниматель выполняет деятельность *рационалистического* характера, если он старается выяснить причинную зависимость между явлениями, имеющими место в хозяйстве.

Деятельность предпринимателя, как распорядителя и организатора, может проявляться со всею полнотой только при условии свободы личного почина, только тогда, когда открыт широкий простор индивидуальной воле хозяйствующего субъекта; поэтому современное хозяйственное право буржуазных государств есть система индивидуальных свобод, и всякое нарушение хозяйственного права вызывает протест со стороны предпринимателей; таким протестом, как указано выше, было учение физиократов и юридическое направление счетоведения.

Хотя в Италии меркантилизм уже существовал с времен Медичи, но там он не получил такого развития, как во Франции во время Кольбера, и свобода действий предпринимателя в Италии была более или менее обеспечена; итальянские капиталистические хозяйства не встречали в своем развитии препятствий в виде той или иной регламентации их деятельности и стеснения свободы предпринимателей; поэтому усилия лиц, имеющих какое-либо отношение к капиталистическим хозяйствам, были направлены к тому, чтобы создать аппарат, с помощью которого предприниматель имел бы возможность точно и определенно производить все свои расчеты и, таким образом, осуществлять свою расчетно-спекуляторскую деятельность; таким аппаратом было счетоводство.

Восприяв теорию Дегранжа, как дань времени, итальянские авторы трудов по счетоведению в то же время разрабатывали свое учение; цель этого учения состояла в том, чтобы создать из счетоводства такой служебный орган, при помощи которого можно было бы выполнять всякого рода расчеты с возможно боль-

шей точностью. Расчеты, основываясь на которых предприниматель с успехом мог руководить хозяйством, главным образом, заключаются в точном определении цен товаров или продуктов производства; действительно, в капиталистических хозяйствах цена товара или продукта производства является единственным показателем, руководствуясь которым представляется возможным регулировать деятельность хозяйства; капиталистическое хозяйство работает на неизвестный ему рынок, емкость и потребности которого ему неизвестны; о том, что может потребоваться этим неизвестным потребителям, что, следовательно, может найти себе сбыт, приходится, в сущности, только догадываться, приходится действовать как бы ощупью; то, что помогает капиталистическим хозяйствам при этой «игре вслепую», есть колебание цен, как главный регулятор, определяющий направление производства; поэтому проф. А. Кауфман и полагает, что существенным признаком развитого капитализма является «влияние рынка, рыночных цен, как единственного регулятора и направления производства».

Таким образом, если счетоводство призвано быть служебным аппаратом хозяйства для производства точных расчетов, то оно должно выполнять эти расчеты при определении рыночных цен; но рыночные цены определяются для объектов хозяйственной деятельности; следовательно, поскольку главной целью счетоводства было определение рыночных цен товаров, постольку основным моментом учета стал объект хозяйственной деятельности.

Итак, следовательно, на основе существовавшей в Италии к концу XVIII столетия свободы деятельности предпринимателя возникло в итальянской счетной литературе то направление, которое основным моментом учета полагает объект хозяйственной деятельности, т.-е. направление экономическое.

Первым итальянским автором, в работе которого имеются зачатки экономического направления, был инженер-бухгалтер Джузеппе Форни из Павии; труд Форни вышел в 1790 году и представлял собой первую в счетной литературе попытку алгебраическими формулами и уравнениями объяснить технику счетных записей. Форни в своем труде высказывает тот взгляд, что объектом учета являются предметы, в своей совокупности составляющие имущество хозяйства; так как объекты учета измеряются единой мерой—деньгами, то, с точки зрения учета, они являются однородными; следовательно, никакого различия между вещными и личными счетами нет и быть не может, так как в счетах обоих

видов учитываются материальные блага, находящиеся в хозяйстве или переданные третьим лицам; отсюда—все счета суть вещные, и суммы всех счетов могут быть членами алгебраических уравнений, как величины вполне однородные.

Более полное развитие экономическое направление получило в работе Людовико Джузеппе К р и п п а, опубликованной в 1838 году под названием «Наука о счетах». В своем труде Криппа устанавливает то положение, что для успешного руководства деятельностью хозяйства необходимо обладать определенными теоретическими и практическими познаниями, применительно к особенностям данного хозяйства; отсюда следует, что лицо, с успехом руководящее деятельностью одного какого-либо хозяйства, может оказаться совершенно непригодным для руководства деятельностью другого хозяйства; что же касается бухгалтера, то один и тот же бухгалтер может быть одинаково полезен в хозяйствах различных типов и специальностей. Это происходит потому, что в каждом хозяйстве имеется свой собственный объект его деятельности, по отношению к каковому объекту необходимо знать: а) способ его производства и использования, б) результаты, происходящие от различных способов производства и использования материальных благ; способы производства и использования материальных благ отличаются один от другого в зависимости от цели и характера деятельности хозяйства, результаты же тех или других способов производства и использования ценностей во всех хозяйствах всегда одинаковы; вот почему одно и то же лицо не может руководить деятельностью хозяйств разного типа, но один и тот же бухгалтер может вести учет результатов хозяйственных операций, так как эти результаты, как было указано выше, во всех хозяйствах всегда одинаковы.

Цель работы бухгалтера, по словам Л. Криппа, состоит в выяснении и исследовании результатов деятельности хозяйства, при чем объектами этой деятельности Криппа считает всякого рода материальные ценности; юридические отношения объектом хозяйственных операций быть не могут; личность, по учению Криппа, является случайным элементом хозяйства; если же в счетоводстве и открываются счета для разных лиц, то только для того, чтобы указать, кому именно и куда поступила та или другая материальная ценность; таким образом объектом учета являются материальные блага, и, следовательно, все счета суть вещные; так называемые личные счета служат для учета материальных же

благ, но не находящихся в хозяйстве, а переданных тем лицам, для которых открыты т. н. личные счета.

Учет отдельных ценностей, из которых состоит имущество хозяйства, производится в счетах, открытых для каждого вида ценностей особо; таким образом при помощи ряда счетов, открытых каждому виду материальных благ, представляется возможным судить о составных частях имущества хозяйства; для того чтобы иметь представление об имуществе хозяйства в целом, Криппа открывает ряд особых счетов, которые он называет коллективными; в коллективных счетах отмечается общая стоимость благ, находящихся в хозяйстве.

В индивидуальных счетах каждого отдельного блага приход записывается на дебет, расход—на кредит; в коллективных же счетах общая стоимость всего имущества и увеличение этой стоимости записываются на кредит, уменьшение стоимости—на дебет; таким образом сумма дебитовых итогов счетов индивидуальных равна сумме кредитовых итогов счетов коллективных, и, следовательно, сумма кредитовых итогов частных счетов равна сумме дебитовых итогов счетов коллективных; отсюда вытекает, что общее сальдо частных счетов равняется общему сальдо коллективных счетов.

Учение Л. Криппа, как следует из вышеизложенного, является чистым учением экономического направления. Личность в хозяйстве никакой роли, по теории Криппа, не играет; главным объектом хозяйственной деятельности, а следовательно, и учета являются материальные блага; цель же учета состоит в исследовании результатов хозяйственной деятельности, т.-е. прибылей и убытков. Таким образом весь учет сводится, по учению Криппа, к регистрациям изменений в имуществе хозяйства, цель учета заключается только в выяснении результатов деятельности этого хозяйства; в таком своем виде учение Криппа представляется строго рационалистическим, вполне соответствующим тому духу рационализма, которым характеризуется деятельность капиталистического предпринимателя эпохи начала и середины XIX столетия.

Теория Л. Криппа послужила основанием для учений авторов позднейшего времени; почти целиком ее повторяет в своем учении Ф. Гюгли (см. ниже); Э. Пизани, указывая на равенство сальдо динамического сальдо статическому (см. ниже), заимствует эту идею у Криппа, который установил равенство сальдо частных счетов (динамическое) и сальдо счетов коллективных (статическое).

4. Происхождение и развитие камерального направления. Выше было указано, что мощное развитие капиталистических хозяйств в конце XVIII и в начале XIX столетия натолкнуло исследователей в области счетоводства на мысль искать начало законов хозяйственной деятельности в правильности и регулярности хозяйственных операций; то направление, которое ищет и устанавливает законы хозяйственной деятельности, исходя из регулярности хозяйственных операций, носит, как известно, название камерального. Хозяйственные операции выполняются регулярно и правильно в тех хозяйствах, деятельность которых в очень малой степени зависит от внешних условий рынка; такими хозяйствами являлись хозяйства крупнейших политических организаций, городов, провинций, и, наконец, государства; поэтому естественно было ожидать появления и развития камерального направления в трудах авторов, разрабатывавших вопросы учета операций общественных хозяйств, городов, провинций и государства.

Камеральное направление возникло в Австрии во второй половине XVIII столетия. В 1760 году Мария Тереза назначила комиссию из юристов, экономистов и государствоведов, под председательством Цинцендорфа для реорганизации государственного счетоводства и для разработки вопроса о возможности применения двойной бухгалтерии при учете операций государства; попутно с работами комиссии, государственному бухгалтеру Шварцеру было поручено чтение лекций по двойной бухгалтерии в приложении ее к учету общественных хозяйств. Комиссия закончила свои работы к 1770 году и высказалась за возможность применения двойной системы в государственном счетоводстве; на основании заключения комиссии двойная система была введена, но просуществовала только 2 года, до 1772 года, и на смену ей была введена система камеральная.

Неудачу двойной системы в австрийском государственном счетоводстве можно объяснить тем, что в то время учет вообще всех общественных, крупных частновладельческих и княжеских хозяйств производился по камеральной форме; эта форма считалась наиболее пригодной к учету тех хозяйств, в которых все операции сводились к получению доходов и производству расходов; инвентарь тогда не учитывался. Государственное хозяйство по характеру своих операций ближе всего стояло к хозяйствам общественным типа того времени, отличаясь от них только размером

своих доходов и расходов; но применять камеральную форму к счету государственных доходов и расходов казалось опасным, так как камеральная форма не была достаточно разработана теоретически. Наконец такой теоретик камеральной формы появился в лице Пуэхберга, выпустившего в 1762 году первый труд по теории камеральной формы. На основании работы Пуэхберга лица, близко стоявшие к государственному счетоводству в Австрии, пришли к убеждению о возможности применить камеральную форму к учету государственных доходов и расходов; двойная система в 1772 году была отменена и заменена камеральной формой.

Нужно сказать, что Пуэхберг не создал своим трудом новой формы счетоводства; камеральное счетоводство существовало в XVI и XVII столетиях, задолго до появления в печати труда Пуэхберга. Сущность камерального счетоводства состоит в том, что при этой форме учета производится текущее систематическое сопоставление распоряжений на производство определенных операций с исполнением тех же операций; такое сопоставление распоряжений с исполнениями проявляется в том, что или ассигнуются определенные суммы, подлежащие израсходованию, или заранее определяются те суммы, которые должны поступить в кассу; суммы, ассигнованные на производство определенных операций, а также ожидаемые к поступлению в кассу хозяйства, называются назначениями; следовательно, записывая назначения, тем самым отмечают распоряжения, исходящие от подлежащей власти; исполнение распоряжений производится путем уплаты или получения денег; таким образом сопоставление распоряжений с исполнениями практически сводится к сопоставлению назначений по кассовым доходам и расходам с фактически полученными доходами и действительно выполненными расходами. Как назначение доходов и расходов, так и их фактическое выполнение производится в таком порядке, что все доходы и расходы хозяйства могут быть разбиты на определенные группы; следовательно по каждой группе доходов и расходов при камеральной форме счетоводства представляется возможным узнать, в какой мере распоряжения соответствующих органов хозяйства были выполнены. Учет, состоящий в сопоставлении распоряжений и исполнений по каждой группе доходов и расходов, был особенно пригоден и полезен в тех хозяйствах, где производилось строгое отделение власти распорядительной от власти исполнительной, т.-е. в хо-

зяйствах общественных; поэтому вполне правильно ожидать, что камеральная форма практически была известна бухгалтерам общественных хозяйств и до появления в свет работы Пуэхберга; по свидетельству И. Шротта, камеральная форма, будучи австрийского происхождения, в своем историческом развитии прошла две стадии: первая стадия, до появления труда Пуэхберга, характеризуется тем, что в это время не делали сопоставлений назначенных сумм с суммами действительно полученными и уплаченными, но, тем не менее, приход и расход кассы подразделяли на отдельные группы поступлений и платежей; со времени же появления труда Пуэхберга в камеральной форме производится как сопоставление назначений с исполнениями, так и подразделение доходов и расходов на отдельные их группы. Проф. Ф. Беста справедливо указывает на то, что камеральная форма могла и должна была развиваться в тех хозяйствах, деятельность которых нормируется сметами; по вопросу о происхождении камерального направления Беста полагает, что Шротт впадает в ошибку, считая камеральное счетоводство австрийского происхождения, и указывает, что в Пьемонте королевским указом от 28 июня 1739 года была введена камеральная форма счетоводства.

Труд Пуэхберга, вышедший в 1762 году, дал толчок ряду исследований по вопросу камерального счетоводства; появляются работы Эсфельда (1773 г.), Ланге (1776 г.), Бранда (1785 г.), Юнга (1786 г.), Горнберга (1796 г.), Чарки (1822 г.), Руля (1860 г.), Лёва (1860 г.) и других.

Австрийское правительство в целях правильной научной постановки государственного счетоводства не ограничилось, однако, тем, что оно поручило специальной комиссии разработать вопрос о реформе государственной отчетности; еще в 1770 году в Венском университете была учреждена кафедра счетоведения, впоследствии же такие кафедры были открыты в Будапеште, Праге и Львове. После того, как по договору 1748 года Ломбардия отошла к Австрии, декретом 1 ноября 1768 года была учреждена в Миланской Палатинской школе кафедра счетоведения; значительно позднее, когда после целого ряда исторических событий Ломбардия во второй раз отошла к Австрии, в Павии и в Падуе были открыты кафедры счетоведения; профессором счетоведения в Павии с 1842 года по 1859 год был упомянутый выше Ф. Вилла; кафедру в Падуе с 1839 по 1866 год занимал А. Тонциг.

Профессора Ф. Вилла и А. Тонциг значительно шире разработали камеральное направление, чем то сделали австрийские и германские авторы; до 30—40-х годов XIX столетия камеральная форма применялась исключительно для учета операций с наличными деньгами; в своей работе, вышедшей в 1840 году под названием «Счетоводство в его приложении к частным и общественным хозяйствам», Ф. Вилла указывает способ применения камерального счетоводства для учета всякого рода материальных благ; тот же вопрос об учете имущества по форме камерального счетоводства был разработан А. Тонцигом в его труде «Трактат об административной науке и о частном и государственном счетоводстве», вышедшем в 1857 году. Вилла и Тонциг, значительно расширяя область практического приложения камерального счетоводства, вместе с тем в своих трудах старались доказать, что закономерность может иметь место не только по отношению к таким простейшим операциям, как кассовые, но и в операциях с каким угодно имуществом хозяйства. Учение Ф. Вилла и А. Тонцига легло в основание того нового направления, которое искало закономерности во всех хозяйственных операциях и которое известно в истории счетоведения под названием Ломбардской школы.

5. Появление новых форм счетоводства. Период 1795—1870 г.г. в истории счетоведения характеризуется преимущественно как эпоха появления и разработки трех основных направлений счетоведения—юридического, экономического и камерального. На-ряду с указанной разработкой теоретических основ счетоведения в этот период замечается также усиление внимания отдельных авторов к разработке различных форм счетоводства и отчетности. Обстоятельством, вызвавшим усиленное внимание авторов к формам счетоводства, послужило опять-таки развитие и усложнение деятельности капиталистических хозяйств; это отмеченное уже выше развитие деятельности частных предприятий заставило одних авторов заняться выработкой *теоретических* положений счетоведения в целях приспособления счетоводства, как искусства, к учету операций значительно развившихся хозяйств; таким образом возникли направления юридическое, экономическое и камеральное; другие авторы полагали, что счетоводство, как практическое знание, недостаточно приспособлено для учета операций сложных хозяйств только потому, что оно не располагает

достаточно удобными и целесообразными *методами* учета, а потому все свое внимание эти авторы обратили на выработку и установление новых форм учета, как наиболее отвечающих требованиям практической жизни; отсюда—появление ряда литературных трудов, предлагающих новые формы счетоводства.

Основной труд, положивший начало ряду работ по вопросу о формах счетоводства, появился в Англии; это был труд Эдуарда Джопеса, выпустившего в 1796 году книгу под названием «Английская система счетоводства по простому и двойному методу». Появление первой книги, предлагавшей новую форму счетоводства, именно в Англии представляется весьма знаменательным; деятельность частных хозяйств развивалась в Англии крайне интенсивно; счетоводство в той форме, которая была известна англичанам из трудов Джемса Пиля (1569 г.), Ричарда Даффорнэ (1635 г.), Джона Мейера (1768 г.) и др., оказалось не удовлетворяющим требованиям практической жизни; но, с другой стороны, англичане, как люди практики, не считали необходимым заниматься разработкой теории счетоведения; отсюда и возникла именно в Англии мысль исправить все недостатки счетоводства посредством изменения форм учета, а не путем разработки теории счетоведения.

Предложенная Э. Джонесом новая форма счетоводства представляла собой, по существу, простую форму синоптического типа; основными книгами формы Джонеса являются журнал и главная книга; в журнале суммы дебитования записываются в особую колонну с левой стороны, суммы кредитования—в колонну с правой стороны; операции переносятся в главную книгу один раз в три месяца; итог сумм, записанных в журнале, как хронологической книге, всегда равен итогу записей по главной книге; таким образом отличие формы Джонеса от простой формы счетоводства заключается в том, что в английской форме Джонеса всегда существует равенство итогов хронологической и систематической записей, чего нет в простой форме счетоводства; другое отличие формы Джонеса от простой формы состоит в том, что Джонес открывает в главной книге счет собственникам, каковой счет кредитуется на первоначальный взнос и на увеличение внесенного в дело капитала, напр., на $^0/_0{}^0/_0$, начисленные на капитал.

Э. Джонес приписывал изобретенной им форме счетоводства такие свойства, при которых эта форма не дает возможности записывать в книги фиктивные обороты; фиктивными Джонес счи-

тает записи в результатные счета; поэтому автор «английской системы» в главной книге открывает исключительно личные счета, включая в число последних и счет кассира; в этом отношении главная книга Джонеса весьма напоминает собой такую же книгу простого счетоводства. Другим ценным качеством своей формы Э. Джонес считает то, что она позволяет в любое время выяснять результат деятельности хозяйства; для выяснения этого результата стоимость остатка товаров по фактической наличности на день определения результата записывается в дебитовую колонну хронологической книги, затем из итога дебитовой колонны вычитается итог кредитовой колонны, и полученная разница покажет результат от торговли. Предложенный Э. Джонесом способ нахождения результата деятельности хозяйства свидетельствует о том, что записи в хронологическую книгу своей формы, так наз. дневную книгу или мемориал, Э. Джонес рассматривает как записи по счету собственника; в самом деле, если все без исключения записи проводить только по счету собственника, дебитуя этот счет на все суммы, причитающиеся хозяйству, и кредитуя на обязательства хозяйства, то достаточно для определения результата записать остаток товаров в дебет счета собственника, и тогда сальдо дебета этого счета покажет результат деятельности хозяйства; идея Э. Джонеса о проведении записей всех операций через единый счет собственника впоследствии была высказана французским автором Э. Леоте.

Труд Э. Джонеса имел некоторый успех в первое время после его выхода из печати; он был переведен Ж. Габриэлем на французский (1803 г.) и на русский языки (в 1808 г., пер. И. Юрина и М. Турченинова); в 1815 и 1816 годах появились переводы книги Э. Джонеса на итальянский язык; практического значения форма Джонеса не имела, а потому очень скоро была предана забвению.

Попытка Э. Джонеса внести изменения в формы счетоводства нашла своих последователей; в 1828 году итальянский автор Джузеппе Феррари предложил свою форму, представлявшую собой видоизменение формы Джонеса; в 1805 году французский автор Баттайль предложил новую форму, при которой журнал ведется по простой системе, главная же книга—по двойной; в 1839 г. Ж. Кине дал образец такой формы счетоводства, при которой результат от каждой операции выясняется и записывается тотчас после ее выполнения; Кине впервые была предложена карточная

система счетоводства. Бессон и Распайль в 1849 г. и П. Филиппини в 1863 г. дали свои формы, в которых авторы старались достигнуть возможности непрерывно и текущим образом контролировать правильность записей.

Общая характеристика новых форм счетоводства, появившихся в первой половине XIX столетия, сводится к тому, что все эти формы преследовали цель достигнуть возможно большей точности в записях; различные практические приемы, рекомендуемые отдельными авторами-изобретателями, были построены так, чтобы возможность ошибки в записях совершенно исключалась, и чтобы самые записи давали возможно более точные и ясные сведения об имущественном положении хозяйства и достигнутых хозяйством результатах. Стремление авторов-изобретателей достигнуть в счетных записях максимальной точности и ясности является весьма характерным для первой половины XIX столетия, так как в это именно время четко обрисовался спекулятивный характер деятельности капиталистических хозяйств; спекулятивная деятельность капиталистических хозяйств требует возможно большей точности в расчетах, а потому такие же требования, требования максимальной точности и ясности, были предъявлены и к счетоводству; ответом на эти требования и явились новые формы счетоводства, предложенные отдельными авторами первой половины XIX столетия.

ГЛАВА ШЕСТАЯ

РАЗВИТИЕ СЧЕТНОГО ИСКУССТВА В РОССИИ

Политическая и экономическая история России с очевидностью показывает, что в русском государстве почти с первых времен его существования начинают образовываться особые группы населения, владевшие значительным для того времени капиталом. Уже в X веке племенной быт русского народа переходит в городской; туземные славянские князья сменяются норманами, которые устроили свои стоянки по речному пути «Из варяг в греки»; эти стоянки мало-по-малу превращаются в города, экономическая и, прежде всего, торговая роль которых придавала им огромное политическое значение (Киев, Чернигов, Переяславль, Любеч, Смоленск, Полоцк, Новгород); в городах, являвшихся столицами того времени, постепенно образовался класс торговых людей, и таким образом над сельским населением вырастает класс городской рабовладельческой аристократии (бояре и старцы градские); городская аристократия, бывшая в то время в известной мере и торговой аристократией, стремится резко отделиться от массы «смердов» и для видимости прививает себе вслед за князьями византийскую культуру (так называемое «Крещение Руси» при Владимире в 987—989 годах). Образовавшееся в городах многочисленное торгово-ремесленное население начинает требовать регламентации своей деятельности, в результате чего в 1016 году появляется первый писанный кодекс законов, носивший название Русской Правды. Русская Правда, по исследованиям историков, является по преимуществу уложением о капитале. «Капитал,—по словам В. Ключевского,—служит предметом особенно напряженного внимания для законодателя; самый труд, т.-е. личность человека, рассматривается как орудие капитала; можно сказать, что капитал, это—самая привилегированная особа в Русской Правде... Само лицо рассматривается в Правде не столько как член

общества, сколько как владетель или производитель капитала; лицо, его не имеющее и производить не могущее, теряет право свободного или полноправного человека». Капитал в то время имел характер чисто ростовщического капитала; он был чрезвычайно дорогим; так, например, при краткосрочном займе размер месячного роста вовсе не определялся законом, при долгосрочных займах годовой процент определялся Правдой в 50%; впоследствии Владимир Мономах несколько понизил годовой рост и довел его до 40%, но вскоре после Мономаха вполне милосердным считалось начисление процентов до 60 и 80. Само собой разумеется, что ростовщический характер капитала городского торгово-ремесленного класса мало нуждался в правильном счетоводстве; конечно, нужно было знать и помнить своих должников, чтобы во-время истребовать с них сумму их долга; но, с другой стороны, потеря на одном должнике сторицей возмещалась ростовщическими процентами, взимаемыми с других должников, а потому серьезных стимулов для ведения счетоводства, хотя бы в форме простых списков своих должников, у кредиторов того времени не было. Заманчивость высоких процентов на капитал, отдаваемый в ссуду, привлекала в число ростовщиков представителей всех привилегированных классов того времени; ростовщичеством занимались бояре, занималось духовенство, занимались монастыри, которые в то время были крупными капиталистами. Особенно сильное развитие торговли и ростовщическая деятельность купцов, бояр и духовенства достигли в Новгороде и Пскове; это и понятно, так как Новгород и Псков имели самые оживленные коммерческие операции с заморскими купцами, преимущественно с Ганзой; в Новгороде и Пскове были образованы купеческие компании или товарищества для торговли с заморскими странами; так, в Новгороде было товарищество купцов-прасолов, товарищество вощанников, товарищество заморских купцов, ездивших за границу для покупки импортных товаров; новгородские купцы знали такие виды товарищества, как полное товарищество и товарищество на вере. Значительное развитие торговли в Новгороде и Пскове было чрезвычайно выгодным для служилого класса этих городов; благодаря разного рода незаконным поборам служилые люди Новгорода и Пскова были в то же самое время и крупными капиталистами-банкирами, у которых кредитовалось купечество; по словам Н. А. Рожкова, эта банкирская деятельность новгородских бояр засвидетельствована одним летописным рассказом на-

чала XII века, по которому народ разграбил дом посадника Дмитра и нашел у него множество «досок», на которых были записаны денежные обязательства лиц, задолжавших этому боярину. Таким образом «доски» боярина Дмитра, относящиеся к XII веку, являются первым памятником счетного искусства в русском государстве; «доски» боярина Дмитра являются единственным известным нам памятником счетного искусства эпохи развития торговли Новгорода и Пскова. Характерно то, что первые следы счетного искусства были найдены именно в Новгороде; это свидетельствует о том, что влияние ганзейских купцов на русское купечество сказалось, между прочим, и в привитии русскому купечеству обычая вести записи по своим операциям; нет никакого сомнения, что, кроме «досок» боярина Дмитра, в архивах, относящихся к торговле Новгорода и Пскова, современем будут найдены и другие памятники счетного искусства новгородских и псковских купцов; трудно допустить, чтобы русские купцы того времени, имея перед глазами пример ведения торговых операций ганзейскими купцами и, в частности, знакомясь с техникой торговли за границей, могли не обратить внимания на необходимость ведения правильного счетоводства; поэтому есть основание думать, что недостаточно еще исследованные документы, относящиеся к эпохе усиленного развития торговли в Новгороде и Пскове, несомненно, дадут богатый материал для изучения вопроса о состоянии счетного искусства в Новгороде и Пскове.

К XV веку замечается усиленное развитие московской торговой буржуазии; одним из проявлений усиленного развития московской буржуазии является разгром новгородской торговли, как уничтожение конкурента, являвшегося весьма опасным для московской торговой буржуазии. Московский период русской истории характеризуется, как усиленное развитие торгового землевладения в связи с общим развитием обмена. Процесс развития торгового землевладения приводит к росту зависимости крестьян от помещиков и к ряду действий правительства, направленных к закрепощению крестьян. Помещики того времени, выступая в роли предпринимателей, вели хищническое хозяйство, приводившее к быстрому истощению земли и колоссальному сокращению пашни в Центральной России; непосредственным результатом такого хозяйствования были неурожай и голод 1602—1604 годов. По отношению к эпохе до начала XVII века необходимо указать то же, что было сказано в отношении эпохи ростовщического торгового капитала:

хищническое хозяйство помещиков, пользовавшихся почти даровой рабочей силой и невероятно эксплоатировавших землю, конечно, не нуждалось ни в каком счетоводстве; поэтому следы счетного искусства в XVII веке должны были сохраниться лишь в тех учреждениях, где главную роль играли деньги; такими учреждениями являлись приказы, как центры административной и финансовой деятельности органов государственной власти того времени. В XIV и XV веках при несложности государственного хозяйства отдельными отраслями деятельности государственной власти ведали определенные лица; по мере роста функций государственного управления стали появляться особые присутственные места, получившие названия изб или приказов; избы и приказы были чем-то в роде министерств и департаментов буржуазных государств. Приказы появлялись путем развития сферы ведения отдельных лиц; так, например, ведомство удельного дворецкого превратилось в Приказ Большого дворца, ведомство конюшного боярина превратилось в Конюшенный Приказ; по мере усложнения государственных дел стали появляться новые приказы; так, появилась Посольская изба (приказ иностранных дел), Разрядный Приказ (приказ по военным делам), Поместный Приказ (приказ по делам служилого землевладения); далее появляются такие приказы, как Разбойный (приказ по уголовным делам), Приказ Большого Прихода (приказ государственных финансов) и др. До нашего времени дошли некоторые документы, свидетельствующие о порядке ведения дел и, в частности, счетоводства в некоторых приказах; Московским Археологическим Институтом были разработаны документы, свидетельствующие о порядке ведения расходных книг и столпов Поместного Приказа; документы относятся к эпохе 1626—1659 годов. Разница между книгами и столпами является весьма несущественной и состоит только в том, что в книгах при записи расхода обозначаются только месяц и день производства операций, в столпах же операции записываются с указанием года, месяца и дня. Документы, относящиеся к порядку ведения счетоводства Поместного Приказа, дают точные указания на то, каким образом происходило оформление расхода, и каким образом выполнялась самая запись расходов. Для производства расхода необходимы были особые оправдательные документы в виде «выписки» или «росписи»; иногда для оформления расхода достаточно было словесного приказа кого-либо из начальствующих лиц. Как видно из документов, каждый оправдательный

документ прежде всего поступал в Приказ; на документе ставилась резолюция соответствующего дьяка, при чем резолюция писалась с указанием года, месяца и числа ее составления; в резолюции проставлялась прописью подлежащая выдаче сумма; иногда в резолюции давалось указание на последствия, вытекающие из ходатайства просителя; так, например, имеется один документ следующего содержания, относящийся к декабрю 1626 года: «Бьет челом Ларка Лвитской. Сижу у государева дела со 132 году, а государство жалование мне 3 рубли. Сидя у государева дела прокормитца нечем, помираю голодною смертию. Животишки во 134 году, в московской пожар, все погорели. И в нынешнем во 135 году сговорил я жинитца поместного-ж приказу у подъячего у Ларнона Шарапова на сестре, а протори подыть нечем. Вели, государь, мне своего государева жалования из убылых окладов прибавить и, для моей бедности, на нынешний 135 год выдать». На оборотной стороне челобитной имеется надпись: «135 декабря в 19 день. Дать ему жалования 5 рублев. А вперед ему то и оклад». Следует подпись дьяка и далее расписка в получении 5 рублей; на будущее время, согласно резолюции дьяка, просителю установлен оклад в 5 рублей в год.

Как видно из документов, в Приказе велись счетные книги, записи в которых выполнялись с соблюдением определенного порядка; каждая запись состояла из: а) указания даты (месяц число, иногда год), б) текста (указание поставщика, предмета расхода, т.-е. количества и качества купленных предметов, цены за единицу и общей суммы расхода), в) отметки расходчика (назначение купленных предметов, в течение какого времени была произведена покупка, кто покупал, кто составлял расходную «роспись», т.-е. доклад) и г) расписки в получении денег или купленного предмета. Для записи по счетным книгам необходимо было разрешение дьяка, каковое разрешение давалось в форме отметки на самом оправдательном документе («столбце»); разрешение на «столбце» давалось в форме резолюции примерно по такой формуле: «Дать деньги»; после записи операции в книгу вновь требовалось подтверждение со стороны дьяка в том, что деньги фактически были выданы; это подтверждение выполнялось таким порядком, что в книге в соответствующей записи проставлялась отметка дьяка «Дано» или «Взято». Обычно резолюция заготовлялась заранее, и дьяку оставалось только подписать ее; так, на одном документе имеется подпись составителя резолюции:

«Писал Тимошка Голосов»; Тимошка Голосов был подьячий, который имел у себя на хранении все оправдательные документы («столпы») и вел записи в расходную книгу. В книгах делалась также отметка об употреблении купленных предметов; в книге расходов Поместного Приказа на покупку бумаги имеется отметка такого рода: «Яков Заградской стопу бумаги взял и руку приложил». Расписки на оправдательных документах встречаются редко и относятся к 1645 и 1646 годам. Интересно отметить необычайную скрупулезность в записях; книги Поместного Приказа содержат записи таких предметов, как бумага, чернила, дрова и пр.; в книгах и документах тщательно отмечается каждая стопа бумаги, каждый кувшин чернил, каждый воз дров, при чем по каждой записи имеются точные указания, кому именно были выданы предметы, какого числа и в каком количестве.

Другим интересным памятником счетного искусства времен приказов является дошедшее до нашего времени «Счетное дело» Приказа Сбора Ратных людей. Под «Счетным делом» понималась ревизия счетоводства и отчетности определенного государственного учреждения. Существо дела, вызвавшее ревизию счетоводства Приказа Сбора Ратных людей, заключалось приблизительно в следующем: в 1638 году прежний состав чиновников Приказа был обновлен, а против двух из старого состава, против Мирона Дубинина и Семена Гаврилова, было возбуждено дело о злоупотреблениях государственными денежными средствами; для расследования состава преступления Мирона Дубинина и Семена Гаврилова была назначена ревизия счетоводства по приходу и расходу кассы Приказа; в состав ревизионной комиссии вошли: боярин князь Б. А. Репнин, думный дьяк М. Данилов и дьяк Поместного Приказа И. Переносов. Ревизионная комиссия приступила к работе в начале октября 1640 года и в течение первого времени работы изучала счетоводство Приказа; в документах имеется опись книг, полученных комиссией для ознакомления. Эта опись содержит перечень до 10 счетных книг и свыше 150 «тетрадей», являвшихся, по существу, теми же счетными книгами; в числе книг значатся: а) книга приходная с посадов, б) книга приходная с дворян московских, в) книга приходная с бояр и с сокольничих, и с думных людей, г) книга доимошная с московских чинов людей, д) книга приходная жилецкая и пр.; «тетради», повидимому, представляли собою те же книги, но для записи более мелких операций и для черновых набросков; так, например, при ревизии было обнаружено,

что в одной «тетради» были вырваны листы, что, впрочем, ревизионная комиссия поставила в вину подсудимым. Таким образом из документов Приказа Сбора Ратных людей видно, что там велись отдельные книги для записи разного порядка доходов и расходов, другими словами, для каждой статьи росписи государственных доходов и государственных расходов велась особая книга, что представляло собою некоторое удобство при выяснении отдельных категорий государственных доходов и расходов; это была примитивная систематическая запись, не умеющая еще оперировать со счетами, а потому взамен отдельных счетов счетоводы того времени пользовались отдельными книгами.

Ревизионная комиссия тщательно изучила все счетоводство Приказа, проверяя данные книги остатками с натуры; вот что пишет один из сотрудников комиссии, М. Неверов: «Царю государю бьет челом холоп твой Михалко Неверов. В приказе, государь, збору ратных людей покрали подьячие твои государевы денги многие, по моему холопа твоего счету не без многа пят тысяч рублев,—ведомый вор Миронко Дубинин... Да он же, государь, взял у князя Григория Ухтомского 12 рублев, писмо дал своею рукою без диачи приписи (т.-е. принял деньги без разрешения дьяка. *Прим. автора*)... У подьячево у Мирона Дубинина в приходе апреля з 23-го числа июля по 10-е число 147 году (1638 г.), в приходе 13 167 рублев. А по росписи по его руке июля по то же 10-е число за расходы налицо в остатке 4 600 рублев 18 алтын 2 де. И в расходе у него по тому остатку по то же число 8 566 рублев 15 алтын. Да июля в 29 де, его же счету послано в городы драгуном и солдатом на корм 5 610 рублев. И обоего в расходе 14 176 рублев 15 алтын». Таким образом ревизией была выяснена явная несообразность: на приходе значилось 13 167 рублей, а в расходе—14 176 рублей 15 алтын; кроме того, оправдательных документов у него оказалось только на 4 600 рублей с небольшим. В таком приблизительно духе была проведена вся ревизия счетоводства и отчетности Приказа Сбора Ратных людей; в результате ревизии Мирон Дубинин был взят под стражу по обвинению его в растрате государственных доходов, а все взятые для ревизии книги были возвращены обратно в Приказ.

Изучение документов Приказа Ратных людей показывает, что счетоводство Приказа было поставлено довольно высоко для того времени; конечно, система счетоводства Приказа была весьма

сложной и громоздкой, а потому и достаточно запутанной, но это объяснялось тем, что самая система счетоводства изобреталась дьяками, отнюдь не искусными в деле правильной постановки счетоводства вверенных им государственных органов; дьяки понятия не имели о какой бы то ни было системе счетоводства и изобретали ее сами, по их собственному наитию; никаких образцов правильной постановки счетоводства дьяки не видели, и поэтому именно вся система отчетности приказов эпохи XVII столетия отличалась крайней сложностью и запутанностью.

Построение и организация приказов производились без какой бы то ни было системы; приказы возникали по мере надобности и по мере усложнения государственных дел. При царе Алексее впервые была сделана попытка объединить ряд отдельных мелких приказов в один крупный, ведавший определенной отраслью государственного управления; так, был создан, между прочими приказами, Приказ Счетных дел, которому был поручен финансовый контроль по всем доходам и расходам государства. Приказ Счетных дел не имел собственного счетоводства, он был скорее чем-то в роде ведомства государственного контроля; этот Приказ проверял счетные книги других ведомств, обращался к другим приказам с запросами относительно исполнения ассигновок, выданных должностным лицам, послам, полковым воеводам и пр.; Приказ вызывал к себе к отчету из городов целовальников с их приходо-расходными книгами и проверял эти книги; если в каком-либо ведомстве оказывались свободные средства, Приказ Счетных дел отбирал эти средства в общую кассу государства. Существование Приказа Счетных дел говорит о том, что в это время государственное счетоводство, т.-е. учет государственных доходов и расходов, велось в достаточно развитом виде, настолько развитом, что уже понадобилось организовать новый приказ для проверки правильности ведения счетных книг ведомствами и для инструктирования их по вопросам счетоводства.

Счетное искусство в России в XVIII и середине XIX столетия. На грани XVII и XVIII столетий экономическое развитие русского государства переживало период перелома; этот перелом был связан с реформами Петра I. Петр I не мог не заметить того, что промышленность государства российского была совершенно неразвитой по сравнению с промышленностью тех стран, с которыми он успел познакомиться; число промышленных предприятий, суще-

ствовавших до начала царствования Петра I, было весьма невелико, так как фабрики стали появляться лишь с середины XVII столетия; в 1632 году был основан первый железоделательный завод, в 1634 году—первый стеклянный завод, в 1650 году—первая суконная фабрика. Для тех целей, которые преследовал Петр I при проведении своих реформ, существенно важным было развить во что бы то ни стало отечественную промышленность, а потому экономическая политика Петра была направлена в сторону всемерного поддержания и развития промышленности. Экономическими мероприятиями, при помощи которых Петр думал развить промышленность в своей стране, была политика меркантилизма, с одной стороны, и принятия разного рода насильственных мер для обеспечения фабрик и заводов рабочей силой,—с другой.

Меркантилизм, как определенная система экономических мероприятий, был положен Петром в основу всей его таможенной политики; при помощи высоких таможенных пошлин на ввозимые в страну товары Петр думал ограничить ввоз иностранных товаров в Россию и тем самым поощрить русских капиталистов к основанию новых фабрик и заводов внутри страны. Предпринятые Петром I меры дали некоторые результаты, выразившиеся в увеличении числа промышленных предприятий: к концу царствования Петра I число разного рода фабрик и заводов возросло до 233. Поощрительная система, которую применял Петр I для развития отечественной промышленности, принесла определенные результаты; но, вместе с тем, политические последствия этой системы оказались несколько неожиданными; дело в том, что благодаря системе поощрительных пошлин вся крупная промышленность оказалась в руках первостатейного купечества и обуржуазившегося дворянства; такое положение вещей вызвало серьезное недовольство со стороны мелкого купечества и, в особенности, дворянства, недовольство, выразившееся в наказах 1767 года. Екатерина II учла настроение купечества и дворянства, тем более, что и сама она не была большой сторонницей крупной промышленности, полагая, что «земледелие есть первый и славный труд, к которому поощрять должно»; в интересах рядового купечества и дворянства были отменены всякие монополии в области промышленности, и было предоставлено право каждому заниматься свободно организацией промышленных предприятий. Отмена монополий вызвала развитие личной инициативы, что, в свою очередь, привело к увеличению числа промышленных предприятий; количество фабрик и заводов

с 984, существовавших в момент вступления Екатерины на престол, возросло до 3 161 к концу ее царствования. До половины XVIII столетия фабрика была преимущественно купеческой; начиная с середины XVIII столетия, фабрика становится все более и более дворянской; в 1773 году на 328 купеческих фабрик насчитывается 66 дворянских.

Необходимость во что бы то ни стало развивать отечественную промышленность и постепенный переход фабрик в руки дворянства весьма остро поставили вопрос о снабжении фабрик рабочей силой. Петр I со свойственной ему прямолинейностью разрешил вопрос чрезвычайно просто: он создал доктрину, по которой работа на фабрике является государственной повинностью, а потому к этой работе должны привлекаться все те, которые по тем или иным причинам обязаны выполнять в пользу государства определенные работы. При наличности крепостного права свободных рабочих не было и не могло быть; «вольные гулящие люди» никакой склонности работать на фабриках не обнаруживали; поэтому оставалось одно—ввести принцип принудительности при разрешении вопроса о снабжении фабрик рабочей силой. Петр I так и поступил; в первую очередь он использовал для работ на фабриках преступников, сидящих по тюрьмам: в 1699 году тюменьскому воеводе было предписано назначить на работу на кирпичных заводах «татей, мошенников и пропойц, сковывая по два человека шейным и ножным железом»; по регламенту главного магистрата в городах должны устраиваться прядильные дома, «куда предполагалось помещать неистовый пол женский»; для обеспечения фабрик рабочей силой была усвоена политика приписки крестьян к фабрикам и заводам, и, наконец, законом 18 января 1721 года фабрикантам было предоставлено право покупать к фабрикам населенные деревни; этим правом фабриканты пользовались с большим успехом до указа Сената 29 марта 1762 года, каковым указом запрещалось покупать крестьян к фабрикам с землей или без земли.

Мероприятия петровского и после-петровских правительств в деле развития промышленности страны, конечно, дали определенные результаты; число фабрик и заводов значительно возросло к концу XVIII столетия, образовался внутренний рынок, развилась внешняя торговля России с Западной Европой; словом, развитие экономической деятельности в России стало весьма заметным, а потому стала ощущаться потребность во всех тех институтах, которые содействуют правильному управлению окрепшей промышленностью

и дальнейшему ее развитию. Одним из таким институтов, в которых начинают нуждаться окрепшая торговля и промышленность страны, является счетоводство, а потому естественно ожидать развития счетного искусства именно в ту эпоху, когда усиленным темпом шло развитие промышленности и торговли страны.

Первым законодательным актом, указавшим на необходимость ведения счетных записей, является Воинский Устав Петра I (1716 года); в этом Уставе имеется отдел «О купецких книгах и грамотках»; в отделе говорится о порядке составления и представления некоторых видов отчетов; существенных указаний в Уставе не имеется, но самый Устав интересен потому, что он является первым, хотя весьма несовершенным, счетным уставом. Счетоводству в то время придавалось большое значение, но людей, умеющих вести правильное счетоводство, не было; первым русским бухгалтером был иностранный купец Тиммерман, который представил образцы ведения счетоводства по примеру заграничных купцов и приказом Коммерц-Коллегии от 11 сентября 1732 года был назначен главным бухгалтером С.-Петербургской таможни.

Через три года, в 1735 году, указом Правительствующего Сената приказано было заведенные в таможне книги оставить и взятых для того в Адмиралтейской коллегии учеников отослать в команду для обучения.

Первой печатной работой на русском языке по счетоводству была работа, вышедшая в 1762—1763 годах в Москве под названием «Торг Амстердамский, содержащий все то, что должно знать купцам и банкирам, как в Амстердаме живущим, так и иностранным»; труд вышел в двух частях, из которых только 20 страниц было посвящено счетоводству; по своему характеру «Торг Амстердамский» представлял собою энциклопедию коммерческих знаний, и только в том месте, где говорится «о банке Амстердамском и обо всем, что в нем употребляется в рассуждении купцов, которые в нем имеют деньги», приведено несколько страниц, содержащих весьма краткие сведения по счетоводству.

В 1783 году вышла на русском языке книга под названием «Ключ коммерции или торговли, т.-е. наука бухгалтерии, изъявляющая содержание книг и происхождение щетов купеческих. Печатано иждивением типографщика и книгопродавца Х. Ф. Клеэна... 1783 года»; эта книга, как было указано выше, представляла собою точный перевод работы Я. Импена, которая, в свою очередь, являлась не менее точным переводом книги Луки

Пачиоло; таким образом одним из первых трудов на русском языке был перевод книги Пачиоло, что еще раз свидетельствует о громадном влиянии Луки Пачиоло на счетную литературу почти трех столетий, последовавших после появления в свет труда Пачиоло.

В 1789 году вышла в Москве книга Федора Сапожникова под названием «Начертания полной купеческой системы, купно с начальными основаниями торговой науки и с приобщением краткой истории о торговле, водою и сухим путем отправляющейся, из которой можно потом усмотреть настоящее состояние европейской торговли, производящейся и в других частях света». Книга Ф. Сапожникова была переводом работы Гюнтера Людовициия, вышедшей в 1752 году; перевод Людовициия представлял собою довольно полную коммерческую энциклопедию, в которой отчасти упоминалось и о счетоводстве.

Около 1790 года вышла на русском языке книга без указания ее автора; эта книга была переводом некоторых выдержек из работы Савари.

Первой более или менее ценной работой по счетоводству на русском языке является вышедший в 1790 году в Москве труд без указания автора под названием: «Почтенный купец или бухгалтерия, состоящая из трех частей», труд, вышедший под названием «Почтенный купец», представлял собою перевод книги немецкого автора Пасшье Гессенса, вышедшей из печати в Гамбурге в 1594 году. Преподаватель французского языка в Гамбурге, Гессенс, желая изложить итальянскую систему счетоводства, выпустил свою работу, посвященную бургомистрам и совету города Гамбурга и содержавшую достаточно толковое разъяснение сущности двойной итальянской бухгалтерии. Гессенс указывает, что для правильной бухгалтерии нужно вести три основных книги: а) мемориал, б) журнал и в) долговую книгу, иначе называемую главной; иногда, кроме трех основных книг, ведутся и другие, как-то: а) кассовая книга и б) книга для расходов. Мемориал, по учению Гессенса, является книгой первоначальной записи всех операций, а потому отметки в эту книгу могут совершаться без соблюдения каких-либо особых правил. «В мемориал,—пишет Гессенс,—могут записывать хозяин, жена, слуга, служанка или мальчик, кому сие поручается и кто находится при торговле для приемки товаров; но они должны стараться излагать все обстоятельно»; журнал является такой книгой, записи в которую надлежит

вести по определенным правилам, а потому «в журнале никто, кроме бухгалтера, не может делать записей; это для того, чтобы содержание оного могло служить доказательством на суде»; в журнале нужно записать, прежде всего, инвентарь хозяйства (счета Гессенс открывает посредством счета капитала), а потом уже производятся записи текущих операций. При записи текущих операций Гессенс советует составлять журнальные формулы, при чем двойственность записей Гессенс объясняет особыми правилами дебитования и кредитования счетов; по учению Гессенса, дебитором является лицо, которое что либо получает, или то, что получается, или, наконец, то место, куда перемещается ценность; кредитором является лицо, которое что-либо получает, или то, что получается, лицо, которое отпускает ценности, либо, наконец, то место, откуда ценность выходит; для объяснения порядка записей убытков и прибылей Гессенс дает такую теорию: «То, на чем получена прибыль, буде это лицо, товар, деньги или векселя или иное, а также то, что составляет прибыль, есть дебитор. Зато прибыль—кредитор. То, на чем понесен убыток, буде это товар, лицо или векселя,—кредитор. Зато убыток—дебитор»; для ясности необходимо указать, что «прибыль», которая является кредитором, и «убыток», который является дебитором, суть счета, но Гессенс соединяет счет прибыли и счет убытка в один счет прибылей и убытков, поэтому дебитором и кредитором в соответствующих случаях является счет прибылей и убытков. Предложенная Гессенсом теория двойной записи по счетам, переведенная на русский язык в 1790 году, является далеко не совершенной; если припомнить, что к этому времени на Западе уже появились хорошо разработанные счетные теории, научно вполне обоснованные (теория Дегранжа и др.), то учение Гессенса, естественно, должно показаться весьма неубедительным и наивным; но эта была первая изложенная на русском языке теория счетоводства, и в этом именно состоит значение перевода Гессенса, как такого труда, в котором впервые в истории счетоводства в России была изложена счетная теория, объясняющая порядок записей по счетам хозяйственных операций.

В главной книге Гессенса открываются счета в зависимости от потребностей хозяйства; счета, открываемые в главной книге, являются исключительно простыми, коллективных счетов Гессенс не указывает, а потому ни о каких аналитических книгах автор не упоминает. Книга для расходов служит для того, чтобы за-

писывать в ней все расходы, относящиеся к торговле, домашнему хозяйству собственника, а также расходы за счет комитентов; на основании записей в книге для расходов периодически составляются статьи в журнале и производятся записи по счетам главной книги. Кассовую книгу Гессенс рекомендует не вести, так как в главной книге имеется счет кассы, который ведется подробно и из которого можно получить все данные об оборотах с денежной наличностью; но если кто-либо пожелает вести кассовую книгу, то Гессенс считает это вполне возможным. В конце отчетного года все счета главной книги заключаются; прибыли и убытки переносятся на счет прибылей и убытков, а с этого счета—на счет капитала. Для записи инвентаря Гессенс рекомендует иметь особую инвентарную книгу, являющуюся секретной; поэтому инвентарная книга должна храниться особо и доступна только обозрению хозяина.

В 1808 году вышла упомянутая выше книга Э. Джонеса в переводе Ив. Юрина и М. Турченинова; книга вышла в Москве под названием «Английская система торгового счетоводства. Подлинное сочинение изобретателя этой системы Эдуарда Джонеса. Перевод с английского, со второго издания, на немецкий, а с немецкого, со второго же издания, на русский». Перевод книги Джонеса представлял собою точное изложение учения этого автора с приведением некоторых форм книг и образцов записей по книгам; второе издание перевода работы Джонеса вышло в 1871 году.

Заметной в истории русского счетоводства книгой является работа Ивана Ахматова, вышедшая в 1809 году под названием «Итальянская или опытная бухгалтерия, содержащая: простую и двойную или итальянскую бухгалтерию, объяснение коммерческих технических терминов по алфавитному порядку и пр.; издана с помощью славнейших авторов де-Лапорта и Крузе Иваном Ахматовым». Выше были изложены основные моменты содержания работы Ахматова, и было указано, что эта работа представляла собою почти дословный перевод книги де-Лапорта; но, так как работа де-Лапорта являлась одной из лучших в свое время, то книга Ахматова, несомненно, была лучшим произведением на русском языке по вопросам счетоводства.

Экономическое развитие России в первой половине XIX столетия шло чрезвычайно быстрым темпом; правда, были некоторые заминки в развитии русской торговли, но зато развитие промышленности протекало весьма интенсивно. Политика русского пра-

вительства в конце XVIII и в начале XIX века в области торговли, особенно внешней, была весьма неустойчивой; договором 2/13 декабря 1734 года, подтвержденным в 1776 году, англичанам было предоставлено право наибольшего благоприятствования при выполнении торговых операций и право торговать с Персией транзитом через Россию; победа французской дипломатии в России привела к тому, что указом Павла I в 1800 году, вопреки существовавшим договорам, приказано было секвестрировать все английские товары, находившиеся в лавках русских купцов, указом же 10 марта 1801 года объявлялось окончательное запрещение торговли с Англией. Все запрещения, направленные против Англии, имели в виду интересы Франции, с которой был заключен торговый договор 31 декабря 1786 года, предоставивший французским купцам право понижения ввозной пошлины и некоторые иные права, касающиеся порядка внутренней жизни французских колоний в России. Политические события конца XVIII столетия во Франции существенно изменили отношение русского правительства к Франции; испугавшись революционных событий, имевших место во Франции в конце XVIII века, русское правительство издало ряд указов, направленных к совершенному прекращению каких бы то ни было торговых сношений с Францией; в 1793 году Екатерина II издала приказ, воспрещавший французским судам входить в русские гавани, указ же Павла I от 13 сентября 1798 года запрещал въезд французских подданных в Россию из боязни, чтобы «развратные правила и буйственное воспаление рассудка, поправшие закон божий и повиновение установленным властям, не проникли в Россию». Прекратив таким образом почти всякие торговые сношения с Францией, русское правительство, тем не менее, продолжало свои неприязненные отношения и к английским купцам; указом 1800 года было предложено, как упомянуто выше, секвестрировать все английские товары, и тут же, совершенно неожиданно, указом 8 февраля 1801 года было разрешено вступать в торговые сношения с Францией. Неустойчивость торговой политики кончилась весьма трагически для одного из представителей дома Романовых: дворцовый переворот 11 марта 1801 года, стоивший жизни Павлу I, был достойным ответом русской торговой буржуазии на бессмысленную политику русских царей. Однако и в дальнейшем политика русского государства, бессильного как политически, так и экономически, продолжала

быть весьма неустойчивой; завоевательные успехи Наполеона I привели к заключению Тильзитского мира 1807 года, в силу которого Россия присоединилась к континентальной системе и объявила бойкот английской торговле; в результате присоединения России к континентальной системе прекратился вывоз сырья в Англию, что, в свою очередь, создало неблагоприятный для России торговый баланс и увеличило дефицит, который в 1809 году дошел до 143 361 514 рублей. Выпуск бумажных денег никакой пользы не принес; банкротство русской торговли стало очевидным, и снова началась та же бессистемная политика русских правителей. В 1810 году правительство опубликовало «Положение о нейтральной торговле». «Положение» разрешало вывоз товаров на нейтральных судах и ввоз на них продуктов «Британских» колоний; тем же «Положением» разрешался беспошлинный ввоз сырья и некоторых полуобработанных продуктов, снималась пошлина с отпускаемого за границу сырья, хлеба и железа. Разгром Наполеона I вызвал изменение экономической политики русского правительства; необходимость единообразных действий всех союзников, действовавших против Наполеона, привела к тому, что и российское правительство в основу своей торговой политики вынуждено было положить принцип фритредерства; 31 марта 1816 года был опубликован манифест о введении нового таможенного тарифа; манифест объяснял появление нового тарифа необходимостью «для пользы общественной, допустить некоторые перемены в запретительной торговой системе». Новый таможенный тариф расширил количество товаров, разрешенных к ввозу в Россию, и понизил пошлины на 25—30%; под влиянием таможенного тарифа 1816 года торговые сношения России с Западной Европой стали постепенно налаживаться, чему в значительной степени помог таможенный тариф 1819 года, самый либеральный из изданных до сего времени русским правительством. Далее пошла обычная история неустойчивости и бессистемности действий русского правительства; тариф 12 марта 1822 года, в нарушение всех принятых Россией международных обязательств, вновь повысил пошлины на предметы ввоза; 3 110 сортов товаров и сырья были вовсе запрещены к ввозу и 21 сорт сырья—к вывозу. Запретительный тариф 1822 года мало помог развитию русской промышленности и торговли, и потому он был заменен тарифом 13 октября 1850 года, построенным на более либеральных началах; по тарифу 1850 года запрещено было к ввозу только

25 продуктов, в том числе чай, сахар-рафинад, железо морским путем и спиртные напитки; по 622 статьям пошлины были значительно понижены и только в 292 случаях оставлены без изменения.

Переходя к вопросу о развитии промышленности в первой половине XIX столетия, нужно указать, что эта эпоха является преимущественно эпохой развития русского промышленного капитала. Развитию промышленности в России в течение первой половины XIX столетия способствовали ряд благоприятных условий и, прежде всего, то, что в это время более или менее точно определились районы отдельных отраслей промышленности. В нечерноземной полосе ясно определился избыток населения, искавший себе заработка в отхожих промыслах; этот избыток населения стал источником, откуда фабрика брала для себя дешевые рабочие руки, которые уменьшали расходы по производству и увеличивали прибыль капиталиста. Определившийся в нечерноземной полосе избыток населения вызвал образование в Центральной области особого промышленного района, в котором стала развиваться текстильная промышленность. В начале XIX столетия видное место занимала полотняная промышленность; в 1762 году было зарегистрировано 125 полотняных фабрик, в 1804 году число этих же фабрик возросло до 285; после 1804 года число полотняных фабрик стало падать: в 1825 году их было 196, а в 1845 году—156. Уменьшение числа полотняных фабрик объяснялось развитием хлопчатобумажной промышленности; в 1800 году в одной Москве таких фабрик было 59, а в 1828 году—до 200; в 1860 году число всех хлопчатобумажных фабрик в России дошло до 659 с 77 800 рабочих. Не менее интенсивно шло развитие суконной промышленности: с 1814 по 1850 год число суконных фабрик возросло с 235 до 492; развитие шелковой промышленности шло несколько на убыль: в 1725 году в Москве было 11 шелковых фабрик, в 1825 году—184, в 1840 году—126. Хлопчатобумажная промышленность была основой промышленной деятельности России, а потому развитие этой отрасли промышленности повлекло за собою подъем иных отраслей русской промышленности; так, в 1853 году в России было 30 заводов для выделки серной кислоты, химических разного рода заводов было к 1860 году 113. Развитие других отраслей промышленности в России в течение первой половины XIX столетия характеризуется следующими цифрами: а) винокуренное произ-

водство: в 1754 году—3 692 тыс. ведер, в 1859 году—51 945 тыс. ведер; б) сахарное производство: в 1719 году—один завод, в 1845 году—206 заводов; в) кожевенное производство: в эпоху Петра I—25 заводов, в 1850 году—2 063 завода; г) мыловаренное и стеариновое производство: при Екатерине II—5 заводов, к 1854 году—287 заводов.

Параллельно с количественным развитием русской промышленности шло и ее качественное улучшение; с 1809 года в русской промышленности стало применяться машинное производство, а в середине XIX столетия машинное производство стало господствующим способом производства почти во всех отраслях русской промышленности.

Совершенно ясно, что значительное развитие промышленности в течение первой половины XIX столетия в России должно было вызвать не менее сильное развитие счетной науки и счетного искусства. К началу XIX столетия в русской литературе уже были сравнительно хорошие труды по счетоводству (труды Гессенса, де-Лапорта, вышедшие в переводах русских авторов), но эти труды уже не могли удовлетворить потребностей развившейся русской промышленности и торговли; недостаток переводных трудов по счетоводству определялся уже одним тем, что это были именно переводные труды, не учитывающие особенностей русской промышленности и торговли; между тем, русская промышленность и русская торговля начинали получать свое собственное лицо, а потому стала ощущаться потребность в таких именно трудах по счетоводству, которые были бы приспособлены к особенностям русской промышленности и торговли, т.-е. не в переводных трудах, а в оригинальных, составленных применительно к особенностям и условиям работы русских промышленных и торговых хозяйств. Этими именно обстоятельствами объясняется то, что с 30-х годов XIX столетия начинают появляться оригинальные труды по счетоводству, составленные применительно к условиям работы русских торговых и промышленных предприятий. К числу более или менее оригинальных трудов по счетоводству относятся книги Кларка и Немчинова, К. М. Клинге, П. И. Рейнбота и А. В. Прокофьева.

Труды Кларка и Немчинова стали выходить с 1831 года; в 1840 году вышла в свет основная работа этих авторов под названием «Полная бухгалтерия или счетная наука». В своей книге, вышедшей в 1840 году, авторы приводят полный пример

записей по всем книгам, а потому по этой книге представляется возможным получить общие сведения о той системе записей, которую они рекомендуют на практике. Для записей торговых операций (книга указывает способы записей только торговых операций) Кларк и Немчинов рекомендуют вести следующие книги: а) расчетную книгу (ресконтро дебиторов и кредиторов), б) кассовую книгу, записи в которую производятся с указанием счетов главной книги, корреспондирующих со счетом кассы, в) товарную книгу, в которой для каждого сорта товаров открывается особый счет, г) ручную книгу, представляющую собою мемориал, записи в который производятся путем составления соответствующих статей, д) дневную книгу, по существу являющуюся сборным журналом, записи в которую производятся один раз в месяц на основании записей в кассовой и в ручной книгах, и е) главную книгу.

Кассовая книга ведется, как указано выше, с проставлением счетов, корреспондирующих со счетом кассы; порядок ведения кассовой книги аналогичен тому, который применяется в немецкой форме счетоводства; в кассовой книге открываются особые счета для ассигнаций и для серебра, при чем счет серебра ведется с указанием номинальной стоимости серебра, разменного курса и стоимости того же серебра на ассигнации.

Товарная книга ведется для каждого отдельного сорта товаров; для учета товаров, находящихся на складе хозяйства, ведутся счета с указанием количества, цены и стоимости товаров; для учета же товаров, посланных на комиссию (такие товары авторы называют «товарами на продажу у такого-то»), ведутся счета с указанием только стоимости товаров. Расчетная книга ведется путем открытия счетов для каждого отдельного дебитора и кредитора хозяйства; особенностью ведения расчетной книги является то, что в эту книгу записываются также полученные и выданные векселя; если расчеты с контрагентом или по векселям ведутся на ассигнации, то в счете отмечается только сумма в ассигнациях; если же расчеты ведутся в серебре, то в счете имеются особые графы для суммы в серебре, курса на ассигнации и суммы в ассигнациях; другими словами, счета в серебряной валюте ведутся таким же порядком, как ведутся в настоящее время счета с иностранными корреспондентами при расчетах в иностранной же валюте. При записи расчетов делается различие между счетами лоро и ностро; по счетам отмечается также при-

быль или убыток при расчетах на серебро, при чем такая запись производится при заключении счетов или при окончании расчетов с контрагентом.

Ручная книга представляет собою, как сказано выше, мемориал немецкой формы счетоводства, как равно и т. н. дневная книга, которая является сборным журналом той же немецкой формы. Главная книга ведется путем открытия в этой книге всех аналитических счетов; странно то, что при наличности товарной и расчетной книг авторы все же рекомендуют открывать в главной книге аналитические счета для каждого отдельного дебитора и кредитора и для каждого отдельного сорта товаров; записи в главной книге производятся один раз в месяц, общими итогами за весь месяц. По окончании отчетного года составляется баланс, который авторы называют «поверкой главной книги»; баланс составляется путем проставления только оборотов по счетам, сальдо счетов не выводится и не записывается в «поверку»; итог «поверки» авторы называют «сложной суммой».

Из изложенного выше содержания книги Кларка и Немчинова ясно, что авторы описывают так называемую немецкую форму счетоводства, не называя, однако, эту форму ее собственным именем. В дополнение к примеру ведения записей авторы дают ряд указаний о порядке записей отдельных операций торгового хозяйства; из этих указаний заслуживает внимания порядок записи расходов по эксплоатации недвижимого имущества; авторы рекомендуют записывать по кредиту счета эксплоатации (который они называют счетом домашних расходов) стоимость помещения, занимаемого самим хозяйством, т.-е. тот прием, который свидетельствует о достаточно развитой системе учета; порядок записей операций по продаже товаров прост, счетом продажи авторы не пользуются, а стоимость проданных товаров записывается непосредственно по кредиту счета соответствующего сорта товара.

В общем книга Кларка и Немчинова является достаточно полным изложением системы учета торговых операций, и для своего времени она, несомненно, была ценным практическим руководством по счетоводству торговых хозяйств.

В период времени между появлением труда Кларка и Немчинова и работы Клинге вышло несколько работ по счетоводству, из которых некоторые заслуживают того, чтобы быть отмеченными особо. Из числа работ, вышедших между 1831 и 1857 годами, должны быть упомянуты следующие:

1. «Бухгалтер, или искусство научиться в самое короткое время простой и двойной бухгалтерии во всех ее частях. Сочинение профессора торговых наук Карла Куртина». Перевод с 8-го издания. Москва, 1839 год. (Перевод с немецкого).

2. «Коммерческая бухгалтерия для розничной и мелочной торговли, составленная на основании Положения о купеческих книгах»; автором этой книги был Д. Персиянинов, издана книга в 1839 году в Петербурге.

3. «Очерк коммерческой бухгалтерии и терминологии», составленной И. С. Вавиловым; книга вышла в 1843 году.

4. «Краткая бухгалтерия, составленная П. Н. Кондратьевым, Надворным Советником, преподавателем бухгалтерии в коммерческих заведениях в Москве. Издана на счет Московского Купеческого Общества для преподавания в Московском Мещанском училище». Москва, 1845 год.

5. «Счетоводство всех родов торговли». Сочинение Э. Мудрова, старшего учителя Олонецкой Губернской Гимназии, одобренное Советом императорского С.-Петербургского Университета и принятое в руководство в реальных классах ведомства Министерства Народного Просвещения». С.-Петербург, 1846 год.

6. «Купеческая бухгалтерия, в которой просто и ясно изложены правила и формы купеческого книговедения и по которой всякий может научиться сей науке без помощи учителя»; автором книги был Шамаев; книга вышла в Москве в 1849 году.

7. «Сельское счетоводство. Настольная книга для сельских хозяев». Сочинение П. Преображенского. Москва, 1852 год.

8. «Практическая коммерческая бухгалтерия, составленная Николаем Емельяновым, бывшим воспитанником Московского Коммерческого училища». Москва, 1854 год.

9. «Порядок сельского счетоводства по двойному способу. С приложением форм для книг и отчетов по правилам двойной бухгалтерии». Составлено действительным членом императорского Московского Общества Сельского Хозяйства Дм. Шиповым. Москва, 1855 год.

В дальнейшем мы познакомимся с некоторыми работами указанных выше русских авторов, останавливаясь на тех трудах, которые представляют собою интерес с точки зрения оригинальности изложения основных принципов счетоводства.

Работа Вавилова вышла в 1843 году в Петербурге под названием «Очерк коммерческой бухгалтерии и терминологии». Да-

вая общие понятия о счетоводстве, Вавилов определяет счетоводство, как «искусство вести записку торговым делам на точных и условных правилах»; цель счетоводства, как искусства, состоит, по словам автора, в том, чтобы «посредством правильного ведения сих записок, обозрев и рассмотрев в полном виде как весь состав производимой торговли, так и каждую часть оной отдельно, вывести результат, могший бы показать верно положение капитала»; таким образом Вавилов считает бухгалтерию не наукой, а искусством, состоящим в правильном порядке ведения записей операций. Автор различает два способа ведения записей, а именно: а) простой или одинакий и б) двойной или итальянский; отличие простого способа от итальянского заключается в том, что при простом способе производятся записи в дебет или в кредит только личных счетов, при двойном же записи производятся не только по личным, но и по имущественным счетам. Правила записи по счетам автор формулирует таким образом, что дебитором является лицо или предмет, которое получает или который получается, кредитором же может быть лицо, от которого что-либо получается, или предмет, который выдается. При объяснении порядка записей по счетам Вавилов пользуется неясно выраженной теорией персонификации, полагая, что «счет того лица или предмета, который получает, должен быть дебитором, а счет того лица или предмета, который выдает, должен быть кредитором».

Счетные книги Вавилов делит на: а) главные, или основные и б) вспомогательные; к главным книгам относятся: а) мемориал, б) кассовая, в) журнал и г) главная книга; к числу вспомогательных книг относятся: а) ресконтро, б) фактурная, в) копийная и др.

Мемориал является, по учению Вавилова, книгой для записи некассовых операций; записи в мемориал производятся с указанием счетов главной книги. Кассовая книга ведется с проставлением счетов, корреспондирующих со счетом кассы; таким образом, порядок ведения мемориала и кассовой книги вполне сходен с порядком ведения тех же книг по немецкой форме счетоводства. Записи в журнал производятся периодически, на основании записей в мемориал и кассовую книгу, путем составления сборных статей по операциям сразу за весь период времени (неделя, месяц и т. д.); в главной книге записи производятся также общими итогами, на основании журнальных статей. Особенностью ведения записей

в кассовую книгу является то, что в дополнение к этой книге ведутся две других: книга торговых расходов и книга домашних расходов; торговые и домашние расходы записываются текущим порядком в соответствующие книги, в конце же месяца общие итоги торговых и домашних расходов записываются на расход кассовой книги.

В главной книге открываются счета каждому отдельному лицу, несмотря на наличность таких же счетов в ресконтро; счета открываются и заключаются при помощи счета капитала. Особо интересных приемов записей автор не приводит; оригинальным является прием учета акцепта векселей, состоящий в том, что для учета операций по переводным векселям открывается т. н. «акцептационный счет»; при акцепте дебитуется счет кредитора, выдавшего переводный вексель, и кредитуется «акцептационный счет»; при оплате переводного векселя «акцептационный счет» дебитуется, и кредитуется счет кассы.

Работа Э. Мудрова вышла в 1846 году под названием «Счетоводство для всех родов торговли»; интересно отметить, что труд Мудрова был одобрен Советом императорского С.-Петербургского Университета. Труд Мудрова заслуживает внимания потому, что это была первая работа на русском языке, в которой впервые была изложена теория персонификации, и эта теория была названа своим собственным именем. Мудров считает бухгалтерию, как и его предшественники, искусством записывать хозяйственные операции по определенным правилам и различает простое и двойное счетоводство. Счета Мудров делит на три группы—имущественные, личные и вспомогательные, понимая под вспомогательными счетами результатные счета и счет капитала. Для пояснения порядка записей по счетам автор прибегает к теории олицетворения счетов, приводя для этого следующие соображения: «Распознать ту часть счета, в которую надобно записать оборот, легко, если мы олицетворим счеты, т.-е. будем воображать, что счеты заменяют те лица, между которыми производятся обороты. Приняв это олицетворение за правило, из него будет проистекать то, что все обороты будут относиться к счетам». Учение Мудрова не является точно формулированной теорией персонификации, но в истории русской счетной литературы впервые в книге этого автора теория персонификации была названа ее собственным именем.

Для текущих записей операций автор рекомендует ряд счетных книг, в общем сходных с книгами, указанными его предшествен-

никами; новой является срочная книга, которая впервые встречается в труде Мудрова; порядок записей по счетным книгам такой же, как и у Вавилова, т.-е. Мудров приводит немецкую форму счетоводства.

Работа П. Преображенского, как указано выше, вышла в 1852 году; во введении к своему труду автор указывает, что целью его книги является выяснение результатов деятельности сельских хозяйств, т.-е. выявление причин убытков и прибылей от каждой отрасли сельского хозяйства. Для выявления полной картины результатов деятельности сельского хозяйства автор рекомендует вести счетоводство особо по каждой отдельной отрасли хозяйства, пользуясь для этого отдельными журналами, в которые текущим порядком записываются операции по различным отраслям хозяйства, как, напр., полеводство, животноводство, содержание дворовых и пр. Автор различает две системы счетоводства, а именно: а) купеческую и б) камеральную; система купеческого счетоводства, по словам автора, состоит в том, что при этой системе ведутся две книги: прима-нота и главная книга; прима-нота есть такая книга, в которую текущим порядком записываются все операции торгового предприятия, другими словами,— памятная книга; роль главной книги исполняет ресконтро. Счета автор называет конти; особенностью ведения главной книги является то, что в этой книге открываются счета для каждого отдельного корреспондента хозяйства и один общий счет для собственника хозяйства; в общий счет собственника хозяйства записываются все без исключения операции, т.-е. на дебет счета записывается получение каких бы то ни было ценностей, на кредит того же счета записываются выдачи разного рода ценностей. Правила записи по счетам Преображенский объясняет таким образом: для каждого лица открывается особый счет, на дебет которого записывается все то, что данное лицо получает, на кредит—все то, что это лицо выдает; следовательно в основу своей теории счетных записей автор кладет принципы юридического учения в счетоведении и при объяснениях правил записей по счетам всецело придерживается теории персонификации.

Система камерального счетоводства состоит, по словам автора, в том, что здесь прима-нота заменяется кассовой книгой; в главной книге открываются счета для каждого источника доходов и расходов хозяйства; текущие записи состоят в отметках получения доходов и производства расходов; в каждом счете главной

книги предварительно записывается, сколько предполагалось получить или израсходовать по каждому источнику доходов и расходов, а потому при записи по счетам главной книги производится сопоставление предположенного с выполненным, что является особенностью камеральной системы счетоводства.

Труд П. Преображенского представляет собою чрезвычайно обстоятельное изложение порядка ведения записей операций сельского хозяйства; автор часто ссылается на примеры образцовых немецких хозяйств (Гогенгейм, Ровиль и др.), что свидетельствует об изучении автором постановки сельскохозяйственного счетоводства на примерах немецких хозяйств. Счетные книги сельскохозяйственного счетоводства автор делит на: а) основные или постоянные и б) сменные; основными книгами автор считает такие, которые заводятся на ряд лет, и в которых записывается имущество хозяйства; к основным книгам относятся: а) книга поземельной собственности, б) племенная опись домашних животных, в) опись хозяйственной утвари. Сменными книгами автор называет такие, которые заключаются каждый год, и в которых ведутся записи для определения результатов работы по каждой отрасли сельского хозяйства; к сменным книгам относятся разного рода журналы и главная книга; из журналов автор упоминает о журнале денежной кассы, журнале дебиторов, журнале кредиторов, журнале работ, журнале домашних животных (в этот журнал записываются количество животных, их работа, полученные от них продукты и пр.), материальном журнале (для записи и количественного учета запасов зерна и урожая) и пр. В главной книге автор открывает счета для каждой отрасли хозяйства, или, как выражается сам автор, «главная книга должна показать нам, что хозяйство вообще и каждая отдельная его ветвь принесли нам в течение года и что стоило их содержание»; в главной книге автор открывает ряд счетов, при чем общая система рекомендуемых им счетов является весьма продуманной и разумной; так, автор предлагает открыть следующие счета: а) Конти (автор называет счет словом конти) стоимости имения в начале года, т.-е. счет баланса начинательного, б) Конти стоимости имения в конце года (счет баланса заключительного), в) Конти для обзора издержек, употребленных на основные улучшения в имении (счет мелиораций), г) Конти дебиторов, д) Конти кредиторов, е) Конти рогатого скота, ж) Конти овец, з) Конти лугов, и) Конти пастбищ и т. д.; указываемый автором порядок записей по счетам

свидетельствует о том, что автор прекрасно знает технику выполнения счетных работ и разбирается в таких приемах, как записи на распределительные счета, с которых суммы впоследствии разносятся по соответствующим счетам, метод определения стоимости рабочей силы скота и пр. Для предварительных записей всех операций автор рекомендует вести книгу приманота, т.-е. памятную, в которой все операции хозяйства записываются по мере их совершения.

Работа П. Преображенского была одной из лучших работ по сельскохозяйственному счетоводству; некоторые приемы, указанные автором, являются настолько рациональными, что они не потеряли своего значения и в настоящее время.

Работа Н. Емельянова вышла в Москве в 1854 году; как видно из предисловия к этой работе, автор выпустил в 1840 году книгу под названием «Практические упражнения в бухгалтерии по делам внутренней торговли и фабрикации»; эта книга пользовалась, по словам автора, большим успехом, что и побудило его издать новый труд, вышедший позднее, в 1854 году. В труде 1854 года Н. Емельянов называет бухгалтерию наукой, показывающей, «как должно вести счетные книги, составлять разные счета и выводить правильный и верный учет заключающимся в них суммам». Н. Емельянов различает одинакую и двойную бухгалтерию, не давая, однако, точных определений для каждой из них; одинакая бухгалтерия, по словам Емельянова, употребляется при мелочной торговле, двойная же называется так потому, что, как говорит автор, «в главной счетной книге всякая статья записывается в дебет одного и в кредит другого счета равною суммою».

Счетные книги автор разделяет на: а) записные и б) счетные; записными книгами автор называет разного рода журналы для хронологических записей, счетными—такие, в которых открываются отдельные счета; к числу записных книг автор относит мемориал и журнал, а также фактурную книгу; счетными книгами являются главная, кассовая, товарная, расчетная и др. Никаких правил записей по счетам и книгам автор не дает и никаких теоретических принципов не излагает; единственным методом изучения правил записей по книгам и счетам автор признает изучение примера, в котором указаны все необходимые для счетного работника правила; поэтому вся работа Емельянова делится на две части: в первой из них (5 страниц) излагаются общие

сведения по счетоводству, во второй (около 200 страниц) дан пример записей по всем счетным книгам. Особенностью ведения записей по счетам главной книги является то, что автор открывает коллективные счета для всех дебиторов и кредиторов хозяйства, за исключением комиссионеров и комитентов, для каждого из которых он открывает особый счет. Журнал ведется ежемесячными записями на основании записей по кассовой книге; при записях по счетам главной книги названия корреспондирующих счетов не указываются, а просто пишется, напр., по счету товаров: «Проданс за январь на такую-то сумму» или «Куплено за январь на такую-то сумму». Общего счета товаров автор в главной книге не ведет, а каждому отдельному сорту товаров открывает особый счет, несмотря на то, что те же счета имеются в товарной книге. Отдавая должную дань дикости нравов своего времени, автор везде особо отмечает операции с евреями; так, напр., он пишет: «Получено от еврея Иозель Морган по счету», «Зачтено еврею такому-то куртажных» и т. д.; при открытии счета в расчетной книге в заголовке указывается: «Счет еврея такого-то».

Книга Д. Шипова вышла в 1855 году; в предисловии к своей работе автор дает краткие сведения о сущности двойной бухгалтерии и объясняет правила записи по счетам; эти правила сводятся к объяснению техники записей при помощи теории персонификации; автор говорит, что бухгалтерия называется двойною потому, что «всякая статья по сему счетоводству должна необходимо иметь своего дебитора и своего кредитора (дебитор есть тот, который получает, а кредитор—который ссужает, выдает)». Для записей автор рекомендует вести журнал, главную книгу и ряд вспомогательных книг, в зависимости от потребностей хозяйства; счета открываются посредством счета капитала, при чем в записях имеется характерная для того времени отметка: «508 душ крестьян по 75 рублей, на сумму 38.100 рублей». Записи в журнал производятся ежедневно по мере совершения операций; в журнале производятся записи всех без исключения операций, как кассовых, так и мемориальных; на основании записей по журналу производятся отметки по счетам главной книги; каждому сорту материалов в главной книге открывается особый счет, в котором записываются количество каждого сорта, цена за единицу и общая стоимость материалов по операции; особые счета открываются также каждому отдельному лицу.

Книга Шипова представляет собою довольно удачное изложение основ сельскохозяйственного счетоводства и была очень хорошей работой в счетной литературе своего времени.

Работа К. М. Клинге вышла в 1857 году в Петербурге; работа носила название «Руководство конторского знания» и содержала в себе сведения из коммерческой арифметики и счетоводства. Не касаясь той части работы Клинге, которая трактует вопросы коммерческой арифметики, остановимся на изложении счетоводства. Работа Клинге начинается кратким очерком истории счетоводства; в этом очерке автор дает неверные сведения о происхождении счетоводства, утверждая, например, что счетоводство (двойная бухгалтерия) было изобретено монахом Лукой Пациоло (так именно называет Клинге первого автора печатного труда по счетоводству) в 1504 году (год также неверен); далее идет очерк основных систем счетоводства и важнейших счетных книг.

Во введении автор останавливается на вопросе о различии отдельных систем счетоводства и дает очерк счетных книг; автор различает две системы счетоводства: простую, или одинакую, и двойную, или итальянскую; в простой системе ведутся, по учению Клинге, счета только для лиц, отдельных частей имущества и для отдельных видов «барыша и убытка»; в двойной системе счета ведутся не только для указанных выше элементов, но и для капитала, как для выразителя всего состава имущества в целом. Счета Клинге различает на: а) личные, которые он называет «живыми», и б) вещественные (материальные). Теория записей по счетам сводится к правилу, в силу которого «всякий, кто получает, называется дебитором, а тот, кто отдает,—кредитором»; по словам автора, «теория двойной бухгалтерии основывается на том, что все отдельные части, взятые вместе, должны равняться самому целому»; это выражение, повидимому, приходится понимать в том смысле, что итог сальдо всех счетов, открытых для отдельных частей имущества хозяйства, должен равняться сальдо счета капитала, как выражающему состояние того же имущества, взятого в целом; тут, повидимому, сказалось некоторое влияние на Клинге учений западно-европейских авторов, у которых, как это было изложено ранее, уже были намеки на теорию двух рядов счетов.

Счетные книги Клинге делит на: а) основные, б) главные и в) вспомогательные. К основным книгам относятся памятная и

кассовая; к главным—журнал и главная книга; что же касается вспомогательных книг, то автор, в отличие от своих предшественников, рекомендует ведение значительного числа этих книг; в частности автор указывает на необходимость ведения следующих книг: инвентарная (которую автор называет «инвентурной»), товарная, амбарная, книга о покупке товаров, книга о продаже товаров, балансовая, фактурная, калькуляционная и пр.

Описывая различные системы счетоводства, Клинге приводит ряд практических примеров, на которых он и выясняет отличия отдельных систем счетоводства. Прежде всего, автор дает пример простой системы, в которой он различает две разновидности, а именно: а) первоначальная (контантная) бухгалтерия и б) собственно простая бухгалтерия; первоначальной (контантной) бухгалтерией называется такая, при которой записываются операции, выполненные исключительно за наличные деньги; простой бухгалтерией автор называет такую, которая записывает операции, выполненные как за наличные, так и в кредит.

При контантной бухгалтерии все операции записываются прежде всего в памятную книгу, откуда эти операции переносятся в главную книгу; в памятной книге операции записываются простым повествовательным текстом, для записи же в главную книгу в последней открываются коллективные счета, как, напр., счет кассы, счет товаров, счет вещей, счет капитала и пр.; записи по счетам главной книги производятся без указания корреспондирующих счетов, но методом двойных записей, т.-е. на дебет и на кредит подлежащих счетов. Никаких вспомогательных книг при так называемой контантной системе автор не ведет, а потому записи по счетам главной книги выполняются подробно, с указанием каждого отдельного сорта товара, но эти записи производятся по единому счету товаров. Особенностью контантной бухгалтерии является то, что результат выявляется каждый месяц; выявленные результаты переносятся на счет барыша и убытка, а с этого счета—на счет капитала.

Простая бухгалтерия описана автором после так называемой контантной; при ведении записей по простой бухгалтерии рекомендуются следующие книги: кассовая, памятная, главная, товарная и инвентурная. Кассовая книга ведется обычным порядком, с записями прихода на левой стороне фолио и расхода—на правой; памятная книга является такой, в которую производится запись операций, выполненных в кредит; при записях в памятной книге

указывается фамилия дебитора или кредитора, и излагается сущность совершенной с ним операции; главная книга представляет собою ресконтро дебиторов и кредиторов, записи по которой выполняются обычным порядком, но на особый для каждого дебитора и кредитора счет. Своеобразным является порядок ведения записей в товарную книгу простой бухгалтерии; автор открывает в товарной книге общий для всех товаров счет, в которых на дебет или на кредит производится запись получения или выдачи всех сортов товаров; отдельные счета для каждого вида и сорта товаров Клинге не открывает.

Описывая порядок записей по системе двойной бухгалтерии, Клинге указывает приемы, несколько странные с точки зрения современного порядка ведения записей; прежде всего, все вспомогательные книги ведутся с указанием корреспондирующих счетов (кассовая, расчетная книга и др.); в главной книге для учета товаров открывается коллективный счет товаров, но для каждого отдельного дебитора и кредитора открывается особый счет, независимо от того, что в расчетной книге тем же лицам имеются соответствующие счета.

Операции мемориальные записываются в памятную книгу, которая является аналогичной мемориалу немецкой формы счетоводства; на основании записей в кассовую и в памятную книгу производится один раз в месяц запись в журнал и главную книгу общими итогами за месяц; таким образом Клинге, как и многие из его предшественников, рекомендует, по существу говоря, немецкую форму счетоводства, называя, однако, ее итальянской бухгалтерией. В числе счетных книг упоминается также балансовая; в балансовой книге ежемесячно записывается баланс остатков счетов главной книги.

Работа Клинге явилась одной из капитальнейших работ по счетоводству первой половины XIX столетия; сам автор этой работы был преподавателем счетных знаний в коммерческом училище, а потому его труд имел существенное значение в деле распространения знаний бухгалтерии среди торгово-промышленных деятелей того времени.

Чрезвычайно популярным учебником по счетоводству в эпоху 70-х и 80-х годов XIX столетия была книга П. И. Рейнбота, вышедшая первым изданием в 1866 году под названием «Полный курс коммерческой бухгалтерии по простой и двойной системам». Книга Рейнбота вышла в двух томах: в первом томе приводились

общие теоретические основания счетоводства, и дан был пример ведения книг на русском языке; во втором томе был приведен пример ведения счетных книг на французском, немецком и английском языках. По существу книга Рейнбота не была серьезным трудом по счетоводству; в ней автор не приводил никаких научно обоснованных теорий, объясняющих порядок записей по счетам, но все изложение материала было весьма ясным и понятным, что и послужило причиной популярности этой книги. Рейнбот различал простую и двойную систему счетоводства, неправильно указывая на то, что двойная система будто бы придумана Лукой Пачиоло. Для объяснения порядка записей по счетам Рейнбот прибегает к теории персонификации в ее французском понимании; он говорит, что каждая операция должна быть проведена непременно через счет собственника хозяйства, но, вместо того чтобы для собственника открывать один счет, открывают для него же ряд отдельных счетов, как, напр., счет товаров, счет кассы, счет имущества и т. д.; если собственник что-либо получает, то соответствующий счет должен быть дебитован, если же собственник отдает что-либо, его счет должен быть кредитован по подлежащему счету.

Счетные книги, рекомендуемые Рейнботом, являются такими же, как указанные в трудах его предшественников; порядок записей тот же, т.-е. автор рекомендует, по существу, немецкую форму счетоводства, открывая в главной книге отдельные счета для каждого корреспондента хозяйства.

Труды А. В. Прокофьева начали выходить с 1884 г.; самым популярным трудом Прокофьева является его «Курс двойной бухгалтерии», служивший руководством для изучения счетоводства ряда поколений русских бухгалтеров. Особенностью руководства А. В. Прокофьева является то, что эта книга ни в каком случае не была теоретической разработкой вопросов счетоводства и представляла собою руководство для изучения техники счетных записей. Теория А. В. Прокофьева отчасти напоминает учение французских авторов, в частности учение Дегранжа; для объяснения порядка записей по счетам А. В. Прокофьев строит свои рассуждения на противоположении хозяйства его корреспондентам, полагая, что в каждой операции есть две стороны; эта двусторонность каждой операции состоит в том, что одна и та же операция всегда является приходом для одной стороны и расходом для другой; поэтому если какая-либо операция в результате при-

водит к приходу определенных ценностей в хозяйстве, то эта же операция неизбежно вызывает расход тех же ценностей в другом хозяйстве. Для записи операций можно было бы ограничиться открытием для хозяйства одного счета, параллельно с которым необходимо открыть ряд счетов для каждого корреспондента хозяйства особо; таким образом для хозяйства можно пользоваться одним счетом, в котором следует записывать все полученные и выданные хозяйством ценности. Такой способ записей, при котором хозяйству открывается только один счет, является, очевидно, неудобным, а потому взамен единого счета хозяйства открываются отдельные счета для каждой группы ценностей, входящих в состав имущества хозяйства; в результате получается ряд счетов, открытых для каждой группы и разновидности ценностей хозяйства; но эти счета надлежит рассматривать как счета самого хозяйства, а потому эти счета дебитуются при получении ценностей и кредитуются при выдаче ценностей; одновременно кредитуются и дебитуются счета отдельных корреспондентов хозяйства. Учение А. В. Прокофьева является повторением теории французского автора Леоте, носящей название теории единого счета (Compte global unique); трудно допустить, что А. В. Прокофьев был знаком с учением Леоте о едином счета (по крайней мере, автор об этом нигде не говорит), а потому необходимо отметить это оригинальное совпадение учений двух авторов, не имевших представления друг о друге.

Основные положения своей теории А. В. Прокофьев последовательно проводит на практике, открывая в главной книге отдельные счета для каждого корреспондента хозяйства. Рекомендуя ведение ресконтро, А. В. Прокофьев, тем не менее, открывает в главной книге счета для каждого отдельного дебитора и кредитора хозяйства; то же самое делают, как указано было выше, и другие авторы, но у них такой порядок ничем объяснить нельзя, у Прокофьева же такой порядок является естественным, так как он основан на теории противоположения хозяйства и его корреспондентов.

А. В. Прокофьев является первым автором, создавшим учебник для изучения двойной итальянской бухгалтерии в ее чистом виде; Прокофьев впервые в русской счетной литературе показал истинную итальянскую бухгалтерию в ее настоящей форме, т.-е. в такой форме, при которой записи в журнал и главную книгу производятся по каждой отдельной операции, а не суммарными итогами

за определенный период времени; в том, что А. В. Прокофьев был первым автором, показавшим русским читателям истинную итальянскую форму счетоводства, и состоит его заслуга в деле распространения счетных знаний в России, и это обстоятельство послужило причиной широкой популярности труда А. В. Прокофьева, выдержавшего свыше 20 изданий.

ГЛАВА СЕДЬМАЯ

РАЗВИТИЕ СЧЕТОВЕДЕНИЯ В НОВЕЙШЕЕ ВРЕМЯ

1. Общая характеристика процесса развития счетоведения. Новейший период истории счетоведения охватывает время с 1870 г. по начало XX столетия. Основным признаком, характерным для этого именно периода истории счетоведения, является то, что в это время счетоведение получило законченную научную разработку; научная разработка счетоведения явилась результатом как работ отдельных авторов, так и коллективного творчества тех или иных организаций, поставивших себе целью теоретическую и практическую разработку счетоведения. Познакомимся сначала с работой отдельных организаций, занимавшихся разработкой теории и практики счетной науки.

Научные организации лиц, занимавшихся разработкой вопросов теории и практики счетоведения, впервые возникли в Италии. В 1860 году была основана Академия счетоводов в Болонье; далее, в 1869 году такая же Академия была основана в Милане, в 1879 году—во Флоренции, в 1885 году—в Риме, в 1886 году—в Комо, в 1894 году—в Турине; во Франции академические организации возникли несколько позднее, а именно в 1881 году, когда было организовано Академическое общество счетоведения в Париже. Работа научных обществ была чрезвычайно плодотворной; академические общества, в особенности итальянские, служили теми центрами, теми очагами научной разработки счетоведения, в которых отшлифовывались отдельные идеи теории и практики счетоводства и получали свою окончательную форму и свое окончательное выражение отдельные учения теоретического счетоведения. Для примера достаточно указать на историю Академии счетоводов в Болонье. Болонская Академия возникла фактически в 1807 году, по инициативе четырех молодых болонских бухгалтеров; 11 июля 1813 года это общество болонских счетоводов было преобразовано в частную Академию любителей

счетных знаний; под именем Академии любителей счетных знаний Болонская Академия существовала до 1860 года, когда она была преобразована в официальную академию счетоводов. В Болонской Академии любителей счетных знаний часто выступали такие авторы, как д'Анастасио, Марки, Вилла, Тонциг и др.; здесь во время собраний членов Академии и получали свое отчетливое выражение те учения, которые впоследствии были положены в основание теорий отдельных авторов (д'Анастасио, Вилла, Марки и др.).

Академии счетоводов были все же более или менее замкнутыми организациями, доступными только для их членов; хотя каждая академия работала по возможности в контакте с другими, но развитие счетной мысли уже требовало более широкого обмена мнениями, более широкого общения между счетными работниками, теоретиками и практиками; отсюда возникли периодические съезды и конгрессы счетоводов. Начало периодических конгрессов счетных работников положено было опять-таки итальянцами; первый конгресс счетоводов был созван в 1879 году в Риме; далее последовали конгрессы во Флоренции (1884 г.), в Милане (1888 г.), Болонье (1890 г.), Генуе (1893 г.), Риме (1896 г.), Венеции (1900 г.), Милане (1904 г.), Болонье (1906 г.), Генуе (1910 г.), Риме (1912 г.); вслед за итальянцами стали созывать конгрессы французы: в Париже (1880 г.), в Марселе (1906 г.), в Лионе (1908 г.). Роль и значение конгрессов сводились к тому, что конгрессы явились методом и средством разработки счетоведения уже в международном масштабе, тогда как академии были по преимуществу национальными органами по разработке вопросов теории и практики счетоведения; таким образом конгрессы являются указанием на то, что разработка вопросов счетоведения уже перестала быть предметом внимания и забот ученых определенной страны, и что для разработки этих вопросов понадобилось международное общение ученых всех стран и международное их сотрудничество; другими словами, разработка счетоведения, как науки, стала делом всей международной семьи ученых, что свидетельствует о признании за счетоведением права на звание истинной научной дисциплины.

Несмотря на то, что были учреждены отдельные академии для разработки счетоведения, что были организованы национальные и международные конгрессы ученых счетоводов, работа отдельных авторов по вопросам счетоведения не прекращалась;

более того, именно потому, что была возможность представить результаты своих исследований на суд ученых всего мира, именно поэтому научная работа отдельных авторов трудов по счетоведению стала еще более интенсивной, чем она была ранее; в период с 1870 года и до начала XX столетия более чем когда бы то ни было появилось много чрезвычайно серьезных трудов по теории и практике счетоведения; несмотря на отдельные различия, все труды виднейших авторов работ по счетоведению эпохи последнего периода в истории счетоведения развивают те основные направления теоретического счетоведения, которые были отмечены ранее, т.-е. направление юридическое, экономическое и камеральное; поэтому историю развития счетоведения в новейшее время можно рассматривать под углом зрения развития этих именно основных направлений счетной науки.

Говоря об общих тенденциях развития счетоведения, нельзя не отметить одного обстоятельства, свидетельствующего о том, что развитие счетоведения подчиняется общим для всех научных дисциплин условиям; эти условия состоят в том, что развитие каждой науки состоит в зависимости от развития производительных сил той страны, где разрабатывается та или иная научная дисциплина. По отношению к счетоведению эта зависимость его развития от развития экономической деятельности той или иной страны становится особенно ясной и очевидной; предшествующее изложение с достаточной убедительностью говорит о том, что развитие счетного искусства стоит в прямой и непосредственной зависимости от развития экономики и экономических отношений. Но в предшествующем изложении шла речь преимущественно о развитии счетного искусства; новейшая история счетоведения, обнимающая период с последней четверти XIX столетия до начала XX столетия, является преимущественно историей развития теоретического счетоведения; тем не менее, основной закон развития каждой науки остается в силе и для этого периода; изучение процесса развития отдельных теоретических направлений счетоведения показывает, что в развитии теоретического счетоведения определенно намечается ясная тенденция, состоящая в том, что по мере развития экономической деятельности теоретические учения эволюционируют в направлении от учений метафизических к позитивным. Метафизическим учением в теоретическом счетоведении является так называемое юридическое направление со всеми его разновидностями; позитивными учениями являются раз-

личные оттенки экономического направления; общая тенденция в развитии счетоведения состоит в том, что по мере развития производственных отношений той или иной страны юридическое направление постепенно уступает место направлению экономическому.

Для примера достаточно указать на Италию. В эпоху Луки Пачиоло, когда производственные отношения в Италии были весьма не развиты, господствующей теорией была юридическая; по мере развития производственных отношений появляются учения Форни, Криппа и других авторов экономического направления. История развития счетоведения в новейший период полностью подтверждает правильность основной тенденции в развитии этой науки; тут мы видим, как развитие производственных отношений отражается на развитии счетоведения; мы видим постоянную эволюцию экономических учений и ясно выраженную картину постепенного замирания учений юридического направления. В Италии по мере развития ее производственных сил и хозяйственных отношений все более и более укрепляется экономическое учение, представленное Ф. Беста и его школой; в Германии, Швейцарии и Австрии, где хозяйственная деятельность была весьма развитой, и производственные отношения являлись весьма сложными, юридическое направление никакого успеха не имело, и господствующим направлением сразу стало экономическое, представленное Гюгли, Шером, Шроттом, Аугспургом, Ауспицом, Курцбауером и другими авторами; в Англии и Америке, при их феерическом развитии промышленности и производственных отношений, конечно, не могло быть и речи о какой бы то ни было почве для развития юридических учений в теории счетоведения, а потому там мы не видим никаких трудов, в которых рассматривались бы счетные учения юридического направления; Англия под давлением интенсивно развивающейся своей промышленности совершенно отказалась от мысли развивать и разрабатывать теоретические положения счетоведения, а потому все труды английских авторов по счетоведению являются изложением преимущественно практики счетоводства, а не теории счетоведения; Америка имеет несколько трудов, рассматривающих вопросы теоретического счетоведения (работы Фостера, Джонеса и др.), но эти труды пропагандируют счетные учения, близкие к учениям Гюгли, Шера и других авторов экономического направления; наконец и Франция под влиянием развивающейся экономической деятельности страны постепенно отказывается от юридических учений и пере-

ходит к ученьям позитивным, представленным теориями Гильбо, Леотэ, Дешана, Дюмарше и др.; отголоски юридического направления замечаются в работах Г. Лефевра, но эти работы свидетельствуют уже не о развитии юридического направления во Франции, а скорее о его постепенном умирании.

2. Развитие юридического направления. Юридическое направление, возникшее во Франции, прочно привилось в Италии благодаря трудам Марки и в особенности Джузеппе Чербони. Чербони был тем автором, имя которого было эпохой в развитии счетоведения.

Чербони родился в 1827 году и в возрасте 22 лет уже занимался вопросами счетоводства и управления. Основной труд Чербони вышел в 1873 году под названием «Первые опыты логисмографии». В «Первых опытах логисмографии» был подведен итог всех предшествующих изысканий автора в области теории и практики счетоводства, а потому эта книга является как бы суммарным изложением основ юридического направления счетоведения. В своих построениях Чербони исходит из той мысли, что для познания существа деятельности хозяйства необходимо выяснить те внутренние процессы, которые происходят в хозяйстве, как в определенном социальном организме; сущность внутренних процессов, происходящих в хозяйстве, сводится, по учению Чербони, к постоянной смене юридических отношений между лицами, принимающими участие в работе хозяйства; внешним выражением изменения юридических отношений между хозяйствующими лицами являются те операции, которые наблюдаются в каждом хозяйстве. Центром жизни и деятельности хозяйства является его собственник; по учению Чербони, собственник есть «Я» каждого хозяйства, есть тот центр, вокруг которого вращаются все интересы хозяйства, есть тот субъект, в интересах которого производится вся работа хозяйства. Для того чтобы отметить роль собственника в хозяйстве, необходимо строить все записи так, чтобы можно было выявить все значение собственника для предприятия; отсюда Чербони выводит свою теорию, по которой все операции непременно проводятся через счет собственника. Контрагентами собственника являются все лица, принимающие то или иное участие в работах хозяйства, т.-е. агенты и корреспонденты хозяйства; поэтому собственнику противополагаются агенты и корреспонденты хозяйства, для которых Чербони открывает особый

счет, общий для всех агентов и корреспондентов хозяйства. Так как собственник, с одной стороны, и агенты и корреспонденты,— с другой, являются сторонами во всякой операции, то отсюда следует, что праву собственника соответствуют обязательства агентов и корреспондентов, и, обратно, праву агентов и корреспондентов соответствует обязательство собственника. Права лиц записываются в кредит их счетов, обязательства — в дебет; таким образом каждая операция должна быть записана в дебет счета собственника и в кредит счета агентов и корреспондентов или, обратно, в кредит счета собственника и в дебет счета агентов и корреспондентов. Счет собственника, с одной стороны, и счет агентов и корреспондентов,—с другой, образуют особый баланс, который Чербони называет хозяйственным балансом, и по которому проводятся все без исключения операции хозяйства.

Теория Чербони явилась возвратом к учению Дегранжа и д'Анастасио о высоком значении собственника в работе хозяйства; однако смягчающим моментом в учении Чербони было то, что он рассматривает собственника и агентов и корреспондентов как равноправные стороны, способные вступать в юридические отношения друг с другом.

Сторонником и популяризатором учения Чербони явился итальянский же ученый Джиованни Росси. В своей работе, вышедшей из печати в 1882 году под названием «L'Ente economico—amministrativo», Росси рассматривает хозяйство, как социальное явление, жизнь и деятельность которого протекают по определенным законам. В каждом хозяйстве можно, по учению Росси, выделить три группы операций, а именно: а) операции экономические, б) юридические и в) административные. Экономическими операциями называются такие, при которых имеют место производство, распределение и потребление экономических благ; юридическими операциями называются такие, при которых выясняется наличность определенных прав и обязательства физических или юридических лиц, как равно изменения в правах и обязательствах этих лиц; наконец административными операциями Росси считает такие, при которых имеют место обращение благ внутри хозяйства и разного рода мероприятия, направленные к сохранности этих благ. При выполнении какой угодно хозяйственной операции, к какой бы группе эта операция ни относилась, всегда принимают участие два лица или два органа хозяйства, между которыми возникают определенные отношения; сущность таких отношений

сводится к тому, что при каждой без исключения операции всегда праву одного лица или органа соответствует обязательство другого лица или органа хозяйства, и, далее, изменение объема прав одного лица или органа вызывает неизбежное изменение объема обязательств другого лица или органа хозяйства; таким образом при совершении хозяйственных операций всегда имеет место двойственность в каждой из основных групп операций; но так как основных групп операций имеется три (экономические, юридические и административные операции), а в каждой из них имеется двойственность отношений участвующих в них лиц, то отсюда Росси выводит основной закон деятельности хозяйства, который он формулирует, как закон «двойной тройственности» (doppia triplicità).

Основы юридического направления счетоведения получили свою наиболее полную и законченную разработку в трудах указанных выше итальянских авторов, Чербони и Росси. Другие итальянские же авторы, сторонники юридического направления, ничего нового в разработку этого направления не внесли; к таким авторам относятся: Беллини, Мондини, Карл Чербони, Равенна, Розатти и др.

Среди итальянских авторов имеются и в настоящее время последователи учения Марки (см. выше); к числу таких авторов относится видный ученый Дж. Масса, автор и редактор капитальнейших трудов и сборников по счетоведению на итальянском языке. Из не-итальянских авторов сторонником юридического направления является французский ученый Г. Лефевр, работы которого выходят с 1879 года.

3. Развитие экономического направления. Основные идеи экономического направления в счетоведении были высказаны, как это было указано ранее, в трудах голландского автора Гезеля и итальянца Криппа; дальнейшее свое развитие экономическое направление получило в трудах американских авторов Фостера и Джонеса; труды Фостера начали выходить с 1836 года в Бостоне, работа Джонеса вышла в 1841 году в Нью-Йорке. Далее, экономическое направление разрабатывалось в трудах французского автора Коффи (1834 г.), австрийского автора Курцбауера (1850 г.), немецкого автора Аугспурга (1872 г.) и получило свою законченную форму в трудах швейцарских авторов Ф. Гюгли и И. Ф. Шера. В труде Ф. Гюгли, вышедшем в 1887 году, эконо-

мическое направление получило ту форму, которая носит название «теория двух рядов счетов». Сущность теории двух рядов счетов сводится к тому, что все имущество хозяйства рассматривается с точки зрения его отдельных составных частей и в целом; для рассмотрения имущества со стороны отдельных его частей и для учета изменений в этих составных частях открывается ряд счетов, которые Гюгли называет счетами составных частей имущества; для получения картины всего имущества в целом и для учета изменений имущества хозяйства в целом Гюгли пользуется счетом капитала, который служит для того, чтобы дать сведения о размере всего имущества хозяйства, безотносительно того, из каких частей состоит это имущество. Как составные части имущества, так и все имущество в целом могут подвергаться изменениям; изменения составных частей имущества и всего имущества в целом могут быть положительными или отрицательными, т.-е. увеличениями (положительные изменения) или уменьшениями (отрицательные изменения); положительные изменения составных частей имущества записываются в дебет соответствующих счетов, отрицательные—в кредит. Положительные изменения всего имущества в целом отмечаются в кредите счета капитала, отрицательные —в дебете. Для ясности записей разного рода изменения, отмечаемые в счете чистого капитала, могут производиться не по счету капитала, а по особым счетам, временно заменяющим собою счет капитала, так называемым результатным счетам; порядок записей по результатным счетам такой же, как и по счету капитала. Положительное изменение какой-либо составной части имущества неизбежно влечет за собою отрицательное изменение другой составной части того же имущества или увеличение всего имущества в целом; отсюда вытекает, что каждая операция должна быть записана в дебет одного счета и в кредит другого какого-либо счета, т.-е. метод двойной записи. Так как счета отдельных частей имущества и счет всего имущества в целом выражают, в сущности, одно и то же, т.-е. дают картину состояния имущества хозяйства, то отсюда ясно, что общее сальдо счетов отдельных частей имущества должно быть равно общему сальдо счетов чистого капитала и результатных счетов, т.-е. алгебраическая сумма сальдо счетов первого ряда всгда равняется алгебраическому сальдо счетов второй группы.

Учение Гюгли было воспринято швейцарским же автором И. Ф. Шером и итальянским — проф. Ф. Беста. Проф.

И. Ф. Шер является виднейшим автором трудов по счетоведению, начавших появляться с 1888 года; главнейшим трудом проф. Шера является его работа «Бухгалтерия и баланс» (1914 год), с которой русские читатели имеют возможность познакомиться по переводу ее, недавно вышедшему под ред. проф. Н. С. Лунского.

Учение проф. Ф. Беста немногим отличается от теории Ф. Гюгли, но все же в учении Ф. Беста имеются некоторые особенности, которые должны быть отмечены. Основным моментом учения Беста является теория объекта учета. Будучи крайним выразителем капиталистического мировоззрения, Беста полагал, что существенным моментом каждого объекта хозяйственной деятельности является не материальная его субстанция, а ценность, ибо ценностью и не чем иным определяется значение того или иного объекта для хозяйства; отсюда Беста приходит к выводу, что объектом хозяйственной деятельности и, следовательно, объектом учета являются не предметы, как таковые, а ценности этих предметов; свои взгляды Беста изложил в особой теории, которую он назвал «теорией ценностного учета». Вопрос о методе учета операций Беста разрешает в духе учения о двух рядах счетов; как и Гюгли, Беста открывает счета для учета отдельных составных частей имущества и для учета всего имущества в целом; составные части имущества Беста называет «прямыми элементами», имущество в целом и все изменения этого имущества он называет «производными элементами»; для учета прямых элементов открываются особые счета, которые Беста называет «прямыми», для учета «производных элементов» открываются «производные счета»; порядок записей по «прямым» и «производным» счетам такой же, какой указан у Гюгли и Шера.

Последователями и сторонниками экономического направления в Италии являются проф. В. Альфиери, П. де-Гиббис, П. д'Альвизе и др.; указанные выше авторы ничего нового в учение Беста не внесли и явились лишь популяризаторами учения Беста и немецких авторов экономического направления.

Особой отраслью экономического направления является учение итальянского автора Э. Пизани, труды которого начинают выходить с 1875 года. Пизани определяет хозяйство как сумму хозяйственных действий, выполненных определенным лицом или группой лиц; уже одним определением хозяйства, как суммы чисто экономических действий, Пизани становится на почву строгого позитивизма и, исходя из основной своей точки зрения чистого

позитивизма, строит счетную теорию, названную некоторыми авторами материалистической теорией счетоведения. Позитивное направление учения Пизани сводится к тому, что для познания какого угодно хозяйства нужно знать не только статику этого хозяйства, но, главным образом, его динамику; поэтому, отрешаясь от каких бы то ни было метафизических рассуждений о роли и значении хозяйствующего субъекта, Пизани полагает что цель счетоводства состоит лишь в том, чтобы дать истинную картину деятельности хозяйства; для того же, чтобы дать такую картину, необходимо представить в записях не только результат работы того или иного хозяйства, но и всю работу этого хозяйства в целом, т.-е. дать картину не только статики хозяйства, но и его динамики; знание же статики и динамики хозяйства необходимо для того, чтобы иметь возможность осуществлять управление этим хозяйством и направлять работу хозяйства таким именно путем, который в наибольшей степени соответствует интересам собственника хозяйства. Пизани известен, как автор особой формы счетоводства, названной им статмографией; эта форма практического успеха не имела, но интересна потому, что при помощи предложенной им формы Пизани предполагал с возможно большей точностью выявить то, что он считал существенно необходимым, т.-е. статику и динамику хозяйства.

Почти законченную разработку позитивное направление счетоведения получило в труде молодого, рано умершего автора Дж. Жермани. Труд Жермани, вышедший в 1914 году, представлял собою высшее выражение позитивизма в теории счетоведения. Жермани определяет счетоведение как науку, вырабатывающую методы наблюдения за применением в деятельности частного хозяйства принципов хозяйственного расчета; уже в одном определении Жермани счетоведения как научной дисциплины явно выражается его взгляд на цели и значение счетоводства как прикладного знания; исходя же из целей и задач счетоведения как прикладной научной дисциплины, Жермани отказывается от каких бы то ни было метафизических рассуждений и строит свое учение, базируясь на реальных фактах хозяйственной деятельности предприятия; поэтому Жермани полагает, что счета являются только отражением хозяйственных процессов и должны строиться так, чтобы по отношению к каждому счету представлялось возможным видеть полученный хозяйством результат работы хозяйства от того или иного процесса его работы.

Развитие производственных отношений во Франции привело, как это было указано выше, к тому, что на смену юридическим учениям появились учения экономического направления. Первым автором, который может быть назван основателем позитивного направления во Франции, явился А. Гильбо, труд которого вышел в 1865 году. Гильбо полагал, что для целей точного выяснения результатов работы хозяйства необходимо выявлять результат каждой в отдельности операции с товарами; для этого Гильбо предложил ввести в систему счетов особый счет продажи, при помощи которого результат каждой операции по продаже товаров может быть выявлен в момент совершения самой операции. Учение Гильбо было развито впоследствии им же самим в сотрудничестве с Э. Леотэ. Коллективный труд Леотэ и Гильбо, вышедший в 1889 году и повторенный в 1894 году под другим названием, точно и ясно формулировал основные положения учения этих авторов. Основной идеей трудов Леотэ и Гильбо является необходимость выявления точной и ясной картины положения того или иного хозяйства в целях правильного управления хозяйством; для получения точной и ясной картины положения и состояния хозяйства необходимо все записи строить так, чтобы из совокупности их выявлялась полная картина состояния хозяйства; счетоводство, по учению Леотэ и Гильбо, должно быть построено так, чтобы для получения полной картины состояния хозяйства не было надобности прибегать к разного рода действиям, вносящим определенные коррективы в счетные данные; для этого в основу счетных записей должен быть положен принцип перманентности инвентаря, т.-е. такой принцип, в силу которого запись прихода и расхода материальных ценностей должна производиться по себестоимости этих ценностей. Таким образом Леотэ и Гильбо полагают, что основным объектом записей являются материальные ценности, а потому рекомендуют такие именно приемы счетной работы, при наличности которых этот основной объект может быть выявлен со всей надлежащей полнотою.

Учение Леотэ и Гильбо является позитивным в его чистом виде; но яркое свое выражение позитивное направление получило в трудах французского автора Э. Дюмарше, труд которого вышел в 1914 году. Дюмарше называет предложенную им теорию «позитивной» и приходит к выводу, что основной целью счетоводства, как теоретической науки и как практического искусства, является выявление тех законов, по которым протекает вся жизнь

и деятельность какого угодно хозяйства; таким основным законом жизни и деятельности хозяйства Дюмарше считает закон причинности, а потому все построение счетной работы должно, по мнению Дюмарше, быть таково, чтобы можно было в наибольшей мере выявить причинную зависимость, существующую между отдельными операциями одного и того же хозяйства. Для того чтобы выявить причинную зависимость операций, совершающихся в хозяйстве, необходимо комбинировать их в совокупности, дающей в конечном результате картину хозяйственных процессов, совершающихся в предприятии; таких основных процессов Дюмарше насчитывает три, а именно: а) процесс с активом хозяйства, б) процесс с пассивом того же хозяйства и в) процесс изменений чистого имущества хозяйства; отсюда Дюмарше приходит к выводу, что основными объектами учета являются: а) актив хозяйства, б) пассив хозяйства и в) чистое имущество хозяйства. Теория счетоведения состоит в том, чтобы найти методы отметки тех изменений, которые происходят в составе актива, пассива и чистого имущества хозяйства, а потому при выработке теории нет никакой необходимости прибегать к условностям и строить какие бы то ни было гипотезы о существовании юридических отношений, о роли и значении собственника и т. д.; нужно брать реальную жизнь, как она есть, и точно отражать ее в счетных записях.

Труд Дюмарше является высшим выражением принципов позитивизма в теории счетоведения; этот труд является характерным показателем той эволюции, которую претерпело развитие счетной науки во Франции; начав с учения Дегранжа, построенного на высших философских построениях о роли и значении собственника в предприятии, счетная наука постепенно под влиянием развития производственных отношений все более и более спускалась на землю и кончила полным отрешением от метафизики и переходом к абсолютному позитивизму.

4. Развитие камерального направления. Камеральное направление счетоведения развивалось преимущественно в направлении практического его применения. К концу XIX столетия камеральное счетоводство, как форма учета, было применено в системе государственного счетоводства в Германии и Австрии; в 1862 году, по рекомендации В. Татаринова, форма камерального счетоводства было введена в русских правительственных учреждениях,

где и просуществовала почти до 1922 года, когда была введена во всех советских учреждениях двойная система счетоводства.

Теоретическую разработку камеральное направление получило в трудах преимущественно немецких и австрийских авторов, как Шротт, Зайдлер, Дитмар, Фрелих и др. в Австрии, Эсфельд, Лобе, Руль, Эшенмайер и др. в Германии.

5. Развитие счетной науки в России. Развитие счетной науки в России в рассматриваемый период с последней четверти XIX столетия до начала XX столетия шло тем же путем, каким оно шло и на Западе; и тут мы видим, как с развитием производственных отношений, с развитием промышленности и торговли страны происходит эволюция счетных учений в направлении от учений метафизических к учениям позитивным.

Научная разработка вопросов счетоведения в России началась с конца 80-х годов, с появлением журнала «Счетоводство», основателем и редактором которого был А. М. Вольф. Журнал «Счетоводство» начал свое существование с 1888 года и издавался до 1904 года. К участию в журнале были привлечены лучшие силы как из среды теоретиков, так и из практиков счетоводства; в журнале принимали участие лучшие научные силы того времени, к числу которых нужно отнести В. Д. Белова, А. З. Попова, С. М. Бараца, Л. Гомберга, Э. Вальденберга, К. Щетинина-Какуева и др.

Рассматривая те направления, в которых происходила разработка вопросов теории и практики счетоводства за время существования журнала, нужно отметить, что эта разработка производилась в сторону все большей конкретизации теории счетоведения. Первые труды по теории счетоведения (работы А. М. Вольфа, С. М. Бараца, И. П. Руссиана и др.) развивали, главным образом, теорию персонификации, пользуясь для своих рассуждений позаимствованиями у западно-европейских авторов. Труды В. Д. Белова явились первыми работами, в которых стало намечаться позитивное направление в теории счетоведения; это позитивное направление получило свою дальнейшую разработку в статьях Л. Гомберга, появившихся в журнале к концу его существования (с 1895 года).

К началу XX столетия, под влиянием развившейся торговой и промышленной жизни страны, позитивное направление счетоведения определилось с полной ясностью. Первым трудом строго

позитивного направления была работа проф. Н. С. Лунского, вышедшая в свет в 1900 году, в которой изложена была новая теория счетоведения, известная под названием «балансовой теории счетоводства»; далее появляются труды Е. Е. Сиверса (с 1892 года), в которых была изложена так наз. «меновая теория» счетоводства, и, наконец, в 1912 году вышел труд А. П. Рудановского, в котором изложено было математическое обоснование теории двойной бухгалтерии. Не останавливаясь на подробностях указанных выше трудов, как хорошо известных счетным работникам, необходимо отметить то обстоятельство, что появление трудов по счетоводству, трактующих о позитивных теориях, хотя и с некоторыми оттенками, является весьма показательным; оно свидетельствует о том, что к счетоводству были предъявлены строго практические, конкретные запросы, а потому русским авторам трудов по счетоводству не было времени заниматься вопросами философии счетоводства; русские авторы трудов по счетоводству были поставлены в необходимость разрабатывать методы практической работы, поэтому их мысль, естественно, получила строго позитивное направление, получившее свое выражение в балансовой, меновой и математической теориях счетоводства русских авторов.

Определившиеся к началу XX столетия основные направления счетной мысли в России явились теми течениями, которые ясно наметились в русской литературе последнего времени. Течение, возглавляемое Е. С. Сиверсом, нашло своих последователей в лице А. М. Гаврилова, В. Лихачева, Н. А. Блатова, А. И. Гуляева и др.; центром разработки течения, возглавляемого проф. Н. С. Лунским, явился б. Московский Коммерческий Институт, ставший единственной у нас школой научной разработки счетоведения; направление, представленное трудами А. П. Рудановского, широкого развития не получило и постепенно замирает, не находя себе сторонников среди русских счетных работников.

Очерк развития счетоведения в новейший период его истории по необходимости может быть лишь очень кратким; это происходит потому, что рассматриваемый период является ближайшим, по отношению к которому есть возможность только определить основные его тенденции, не касаясь отдельных явлений, имевших место в течение данного периода в истории счетоведения, и не касаясь их потому, что история еще не успела произнести своего приговора, опираясь на который можно было бы беспристрастно и объективно излагать прошлое счетоводства.

ИСТОЧНИКИ

1. А. В. *Конгрессы счетоводов.* „Счетоводство“, под ред. А. М. Вольфа, 1891 г.
2. Б а р а ц, С. М. *Курс двойной бухгалтерии.* Изд. 2. СПБ., 1905 г. (К книге приложен один из наиболее полных очерков истории счетоводства).
3. Е г о ж е. *Приходо-расходные книги древнего Рима.* „Счетоводство“, 1896 г.
4. Е г о ж е. *История бухгалтерии в связи с возникновением и развитием капиталистического строя.* „Счетоводство“, 1904 г.
5. Б а у е р, О. О. *Мемуары к истории бухгалтерии и памятники священной старины.* Москва, 1911 г.
6. Б е л о в, В. *Конгресс счетоводов в Париже в 1889 году.* „Счетоводство“, 1892 г.
7. Б ю х е р, К. *Возникновение народного хозяйства.* П. 1923 г.
8. В. *К истории бухгалтерии.* „Счетоводство“, 1893 г.
9. В а с и л ь е в, А. А. *Византия и крестоносцы.* П. 1923 г.
10. В е й л е, К. *Первобытное общество и его хозяйство.* Москва, 1923 г.
11. В а л ь д е н б е р г, Э. *Лука Пачиоло.* Очерк его деятельности и учение его в сравнении с современными успехами бухгалтерии. „Счетоводство“, 1895 г.
12. Е г о ж е. *О деньгах.* „Счетоводство“, 1899 г.
13. В о л ь ф, А. *Краткий исторический очерк развития счетоводства и значение Луки Пачиоло.* „Счетоводство“, 1895 г.
14. Г а л а г а н, А. М. *Основные моменты в развитии счетной идеи.* Москва, 1914 г.
15. Г о л ь д е н в е й з е р, А. А. *Зачатки банкового дела.* „Банковая энциклопедия“. Т. I. Киев, 1914 г.
16. Д ж и т т и, В. *Прошлое и будущее счетоводства.* „Счетоводство“, 1890 г.
17. И в а н о в, С. Ф. *Христофор Штекер, первый бухгалтер.* „Коммерческое Образование“, т. II.
18. Е г о ж е. *Карл Петр Кейль.* Его жизнь и труды (по счетоводству). Могилев, 1912 г.
19. И о с и ф Ч е р б о н и (*биография*). „Счетоводство“, 1891 г.
20. К е й л ь, К. *Выставка по счетоводству.* „Счетоводство“, 1892 г.
21. Е г о ж е. *Венедикт Котрульи из Рагузы.* Очерк по истории бухгалтерии. Могилев, 1912 г.
22. Е г о ж е. *О некоторых древнейших обработках трактата Луки Пачиоло по бухгалтерии.* Пер. С. Ф. Иванова. Могилев, 1910 г.

23. Клинге, К. М. *Руководство конторского знания.* СПБ., 1840 г.
24. Ключевский, В. О. проф. *Курс русской истории.* Ч. I—IV. Изд. 2. Москва, 1912 г.
25. Коньков, Ф. *Древнейший документ счетоводства.* „Счетоводство", под ред. Н. А. Кипарисова, № 1/4.
26. Кулишер, И. М., проф. *Лекции по истории экономического быта Западной Европы.* Изд. 5. П., 1918 г.
27. Его же. *История русской торговли до девятнадцатого века включительно.* П., 1923 г.
28. Зомбарт, В. *Современный капитализм.* Т. I и II. Пер. В. Базарова и И. Степанова. Москва.
29. Лука Пачиоло (*биография*). „Счетоводство", 1891 год.
30. Липперт, Ю. *История культуры.* СПБ., 1904 г.
31. Жид, Ш. и Рист, Ш. *История экономических учений.* Москва, 1918 г.
32. Маслов, Петр. *Общедоступный курс истории народного хозяйства.* Москва, 1923 г.
33. Мейер, Г. *Развитие экономических идей.* П., 1923 г.
34. Максимов, И. Г. *Счетоводство.* Краткий исторический очерк развития счетоводства и его значение в торгово-промышленных и сельскохозяйственных предприятиях. СПБ, 1906 г.
35. Морев, Д. Д. *История всемирной торговли.* „Счетоводство", 1895 г.
36. Наумов, Г. *Введение в изучение экономической науки.* Очерк развития народного хозяйства. Москва, 1923 г.
37. Нейрат, Отто. *История античного хозяйства.* Госиздат Украины, 1924 г.
38. Пачиоло, Л. *Трактат о счетах и записях.* Пер. Э. Вальденберга. СПБ., 1900 г.
39. Пичета, В. И., проф. *История народного хозяйства в России XIX—XX вв.* Москва, 1923 г.
40. Покровский, М. *Русская история в самом кратком изложении.* Изд. 2. Москва, 1923 г.
41. Рожков, Н. А. *Город и деревня в русской истории.* Изд. 7. П., 1923 г.
42. Розенталь, П. А. *Борьба за колонии и мировые пути.* Москва, 1923 г.
43. Соколова А. А. и фон-Мекк, А. К. *Расходные книги и столпы Поместного Приказа.* Кн. 1. Москва, 1910 г.
44. Средневековье *в его памятниках.* Сборник переводов под ред. Д. Н. Егорова.
45. Счетное дело *Приказа Сбора Ратных людей.* Изд. А. Яковлевым. Москва, 1916 г.
46. Тюменев, А. *Очерк экономической и социальной истории древней Греции.* Т. I. Революция. П., 1924 г.
47. Его же. *История труда.* П., 1922 г.
48. Его же. *Очерк истории экономического быта.* Изд. 2. Москва, 1923 г.
49. Чупров, А. И. *История политической экономии.* Изд. 8. Москва, 1918 г.
50. Шер, И. Ф. *Техника банкового дела.* Пер. Е. В. Сиверс. СПБ., 1904 г.
51. Его же. *Бухгалтерия и баланс.* Пер. С. О. Цедербаума под ред. проф. Н. С. Лунского. Москва, 1925 г.

52. Штида, В. *О цехах.* История труда в связи с историей некоторых форм промышленности. Сборник статей. СПБ., 1897 г.
53. Энгельс, Ф. *Происхождение семьи, частной собственности и государства.* Харьков, 1923 г.
54. А. В. К истории бухгалтерии. „Счетоводство", 1893 г.
55. Булгаков, С. Н. Очерки по истории экономических учений. В. I. Изд. 2. Москва, 1918 г.
56. Грюнберг, К. Состояние личной зависимости. История труда в связи с историей некоторых форм промышленности. Сборник статей. П—бург, 1887 г.
57. Дмитриев-Мамонов, В. А. и Евзлин, З. П. Теория и практика коммерческого банка. Петроград, 1916 г.
58. Джонес, Э. Английская система торгового счетоводства. Пер. И. Юрина и М. Турченинова. Изд. 3. СПБ., 1913 г.
59. Кауфман, А. А. Формы хозяйства в их историческом развитии. Москва, 1910 г.
60. Конгрессы счетоводов. „Счетоводство", 1891.
61. Шулятников, В. Оправдание капитализма в западно-европейской философии. Москва, 1908 г.
62. Эфрон, Г. А. Экономическая жизнь современных народов. СПБ., 1905 г.

---

63. Alfieri, V. La partita doppia applicata alle scritture delle antiche aziende mercantili veneziane. Roma, 1911.
64. Bariola, P. Storia della Ragioneria italiana. Milano (s. a.).
65. Besta, F. La Ragioneria. Vol. II. Milano (s. a.).
66. Brawn, R. A history of accounting and accountants. Edinburgh, 1905.
67. Ceccherelli, A. I libri di mercatura della Banca Medici e l'applicazione della partita doppia a Firenze nel secolo decimoquarto. Firenze (s. a.).
68. Cerboni, G. Ricomosizione dei progetti etc. Ed. 2. Roma, 1878.
69. Idem. La Ragioneria scientifica. „Biblioteca di Ragioneria" sotto red. G. Massa. Vol. I. Milano, 1911.
70. D'Auria, T. Per Luca Paciolo „Rivista di Ragioneria Italiana", 1912.
71. Germani, G. La Ragioneria come scienza moderna. Torino, 1914.
72. Gomberg, L. L'Economologique et son histoire. Genève, 1912.
73. Il libro-giornale di un mercante toscano ad Imola nel secolo XIII. „Riv. di Rag. Ital.". 1912.
74. Landini, A. Una sintesi critica delle teoriche professate da G. Cerboni e da F. Besta. Bologna, 1914.
75. Marchi, A. La ragioneria nella sua evoluzione storica. Camerino, 1911.
76. Massa, G. Trattato competo di Ragioneria. Vol. XII. Milano, 1912.
77. Mondini, E. La teorica italiana personalistica. „Bibl. di Rag.", Vol. I. Milano, 1911.
78. Opere antiche di Ragioneria. „Bibl. di Rag.". Vol. IV. Milano, 1911.
79. Reymondin, G. Bibliographie méthodique des ouvrages en langue française parus de 1543 à 1908. Paris, 1909.
80. Rigobon, P. Alcuni appunti storico bibliografici etc. „Monografie edite in onore di F. Besta". Milano (s. a.).

81. Riccardi, T. Il „Codex accepti et expensi" presso i Romani. Roma (s. a.).
82. Rossi, G. La Ragioneria naturale. „Monografie in onore F. Besta". Milano (s. a.).
83. Velle, I. I più recenti indagini nel Belgio intorno l'origine delle discipline di Ragioneria. „Riv. di Rag. Ital.". 1911.
84. Vetustus. Il Banco di S. Ambrogio in Milano. „Riv. di Rag. Ital.", 1911.
85. Cerboni, G. Ragioneria scientifica. „Biblioteca di Ragioneria". Milano, 1911.
86. Barrême, M. Traité des parties doubles ou méthode aisée pour apprendre à tenir en Parties Doubles les livres du Commerce et des Finances. Paris, 1721.
87. Léautey, E. Comptabilité et notions de commerce. 5-me éd. Paris (s. a.).
88. Monografilo, I. Jl. „Codex accepti et expensi" presso i Romani, „Rivista dei Ragisuieri", 1913.
89. Porte, de la, M. La science de négocians. Paris, 1769.
90. Schrott, Y. Verrechnungswissenschaft. Trad. dal E. Sperotti. Novarra. 1881.

БИБЛИОТЕКА
МОСКОВСКИЙ
ИНСТИТУТ.
14545