

Д. А. Львова

ВОЗНИКНОВЕНИЕ ТЕОРИИ КАМЕРАЛЬНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

В статье рассматриваются история создания и теоретические основания одной из наиболее популярных и влиятельных концепций учета — так называемой камеральной бухгалтерии. Несмотря на то что эта концепция (ее также называют моделью, теорией, парадигмой) первоначально повсеместно вплоть до конца XVIII в., а в общественном секторе продолжает использоваться и поныне, ее эволюция и теория остаются малоизученными. Публикаций — как отечественных, так и зарубежных, — специально посвященных этой проблеме, очень мало, настолько, что масштаб и значение концепции камерализма для развития теории бухгалтерии не вполне осознается. Ограниченность источников не позволяла до настоящего времени восстановить целостную картину первой теории камеральной бухгалтерии Пуэхберга, австрийского автора XVIII века. В данной статье отчасти восполнен этот пробел. В ней использованы материалы о реформе государственного хозяйства Австрии из источников, не вовлеченных в научный оборот специалистами по бухгалтерскому учету, и немногих публикаций по камеральному учету в современной отечественной и зарубежной англоязычной литературе. Анализ указанной совокупности данных о камеральной бухгалтерии позволил дать новую оценку этой теории и ее роли в развитии бухгалтерского учета. Теория камеральной бухгалтерии рассматривается в статье как часть учения камерализма, в этом смысле статья иллюстрирует взаимосвязи между экономическими теориями и теориями бухгалтерии. Библиогр. 47 назв. Ил. 2. Табл. 1.

Ключевые слова: камеральный учет, теория бухгалтерского учета, история бухгалтерского учета, камерализм, Пуэхберг.

D. A. Lvova

THE DEVELOPMENT OF CAMERAL ACCOUNTING THEORY

The article examines the history and theory of one of the most popular and influential accounting concepts — cameral accounting. This concept (also called a model, theory or paradigm), broadly accepted until the end of the 18th century and still in use in the public sector, has not been thoroughly studied. There are very few publications investigating this concept, so the scale and importance of cameralism for the development of accounting theory is not yet realized. The article reviews the circumstances surrounding the creation and content of the first theory of cameral accounting by 18th century Austrian author Puehberg. This study is guided by historical research on the reform of the Austrian state and some publications on cameral accounting in modern domestic and foreign language literature. The comparative analysis of cited sources helps to formulate a new understanding of this theory and its role in the development of accounting. The theory of cameral accounting is considered in the article as part of the doctrine of cameralism; in this sense, the article illustrates the relationship between economic theories and theories of accounting. Refs 47. Figs 2. Tables 1.

Keywords: cameral accounting, accounting theory, history of accounting, cameralism, Puehberg.

Введение

Камеральная (денежная) бухгалтерия является одной из самых старых и в то же время недооцененных моделей бухгалтерского учета. Обладая славным прошлым, она, как казалось, более не имеет будущего. Начиная с XVI–XVIII в., когда двойная

Дина Алексеевна ЛЬВОВА — кандидат экономических наук, доцент, Санкт-Петербургский государственный университет, Российская Федерация, 199034, Санкт-Петербург, Университетская наб., 7/9; dinalvova@yandex.ru

Dina A. LVOVA — PhD, Associate Professor, St. Petersburg State University, 7/9, Universitetskaya nab., St. Petersburg, 199034, Russian Federation; dinalvova@yandex.ru

© Санкт-Петербургский государственный университет, 2016

патримониальная¹ бухгалтерия постепенно завоевала повсеместное признание, возникла традиция противопоставлять две учетные модели, и этот своеобразный спор был, по общему мнению, камеральной бухгалтерией проигран. Двойная бухгалтерия, изначально считавшаяся купеческой, в XIX в. проникла в практику большинства предприятий и финансовых институтов, в том числе в такие традиционные отрасли камерального учета, как угольные шахты, железные дороги и банки. Камеральная бухгалтерия продолжала использоваться лишь в государственном хозяйстве и общественных организациях, превратившись из универсальной в отраслевую.

Впрочем, как минимум с XVI в. и в государственном хозяйстве предпринимались попытки заменить камеральную бухгалтерию более актуальной и популярной двойной бухгалтерией. Однако и тогда, и через много лет ни одна из этих попыток не была в полной мере реализована. Реформы государственного счетоводства, предполагавшие переход к модели коммерческой бухгалтерии, проводились такими известными государственными деятелями, как Симон ван Стевин (Нидерланды и Швеция, XVI в.), Франсуа Баррем (Франция, начало XVIII в.), маркиз Себастьян Жозе де Помбал (Португалия, вторая половина XVIII в.), Йохан Маттеас Пуэхберг (Австрия, вторая половина XVIII в.), Жак Неккер (Франция, вторая половина XVIII в.). Однако они либо заканчивались неудачей, либо под маркой заявленной реформы фактически проводилась другая (так случилось, например, с реформой Пуэхберга — подробнее см. далее в настоящей статье). В XIX в. неоднократно предпринимались попытки синтезировать две учетные модели — наиболее известные идеи на этот счет принадлежали Джузеппе Чербони (Италия), Фридриху Гюгли (Швейцария) и Александру Рудановскому (Россия). Каждая из названных авторских идей была апробирована и десятилетиями применялась на практике. Успех — пусть не столь продолжительный — был отчасти обусловлен универсальностью предложенных моделей. Все они строились на том, что государственное (общественное) хозяйство является неоднородным и в силу этого свойства служит почти идеальной средой для использования одновременно камерального и двойного патримониального учета.

Начало XX в. можно считать временем компромисса и завершением противостояния двух, ранее признаваемых несовместимыми, концепций учета: камеральной и патримониальной. Во всяком случае, он был достигнут в одной отдельной отрасли — государственном хозяйстве. В учреждениях, финансируемых государством, получает распространение адаптированный аналог патримониальной бухгалтерии (известный под именем модифицированного метода начисления), в то время как учет государственных доходов и расходов и исполнения бюджета продолжают вести методами камеральной бухгалтерии (кассовый и модифицированный кассовый методы). Однако то, что в начале XX в. выглядело разумным компромиссом, к концу столетия начинает рассматриваться как недостаточность и непоследовательность преобразований.

¹ Патримониальная бухгалтерия направлена на учет состояния и движения ценностей — учет имущества. Название происходит от лат. *patrimonium* — наследственное имение, вотчина; имущество. В работах Я. В. Соколова используется иная транслитерация этого термина — патримональная бухгалтерия (см.: [Соколов, 2000, с. 21]).

В конце XX в. началась очередная, на этот раз глобальная, реформа бухгалтерского учета общественного (государственного) сектора экономики. Ее разработчики были убеждены: развитие бухгалтерского учета общественного сектора должно идти тем же путем, что и развитие коммерческой бухгалтерии, т. е. строиться на принципах патримониального учета с использованием метода начисления. Круг истории замкнулся: созданная в XIX в. теория синтеза двух учетных моделей была отвергнута и преимущества коммерческого учета вновь, как и 3–4 века назад, были признаны безусловными. Накануне 2000-х годов последняя «крепость» камерального учета, по образному выражению Жака Ришара, готова была пасть [Ришар, 2000, с. 39].

В наши дни подводятся первые итоги реформы. Они еще не опровергают ее основополагающей идеи, но сомнения в эффективности этой идеи уже возникли². Как выяснилось, не столь очевидна релевантность и практическая значимость сформированной методом начисления информации о таких объектах, как имущество, капиталы, прибыли и убытки. Кроме того, перечисленные категории приобрели в бухгалтерии общественного сектора новое значение, не имеющее пока научного обоснования. На волне критики проводимой реформы, как это часто бывает, вновь становятся актуальными отклоненные прежде идеи. В данном случае возвращается и идея синтеза двух учетных моделей — камеральной и патримониальной — в общественном секторе экономики (см.: [Rossi, Jorge, Jesus, Caperchione, 2015; Ezzamel, Hyndman, Johnsen, Lapsley, 2014]).

Настоящая статья посвящена истории камеральной бухгалтерии от времени ее зарождения до первой научной теории камерального учета, созданной австрийским автором XVIII в. Йоханом Маттеасом Пуэхбергом. Она основана на современных архивных исследованиях историков экономики, не вовлеченных в научный оборот исследователями истории и теории бухгалтерии, и призвана дополнить и уточнить представления о раннем этапе развития камерального учета, с тем чтобы восстановить этот метод в праве на серьезный и непредвзятый научный анализ.

1. Историография

Камеральная бухгалтерия, несмотря на ее былую популярность и влияние, является тем не менее одной из малоизученных концепций бухгалтерского учета. Список монографий или статей, в которых она описывается или упоминается, нельзя назвать обширным.

В России словосочетание «камеральная бухгалтерия» впервые встречается³ в работах трех авторов начала XX в.: Александра Павловича Рудановского (1863–1931), его ученика Александра Михайловича Галагана (1879–1938) и Рахмиля Яковлевича Вейцмана (1870–1936). Рудановский представил камеральную бухгалтерию как самостоятельный метод, имеющий определенную, очерченную им область применения. В «Общей теории учета и оценки Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии»

² Подробнее о проблемах современной реформы бухгалтерского учета общественного сектора экономики см.: [Львова, 2013].

³ Ранее в литературе по бухгалтерии учет кассовых доходов и расходов называли «денежным учетом» (см., напр.: [Хитрово, 1860]).

(1912) — одной из самых значительных работ по бюджетному учету — он дал определение камеральной бухгалтерии, сформулировал ее отличительные черты и познакомил российских читателей с такими крупнейшими теоретиками этой учетной концепции, как Крамер, Фридрих Гюгли (*Friedrich Hügli*, 1833–1902) и Иосиф Шротт (*Josef Schrott*, 1813–1888) [Рудановский, 1912]. Надо отметить, что самому Рудановскому принадлежит одна из наиболее удачных моделей объединения камеральной и патримониальной бухгалтерий, не оцененная по достоинству ни его современниками, ни в наши дни. В последующих работах по общественному счетоводству Александр Павлович неизменно рассматривает камеральную бухгалтерию в ряду других возможных моделей учета государственного хозяйства [Рудановский, 1913; 1925].

А. М. Галаган впервые обратился к теме камерального учета в небольшом (32 страницы) очерке «Основные моменты в развитии счетной идеи», опубликованном в 1914 г. Очерк содержит краткий экскурс в историю появления первой теории камерального учета австрийского автора второй половины XVIII в. Й. М. Пуэхберга [Галаган, 1914]. В следующей работе «Счетоводство в его историческом развитии» (1927) Галаган дает беглое описание теории Пуэхберга, в котором он обращает внимание на новацию — методику учета сметы [Галаган, 1927]. Александр Михайлович полагал, что камеральная бухгалтерия является полноценной теорией учета, но это его мнение разделяли не все современники. Николай Семенович Помазков (1889–1968) в 1929 г. оспорил позицию Галагана. В известных «Счетных теориях» он не только отказался признать вслед за ним «коренные особенности» камеральной теории, но и весьма скептически отозвался о ее актуальном первоисточнике — книге Шротта [Помазков, 1929, с. 27–30].

В одно время с Рудановским и Галаганом о камеральной бухгалтерии писал Вейцман. Его «Курс счетоводства», впервые опубликованный в 1909 г. и в последующем многократно переизданный (последнее издание датировано 1931 г.), известен как пособие по отраслевому учету. Среди других видов отраслевого учета в нем нашлось место и счетоводству общественных хозяйств. В общем контексте камеральная бухгалтерия у Вейцмана — один из методов учета в бюджетных учреждениях, но не более того. Какого-либо оценочного суждения о возможностях и границах применения камеральной бухгалтерии Вейцман, ограниченный, видимо, форматом учебного пособия, не высказал [Вейцман, 1916, с. 308–309, 318–327].

В начале 1930-х годов исследования теории и истории камерального учета были приостановлены на долгие полстолетия. Некоторые представления о теоретических основах советского учета государственного хозяйства можно почерпнуть в работе Евгения Павловича Дедкова (1913–1983) по истории бюджетного учета в СССР. Предпринятое им хронологическое описание практики бюджетного учета дает основания для вывода о том, что бюджетная бухгалтерия в 30-х годах XX века, безусловно, была камеральной [Дедков, 1962].

Новый этап в исследовании камеральной концепции учета в нашей стране начался лишь в 1990-е годы и связан с именем Ярослава Вячеславовича Соколова (1938–2010). В 1991 г. вышла в свет его книга «Очерки по истории бухгалтерского учета». Камеральной бухгалтерии в ней посвящен отдельный раздел (очерк), написанный совместно с В. Я. Соколовым⁴. Авторы выделили три этапа в развитии

⁴ В 1996 г. этот очерк был воспроизведен в книге Я. В. Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» [Соколов, 1996].

камерального учета: старая камеральная бухгалтерия, новая камеральная бухгалтерия и константная бухгалтерия. Им принадлежит первое в России развернутое описание теории синтезированной константной бухгалтерии Гюгли и, к сожалению, краткое изложение идей другого крупного камералиста — Шротта. Очерк завершает авторская модель синтеза камеральной и патримониальной бухгалтерии [Соколов, 1991].

Я. В. Соколов рассматривал камеральную бухгалтерию как важный этап развития теории учета, одну из трех методологических парадигм этой науки⁵. Неоднократно возвращаясь к теории парадигм [Соколов, 1991; 1996; 2000; 2004; 2005; 2008], он неизменно уделял внимание камеральной бухгалтерии. В качестве комментариев к парадигме камерального учета Я. В. Соколова следует отметить статьи Е. И. Зуги и С. Н. Карельской [Зуга, 2010; Карельская, Зуга, 2012].

В последние годы исследований в области камеральной бухгалтерии, к сожалению, немного. Лишь некоторые аспекты камерального учета рассматриваются в работах В. Д. Новодворского и Г. А. Перфильева, а также И. А. Коковой. В первой работе [Новодворский, Перфильев, 2003] описана фондовая модель камерального учета некоммерческих организаций США. Во второй [Кокова, 2009] — предпринят краткий и, к сожалению, неоригинальный экскурс в историю и теорию камеральной бухгалтерии, дополненный описанием авторской модели регистров простой камеральной формы учета для предприятий малого бизнеса. Оба исследования рассматривают камеральную бухгалтерию как актуальную методологию учета для некоммерческих организаций или малого бизнеса.

Из зарубежных работ по камеральной бухгалтерии первого упоминания заслуживает, безусловно, книга Жака Ришара «Бухгалтерский учет: теория и практика» [2000]. Она привлекает внимание тем, что последовательное развитие методов бухгалтерского учета в авторском изложении представлено как череда взаимосвязанных примеров. В частности, история камерального учета рассмотрена на трех примерах: венецианская модель, счетоводство Древнего Рима и учет финансов откупщиками Людовика XIV [Ришар, 2000, с. 32–43]. Исторический экскурс Ришара получил развитие в статье М. И. Кутера и Е. И. Ханкоева. Авторы проследили взаимосвязь статического учета и предложенных Ришаром моделей камеральной бухгалтерии [Кутер, Ханкоев, 2002].

Надо отметить, что камеральная бухгалтерия как теоретическое направление развивалась прежде всего в странах континентальной Европы в эпоху господства учения, известного под названием «камерализм». Наибольшее распространение это учение получило в Германии, Австрии и Скандинавских странах. Возможно, именно географический, а затем и лингвистический факторы стали главным препятствием для историографии камерального учета в современной научной литературе, по преимуществу англоязычной. Самая ранняя из немногочисленных работ о камеральном методе учета на английском языке принадлежит Василиосу Филосу (*Vassilios Filios*) и датируется 1983 г. Это статья периода первых публикаций по истории бух-

⁵ Признание камерального учета одной из парадигм бухгалтерии не бесспорно. В. В. Ковалев обращает внимание на то, что понятие парадигмы следует трактовать в контексте деятельности научного сообщества. По этой причине камеральная бухгалтерия, доминировавшая до появления современной науки, как он полагает, не может рассматриваться в контексте учения Т. Куна о парадигмах [Ковалев, 2013, с. 108].

галтерского учета в научных журналах, когда считалось важным познакомить читателей с ранее неизвестными фактами, пусть даже в вольной авторской интерпретации, а следование правилам проведения и описания исторических исследований еще не было обязательным требованием. Филос (будучи к тому же не исследователем, а практиком) сделал то, что в современных научных публикациях по истории учета считается недопустимым: объединил идеи нескольких авторов разных времен и научных школ и создал таким образом «универсальное» описание обобщенной и потому никогда не существовавшей камеральной бухгалтерии. Предпринятый им подход к изложению исторического материала обесценил статью как источник сведений из истории камерального учета. Об этом следует пожалеть, так как Филос остается единственным в англоязычной научной литературе автором, кто привлек к своему исследованию труды нескольких известных камералистов и родоначальников теории общественного счетоводства: вышеупомянутых Пуэхберга, Шротта, а также Густава Сейдлера (*Gustav Seidler*, 1858–1931), Фабио Беста (*Fabio Besta*, 1845–1922), Пьетро д'Альвизе (*Pietro D'Alvise*, 1860–1943) и др. [Filios, 1983]. Еще одна публикация 1990 г., автором которой является Дэвид Форрестер (*David Forrester*), также принадлежит к начальному этапу исторических исследований. Несмотря на то что бухгалтерия камерализма упомянута в ее заглавии, в ней в большей степени представлено описание основ администрирования, финансов и контроля учения камерализма, нежели методологии учета [Forrester, 1990].

Краткие сведения об истории камерального учета содержат статьи Норвальда Монсена (*Norvald Monsen*) и Мари-Лор Легэ (*Marie-Laure Legay*). Монсен в своем исследовании опирался на работу известного немецкого камералиста и теоретика учета начала XX в. Эрнста Вальба (*Ernest Walb*, 1880–1946) и вслед за ним выделил четыре фазы эволюции камерального учета: 1) простой камеральный учет; 2) учет начисленных платежей; 3) систематический камеральный учет и 4) камеральный учет предприятия (это можно сравнить с кн.: [Соколов, 1991]). Наряду с историческим экскурсом в статье Монсена представлено описание современной методологии камерального учета, включая сугубо практические примеры [Monsen, 2002]. Исследование Монсена не сосредоточено на каком-либо отдельном периоде развития истории учета; первый теоретик камерального учета Пуэхберг лишь упомянут в нем, впрочем с должной оценкой его заслуг. Пожалуй, единственное в современной историографии, пусть и небольшое, описание теории Пуэхберга по первоисточникам дано в статье Легэ, посвященной проблемам управления и учета в государственном хозяйстве Франции, Австрии и Австрийских Нидерландов XVIII в. В этой публикации также раскрываются практические аспекты реформы австрийского и французского государственного счетоводства [Legay, 2009].

Завершая библиографический обзор, отметим исследования Янника Лемаршана (*Yannik Lemarchand*), в котором дается краткое описание приходно-расходного метода учета (*charge and discharge accounting*) французского государственного хозяйства начала XVIII в. [Lemarchand, 1994; 1999]. Этот метод также упоминает В. В. Ковалев в связи с составлением отчетности сельскохозяйственных поместий в средневековой Британии [Ковалев В. В., Ковалев Вит. В., 2013]. Приходно-расходный метод учета, без сомнения, может быть признан вариацией камеральной бухгалтерии. И наконец, заметим, что, изучая узкую область камерального учета, не следует игнорировать англоязычные работы авторов, которые обращаются к этой

теме в контексте истории российского государственного хозяйства. Примером может служить статья Н. В. Платоновой об опыте применения камерального учета в государственном хозяйстве Петровской Руси [Platonova, 2009].

2. Начала камеральной бухгалтерии

Я. В. Соколов и В. Я. Соколов полагают, что история камеральной бухгалтерии⁶ как самостоятельной учетной парадигмы прослеживается с V в. — когда деньги стали основным средством платежа и появился единый (денежный) измеритель. Стало возможным вести учет расчетов, доходов и расходов в виде денежных поступлений и выплат. Так появились методы, совокупность которых Я. В. Соколов и В. Я. Соколов назвали «старой камеральной бухгалтерией». Эта бухгалтерия как нельзя лучше отвечала потребностям учета доходов и расходов в государственном хозяйстве и применялась в нем сначала как наиболее приемлемая в этой области, а затем долгое время — по традиции.

Следует также отметить, что появление единого денежного измерителя позволило унифицировать измерение и учет разнообразных имущественных объектов. На основе стоимостной оценки была усовершенствована имущественная (патримониальная) бухгалтерия. Исполняя функцию средства платежа и меры стоимости, деньги, как отмечал Соколов, «разграничили камеральную и патримониальную бухгалтерии, сформировали две парадигмы — камеральной и простой патримониальной бухгалтерии» [Соколов, 1996, с. 23].

К этому периоду истории относится и описанный Ришаром пример самой ранней модели камеральной бухгалтерии — так называемый *pater familias* — «семейный учет». Пример, впрочем, неочевидный, так как свойственного камеральному учету наблюдения за денежными потоками здесь не происходит. Содержание примера можно передать в следующем кратком пересказе. Согласно римской традиции, текущий семейный учет имущества велся в натуральном измерении без присвоения денежной оценки имущественным объектам и лишь после смерти главы семейства было принято выполнять специальную процедуру, которую юристы назвали бы «фиктивной ликвидацией». Она заключалась в составлении полного инвентарного описания наследственного комплекса с актуальной денежной оценкой его составляющих, как если бы они предназначались для продажи. Полученные данные сравнивались с инвентарной описью, составленной ранее в аналогичных обстоятельствах. Разница между старым и новым инвентарем интерпретировалась как итог своеобразного коммерческого предприятия длиною в жизнь [Ришар, 2000, с. 34–35]. С камеральной бухгалтерией этот пример роднит лишь стремление выявить доход в денежном выражении по «окончании предприятия». Как справедливо заметили М. И. Кутер и Е. И. Ханкоев, модель учета *pater familias* можно рассматривать скорее как предтечу статического направления имущественного (патримониального) учета, нежели камерального [Кутер, Ханкоев, 2002].

В Средневековье старая камеральная бухгалтерия достигла своего расцвета. Она развивалась как в государственном, так и в личном хозяйстве, известны факты

⁶ Появление этого термина уходит корнями в эпоху Средневековья. В ту пору в Европе учет вели в конторах, или, как тогда было принято говорить, «камерах» (от лат. *camera* — свод, комната) [Соколов, 1996, с. 51].

ее использования в папской курии и в монашеских орденах (в том числе в знаменитом ордене тамплиеров) [Помазков, 1940, с. 746; Соколов, 1996, с. 51–52]. К этой эпохе относятся и первые свидетельства формирования государственной отчетности. О них, в частности, упоминает В. Н. Хитровó в книге «Бухгалтерия в применении к государственным оборотам», опубликованной в 1860 г. в преддверии известной реформы государственного управления и счетоводства. Самые ранние достоверные следы средневековой государственной отчетности Хитровó относил к периоду правления французского короля Людовика Святого (годы правления: 1226–1270), а именно к 1256 г. «В одном из указов своих, — читаем у Хитровó, — он (Людовик Святой. — Д. Л.) предписывает всем приходорасходчикам: являться в Париж в неделю, следующую за днем св. Мартина, и отдавать отчет в приходе и расходе денег» [Хитрово, 1860, с. 14].

Хитровó ссылается и на ряд других, известных ему постановлений французских королей о государственной отчетности. Филипп V (годы правления: 1316–1322), которого французский писатель Морис Дрюон называл одним из самых разумных французских правителей⁷, обязывал казнохранителей «записывать немедленно и подробно полученные деньги в особые книги и доставлять королю ежемесячно отчет о состоянии финансов, а ежегодно — общий отчет, который просматривался королем в заседании совета» [Хитрово, 1860, с. 14]. Век спустя — этот факт также приводит Хитровó — еще один известный французский король Карл VII (годы правления: 1422–1461) обязал составлять «особые формы и ведомости, по которым можно было в желаемую минуту видеть все положение финансов», а также «два счета: один в начале года, о предвидимых приходах и расходах; а другой — по окончании года, о действительном приходе и расходе», и этот последний «подкреплять подлинными документами» [Хитрово, 1860, с. 14]. Подотчетность камеральной бухгалтерии придавала ей обязательность, которая иначе не могла быть достигнута. Следует также упомянуть, что по требованию Карла VII в камеральную бухгалтерию были введены бюджет и отчет о его исполнении.

Любопытные исторические факты из римской истории или Средневековья встречаются в бухгалтерской литературе (как в европейской, так и в российской) начиная с XVIII в., однако в нашем распоряжении пока нет ни одного сколько-нибудь основательного исследования, подтверждающего или опровергающего их. В отсутствие такого исследования сложно судить, например, действительно ли были исполнены указы Карла VII и составлены сметы и отчеты о королевских доходах и тратах, каково было их содержание и методы построения. Можно сказать, что есть много свидетельств существования старой камеральной бухгалтерии, но не ее подлинных достижений.

Я. В. Соколов и В. Я. Соколов датировали этап расцвета «старой камеральной бухгалтерии» XII–XVIII вв. [Соколов, 1996, с. 206]. Согласно Вальбу и Монсену, первая фаза развития камерального учета, названная ими «простой камеральной бухгалтерией», началась позднее — в XVI в. [Monsen, 2002, p. 41]. Разногласия авторов в датировках объясняются тем, что в первом случае камеральная бухгалтерия рассматривается как самостоятельное явление, а во втором — как часть доктрины камерализма, получившей распространение не ранее указанной Вальбом и Монсе-

⁷ В серии исторических романов о средневековой Франции «Проклятые короли».

ном даты. Предназначение камеральной бухгалтерии в ту пору состояло преимущественно в простейшей хронологической регистрации операций по поступлению и выплате денег [Соколов, 1996, с. 206]. Естественно предположить, что со временем ограничение объекта (исключительно деньгами) привело к утрате позиций камеральной бухгалтерией и ее постепенному вытеснению новой, двойной патримониальной бухгалтерией. Во второй половине XX в. французские авторы Жан Фурастье (*Jean Fourastie*, 1907–1990) и Пьер Гарнье (*Pierre Garnier*) увидели в этом явлении два разных аспекта: один — преемственность учетных методов, другой — их размежевание.

Фурастье полагал, что влияние камеральной бухгалтерии в Средние века было значительно сильнее, чем можно предположить. Он утверждал, что диграфическая бухгалтерия не могла возникнуть вне бухгалтерии камеральной. «Счет Кассы, — писал он, — введенный в систему счетов, подчиняет все счета денежному измерению» [Соколов, 1996, с. 58] и, как следствие, позволяет использовать в учете единый методический прием двойной записи.

Гарнье, напротив, пришел к выводу, что попытки интерпретировать камеральный учет с позиций двойной бухгалтерии являются тщетными. Он считал, что камеральную и двойную бухгалтерии соединить невозможно, поскольку в этих системах имеет место различное понимание счета Кассы. В камеральной бухгалтерии этот счет является центральным, а в двойной — одним из многих инвентарных счетов. Позиция Гарнье состояла в том, что счет Кассы «отражает не только сущее (движение наличных денег), но прежде всего должное, т. е. ожидаемые поступления и выплаты» [Соколов, 1996, с. 59]. Противопоставление камеральной и патримониальной бухгалтерии, предпринятое Гарнье, прекрасно демонстрирует их отличительные признаки и указывает важное свойство камеральной бухгалтерии, обретенное ею после утери монопольного положения — способности отражать будущие события.

В то время когда двойная купеческая бухгалтерия завоевывала первое признание, это свойство камеральной бухгалтерии не было замечено. Перспектива, которую оно обещало, требовала научного обоснования.

3. «Новая камеральная бухгалтерия» Пуэхберга — первая научная теория камерального учета

Становление теории камерального учета неразрывно связано с развитием учения меркантилизма. Известно, что меркантилизм появился в немецких государствах в XVII в. как средство преодоления последствий Тридцатилетней войны (1618–1648). В течение XVIII в. он распространился в странах северо-западной Европы и, благодаря административным реформам Петра I, проник в Россию [Platonova, 2009, p. 455]. В том же веке в европейских университетах открылись отделения камеральных наук (*Kameralwissenschaft, Cameralia*), существовавшие по меньшей мере до середины XIX в., когда употребительным стало словосочетание «государственные науки» (*Staatswissenschaften*) [Камеральные науки, 1895].

Историки экономики традиционно называют меркантилизм немецкой версией меркантилизма [Wakefield, 2009, p. 3], выделяя как общие, так и специальные черты этих двух доктрин. Очевидно, что меркантилизм, так же как и меркантилизм, был на-

правлен на усиление роли государства в развитии национальной экономики. Однако если меркантилизму было свойственно внимание к регулированию экономики, то камерализм был в большей степени направлен на развитие рациональной государственной администрации и формирование компетентной бюрократии. «Для камералистов центральной научной проблемой была проблема государства, — отмечал известный американский социолог Албион Вудбери Смолл. — Для них цель всей социальной теории заключалась в том, чтобы показать, как может быть обеспечено благосостояние государства. Они видели в благосостоянии государства источник всеобщего благосостояния. Их ключом к благосостоянию государства был доход для удовлетворения потребностей государства. Вся их социальная теория исходила из центральной задачи обустройства государства имеющимися средствами» [Small, 1909, p. viii].

Камеральный учет государственного хозяйства являлся неотъемлемой частью камерализма и был призван обеспечить бюджетное планирование и администрирование, а также выработку комплексного механизма проверки счетов на всех уровнях государственного управления. В XVIII в., в эпоху расцвета камеральных наук, государственное счетоводство стало предметом теоретических изысканий, а автором первой теории был признан австрийский бухгалтер Пуэхберг.

Прежде чем описывать камеральную государственную бухгалтерию Пуэхберга и обстоятельства ее создания, скажем несколько слов о ее авторе. Его биографический очерк неизбежно будет краток, так как известно об этом безусловно выдающемся человеке очень немного. Удивительно, но родоначальник государственного счетоводства оказался забыт историками бухгалтерии. Имя Пуэхберга лишь вскользь упоминается в специальных энциклопедиях [The History of Accounting, 1996; Mattessich, 2011], а единственная его биография, опубликованная на немецком языке в 1960-е годы Гансом Лео Миколецким (*Hanns Leo Mikoletzky, 1907–1978*)⁸ в «Ежегоднике общества истории города Вена» (*Jahrbuch des Vereines für die Geschichte der Stadt Wien*), малоизвестна и знакома только узкому кругу исследователей истории государственных финансов. В России Пуэхберг стал известен благодаря Галагану и Рудановскому, почерпнувшим сведения о нем из трактатов Шротта, опубликованных в 1880-е годы. Впрочем, несколько неточных фактов о карьере Пуэхберга и краткий пересказ его идей не составили сколько-нибудь полной биографии, и в российских источниках не найти даже таких обязательных сведений, как годы рождения и смерти и точное имя автора теории камерального учета.

Итак, Йохан Маттеас Пуэхберг (*Johann Matthias Puechberg*) родился в 1708 г. в австрийском городе Кремс-ан-дер-Донау (федеральная земля Нижняя Австрия)⁹. Его происхождение и социальный статус родителей неизвестны, нет сведений и о том, где он учился. Миколецкий сообщает, что Пуэхберг начал служебную карьеру в должности актуария и бухгалтера на хлопчатобумажных фабриках родного города, а в 1753 г. получил место в венской компании *Peisserschen*, где исполнял

⁸ Ганс Лео Миколецкий (1907–1978) — известный австрийский историк, архивист, с 1968 по 1972 г. занимал должность генерального директора Государственного архива Австрии. В настоящее время архивом руководит его сын Лоренц Миколецкий, соавтор переведенной на русский язык популярной работы «Кайзеры» [Шивдлинг, Циглер, 1997].

⁹ Биография Пуэхберга восстановлена по следующим источникам: [Legay, 2010, p. 270; Szabo, 1994, p. 132; Dickson, 2007, p. 27], с привлечением дополнительных биографических и генеалогических исследований об упоминаемых исторических персонажах.

обязанности интенданта (управляющего имуществом) графа Иоганна Иосифа фон Геберштейна (*Johann Joseph, Graf von Herberstein*), фельдмаршала-лейтенанта и рыцаря Тевтонского ордена, и графа Франца Антона де Паула фон Ламберга-Шпринценштейна (*Anton Franz de Paula Graf von Lamberg-Sprinzenstein*), будущего дипломата и известного коллекционера произведений искусства. Вероятно, в эти годы Пуэхберг завел связи в придворных кругах (в последующем его не раз называли протеже известных реформаторов и финансистов графов фон Цинцендорфов) и сумел продвинуться по карьерной лестнице. Не позднее 1762–1763 гг. Пуэхберг в ранге советника (*Hofrate*) поступил на службу в австрийское правительство. Ему была предоставлена должность главного бухгалтера (*Hauptbuchhalter*) Королевской счетной палаты — *Hofrechenkammer*¹⁰; президентом палаты был граф Людвиг фон Цинцендорф (*Ludwig von Zinzendorf*). Здесь Пуэхберг обрел известность в качестве специалиста в области государственных финансов и опубликовал первую и наиболее известную работу «Введение в усовершенствованную камеральную бухгалтерию государственного хозяйства» (*“Einleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungsfuße, auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewandt”*)¹¹. Через десять лет он был вынужден оставить важный пост, вследствие как неудачи предпринятой им реформы государственного счетоводства, так и отставки его покровителя графа Людвиг¹². Пуэхберг покинул Вену и перешел на службу в новоучрежденную Галицкую канцелярию. Фортуна вновь улыбнулась этому, уже очень немолодому, 75-летнему человеку в 1782 г. В январе того года сводный младший брат графа Людвиг, граф Карл фон Цинцендорф получил пост теневого министра финансов в кабинете императора Иосифа II, а затем в апреле восстановил и возглавил созданную ранее братом Счетную палату. Граф Карл попросил Пуэхберга вернуться в Вену и продолжить прерванную десятью годами ранее реформу. В числе прочих обязанностей ему было поручено вести так называемую центральную главную книгу (*Central Hauptbuch*) Австрийской империи. В 1784 г. пришло и официальное признание: император наградил Пуэхберга за участие в создании первого отчета о государственных счетах, «составленного в такой понятной и в то же время законной

¹⁰ В исторических источниках встречаются другие переводы названия этого ведомства — Дворцовая счетная палата, Аудиторская палата.

¹¹ Аналогичное название трактата Пуэхберга можно найти на страничке “Kameralwissenschaft” (камеральные науки) немецкой Википедии (<https://de.wikipedia.org/wiki/Kameralwissenschaft>). Монсен перевел его на английский следующим образом: “Introduction to improved cameral bookkeeping applied by a cameral sovereignty” [Monsen, 2002, p. 42]. Вместе с тем в более поздней публикации Легэ дается несколько иное название трактата: “Anleitung zu einem verbesserten Kameral-Rechnungs-Fuss auf die Verwaltung einer Kameral-Herrschaft angewendet” со следующим переводом на английский: “Instructions for the application of modes of cameral accounting to the administration of the domain” [Legay, 2009, p. 270]. В этом случае русский перевод заголовка мог бы выглядеть так: «Инструкции по внедрению методов камерального учета в администрации доменов». К сожалению, трактата Пуэхберга нет в открытом доступе, записи о нем отсутствуют в каталогах двух крупнейших библиотек: Библиотеки Конгресса США и Библиотеки Британского музея. Никто из современных исследователей Пуэхберга не ссылается на первоисточник. Как правило, о его идеях судят по пересказам трех авторов: Шротта (*Josef Schrott*, “Lehrbuch der Verrechnungswissenschaft”, 1886), Вальба (*Ernst Walb*, “Die Erfolgsrechnung Privater und Öffentlicher Betriebe: Eine Grundlegung”, Berlin, 1926) и Миколецки (*Hanns Leo Mikoletzky*, “Johann Mathias Puechberg und die Anfänge der Hofrechenkammer”, 1961–1962).

¹² Граф Людвиг фон Цинцендорф, в свою очередь, пользовался покровительством канцлера князя Венцеля Антона фон Кауница и находился в зависимости от сопутствующих карьере этого блестящего государственного деятеля политических обстоятельств.

форме». Пуэ́хберг продолжал служить в Счетной палате до самой своей кончины в 1788 г.

Идеи Пуэ́хберга и его реформаторские усилия получили высокую оценку историков учета и финансов. Галаган назвал австрийского автора первым, кто дал теоретическое обоснование камеральной бухгалтерии [Галаган, 1927, с. 114]. Подчеркивая новаторский характер работы Пуэ́хберга, Я. В. Соколов и В. Я. Соколов назвали его теорию «новой камеральной бухгалтерией». Вслед за Фабио Беста и Галаганом они обратили внимание на главную особенность камеральной бухгалтерии Пуэ́хберга — тесную связь с государственным хозяйством. Исследователь австрийских финансов XVIII в. Питер Джордж Мьюир Диксон (*Peter George Muir Dickson*) признал Пуэ́хберга «экстраординарным статистиком» и «отцом новой системы государственного счетоводства» [Dickson, 2007, p. 9]. Многочисленные лестные отзывы, безусловно, не могли быть случайными. Они констатировали очевидный факт: камеральная бухгалтерия Пуэ́хберга открыла новую страницу теории бухгалтерского учета и послужила основой развития теории государственного (общественного) счетоводства.

Вместе с тем, как это не раз случалось в истории, блестящие реформаторские идеи австрийского бухгалтера с трудом завоевывали признание современников. Пуэ́хберг, вдохновленный удачным началом преобразований и личным вниманием императрицы Марии Терезии, принужден был затем пережить непонимание и немилость, многолетнее изгнание и забвение, с тем чтобы на излете жизни вновь получить запоздалую возможность реализовать свои замыслы при покровительстве императора Иосифа II. Реформа Пуэ́хберга стала одним из эпизодов политической борьбы и интриг внутри австрийской администрации той поры, часто сводимых к взаимоотношениям знаменитого триумvirата: Марии Терезии, ее сына и соправителя Иосифа II и канцлера Кауница, который «должен был с трудом поддерживать баланс между двумя величествами» [Баумгарт, 1997, с. 309]. Летопись реформы Пуэ́хберга — это еще одно свидетельство значимости бухгалтерии в экономических и даже политических преобразованиях и в то же время ее зависимости от внешних обстоятельств.

Начало преобразованиям в государственном счетоводстве Австрии было положено в 1760-е годы, когда государственный канцлер Австрийской империи князь Кауниц приступил к реорганизации системы управления австрийскими финансами. Он полагал, что успешное продвижение реформы невозможно в условиях беспорядочного учета государственных доходов и расходов. За содействием в организации счетоводства канцлер обратился к графу Людвигу фон Цинцендорфу, аристократу и признанному экономическому эксперту эпохи [Szabo, 1994, с. 131]. В 1762 г.¹³ граф Цинцендорф получил пост президента нового финансового ведомства — Королевской счетной палаты [Legay, 2010, p. 23]. В следующем году, по завершении семилетней войны, он приступил к решению первоочередной задачи — составлению полной статистической описи государственных доходов и расходов. Непосредственным исполнителем замысла стал новый главный бухгалтер палаты Пуэ́хберг. Исследователи реформы [Dickson, 2007; Legay, 2009] неизменно отмечают, что работа по составлению основательного девятитомного «Государственного инвентаря»

¹³ Сведения о дате назначения графа Цинцендорфа на этот пост расходятся. Энциклопедический словарь Ф. Брокгауза и И. Ефрона указывает, что «высший контроль над государственным счетоводством» Цинцендорф получил не позднее 1760–1761 гг. [Цинцендорф, 1903, с. 210].

(*Staatinventarium*) была выполнена Пуэхбергом в необычайно короткий срок — за 3–4 месяца, однако спешка не сказалась на качестве полученных данных. Инвентарь содержал весьма точные сведения о финансовом положении австрийских территорий [Legay, 2009, p. 269–270], рисуящие без прикрас «мрачную финансовую картину» [Szabo, 1994, p. 132] государства, «стоящего на пороге финансового банкротства» [Ивонин, 2007]. Экономическая разруха, произведенная Семилетней войной, была отражена в числе прочего в следующих финансовых показателях (1763 г.):

- национальный долг равнялся 285 млн гульденов (для сравнения: в 1740 г. он составлял 101 млн гульденов, а в 1756 г. — 118 млн);
- годовой дефицит, достигший к окончанию войны 12 млн гульденов, сохранялся на более чем высоком для мирного времени уровне в 7,5 млн гульденов;
- доходы заметно сократились, но и из того небольшого, что оставалось, существенная часть (более 40 %) направлялась на выплату процентов по государственному долгу [Szabo, 1994, p. 132].

Расстроенные финансы требовали действенных мер по наведению порядка, и одной из таких мер была признана реформа учета. По сведениям Галагана, еще в 1760 г. Мария Терезия организовала «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» [Галаган, 1927, с. 113]. Работа комиссии продолжалась почти десятилетие и завершилась принятием искомого решения [Галаган, 1927, с. 113]. На его основании в 1768–1769 гг. Счетная палата приступила к реформе учета, и в 1770 г. в государственном хозяйстве Австрии была внедрена, как тогда утверждалось, приближенная к коммерческой бухгалтерия [Legay, 2009, p. 270; Галаган, 1927, с. 113]. Однако, как оказалось, ненадолго. Преобразования «не оправдали ничьих ожиданий» [Szabo, 1994, p. 112] и, по разным сведениям, новая система счетоводства действовала от нескольких месяцев [Szabo, 1994, p. 112] до двух лет [Галаган, 1927, с. 113].

Сведения о реформе австрийского государственного счетоводства начала 1770-х годов были и остаются весьма противоречивыми. Так, Галаган утверждал, что эта реформа имела целью внедрение двойной бухгалтерии и проходила без участия Пуэхберга, что до начала реформы ее организаторы не были знакомы с трактатом 1762 г. об усовершенствованной камеральной бухгалтерии и потому не имели возможности применить в государственном хозяйстве «недостаточно теоретически разработанную» камеральную форму. Более того, по мнению Галагана, именно трактат Пуэхберга послужил поводом для сворачивания реформы: «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 г. была отменена и заменена камеральной формой» [Галаган, 1927, с. 114]. Эта версия имела спорную хронологию (трактат Пуэхберга опубликован за 8 лет до начала реформы), но не выглядела безосновательной в силу одного, весьма значимого обстоятельства: было известно, что в 1770 г. речь шла о внедрении именно так называемой «двойной бухгалтерии», в то время как Пуэхберг известен как автор иной модели — «новой камеральной бухгалтерии».

Вместе с тем надо принять во внимание, что во второй половине XX в. были опубликованы архивные свидетельства [Dickson, 2007; Legay, 2009, 2010], со всей определенностью указывающие на Пуэхберга как на руководителя реформы австрийского государственного счетоводства 1770 г. и тем самым доказывающие ошибочность версии Галагана о причинах остановки реформы. Истоки этой ошибки (которую Галаган, вероятно, разделяет со Шроттом) следует искать в терминологических разногласиях эпох. Но прежде чем перейти к надлежащим пояснениям, дадим слово автору реформы.

«Одна из наиболее важных целей новой системы государственного счетоводства (Staatsbuchführung) состоит в том, чтобы дать административным органам ясное представление о финансах. Вот почему Счетная палата взяла на себя обязанность сделать эти [финансовые] операции более простыми и понятными. Во исполнение этого намерения Палата опубликовала подробный “Годовой камеральный баланс”. Любой, даже малознакомый с бухгалтерскими методами человек может изучить этот отчет, как если бы он понимал технику двойной бухгалтерии. Благодаря этому краткому камеральному годовому отчету у администраторов нет нужды в знаниях методов двойной записи. Вот каким инструментом располагает теперь Счетная палата» (цит. по: [Legay, 2009, p. 272]).

Пуэхберг, таким образом, ставит во главу угла своей системы баланс, поясняет, как было принято, что баланс основывается на методе двойной записи, но считает свой баланс более простым, чем другие балансы, и называет его камеральным. С современной точки зрения такое сочетание понятий кажется оксюмороном: баланс как метод учета и форма отчетности есть принадлежность патримониальной бухгалтерии, а камеральная бухгалтерия, ограничиваясь учетом денежных поступлений и выплат, не нуждается ни в балансе, ни в методе двойной записи. Значит ли это, что Пуэхберг был неаккуратен в терминах или что он был сторонником двойной бухгалтерии?

Цитируемое высказывание как нельзя лучше показывает, что исторические артефакты не всегда поддаются буквальной интерпретации или осовремениванию. В XVIII и даже в XIX в. — в эпоху, когда теория бухгалтерского учета только зарождалась, отличительные свойства той или иной учетной модели не были четко обозначены. Принцип целостности — обязательный критерий двойной патримониальной бухгалтерии — не артикулировался и не соблюдался. Часто достаточным основанием для утверждений о внедрении двойной записи служило использование счетов, терминов «дебет» и «кредит» или «ценности» и «капитал», двойственность регистрации части операций на счетах или в бухгалтерских регистрах, равенство итогов в отчете, называемом только по этому признаку балансом. Так, и в начале XX в. в кругу российских земских бухгалтеров было распространено твердое убеждение в том, что «научному счетоводству, основанному на законе двойного счета» [Грасс, 1913, с. 15] вполне отвечает типичный земский баланс, обобщающий в активе денежные средства и их эквиваленты (ценные бумаги и дебиторскую задолженность), а в пассиве — «земские капиталы» (денежные фонды как источники финансирования деятельности земства)¹⁴. Пуэхберг раньше земских бухгалтеров

¹⁴ Упрощенную модель денежного баланса — аналога земских балансов — можно найти у Ришара [Ришар, 2000, с. 42–43].

(и хотя бы по этой причине ему можно простить такую ошибку) заблуждался в том, какой метод он применяет: простую камеральную или двойную бухгалтерию.

Сущность реформы государственного счетоводства, реализованной Пуэхбергом в 1770 г. и так скоро отвергнутой, можно уяснить из серии его записок, составленных в обоснование преобразований. Одна из этих записок (мемуаров) была опубликована в 1772 г. под заглавием «Ausführliche Erklärung der dermalige im Jahre 1770 von der Rechenkammer eingeführten Staatsbuchführung, welche dem über solche ertheilen kurzen Begriffe zum Nachtrage zu dienen hat» («Детальное изложение метода бухгалтерского учета, внедренного в 1770 году Счетной палатой, дополненное краткими примечаниями»¹⁵). Этот обширный труд, состоящий из 4 частей и 43 глав, хранится в Австрийском государственном архиве, как, впрочем, и другие мемуары и издания Пуэхберга. Нам доступно его краткое изложение по статьям Легэ [Legay, 2009; 2010].

Как это было принято в то время, Пуэхберг акцентировал внимание на описании счетных книг и должностных обязанностей ответственных за их ведение служащих. Он отмечал, что дореформенное государственное счетоводство (рис. 1) основывалось на двух регистрах:

- кассовой книге, где ежедневно в хронологической последовательности регистрировались денежные поступления и расходы, и
- главной книге, в которой те же данные были сгруппированы по рубрикам.

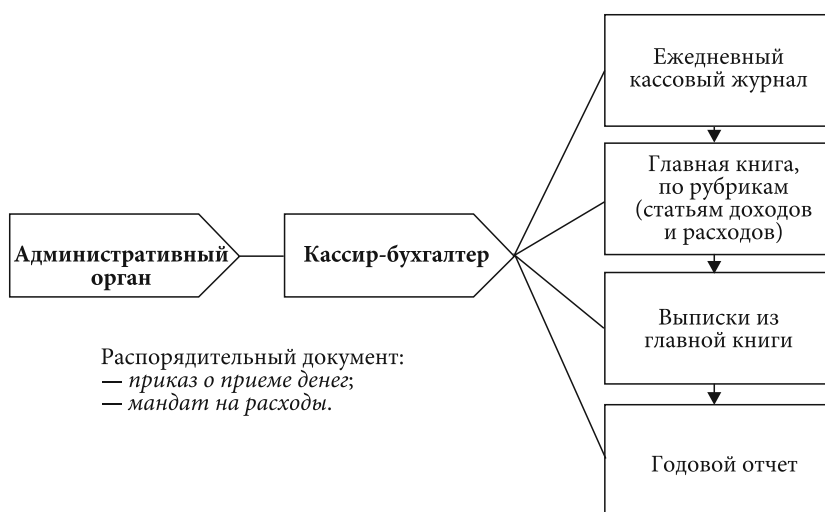


Рис. 1. Условная схема государственного счетоводства Австрии до реформы 1770 г.

Составлено по: [Legay, 2009].

Обе книги находились в ведении бухгалтера-кассира, при этом контрольные процедуры не были прописаны. «Бухгалтеру следует верить на слово», — с сожалением замечал Пуэхберг. Не менее критично он был настроен и по отношению к го-

¹⁵ В английском переводе: «Detailed explication of the accounting method introduced in 1770 by the chamber of accounts, giving brief notions in supplement» [Legay, 2009, p. 271].

сударственной отчетности. Она имела форму так называемых выписок (*Monatsextracten*) из главной книги. Польза этих выписок, по мнению Пуэхберга, была весьма сомнительна, поскольку обозначенные в них рубрики доходов и расходов могли не совпадать со сметными (бюджетными) назначениями. К тому же в Австрии, по существу, отсутствовала единая финансовая отчетность: ведомства или территории обладали правом автономии в учете и представляли центральному правительству только самостоятельно составленные выписки, которые, в силу упомянутого выше и ряда других недостатков, не давали материала для полноценного консолидированного годового отчета.

Пуэхберг предложил иную схему организации бухгалтерии (рис. 2). В каждом подразделении / ведомстве австрийского правительства функции кассира и бухгалтера были разделены. В ведении кассира осталась кассовая книга (журнал), бухгалтеру были переданы полномочия по ведению основного регистра — главной книги, в которой следовало регистрировать документы, санкционирующие платежи и поступления. Приказ о приеме денег или мандат на расходы поступал бухгалтеру, указанная в документе сумма и ее назначение записывались в соответствующей рубрике книги, и лишь затем этот приказ (мандат) передавался для исполнения кассиру. Кассир регистрировал операции по приему и выдаче денег в кассовом журнале в порядке их совершения. Ежемесячно бухгалтер должен был выполнять проверку кассового журнала и переносить записи о совершенных кассовых операциях в свою книгу.

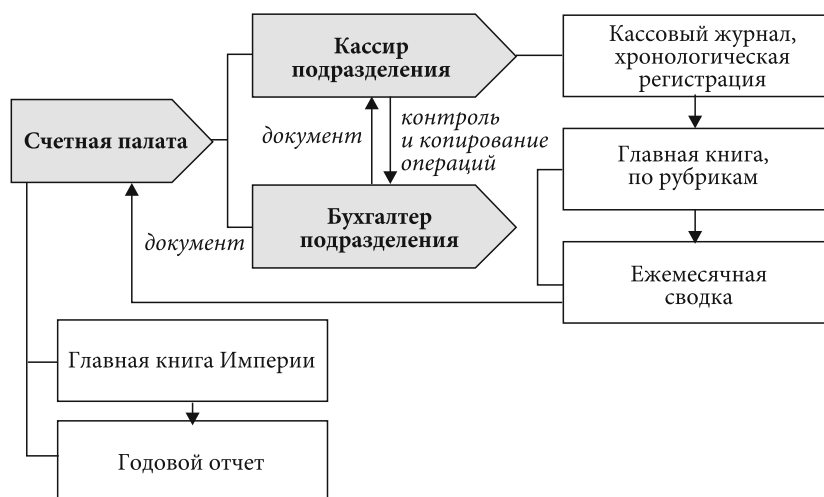


Рис. 2. Условная схема государственного счетоводства Австрии согласно реформе 1770 г.

Составлено по: [Legay, 2009].

Главная книга у Пуэхберга служила для сверки назначенных и исполненных доходов и расходов. Предварительно указанные в ней назначения сопоставлялись далее с фактическим поступлением или расходом денежных средств по данным кассового журнала. Если напротив записи приказа о приеме денег отсутствовала отметка об исполнении — на сумму приказа формировался активный резерв

(суммы к получению); если неисполненным оказывался мандат на расходы, его сумма относилась в пассивный резерв (суммы к платежу). В обязанности бухгалтера входила также подготовка так называемых ежемесячных сводок (*cameralischen Monatsabschlusse*), содержащих подробные сведения об исполнении назначений в полном соответствии со статьями сметы. Эти сводки далее направлялись в Счетную палату. Бухгалтеры палаты на их основе делали записи в своей главной книге и формировали годовой отчет для Министерства финансов.

Таким образом, система Пуэхберга приносила в государственный учет важнейшую методологическую новацию, изменявшую традиционное представление о границах бухгалтерии. Назначения доходов и расходов были признаны в системе Пуэхберга объектами текущего бухгалтерского наблюдения и регистрировались в бухгалтерских книгах наравне с фактически совершившимися операциями и в сопоставлении с ними. Это, казалось бы, очевидное решение раскрыло неизвестные ранее возможности учета — предмет будущих специальных научных исследований. Пуэхберг показал, что учет может отражать будущие события, что он допускает и признает полезной регистрацию не только свершившихся экономических фактов, но и предшествующих им событий юридического порядка (заключение договора, издание приказа, формирование мандата и т. п.), что учет в состоянии обеспечить текущий контроль расходования ресурсов. Расширение контрольной функции давало возможность отслеживать исполнение сметы в текущем порядке и наблюдать за деятельностью должностных лиц, что исключало возможность трат, не обеспеченных соответствующими ассигнованиями. «Такой порядок не просто усиливает контроль, — подчеркивали Я. В. Соколов и В. Я. Соколов, комментируя Пуэхберга, — он — органическая часть бюджетной системы, каждое звено которой действует в пределах строго ограниченной компетенции» [Соколов, 1996, с. 206–207].

В 1770 г. Пуэхберг в целях пропаганды своей системы дал несколько публичных лекций в Вене. Отзывы посетителей этих лекций характеризуют не только лектора и его доктрину, но и эпоху. Легэ цитирует высказывание одного из знатных слушателей, князя Йохана Адама Джозефа Ауэрсперга (*Johann Adam Joseph Auersperg*, 1721–1795). По окончании лекций у него сложилось мнение, что «счетное искусство — это хлыст, которого опасаются служащие, поскольку он указывает им на ошибки и оберегает от позора» [Legay, 2010, с. 26].

Методы Пуэхберга, особенно требование безотлагательного представления бухгалтерских отчетов и проводимый Счетной палатой Цинцендорфа аудит (*ab ante* — предварительный аудит смет), ввергли палату и ее служащих в конфликт практически со всеми ведомствами [Szabo, 1994, p. 101]. Не было случая, чтобы аудиторская проверка не обнаружила неоправданно завышенных смет, неизменно вызывая обиду и даже пассивное сопротивление служащих [Szabo, 1994, p. 96]. Источником конфликта стала также настойчиво проводимая Счетной палатой централизация учета, вызванная необходимостью исчислять доходы и расходы по каждому распорядителю финансирования в объединенном бюджете и в единых учетных регистрах. Франц Сабо описывает одно из заседаний Государственного совета 1762 г., на котором глава Департамента шахт и минералов Иоганн Сейфрид фон Герберштейн (*Johann Seyfried von Herberstein*, 1706–1771) отказался передавать учетные функции в Счетную палату на том основании, что в этом случае он

не сможет должным образом управлять своим ведомством. Канцлер Кауниц тогда поддержал позицию Цинцендорфа, заметив со свойственным ему сарказмом, что перемены задевают «старых казначейских советников, и, полагаю, по их вине столь же сильно беспокоят нового президента (Счетной палаты. — Д. Л.)» [Szabo, 1994, p. 96]. Позиция Кауница была вполне определена и нелицеприятна: сокращение области полномочий чиновников не может служить достаточным основанием для пересмотра содержания реформы. Императрица согласилась с его мнением. Тем не менее противостояние Счетной палаты и ее оппонентов продолжилось.

В 1766 г. — так во всяком случае указывает Сабо — член Государственного совета Карл Фридрих Хацфильд, граф Глейхен (*Carl Friedrich Hatzfeldt zu Gleichen*, 1718–1793), неизменный противник Цинцендорфа, пытался настоять на ограничении или даже приостановке деятельности Счетной палаты на том основании, что она «наносит урон административной эффективности» [Szabo, 1994, p. 101]. В тот год Хацфильд потерпел неудачу, но, как выяснилось позднее, временную. В ноябре 1771 г., в разгар реформы, Счетная палата с подачи Хацфильда была лишена права на аудит *ab ante*. Хацфильду удалось убедить Государственный совет в том, что Казначейство может выполнять внутренний аудит лучше и дешевле, чем независимое ведомство. При молчаливом согласии опального в то время Кауница он добился полной поддержки Совета. Судьба первого центрального бухгалтерского ведомства Австрии была предрешена — в январе 1773 г. Счетная палата потеряла независимость и стала подразделением Казначейства [Szabo, 1994, p. 108–109]. Реформу государственного счетоводства, разработанную Пуэхбергом, отменили, а ее автор лишился должности в правительстве.

Пуэхберг не смог смириться с критикой и отменой своей системы. Поощряемый императрицей, он продолжал энергично защищать реформу перед оппонентами и обществом. Свидетельством тому служит его обширная переписка 1770–1772 гг., хранящаяся в Государственном архиве Австрии. После падения Людвига Цинцендорфа Пуэхберг пытался внедрить свою систему в Венгрии и Австрийских Нидерландах [Legay, 2009, p. 270]. Когда в 1782 г. Карл Цинцендорф восстановил и возглавил упраздненную после отставки брата Королевскую счетную палату, Пуэхберг стал его первым и главным советником и помощником, и, несмотря на почтенный возраст, «движущей силой» новой реформы счетоводства [Dickson, 2007, p. 27].

Подлинный триумф ждал Пуэхберга в декабре 1782 г., когда император Иосиф II получил первую сводную смету с указанием доходов и расходов «всех земель монархии», включая Австрийские Нидерланды и Ломбардию. В новой смете с опорой на учетные записи был исчислен валовый доход Австрии в сумме 84 756 778 гульденов и чистый доход, равный 62 940 530 гульденов. Разница в 21 816 247 гульденов означала средства, остающиеся в распоряжении местных администраций, и «внутренние» расходы. Общие расходы были исчислены в сумме 59 453 943 гульденов, профицит составил 3 486 587 гульденов. Смета имела наглядную форму и ясные статьи (см. табл. 1). И что самое главное, давала основания для новых государственных решений.

Известно, что, представляя смету, Цинцендорф обратился к государю со словами: «Ваше Величество, Вы можете видеть всю совокупность налогов, возложенных на нацию». В этом обращении не было преувеличения. Составленная по методу Пуэхберга смета открывала глаза на многие факты. Как выяснилось, 26 % валово-

Таблица 1. Сметные предположения
об австрийских государственных доходах и расходах в 1782 г.

Основные разделы (в гульденах)

Итого доходов	Валового	Чистого	Итого расходов	59 453 943
	84 756 778	62 940 530		
Из них:			Из них:	
Контрибуция	26 813 435	22 307 489	Армия	28 650 992
Соляной сбор	13 189 528	9 458 013	Проценты по кредитам	12 310 604
Налоги на потребление	13 956 435	8 687 789	Зарплаты	5 910 205
Таможенные сборы	8 737 693	7 090 764	Пенсии	1 661 992
Табачный акциз	4 695 615	2 437 984	Двор	1 338 485
Доминионы	4 674 805	3 507 061		
Лотерея	3 402 224	878 600		
Промежуточный итог	75,469,735	54,367,701	Промежуточный итог	48,372,278
% от итога	89,0	86,4	% от итога	84,1

Географическое распределение, выборочно (в гульденах)

Показатели сметы	Верхняя Австрия	Венгрия	Хорватия	Австрийские Нидерланды	Австрийская Ломбардия
Валовый доход	3 086 356	13 882 218	107 709	13 642 294	7 929 640
Чистый доход	1 941 035	11 124 424	107 709	6 719 402	6 167 996
Разница	1 145 320	2 757 794	—	6 922 892	1 761 644
Расход	1 141 262	6 735 682	685 333	3 606 397	3 815 857

Источник: [Dickson, 2007, p. 50–51].

го дохода Австрийской империи поглощались издержками по сбору налогов или удерживались местными властями. Уже в следующем году налоги были снижены. Показательными оказались данные о вкладе отдельных земель (административных территорий) в общие доходы, а также о расходах на армию, обслуживание государственного долга и еще трех статьях расходов (из 26), в совокупности отвлекавших 81 % доходов государственного бюджета. «Иосиф II, будучи математиком, мог теперь все это видеть, — пишет Диксон, — нашел ли он или нет этот счет утешительным, но он сообщил Цинцендорфу, что прочитал (смету. — Д. Л.) “с большим удовольствием”, заметив, что во всей Европе это должно быть первый такого рода образец, составленный для монарха. Без сомнения, включение в один документ сведений о всех землях, коими он правил, удовлетворило его инстинкты централизации и единообразия» [Dickson, 2007, p. 28].

К 1784 г. система учета, созданная Пуэхбергом под руководством Цинцендорфа, приобрела законченный вид. Она включала две отчетные формы: смету (*Erfordernis und Bedeckungs-Aufsätze*) и финансовый отчет (*Haupt Abschliisse*), показывающий финансовый результат года. Сметные доходы и расходы группировались по территориальному признаку и статьям, установленным в 1782 г. Финансовый отчет содержал идентичные рубрики, но не раскрывал показатели отдельных территорий. Экстраординарные доходы (главным образом займы) и такие же расходы (по большей части военные) размещались за промежуточными итогами по обычным статьям. Суммы трансфертов между государственными ведомствами также

включались в отчет, увеличивая итоговые суммы и растворяясь в них. Основанием для составления финансового отчета служили записи центральной главной книги (*Central Hauptbuch*)¹⁶, которую вел сам Пуэхберг¹⁷. В дополнение к ней в главной конторе Счетной палаты держали три вспомогательных журнала [Dickson, 2007, p. 30]. Ведущая роль, отведенная в бухгалтерии Пуэхберга главной книге, рождала аналогии с коммерческой практикой, которые смущали не только современников, но и будущих исследователей камеральной бухгалтерии.

Заключение

Обращение к современным исследованиям камеральной бухгалтерии позволяет значительно обогатить наши представления о Й. М. Пуэхберге и его теории. При внимательном и беспристрастном анализе она не выглядит архаичной и, более того, дает пищу для выводов и размышлений.

Прежде всего, следует отметить, что камеральной бухгалтерии Пуэхберга, безусловно, принадлежит заслуженное место в ряду других счетных теорий. Она изначально могла претендовать на него, но в силу разных обстоятельств (места возникновения, политических конфликтов, непопулярности самого ее предмета) долго оставалась вне поля зрения исследователей. Работы, в которых эта теория рассматривается и просто упоминается, легко поддаются подсчету, вне зависимости от того, на каком языке они написаны. К сожалению, в русскоязычных работах к настоящему времени имеют место лишь разрозненные, а порой неточные сведения о Пуэхберге и его идеях. Теория Пуэхберга рассматривается вне связи с учением камерализма — источника специального направления в бухгалтерской науке. Тем важнее дать оценку камеральной бухгалтерии Пуэхберга, отметить ее достижения и понять заблуждения автора и тех, кто впоследствии эту теорию интерпретировал.

Пуэхберг прежде всего включил смету в состав информационной совокупности, подлежащей формированию в бухгалтерском учете и силами бухгалтеров. Смету он сделал важнейшей частью государственной бухгалтерии и по существу ее основой. Сравнение сметных назначений с фактическими кассовыми доходами и расходами позволяло контролировать наполнение и исполнение бюджета и ограничивать желания тех, кто хотел иметь свободу распоряжаться государственными деньгами. Бухгалтерия Пуэхберга в этой части — сильный аргумент в защиту того, что бюджетный учет может быть эффективной управленческой и бюрократической системой, отвечающей требованиям концепции камерализма.

Камеральная бухгалтерия Пуэхберга строилась таким образом, чтобы разграничить полномочия должностных лиц, ответственных за ведение учета: автор наделил ее способностью к внутреннему контролю. В рамках единого бюджета она обеспечивала получение сведений о доходах и расходах по каждому распорядителю (исполнителю) сметы, выражая присущее камерализму стремление к централизации управленческих функций. Центральная главная книга — изобретение Пуэх-

¹⁶ Сохранилась дневниковая запись Карла Цинцендорфа от 7 февраля 1781 г. о том, что идея центральной главной книги принадлежала императору Иосифу II [Dickson, 2007, p. 30]. Трудно судить, насколько верны эти сведения, учитывая, что Пуэхберг ранее высказывал аналогичную идею.

¹⁷ Соответствующее сообщение было опубликовано в Придворном календаре за 1785 г.

берга — как нельзя лучше отвечала этой задаче. Она позволяла составлять отчетность в масштабах всей империи. Решение этой задачи не имело аналогов.

Вместе с тем автор оригинальной теории камерального учета — под влиянием всеобщего увлечения двойной бухгалтерией или ошибаясь — полагал, что его учетная модель есть одна из модификаций этой бухгалтерии, адаптированная к потребностям государственного хозяйства. Случай Пуэхберга служит примером того, что учетные модели необходимо изучать в контексте времени. Современные представления о бухгалтерии нельзя буквально переносить в прошлое, тем более когда нас разделяет с этим прошлым более двухсот пятидесяти лет.

Литература

- Баумгарт П. Иосиф II и Мария Терезия (1745-1765) // Шивдлинг А., Циглер В. Кайзеры. Ростов н/Д.: Феникс, 1997. С. 299–332.
- Вейцман Р.Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в её применении к различным видам хозяйств. Для коммерческих учебных заведений, реальных и промышленных училищ и для самообучения. 5-е изд. Одесса: Образование, 1916. 392 с.
- Галаган А. М. Основные моменты в развитии счетной идеи: очерк по истории счетоведения. М.: Общ-во оконч. Моск. коммерч. ин-т, 1914. 32 с.
- Галаган А. М. Счетоводство в его историческом развитии. М.; Л.: Гос. изд-во, 1927. 172 с.
- Грасс В. А. Материалы по организации однотипного счетоводства в уездных земствах. Чернигов: Тип. губернского земства, 1913. 118 с.
- Дедков Е. П. Развитие бюджетного учета. М.: Госфиниздат, 1962. 135 с.
- Зуга Е. И. Роль научных парадигм в развитии бухгалтерского учета // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2010. № 1. С. 143–146.
- Ивонин Ю. Е. Венцель Антон Кауниц // Вопросы истории. 2007. № 4. С. 27–50.
- Камеральные науки // Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Ефрона: в 86 томах (82 т. и 4 доп.). Т. 14. СПб.: Типография акц. общ-ва «Издат. Дело, бывшее Брокгауз–Ефрон», 1895. С. 177.
- Карельская С. Н., Зуга Е. И. Определение парадигм бухгалтерского учета в работах Я. В. Соколова // Финансы и бизнес. 2012. № 4. С. 174–185.
- Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденций // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5. Экономика. 2013. № 2. С. 90–112.
- Ковалев В. В., Ковалев Вит. В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд. М.: Проспект, 2013. 954 с.
- Кокова И. А. Современные аспекты развития камерального счетоводства на предприятиях малого бизнеса // Учет и аудит. 2009. № 6. С. 87–96.
- Кутер М. И., Ханкоев Е. И. Проблемы статического и динамического бухгалтерского учета в трудах Ж. Ришара // Бухгалтерский учет. 2002. № 20. С. 58–62.
- Львова Д. А. Роль бюджетного учета в преобразовании сектора государственного управления: итоги последней реформы // Финансы и бизнес. 2013. № 4. С. 115–131.
- Новодворский В. Д., Перфильев Г. А. Учет в некоммерческих организациях: современные аспекты развития камерального счетоводства // Некоммерческие организации в России. 2003. № 1 [Электронный ресурс]. URL: <http://www.nkor.ru/articles/2003/1/1589> (дата обращения: 05.07.2015).
- Помазков Н. С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, 1929. 268 с.
- Помазков Н. С. Учет в докапиталистических системах хозяйства (неопубликованная диссертация на соискание степени д-ра экон. наук). Л., 1940.
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. М.: Финансы и статистики, 2000. 160 с.
- Рудановский А. П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М.: Городская тип., 1912. 402 с.
- Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. М.: изд. комиссии студентов Московского коммерческого института, 1913.
- Рудановский А. П. Принципы общественного счетоведения. 2-е изд. М.: Макиз, 1925. XVI, V–XXVIII, 271 с.
- Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие. М.: Аудит, 1996. 638 с.
- Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
- Соколов Я. В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 399 с.

- Соколов Я. В. Типы хозяйства и их влияние на организацию бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. 2008. № 4. С. 35–43.
- Соколов Я. В. Три парадигмы двойной бухгалтерии // Бухгалтерский учет. 2005. № 15. С. 49–53.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета: учебник. М., 2004.
- Хитрово В. Н. Бухгалтерия в применении к государственным оборотам. СПб.: тип. Мор. м-ва, 1860. 94 с.
- Цинцендорф // Энциклопедический словарь Ф. А. Брокгауза и И. А. Ефрона: в 86 томах (82 т. и 4 доп.). Т. 38. СПб.: Типография акц. общ. «Издат. дело, бывшее Брокгауз–Ефрон», 1903. С. 209–210.
- Шивдлинг А., Циглер В. Кайзеры. Ростов н/Д.: Феникс, 1997. 640 с.
- The History of Accounting: An International Encyclopedia / eds M. Chatfield, R. Vangermeersch. New York: Garland Publishing, 1996.
- Dickson P. G. M. Count Karl von Zinzendorf's 'New Accountancy': The Structure of Austrian Government Finance in Peace and War, 1781–1791 // The International History Review. 2007. Vol. 29, issue 1. P. 22–56.
- Ezzamel M., Hyndman N., Johnsen A., Lapsley I. Reforming Central Government: An Evaluation of an Accounting Innovation // Critical Perspectives on Accounting. 2014. Vol. 25, issue 4–5. P. 409–42.
- Filios V. The Cameralist Method of Accounting: a Historical Note // Journal of Business, Finance and Accounting, 1983. Vol. 10, N 3. P. 443–450.
- Forrester D. A. R. Rational Administration, Finance and Control Accounting: the Experience of Cameralism // Critical Perspectives on Accounting. 1990. Vol. 1, N. 4. P. 285–317.
- Legay M.-L. The Beginnings of Public Management: Administrative Science and Political Choices in the Eighteenth Century in France, Austria, and the Austrian Netherlands // The Journal of Modern History, 2009. N 81. P. 253–293.
- Legay M.-L. La Science des Comptes Dans les Monarchies Française et Autrichienne u XVIIIe Siècle. Le Modèle Colbertiste en Cause // Histoire et Mesure. 2010. Vol. XXV, N 1. P. 231–260.
- Lemarchand Y. Double Entry Versus Charge and Discharge Accounting in Eighteenth-Century France // Accounting Business & Financial History. 1994. Vol. 4, Issue 1. P. 119–145.
- Lemarchand Y. Introducing Double-Entry Bookkeeping in Public Finance: a French Experiment at the Beginning of the 18th Century // Accounting, Business & Financial History. 1999. Vol. 9, N 2. P. 225–254.
- Mattessich R. Two-hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas, and Publications from about 1800 to 2000. London: Routledge, 2011.
- Monsen N. The Case for Cameral Accounting // Financial Accountability & Management. 2002. Vol. 18, issue 1. P. 39–72.
- Platonova N. V. Peter the Great's government reforms and accounting practice in Russia // Accounting History. 2009. Vol. 14, N 4. P. 437–464.
- Rossi F. M., Jorge S., Jesus M. A., Caperchione E. Introduction to a Symposium on New Challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts // International Journal of Public Administration. 2015. Vol. 38, N 4. P. 237–239.
- Small A. W. The Cameralists: The Pioneers of German Social Polity. New York: Franklin, 1909. 606 p.
- Szabo F. A. J. Kaunitz and Enlightened Absolutism 1753–1780. Cambridge: Cambridge University Press, 1994. 380 p.
- Wakefield A. The Disordered Police State: German Cameralism as Science and Practice. London & Chicago: University of Chicago Press, 2009, 226 p.

References

- Baumgart P. Iosif II i Mariia Tereziia (1745–1765) [Joseph II and Maria Theresa (1745–1765)]. Shvdlng A., Tsigler V. Kaizery [Schindling A., Ziegler V. Kaisers]. Rostov on Don, «Feniks» Publ., 1997, pp. 299–332. (In Russian)
- Veitsman R. Ia. Kurs shchetovodstva. Dvoinaia bukhgalteriia v ee primenenii k razlichnym vidam khoziaistv. Dlia kommercheskikh uchebnykh zavedenii, real'nykh i promyshlennykh uchilishch i dlia samoobuchenii [Accounting course]. 5th ed. Odessa, Obrazovanie Publ., 1916. 392 p. (In Russian)
- Galagan A. M. Osnovnye momenty v razvitiu shchetnoi idei: ocherk po istorii shchetovedeniia [Highlights in the development of accounting ideas: Essay on the history of accounting]. Moscow, Obshch-vo okonch. Mosk. kommerch. in-t Publ., 1914. 32 p. (In Russian)
- Galagan A. M. Schetovodstvo v ego istoricheskom razvitiu [Accounting in its historical development]. Moscow, Leningrad, Gos. izd-vo, 1927. 172 p. (In Russian)
- Grass V. A. Materialy po organizatsii odnotipnogo shchetovodstva v uездnykh zemstvakh [Materials on the organization of the universal accounting in the provincial Zemstva]. Chernigov, Tip. gubernskogo zemstva Publ., 1913. 118 p. (In Russian)

- Dedkov E. P. *Razvitie biudzhethnogo ucheta* [Development of the budget accounting]. Moscow, Gosfinizdat Publ., 1962. 135 p. (In Russian)
- Zuga E. I. Rol' nauchnykh paradigim v razvitii bukhgalterskogo ucheta [The Role of scientific paradigms in the development of accounting]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Economics*, 2010, issue 1, pp. 143–146. (In Russian)
- Ivonin Iu. E. Ventsel' Anton Kaunits [Wenzel Anton Kaunitz]. *Voprosy istorii* [Questions on history], 2007, no. 4, pp. 27–50. (In Russian)
- Kameral'nye nauki [Camerar sciences]. *Entsiklopedicheskii slovar' F. A. Brokgauza i I. A. Efrona: v 86 tomakh (82 t. i 4 dop.)*. T. 14 [Encyclopaedic dictionary of F. A. Brockhaus and I. A. Efron: in 86 volumes. Vol. 14]. St. Petersburg, Tipografiia akts. obshch-va «Izdat. delo, byvshee Brokgauz–Efron», 1895, p. 177. (In Russian)
- Karel'skaia S. N., Zuga E. I. Opreделение paradigim bukhgalterskogo ucheta v rabotakh Ia. V. Sokolova [Definition of accounting paradigms in the works of Y. V. Sokolov]. *Finansy i biznes* [Finance and business], 2012, no. 4, pp. 174–185. (In Russian)
- Kovalev V. V. Iavlaietsia li bukhgalterskii uchet naukoj: retrospektiva vzgliadov i tendentsii [Is accounting science: retrospective views and tendencies]. *Vestnik of Saint-Petersburg University. Series 5. Economics*, 2013, issue 2, pp. 90–112. (In Russian)
- Kovalev V. V., Kovalev Vit. V. *Analiz balansa, ili Kak ponimat' balans* [Balance-sheet analysis or how to understand balance]. 3rd ed. Moscow, Prospekt Publ., 2013. 954 p. (In Russian)
- Kokova I. A. Sovremennye aspekty razvitiia kameral'nogo schetovodstva na predpriiatiakh malogo biznesa [Modern aspects of cameral accounting development at small business]. *Uchet i audit* [Accounting and audit], 2009, no. 6, pp. 87–96. (In Russian)
- Kuter M. I., Khankoev E. I. Problemy staticheskogo i dinamicheskogo bukhgalterskogo ucheta v trudakh Zh. Rishara [Problems of static and dynamic accounting in the writings of J. Richard]. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting], 2002, no. 20, pp. 58–62. (In Russian)
- L'vova D. A. Rol' biudzhethnogo ucheta v preobrazovanii sektora gosudarstvennogo upravleniia: itogi poslednei reformy [The Role of Public Sector Accounting in the Transformation of the Public Sector and State Governance: Results of the Latest Reform]. *Finansy i biznes* [Finance and business], 2013, no. 4, pp. 115–131. (In Russian)
- Novodvorskii V. D., Perfil'ev G. A. Uchet v nekommercheskikh organizatsiakh: sovremennye aspekty razvitiia kameral'nogo schetovodstva [Accounting for non-profit organizations: modern aspects of cameral accounting]. *Nekommercheskie organizatsii v Rossii* [Non-Profit organizations in Russia], 2003, no. 1 Available at: <http://www.nkor.ru/articles/2003/1/1589> (accessed 05.07.2015). (In Russian)
- Pomazkov N. S. *Schetnye teorii. Printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Theories of accounting. The duality principle and method of double entry]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929. 268 p. (In Russian)
- Pomazkov N. S. *Uchet v dokapitalisticheskikh sistemakh khoziaistva (neopublikovannaia dissertatsiia na soiskanie stepeni d-ra ekon. nauk)* [Accounting in pre-capitalist systems of economy (unpublished Doct. Diss.)]. Leningrad, 1940. (In Russian)
- Rishar Zh. *Bukhgalterskii uchet: teoriia i praktika* [Accounting: theory and practice]. Moscow, Finansy i statistiki Publ., 2000. 160 p. (In Russian)
- Rudanovskii A. P. *Obshchaia teoriia ucheta i otsenka Moskovskogo gorodskogo schetovodstva s tochki zreniia schetnoi teorii i schetnoi praktiki v ikh sovremennom razvitii* [General theory of accounting and valuation of the Moscow city accounting from the point of view of the accounting theory and practice in their modern development]. Moscow, Gorodskaiia tip., 1912. 402 p. (In Russian)
- Rudanovskii A. P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniia* [Principles of general accounting theory]. Moscow, izd. komissii studentov Moskovskogo kommercheskogo instituta, 1913. (In Russian)
- Rudanovskii A. P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniia* [Principles of general accounting theory]. 2nd ed. Moscow, Makiz Publ., 1925, XVI, V–XXVIII, 271 p. (In Russian)
- Sokolov Ia. V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: from the beginning to our days]: ucheb. posobie. Moscow, Audit Publ., 1996. 638 p. (In Russian)
- Sokolov Ia. V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000. 496 p. (In Russian)
- Sokolov Ia. V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Outlines of the history of bookkeeping]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991. 399 p. (In Russian)
- Sokolov Ia. V. Tipy khoziaistva i ikh vliianie na organizatsiiu bukhgalterskogo ucheta [Types of economy and their impact on the organization of accounting]. *Bukhgalterskii uchet v sel'skom khoziaistve* [Accounting in agriculture], 2008, no. 4, pp. 35–43. (In Russian)

- Sokolov Ia. V. Tri paradigmy dvoinoi bukhgalterii [Three paradigms of double-entry bookkeeping]. *Bukhgalterskii uchet* [Accounting], 2005, no. 15, pp. 49–53. (In Russian)
- Sokolov Ia. V., Sokolov V. Ia. *Istoriia bukhgalterskogo ucheta: uchebnyk* [History of accounting: textbook]. Moscow, 2004. (In Russian)
- Khitrovo V.N. *Bukhgalteriia v primenenii k gosudarstvennym oborotam* [Accounting as applied to state institutions]. St. Petersburg, tip. Mor. m-va, 1860. 94 p. (In Russian)
- Tsintendorf. *Entsiklopedicheski slovar' F.A. Brokgauza i I.A. Efrona: v 86 tomakh (82 t. i 4 dop.)*. T. 38 [Encyclopaedic dictionary of F.A. Brockhaus and I.A. Efron: in 86 volumes. Vol. 38]. St. Petersburg, Tipografiia akts. obshch. «Izdat. Delo, byvshee Brokgauz–Efron», 1903, pp. 209–210. (In Russian)
- Shivdling A., Tsigler V. *Kaizery* [Kaisers]. Rostov on Don, «Feniks» Publ., 1997. 640 p. (In Russian)
- The History of Accounting: An International Encyclopedia*. Eds M. Chatfield, R. Vangermeersch. New York, Garland Publishing, 1996.
- Dickson P.G.M. Count Karl von Zinzendorf 's 'New Accountancy': The Structure of Austrian Government Finance in Peace and War, 1781–1791. *The International History Review*, 2007, vol. 29, issue 1, pp. 22–56.
- Ezzamel M., Hyndman N., Johnsen A., Lapsley I. Reforming Central Government: An Evaluation of an Accounting Innovation. *Critical Perspectives on Accounting*, 2014, vol. 25, issue 4–5, pp. 409–42.
- Filios V. The Cameralist Method of Accounting: a Historical Note. *Journal of Business, Finance and Accounting*, 1983, vol. 10, no. 3, pp. 443–450.
- Forrester D.A.R. Rational Administration, Finance and Control Accounting: the Experience of Cameralism. *Critical Perspectives on Accounting*, 1990, vol. 1, no. 4, pp. 285–317.
- Legay M.-L. The Beginnings of Public Management: Administrative Science and Political Choices in the Eighteenth Century in France, Austria, and the Austrian Netherlands. *The Journal of Modern History*, 2009, no. 81, pp. 253–293.
- Legay M.-L. La Science des Comptes Dans les Monarchies Française et Autrichienne u XVIIIe Siècle. Le Modèle Colbertiste en Cause. *Histoire et Mesure*, 2010, vol. XXV, no. 1, pp. 231–260.
- Lemarchand Y. Double Entry Versus Charge and Discharge Accounting in Eighteenth-Century France. *Accounting Business & Financial History*, 1994, vol. 4, issue 1, pp. 119–145.
- Lemarchand Y. Introducing Double-Entry Bookkeeping in Public Finance: a French Experiment at the Beginning of the 18th Century. *Accounting, Business & Financial History*, 1999, vol. 9, no. 2, pp. 225–254.
- Mattessich R. *Two-hundred Years of Accounting Research: An International Survey of Personalities, Ideas, and Publications from about 1800 to 2000*. London, Routledge, 2011.
- Monsen N. The Case for Cameral Accounting. *Financial Accountability & Management*, 2002, vol. 18, issue 1, pp. 39–72.
- Platonova N. V. Peter the Great's government reforms and accounting practice in Russia. *Accounting History*, 2009, vol. 14, no. 4, pp. 437–464.
- Rossi F.M., Jorge S., Jesus M. A., Caperchione E. Introduction to a Symposium on New Challenges for Public-Sector Accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts. *International Journal of Public Administration*, 2015, vol. 38, no. 4, pp. 237–239.
- Small A. W. *The Cameralists: The Pioneers of German Social Polity*. New York, Franklin, 1909. 606 p.
- Szabo F. A. J. *Kaunitz and Enlightened Absolutism 1753–1780*. Cambridge, Cambridge University Press, 1994. 380 p.
- Wakefield A. *The Disordered Police State: German Cameralism as Science and Practice*. London & Chicago, University of Chicago Press, 2009. 226 p.

Статья поступила в редакцию 20 января 2016 г.