

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

Д. А. Львова

преподаватель кафедры статистики, учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ОБЪЕДИНЕНИЯ БУХГАЛТЕРОВ РОССИИ В XIX — НАЧАЛЕ XX ВЕКА

Идея создания профессиональных объединений бухгалтеров в России получила общественное признание в 70-е гг. XIX в., когда сложились условия для заимствования европейских моделей организации профессиональной деятельности.

С отменой крепостного права в Российской империи оживилась экономическая жизнь, стали учреждаться крупные торговые и промышленные предприятия. Бывшие торговцы и лавочники превращались в дельцов нового типа — управляющих акционерными компаниями. Их ум и внимание теперь занимали «общие соображения, сложные комбинации и расчеты» (Гопфенгаузен, 1895, с. 42—43). Они уже не могли, как прежде, посвящать значительную часть времени бухгалтерским книгам и счетам. Новые условия деятельности вынуждали купцов передавать бухгалтерию компаний специально наняемым людям.

Законодательство в то время обязывало лиц, занятых торговыми делами, иметь и содержать в надлежащем порядке свое счетоводство сообразно роду (разряду) торговли (оптовая, розничная, мелочная)¹, однако права и обязанности наемных счетоводов еще не были кодифицированы. Деятельность, которая, по существу, становилась профессиональной, не имела тем не менее законодательного определения, а занятые ею лица не подлежали регистрации.

Тем временем общественная значимость бухгалтерской работы становилась очевидной. Серия банкротств, последовавших в начале 70-х гг. XIX в., убедила многих в том, что традиционная ревизия отчетности является недостаточной, а деятельность счетоводов нуждается в упорядочении. Первыми забили тревогу известные в России специалисты в области бухгалтерского учета, которые были осведомлены о деятельности независимых корпоративных организаций — институтов присяжных бухгалтеров Шотландии² и Англии³. Они видели решение назревших проблем в создании корпорации российских счетоводов.

¹ Устав торговый. Раздел второй. О купеческих и маклерских книгах. Глава первая. О купеческих (конторских) книгах (Устав торговый, 1914, с. 678—746).

² В Шотландии в XIX в. действовали три объединения присяжных бухгалтеров: Общество бухгалтеров Эдинбурга (зарегистрировано в 1854 г.), Институт бухгалтеров и актуариев Глазго (зарегистрирован в 1855 г.) и Общество бухгалтеров в Абердине (зарегистрировано в 1867 г.). Профессиональный титул шотландских бухгалтеров «Chartered Accountant» (от английского наименования королевской грамоты — Royal Chart) традиционно переводится как «Присяжный бухгалтер».

³ В Англии в 70-е гг. XIX в. были основаны пять профессиональных объединений бухгалтеров: Соединенное общество бухгалтеров Ливерпуля (1870 г.), Институт бухгалтеров в Лондоне (1870 г.), Манчестерский институт бухгалтеров (1871 г.), Общество бухгалтеров Англии (1872 г.) и Шеффилдский институт бухгалтеров (1877 г.)

В 1877 г. (12 января) Эдуард Григорьевич Вальденберг¹ в докладе Обществу для содействия русской промышленности и торговле «О мерах к достижению обязательного ведения коммерческих книг» поставил вопрос о присяжных счетоводах при российских коммерческих судах (Беседа..., 1890, с. 137). Проект Института присяжных счетоводов решился представить в открытой печати московский бухгалтер Алексей Денисович Потемкин². Опубликованная им 29 июня 1885 г. на страницах «Современных известий» статья «Несколько слов по поводу экспертизы счетных книг» содержала доказательства необходимости основания при судебных учреждениях специальных коммерческих бюро. По замыслу автора, бюро должны были состоять из штата присяжных счетоводов, утвержденных в должности правительственной властью. На них возлагалась коллективная экспертиза конторских книг с круговой ответственностью за верность и точность работ. Такой подход к делу, как полагал А. Д. Потемкин, мог значительно облегчить труд судебного следователя и ускорить само производство следствия. Прошло почти десять лет, прежде чем идеи А. Д. Потемкина получили развитие.

В 1894 г. европейская бухгалтерская общественность отмечала знаменательное событие в истории бухгалтерии: 400-летие «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли. По этому поводу в декабре 1894 г. в Петербурге проходили торжественные мероприятия, организованные Обществом для распространения коммерческих знаний. Одиннадцатого декабря (по старому стилю) в зале Петровского коммерческого училища прозвучала лекция Э. Г. Вальденберга «Лука Пачиоло. Очерк его деятельности и учения его в сравнении с современными успехами бухгалтерии». Неделий позже в Правлении городского кредитного общества с приветственной речью по случаю юбилейной даты выступил Товарищ Председателя Общества В. А. Сабанин и были заслушаны доклады А. М. Вольфа «Краткий исторический очерк развития счетоводства и значение Луки Пачиоло», В. Д. Белова «Практическое значение счетоводства и современное его положение» и И. Д. Гопфенгаузена «Общественное положение счетоводов в России»³.

По существу, программным стало выступление И. Д. Гопфенгаузена⁴. Докладчик призвал определить профессиональный статус бухгалтера. «Не имеющему диплома врачу воспрещается лечить, — восклицал он, — не принадлежащему к сословию присяжных воспрещается судебная защита, строить без архитектора возбраняется, не принадлежащим к цеху портному, сапожнику, булочнику не дозволяется принимать заказы на платье, сапоги и продавать булки. Но торговать дебетом и кредитом, учитывать и контролировать банки, конторы, заводы, железные дороги, страхование имущества и жизни, защищать интересы акционеров, хозяев и клиентов имеет право каждый» (Гопфенгаузен, 1895, с. 43—44).

Звание бухгалтера, полагал И. Д. Гопфенгаузен, должно иметь определенную градацию. По уровню знаний и ответственности служебный бухгалтерский персонал следовало разделить на три ступени: а) главный бухгалтер, б) бухгалтер, в) помощник бухгалтера. Указанные ступени соответствовали бы званиям мастера, подмастерья и ученика в ремесленных цехах. И, наконец, главное, что предлагалось: «Право на присвоение разной степени и разного вида звания должно исходить от особого учреждения, составленного из компетентных специалистов, теоретиков и практиков» (Гопфенгаузен, 1895, с. 44). Этому же учреждению надлежало наблюдать за исполнением обязанностей и охраной закон-

¹ Переводчик трактата Луки Пачоли «О счетах и записях», преподаватель счетоводных курсов.

² Старший счетовод Товарищества химических заводов П. К. Ушакова и К^о и преподаватель коммерческих знаний в Москве.

³ Лекция Э. Г. Вальденберга и последующие доклады были опубликованы в журнале «Счетоводство» (1895). Почти через сто лет в преддверии 500-летия труда Луки Пачоли Я. В. Соколов вновь обратился к известному трактату и его комментариям (Соколов, 1994, с. 180—276).

⁴ Главный бухгалтер Горного департамента.

ных прав нового сословия, осуществлять административную юрисдикцию, право приема в сословие и исключение из него.

Доклад И. Д. Гопфенгаузена, по свидетельству участников собрания, был горячо принят как членами Общества для распространения коммерческих знаний, так и другими лицами (Очерк..., 1899, с. 51). Общество постановило уполномочить товарища председателя В. В. Сабанина и почетного члена И. Д. Гопфенгаузена войти в Министерство финансов с ходатайством об учреждении Института присяжных бухгалтеров. Предположительно 25 мая (по другим данным 31 мая) 1895 г.¹ ходатайство было представлено. Министерство финансов приняло его, и были отданы распоряжения об образовании особой комиссии с включением в нее представителей Общества для распространения коммерческих знаний.

Между тем началось обсуждение деталей организации проектируемого Института. Направление дискуссий было задано докладом И. Д. Гопфенгаузена, который был назван «Общественное положение бухгалтеров в России» не случайно. В то время российский бухгалтер был фактически подневольным человеком, полностью зависимым от собственника предприятия. Он вел хронику хозяйственной жизни, учитывая, в том числе, противозаконные действия своего патрона и рискуя попасть на скамью подсудимых. «Он (бухгалтер — Д.Л.) ничем не пользуется, ничего не выигрывает от неправильных действий своего патрона, — писал В. Д. Белов, один из участников обсуждения, — а между тем, в случае неудачи, пьет с ним одну горькую чашу; иногда на его голову обрушивается даже самый тяжелый удар, ответственность бухгалтера велика, его права ничтожны» (Белов, 1890, с. 132). Добросовестный бухгалтер и тогда стремился в интересах дела контролировать хозяйство, однако сам факт указания на ошибку обычно вызывал раздражение: «Как контрольный орган, бухгалтер представляет как бы враждебный лагерь для управителя, техника, а иногда и хозяина» (Белов, 1890, с. 132).

В. Д. Белов на страницах журнала «Счетоводство» рассказал печальную историю одного бухгалтера, чьи подлинное имя и фамилию скрыл под инициалами «П. М.». История эта произошла в 1870-х гг., когда П. М. был приглашен в качестве помощника бухгалтера для приведения вместе с ним в порядок отчетности в большом и расстроеном деле в Петербурге. Совместными усилиями им удалось водворить в счетоводстве порядок, однако участники предприятия, ознакомившись с истинным положением дел, стали один за другим выходить из него. Ушел и главный бухгалтер, место которого занял П. М. Новые собственники вместо того, чтобы вывести предприятие из кризиса, что было, по мнению бухгалтера, возможно, занялись спекуляциями. Очередной год был закончен с убытком на сумму более 523 тыс. рублей. От бухгалтера потребовали «исправить» отчет. П. М. согласился, но при условии, что ему будет дано соответствующее письменное распоряжение. На это последовал быстрый и короткий ответ: «Для сокращения расходов уволить бухгалтера и передать все дела немедленно» (Белов, 1890, с. 134). Бухгалтер, честно прослуживший пятнадцать лет, в один час был оставлен без места и куска хлеба.

Стремление к спекуляциям и дух ажиотажа отмечались в то время, как характерное и вредное направление предприятий, действующих под маркой товариществ на паях, и принадлежавших, как правило, к семейному бизнесу. Единственными пайщиками в таких товариществах были обычно самые близкие члены семьи: отец, мать, сыновья, дочери, братья и сестры. В узком кругу формировалась Правление Товарищества, его ревизионная комиссия и общее собрание. В Докладной записке министру финансов С. Ю. Витте «По вопросу о злоупотреблениях в семейно-паевых товариществах», представленной в январе 1898 г., так описывалась общепринятая практика: «...В большинстве случаев более крупные пайщики, преимущественно мужской пол семьи, являются члена-

¹ Дату 25 мая 1895 г. указывает И. А. Жидков (Жидков, 1895, с. 311); 31 мая 1895 г. в связи с представлением ходатайства упоминается в «Очерке деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1899 год» (Очерк..., 1899, с. 52).

ми Правления; более мелкие и женский персонал изображают членов ревизионной комиссии и пайщиков, составляющих общее собрание, т. е. два органа, имеющих право и обязанность контролировать и требовать отчет от правления, представляющего из себя по закону (ст. 2181 т. X ч. I)¹ лишь уполномоченных компании, подлежащих за свои действия ответственности пред нею. Естественно, что при таких условиях правление, ревизионная комиссия, общее собрание пайщиков — все это лишь одна комедия» (Докладная..., 1898, с. 1—2).

Типовой устав торгово-промышленных товариществ не содержал прямых ограничений на участие родственников в делах управления компанией, в том числе в работе ревизионной комиссии. По уставу, для проверки отчета и баланса, общее собрание владельцев паев должно было назначать на год вперед ревизионную комиссию из двух или более владельцев паев, не состоящих ни членами правления, ни в других должностях по управлению делами товарищества. Ничего более устав не требовал, а потому каждый трактовал его в свою пользу. Например, в Товариществе Богородской фабрики Федора Елагина сыновей в состав ревизионной комиссии были избраны юрисконсульт Товарищества и жены двух директоров Правления. Общее собрание пайщиков Товарищества Ярославской большой мануфактуры 28 декабря 1896 г. избрало в члены ревизионной комиссии П. П. Морокина, женатого на родной сестре директора Правления С. С. Карзинкина. Подобных примеров было множество.

Редактор и издатель журнала «Счетоводство» А. М. Вольф, выступая в 1895 г. перед членами Общества для распространения коммерческих знаний, назвал ревизию и наблюдение в общественных (преимущественно акционерных) предприятиях одним из чувствительных и больных мест хозяйственного организма. «Неужели вы думаете, что ревизоры-акционеры обнаружат дурное состояние дел, когда от этого падут их собственные акции? — вопрошал он. — Никогда» (Вольф, 1895(б), с. 328). Нужно быть легковерным и наивным, полагал докладчик, чтобы верить в спасительность такого контроля. Поэтому, считал он, в акционерных обществах царит полная бесконтрольность, а утверждение отчетов представляет собой пустой звук, лишенный реального значения.

По мнению А. М. Вольфа, контрольный орган, в отличие от действующих ревизионных комиссий, должен был представлять независимые учреждения, созданные для контроля предприятий вообще, а не для данного конкретного предприятия. Этой цели, без сомнения, отвечало «корпоративное устройство института присяжных счетоводов², неприкосновенных к предприятию и представляющих все гарантии профессиональной и нравственной доброкачественности» (Вольф, 1895(б), с. 329). А. М. Вольф был убежден, что солидные и уверенные в правильности счетоводства предприятия, подобно английским компаниям, охотно и по собственной воле поручат проверку отчетности присяжным счетоводам. Вместе с тем сам факт отсутствия «скрепы отчета» присяжным счетоводам должен будет служить определенным предостережением. Начертанному идеалу соответствовал английский тип института и то, что он господствовал в Англии, представлялось Адольфу Марковичу достаточным основанием для призыва стремиться к нему «всею душой и всеми помыслами» (Вольф, 1895(б), с. 329).

В том же собрании с докладом о проекте Института присяжных счетоводов выступил И. А. Жидков. Он предложил разделить членов Института на три категории по уровню образования и практическому опыту: счетовед³, старший помощник

¹ Указаны статья, том и часть Свода законов Российской империи.

² Преимущество термина «счетовед» для обозначения представителей счетной профессии обосновал следующий докладчик И. А. Жидков.

³ И. А. Жидков возражал против обозначения профессии словом «счетовод», так как оно «не вполне обнимает собой понятие о тех задачах, которые намерены мы поставить этому учреждению (Институту присяжных счетоводов — Д.Л.)» (Жидков, 1895, с. 319). Слово «счетовед», полагал он, было бы более правильным.

и младший помощник счетовода. Как и в Англии, лица, причисленные к высшей категории, по проекту получали право на степень присяжного счетовода. Отличие состояло лишь в том, что младшие помощники (ученики), которые по английским правилам оставались за пределами корпорации, здесь входили в число ее членов.

В части определения обязанностей присяжных счетоводов проект И. А. Жидкова служит примером слепого заимствования положений английского института без учета российского законодательства и традиций. Он вменял в обязанность присяжным счетоводам проверку правильности счетов и отчетов; кураторство по делам о несостоятельности; ликвидацию предприятий; ведение отчетов по делам душеприказчиков и опекунов; расчет по разделу и продаже имущества; судебные функции в качестве третейских судей по спорным вопросам, касающимся расчетов; заключение и проверку товарищеских и других счетов при окончательных расчетах и в других случаях, а также организацию и ведение счетоводства в различных предприятиях и хозяйствах.

Известно, что российский бухгалтер был наемным работником купца, не обладавшим тем общественным статусом, который позволял бы использовать его в качестве куратора по делам о несостоятельности, ликвидатора или третейского судьи. Более того, осуществление указанных функций бухгалтером не предусматривалось российским законодательством. Различия между положением английского и российского бухгалтера, которыми пренебрег автор проекта, хорошо видны из комментариев Ричарда Брауна к ситуации, сложившейся в сфере профессиональной деятельности бухгалтеров в России. «В качестве ликвидаторов, — писал он, — отбираются юристы и их помощники, и в некоторых случаях видные купцы» (Brown, 2004, p. 298). «В России нет общественных бухгалтеров», — констатировал Р. Браун (Brown, 2004, p. 297).

Проект И. А. Жидкова являл собой попытку соединить под эгидой Института как присяжных счетоводов, так и бухгалтеров акционерных компаний. Ряд положений проекта устанавливал права, обязанности и ответственность бухгалтеров на службе в акционерных предприятиях. Поэтому возникал, как тогда писали, «жгучий вопрос» о взаимоотношениях бухгалтера и правления. Они обострялись в двух случаях:

- † установления бухгалтером признаков несостоятельности предприятия;
- † замеченной неправильности в расчетах, документах и действиях контрольных отделов.

Бухгалтеры, испытывающие давление со стороны правления и при бездействии ревизионных комиссий, были склонны сообщать о несостоятельности своих патронов контролирующим органам. Автор письма в редакцию журнала «Счетоводство», подписавшийся «Один из счетоводов» выразил наиболее радикальную точку зрения этой группы бухгалтеров. Он считал, что присяжные счетоводы должны иметь право и обязанность доводить до сведения коммерческих судов и Совета присяжных счетоводов (органа управления проектируемым Институтом) об открывающейся несостоятельности доверителей, так как первыми узнавали об этом. Членов Института, не заявивших на своего доверителя, следовало, по мнению автора, подвергать взысканию вплоть до лишения навсегда права быть присяжным счетоводом. Предлагались также взыскания за неправильности во вверенном счетоводстве. Смотри по степени виновности, присяжный счетовод должен был подвергаться дисциплинарной, денежной или уголовной ответственности. Последнюю, в частности, предлагалось применять к допустившим подлоги (Жгучий..., 1890, с. 158).

И. А. Жидков возражал против того, чтобы присяжному счетоводу вменялись в обязанность функции контролера. Он усматривал в этом присутствие розни в отношениях между хозяином и бухгалтером. «Обязанность бухгалтера, — отмечал он, — заключается в правильном ведении книг, а не в соображе-

ниях высшего порядка, до которых бухгалтеру, пока к нему не обращаются, нет дела» (Жидков, 1895, с. 321).

Вместе с тем в проекте И. А. Жидкова были предусмотрены меры защиты присяжного счетовода в случае, если правление не поддержало его сомнения в правильности расчетов, документов, действий «контрольных отделов». Счетовод мог «просить о составлении протокола, для внесения сего вопроса на решение органа, контролирующего действия правления». Таким образом, планировалось положить конец произволу директората в отношении бухгалтеров, как это было в истории с несчастным бухгалтером П.М., описанной В. Д. Беловым.

Заслушав доклады А. М. Вольфа и И. А. Жидкова, собрание Общества для распространения коммерческих знаний приняло решение образовать особую комиссию для более подробной разработки ходатайства, направленного ранее Обществом в Министерство финансов. Деятельность этой комиссии продолжалась с декабря 1895 г. по апрель 1896 г. и завершилась подготовкой «Материалов для проекта положения Института присяжных бухгалтеров». По просьбе директора Департамента торговли и мануфактур Министерства финансов В. И. Ковалевского указанные материалы вместе с докладами И. Д. Гопфенгаузена, А. М. Вольфа и И. А. Жидкова и другими данными были представлены в Департамент.

Есть свидетельства того, что наряду с Материалами для проекта положения Института присяжных бухгалтеров, представленных Обществом для распространения коммерческих знаний в Департамент торговли и мануфактур Министерства финансов 25 апреля 1896 г., в Министерство был направлен Предварительный проект Института бухгалтеров, составленный лично И. Д. Гопфенгаузенем. В журнале «Счетоводство» за 1896 г. сначала была опубликована Объяснительная записка к его проекту (№ 19—20), а затем и сам Предварительный проект Института бухгалтеров (№ 21—22). Тексту проекта предшествовало указание, что он внесен в Министерство финансов 16 августа 1896 г. И. Д. Гопфенгаузенем.

Проект И. Д. Гопфенгаузена отличался большой смелостью и детальной проработкой положений о будущем Институте бухгалтеров¹. В отличие от предшествующих документов Гопфенгаузен выделил в своем проекте четыре категории членов Института для российских и иностранных подданных. Допуск в Институт иностранцев был для того времени необычайно смелым шагом. Члены Института из числа российских подданных были разделены на три степени: первую, вторую и третью. Причем члены Института и первой и второй степени могли получить звание присяжного счетовода. Для них предусматривалась процедура принесения присяги, как этого требовало звание.

И. Д. Гопфенгаузен внес в свой проект положение, которое до него никто не осмеливался закрепить нормой. Присяжные бухгалтеры получали исключительные права на профессиональные занятия. В п. 35 он записал: «лица, не имеющие звания бухгалтера Института первой или второй степени, не могут объявлять в газетах или журналах, равно и посредством вывесок о своих бухгалтерских занятиях» (Предварительный..., 1896, с. 307). Особые привилегии были даны присяжным бухгалтерам первой степени. Лица, не принадлежавшие к этой категории счетоводов, не имели права, согласно проекту И. Д. Гопфенгаузена, открывать бухгалтерские конторы; быть председателями или главными бухгалтерами конкурсных управлений; быть командированными Правительством для счетной ревизии коммерческих предприятий; назначаться экспертами по счетным делам коммерческих предприятий. Более того, члены Института первой степени получали монополию на занятие должности главного бухгалтера

¹ И. Д. Гопфенгаузен полагал, что название «Институт бухгалтеров» более широкое, нежели «Институт присяжных бухгалтеров», лучше подходило для организации, объединяющей бухгалтеров как стремящихся к получению звания «присяжный бухгалтер», так и завоевавших это звание.

в торгово-промышленных и акционерных обществах, банках, банкирских конторах, страховых и иных учреждениях, которые по уставам или на основании законов были обязаны представлять в Министерство финансов годовые отчеты и балансы. С тем, чтобы должность главного бухгалтера в перечисленных предприятиях стала обязательной, И. Д. Гопфенгаузен оговорил в п. 32 своего проекта, что «все отчеты, балансы и иные бухгалтерские справки, представляемые упомянутыми учреждениями Правительству, пайщикам и акционерам, равно и посторонним лицам, скрепляются главным бухгалтером» (Предварительный..., 1896, с. 307).

Автор проекта отдавал себе отчет в том, что указанные положения должны вводиться в действие постепенно, «по мере образования достаточного контингента вполне подготовленных бухгалтеров... в противном случае большая часть акционерных обществ лишилась бы своего персонала и тем была бы поставлена в безвыходное положение» (Объяснительная..., 1896, с. 279).

Особое значение И. Д. Гопфенгаузен придавал регулированию прав и обязанностей бухгалтеров. Отметим, что при обсуждении проектов Института не было достигнуто единства по вопросу о том, в каком формате определять права и обязанности счетных работников. А. М. Вольф в статье «Корпорация счетоводов и присяжные счетоводы», опубликованной в журнале «Счетоводство», разделил два вопроса: об урегулировании положения счетной профессии вообще; о выделении из среды этой профессии особого органа с самостоятельными функциями (Вольф, 1895(a), с. 308).

В материалы для проекта положения Института присяжных бухгалтеров, представленные в Министерство финансов Обществом для распространения коммерческих знаний, положения, касающиеся прав и обязанностей лиц счетной профессии, не вошли. И. Д. Гопфенгаузен прописал в своем проекте права и обязанности бухгалтеров с особой тщательностью и в соответствии с гражданским и торговым законодательством Российской империи. По нормам Устава торгового присяжный бухгалтер, нанимаясь на службу, должен был заключать со своим нанимателем письменный договор, в котором надлежало определять род службы, жалованье, жилищные и иные условия. Факт заключения, уничтожения или прекращения договора следовало доводить до сведения Окружного совета (регионального органа управления Институтами). Таким образом, подтверждалось законное право присяжного бухгалтера на занятие должности, а Окружной совет получал возможность наблюдать за исполнением закона. Присяжному бухгалтеру надлежало беспрекословно выполнять все поручения, предусмотренные договором. Причем в отношениях с распорядителями книг и счетов для бухгалтеров устанавливалась соподчиненность, а в отношениях с коллегами, имеющими низшую степень, — взаимопомощь. Главного бухгалтера следовало назначать, считал И. Д. Гопфенгаузен, общим или наблюдательным органом по постановлению Общего собрания участников, а бухгалтеров отдельных частей — не иначе как по представлении главного бухгалтера.

По мнению И. Д. Гопфенгаузена, посредником во взаимоотношениях между хозяином и присяжным бухгалтером с функциями контроля соблюдения законодательства обеими сторонами должен был стать Окружной совет Института бухгалтеров. Хозяин мог заявить Окружному совету о действиях бухгалтера, не соответствующих договору, положениям Института или законам. Совет, далее, получал право судить, насколько проступки счетного работника соотносятся со званием присяжного бухгалтера и подвергать его установленным наказаниям. Представитель Окружного совета мог также участвовать в судебном заседании, если дело доходило до суда. С другой стороны, присяжному бухгалтеру было дано право заявлять Окружному совету о неправомерных действиях хозяина.

Через посредство Совета предлагалось разрешать и конфликты между присяжным бухгалтером и лицом, уполномоченным давать ему поручения, если последние не соответствовали нормам закона. Бухгалтер должен был письменно

заявить о незаконности поручения и исполнить его лишь при письменном подтверждении уполномоченного лица. Таким образом, бухгалтер слагал с себя ответственность. Интересно, что заявление это в запечатанном конверте можно было отдать на хранение Окружному совету.

По проекту И. Д. Гопфенгаузена, и это видно из отдельных его положений, Институт бухгалтеров должен был находиться в ведении Министерства финансов. В качестве органов управления, как уже отмечалось, были определены Главный совет и Окружные советы. В состав Главного совета на выборной основе входили: председатель, товарищ председателя и шесть членов. Кроме того, членами Главного совета назначались представители от министерств: финансов, земледелия и государственных имуществ, внутренних дел и юстиции, а также от Санкт-Петербургского биржевого комитета. Для избранных членов Совета предусматривалась ротация. Относительно полномочий Главного совета надо отметить, что принимаемые им решения, как правило, подлежали утверждению Министром финансов.

Итак, в Департамент торговли и мануфактур Министерства финансов Российской империи были представлены «Материалы для проекта положения Института присяжных бухгалтеров», разработанные Обществом для распространения коммерческих знаний на основе доклада И. А. Жидкова, и отдельно предварительный проект Института бухгалтеров И. Д. Гопфенгаузена. На их основе специальная комиссия во главе с известным цивилистом, профессором Санкт-Петербургского университета П. П. Цитовичем разработала проект Положения об Институте бухгалтеров и присяжных счетоводов Империи. После ряда согласований он был представлен на рассмотрение Комитета министров. Однако заседание Комитета, состоявшееся 30 апреля 1902 г., постановило, что вопрос об институте требует законодательного рассмотрения и, таким образом, не может быть разрешен в пределах его компетенции.

Следуя указаниям Комитета министров, Министерство финансов при участии Общества для распространения коммерческих знаний еще раз доработало проект и 14 марта 1903 г. представило его на рассмотрение Государственного совета. Члены Совета высказали ряд замечаний по проекту и возвратили его министру для очередной переработки. Следует отметить, что одно из важнейших замечаний Государственного совета касалось неопределенности характера проектируемого Института. Совет полагал, что необходимо сделать однозначный выбор между тремя видами организаций: правительственным учреждением, корпоративной организацией и частным обществом. Единого мнения по этому вопросу в среде разработчиков проекта так и не было найдено.

Государственный совет стал последней официальной инстанцией, где обсуждались проекты Института присяжных счетоводов. Их главный разработчик — Общество для распространения коммерческих знаний потерпело поражение в одном из важнейших своих начинаний. А. И. Гуляев через десять лет назвал две объективные причины фиаско проектов Института: 1) в начале работы над проектами не было выяснено, соответствует ли подготовка российских счетоводов высоким стандартам проектируемой корпорации; 2) проекты не могли получить признание в силу того, что они являлись отражением взглядов хотя и компетентной, но все же очень небольшой группы лиц (Гуляев, 1915, с. 299).

Впрочем, были и другие причины неудачи — субъективного характера. Во всяком случае, ни для кого не было секретом, что Московское Общество счетоводов под руководством Ф. В. Езерского прилагало всевозможные усилия для противодействия проектам Общества для распространения коммерческих знаний.

Общество счетоводов было основано в 1892 г. в Москве. Инициатором его создания и бессменным главой на протяжении более чем двадцати лет был известный российский бухгалтер Федор Венедиктович Езерский¹.

Целями Общества счетоводов, учрежденного Ф. В. Езерским, были сближение лиц, интересующихся счетоводством, статистикой, экономическими и финансовыми вопросами, а также приискание мест нуждающимся в них и организация для членов Общества и их семейств приятного «препровождения времени в их среде». В Уставе были определены три категории членов Общества счетоводов: пожизненные члены, почетные члены и действительные члены². Первое Общее собрание членов Общества Счетоводов состоялось 2 октября 1892 г., и на нем были избраны 3 почетных члена и 99 действительных.

Общество стремилось убедить счетоводов в пользе объединения, прибегая к протекционизму и поддержке своих членов. Помощь была особенно необходима и заметна, когда счетоводы попадали в сложное положение. Так, например, в Воронеже было возбуждено судебное дело против конторщика (в свое время он получил это место по протекции Ф. В. Езерского). По получении известия о судебном разбирательстве, Федор Венедиктович телеграммой командировал одного из счетоводов осведомиться о положении дела и пригласить адвоката. Конторщик был оправдан. В Новороссийске от счетовода, назначенного на место при поддержке Ф. В. Езерского, потребовали ведения книг, «несогласного с достоинством члена Общества». Федор Венедиктович телеграфировал счетоводу: «Тотчас приезжайте в Москву». По приезде ему было предоставлено помещение и полное содержание до поступления на новое место, которое он вскоре и получил, причем с более высоким окладом³. В юбилейном издании, посвященном пятидесятилетию Общества Ф. В. Езерского, таких примеров приведено немало (Пятидесятилетие..., 1907, с. 33—34).

Желание вовлечь в Общество большое число членов довольно скоро привело к разводнению корпорации. Когда прошли первые выборы, оказалось, что звание действительных членов Общества счетоводов получили не только счетоводы, но также и лица, не принадлежащие к счетоводной профессии и со счетоводством не имеющие ничего общего. Вопрос о членстве был поставлен на обсуждение второго Общего собрания Общества счетоводов, которое состоялось

¹ Разные грани творчества этого талантливого человека неизменно привлекают внимание исследователей (Я. В. Соколов, В. Я. Соколов, С. М. Бычкова, А. Л. Дмитриев и др.). Одним из направлений деятельности Ф. В. Езерского были счетоводные курсы (фирма «Счетовод»). В 1874 г. он открыл курсы в Санкт-Петербурге, а через 13 лет и в Москве. Ф. В. Езерский активно пропагандировал сравнительный способ преподавания бухгалтерского учета, имея в виду сопоставление простой, двойной и изобретенной им тройной системы счетоводства, естественно, в пользу последней. Я. В. Соколов указывает три повода для названия системы Ф. В. Езерского тройной: 1) регистрация велась по *трем* группировочным совокупностям: *приход, расход, остаток*; 2) регистрами выступали *три* книги: *журнал* (скаска), *Главная* (книга учетов) и *отчетная* (заменяющая баланс); 3) использовались только *три* счета: Касса, Ценности, Капитал (Соколов, 1996, с. 246—247).

² Действительными членами Общества счетоводов могли стать лица, специально занимающиеся счетоводством, экономической и финансовой науками и статистикой, а также оказавшие услуги по практическому применению этих наук, а равно и все те, кто по роду своей деятельности могут интересоваться экономическими и финансовыми вопросами. Звание почетного члена получали лица, оказавшие особые услуги на поприще научной и общеэкономической деятельности, а также оказавшие особое содействие к процветанию Общества. Пожизненными членами Общества становились его учредители, а также лица, оказавшие ему значительные услуги.

³ В годовом Общем собрании Общества счетоводов, состоявшемся 2 октября 1895 г., обсуждался вопрос об обязательных единовременных вычетах из жалованья членов, рекомендуемых Обществом на должности в размере месячного оклада (Десятилетие..., 1902, с. 33). По-видимому, вопрос не был решен положительно, так как соответствующие изменения в правилах Общества отсутствуют. Тем не менее, факт внесения вопроса в повестку Собрания позволяет предположить, что руководство Общества первоначально рассматривало возможность оплаты своих усилий по содействию членам Общества.

5 декабря 1892 г. Разгорелись жаркие прения: действительные члены общества, не занятые счетоводным трудом, отстаивали свои позиции, апеллируя к Уставу. Тем не менее, большинством голосов было принято решение разделить «действительных» членов на две категории, присвоив одним из них, незнакомым со счетоводством, звание «соревнователей», а другим — звание «присяжных счетоводов» (Особое..., 1900, с. 47).

В новой редакции устава Общества для претендентов на звание присяжного счетовода был определен высокий практический и образовательный ценз. В присяжные счетоводы стали принимать лиц, имеющих трехлетний практический опыт и специальное счетоводное образование. В подтверждение своих знаний они должны были предъявить свидетельства об окончании учебных заведений и курсов, в которых преподавалось счетоводство по всем существующим системам. Так как председатель Общества счетоводов Ф. В. Езерский считал перечень систем счетоводства неполным без изобретенной им русской тройной бухгалтерии, требованиям Устава в полной мере могли соответствовать только выпускники Счетоводных курсов Ф. В. Езерского.

Об утверждении новой редакции Устава членам Общества сообщили на годовом Общем собрании 2 октября 1893 г. В тот же день состоялось первое обсуждение проекта Правил для присяжных счетоводов, однако документ тогда утвержден не был. Не стали торопиться и с выборами первых присяжных счетоводов.

В конце 1894 г. произошло событие, которое, возможно, заставило членов Общества счетоводов сожалеть о своей неспешности. На торжественном заседании по поводу 400-летнего юбилея трактата Луки Пачоли, состоявшемся 18 декабря того года, Общество для распространения коммерческих знаний приняло решение войти в Министерство финансов с ходатайством об учреждении Института присяжных бухгалтеров. Общество счетоводов к такому повороту событий оказалось неготовым. Ранее дискуссии об Институте, проходившие в стенах Общества для распространения коммерческих знаний, не имели практических следствий, и счетоводы не ожидали от конкурентов столь решительных шагов. Теперь, казалось, время было упущено.

И все же через 12 дней (30 декабря 1894 г.) в спешном порядке было создано чрезвычайное Общее собрание Общества счетоводов. На нем прошло утверждение временных правил для членов присяжных счетоводов и, как было указано в Протоколе, состоялось избрание «в члены Общества присяжных счетоводов» (Десятилетие..., 1902, с. 32). Таким образом, была создана альтернатива Институту, проектируемому Обществом для распространения коммерческих знаний. При чем позиции Ф. В. Езерского были сильнее, так как его присяжные счетоводы находились под эгидой Общества, уже имеющего официальный статус¹.

Начало открытому противостоянию Общества счетоводов и Общества для распространения коммерческих знаний было положено в 1897 г., когда при содействии Министерства финансов комиссией П. П. Цитовича был выработан проект Института бухгалтеров и присяжных счетоводов империи. Комиссия закрепила за проектируемым Институтом статус монополии в деле объединения бухгалтеров. Общество счетоводов вполне обоснованно увидело в этом проекте угрозу своему существованию. «С первых же слов их проекта оказалось, что институт проектируется не как общественное или научное, а как правительственное учреждение с самыми диктаторскими полномочиями, — писал один из членов Общества счетоводов, — в их руки отдавалось все счетоводное дело, и практика и наука во всей России» (Пятнадцатилетие..., 1907, с. 51). На очередном годовом собрании Общества счетоводов 2 октября 1897 г. был сделан доклад по

¹ В 1898 г. Общество счетоводов добилось признания статуса своих членов — присяжных счетоводов Министерством юстиции. Циркулярным распоряжением этого ведомства была санкционирована деятельность Общества по производству счетоводных экспертиз для судебных учреждений.

поводу проекта об Институте присяжных счетоводов. В резолюции Собрание выразило отрицательное отношение к «проектируемой монополии счетоводного труда» (Десятилетие..., 1902, приложение, с. 170).

В журналах Общества счетоводов стали появляться критические публикации под заголовками: «Загадочная монополия», «Гвоздь счетоводного вопроса», «Монополия счетоводного труда», «Кабала счетоводам, промышленности и торговле», «Историческое развитие этого вопроса». Среди них, к сожалению, было немало статей явно антисемитского толка, иллюстрирующих недопустимые в любой дискуссии приемы.

Ответом Общества счетоводов на монопольные притязания Общества для распространения коммерческих знаний в деле объединения бухгалтеров стал проект положения о «Всероссийском союзе присяжных счетоводов и Обществе счетоводов». В 1898 г. он был направлен в Министерство финансов. Главные преимущества своего проекта Общество счетоводов видело в демократичности планируемого объединения и его децентрализации¹.

С изданием положения о Всероссийском союзе конкурентная борьба двух обществ обострилась. Ф. В. Езерскому удалось воспрепятствовать утверждению проектов Общества для распространения коммерческих знаний сначала в Комитете министров, а затем и в Государственном совете. По воспоминаниям одного из очевидцев тех событий из числа членов Общества счетоводов, перед заседанием Комитета министров Общество разослало свой журнал со статьями о проекте Института счетоводов, а Ф. В. Езерский накануне заседания Государственного совета отправился к одному из его членов и «посвятил его во все тайны внесенного проекта» (Пятнадцатилетие..., 1907, с. 54). Заметим, однако, что и попытки Общества счетоводов добиться утверждения собственного проекта Всероссийского Союза потерпели неудачу. Вместе с тем свою главную задачу — «громоотвода против положения об институте счетоводов» этот проект выполнил (Пятнадцатилетие..., 1907, с. 47).

В 1905 г. Общество счетоводов предприняло новую попытку продвинуть проект Всероссийского союза. В то время в Петербурге началось движение к объединению конторщиков и бухгалтеров, и Ф. В. Езерский посчитал, что его Общество должно стать организатором этого движения. С этой целью он опубликовал в журнале «Практическая жизнь» (орган Общества счетоводов) особое письмо к конторщикам и «вообще к лицам счетоводной профессии». Однако отозвались на него лишь два-три конторщика (Пятнадцатилетие..., 1907, с. 41).

А. И. Гуляев в статье «Организация бухгалтеров России» указал главную причину неудачи Общества счетоводов в деле широкого объединения бухгалтеров: «...О-во счетоводов ставило своей целью пропаганду одной только “русской тройной системы счетоводства”». Представляя тесно замкнутую корпорацию исключительно из лиц, заинтересованных в распространении этой системы бухгалтерии, О-во счетоводов постоянно ставило вопрос о принятии в число присяжных счетоводов в зависимости от знания и работ в области новой системы счетоводства. Однако если несостоятельность этой системы была очевидна для всякого мыслящего бухгалтера, то и попытки Общества счетоводов в Москве в деле организации института присяжных счетоводов не могли иметь широкого общественного значения и не находили себе отклика в других местах России... Едва ли можно сомневаться, что будь вопрос о присяжных счетоводах поставлен более широко и вне зависимости от указанной системы бухгалтерии, Общество счетоводов могло бы играть в России завидную роль в деле объедине-

¹ В проектируемые местные общества счетоводов на правах членов-соревнователей допускались, наряду с бухгалтерами, служащие в промышленных и торговых предприятиях, а также в правительственных и общественных учреждениях. Всероссийский союз присяжных счетоводов предполагалось организовать на основе объединения местных обществ счетоводов.

ния бухгалтеров и не проявляло бы так бессодержательно своего существования...» (Гуляев, 1915, с. 300). С ним нельзя не согласиться.

Революционные события 1905 г. вызвали появление значительного числа общественных объединений: союзов, обществ, кружков и др. Не остались в стороне от этого движения и представители счетной профессии. В каждом более или менее значительном коммерческом центре были организованы кружки и союзы счетоводов, однако вместо обсуждения профессиональных и экономических вопросов они зачастую были заняты разрешением политических и социальных задач, волновавших в то время общество. Как справедливо заметил А. И. Гуляев, «такая деятельность счетоводных организаций в связи с политикой не оставляет заметных следов и не способствует заметно развитию и совершенствованию счетоводно-профессиональной деятельности в России» (Гуляев, 1915, с. 301). К 1907 г. политические проблемы были на время оставлены и в разных городах Российской империи вновь стали появляться общества счетоводов, ставившие перед собой задачу профессионального роста и финансового благополучия своих членов. Среди них наибольшую известность получило Московское общество бухгалтеров — организатор первого Всероссийского съезда бухгалтеров.

Учредителями этого общества выступили три известных московских бухгалтера: Федор Иоганович Бельмер¹, Виктор Александрович Бруннер² и Александр Иванович Гуляев³. В. А. Бруннер издавал журнал «Коммерческий мир», в котором и было помещено объявление о проектируемом обществе. Учредители сообщили, что ими выработан проект Устава Общества Московских бухгалтеров, и рекомендовали его вниманию читателей «интересующихся бухгалтерией как наукою и интеллигентным знанием, а не как ремеслом» (Проектируемое..., 1907, с. 41). В проекте Устава были определены обычные для бухгалтерских обществ цели:

а) связать своих членов общим трудом на почве научной и практической деятельности, дать им обмениваться приобретенными знаниями, следить за успехами счетоводных коммерческих и финансовых наук и содействовать своими трудами развитию их в России;

б) по мере возможности доставлять своим членам места и занятия и оказывать в случае надобности всякого рода поддержку и помощь, как самим членам, так и их семьям (Проект..., 1907, с. 42).

Вместе с отчетом о первом дне Московского Общества бухгалтеров в № 10—12 «Коммерческого Мира» редакция поместила статью со знакомым многим названием «Жгучий вопрос»⁴. В статье говорилось о необходимости созыва в ближайшем будущем съезда отечественных бухгалтеров «для выяснения их социального положения и для обобщения основных принципов книговедения» (Жгучий вопрос, 1907, с. 56). Московское общество бухгалтеров было названо в упомянутой публикации возможным инициатором съезда. Действительно, вскоре в повестку общего собрания Общества был внесен этот вопрос. Все члены собрания единодушно признали необходимым созвать Первый Всероссийский съезд бухгалтеров.

В программе съезда были объявлены четыре секции: правовое положение бухгалтеров, коммерческое образование в связи с бухгалтерской деятельностью, рациональные формы счетоводства и юридическая. Наибольшее внимание организаторы уделили первой, т. н. социальной секции (озаглавленной «Правовое

¹ Главный бухгалтер Товарищества Бр. К. и С. Поповых.

² Редактор-издатель журнала «Коммерческий мир».

³ Преподаватель коммерческих наук в Комиссаровском техническом и Московском промышленном училищах.

⁴ В 1890 г. статья с тем же названием была опубликована журналом «Счетоводство». В ней автор, назвавшийся «Один из счетоводов», высказал свои мысли по поводу учреждения Института присяжных счетоводов.

положение бухгалтеров»). На ней планировалось вновь, после нескольких лет молчания, обсудить вопрос об учреждении Института бухгалтеров. «Россия только теперь приступает к закладке устоев правового порядка, к осуществлению у себя законов в полной мере, — отмечалось в предисловии к материалам съезда. — Московское общество бухгалтеров ясно представляло себе, что наступил чрезвычайно *благоприятный момент ввести Институт бухгалтеров в России* в силу чего и необходимо было возможно скорее созвать Первый Всероссийский съезд Бухгалтеров» (Первый..., 1909, с. VI). Организаторам съезда было известно, что проект Института, разработанный ранее Обществом для распространения коммерческих знаний, не получил поддержки Государственного совета, из-за чего вопрос об институте, по их собственному выражению, «превратился в мечту». Однако они полагали, что за десять лет в жизни русского государства многое изменилось, и предстоящий съезд должен был утвердить или опровергнуть их в этом мнении.

Десятого июня 1909 г. в пять часов дня в большой зале здания Городской думы московский городской голова Н. И. Гучков в присутствии 244 участников торжественно объявил Первый Всероссийский съезд бухгалтеров открытым. Как и следовало ожидать, социальная секция привлекла наибольшее число участников. Предложенные к рассмотрению вопросы затрагивали интересы всех без исключения бухгалтеров. «Заседания проходят очень оживленно, — сообщал один из участников съезда, член Киевского общества бухгалтеров и конторщиков Р. Р. Якобовский. — Видно, что почти у каждого много наболело, хочется поделиться своими горестями, хочется найти сочувствия, хочется отвести душу» (Доклад..., 1910, с. 3).

Первым в повестке заседания секции стоял вопрос о профессиональной деятельности бухгалтера. Вниманию присутствующих были представлены четыре доклада. Три из них: Московского общества бухгалтеров, Санкт-Петербургского общества для распространения коммерческих знаний и Общества для пособия бывшим воспитанникам Императорского коммерческого училища в Москве — были посвящены Институту бухгалтеров. Доклад Московского клуба торговых служащих касался организации всероссийского общества лиц счетоводного труда.

В каждом из первых трех докладов был представлен свой проект Института бухгалтеров. Наиболее проработанной и детальной получилась очередная версия проекта С.-Петербургского общества для распространения коммерческих знаний. Ее автором был один из членов Общества Василий Дмитриевич Белов. В 1904 г. этот проект, уже в который раз для Общества, был направлен министру финансов, однако утверждения так и не последовало (Первый..., 1909, с. 158). В. Д. Белов учел замечания, высказанные оппонентами предыдущих проектов Общества для распространения коммерческих знаний. Он отказался от положения о монополии Института или его членов. В проекте были предусмотрены высокие профессиональный и образовательный цензы. Так, одним из условий вступления в число кандидатов в счетоведы стало представление аттестата об окончании полного курса коммерческого училища. Ранее, в силу недостаточной развитости в стране специального коммерческого образования, авторы проектов ограничивались требованием успешной сдачи экзамена по установленной Институту программе.

Один из самых достойных проектов Института, однако, почти не обсуждался на съезде. Гораздо больше дискуссий вызвал доклад председателя Московского общества бухгалтеров Ф. И. Бельмера. Главное внимание привлекли три тезиса этого доклада: монополия членов проектируемого Института на звание бухгалтера; высокий научно-образовательный ценз претендентов на членство; предоставление Институту права собирать сведения о нравственных качествах членов Института.

Делегат от Общества распространения счетоводных знаний А. Ф. Игнатюк высказал точку зрения новых противников монополии: «...Мы должны будем заставить всех бухгалтеров выдержать экзамен и получить соответствующее свидетельство, а остальных добрых товарищей мы выбросим на улицу, так как институт присяжных бухгалтеров поставит обязательным условием, чтобы предприниматели брали бухгалтеров только из института» (Первый..., 1909, с. 50). Занявший вслед за ним трибуну И. И. Бем озаботился материальной стороной этого вопроса: «Мы хотим создать такую кучку, которая будет в состоянии забрать в свои руки тепленькие местечки. Я говорю, что такого института, который ограждает наши интересы не только со стороны хозяев, но и со стороны товарищей конторщиков, нам не нужно» (Первый..., 1909, с. 51). Наконец, члену Общества счетоводов Ф. В. Езерского А. А. Шовскому не понравилась идея нравственного ценза: «...Очевидно, что тут члены-эксперты будут наблюдать за нравственностью. Что они пойдут ревизовать нас — собирать о нас справки? Я этого совершенно себе не представляю. Вообще вопрос надзора за нравственностью институту никоим образом брать на себя не следует» (Первый..., 1909, с. 59).

В итоге авторы доклада (Ф. И. Бельмер, И. А. Горбачев, А. А. Мошкин) были вынуждены отказаться от обсуждения проекта по существу и предложили вынести на голосование основной вопрос: «Признает ли собрание введение института бухгалтеров настоятельной необходимостью, не терпящей отлагательства». По результатам баллотировки за введение института высказались 98 присутствовавших на секции лиц, против — 49, воздержались — 8.

К детальной разработке положений Института бухгалтеров было решено вернуться в 1911 г., когда предполагалось созвать следующий съезд бухгалтеров. Однако он так и не состоялся, и труды социальной секции Первого съезда бухгалтеров не имели продолжения.

Один из основателей Московского общества бухгалтеров, издатель журнала «Коммерческий мир» В. А. Бруннер возложил вину за неудачу Первого съезда бухгалтеров на Организационное бюро. «Вместо того, чтобы не спеша обмозговать коллегиально все детали столь большого дела, составить определенный план действий, предвидеть возможные недочеты, заготовить толковые программы и обстоятельные доклады по всем насущным потребностям жизни, — писал В. А. Бруннер в статье, посвященной итогам Съезда, — ... наши нетерпеливые организаторы, преследуя первым долгом принцип спешки, проморгали наиболее важное, наиболее существенное, не забыв однако обсудить и вырешить такие «животрепещущие» вопросы, как вопрос о том, где, как и что поесть и выпить в день открытия Съезда» (Бруннер, 1909, с. 116).

Большинство докладов, прозвучавших на Съезде, показали В. А. Бруннеру крайне слабыми и расплывчатыми. Того же мнения придерживался А. И. Гуляев. «Доклад об «Институте бухгалтеров», представленный Московским Обществом бухгалтеров и занимавший центральное место в социальной секции Съезда, оказался совершенно не отвечающим своему назначению, — отмечал он. — ...Неудачи, постигшие этот главный момент Съезда, произошли главным образом вследствие крайне поверхностного отношения авторов к основным принципам Института, которые оказались в докладе совсем не обоснованными, ни с бытовой, ни с юридической стороны и явились в значительной степени плодом фантазии докладчиков» (Гуляев, 1915, с. 306).

Еще одним поводом для критики стало слабое представительство на Съезде бухгалтерской общественности. На более чем 30000 разосланных приглашений откликнулся лишь 351 человек (137 человек приехали из провинции, 171 — представлял Москву, 43 человека не указали место жительства). В то же время только в Московском обществе бухгалтеров, согласно данным, опубликованном в № 3 Бюллетеня общества за 1909 г., состояло 428 действительных членов и 450 соревнователей. «Из беглого обзора цифр можно констатировать, что Съезд представлял, по существу, расширенное общее собрание членов Москов-

ского Общества бухгалтеров», — заметил исследователь истории общественных объединений российских счетоводов А. Новиков (Новиков, 1923, с. 110). Виной тому была спешка организаторов Съезда, а также, и это следует особо отметить, пассивность российских бухгалтеров, их равнодушие к общественным начинаниям.

Последняя попытка широкого общественного обсуждения проектов Института присяжных бухгалтеров имела место в 1911—1912 гг. Ее инициатором на этот раз выступил Совет Всероссийских съездов представителей биржевой торговли и сельского хозяйства. Он направил обращения во все биржевые комитеты с просьбой высказаться о желательности введения в России института присяжных бухгалтеров. Большинство комитетов выступили против образования такого учреждения, «по несоответствию его с условиями торгово-промышленного строя России» (Цит. по: Зазерский, 1923, с. 31). Вместе с тем два биржевых комитета — Екатеринославский и Екатеринодарский — не только признали желательным введение в России Института присяжных бухгалтеров, но и разработали собственные проекты положений об Институте.

В январе 1912 г. оба проекта были представлены VII съезду представителей биржевой торговли и сельского хозяйства. Однако съезд, не приступая к рассмотрению составленных Екатеринославским и Екатеринодарским биржевыми комитетами проектов положения о присяжных бухгалтерах, признал, что, во-первых, введение института присяжных бухгалтеров является преждевременным, и, во-вторых, для поднятия знаний бухгалтеров и улучшения бухгалтерской среды необходимо возможно широкое распространение коммерческого образования (Съезды..., с. 137). Биржевые комитеты более к этой теме не возвращались.

Мировая война, последовавшие за ней революция и Гражданская война надолго заслонили актуальную прежде проблему учреждения в России профессионального объединения бухгалтеров. В первые годы советской власти, в эпоху «военного коммунизма», интерес к бухгалтерии и бухгалтерам в силу объективных причин вообще отсутствовал. Как отмечалось в редакционной статье журнала «Счетоводство» (№ 1 за 1923 г.), «годы военного коммунизма с его безденежным получением и распределением ценностей, с постепенным отмиранием денежной системы, не только не благоприятствовали нашей работе, но прямо угрожали самим основам счетоводства» (От редакции..., 1923, с. 4).

После нескольких лет разрухи бухгалтерия предприятий пребывала в ужасающем состоянии. «Из обследования, которое произведено было в 1922 г. в Москве Управлением регулирования торговли, выяснилось, что постановка счетоводства и отчетности в огромном большинстве предприятий не выдерживает никакой критики, — сообщал В. И. Зазерский. — Публикуемые балансы предприятий иной раз страдают дефектами, вызывающими полное недоумение. Вообще в этой области царит какой-то хаос, к которому трудно даже подступиться с какой-нибудь проверкой, с каким-нибудь контролем» (Зазерский, 1923, с. 8).

С переходом к новой экономической политике (нэпу) перед бухгалтерами была поставлена задача восстановления правильного счетоводства и отчетности государственных и частных предприятий. Справиться с ней можно было, как справедливо заметил цитируемый автор, лишь объединив «разрозненные силы отдельных работников счетного дела» (Зазерский, 1923, с. 8). Вопрос об учреждении профессиональной организации бухгалтеров вновь был поставлен в повестку дня.

Появились книги и статьи, излагающие западноевропейский и отечественный опыт организации институтов присяжных бухгалтеров¹. И снова, как двумя

¹ См., например: Зазерский, 1923; Новиков, 1923; Галаган, 1925.

тремя десятилетиями ранее, печатное слово уподобляется плачу бухгалтера, который и в обществе социального равенства не снискал должного уважения.

«...Крушений в России в хозяйственном отношении за последнее время немало и виноват, конечно, в них один только стрелочник-бухгалтер, — писал один из авторов. — Я не знаю, какие только обвинения не сыплются на голову этого несчастного бухгалтера, раз только стряется беда. Все, начиная с месткома, замкома и кончая центром, требуют у него те или другие сведения или отчеты и даже такие, которые вовсе к бухгалтерии никакого отношения не имеют. Курьера, уборщицу, кучера и т. п. более ценят, чем бухгалтера, ибо видят от них непосредственную пользу, а бухгалтера — что? — лишь бумагу изводят. К заявлениям, предупреждениям, требованиям бухгалтеров относятся, как к надоедливой мухе. А вот стряется беда — тут бухгалтер и виноват.

Характерный разговор я имел на днях с одним хозяйственником после заседания суда над одним хозяйственным органом, где этот хозяйственник был присяжным заседателем. “Я бы, — говорит, — всех бухгалтеров повесил”. За что такая немилость, спрашиваю я. За то, что они во всем виноваты, был ответ...» (Из жизни..., 1923, с. 141).

Бухгалтеры с нетерпением ждали, когда же появится организация, которая защитит их права и станет арбитром в спорных вопросах. И вот, в один из первых дней весны 1923 г. Общее собрание Московского отделения Русского технического общества, по заявлению группы его членов, постановило организовать в составе Общества Отдел учета хозяйственной деятельности (ОУХД). Отдел должен был объединить счетных работников для совместного решения многочисленных вопросов, связанных с учетом в переходный период, а также способствовать подготовке бухгалтерских кадров, «в частности кадров, которые могли бы заменить стариков на их постах главных бухгалтеров» (Новиков, 1923, с. 195—196).

Как отмечалось в хрониках жизни отдела (они публиковались в журнале «Счетоводство»), известие об учреждении нового общества «вызвало горячий отклик среди счетных работников» (Хроника..., 1923, с. 47). В конце марта Отдел начал свою деятельность, а уже к декабрю 1923 г. в его рядах числились около 600 человек. (Новиков, 1923, с. 195). С 21 марта еженедельно, по средам, в семь часов вечера в помещении Отдела проходили общие собрания. На них каждый раз присутствовали не менее 200—250 человек.

На собраниях зачитывались и обсуждались доклады, посвященные общим вопросам теории и практики учета. В 1923 г., например, самой популярной темой стал учет в условиях падающей валюты — ему были посвящены десять из тридцати пяти докладов (Хроника..., 1923, с. 208—209). Были также заслушаны сообщения о проблемах учета производительности конторского труда (докладчик А. И. Гуляев), об организации финансовых аппаратов в крупных объединениях (докладчик Н. Р. Вейцман), о задачах публичной отчетности (докладчик М. П. Филимонов) и др.

Большой интерес вызвал обстоятельный доклад Александра Михайловича Галагана, посвященный организации Института государственных бухгалтеров-экспертов. В бухгалтерию пришли новые люди, и для них был предназначен обзор опыта Италии, Германии и Англии, где давно были определены функции ответственных бухгалтеров. Им же профессор рассказал о проектах Института присяжных бухгалтеров дореволюционной России. Далее он отметил, что в правительственных и общественных кругах начали осознавать необходимость законодательного регулирования счетной профессии в Советской России. Он довел до сведения присутствующих, что Рабоче-крестьянская инспекция (РКИ) приступила к созданию Счетного совета, на который возлагается руководство счетными работниками и организация ведения счетоводства и отчетности в Советской России. Помимо этого, РКИ разрабатывает законопроект: о правах и обязанностях главных бухгалтеров, об Институте государ-

ственных бухгалтеров-экспертов и о Счетном совете. Александр Михайлович обратился к ОУХД с предложением принять участие в разработке первых двух законопроектов. Выступавшие затем члены ОУХД единодушно высказались за желательность скорейшей организации Института государственных бухгалтеров-экспертов, а также за участие ОУХД в разработке положений об указанном Институте и о правах и обязанностях главных бухгалтеров (Хроника..., 1923, с. 56).

В 1923—1924 гг. Отдел учета хозяйственной деятельности при Московском отделении Русского технического общества активно содействовал выработке положения об Институте государственных бухгалтеров-экспертов. Создатели проекта положения постарались учесть опыт западноевропейских и российских счетоводов, насколько это представлялось возможным в условиях советской экономики. Положение было утверждено Коллегией Народного комиссариата РКИ СССР на заседании 5 сентября 1924 г.

Согласно Положению Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) имел целью наблюдение за постановкой счетоводства и отчетности в государственных, концессионных, смешанных, кооперативных, общественных и частных учреждениях, обязанных публично отчетностью. На членов Института возлагались обязанности по проверке годовых и ликвидационных балансов всех учреждений и предприятий, обязанных публичной отчетностью; представлению заключений по всякого рода вопросам счетоводства и отчетности по инициативе заинтересованных учреждений; производству экспертиз по требованиям судебных и административных органов; участию в рационализации, постановке и ведении счетоводства и отчетности и др.

Таким образом, бухгалтеры-эксперты должны были исполнять весьма сложные и ответственные работы, к исполнению которых мог быть допущен далеко не каждый желающий. Требовалось установить критерии членства в Институте и к этому вопросу подошли творчески. В Институт не имели права вступать лица, состоящие гражданами СССР менее 3-х лет, не пользующиеся избирательными правами, состоящие собственниками или участниками торговых или промышленных предприятий. На членство в Институте не могли также претендовать лица, практический или моральный ценз которых не давал полной уверенности в их пригодности (не достигшие возраста 30 лет, не имеющие постоянного места жительства, ограниченные в правах по суду и исключенные из общественных организаций за неблаговидные поступки). Для действительных членов ИГБЭ было установлено требование высокого практического стажа (от 5 до 10 лет). Образовательный уровень претендентов проверялся посредством специального испытания (экзамена) по особой программе. Лица, имеющие специальное бухгалтерское образование, но не обладающие достаточным стажем, могли стать кандидатами в действительные члены Института.

Устанавливая строгие вступительные цензы для членов Института, Положение вместе с тем предоставляло им и большие права. Так, члены Института получили исключительное право на выполнение всякого рода работ по счетоводству и отчетности по заданиям государственных органов. Таким образом, они приобрели монополию на внешнюю ревизию и экспертизу предприятий и учреждений.

Вместе с тем Институт государственных бухгалтеров-экспертов не стал, да и не мог стать в полной мере независимой корпорацией. Положение устанавливало подконтрольность Института Народному комиссариату Рабоче-крестьянской инспекции. А. М. Галаган, как один из разработчиков Положения, нашел объяснение данной нормы: «Подконтрольность Института НК РКИ СССР является совершенно необходимой мерой, как в целях придания определенного авторитета всем работам членов Института, так и для развития деятельности Института, как молодого и неокрепшего органа. Подконтрольность работ ин-

ститута НК РКИ СССР сможет придать всей работе отдельных членов института тот необходимый авторитет, без которого работа членов института не сможет привлечь к себе внимания руководителей государственных учреждений и предприятий; с другой стороны, Институт государственных бухгалтеров-экспертов является совершенно новым органом, не имеющим прецедентов, опираясь на которые можно было бы строить всю работу членов института; поэтому при отсутствии контроля за деятельностью института со стороны какого бы то ни было государственного органа, деятельность членов института, естественно, может получить такой уклон, который придаст работам членов института характер полной ненужности этих работ для государственных учреждений и предприятий» (Галаган, 1925, с. 39).

А. М. Галаган полагал, что деятельность ИГБЭ могла быть полезна не только государственным и хозяйственным органам, но и самим членам Института. С учреждением ИГБЭ повышался статус бухгалтерской профессии, а предоставленное Положением об Институте некоторое право самоуправления, несомненно, как ожидал Александр Михайлович, должно было вызвать в среде бухгалтеров — членов Института — «стремление к самостоятельности и удовлетворению своих профессиональных нужд и интересов» (Галаган, 1925, с. 49).

Надеждам профессора Галагана не суждено было сбыться. В первый год деятельности ИГБЭ появилось еще одно профессиональное объединение — Общество работников учета (ОРУ), — положившее, как оказалось впоследствии, конец бухгалтерскому самоуправлению.

Организационное собрание нового общества состоялось 3 мая 1924 г. Утвержденная им программа с чрезвычайной ясностью уже в то время определила лицо новой ассоциации. «Генеральной задачей счетных работников в настоящее время, — говорилось в Программе, — является сознательная и организованная помощь Государству и Партии в деле построения точного Учета во всех областях народного хозяйства и управления, как одного из этапов к коммунистическому будущему» (Как начало..., 1925, с. 39). Впервые в программе объединения бухгалтеров объявлялось о его партийной принадлежности, а значит, и о явной идеологической направленности.

Общество работников учета изначально создавалось как массовая организация. Сознывая, что объединение широких масс возможно только при профсоюзе, было решено прикрепить ОРУ к Мосгуботделу профсоюза совработников. Следующим шагом в этом направлении стала агитация против ранее образованных бухгалтерских обществ, ибо «организация, работающая под непосредственным руководством Профсоюза и РКП, в состоянии разрешить все проблемы учета, стоящие перед соввластью» (Давно пора..., 1925, с. 38). В 1924—1925 гг. конкурирующие общества бухгалтеров были ликвидированы. «Нет и не будет больше суррогатов счетной общественности. — МНОБ (Московское научное общество бухгалтеров), Секция красных бухгалтеров, ОУХД — все эти низшие, зачаточные и часто ошибочные и даже вредные формы организации счетных работников поглощены неуклонно развивающимся Объединением» — с удовлетворением констатировали в ОРУ (Пройденный..., 1925, с. 30). К 1926 г. общество превратилось из небольшой группы в 152 человека во внушительную организацию, объединяющую в своих рядах свыше 6000 счетных работников (Богданов, 1925, с. 23).

В 1930 г. прекратил свою деятельность Институт государственных бухгалтеров-экспертов. В 1931 г. вместо ОРУ было создано Всесоюзное общество содействия социалистическому учету (ВОССУ). Спустя шесть лет его также закрыли. Должно было пройти еще 60 лет для того, чтобы идея создания независимых профессиональных объединений бухгалтеров получила третье рождение.

Источники

- Белов В. Д.* История одного бухгалтера // Счетоводство. 1890. № 11—12.
Беседа в Обществе для распространения коммерческих знаний // Счетоводство. 1890. № 11—12.
Богданов Н. Перепись членов ОРУ // Счетная мысль. 1925. № 12.
Бруннер В. А. Диапозитивы // Коммерческий мир. 1909. № 4.
Вольф А. М. Корпорация счетоводов и присяжные счетоводы // Счетоводство. 1895(а). № 22—23.
Вольф А. М. Обзор трудов в области коммерческих знаний за минувший год // Счетоводство. 1895(б). № 22—23.
Галаган А. М. Институт государственных бухгалтеров-экспертов. М., 1925.
Гонфенгаузен И. Д. Общественное положение бухгалтеров в России // Счетоводство. 1895. № 3.
Гуляев А. И. Организация бухгалтеров в России // Коммерческое образование. 1915. № 8.
Давно пора // Счетная мысль. 1925. № 1.
Десятилетие Общества счетоводов 1892—1902. Юбилейное издание. Труд совета Общества. СПб.; М., 1902.
Доклад члена Общества Р. Р. Якововского чрезвычайному общему собранию 18-го декабря 1909 г. О первом Всероссийском съезде бухгалтеров в Москве. Киев, 1910.
Докладная записка его высокопревосходительству господину министру финансов по вопросу о злоупотреблениях в семейно-паевых товариществах. [СПб., 1898].
Жгучий вопрос // Счетоводство. 1890. № 14.
Жгучий вопрос // Коммерческий Мир. 1907. № 10—12.
Жидков И. А. Институт присяжных счетоводов // Счетоводство. 1895. № 22—23.
Зазерский В. И. Ответственные счетоводы и их организация. М., 1923.
Из жизни счетных работников в провинции // Счетоводство. 1923. № 2.
Как начало складываться ОРУ // Счетная мысль. 1925. № 5.
Новиков А. Общественные начинания счетоводов // Счетоводство. 1923. № 1, 2, 3.
Объяснительная записка к предварительному проекту положения об Институте бухгалтеров // Счетоводство. 1896. № 19—20.
ОРУ в 1924 году // Счетная мысль. 1925. № 1.
Особое мнение Председателя Общества Счетоводов Ф. В. Езерского по поводу проекта положения об Институте бухгалтеров и присяжных счетоводов // Журнал Общества счетоводов. 1900. Август-сентябрь.
От редакции // Счетоводство. 1923. № 1.
Очерк деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1909 год. СПб., 1899.
Первый Всероссийский съезд бухгалтеров. Институт бухгалтеров в России, социальная секция. Открытие и закрытие съезда. М., [1909].
Предварительный проект Института бухгалтеров // Счетоводство. 1896. № 20—21. 1897. № 2.
Проект Устава Общества Московских бухгалтеров // Коммерческий Мир. 1907. № 8—9.
Проектируемое Общество Московских бухгалтеров // Коммерческий Мир. 1907. № 8—9.
Пройденный путь // Счетная мысль. 1925. № 5.
Пятнадцатилетие Общества счетоводов 1892—1907. Труд совета Общества. СПб.; М., 1907.
Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., 1996.
Соколов Я. В. Лука Пачоли: человек и мыслитель. Лука Пачоли в России // *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях / Под ред. Я. В. Соколова. М., 1994.
Устав торговый / Сост.: А. А. Добровольский, П. С. Ципкин. СПб., 1914.
Хроника жизни Отдела учета хозяйств. МОРТО // Счетоводство. 1923. № 1, 2, 3.
Brown R. A History of Accounting and Accountants. N.Y., 2004.