

## ДИСКУССИЯ ПО ВОПРОСУ ПУБЛИЧНОСТИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ В КОНЦЕ XIX ВЕКА В РОССИИ

Анастасия Сергеевна АСТАШКИНА

аспирантка кафедры статистики, учета и аудита,  
Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация  
astashkina.a@gmail.com

### История статьи:

Принята 19.04.2016  
Принята в доработанном  
виде 30.06.2016  
Одобрена 07.07.2016  
Доступна онлайн  
16.01.2017

УДК 657.1, 330.8

JEL: B1, M41

### Аннотация

**Предмет.** Предметом авторского исследования, представленного в данной статье, является дискуссия в периодической печати, возникшая в результате нормативного закрепления принципа публичности бухгалтерской отчетности в России во второй половине XIX в.

**Цели.** Рассмотреть исторические аспекты нормативного закрепления принципа публичности бухгалтерской отчетности, определить круг вопросов, вызванных введением этого принципа, которые обсуждались на страницах периодической печати.

**Методология.** Применены общенаучные методы исследования: анализ, синтез, обобщение, абстрагирование, исторический и логический методы.

**Результаты.** Проведен анализ опубликованных во второй половине XIX в. в журнале «Счетоводство» статей, посвященных проблеме представления отчетности российскими компаниями. Выявлены и систематизированы вопросы, поднятые к обсуждению в периодической печати после введения обязательного требования опубликования отчетности компаний. Выделены и охарактеризованы ключевые события в развитии нормативного регулирования публичной бухгалтерской отчетности, сформулированы основные этапы формирования принципа публичности бухгалтерской отчетности в России.

**Выводы.** Нормативное введение обязанности опубликования выдержек из отчетов в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» вызвало широкую дискуссию в периодических изданиях. Одной из самых популярных площадок для этого стал журнал «Счетоводство». Среди положительных сторон акционерной гласности отмечались широкий общественный контроль, возможность сбора статистического материала, оценки деятельности компаний и сравнения ее с аналогичными предприятиями отрасли. Активно обсуждались вопросы содержания отчетности и ее достоверности. Авторы публикаций искали инструменты упорядочения представления отчетных данных компаниями посредством разработки типовых форм отчетов на уровне профессионального сообщества.

### Ключевые слова:

публичность, бухгалтерская  
отчетность, акционерная  
компания, достоверность,  
открытость

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

### Введение требования об обязательном опубликовании отчетов компаний

В 1885 г. на законодательном уровне в России впервые было введено требование обязательного опубликования баланса и выдержек из годовой отчетности в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли». Н.В. Генералова и С.Н. Карельская отмечают исключительную роль закона 1885 г.: «Началом существенных изменений в регламентации бухгалтерского учета в России стало принятие в 1885 г. документа «Порядок обложения торговых и промышленных предприятий», регулирующего налогообложение, в котором регламентировались правила

бухгалтерского учета и формирования отчетности»<sup>1</sup>.

«Вестник финансов, промышленности и торговли» – еженедельный журнал Министерства финансов России, издававшийся с 1883 по 1917 г. До 1885 носил название «Указатель правительственных распоряжений по министерству финансов». В журнале публиковались статьи и обзоры по экономике России и других стран, официальные материалы, статистические сведения, текущая коммерческая информация. Приложениями к

<sup>1</sup> Генералова Н.В., Карельская С.Н. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. С. 10–19.

«Вестнику» выходили такие тома, как «Указатель правительственных распоряжений по министерству финансов», «Балансы частных кредитных учреждений», «Отчеты торговых и промышленных предприятий», «Сводты тиражей». С 1885 г. компании стали представлять информацию в «Вестник» для публикации, с 1886 г. отчеты компаний уже занимали отдельный том журнала.

В результате введения обязательного требования опубликования выдержек из отчетов количество компаний, представлявших свою отчетность в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли», устойчиво росло, что демонстрирует следующий график:

Статья 10 «Правил об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (процентным и раскладочным)», помимо баланса, устанавливала элементы годового отчета, обязательные для опубликования. Среди таковых были валовой доход (или выручка), расход, чистая прибыль за отчетный период, ее распределение с указанием дивидендов на каждую акцию<sup>2</sup>.

Однако публиковавшиеся данные различных компаний значимо отличались по своему составу и степени их детализации. Обобщая представленные в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» отчетные формы, можно выделить пять основных групп. Так, чаще всего, в журнале представлялись балансы (1), отчеты, содержащие информацию о выручке, расходах и прибыли отчетного периода (фактические отчеты о прибылях и убытках) (2), отчеты о распределении чистой прибыли (3), различные счета, раскрывающие отдельные стороны деятельности компании (счета производства, счета долгов общества, счета капиталов и т. д.) (4), нефинансовая информация (5).

Основными публикуемыми формами отчетов были баланс и отчет о прибылях и убытках: так, если в 1885 г. в журнале было опубликовано 249 балансов, то в 1900 г. практически в 5 раз больше – 1185 балансов. Также имела место и устойчивая тенденция к росту количества публикуемых отчетов о прибылях и убытках. В отчетах, содержащих в себе нефинансовую информацию, чаще всего были представлены протоколы

<sup>2</sup> Закон 15 января 1885 г. об обложении торговых и промышленных предприятий дополнительным сбором (процентным и раскладочным) с инструкцией, циркулярами и разъяснением министерства финансов и законение 5 июня 1884 г. о более равномерном обложении торговли и промышленности с разъяснительными циркулярами. Санкт-Петербург: В. Киршбаум, 1885. С. 5.

проверок деятельности фирм ревизионными комиссиями, их доклады, протоколы и журналы заседаний общего собрания акционеров, списки акционеров и руководящего состава компаний, речи председателей правления перед общими собраниями акционеров и т. д. С 12 отчетов по нефинансовой информации, представленных в 1885 г., их количество к концу века выросло более чем в 30 раз, достигнув 364 в 1900 г.

Введение обязательного требования опубликования отчетов акционерных компаний в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» привело к широкому обсуждению данной проблематики в периодической литературе. Одной из основных площадок, на которой разворачивалась полемика, стал журнал «Счетоводство» (1888–1904 гг.).

Изучение дискуссии между исследователями учета, представителями бухгалтерской профессии, реальными и потенциальными инвесторами, нашедшей отражение на страницах журнала «Счетоводство», позволит раскрыть проблемы, с которыми сталкивалась практика формирования и представления отчетности в России в указанный исторический период, и изучить степень ее влияния на законодательное закрепление норм, регламентирующих учетную практику в России во второй половине XIX в., что и является целью настоящей статьи.

### **Отчет компании как источник информации для внешних пользователей**

Среди авторов, работавших в журнале «Счетоводство», преобладало мнение о том, что верно составленный отчет служит лучшим источником информации о деятельности компании – как для внешних, так и для внутренних пользователей. Так, в № 24 за 1889 г. в статье главного редактора А.М. Вольфа<sup>3</sup> (1854–1920) читаем: «Чистая прибыль не всегда указывает на доходность предприятия, а убытки часто служат неверным показателем невыгодности производства; поэтому, правильно организованное счетоводство и толково составленный отчет должны точно определить не только положение капитала в предприятии, отношения рыночной цены товара к стоимости его выработки, но и степень полезного участия в деле отдельных учреждений, представляемых, в свою очередь,

<sup>3</sup> А.М. Вольф – бухгалтер, член Бостонской академии счетоводов, действительный член национального общества итальянских счетоводов, член-корреспондент Коллегии бухгалтеров Урбино, с 1894 г. член-корреспондент Института нидерландских счетоводов (Роттердам).

лицами, поставленными наблюдать за выработкой товара и сбытом его на рынке» [1, С. 298]. В № 20 за 1891 г. И.Д. Гопфенгаузен<sup>4</sup> (1832–1910) отмечал: «...бухгалтерский отчет представлял ему (пользователю – *прим. автора*) ясную и полную картину состояния интересующего его дела, давал ему материал для суждения о выгодности помещения капитала, о целесообразности деятельности административных лиц и т. п.» [2, С. 266].

Авторы отмечали, что отчеты компаний являлись для внешних пользователей единственным источником информации о результатах их деятельности: «Рассматривая отчеты промышленных предприятий, мы ставим себя обыкновенно в положение участников дела, не имеющих помимо этих отчетов никаких других данных для суждений о целесообразности, выгодности или невыгодности, развития или упадка операций. Мы полагаем, что каждый участник в деле, даже если он только временно спекулирует покупкой и продажей акций данного дела, старается разъяснить причины, от которых зависят получаемые от операций результаты, ознакомиться с условиями, влиявшими в отчетном периоде на ход дела, проверить нормальность этих условий и судить о возможности аналогичных проявлений их. Для сего необходимо, чтобы в предприятиях, совершающих разнородные операции, отчеты выделяли обороты и результаты по каждому роду операций в отдельности» [3, С. 41]. И. Гопфенгаузен подчеркивал важность отчетов компаний как источника информации о ее деятельности. В № 4 за 1891 г. журнала «Счетоводство» он писал: «Но едва ли можно допускать, чтобы общественные предприятия, обязательства которых имеют обращение в частных руках, акции которых котируются на бирже и представляют предмет торговли, не были обязаны с полной откровенностью, по окончании операционного периода, посвятить всех заинтересованных лиц в истинное положение дела. Едва ли нужно пояснить, что заинтересованы в знании истинного положения дел не только акционеры, но и все общество, а косвенно вся промышленность и государство. Мы полагаем, что печатание отчетов составляет нравственную обязанность всякого общественного предприятия, не дожидаясь законодательных распоряжений» [4, С. 52–53].

<sup>4</sup> И.Д. Гопфенгаузен – главный бухгалтер Горного Департамента, «общественный деятель, популяризовавший бухгалтерскую профессию, преподаватель горного института, главный бухгалтер Путиловских заводов, а впоследствии – Горного департамента» [6].

Одним из центральных тезисов обсуждаемых публикаций была идея о том, что правильно организованный учет выполняет контрольную и информативную функции. Так, например, в № 7 за 1891 г. читаем: «При этом одною из задач счетоводства следует признать представление ясной картины движения капитала в данный период и положения его составных частей к данному моменту» [5, С. 108]. Однако при этом И.Д. Гопфенгаузен отмечалась недостаточная квалификация бухгалтеров: «Как поступает бухгалтер? – писал автор. – Он или не обращает никакого внимания на цель бухгалтерии и отчетности и составляет отчет каким нибудь давно устарелым рутинным способом, или же, руководствуясь собственными умозаключениями или указаниями начальствующих над ним лиц, дает разные отрывочные сведения, выставляя напоказ одно и скрывая намеренно другое. Иной добросовестный бухгалтер, желая идти навстречу всем вопросам, которые могут возникнуть в умах, неподготовленных к чтению отчетов лиц, обременяет отчет ненужным балластом, без всякой системы, без последовательности и связи, приводит целый ворох цифр и вводит читателя в безвыходный лабиринт» [2, С. 266].

Необходимость публикации годовых отчетов напрямую связывалась, в первую очередь, с фискальной целью, связанной с обложением прибыли компаний промысловым и раскладочным сборами. По мнению законодателя, с помощью опубликования отчетности мог осуществляться контроль за налогообложением, создавалась возможность сопоставления налоговой нагрузки по компаниям одной отрасли, сбор статистического материала.

Однако помимо этого, авторы статей в журнале «Счетоводство» выделяли и иные положительные моменты, создаваемые практикой гласности отчетных данных. Так, в № 4 за 1891 г. в статье И. Гопфенгаузена читаем: «В «Вестнике финансов, промышленности и торговли», по распоряжению Министерства финансов, печатаются отчеты торговых и промышленных предприятий. Хотя обязательное распоряжение это имеет непосредственно только фискальную цель исчисления дополнительного трехпроцентного подоходного сбора, тем не менее распубликование отчетов акционерных обществ и товариществ оказывает неоспоримую пользу как участникам и владельцам акций, так и промышленности вообще, предоставляя богатый материал для оценки деятельности общественных предприятий и для составления статистических данных о торговле и

промышленности и об обращении капиталов в них» [4, С. 52–53].

В № 22-23 за 1895 г. З.П. Евзлин<sup>5</sup> (1869–н/д) писал: «Одной из мер для борьбы с биржевыми маневрами и уловками спекулянтов с большим успехом служила бы публикация правильных и общепонятных месячных и годовых балансов. Правильный баланс мог бы служить руководством для акционеров, клиентов предприятия и вообще для всего коммерческого мира, отражая, как в зеркале, весь ход и финансовое положение данного предприятия, ясно определяя его кредитоспособность. Посредством публикации балансов руководители акционерных компаний были бы подчинены самому широкому общественному контролю и гласности, что, конечно, умерило бы волчий аппетит разных дельцов и заставило бы их вести дело честнее и добросовестнее. Все распускаемые спекулянтами на бирже слухи о мнимой выгодности и доходности данного предприятия разбивались бы в пух и прах, при одном взгляде на баланс. Правильно составленный баланс точно определял бы и размер дивиденда предприятия и помешал бы фабрикации его по желанию руководителей. Публика выучилась бы по балансу соображаться, при покупке бумаг, с действительной доходностью предприятия, повышение и понижение фондов совершались бы нормальнее и правильнее и избегались бы таким образом денежные кризисы, которые приносят столько вреда народному хозяйству» [8, С. 331].

Таким образом, среди исследователей практики учета того периода необходимость обязательного опубликования отчетов практически не ставилась под сомнение. Так, газета «Новое время» отмечала: «Отчеты этих предприятий (обязанных публичной отчетностью – прим. автора) должны быть «публичными» не только в специальном смысле слова, т. е. открытыми для лиц, имеющих какое-либо отношение к данному предприятию, но и «публичными» в широком смысле слова, т. е. открывающими всему населению страны истинное положение промышленности. Необходимо это потому, что наша промышленность не есть вполне частная деятельность, а состоит «на службе» у страны, несущей сильные тяготы для оплаты этой «промышленной службы». А всякому несущему тяготы для развития отечественной промышленности интересно знать, в какой мере

<sup>5</sup> З.П. Евзлин – автор учебных пособий по бухгалтерскому учету. Печатался в журналах «Счетоводство», «Коммерческий мир», «Система и организация». Сфера научных интересов: банковская бухгалтерия, коммерческие вычисления, формы учета, делопроизводство [7, С. 112].

необходимы эти тяготы и не переходят ли они за пределы справедливости».

Следует отметить, что еще в начале распространения практики обязательного опубликования отчетов некоторые авторы затрагивали проблему достоверности публикуемой отчетности и подчеркивали, что гласность еще не является мерой достоверности отчета. Так, К. Щетинин-Какуев в № 11-12 за 1895 г. отмечал: «Спора нет, что было бы желательно, чтобы и исправленные отчеты публиковались во всеобщее сведение. Но одним этим нельзя еще уничтожить самое зло. Для этого нужны другие меры, более радикальные и целесообразные. В этом отношении не мешает воспользоваться опытом других стран. Вот, например, какими способами обеспечивается правильное взимание подоходного налога в Северо-Американских Соединенных Штатах. Закон 1894 г. о подоходном налоге предписывает товариществам и компаниям скреплять их отчеты присяжным листом и составлять их по установленной правительственными агентами форме и, кроме того, «всем корпорациям, компаниям и обществам, производящим обороты из-за прибыли, вменяется в обязанность вести полные, точные и правильно составленные книги, в которые изо дня в день должны записываться все производимые ими операции, в правильном порядке...» [9, С. 162].

### Проблема унификации отчетных форм

Закрепив на законодательном уровне требование обязательного опубликования годовых отчетов, правительство при этом не разработало форм представления самих отчетов. В «Счетоводстве» активно обсуждали необходимость разработки унифицированных форматов представления отчетных данных. Так, в № 4 за 1891 г. находим: «К сожалению, правительство, устанавливая распубликование отчетов, в то же время не выработало формы отчетности по отношению составных частей отчета и баланса, не определило даже, обязательно ли печатать отчет. Таким образом, предоставлена самим правлениям и служащим в них бухгалтерам полная свобода изобретения схемы баланса и отчета, лишь бы возможно было вывести трехпроцентный сбор. Даже подпись ответственного бухгалтера, по-видимому, не обязательна, так как она оказывается только в нескольких отчетах» [4, С. 52–53]. Или в журнале «Счетоводство» за 1897 г. читаем: «...главная цель при выработке формы отчета для торгово-промышленных предприятий должна заключаться в установлении точных, ясных и приведенных в систему понятий

об отчете и балансе, так как произведениям, публикуемым под этими именами... нельзя присваивать эти названия» [10, С. 222].

Авторами подчеркивался тот факт, что невозможно закрепить единообразие формы отчетности для различных компаний. Относительно изменений, необходимых для реформирования отчетности, в № 11-12 за 1895 г. отмечалось: «Трудно предполагать, чтобы возможно было ввести единообразный образец отчета для всех предприятий, обнимающий всевозможные виды деятельности на поприще торговли и промышленности, указать же, что именно требуется для ясности, точности и доступности публикуемого отчета и баланса – вполне возможно» [9, С. 162].

Отдельные авторы считали, что разработкой форм отчетности должно заниматься профессиональное сообщество. Так, И.Д. Гопфенгаузен полагал, что в такой роли должен выступить съезд русских деятелей по профессиональному образованию, проходивший в 1893 г. в Москве: «...мы не можем не обратить внимания на полный произвол, господствующий в этих отчетах, – писал он. – Разнообразие счетоводных форм бесконечно не имеет границ. Но именно поэтому необходимы систематическая классификация учитываемых предприятий и установление однообразных форм для каждого класса и рода предприятий. Достичь решения этого вопроса законодательными мерами, разумеется, невозможно. Остается одна надежда на сознание этой необходимости самими счетоводами. Лучшим средством для уяснения основных вопросов по счетоводству мы считаем съезд бухгалтеров. Для этого удобно было бы воспользоваться предстоящим съездом русских деятелей по профессиональному образованию в Москве в 1893 г. ...Необходимо лишь, чтобы Русское Техническое Общество взяло на себя почин в этом важном деле и позаботилось о целесообразной организации предлагаемого нами съезда бухгалтеров» [5, С. 108].

В № 20 от 1891 г. И.Д. Гопфенгаузен подчеркивал, что необходим институт сословных бухгалтеров, который позволял бы обмениваться знаниями и опытом: «Не раз нам приходилось говорить о необходимости однообразной формы для отчетов акционерных предприятий, обязательно печатаемых в «Вестнике финансов, промышленности и торговли», издаваемом Министерством финансов. Организация бухгалтерии и установление формы отчетности лежит на обязанности бухгалтеров, а потому, для достижения однообразия, необходимо, даже при

одинаковой степени знаний и практической опытности бухгалтеров, чтобы существовал особый орган, который, сосредотачивая в себе всех бухгалтеров, давал бы им надлежащее направление. Органом таким должен служить особый институт сословных бухгалтеров» [2, С. 265].

Так как структура отчета и его составные элементы не были закреплены нормативными предписаниями, авторы выносили на обсуждение свои взгляды на структуру годового отчета. Так, К. Щетинин-Какуев в № 6 за 1893 г. выделял следующие элементы:

- 1) баланс;
- 2) вывод остатков баланса по Главной книге и по вспомогательным книгам;
- 3) расходы производства по Главной книге и по вспомогательным книгам;
- 4) учет производства или выяснение отчетных разниц в стоимости разных частей производства;
- 5) учет коммерческих результатов [11, С. 82].

У А. Дикштейна в № 7 за 1895 г. читаем: «Годовой отчет должен обязательно содержать в себе следующие части:

- а) общие данные;
- б) подробный отчет о доходах и расходах с общим из него сводом;
- в) подробный отчет о доходах и расходах с общим из него сводом;
- г) объяснительную к нему записку;
- д) баланс счетов с подробными к нему объяснениями;
- е) приложения о движении пассажиров и грузов, пробеге поездов и подвижного состава, количестве путей сооружений, оборудования и проч.» [12, С. 113].

### **Критика представляемой в «Вестнике финансов, промышленности и торговли» отчетности**

Большинство исследователей практики представления публичной отчетности второй половины XIX в. отмечали неудовлетворительное состояние как представляемых акционерам российских компаний отчетов, так и выдержек из них, публикуемых в журнале «Вестник финансов,

промышленности и торговли». Отчетность зачастую характеризовалась чрезмерными объемом и степенью детализации представляемых форм, вместе с тем содержание ее отличалось неполнотой, неясностью, нехваткой данных. Эти проблемы нашли отражение и на страницах журнала «Счетоводство». Так, З. Евзлин в № 22-23 от 1895 г. писал: «Хотя в настоящее время балансы акционерных компаний публикуются, но, вследствие неполноты и неясности, они не достигают своей цели и имеют очень мало практического значения. Даже человеку, знакомому с делом и счетоводством, бывает трудно, на основании баланса, составить себе верное понятие о деятельности и состоянии данного предприятия. Показывая лишь остатки сумм по операциям к известному дню, баланс не дает ни малейшего понятия о действительном их движении. По балансу мы видим лишь количество операций, но не видим качества их. Кроме того, из всех существующих в России акционерных предприятий, только одни банки имеют однообразную, утвержденную правительством, форму балансов; относительно же других предприятий не существует никаких определенных правил и, поэтому, они очень разнообразны, страдают неясностью, краткостью и сокращенностью и, во всяком случае, не могут дать точного понятия о положении данного предприятия» [8, С. 331].

Или у Красноярского<sup>6</sup> в № 9-10 от 1896 г. читаем: «По форме и объему отчет... вполне соответствует вкусу большинства нашего купечества, судящего о достоинстве работы не по внутреннему ее содержанию, а по чисто внешнему признаку – ее размеру» [13, С. 161].

При этом весьма часто правления компаний умышленно представляли отчеты, не отражавшие действительного положения дел, с целью снижения налоговой нагрузки по промысловому налогу. Описывая существующую ситуацию с фальсификацией отчетных данных, К. Щетинин-Какуев в № 11-12 от 1895 г. подчеркивал: «Как известно, с чистых доходов предприятий взимается в пользу казны процентный сбор. Опыт показал, что для уменьшения этого обложения руководители предприятий нередко прибегают к неверным отчетам, низводящим прибыль предприятия до минимума. На необходимость борьбы с этим злом недавно указало «Новое время». «До установления процентного сбора с чистых доходов предприятия, замечает газета, бухгалтерские отчеты задавались

оптимистической целью скрыть действительное положение вещей от акционеров, пайщиков и т. п. С установлением же процентного сбора, а особенно с повышением его до 5% с чистого дохода, вся бухгалтерская изобретательность направилась на пессимистическое сокрытие истинного положения вещей от органов сыска. Фактически ныне все (!) торгово-промышленные предприятия, подлежащие этому сбору, составляют два отчета: один, публикуемый во всеобщее сведение и представляемый органам фиска – с умаленным доходом; другой, действительный отчет – для внутреннего употребления. Но казенные палаты обыкновенно не соглашаются признавать эти отчеты правильными и составляют, на основании имеющихся данных, свой отчет и уже по этому отчету облагают чистую прибыль, которая оказывается гораздо более показываемой Правлением. Бухгалтерия придумывает здесь самые разнообразные фиктивные статьи расхода» [9, С. 162]. Ситуацию с отчетностью вскрывали судопроизводства, так как данные бухгалтерского учета и отчетность компании служили одним из доказательств в судебных разбирательствах: «Насколько неудовлетворительно... счетоводство наших промышленных товариществ, можно судить по тем судебным процессам, которые время от времени разоблачают существующие порядки отчетности и положение счетоводов» [9, С. 163].

Или Г.И. Ягодин в № 21-22 от 1897 г. писал: «В существующих в настоящее время торгово-промышленных предприятиях относительно определения прибыли замечается два главных течения: одни предприятия стараются определить прибыль в своих отчетах сколь возможно больше, с целью поднятия биржевой цены акций, другие же... стараются уменьшить определение прибыли, с целью уменьшения 5% промыслового налога» [14, С. 239].

Положение российской акционерной отчетности отмечал и Г. Соломонов<sup>7</sup>. Так, в № 19-20 от 1897 г. он писал: «Нередко приходится слышать, что торгово-промышленные предприятия, особенно семейно-паевого характера, обязанные публиковать свои отчеты, часто скрывают истинное положение своих дел. Такое явление, главным образом, происходит оттого, что представляемые для опубликования отчеты составляются неясно и, в большинстве случаев, бессистемно и поэтому, не представляя собою детального обозрения всех сторон деятельности предприятия, дают чрезвычайно широкий простор

<sup>6</sup> Годы жизни не известны.

<sup>7</sup> Годы жизни не известны.

для всевозможных комбинаций. Грех этот существует не только в семейно-паевых товариществах, но, к сожалению, и между крупными акционерными предприятиями. Я думаю, каждый из нас видел отчеты весьма больших предприятий с разносторонней деятельностью, выраженной в очень немногих цифрах, да еще иногда эти немногие цифры отчета сопровождаются балансом, в который введены такие видоизменения капитала, которые никакой действительно реальной ценности не имеют» [10, С. 222].

Существовавшая ситуация с порядком формирования и представления отчетности внешним пользователям вызвала бурную реакцию среди исследователей учета и бухгалтеров-практиков. В 1891 г. в журнале «Счетоводство» впервые появилась рубрика «Разбор отчетов», в которой подвергались анализу отчеты компаний, размещенные в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли».

Вот пример разбора отчета Товарищества мануфактуры А.Я. Балина, опубликованного в № 7 журнала «Вестник финансов, промышленности и торговли» за 1891 г.: «Как легкомысленно относятся некоторые распорядители к отчетности, можно наглядно видеть из помещенного в № 7 Вестника отчета Товарищества мануфактуры А.Я. Балина [5, С. 108–109]. В активе баланса читаем статью «разные дебиторы и кредиторы по векселям и счетам 1,648,164 р. Известно, что кредиторская задолженность не отображается в активе баланса. Можно предположить, что в главной книге Товарищества существовал счет разных лиц, который носил название «Счет дебиторов и кредиторов». Однако прямой перенос названия счета на название статьи в активе недопустим, так как указание кредиторов в активе противоречит логике бухгалтерского учета. Далее является совершенно своеобразная классификация имущества на:

- 1) хлопок, американский и азиатский, в кипах и производстве, на 891,938 р.;
- 2) пряжу, миткали, ситцевые товары и вату в наличности и производстве 197,135 р.;
- 3) разные товары в лавке на 40,383 р.;
- 4) машины и инструменты на 767,955 р.;
- 5) движимое имущество, лошади, экипажи и пр. на 17,253 р.

Не понимаем, как сырой материал, полуизделия и товар могут находиться на одном счете в складе и производстве. Неужели бухгалтерия мануфактуры, принимая хлопок, одновременно выписывает его в счет производства?.. необходимо предполагать, что действительно ведется один общий счет хлопку в кипах и производстве, а также общий счет пряжи, миткаля, ситцевых товаров и ваты, в наличности и производстве; в противном случае нарушилась бы последовательность. Если выделение 5-го счета (материалы фабричные, дрова и пр.) показывает уже беспорядок в классификации, то еще интереснее 6-ой счет, название которого указывает, что, по понятию мануфактуры, лошади, экипажи и пр. предметы, двигающиеся и служащие для передвижения, представляют имущество движимое, а товары и изделия составляют какую-нибудь другую категорию имущества, неподходящую под понятие движимости». ...Вот такой сумбур встречается в Товариществе с основным капиталом в 3.000,000 руб. Объяснить это можно разве семейным характером предприятия, распорядителями коего числятся И.Н. Балин, А. Балин и И. Балина, кандидатом В. Балин и членом ревизионной комиссии А. Балина».

Жесткой критике подвергались отчеты компаний, акционерами которых являлись преимущественно близкие родственники. Такие компании получили ироничное название «семейных». Так, в № 11-12 за 1895 г. К. Щетинин-Какуев писал: «Особенно неправильными составляются отчеты так называемыми семейными товариществами: так обыкновенно чуть не вся прибыль оказывалась розданной в виде жалования директоров (т. е. самим собственникам), которые уже потом и разделяют эти стотысячные оклады «по семейному» – без уплаты законного сбора. Было бы в высшей степени желательно вменить предприятиям, обязанным публичной отчетностью, опубликовывать не только свой отчет, но и отчет, принятый казенной палатой для определения 5% сбора с чистого дохода» [9, С. 162].

Однако существовали компании, отчеты которых признавались составленными прозрачно и ясно. Как правило, в журнале «Счетоводство» выделяли свеклосахарную отрасль как лидирующую в области представления правильно составленной, информационно насыщенной отчетности. Отчетность компаний этой отрасли отличалась не только полнотой форм, но и глубокой степенью детализации. Так, в № 7 за 1891 г. у И.Д. Гопфенгаузена читаем: «Первое место в этом

отношении (в отношении ясности отчетности – *прим. автора*), принадлежит сахарным заводам» [5, С. 110]. Или в № 20 у него же: «Но, посмотрев в № 37 Вестника отчет Товарищества Носковецкого свеклосахарного завода, мы не можем не жалеть, что Правление не удостоило выставить под отчетом имя бухгалтера. Отчет этот, как вообще большей частью отчеты сахарных заводов, составляет лучший образец бухгалтерского искусства» [2, С. 268]. Или: «...из всех публикуемых отчетов только свеклосахарные заводы содержат подробный счет производства, а в других отчетах он сводится зачастую к валовому сопоставлению сумм прихода и расхода, т.е. выражается в такой форме, которая исключает возможность всякого учета» [9, С. 163].

Обращали авторы внимание и на глубину раскрытия отчетной информации и степень ее раскрытия. И.Д. Гопфенгаузен в № 4 за 1891 г. подчеркивал: «В настоящее время печатаются только балансы и, в редких случаях, извлечения из отчетов и распределение прибылей. Но есть и такие общества, которые находятся в блистательном положении. Они не ограничиваются печатанием простого перечня счетов, а открывают свои карты для всеобщего сведения. Не трудно догадаться, чем иные общества руководствуются, скрывая искусственным составлением сокращенного по возможности баланса и отсутствием даже извлечения из отчета истинное положение своих дел» [4, С. 52].

## Итоги

Заканчивая статью, необходимо отметить, что введение обязанности опубликования выдержек из отчетов компаний в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» вызвало широкую дискуссию в периодической литературе. Среди положительных сторон акционерной гласности отмечались широкий общественный контроль, возможность сбора статистического материала, возможность оценки деятельности компаний и сравнения ее с аналогичными предприятиями отрасли. Активному обсуждению подвергались вопросы содержания отчетности и ее достоверности. Авторы статей искали инструменты упорядочения представления отчетного материала компаниями посредством разработки типовых форм отчетов на профессиональном уровне.

Стоит отметить, что требование публичности отчетности еще в 1859 г. впервые было включено в проект положения об акционерных компаниях: руководству компании вменялась обязанность

опубликования отчетов в столичных и губернских ведомостях. Но это положение не получило законодательной санкции. Однако акционерные компании по собственной инициативе публиковали выдержки из отчетности в средствах массовой информации уже в середине XIX в.

Среди газет, в которых мы находим опубликованные отчеты российских компаний, такие, как «Журнал для акционеров», «Акционер», «Биржевые ведомости». Так, например, в газете «Биржевые ведомости» за 1861 г. были опубликованы выдержки из отчетов 28 компаний из 131 зарегистрированных на тот момент компаний в России<sup>8</sup>. Публиковались как целые отчеты, так и выдержки: отчеты о доходах и расходах (фактические отчеты о прибылях и убытках), балансы, распределение чистой прибыли, счета производства, сметы, выдержки из заключений протоколов ревизионных комиссий, протоколов общих собраний акционеров, объяснения к отчетам о прибылях и убытках и балансу, аналитические показатели, отдельные счета (кассы, долгов общества, производства и т.д.). Очевидно, что публикация отчетов о деятельности компании рассматривалась как некое конкурентное преимущество, демонстрирующее информационную открытость компании [15]. Публичность отчетности вызвала полемику, разворачивавшуюся на страницах периодической печати: отчеты подвергались детальному рассмотрению, критике, замечаниям; руководство компаний издавало ответы на критику, поясняя опубликованные данные или признавая корректность замечаний.

Изучение как самой отчетности российских компаний XIX в., так и мнений современников о ее содержании и достоверности представляется нам чрезвычайно важным. «Задача историков – установление исторической правды. Сегодня недостаточно изучать историю бухгалтерии по работам других авторов, они не боги и иногда ошибаются. Российским ученым пора высказывать собственное мнение, даже иногда и критическое»<sup>9</sup>. «Вопрос об изучении истории науки не вызывает сомнения»<sup>10</sup>. Выводы, полученные в настоящей статье, позволяют дополнить и развить положения истории бухгалтерского учета во второй половине XIX в. в России.

<sup>8</sup> Биржевые ведомости. 1861. № 7, 11, 26, 54, 55, 56, 58, 59, 64, 66, 73, 74, 76, 77, 80, 85, 89, 102, 113, 120, 126, 145, 147, 149, 154, 188, 198, 253.

<sup>9</sup> Кутер М.И., Гурская М.М. Задача историков – установление исторической правды // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 4. С. 50–66.

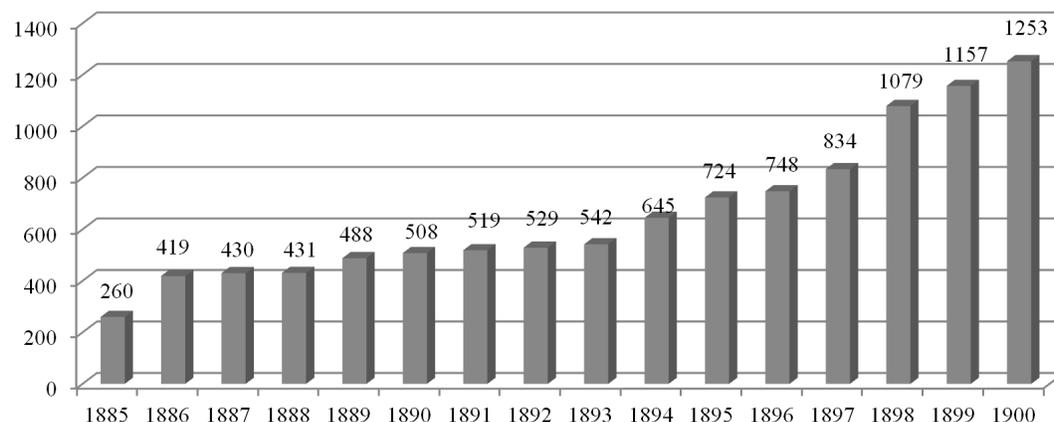
<sup>10</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. С. 6

**Рисунок 1**

Количество компаний, представивших финансовую отчетность в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» за период 1885–1900 гг.

**Figure 1**

The number of companies representing the financial statements in the *Bulletin of Finance, Industry and Trade* for the period of 1885–1900



Источник: авторская разработка

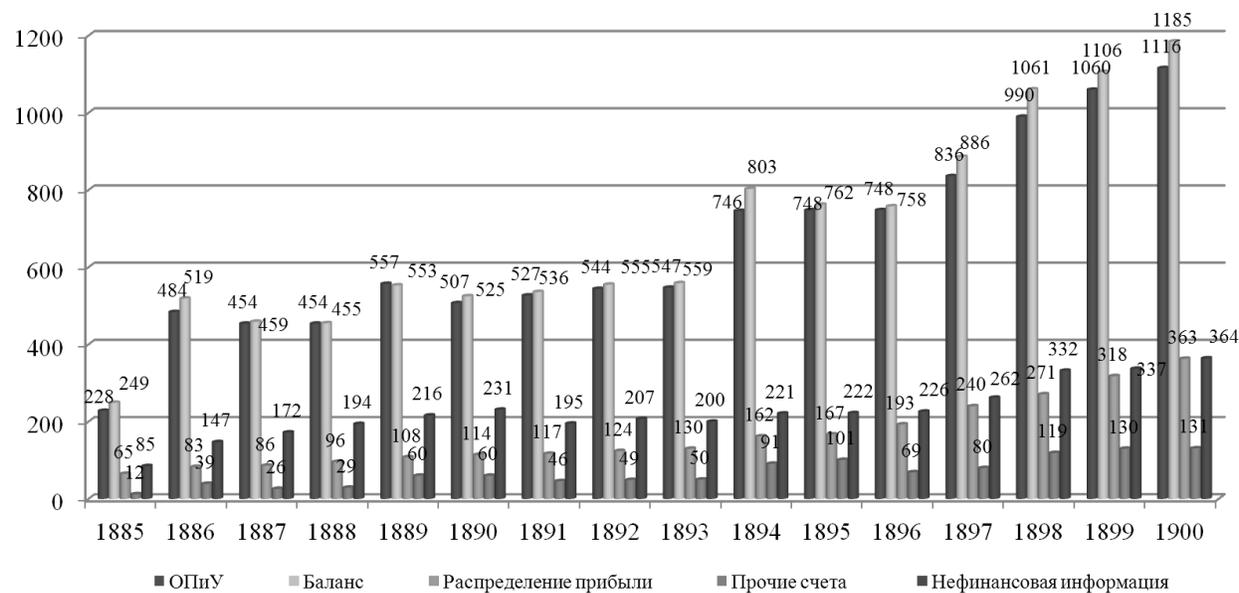
Source: Authoring

**Рисунок 2**

Структура представляемой в журнале «Вестник финансов, промышленности и торговли» отчетности за период 1885–1900 гг.

**Figure 2**

The structure of reporting presented in the *Bulletin of Finance, Industry and Trade* for the period of 1885–1900



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. *Вольф А.М.* Счетоводство обрабатывающей промышленности (опыт исследования положения счетоводства в нефтяной промышленности) // *Счетоводство*. 1889. № 24. С. 297–299.
2. *Гопфенгаузен И.Д.* К отчетам русских трубопрокатных заводов и С.-Петербургских железопрокатного и проволочного заводов // *Счетоводство*. 1891. № 20. С. 265–268.
3. *Гопфенгаузен И.Д.* К отчетам Товарищества нефтяного производства братьев Нобель // *Счетоводство*. 1893. № 3. С. 41–42.
4. *Гопфенгаузен И.Д.* К отчету Товарищества Сергинско-Уфалейских горных заводов // *Счетоводство*. 1891. № 5. С. 52–54.
5. *Гопфенгаузен И.Д.* К отчету Товарищества мануфактуры А.Я. Балина // *Счетоводство*. 1891. № 7. С. 108–110.
6. *Львова Д.А.* Профессиональные объединения бухгалтеров России в XIX – начале XX века // *Финансы и бизнес*. 2006. № 1. С. 139–157.
7. *Медведев М.Ю., Назаров Д.В.* Деятели российской бухгалтерии / Иллюстрированный библиографический указатель (по 1965 г. вкл.). М.: ДМК Пресс, 2012. 910 с.
8. *Евзлин З.П.* Правильная отчетность как мера против биржевой игры // *Счетоводство*. 1895. № 22-23. С. 329–332.
9. *Щетинин-Какуев К.Г.* К отчетности торгово-промышленных предприятий // *Счетоводство*. 1895. № 11-12. С. 162–164.
10. *Соломонов Г.* Форма отчетов торгово-промышленных предприятий // *Счетоводство*. 1897. № 19-20. С. 222–229.
11. *Щетинин-Какуев К.Г.* Особенности годового отчета по бумагопрядильному производству // *Счетоводство*. 1893. № 6. С. 82–84.
12. *Дикиштейн А.* Железнодорожное счетоводство // *Счетоводство*. 1895. № 7. С. 112–113.
13. *Красноярский.* К отчету пароходства «Бр. Меркульевы» за 1895 г. // *Счетоводство*. 1896. № 9-10. С. 161–164.
14. *Ягодин Г.И.* Определение прибыли в акционерных и паевых промышленных предприятиях // *Счетоводство*. 1897. № 21-22. С. 239–245.
15. *Пятов М.Л.* Бухгалтерская отчетность как конкурентное преимущество в дарвиновской экономике // *БУХ.1С*. 2016. № 2.

**Информация о конфликте интересов**

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## DISCUSSING THE ACCOUNTING REPORTING PUBLICITY IN THE LATE NINETEENTH CENTURY IN RUSSIA

Anastasiya S. ASTASHKINA

Saint Petersburg State University, St. Petersburg, Russian Federation  
astashkina.a@gmail.com

### Article history:

Received 19 April 2016  
Received in revised form  
30 June 2016  
Accepted 7 July 2016  
Available online  
16 January 2017

**JEL classification:** B1, M41

**Keywords:** publicity, financial statements, joint stock company, reliability, transparency

### Abstract

**Subject** The subject of study presented in the article is a discussion in the periodical press created by the normative principle of accounting reporting publicity in Russia in the second half of the 19th century.

**Objectives** The article aims to consider the historical aspects of the normative principle of accounting reporting publicity, and identify issues arising from the introduction of this principle.

**Methods** For the study, I applied scientific research methods like analysis, synthesis, generalization, abstracting, historical and logical methods.

**Results** I have analyzed the articles on the issues of reporting of Russian companies, published in the second half of the 19th century in the journal of *Schetovodstvo* (Bookkeeping). I identified and systematized the issues raised for discussion in the press after the introduction of a mandatory requirement to disclose the companies' reporting. As well, I highlight and describe key regulatory developments in public accounting, and show the basic stages of formation of the principle of accounting reporting publicity in Russia.

**Conclusions** The content of reporting and its reliability issues were an object of intense interest and broad debate, and authors of publications were looking for tools to streamline companies' reporting through the development of standard forms of reports at the level of professional community.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

### References

1. Vol'f A.M. [Accounting of manufacturing industry: A research into accounting regulations in the oil industry]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1889, no. 24, pp. 297–299. (In Russ.)
2. Gopfengauzen I.D. [To the reports of Russian tube factories and St. Petersburg iron rolling and wire works]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1891, no. 20, pp. 265–268. (In Russ.)
3. Gopfengauzen I.D. [To the reports of the Partnership Company of Nobel Brothers Petroleum]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1893, no. 3, pp. 41–42. (In Russ.)
4. Gopfengauzen I.D. [To the reports of the Partnership Company of Serginsko-Ufaleisky mining plants]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1891, no. 5, pp. 52–54. (In Russ.)
5. Gopfengauzen I.D. K otchetu Tovarishchestva manufakturny A.Ya. Balina [To the reports of A.Ya. Balin Partnership Manufacture Company]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1891, no. 7, pp. 108–110. (In Russ.)
6. L'vova D.A. [The professional associations of accountants of Russia in the 19th and early 20th centuries]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2006, no. 1, pp. 139–157. (In Russ.)
7. Medvedev M.Yu., Nazarov D.V. *Deyateli rossiiskoi bukhgalterii. Illyustrirovannyy bibliograficheskii ukazatel' (po 1965 g. vkl.)* [Russian accounting figures. Illustrated bibliography (including 1965)]. Moscow, DMK Press Publ., 2012, 910 p.
8. Evzlin Z.P. [Proper reporting as a measure against stock-jobbing]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1895, no. 22-23, pp. 329–332. (In Russ.)
9. Shchetinin-Kakuev K.G. [Reporting of business enterprises]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1895, no. 11-12, pp. 162–164. (In Russ.)

10. Solomonov G. [Forms of business reports]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1897, no. 19-20, pp. 222–229. (In Russ.)
11. Shchetinin-Kakuev K.G. [Features of the annual reporting for cotton mill production]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1893, no. 6, pp. 82–84. (In Russ.)
12. Dikshtein A. [The railway accounting]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1895, no. 7, pp. 112–113. (In Russ.)
13. Krasnoyarskii. [To the reports of Merkul'evy Bros. Shipping Company for 1895]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1896, no. 9-10, pp. 161–164. (In Russ.)
14. Yagodin G.I. [Determination of profit in stock and mutual industrial enterprises]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1897, no. 21-22, pp. 239–245. (In Russ.)
15. Pyatov M.L. [Accounting as a competitive advantage in the Darwinian economics]. *BUKh.IS*, 2016, no. 2. (In Russ.)

### **Conflict-of-interest notification**

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.