**Учет в сельском хозяйстве царской России**

Сельское хозяйство много веков определяло жизнь России, но вопросов, связанных с организацией учета, здесь не возникало по крайней мере до того, как получило развитие товарное хозяйство. А развитие оно получило только в XVIII в., и именно с этого момента стало возможно и нужно говорить об учете. Способствовало этому возникновение крупных поместий.

Об организации учета в помещичьих хозяйствах идет примерно с XVII в., но теоретическое осмысление учета происходит только во второй половине XVIII в. благодаря трудам А.П. Волынского, Вольфа, П.И. Рычкова, А.Т. Болотова, Ф.В. Удолова и др.

Их главным убеждением было то, что люди — объект учета. Под людьми здесь понимались крепостные. Здесь обращает на себя внимание тот факт, что скот, размер вспаханной пашни, инвентарь учитываются по крепостным крестьянам, причем крестьяне, по существу, начинают рассматриваться как материально ответственные лица за вверенное им имущество. Имущество выступает как аналитический учет к синтетическому — крепостным крестьянам, а при этом учет нужен не сам по себе, не только для контроля крепостных, но и как средство управления.

Главным методическим приемом этого учета была инвентаризация людей и ценностей. Записи вносились или в специальную книгу или на бирки. Последние были широко распространены в Прибалтике. Немолоченный хлеб и урожай на корню должны были оформляться отдельными бирками. На скотном дворе инвентаризация оформлялась деревянной биркой, где наличный скот регистрировался по группам: быки, дойные коровы, яловые коровы, трехлетки, двухлетки, однолетки. «И коле скоро какая скотина падет, то вычернить зарезанный на бирке рубчик чернилами и отметить в черной записной своей книге, в котором месяце пала». Аналогичный порядок предусмотрен и для учета овец, коз, «индейских кур, гусей, уток и русских кур».

Иногда к инвентаризации привлекались священники. Им отводилась роль ревизоров за действиями управителей. В ряде случаев за подписью священника должен был быть организован и текущий учет по деревням. В некоторых наиболее развитых хозяйствах, например у Андрея Тимофеевича Болотова (1738—1833), встречаемся с задачей выявления доходов крепостных семей, источников этих доходов.

Цель этого учета — увязка оброков с доходностью семьи [Болотов, с. 69].

В некоторых случаях семейное обложение рассматривалось как не совсем эффективное и заменялось тягловым, круговой порукой. Раздел по тяглам гарантировал помещику поступление оброка и выполнение барщинной работы полностью. Здесь вводится принцип коллективной ответственности. Если кто-то убежит, то оставшиеся платят побор за беглеца. Так рождалась атмосфера «добровольной слежки».

Текущий учет помещичьего хозяйства требовал довольно сложной системы книг. Центральной — был табель, в котором фиксировалось отработанное на барщине время. Табель был поименный и открывался на каждую деревню. Заполнял его староста. Кроме табеля, необходимо отметить следующие книги (взят пример Болотова):

1. Домашний журнал, представляющий своеобразный реестр хронологической записи, но являющийся не столько экономическим, сколько полицейским документом. В нем писались: «жалобы, ссоры и расправы, с кем и как они решены», сведения о рождении и смерти крестьян, данные о побегах и «других от крестьян шалостях».

2. Полевая тетрадь, содержащая систематическую запись о состоянии полей и «нужных до того принадлежащих обстоятельств».

3. Хлебная тетрадь, содержащая систематическую запись о движении «немолоченного всякого хлеба».

4. Денежная тетрадь, содержащая систематическую запись о движении денег.

5. Домовая тетрадь «для особой записи хлебных, денежных и всяких других долгов».

6. Тетрадь учета «поборов с мужиков».

7. Последняя тетрадь, в эту тетрадь записывалось все, что не попало в предыдущие, как-то: предметы домашнего обихода (сбруи), скотоводства, запасы и т. д.

Такие книги (тетради), как полевая, хлебная, денежная, домовая, поборов и последняя, представляли собой законченную систему учета. Это был перечень счетов (счетов первого порядка), причем каждый счет велся в естественных (натуральных) единицах. Учетные книги открывались ежегодно и, как правило, не на основе записей прошлогодних книг, а только по данным инвентаризации, т. е. шли не от учета к хозяйству, а от хозяйства к учету. Следует отметить, что, например, у Вольфа текущий учет строился на использовании систематической записи. На каждый вид хозяйственного имущества (средств) открывался отдельный счет, регистрация велась в натуральных единицах с выведением баланса по каждому счету, для чего остаток записывался на слабую сторону счета, т. е. в расход. (У Болотова остаток записывался на сильную сторону.)

В учете того времени широко использовался выборочный метод, не связанный с теорией вероятностей [Рычков, с. 41]. Его широко пропагандировал Петр Иванович Рычков (1712—1777). Он же настаивал на широком использовании в бухгалтерии укрупненных учетных единиц, например, учет зерна вели на возы.

Из старых учетных регистров мы можем узнать о высокой товарности имений и о своеобразных экономических отношениях. Так, в имении Вольфа широко использовалось ссужение крестьян зерном из расчета 17% годовых. Был у помещиков и подход к учету как к средству социальной политики.

Так, например, Волынский для покрытия расходов по содержанию церкви, престарелых, увечных, дряхлых, вдов и сирот с 1726 г. ввел десятину со всех продуктов, скота и денежных доходов крестьян. Так был введен «подоходный налог», практическое проведение которого в жизнь ставило трудные задачи перед учетом.

Для ведения сложного учета требовался и особый персонал, нужны были грамотные и знающие люди, и Волынский рекомендовал готовить конторщиков из крепостных, для чего при главном управлении обучал грамоте по 8—9 дворовых мальчиков.

Во второй половине XVIII в. наблюдалась тенденция создать науку *домоводства,* примером труда в этой области может служить книга Иосифа Регенсбургера [Регенсбургер]. Он предлагал ведение двух регистров с хронологической (ежедневная книга-журнал движения провизии) и систематической записями с выделением конкретных видов провизии для господ и слуг. Регистрация выполнялась по дням на основе записей журнала, причем каждый систематический регистр открывался отдельно на приход и расход. По окончании месяца из общей суммы прихода выводились остатки, которые вписывались в приходные ведомости следующего месяца. Если расход по какому-то наименованию был больше, это указывало на ошибку в записях или злоупотребления. Автор настоятельно подчеркивал неправомерность исправлений ошибочных записей вымарыванием.

Во всяком случае можем констатировать, что в XIX век русские помещики вступили, имея довольно самобытную и весьма развитую систему учета.

Мы можем ее охарактеризовать как униграфическую систему (простой) записи, в то время как во всех отраслях народного хозяйства получает распространение диграфическая система (двойной) записи.

Долгое время никаких проблем не возникало, униграфизм для сельскохозяйственных единиц (поместий) не вызывал сомнения.

К концу XIX в. счетоводы-аграрники разделились на две группы: сторонников униграфической и адептов диграфической бухгалтерии. К первой принадлежали Н.П. Заломанов, С.Н. Четвериков, А.Р. Ниппа, ко второй — авторы из круга «Счетоводства»: А.М. Вольф, А.И. Скворцов, П.В. Ростовцев и др.

Позиция униграфистов сводилась к тому, что применение двойной записи приводит к выводам, «несогласным с действительностью», и «противоречит здравомусмыслу» [Счетоводство, 1889, с. 36]. Это мотивировалось следующими причинами:

1. Двойная запись требует безусловной денежной оценки всех объектов (инвентаря, готовой продукции, затрат), подлежащих учету, однако такая оценка, особенно в сельском хозяйстве, не может быть точной и почти всегда носит условный характер. А поскольку эта оценка служит основой для начисления амортизации и исчисления финансовых результатов, то и последние с неизбежностью также становятся условными.

2. Наличие смежных расходов, а в сельском хозяйстве практически все расходы смежные, приводит к тому, что нельзя даже приблизительно вычислить долю затрат, приходящихся на тот или иной конкретный вид продукции, и значит точно его оценить.

3. Условность приемов оценки приводит к условности результатов, не хозяйство формирует значение себестоимости, а изощренность приемов, используемых бухгалтером. Следовательно, «выводами учетов нельзя пользоваться» [там же, с. 37].

4. Применение денежной оценки, даже если допустить ее объективный характер, часто приводит к таким выводам, которые практически не имеют никакого смысла. Например, производство молока оказывается убыточным, а корма для молочного скота — прибыльным.

5. Даже если допустить, что использование двойной записи и калькуляции, которая вытекает из ее требований, оказываются экономически оправданными, все же полученные результаты не имеют никакого значения для сельского хозяйства, так как структура его производства зависит не от бухгалтерской документации, а от требований законов биологии, ибо именно они предопределяют севообороты.

6. Одна и та же культура в различных севооборотах приносит различный экономический результат, но определить его невозможно.

7. Севообороты зависят не только от заранее предусмотренной схемы, в которой можно учесть и экономические факторы, но и от истощения «утомленной» почвы.

8. Цены на рынке все время колеблются, тем более они резко меняются в урожайные и неурожайные годы. Двойная бухгалтерия не может предопределять уровень цен и будущую рентабельность, а следовательно, то, что по калькуляции сегодня вышло убыточным, завтра может принести большую прибыль, и наоборот. Отсюда вывод: двойная бухгалтерия может дать ложные ориентиры.

9. Наконец, иногда указывали, что двойное счетоводство является слишком дорогим и его постановка «обходится от 8 до 12% чистой прибыли имения» [Счетоводство, 1900, с. 31].

Из всего этого делается вывод, что «двойное счетоводство оказывается несостоятельным, как несбыточное желание объять необъятное и постичь непостижимое» [Счетоводство, 1889, с. 38], а поэтому «следует предпочесть повсеместно распространенное простое счетоводство».

Современные экономисты и бухгалтеры высказывали возражение по всем приведенным доводам:

1. Денежная оценка, конечно, в случае недобросовестности или искренних заблуждений может носить условный характер, но научные методы, применяемые в бухгалтерии, позволяют перейти от условных методов к безусловным, единственно правильным, истинным (ниже увидим, что каждый из адептов новой бухгалтерии истинными и научными методами считал только собственные, а ложными — все, что применяли и пропагандировали коллеги).

2. Смежные расходы можно разделить путем применения совершенных математических методов.

3. Поскольку в оценке не должно быть условности, постольку бессмысленно даже само предположение о том, что бухгалтерские методы, а не хозяйственная деятельность, могут влиять на величину себестоимости.

4. Пусть мы не можем отказаться от производства убыточной продукции, но отказаться от анализа ее себестоимости было бы преступно.

5. Только знание рентабельности различных культур позволит сделать правильные выводы о севооборотах.

6. Без правильной калькуляции невозможно «во всякое время видеть, какое имущество или производство дало пользу или понесло потерю» [Счетоводство, 1889, с. 26].

7. Истощение почвы должно быть измерено количественно, в рублях. И если это не делается, то только потому, что еще не выработаны соответствующие научные методы.

8. В двойной бухгалтерии речь идет не о прогнозировании рентабельности, а об определении рентабельности реальной, т. е. об исчислении фактически понесенных хозяйственные затрат. И это она может сделать.

9. Экономия не знает границ, истина бесценна и ради нее не жалко никаких затрат.

 «Умствования и мудрствования» возникали, конечно, в самом узком месте — оценке, ибо от нее прежде всего зависело определение хозяйственных результатов. Оценки требовали и имущество, и затраты, и рабочая сила, и тягловый скот, и готовая продукция, и даже навоз.

Основным видом имущества и богатства помещиков был лес. Само собой, что униграфисты отрицали возможность денежной оценки леса, но и диографисты в этом вопросе не были едины. Так, С.В. Машковский считал, что оценка леса «не имеет никакого значения» [Счетоводство, 1899, с. 27], А.И. Скворцов полагал, что если лес — дар природы, то и оценивать его не надо, но в отличие от С.В. Машковского допускал возможность оценки в двух случаях: 1) когда он подлежит продаже и 2) когда он приносит систематический денежный доход,— автор трактовал его как земельную ренту [Счетоводство, 1891,с. 155], А. Рудский допускал денежную оценку леса путем инвентаризации, проводимой один раз в течение нескольких лет [Счетоводство, 1889, с. 252]. К. Богомазов настаивал на ежегодной оценке леса по текущим рыночным ценам, отдельно он хотел учитывать прирост леса, который считал целесообразным оценивать по стоимости общих расходов на содержание леса [Счетоводство, 1891, с. 95]. На первый взгляд это теория, но она имела огромное влияние на практику: если лес не оценивать, то использование дров из леса никак не отражается на величине расходов, а следовательно, и на размере прибыли, наоборот, если оценивать лес, то надо оценивать дрова, в этом случае расходы тут же возрастают, а доходы уменьшаются.

Возникли дискуссии и об оценке пастбищ; одни считали, что если пастбище сдать в аренду, то можно получить за него плату, следовательно, размер арендной платы надо включать в себестоимость животноводства, другие (И. Волкович) полагали, что этого делать не нужно [Счетоводство,1892, с. 103].

Далее возникали споры о возможном учете арендной платы. Если арендатор включает в себестоимость производимых продуктов земельную ренту (аренду), то и крестьянин-единоличник, и помещик — собственник земли — должны в равной степени увеличивать себестоимость своих продуктов [Счетоводство, 1889, с. 249—250].

Далее спорили об отнесении налогов в состав затрат (накладных расходов).

За подобное решение выступал В. Гаук [Счетоводство, 1889, с. 192], против — А. Скворцов, он относил налоги прямо на счет убытков и прибылей [там же, с. 243]. Ясно, что в первом случае себестоимость возрастала, а во втором снижалась. Точно так же выдвигались предложения относить на затраты искусственную сумму, причитающуюся символическому управляющему в том случае, если помещик сам вел все дела имения.

Особенно много вопросов возникало в связи с учетом основных средств и отражением их амортизации. Так, Б.И. Ясенецкий для учета основных средств открывал два счета: Земли и Основного капитала с подразделением последнего на счета капитала в мелиорации, в мертвом и живом инвентаре.

Обсуждался также вопрос об износе основных средств. Большинство авторов, ссылаясь на авторитет Т.А. Гольца, было против начисления амортизации, она слишком «отяжеляла себестоимость» и ухудшала финансовые показатели. Вместе с тем за ее последовательное проведение высказывались М. Иванов [Счетоводство, 1889, с. 54], Ф.И. Зотов [Счетоводство, 1895, с. 86], И. Волкович [Счетоводство, 1892, с. 147], а В. Ротмистров даже отстаивал переамортизацию [там же, с. 43], К.И. Видеман для учета износа основных средств открывал счет Погашения капитала (только в части зданий и сооружений), для остальных основных средств (по старой терминологии — движимого имущества) предусматривалось прямое погашение путем уменьшения балансовой стоимости основных средств [Видеман]. У А.Г. Шаллера нет счета Износа основных средств вовсе, поскольку все основные счета у него погашаются непосредственно со счетов, на которых они числятся, т. е. со счетов Основного капитала (недвижимого имущества). Скотоводства, Рабочих лошадей. Мертвого инвентаря [Шаллер].

Характерна позиция Скворцова. Вначале он был против амортизации, считая, что ценности надо просто переоценивать при инвентаризации, которая и выявит или потерю стоимости, или ее возрастание [Счетоводство, 1889, с. 134], потом стал ее защищать [Счетоводство, 1892, с. 84] и даже допускать начисление «доходов» с амортизационного фонда. Постепенно амортизация завоевала (вместе с двойной бухгалтерией) признание, и в 1900 г. С.В. Машковский писал, что «погашение в имении вводится только за последние годы и то постепенно то в одной, то в другой отрасли хозяйства» [Счетоводство, 1900, с. 180].

Осложнение возникло, когда диографисты пытались учесть работу гужевого транспорта. Так, у Шаллера счет Рабочих лошадей велся как смешанный:

помимо стоимости лошадей на этом счете по дебету учитывались также затраты на их содержание и эксплуатацию; кредитовался счет на стоимость оказанных гужевым транспортом услуг как внутри хозяйства, так и на сторону, а также на стоимость приплода. С этого же счета списывали и стоимость навоза. Но основные трудности появлялись, когда надо было исчислить затраты «рабочих сил». Авторы того времени пытались определить величину трудовых затрат людей и, употребляя более современную терминологию, энергетических затрат лошадей и волов. Можно было бы затраты энергии, выразив их в деньгах, перераспределять в конце отчетного периода, трактуя как накладные расходы, но авторы того времени стремились к большей точности. Они составляли шесть [Счетоводство, 1890, с. 350], пять [Счетоводство, 1893, с. 12—14] или три [Счетоводство, 1890, с. 283; Счетоводство, 1893, с. 58—61] линейных уравнения, с помощью которых калькулировали 1 день работы на той или иной культуре рабочего, лошади, вола и т. п.

При учете расчетов по заработной плате конкурировало два способа: табель, сторонниками которого были А. Дикштейн [Счетоводство, 1892, с. 8—10], К. Белецкий [Счетоводство, 1891, с. 290—291], Д. Хон [Счетоводство, 1892, с. 320] и другое, и ежедневный расчет чеками, который пропагандировал И. Федорченко [Счетоводство, 1891, с. 237—239]. Он находил в этом следующие преимущества: 1) «нет табеля и нет платежной ведомости», т. е. уменьшалась документация; 2) усиливался контроль, так как затруднялось, а в сущности, исключалось привлечение подставных лиц, осложнялись сговоры между табельщиком и рабочими, кассиру было труднее исказить итоги кассового журнала и изъять часть денег, бухгалтер был лишен возможности делать приписки; 3) расчеты выполнялись день в день и на следующий день после работы можно было получить деньга; 4) резко облегчалась техника выдачи заработной платы [там же, с. 238]. Однако такой метод расчетов не получил одобрения со стороны многих бухгалтеров и был запрещен законодательно.

Поскольку учет производства предполагал калькуляцию, то самым сложным моментом в расчете себестоимости был учет смежных и косвенных расходов. Первая проблема была настолько сложной, что старались ее обойти, вторая — пугала меньше и многие охотно высказывались на эту тему.

Большинство авторов полагали, что все косвенные расходы надо сразу относить на счет Убытков и прибылей — И. Волкович [Счетоводство, 1892, с. 103], СВ. Машковский, С. Хлебников {Счетоводство, 1901, с. 92]. М.Иванов считал, что косвенные расходы надо распределять пропорционально отработанному рабочему времени [Счетоводство, 1889, с. 123], а Скворцов — пропорционально затрате оборотного капитала [Счетоводство, 1888, с. 284; Счетоводство, 1889, с. 135]. При этом он был несогласен с эклектиками (Медников и др.), полагавшими, что для каждого вида расходов должна быть выбрана своя база распределения, считая, что это мнение «неосновательно уже потому, что применение двух принципов к одной и той же операции ничем не оправдывается» [там же, с. 135]. Это справедливый ответ и на взгляды, связанные с калькуляцией, Шера и Кальмеса.

Что касается счета Скотоводства, то авторы дискутировали вопрос о том, отражать стоимость скота и расходов на его эксплуатацию на одном счете или разделить учет этих средств между двумя счетами.

Необходимость использования двух счетов показал А.А. Мошкин. Он предлагал на каждый вид животных открывать два счета: один — для учета животных, другой — для учета затрат на их содержание. Со счета затрат в целом, как правило, почти у всех авторов речь шла об учете затрат, а не о калькуляции.

Списывался выход продукции, а образовавшееся сальдо переносилось на имущественный счет соответствующего вида животных в конце года. После этого имущественные счета закрывались. Суммы результатов отражались транзитом через имущественные счета и переносились с последних на счета результатов, которые, открывались отдельно для учета результатов по сельскому хозяйству, коневодству, лесному хозяйству, торговле, промышленной де5пельности (для каждого вида). Рабочий скот (лошади, волы) Мошкин предлагал оценивать по стоимости приобретения с ежемесячным начислением амортизации, скот молочного стада — по цене приобретения с начислением амортизации в той части стоимости, которая образуется в виде разницы между первоначальной стоимостью животного и стоимостью его при продаже на убой [Мошкин].

Об оценке готовой продукции диографистам было договориться еще труднее. Теоретически они должны были бы высказываться за себестоимость, но в чистом виде такая оценка встречалась редко. И это не удивительно. Ведь точно исчислить себестоимость было практически невозможно. Однако утверждение о том, что для потребляемых в хозяйстве продуктов своего производства следует применять себестоимость, было достаточно распространено.

Продаваемые продукты предлагали оценивать по рыночным ценам.

Авторам того времени было трудно оценивать навоз. И тем не менее попытки «найти надлежащую цену» делались. Пожалуй, первым требовал оценки навоза Алексей Петрович Людоговский (1840—1882), но его метод скорее отпугнул от проблемы, чем убедил коллег. Он полагал, что стоимость навоза равна разности между расходом на содержание скота и стоимостью полученных от скота главных продуктов [Цит.: Чаянов, 1929, с. 467]. Впрочем, Людоговский допускал и иную, теоретическую трактовку: навоз стоит столько, на сколько благодаря ему обеспечивается прирост урожая [Цит.: Счетоводство, 1888, с. 252]. Последующие авторы пытались подойти к оценке навоза исходя из трудовых затрат на связанные с ним хозяйственные процессы. Скворцов предлагал оценивать навоз по стоимости подстилки (соломы) [там же, с. 252], г. Икс — по стоимости вывоза его на поля [Счетоводство, 1889, с. 193], но многие (Богданов, Машковский и др.), из соображений удобства, продолжали настаивать на том, что оценивать навоз не следует.

Правильность оценки готовой продукции была связана с правильностью исчисления затрат, а это исчисление зависело от наиболее точного разграничения затрат по отчетным периодам. Для этого, считали многие специалисты, надо вместо календарного года использовать год хозяйственный, предопределенный сельскохозяйственным циклом, ибо выбор границ хозяйственного года позволял в значительной степени определить финансовые результаты. Единого подхода не было, начало года считали с того момента, который признавали более удобным для себя.

Велись дискуссии и относительно детализации счета Производства. Так, Волкович считал ненужным аналитический учет по этому счету [Счетоводство, 1892, с. 104], напротив Медников писал об учете затрат по культурам [там же, с. 104], Ростовцев, придерживаясь последнего взгляда, рекомендовал относить расходы по содержанию рабочей силы на те отрасли, для которых она привлекалась [Счетоводство, 1889, с. 382], А.З. Попов настаивал на организации аналитического учета не только по культурам, но и в разрезе полей, мечтая о чем-то подобном попередельной калькуляции [Счетоводство, 1891, с. 236].

С точки зрения организации учета можно отметить, что разные авторы предлагали различные формы счетоводства: американскую (Рейнбот, Пацошинский), немецкую (Мошкин), итальянскую (Салмин). При этом номенклатура счетов Главной книги была очень разнообразной; так, Шаллер предлагал 15 счетов, Пацошинский — 16, Гольц — 23, Рейнбот и Винклер — 24, Утехин — 28, Видеман — 35 и Мошкин — 121.

Все рассмотренные работы были ориентированы на крупное помещичье хозяйство. Однако развитие фермерского хозяйства позволило распространить двойную бухгалтерию и на него. Больше всего в этом направлении сделал швейцарский автор, профессор университета в Цюрихе, Эрнст Лаур (1901).

Он предлагал пять книг: дневник, инвентарь, кассовую, натуральных продуктов, отчет. Центральная книга, которая должна была вестись по двойной системе,-— кассовая, она предусматривала ведение четырех счетов:

1) хозяйства (покупка семян, удобрений, уплата процентов по ипотеке; доходы от продажи сельскохозяйственной продукции);

2) домоводства (покупки и приобретения для личного, домашнего потребления семьи);

3) побочные занятия (доходы и расходы);

4) владельца (личные «карманные» расходы главы семьи).

Таким образом, двойная запись связывалась только с различными «центрами» и деньгами, их поступлением и тратами, из которых выделяли четыре: производство основное, семья, производство вспомогательное и глава семьи (лично). Такая бухгалтерия ближе к камеральному и константному учету, чем к двойному итальянскому. Подобный подход был достаточным для ведения текущего учета, но Лаур усугублял различие, вводя по каждому счету (центру) расходы на заработную плату по действующим на рынке труда ставкам, а также расходы на другие виды работ, например работу лошадей, оценивая все это в условных деньгах. В учете условные деньги складывались с безусловными (наличными). Это делалось ради иллюзии расчета выгодности хозяйства и исчисления, в случае необходимости, себестоимости. В России система Лаура оказала влияние на М.О. Обер-Таллера.

Идея применения двойного счетоводства в сельском хозяйстве и труды Лаура встретили серьезные возражения. Лидером оппозиции был Фридрих Эребо, который доказывал взаимодополняемость различных отраслей хозяйства, принципиальную комплексность их затрат, а следовательно, условность и ненужность результатов, получаемых с помощью двойной бухгалтерии. Лаур признавал в целом критику Эребо, но полагал, что двойная бухгалтерия «облегчает задачу» управления хозяйством, с чем, естественно, Эребо не соглашался [Цит.: Чаянов, 1929, с. 218].

Как бы ни оценивали позицию Эребо относительно двойной бухгалтерии, его подход к определению финансового результата в учете имеет огромное значение, он относится ко всем хозрасчетным предприятиям и, конечно, значительно выходит за границы сельского хозяйства. Этот подход, известен, как правило Эребо (приводится в формулировке Чаянова):

*«Единственной реальной величиной дохода и доходности являются только результаты хозяйственной деятельности по всему хозяйству в целом»* [Чаянов, 1929, с. 258].

Суть правила сводится к тому, что бухгалтерия не должна исчислять доходность структурных подразделений предприятия, а только доходность предприятия в целом.

Главный вывод при рассмотрении вопроса использования двойной бухгалтерии для сельского хозяйства состоит в следующем: «Никакая система счетоводства сама по себе не гарантирует успеха в хозяйственной практике.

Тем не менее двойная запись в учете сельского хозяйства России с начала XX в. начинает получать распространение. Этому в значительной степени способствовали бюджетные обследования земских статистиков (Н.И. Костров, А.Н. Челинцев, А.В. Чаянов, ГА. Студенский, А.В. Пошехонов и др.). Они использовали методологию двойной бухгалтерии для текущего наблюдения хозяйственной деятельности крестьянской семьи, и тем самым принципы учета позволяли оценивать эффективность хозяйственной деятельности этих семей, причем статистики часто пытались искусственно разделить доход семьи на необходимый и прибавочный продукт.

Таким образом, в сельском хозяйстве как нигде видны условности и недостатки двойной бухгалтерии. Она, в сущности, была навязана сельскохозяйственному учету и именно на этом участке выявлялись ее недостатки.