

А. П. Крюкова¹

старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета

ИЗ ИСТОРИИ ПОДГОТОВКИ БУХГАЛТЕРОВ В РОССИИ

На Руси до реформ Петра I был низкий уровень правосознания, грамотности и математических знаний, присутствовал «догматизм мышления: из года в год учетчик-дьяк строго повторял и переписывал без всякого оттенка мысли или сознательного отношения то, что делали его предшественники, руководствуясь правилом: “ничего не притворять по своему замыслению”» (Соколов Я., Соколов В., 2006, с. 118). Т. Н. Малькова приводит такую хронологию появления бухгалтерских учебных заведений в России: «Педагогическая деятельность специалистов по учету осуществлялось в первом коммерческом училище (московское — 1722 г., петербургское — 1800 г.), в Частном коммерческом училище К. И. Арнольда (1804 г., затем — практическая коммерческая академия). Были открыты классы бухгалтерии (с конца XIX в.) — в училищах и гимназиях (Одесса, Харьков, Москва, Петербург), учреждались журналы по бухгалтерскому учету» (Малькова, 2005, с. 309).

Во времена правления Петра I впервые 7 октября 1710 г. в печати появилось слово «бухгалтер». Указом от 10 ноября 1721 г. была учреждена школа для обучения подьячих арифметике и письмоводству, где предписывалось вести обучение подьячих «цифири, и как держать книги, ко всякому делу пристойные». 24 января 1722 г. в «Табеле о рангах» появилась должность «бухгалтер при коллегиях» (Медведев, Назаров, 2007, с. 40).

«Первое печатное руководство по Бухгалтерии появившееся в России, относится к 1766 году под названием “Инструкция бухгалтерам”. Оно — безымянного автора и издано в Петербурге» (Барац, 1912, с. 806). В 1783 г. в России появилось второе руководство «Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерия, изъясняющая содержание книг, и происхождение щетов (счетов) купеческих» без указания автора (Ключ коммерции или торговли, 1783). В теоретической части книги кратко изложена теория учета, а практическая часть представлена в виде ответов на вопросы и примеров заполнения бухгалтерских книг: Мемориала и Главной счетной книги Грот-Бух. Многие последующие учебники также разделялись на теоретическую и практическую части.

Последующие правители России Екатерина I, Петр II, Анна Иоанновна, Елизавета Петровна больше занимались административно-финансовыми преобразованиями, учреждая новые государственные органы управления (Ревизион-коллегию, Верховный тайный совет, Канцелярию конфискации, Генеральную счетную комиссию) и упраздняя старые, созданные их предшественниками.

¹ Эл. адрес: kryukova_anka@mail.ru

Екатерина II своими реформами затронула развитие просветительских учреждений для купеческих и разночинных детей и сирот. С ее ведома в 1772 г. президент Академии художеств И. И. Бецкой совместно с владельцем уральских заводов П. И. Демидовым основали Московский воспитательный дом, впоследствии Санкт-Петербургское коммерческое училище. В нем обучали Закону Божьему, языкам, арифметике, географии, истории и чистописанию, отводя немного времени изучению бухгалтерии, коммерческих счислений, товароведения, политической экономии и законовведения.

«Первые русские книги по бухгалтерскому учету были созданы выдающимися бухгалтерами К. И. Арнольдом, И. Ахматовым и Э. А. Мудровым, по праву называемыми создателями русской школы» (Соколов Я., Соколов В., 2006, с. 121). В 1809 г. И. Ахматов в своем учебнике писал так: «Познание торговли состоит в двух пунктах. 1. Знать все свойства и обстоятельства вещей, коими производится торговля. 2. Сочинять нужное письмоводство для произведения порядочной торговли, которое дает совершенное познание об оной во всякое время» (Ахматов, 1809, с. iii). Издание посвящено письмоводству, заключающемуся в ведении счетных книг. В учебнике дается понятие счетных книг, описывается их назначение, подробно рассматриваются термины, употребляемые в торговле, например: «Баланс — окончательный счет в Итальянской бухгалтерии» (Ахматов, 1809, с. 4), «Бухгалтерия — книговодство» (Ахматов, 1809, с. 11). При описании простой бухгалтерии приводятся примеры заполнения Журнала и Главной книги. При изучении итальянской бухгалтерии рассматриваются главные и вспомогательные книги. К главным книгам относятся Мемориал, Журнал и Главная книга. К вспомогательным — кассовая, срочная, вексельная, нумерная, фактурная, курантовая, комиссионная, ордерная, акцептационная, тратная, риммесная, расходная, письмо-копейная, работничья, банковская, корабельная, почтовая книги. В учебнике описаны счета первого, второго, третьего и четвертого класса. Особое внимание уделено денежному обращению (счетные деньги, их разделение и превращение, ярмарки и т. д.).

В том же году появился учебник К. И. Арнольда, в котором он подробно описал простую и двойную бухгалтерии (Арнольд, 1809). Теоретическая часть самоучителя представлена в виде ответов на вопросы, например: «Вопрос I. Что понимаем мы под словом: бухгалтерия, и какие нужны для оной вспомогательные знания? *Ответ.* Бухгалтерией называется наука вести дела, относящиеся до купца, посредством записывания в книги, в такой точности и порядке, чтобы ежемесячно можно было обозреть оное; посему, тот род бухгалтерии есть лучший, который заключает в себе порядок, удобность для скорого обозрения дела, краткость, ясность, верность, чистоту и приятный вид...» (Арнольд, 1809, с. 1). В практической части рассматриваются примеры заполнения бухгалтерских книг и описываются счета итальянской бухгалтерии. В учебнике К. К. Кларка и Немчинова также описаны счета бухгалтерского учета (имущественные, личные и вспомогательные) и учетные книги (дневная, главная и вспомогательные). Приведено руководство к практике, которое содержит упражнения по заключению счетов и ведению книг (Кларк, Немчинов, 1840). Э. А. Мудров в своем учебнике уделил особое внимание сущности бухгалтерских счетов и их назначению. Автор выделил вексельное обращение и оптовую торговлю, привел примеры заполнения книг и описал правила их хранения (Мудров, 1846).

При Александре I крупным уральским промышленником М. П. Губиным 12 марта 1804 г. было основано Московское коммерческое училище, преподаватели которого упор делали на прилежание и каллиграфию, нежели на теорию и практику бухгалтерии. 17 декабря 1810 г. император Александр I узаконил существование Московской практической академии коммерческих наук, осно-

ванной замечательным бухгалтером К. И. Арнольдом. В Академии бухгалтерия являлась профильным предметом, который, впрочем, преподавали, как везде, обучая воспитанников практическим навыкам, а не теоретическим основам бухгалтерского учета. Ученики заполняли бесчисленное множество бухгалтерских книг, не углубляясь в усвоение постулатов бухгалтерии.

17 апреля 1835 г. в честь совершеннолетия цесаревича Александра Николаевича (будущего императора Александра II) с ведома Николая I было основано Московское мещанское училище, в котором в числе прочего обучали бухгалтерии, коммерческой арифметике и счислению на счетах. Преподавание бухгалтерии существенно не отличалось от преподавания в уже существующих на тот момент учебных заведениях. Бедой и того времени, и последующих 174 лет стало задиктовывание преподавателями ученикам содержания бухгалтерской науки.

П. И. Рейнбот написал учебники по коммерческим и финансовым вычислениям; коммерческой бухгалтерии; банковскому, торговому, сельскохозяйственному, фабричному счетоводствам (бухгалтерии). Учебники по счетоводству состоят из теоретической и практической частей. В курсе коммерческой бухгалтерии описаны простой и двойной способы счетоводства. Приводимые в учебнике примеры рассматриваются с использованием схем счетов (рис. 1). «Положим, хозяин известного промышленного предприятия А покупает товары у Б за 2000 руб., в счет которых уплачивает наличными деньгами 1000 руб.» (Рейнбот, 1876, с. 3).

| Должен (или Дебет) | Б | Иметь (или Кредит) | |
|---|---------|---|---------|
| Счету кассы, За произведенный ему платеж | 1000 р. | От счета товаров, За купленные у него товары | 2000 р. |
| Счет товаров | | | |
| Б, за купленные у него товары | 2000 р. | | |
| Счет кассы | | | |
| | | От Б, за произведенный ему платеж | 1000 р. |

Рис. 1. Схема счетов

Источники: (Рейнбот, 1876, с. 4).

Бухгалтерские книги, используемые при двойном способе счетоводства, подразделялись на общие (инвентарь, журнал, главная) и специальные книги (торговая, фондов, акций, экспедиционная и т. д.). В учебнике описываются правила ведения счетов и книг, приводятся примеры записей на счетах бухгалтерского учета и заполнения книг по простому и двойному способу счетоводства. В курсах по банковскому, торговому, сельскохозяйственному и фабричному счетоводствам описаны особенности используемых счетов и книг в отраслях хозяйства. Таким образом, первые учебники по бухгалтерскому учету были направлены на обучение ведения книг. В них теория учета излагалась кратко, основное внимание уделялось практическому заполнению главных и вспомогательных бухгалтерских книг.

О подготовке бухгалтерских кадров в высшей школе много писали в конце XIX — начале XX в. Ученые второй половины XIX в. А. В. Прокофьев, Ф. В. Езерский, А. М. Вольф публиковали статьи о важности обучения счетоводов (бухгалтеров) в журналах «Счетовод», «Практическая жизнь», «Счетоводство». В журналах Ф. В. Езерского «Практическая жизнь» и А. М. Вольфа «Счето-

водство» опубликованы доклады А. В. Прокофьева и Ф. В. Езерского «Первому отделению съезда русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России». В докладе А. В. Прокофьева «О преподавании коммерческой арифметики и бухгалтерии» раскрывалась практическая значимость преподавания коммерческой арифметики и бухгалтерии в училищах в связи с развитием торговли и промышленности. Автор писал: «При преподавании коммерческой арифметики необходимо с самого начала внушать учащимся, что здесь (в училище) они будут заниматься не повторением четырех правил простой арифметики, дробей, пропорций, процентов и прочего, а будут прилагать простую арифметику к торговым сделкам, к денежным расчетам между разными лицами» (Прокофьев, Езерский, 1890, с. 537). Касаясь техники обучения коммерческой арифметики, А. В. Прокофьев отводил большое значение «вычислениям на счетах». Вычисления на счетах были «скорее, чем те же вычисления на бумаге», давали возможность «ученику самостоятельно, а не по справке с задачиком убеждаться в верности полученных результатов», а также — «возможность небольшого движения... на несколько минут переменить позу и выпустить перо из рук, нисколько не задерживая, а часто ускоряя дело» (Прокофьев, Езерский, 1890, с. 538).

Преподавателям А. В. Прокофьев рекомендовал проверять правильность изложения текста, верность имеющихся в них числовых данных и вычислений, оценивать технику исполнения, а именно «насколько работа выполнена чисто и насколько все данные расположены в ней правильно» (Прокофьев, Езерский, 1890, с. 538). Он описывал три способа преподавания бухгалтерии, отдавая предпочтение последнему из них, где достигался наилучший контроль за учениками (Прокофьев, Езерский, 1890, с. 544):

«1. Рассмотрение отдельных торговых случаев, использование всех относящихся к ним писем, счетов и прочего и разнесения их в книги.

2. Образование из учеников отдельных групп и поручение каждой из них вести особое торговое дело, с тем чтобы группы могли вступать в торговые сношения между собою.

3. Ведение одного и того же торгового дела каждым учеником класса».

В журналах Ф. В. Езерского «Счетовод» и «Практическая жизнь» мы встречаем статьи о счетоводстве в таких отраслях: сельское и железнодорожное хозяйство, торговое и винное дело, бумагопрядильное и ткацкое производство, рыбопромышленность и т. п. Преподавание бухгалтерии носило отраслевой характер. Например, автором статьи «Сравнительный метод преподавания счетоводства», сторонником Ф. В. Езерского, рекомендовалась такая программа преподавания счетоводства в земледельческих школах:

«1. учет недвижимого имущества и движимого инвентаря. Способы, употребляемые для этого разными (простой, двойной, тройной) системами счетоводства. Сравнение разных способов между собой и выбор лучшего из них,

2. учет посевов, как они делаются по разным системам: простой, русской тройной и т. д. Сравнение их между собой и указание лучшего из них,

3. учет работ и рабочей силы,

4. учет материалов и продуктов,

5. учет издержек,

6. учет заборщиков и доверителей,

7. учет кассы. Как они (п. 3—7) ведутся по разным системам счетоводства: простой, двойной и тройной и выбор из них наиболее рационального способа учета,

8. способы составления отчетов по сельскому хозяйству по разным системам, сравнение отчетов каждой системы с отчетами по всем другим, анализ отчетов и указание преимуществ одних сравнительно с другими,

9. отдельные вопросы, возникающие по сельскохозяйственному счетоводству, каковы например: а) о сроках начала и окончания счетоводного периода...» (Сравнительный метод преподавания счетоводства, 1889, с. 879).

Там же мы встречаем замечание о перечне преподаваемых предметов: не должно быть отвлеченных предметов, надо было четко представлять, что должен знать и уметь сельскохозяйственный счетовод. Автор считал, что отраслевая специализация преподавания в увязке со сравнением существующих систем счетоводства приводит к критическому анализу, у учащегося появляется сознательное понимание разных систем и способов бухгалтерского учета, и с таким сознательным пониманием предмета каждый найдется в любом деле (Сравнительный метод преподавания счетоводства, 1889).

Мы можем сделать вывод, что изначально бухгалтеров учили учету как сумме практических приемов. «Раздавали ученикам бланки подлинных практически применяемых книг, и ученики с помощью учителя эти регистры должны были заполнять» (Соколов Я., Соколов В., 2006, с. 135). Такой способ обучения формировал бухгалтеров-техников. Но в процессе обучения возникали сложности, так как ученики с трудом понимали значение громадного количества книг, состоящих из бесчисленных граф, колонок и строк, и с ошибками их заполняли.

В 1880 г. было образовано Петровское училище Санкт-Петербургского Купеческого Общества, в 1885 г. — в Москве Александровское коммерческое училище, во время правления Николая II в 1896 г. — Петровское общество распространения коммерческого образования. М. В. Побединский основал в 1897 г. Санкт-Петербургские частные счетоводные курсы. Важно отметить, что в 1894 г. И. Д. Гопфенгаузен, выступая с докладом «Общественное положение счетоводов в России» в Правлении городского кредитного общества по случаю 400-летия «Трактата о счетах и записях» Луки Пачиоли, положил начало признанию профессионального статуса бухгалтера. В его речи было следующее критическое высказывание: «Не имеющему диплома врачу воспрещается лечить, не принадлежащему к сословию присяжных воспрещается судебная защита, строить без архитектора возбраняется, не принадлежащему к цеху портному, сапожнику, булочнику не дозволяется принимать заказы на платья, сапоги и продавать булки. Но торговать дебитом 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).

Вернемся к счетоводным курсам Побединского. «Курсы были разделены на отделения. Главным из них было общехозяйственное отделение, на котором стали преподаваться: 1) бухгалтерия; 2) коммерческая корреспонденция; 3) коммерческие вычисления; 4) торговое законоведение и 5) каллиграфия» (Обзор развития, организации и деятельности..., 1914, с. 27—28). На специальном отделении изучали специальные виды счетоводства, финансово-экономические дисциплины (политическую экономию, историю торговли, коммерческую географию, товароведение и винокурение), стенографию и коммерческую корреспонденцию на иностранных языках.

После ряда реорганизаций курсы в 1906 г. стали Высшими коммерческими курсами М. В. Побединского. Появились новые дисциплины и третий год обучения, который предусматривал специализацию в торгово-промышленном, банковском, страховом деле, городском хозяйстве и педагогике (табл. 1) (Обзор развития..., 1914, с. 56—57).

Затем Высшие коммерческие курсы М. В. Побединского преобразовались в Торгово-промышленный институт М. В. Побединского. Результатом революционных событий стало издание Советом Народных Комиссаров РСФСР 12 августа 1919 г. декрета «О преобразовании Петроградских высших учебных заве-

Таблица 1

Учебные планы 1913—1914 гг. высших коммерческих курсов М. В. Побединского

| I. ОСНОВНЫЕ КУРСЫ | | | |
|--|----------------------|--|----------------------|
| 1-й год | Число часов в неделю | 2-й год | Число часов в неделю |
| 1. История экономических учений (введение в экономическую науку) | 2 | 1. Политическая экономия (теория экономической науки) | 3 |
| 2. История хозяйственного быта | 2 | 2. Экономическая география | 2 |
| 3. Энциклопедия права | 1 | 3. Гражданское право | 2 |
| 4. Гражданское право | 2 | 4. Торговое право | 2 |
| 5. Государственное право | 2 | 5. Наука о финансах | 2 |
| 6. Статистика | 2 | 6. Уголовное право | 1 |
| 7. Экономическая география | 1 | 7. Международное право | 2 |
| 8. Счетоведение (введение в общий курс бухгалтерии) | 4 | 8. Вексельное право | 2 |
| 9. Счетоводство единоличных предприятий | | 9. Нотариат | |
| 10. Коммерческие вычисления | 2 | 10. Товароведение | 2 |
| 11. История России XIX ст. | 2 | 11. Счетоведение (общий курс, торговое счетоводство и счетоводство некоторых товарищеских предприятий) | 3 |
| 12. Химия | 2 | 12. Специальные виды счетоводства: банковское, фабричное, городских и земских управ и акционерных предприятий | 10* |
| 13. Введение в философию | 2 | 13. Коммерческие вычисления | |
| 14. Немецкий язык | 2 | 14. Коммерческая корреспонденция | |
| | | 15. Немецкий язык | |
| Всего | 26 | Всего | 35 |
| II. СПЕЦИАЛЬНЫЕ КУРСЫ (3-й год) | | | |
| Отделение торгово-промышленного и банковского дела | Число часов | Подотделы | Число часов |
| 1. Специальные отделы экономии торговли и промышленности** | 2 | На этих подотделах, кроме предметов, указанных по отделению торгово-промышленного и банковского дела, предлагаются следующие курсы | |
| 2. Денежное обращение и кредит | 2 | | |
| 3. Гражданский процесс | 1 | | |
| 4. Торговый процесс | 1 | | |
| 5. Учение о кооперациях (теория и практика кооперации) | 1 | Подотдел страхового дела | |
| 6. Основы страхования | 1 | 1. Экономия страхования | 2 |
| 7. Банковые вычисления | 1 | 2. Страхование право | 2 |
| 8. Банки и биржи | 2 | 3. Счетоводство и делопроизводство страховых учреждений | 2 |
| <i>Специальные виды счетоводства:</i> | 10 | 4. Техника страхового дела | 2 |
| 9. Акционерных предприятий | | Всего | 8 |
| 10. Фабричное | | Педагогический подотдел | |
| 11. Банковое | | 1. История педагогики и коммерческого образования | 2 |
| 12. Городских и земских управ | 1 | 2. Методика преподавания бухгалтерии | 3 |
| 13. Основы общественной медицины | 1 | 3. Финансовые вычисления | 3 |
| 14. Коммерческая корреспонденция на немецком языке | 1 | Всего | 8 |
| Всего | 23 | Подотдел местного хозяйства | |
| | | 1. Административное право со специальным курсом местного управления | 3 |

Окончание табл. 1

| Отделение торгово-промышленного и банковского дела | Число часов | Подотделы | Число часов |
|--|-------------|---|-------------|
| | | 2. Счетоводство городских и земских управ | 3 |
| | | 3. Сельскохозяйственное счетоводство | 2 |
| | | Всего | 8 |

Сверх того, практические занятия по бухгалтерии, специальным видам счетоводства, коммерческим вычислениям, коммерческой корреспонденции, гражданскому, торговому и страховому праву, нотариату, политической экономии, статистике, химии, товароведению и другим предметам.

* Специальные виды счетоводства, предлагаются исключительно тем слушателям, которые не имеют намерения продолжать свое образование на III, специальном курсе

** В 1913/14 учебном году предложено к прочтению: торгово-промышленные синдикаты и представительные торгово-промышленные организации.

дений», на основании которого был создан Институт народного хозяйства им. Ф. Энгельса. В 1930 г. из Института народного хозяйства имени Ф. Энгельса был выделен Ленинградский инженерно-экономический институт им. В. М. Молотова (ныне Санкт-Петербургский государственный инженерно-экономический университет).

Изучив «Обзор развития, организации и деятельности Санкт-Петербургских высших коммерческих, счетоводных и железнодорожных курсов М. В. Побединского (1897—1914 гг.)», приходим к следующим выводам. Во-первых, на курсах можно было получить не только элементарные и специальные знания в области коммерческих наук, но и расширить кругозор в общественных науках, углубить знания в торгово-промышленных отношениях. Во-вторых, в программе обучения счетоводов особое место отводилось различным видам права: государственному, административному, финансовому, гражданскому, торговому, уголовному и международному. В-третьих, лекции сопровождалась не только практическими занятиями с иллюстрационными материалами (картинами, картами, диаграммами), но и опытами, демонстрациями, экскурсиями. Наконец, в-четвертых, программа и учебные планы курсов изменялись и совершенствовались в соответствии с требованиями к бухгалтерскому образованию тех лет. Итак, «благодаря широкой постановке общеобразовательных, юридических и главным образом специальных наук, высшие коммерческие курсы М. В. Побединского предлагают своим слушателям не только высшее специальное образование, но и высшее образование вообще» (Обзор развития..., 1914, с. 63).

Говоря о подготовке будущих бухгалтеров, следует вспомнить Е. Е. Сиверса, разделившего бухгалтерский учет на счетоводство (практику учета) и счетоведение (науку об учете). В учебнике по общему счетоводству автор написал о необходимости учета ценностей, выделил общую теорию счета и общую теорию книг (Сиверс, 1918). В теории счета Е. Е. Сиверс описал основные формы хозяйственных оборотов, затронул такие экономические категории, как труд, капитал и предпринимательская прибыль. «У него же мы находим и схемы счетов отражения хозяйственных оборотов, где счета показаны в виде фигур, а проводки — в виде прямых линий, соединяющие эти фигуры» (Соколов Я., Соколов В., 2006, с. 135) (рис. 2). Сведение записи всех вообще хозяйственных оборотов к четырем комбинациям:

«или, во 1-х, сумма оборота записывается на левую страницу одного вещественного счета и на правую страницу другого вещественного же счета (оборот. № 1);

или, во 2-х, она записывается на левую страницу вещественного счета и на правую страницу личного счета (оборот. № 2);

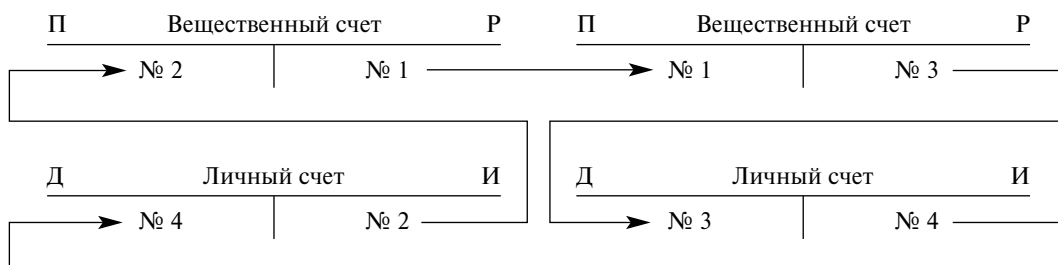


Рис. 2. Четыре комбинации записи хозяйственных оборотов

Источники: (Сиверс, 1918, с. 24).

или, в 3-х, она записывается на левую страницу личного счета и на правую страницу вещественного счета (оборот. № 3);

или, в 4-х, записывается на левую страницу одного личного счета и на правую страницу другого личного же счета (оборот. № 4)».

В общей теории книг Е. Е. Сиверс написал об основных книгах (Журнале, Главной книге, Журнале-Главной книге) и вспомогательных книгах, о правилах их заключения и открытия. Автор раскрыл такие способы ведения книг, как журнальный, мемориальный, мемориально-журнальный, журнал-главный. В учебнике появились алфавитный предметный указатель и алфавитный указатель счетов. В дополнение к учебнику по общему счетоводству был издан задачник (Сиверс, 1918). Задачник содержит вопросы для повторения и задачи к параграфам учебника, а также общие задачи к главам. В заключение приводятся ответы к задачам. Таким образом, Е. Е. Сиверс настаивал на обучении сущности учета, а не технике, которую можно было приобрести на практике. «Вместо бланков его ученики заполняли схемы счетов — «самолетики»» (Соколов Я., Соколов В., 2006. с. 135).

С. М. Барац в своем учебнике по двойной бухгалтерии использовал схематическое изображение взаимосвязи счетов (Барац, 1912). А. М. Галаган издал учебник в виде лекций, в котором содержатся вопросы для повторения, краткие указания для учащихся к лекциям, упражнения для самостоятельного решения (Галаган, 1918).

Учеником и единомышленником Е. Е. Сиверса был Н. А. Блатов. На страницах журнала «Коммерческое образование» он освещал вопросы коммерческого образования (дидактические приемы, технические средства обучения, зарубежный опыт и др.). Научная жизнь Н. А. Блатова с 1921 г. связана со становлением кафедры бухгалтерского учета нынешнего Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета (СПбГИЭУ). В учебниках Н. А. Блатова хорошо изложена теория учета (Блатов, 1924; 1926; 1928). Автор описал основные формы учета (патримониальный и финансовый), сметную и бюджетную формы учета, раскрыл особенности государственного хозяйства. В учебнике по счетоводству для акционерных обществ он уделил особое внимание учету капитала (основного, вспомогательного, облигационного), тем самым углубляя знания учащихся в бухгалтерском учете акционерных обществ (Блатов, 1924). В учебнике по балансоведению Н. А. Блатов дает определение понятиям балансоведения и баланса, рассматривает систему счетного анализа и экономического анализа, приводит примеры балансов в виде таблиц (Блатов, 1928). Следующий учебник Н. А. Блатов структурирует по следующим разделам: учет расчетов с банками, учет оплаты труда, учет предметов труда, учет основных средств, учет накладных расходов, учет производства, калькуляция себестоимости, нормативный учет производства, учет продукции и ее реализации, учет

фондов и резервов, отчетность. Учебник содержит большое количество иллюстративного материала (схемы, таблицы, рисунки с образцами документов и регистров, отчетность) (Блатов, 1939).

Н. С. Помазков внес неоценимый вклад в теорию и практику советского бухгалтерского учета. Он разработал конспекты лекций — «Анализ хозяйственной деятельности промышленного предприятия», «Бухгалтерский учет капитальных вложений» и «Сборник практических упражнений по бухгалтерскому учету в химической промышленности». Н. С. Помазков постоянно работал над улучшением учебного процесса, являясь прекрасным методистом и глубоко эрудированным человеком. Он разработал методику повышения квалификации главных бухгалтеров, не читая им лекции, заставлял каждого слушателя готовиться и выступать на занятиях с докладом о специфике организации учета на предприятиях.

В результате исследования нами выделены следующие периоды подготовки бухгалтеров в дореволюционной России (табл. 2).

Таблица 2

Периоды подготовки бухгалтеров в дореволюционной России

| Период подготовки бухгалтеров | Основные характеристики периода подготовки бухгалтеров | Учебные заведения |
|--------------------------------|---|---|
| Времена правления Екатерины II | В 1783 г. появилось руководство «Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерия, изъясляющая содержание книг, и происхождение счетов (счетов) купеческих». Развитие просветительских учреждений для купеческих и разночинных детей и сирот. В воспитательном доме обучали Закону Божьему, языкам, арифметике, географии, истории и чистописанию, отводя немного времени изучению бухгалтерии, коммерческим счислениям, товароведению, политической экономии и законоведению | В 1772 г. президент Академии художеств И. И. Бецкой совместно с владельцем уральских заводов П. И. Демидовым основали Московский воспитательный дом, впоследствии Санкт-Петербургское коммерческое училище |
| Времена правления Александра I | К. И. Арнольд, И. Ахматов и Э. А. Мудров написали первые учебники по бухгалтерскому учету, в которых дается понятие счетных книг, описывается их назначение, рассматриваются термины, употребляемые в торговле. При описании простой бухгалтерии приводятся примеры заполнения Журнала и Главной книги. При изучении итальянской бухгалтерии рассматриваются главные (Мемориал, Журнал и Главная книга) и вспомогательные книги. В учебнике описаны счета первого, второго, третьего и четвертого класса. В учебнике К. К. Кларка и Немчинова описаны счета бухгалтерского учета (имущественные, личные и вспомогательные) и учетные книги (дневная, главная и вспомогательные). Приведено руководство к практике, которое содержит упражнения по заключению счетов и ведению книг. При подготовке учащихся в Московском коммерческом училище упор делали на прилежание и каллиграфию, нежели на теорию и практику бухгалтерии. В Московской практической академии бухгалтерия являлась профильным предметом, который преподавали, обучая воспитанников практическим навыкам, а не теоретическим основам бухгалтерского учета. Ученики заполняли бесчисленное множество бухгалтерских книг, не углубляясь в усвоение постулатов бухгалтерии | 12 марта 1804 г. крупным уральским промышленником М. П. Губиным было основано Московское коммерческое училище. 17 декабря 1810 г. узаконена Московская практическая академия коммерческих наук, основанная замечательным бухгалтером К. И. Арнольдом |

Окончание табл. 2

| Период подготовки бухгалтеров | Основные характеристики периода подготовки бухгалтеров | Учебные заведения |
|-------------------------------|---|--|
| Времена правления Николая I | В Московском мещанском училище в числе прочего обучали бухгалтерии, коммерческой арифметике и счислению на счетах. Преподавание бухгалтерии существенно не отличалось от преподавания в уже существующих на тот момент учебных заведениях. Бедой и того времени, и последующих 174 лет стало задиктовывание преподавателями ученикам содержания бухгалтерской науки | 17 апреля 1835 г. в честь совершеннолетия цесаревича Александра Николаевича (будущего императора Александра II) было основано Московское мещанское училище |
| Времена правления Николая II | Важную роль в истории отечественной бухгалтерии сыграл Ф. В. Езерский, изобретатель русской тройной системы счетоводства. Замечательный ученый организовал счетоводные курсы, издавал журналы и вступал в жесточайшие публичные дискуссии с другими великими умами бухгалтерии А. М. Вульфом, Э. Г. Вальденбергом, В. Д. Беловым и А. В. Прокофьевым. В своих работах ученые уделяли особое внимание преподаванию бухгалтерии, которое носило отраслевой характер, и ратовали за появление у учащихся сознательного понимания основ теории бухгалтерского учета. П. И. Рейнбот написал учебники по коммерческим и финансовым вычислениям; коммерческой бухгалтерии; банковскому, торговому, сельскохозяйственному, фабричному счетоводствам (бухгалтерии). Обучение на курсах начало делиться на основное (общехозяйственное) и специальное (банковское, промышленное, земских управ, акционерное счетоводство, железнодорожное и страховое). Публикуются журналы «Счетовод», «Практическая жизнь», «Счетоводство» | Счетоводные курсы Ф. В. Езерского. В 1880 г. образовано Петровское училище Санкт-Петербургского купеческого общества. В 1885 г. в Москве — Александровское коммерческое училище. В 1896 г. — Петровское общество распространения коммерческого образования, в 1897 г. — Частные Санкт-Петербургские счетоводные курсы М. В. Побединского. В 1906 г. — Высшие коммерческие курсы М. В. Побединского, позже Торгово-промышленный институт М. В. Побединского |

Таким образом, подготовка бухгалтеров в дореволюционной России прошла путь от подъячих школ, счетоводных курсов и коммерческих училищ до высших учебных заведений, а обучение будущих бухгалтеров — от преподавания практических навыков к академическим знаниям. Изначально будущих бухгалтеров обучали технике учета: выписыванию и учету первичных или сводных документов, заполнению бухгалтерских регистров и отчетных форм. Обучение сводилось к запоминанию и выполнению учащимися последовательности учетных процедур. Перед ними не ставились вопросы понимания учетных проблем и оценки степени истинности бухгалтерской отчетности. Положительными тенденциями изменения бухгалтерского образования было следующее: изменение и совершенствование программ и учебных планов бухгалтерских учебных заведений, увеличение срока обучения в соответствии с требованиями к бухгалтерскому образованию тех лет, а также использование новых форм обучения.

Источники

- Арнольд К. И. Самоучитель бухгалтерии, сочиненный на немецком языке. М., 1809.
 Ахматов И. Итальянская или опытная бухгалтерия. СПб., 1809. Т. 1.
 Барац С. М. Курс двойной бухгалтерии. СПб., 1912.
 Блатов Н. А. Балансоведение (общий курс). Л., 1928.
 Блатов Н. А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. Л., 1926.
 Блатов Н. А. Основы промышленного учета и калькуляции. М., 1939.
 Блатов Н. А. Счетоводство акционерных обществ. Л., 1924.

- Галаган А. М.* Общее счетоведение. М., 1918.
- Гопфенгаузен И. Д.* Общественное положение бухгалтеров в России // Счетоводство. 1895. № 3. С. 43—44.
- Кларк К. К., Немчинов В. П.* Полная бухгалтерия или счетная наука СПб., 1840. Т. 1—2.
- Ключ коммерции или торговли, то есть наука бухгалтерия, изъясляющая содержание книг, и происхождение счетов купеческих. СПб., 1783.
- Малькова Т. Н.* История бухгалтерского учета: учеб. пособие. СПб., 2005.
- Медведев М. Ю., Назаров Д. В.* История русской бухгалтерии. М., 2007.
- Мудров Э. А.* Счетоводство для всех родов торговли. СПб., 1846.
- Обзор развития, организации и деятельности Санкт-Петербургских высших коммерческих, счетоводных и железнодорожных курсов М. В. Побединского (1897—1914 гг.). СПб., 1914.
- Прокофьев А. В., Езерский Ф. В.* Доклад первому отделению съезда русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России // Практическая жизнь. 1890. С. 535—586.
- Рейнбот П. И.* Полный курс коммерческой бухгалтерии. СПб., 1876.
- Сиверс Е. Е.* Задачник к общему счетоводству. Пг., 1918.
- Сиверс Е. Е.* Общее счетоводство. 5-е стереотипное издание. Пг., 1918.
- Соколов Я. В., Соколов В. Я.* История бухгалтерского учета. М., 2006.
- Сравнительный метод преподавания счетоводства // Счетовод. 1889. № 20. С. 879—882.