

ИСТОРИЯ ФИНАНСОВ И УЧЕТА

И. Н. Львова

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа Санкт-Петербургского государственного экономического университета

УЧЕБНЫЕ ПРОГРАММЫ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРИИ (КОНЕЦ XIX — НАЧАЛО XX В.)

...Всякие уставы, предписания, программы — самые дурные проводники идеи.

К. Д. Ушинский

Введение

Современное преподавание бухгалтерии, как любой другой вузовской дисциплины, испытывает влияние все более строгих формальных требований. Они касаются разных аспектов образовательного процесса, включая его ключевую часть — составление учебных программ. Стремление стандартизировать форму программы приводит к тому, что она оценивается на наличие определенного набора элементов безотносительно к раскрытию сущности предмета. Содержанию программы, к сожалению, уделяется не так много внимания, как ее внешним признакам. Дидактические и научные основы современной бухгалтерии в контексте учебной дисциплины почти не обсуждаются.

Между тем в относительно недалеком прошлом программы изучения бухгалтерии были предметом оживленного обсуждения. На рубеже XIX—XX вв. они отражали состязание идей в области новой науки — теории бухгалтерии. Программы позволяли систематизировать полученное научное знание и привести его, в первую очередь, в коммерческую школу.

Материалом для написания данной статьи послужили программы преподавания бухгалтерии, составленные для коммерческих училищ и торговых школ известными авторами конца XIX — начала XX в.: А. В. Прокофьевым, И. Сибиряковым, И. Я. Киперманом, А. З. Поповым, Н. У. Поповым, Э. Г. Вальденбергом, Е. Е. Сиверсом, А. Ф. Игнатьюком, А. М. Песоцким, А. Н. Соловьевым, А. И. Гуляевым и др. Эти программы публиковались в журнале «Счетоводство» и других изданиях и более десятка лет обсуждались на съездах директоров и представителей попечительных советов коммерческих учебных заведений и съездах русских деятелей по техническому и профессиональному образованию.

В статье предпринята попытка проанализировать старые программы во взаимосвязи с научными и педагогическими взглядами их авторов. Предполагалось, что в этих программах могут обнаружиться незаслуженно забытые, но не утратившие актуальности идеи.

Статья включает три основных раздела. Первый посвящен программам преподавания бухгалтерии, составленным для первых коммерческих, ремесленных и реальных училищ. Во втором разделе рассмотрены программы, ориентированные на массовые коммерческие училища и торговые школы в преддверии реформы коммерческого образования 1896 г. и иллюстрирующие широкую научно-педагогическую дискуссию. И, наконец, предметом третьего раздела стало противостояние двух маститых авторов программ: Э. Г. Вальденберга и Е. Е. Сиверса, послужившее финалом этой дискуссии.

Бухгалтерия в первых программах преподавания

Программы преподавания бухгалтерии начали составляться с того времени, когда обучение коммерции переместилось из купеческой конторы в учебную аудиторию, а бухгалтерские знания стали приобретать системный характер. В первых учебных заведениях, обучающих купеческой практике, бухгалтерия являлась одним из основных предметов преподавания. Так, в первоначальном уставе московской Практической коммерческой академии¹, в числе 17 дисциплин² значились: «арифметика и в особенности купеческая», «бухгалтерия», «коммерческие науки во всем их пространстве» и «технология» (Порядок учения..., 1834, с. 614). Предполагалось, что академия даст знания, с которыми ее выпускники «являлись бы полезными работниками и деятелями в торговле и промышленности» (Порядок учения..., 1834, с. 614).

Полезность изучения бухгалтерии, как и других коммерческих дисциплин, в начале XIX в. понималась весьма непосредственно и сводилась к овладению навыками ведения торговли и приемами учетных записей. Задача преподавателя состояла лишь в том, чтобы преподнести практические знания, найдя им соответствующее объяснение. Этим искусством владели немногие и среди них основатель академии К. И. Арнольд. Он учил практике ведения учета, опираясь на полезные, т. е. приносящие ощутимую пользу, теоретические правила. «Кто при обучении юношества бухгалтерии смотрит на одни токмо правила, тому советую я, — писал он, — лучше отложить сие и стараться научать молодых людей из практики, нежели такими правилами, кои мало или совсем не приносят никакой пользы. Напротив, весьма полезно сие ученику, когда он обучается сей науке посредством теоретических правил, соединенных с практическими примерами» (Цит. по: Порядок учения..., 1834, с. 5).

Сохранилась краткая программа преподавания бухгалтерии в Практической коммерческой академии, составленная П. И. Кондратьевым учителем купеческой арифметики, бухгалтерии и коммерции с 1825 по 1847 г. Как и Арнольд, он сочетал объяснение теоретических правил (в редакции Кондратьева — оснований) и практического ведения книг. За неимением учебных пособий для обучения использовались собственные тетради преподавателя. По этим тетрадям бухгалтерию изучали два учебных года, в третьем и четвертом классах, в следующем порядке.

III класс: Изложение общих начал. Объяснение теоретических оснований простого или одинакового способа вести книги. Практическое ведение книг по сему способу с применением к внутренней торговле. Практические выкладки (по собственной тетради преподавателя).

IV класс: Объяснение теоретических оснований итальянского или двойного способа бухгалтерии. Занятие практическим ведением книг по сему способу, с применением его к внешней торговле. Практическое занятие различными выкладками и формосоставлением употребляемых в торговле документов, как то: векселей и переводов, коносаментов, реверсов и пр. и сочинение коммерческих писем (по собственным тетрадям преподавателя) (Обозрение..., 1840, с. 7–8, 13).

Позднее А. В. Прокофьев³, выпускник Академии, преподававший в ней коммерческую арифметику и бухгалтерию около 40 лет, выработал «особые методы

¹ Практическая коммерческая академия — название, которое в 1806 г. получил частный коммерческий пансион К. И. Арнольда, созданный двумя годами ранее (Порядок учения..., 1834, с. 2–3).

² В следующей версии устава академии, утвержденной в 1810 г., значилось 19 предметов преподавания (Порядок учения..., 1834, с. 12).

³ Александр Васильевич Прокофьев (1844?–) окончил академию в 1865 г. Изучал бухгалтерию под руководством преподавателя Ф. Ф. Граапа и в 1871 г. занял место своего учителя (Порядок учения..., 1834, с. 150).

преподавания» (Порядок учения..., 1834, с. 150). Он разделил программу преподавания на две части: теоретическую и практическую. В качестве практического материала для занятий по программе Прокофьева предполагалось использовать отчеты и балансы, опубликованные в «Вестнике финансов».

Часть теоретическая. Выяснение необходимости бухгалтерии для торговых и промышленных предприятий. Простая и двойная системы. Основные положения двойной системы. Начало или открытие книг. Главная и вспомогательные книги. Вывод результатов дела. Заключение книг.

Часть практическая. Открытие и ведение за два месяца, по двойной системе, книг примерного торгового дела с разнообразными оборотами товарными внутренней, заграничной, ярмарочной и комиссионной торговли, вексельными, банковыми и экспедиционными. Разноска в главную ежедневная. После разnosки оборотов за второй месяц делается вывод прибыли и убытка, книги закрываются, а затем открываются книги нового отчетного года, и составляется отчет по делу. Потом ведутся те же два месяца, а при недостатке времени 1 месяц, по двойной же системе, с разnosкой в главную ежемесячной.

Разбор отдельных отчетов разнородных предприятий и отчетов и балансов, печатаемых в «Вестнике Финансов» (Порядок учения..., 1834, с. 618–619).

Когда в 1889/90 г. состоялся первый Съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России, Прокофьев, к тому времени опытный и известный преподаватель, сформулировал методические основы своей программы. Они сводились к следующим положениям:

- изучение бухгалтерии следует обратить на двойную систему, как самую совершенную и распространенную;
- весь класс и каждый ученик в отдельности должны вести одно и то же торговое дело;
- достаточно, чтобы это торговое дело охватывало два месяца;
- разнообразие изучаемых оборотов должно вытекать из органического развития дела, а не являть собой случайный конгломерат (Порядок учения..., 1834, с. 818–619; Съезд русских деятелей..., 1891, с. 6–8).

Прокофьев не разделял активно обсуждаемой в то время идеи имитации в учебном классе купеческой конторы. Он находил, что для такого рода занятий обычных учебных часов недостаточно и обучение может растянуться во времени. К тому же у него сохранились воспоминания о неудачном опыте создания купеческой конторы в родной практической академии¹.

В 1872 г. бухгалтерские дисциплины («счетоводство» и «письмоводство и книговодство») вводятся в состав предметов преподавания в реальных училищах, подчиненных к этому времени новому Уставу². Область преподавания бухгалтерии

¹ В середине XIX в. в академии имела место попытка создания примерной конторы. В 1844 г. барон Мейендорф, председатель московских отделений мануфактурного и коммерческого советов, представил министру финансов проект учреждения при академии дополнительного класса для практических коммерческих занятий. Он должен был напоминать обыкновенную купеческую контору и иметь отчеты о ценах товаров, преискуранты, торговые журналы и биржевые бюллетени. Предполагалось, что обучение в этом классе будет продолжаться два года и устроено так, что каждое дело пройдет через руки всех воспитанников (Порядок учения..., 1834, с. 615–616). В 1850/60-х гг. в классах, где преподавались специальные предметы, ученические парты заменили конторками, уподобив, таким образом классы настоящим бухгалтерским конторам (Порядок учения..., 1834, с. 110). Эти конторки запомнил Прокофьев, но устройство примерной конторы дальше не пошло: в финансировании проекта Мейендорфу отказали. В российских учебных заведениях примерные конторы не прижились (Львова, 2011, с. 296–298).

² Устав реальных училищ Министерства народного просвещения утвержден 15 мая 1872 г. Реальные училища заменили действовавшие ранее реальные гимназии. В старших (V и VI) классах устав разрешал создавать два отделения: основное и коммерческое (ПСЗ, т. 47, № 50834).

существенно расширилась, а ее предмет претерпел изменения, приспособливаясь к задачам реального образования¹. В программе для реалистов акцент был сделан на фабричную бухгалтерию и ее отличие от бухгалтерии торговой. Предполагалось изучать фабричные калькуляции в ткацком производстве, самой развитой технологически и быстро растущей в то время отрасли. Ниже приводится полный текст этой программы.

Важность и необходимость счетоводства при всех торгово-промышленных предприятиях. Определение бухгалтерии. Простая и двойная система бухгалтерии; преимущества последней и различные ее видоизменения. Узаконения о счетоводстве и бухгалтерии и последствия их неисполнения. Примерное практическое ведение книг, примененное к обширному коммерческому предприятию, в состав которого входили бы товарные, банкирские, комиссионные и экспедиционные операции. Общие понятия о фабричной бухгалтерии. Разделение ее на общую и частную; преимущества последней перед первой. Отличие фабрично-заводской бухгалтерии от торговой. Фабричные калькуляции, преимущественно по производству тканей (Дудышкин, 1898, с. 129).

Включение счетоводства в перечень дисциплин, изучаемых в реальных училищах, изначально вызвало негативную реакцию в педагогическом сообществе: его не признавали равным как общеобразовательным, так и специальным предметам. В 1875 г. журнал Министерства народного просвещения опубликовал статью с разбором программ преподавания в реальных училищах коммерческой географии, коммерческих вычислений в связи с коммерческой экономией и бухгалтерии. Автор статьи всячески подчеркивал упрощенный, ненаучный характер бухгалтерского знания. «Бухгалтерия есть такого рода искусство, — писал он, — которое издали кажется чрезвычайно мудреным, если же подойти ближе и внимательно присмотреться, то оно оказывается занимательною игрушкой» (Н., 1875, с. 67). Двойную запись он истолковывал, пользуясь теорией одного ряда счетов Э. Дегранжа² и И. Ванье, но в упрощенной, вульгаризованной версии³. Сведенная к простому примеру, эта теория позволила автору Н. сформулировать столь же простую рекомендацию преподавателям бухгалтерии: «схватить общую схему приема ведения книг» и в короткое время указать ее ученикам (Н., 1875, с. 68).

Между тем счетоводство находило место в учебных планах реальных училищ, там, где этот предмет был востребован хозяйственной практикой. С 1840-х гг. бухгалтерию (счетоводство) преподавали в Нижнетагильском реальном училище. В 1893 г. журнал «Счетоводство» опубликовал программу этого учебного заведения. Она ориентирована не на текстильное производство, а, с учетом особенностей региона, — на металлургию. В трех частях программы (теория счетоводства, примерное практическое ведение книг по торговле металлами и заводское счетоводство)

¹ По уставу цель реальных училищ состояла в том, чтобы «доставлять учащемуся в них юношеству общее образование, приспособленное к практическим потребностям и к приобретению технических познаний» (ПСЗ, т. 47, № 50834, п. 1).

² *Работа* Э. Дегранжа «Начальные основания счетоводства по простому и двойному способу» впервые опубликована в 1795 г. На русский язык ее перевели в 1865 г., через 47 лет после кончины автора. Ко времени публикации статьи Н. теории Дегранжа насчитывалось 80 лет.

³ Объясняя двойную запись, Н. ограничился счетами Хозяина, Приказчика и ключников (олицетворенных счетов имущества, операций и лиц). При этом прибыль он трактовал как долг или кредит приказчика. Простота примера Н. усиливала недостатки теории Дегранжа, отмеченные Н. С. Помазковым и Я. В. Соколовым. Помазков, в частности, указывал на отсутствие в ней законченной классификации счетов, необудительную трактовку правил записей по счету Прибылей и убытков и наивное объяснение процедуры заключения и открытия счетов (Помазков, 1929, с. 42). Соколов видел в этой теории нарушение гармонии, когда недостачу ценностей, списанную в дебет счета Капитала, приходилось объяснять как их получение (Соколов, 2000, с. 251).

соединены теоретические и практические основы предмета, особенности учета в торговле и промышленности. Реалистам была предложена не упрощенная версия счетоводства, а дисциплина, содержательно связанная с политической экономией¹. Предмет бухгалтерии автор публикации И. Сибиряков определял как «средства для приобретения благ или ценностей, необходимых для удовлетворения потребностей» (Сибиряков, 1893, с. 94). По программе следовало изучать учет имущества, капитала и их составных частей. При этом имущество разделялось на положительное и отрицательное (актив и пассив) и по видам (касса, недвижимое и движимое имущество, жалованье служащим и плата рабочим). Эта программа, вопреки критикам бухгалтерии как учебной дисциплины, имела некоторые признаки научного изложения предмета. Учетным книгам в ней почти не уделяется внимания, они упомянуты вскользь и отнесены к области практического изучения. В пояснениях Сибиряков пишет, что они составляются «по тому плану, по какому ведутся бухгалтерские книги на Нижнетагильских заводах» (Сибиряков, 1893, с. 94).

Пример исключительно практического подхода к освоению счетоводства дает программа для ремесленных училищ от 1890 г.² «Преподавание, — сказано в объяснительной записке к ней, — должно вестись практически, то есть с помощью изучения образцов и примеров». Те и другие следовало брать «из области занятий в состоящих при училище учебных мастерских» (Учебные планы..., 1891, с. 12). В краткой, приспособленной к ремесленному производству программе счетоводство совмещено с коммерческой корреспонденцией и изложено в первых двух разделах³ в следующей редакции.

Примерная программа счетоводства

I. Ведение основных книг: кассовой и главной.

Ведение вспомогательных книг: книги описи имущества (инвентаря), дневника или памятной, материальной, приема заказов, рабочего журнала и т. п.

Заключение книг и определение прибыли.

Необходимость и важность правильного ведения книг и существующие по сему предмету узаконения.

II. Прием заказов и определение стоимости изделий.

Определение количества материалов, потребных для изготовления изделий.

Обрезки, обрубки, угар и пр. потеря материала.

Рыночные цены главных и второстепенных материалов и инструментов.

Стоимость работы; плата поденная и поштучная; преимущества и недостатки той и другой.

Общие и накладные расходы.

Составление счетов и накладных (Учебные планы..., 1891, с. 11).

Программа была ориентирована на простые способы ведения книг в малых ремесленных заведениях.

¹ В 1889 г. журнал «Счетоводство» опубликовал статью профессора Шетро-Ригобона об отношении счетоводства к общественному и частному благосостоянию. В 1890 г. там же размещена серия статей проф. Дж. Мальоне об отношении счетоводства к политической экономии. Дискуссию о взаимосвязи счетоводства и политической экономии на страницах журнала продолжили и другие авторы: тема была исключительно актуальной.

² Программа утверждена Министерством народного просвещения 19 декабря 1890 г.

³ Третий раздел «Ведение коммерческой корреспонденции» включал знакомство с внешним видом писем, копировальной книги, изучение почтовых правил, оформление документов об открытии предприятия и заказах; составление торговых договоров, депеш, телеграмм и др. документов (Учебные планы..., 1891, с. 11).

В преддверии реформы коммерческого образования

Множество программ изучения бухгалтерии в конце XIX — начале XX в. создали преподаватели коммерческих учебных заведений накануне реформы коммерческого образования 1896 г. Они пробовали разные подходы к изучению этого предмета, заимствуя их у других дисциплин или создавая заново.

Еще в Московской практической коммерческой академии имели место попытки изучать некоторые предметы по так называемым «концентрам». Преподаватель академии М. Я. Киттары¹ разложил на концентры курсы истории, географии и естествоведения. Он отказался от общепринятого изложения предмета по частям в пользу изучения его как целого с постепенным усложнением: сначала давал «общую канву науки», а затем от класса к классу наполнял ее все новым содержанием (Порядок учения..., 1834, с. 110). Устав реальных училищ распространил концентрическое преподавание на все предметы, «которые то допускают» (ПСЗ, т. 47, № 50834, п. 13).

В 1894 г. И. Я. Киперман предложил использовать концентрический метод² в обучении бухгалтерии³. В его рассуждениях заметно влияние педагогических взглядов К. Д. Ушинского и принадлежащей ему теории развивающего обучения. Вслед за Ушинским Киперман утверждал, что метод преподавания каждого учебного предмета должен быть построен «в строгом соответствии с естественными законами душевной деятельности детей» (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119). Как и Ушинский он разделял науку и дидактику. Ушинский писал: «Научное и педагогические изложение науки две вещи разные» (Ушинский, 1950, с. 434). Киперман применительно к бухгалтерии призывал отступать от принятого в науке метода изложения, заменяя его методом дидактическим (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119).

Ушинский сформулировал правила преподавания: 1) своевременность, 2) постепенность, 3) органичность, 4) постоянство, 5) твердость усвоения, 6) ясность, 7) самостоятельность учащегося, 8) отсутствие чрезмерной напряженности и чрезмерной легкости, 9) нравственность и 10) полезность (Ушинский, 1950, с. 42). Киперман в духе Ушинского выделил четыре дидактических требования: 1) последовательность, 2) сближение сродных предметов обучения, 3) посильность и 4) основательность (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119–120; № 10–11, с. 146).

Дидактическое требование последовательности (постепенности) вкуче с психологическими основами обучения по Ушинскому давало ключ к объяснению концентрического метода. Учебный материал, считал Киперман, должен располагаться от простого к сложному, от легкого к трудному, а более ранние сведения — готовить к усвоению полученных позднее. Таким образом, каждая ступень в обучении должна представлять «логическое продолжение предшествующей и основу последующей ступени» (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119). В курсе бухгалтерии Киперман усматривал четыре больших концентра: торговля местная, торговля иногородняя, торговля внешняя и теория и история бухгалтерии. Первые три он расположил в исторической последовательности развития торговли и предпринимательства, а четвертый поставил в конец по иной логике. Киперман

¹ Модест Яковлевич Киттары преподавал в академии с 1859 по 1864 г. (Порядок учения..., 1834, с. 732).

² Киперман считал название метода концентрическим очень удачным, поскольку сведения, сообщаемые учащимся в ходе обучения бухгалтерии, постепенно расширяются подобно концентрическим кругам по мере удаления их от общего центра (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119).

³ В 1901 г. в журнале «Счетоводство» была опубликована его статья с изложением более простой версии программы изучения счетоводства по концентрическому методу. Она предназначалась для двухклассного начального училища (Киперман, 1901).

полагал, что история бухгалтерии приобретает интерес только после знакомства с ее современным состоянием (Киперман, 1894, № 8–9, с. 119). В программе преподавания он свел концентры в три части:

Часть I. Торговля внутренняя

Часть II. Торговля внешняя

Часть III. Теория и история бухгалтерии

Принцип последовательности Киперман распространил и на внутреннее содержание больших концентров (второстепенные концентры или ступени), но до определенного предела, за которым дидактический подход должен был уступить место научному. Такой переход он считал возможным по мере овладения учащимися «известной областью знаний». Причем, количество второстепенных концентров постепенно уменьшалось за ненужностью их при научном подходе к обучению. В первом, самом обширном концентре, насчитывалось восемь ступеней, во втором — четыре ступени, а третий и четвертый обходились без ступенчатого деления.

Второе требование дидактического метода — сближение сродных предметов обучения — Киперман сформулировал в ответ на дискуссию о преподавании коммерческой корреспонденции. На третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в 1903 г. было признано, что этот предмет следует изучать в связи с ведением книг¹ (Третий съезд..., 1904, с. 657). Киперман подчеркивал роль документов как основы и оправдания книжных записей. Вместе с тем в изучении документации он усматривал своего рода педагогический прием, имеющий двоякую пользу. Во-первых, документы придают предмету бухгалтерии наглядность, а во-вторых, взаимодействие двух сродных предметов — бухгалтерии и корреспонденции — способствует более прочному усвоению каждого из них (Киперман, 1894, № 8–9, с. 120–121).

В концентрической модели программы Кипермана изучение документов подчинялось общей логике построения дисциплины. Так, например, на первой ступени первого большого концентра следовало рассмотреть циркуляр об открытии дела, на второй — счета на товары (купленные и проданные) и ордера в кассу, на третьей — векселя, расписки и квитанции и т. д.

Если Киперман при составлении программы преподавания бухгалтерии придерживался принципов дидактики, другие авторы последнего десятилетия XIX в. искали научные подходы к объяснению бухгалтерии. В 1892 г. журнал «Счетоводство» предпринял попытку «внушить должное понятие о счетоводстве, как о теоретическом знании и практической профессии». С этой целью был переформатирован конкурс имени Ф. И. Базилевского, и его тематика приобрела теоретическое направление (Юбилейный конкурс, 1892, с. 214)². Программа

¹ На съезде высказывалась и иная позиция. Преподаватели коммерческого училища А. К. Убыша в Варшаве Маркович и А. Кобеляцкий, например, предложили отдельную программу изучения коммерческой корреспонденции, состоящую из теоретической и практической частей. В первой предусматривалось знакомство с целями и назначением предмета, коммерческим стилем и строением письма. Вторая включала десять отделов, соответствующих разным видам деловых писем (с предложением услуг, рекомендательно-кредитных, осведомительных, касающихся вексельных операций, текущих счетов, процентных бумаг, писем между должниками и кредиторами, экспедиционных и связи с товарными операциями) (Третий съезд..., 1904, с. 649–650).

² Премия за лучшее сочинение по счетоводству, спонсируемая действительным статским советником Ф. И. Базилевским, впервые была анонсирована журналом «Счетоводство» в 1888 г. Тогда темами (номинациями) конкурса провозглашались счетоводство золотого и рыбного промыслов, представителем которых являлся Базилевский. Победителю в первой номинации полагалась премия 500 руб., а во второй — 300 руб. Еще 200 руб. предназначались тем, кто представит лучшие образцы книг с кратким объяснением способа их ведения для учреждений мелкого кредита. Кроме того, Базилевский согласился отпечатать по 500 экз. отмеченных премией сочинений за свой счет

конкурса задала направления исследования и таким образом определяла области теоретизирования на тему бухгалтерского учета. Вместе с тем она не ограничила авторов какими-либо рамками: им предоставлялась полная свобода в части методологии конкурсной работы.

В 1895 г. с некоторым опозданием А. З. Попов прислал, а журнал опубликовал оглавление подготовленной им работы — по существу программы счетоводства, а в 1899 г. в Санкт-Петербурге увидела свет и сама работа «Счетоводство как метод исследования хозяйственной деятельности. Курс по теории счетоводства». Посвящение ее Санкт-Петербургскому коммерческому училищу, помимо знака уважения к этому учебному заведению, указывает на то, что она была адресована преподавателям счетоводства и изучающим его воспитанникам училища.

Автор считал свою работу первым курсом по научному изложению счетоводства (Попов, 1899, с. 4). В ее оглавлении, повторяющем программу, счетоводство представлено как безусловно научная дисциплина. Достаточно упомянуть разделы этой книги:

- I. Определение науки
- II. Предмет науки
- III. Цели науки
- IV. Средства научного исследования
- V. Способы научного исследования

В определении предмета науки счетоводства Попов следовал трем принципам: краткости, простоте и ясности. Он преобразовывал сложные научные формулировки в доступные для ученического понимания. «Определение науки, — писал Попов, — мы должны сделать тем же способом, как если бы составляли депешу при плате 10,000 за каждое слово» (Попов, 1899, с. 14). В его лаконичном изложении предметом изучения в науке счетоводства являлась хозяйственная жизнь предприятий (Попов, 1899, с. 10). Цель счетоводства у Попова — «открытие законов разумной организации, ведения и ликвидации хозяйства» (Попов, 1899, с. 14). Она преследует не обогащение, а открытие законов или правил для распорядителей и исполнителей предприятия.

Средством изучения предмета счетоводства Попов считал научное наблюдение. При этом наблюдение он сводил к контролю, к установлению посредством счетоводства ответственности распорядителей и исполнителей за последствия их хозяйственных действий. Метод счетоводства Попов определил как «выражение на счетах оценки и анализа всех отправлений предприятия» (Попов, 1895, с. 189). Это определение роднило название предмета и его метод, что выглядело вполне логично.

Логике недоставало, только когда автор курса по теории счетоводства предпринял попытку систематизировать определения этого предмета, принадлежащие другим авторам. За неимением другого он выбрал весьма субъективный критерий обобщения и разбора известных понятий счетоводства: степень приближения к ним своего собственного определения. Тем не менее обзор понятий счетоводства вышел познавательным. В него вошли определения, данные предмету П. Ж. Прудоном, Дж. Чербони, Маольоне, А. М. Вольфом, Э. П. Леоте и А. Гильбо, Гажэ, С. М. Барацем, Л. А. Рафаловичем, В. Д. Беловым, А. И. Скворцовым, Ал. Аледжиани, а также Конгрессом счетоводов 1889 г.

(Премии Ф. И. Базилевского, 1888, № 5, с. 66–67). В 1892 г. к 400-летию юбилею Трактата о счетах и записях журнал «Счетоводство» объявил две темы конкурса, получившего имя Ф. И. Базилевского, к тому времени тайного советника: «Теория счетоводства» (с премией 1000 руб.) и «Счетоводство как знание и профессия» (с премиями 300–500 руб.) — (Юбилейный конкурс, 1892, с. 214–216).

В том же 1895 г. журнал «Счетоводство» опубликовал еще одну программу счетоводства, принадлежащую перу однофамильца А. З. Попова — Николая Иустиновича (Устиновича) Попова (1843—1921). Идеологическую основу этой программы составили работа 1888 г. «Руководство общей бухгалтерии» и серия журнальных статей. Так же, как А. З. Попов, Николай Иустинович почитал себя первопроходцем в области теоретической бухгалтерии, тем, кто «вывел бухгалтерию из ее хаотического состояния». (Попов, 1888, с. 3). В основу теории бухгалтерии он положил идею «соразмерности, порядка, разумной систематизации и совершенства приемов, методов и графических приспособлений» (Попов, 1894б, с. 222; 1906, с. 20). Эта идея у Попова органично следовала из предположения о математической природе бухгалтерии. Учение бухгалтерии, писал он в 1888 г., «является плодом математического исследования и обобщения работ по счетной части предприятий и учреждений» (Попов, 1894б, с. 222; 1906, с. 14). Построение учетной системы он рассматривал как определенный алгоритм и сводил его к следующим действиям:

- берется организационная задача;
- разбивается на условия;
- исследуется природа учитываемых величин;
- соответственно условиям каждая часть решения выражается формулой;
- из частных формул составляется общая (Попов, 1894б, с. 222).

Полученная общая формула должна была служить «для определения вида счетов, системы счетоводства, вида записи и других средств наивыгоднейшего решения» (Попов, 1894б, с. 222).

В то время, как журнал «Счетоводство» и его авторы обосновывали двойную запись отношениями мены, Попов взял на себя смелость утверждать иное. Он разделил два понятия: «двойная запись» и «двойной счет». Последнее Попов рассматривал как видовое понятие по отношению к другому более обширному, возведенному им в закон: понятию «*параллельного счета*» (Попов, 1894а, с. 95). Параллельный счет был призван обслуживать многообразные функции бухгалтерии. В государственном (казенном) и земском счетоводстве Попов относил к ним: учредительную, бюджетную, исполнительную, наблюдательную, отчетную, а также контрольную и ревизионную. Во исполнение этих функций, согласно его теоретическим построениям, в совокупности учетных записей и выделялись соответствующие параллели¹.

Закон параллельного счета служил основой для интерпретации систем бухгалтерского учета и счетных записей. Попов объяснял разнообразие учетных систем²

¹ Исходными служили две параллели количественного учета (с последующим пересчетом в стоимостной) всех предметов, находящихся в ведении одного предприятия: частная и общая. В государственном счетоводстве следовало параллельно обобщать учетные записи по сметным периодам. Кроме того, для учета видов деятельности предприятия или учреждения надлежало вести операционную параллель с полной или неполной записью оборотов по счетам частной и общей количественных параллелей. Принцип параллельности Попов распространял и на учет в государственных органах. Так, низшим и средним инстанциям министерства финансов и распорядительным управлениям разных ведомств предписывались отчетная параллель и особая параллель по правилам простой и двойной бухгалтерии, казенным палатам — финансовая параллель, а управлениям государственного контроля — ревизионная (Попов, 1894а, с. 95—96; 1906, с. 80—81).

² Один только перечень систем бухгалтерского учета, приведенный Поповым, убеждает в том, что они нуждались в сведении по какому-либо правилу. Он, в частности, назвал: немецкую систему Мейснера, новую бухгалтерию Поппа, новую систему Плугфельдера, английскую Джонеса, английскую двойную помощь простой Джексона, немецкую коллективную бухгалтерию, немецкую генеральную бухгалтерию, французскую бухгалтерию, Comptable General Guiney, Journal controle par Bessou & Rospail, бухгалтерию с 4 журналами, всеобщую немецкую бухгалтерию Моргенштерна, баланс-журнал Мартина Батайля, американскую бухгалтерию Тремерея и др., константную

совмещением разных параллелей. В его математической концепции системы учета выглядели как разные варианты решения одной и той же задачи. Двойную запись, отделенную от двойного счета, Попов обосновывал необходимостью достижения баланса счета. Он был сторонником закрытия счета на слабую сторону, усматривая в этом приеме совершенную законченность, простоту и самоповерочность (Попов, 1894а, с. 99).

Сиверс против Вальденберга

В дискуссиях о программах преподавания бухгалтерии на рубеже XIX и XX вв. заметный след оставило противостояние Э. Г. Вальденберга (1837—1895) и Е. Е. Сиверса (1852—1917). Благодаря неоднократно созываемым в то время съездам русских деятелей по техническому и профессиональному образованию оно приобрело публичный характер.

Еще на первом съезде в 1889/90 гг. широкую огласку получили прения по докладам А. В. Прокофьева и Ф. В. Езерского о постановке преподавания бухгалтерии и коммерческой арифметики. Не придя к заключению по содержанию докладов, участники съезда приняли решение о создании специальной комиссии для рассмотрения планов преподавания коммерческой арифметики и бухгалтерии. Она действительно была образована при Императорском русском техническом обществе под председательством директора Петровского училища Санкт-Петербургского купеческого общества И. Ф. Рашевского. Именно в этой комиссии впоследствии рассматривались программы Вальденберга и Сиверса и состоялась историческая дискуссия.

Программу Вальденберга, представленную в комиссию, журнал «Счетоводство» опубликовал в 1892 г., многим ранее программ А. З. и Н. У. Поповых. Она состояла из 3 частей (Вальденберг, 1902):

I. Курс элементарный (с изложением понятий о хозяйственной деятельности, счетах и счетных записях).

II. Курс общий в двух частях (с составлением общего плана бухгалтерии, классификацией учетных книг и счетов и способами ведения в них соответствующих записей; особенностями ведения учета в акционерных компаниях, промышленных и сельскохозяйственных предприятиях).

III. Курс дополнительный (включающий бюджет и смету, историю бухгалтерии и форм учета, чтение и критический разбор отчетности).

В сравнении с программами А. З. и Н. У. Поповых план Вальденберга не вносил существенных изменений в традиционные представления о содержании предмета бухгалтерии. Вместе с тем его взгляд на преподавание был не столь обычным, как можно заключить из текста программы. В комментариях к ней Вальденберг высказывался в пользу теоретического преподавания бухгалтерии в противовес изучению практики ведения книг. «Коренная ошибка, а с ней и главная причина неуспеха в преподавании бухгалтерии кроется, — писал он, — в том, что гг. преподаватели придают слишком много значения практическим упражнениям в ущерб теории, которая одна может дать знанию прочную основу». Он был убежден, что

бухгалтерию, бухгалтерию Бошери, автодактическую Поатра, централизованную бухгалтерию, Сальванини, Паппи, Монтани, двухраздельную бухгалтерию (a duplicate cardine), чековую бухгалтерию (Registrazione as chede), нормальную, двойную русскую, упрощенное счетоводство по русской системе Савелова, тройную Езерского, итальянскую тройную и четверную, логисмографию разных видов, шаховую, статмографию, бюджетографию, учеты по двойному типу анализов Бианкарди (Попов Н. У., 1895, с. 13).

успех в изучении бухгалтерии достижим, если оно от начала до конца будет вестись теоретически, а письменные работы — лишь служить иллюстрацией к объяснениям преподавателя (Вальденберг, 1900, с. 17). Эти высказывания свидетельствовали о стремлении Вальденберга усилить теоретическую составляющую курса бухгалтерии, но в совокупности с предложенной программой оставляли открытым вопрос о подходах к изложению теории учета и, в сущности, оставались только заявлением.

Сиверс выступил с резкой критикой программы Вальденберга. Он нашел в ней четыре отрицательные стороны, низводящие саму программу до устаревшей и не вносящей ничего нового в преподавание счетоводства (Сиверс, 1915а, с. 120). Во-первых, утверждал Сиверс, она недостаточно последовательна и страдает отсутствием строгой классификации. Во-вторых, на первый план в ней выведена техника счетоводства, а лежащие в ее основе научные начала изложены лишь попутно. В-третьих, из нее следует явное убеждение Вальденберга в необходимости преподавать в средних учебных заведениях не науку общего счетоводства в истинном смысле этого слова, а лишь общекоммерческое или торговое счетоводство, т. е. специальную счетную науку. И, в-четвертых, в программу включены некоторые другие специальные счетные науки, что фактически невозможно (Сиверс, 1915а, с. 119).

Комиссия Рашевского, так же как и Сиверс, не обнаружила в программе Вальденберга новаций, необходимых для коммерческих учебных заведений образца 1896 г., и пришла к заключению, что она «ничем не отличается от ныне практикуемой» (Сиверс, 1915а, с. 122).

Критикуя Вальденберга, Сиверс со все большей убедительностью отстаивал свою программу. В 1892/93 гг. он выступил с рядом докладов в упомянутой комиссии. Они были опубликованы сначала ограниченным тиражом¹, а затем частично перепечатаны журналом «Счетоводство».

Сиверс предложил подход к составлению программы, который в современной педагогической практике принято называть компетентностным. Этот подход предполагал следующие действия:

- определение цели среднего счетоводного образования.
- определение в общих чертах круга познаний выпускников
- разделение всей совокупности познаний на крупные, а затем мелкие части;
- методичный переход от общих понятий к частным.

Последний этап завершался определением тех деталей (детальных сведений), которые желательно было (надлежало) включать в программу (Сиверс, 1915б, с. 75).

Если Киперман предлагал заменить научный метод преподавания дидактическим, Сиверс в основу дидактики положил науку счетоведения². Его работы 1892/93 гг. явились своего рода теоретическим высказыванием по поводу программ преподавания счетоводных наук.

Сиверсу принадлежит классификация счетоводных наук, как предметов преподавания (см. таблицу).

¹ В 1915 г. три доклада Сиверса, прочитанные им в специальной комиссии Императорского русского технического общества в 1892–1893 гг.: «Счетоведение и счетоводство: опыт научного исследования», «Проект программы преподавания счетоводства в средних учебных заведениях с краткой объяснительной запиской» и «В защиту программы преподавания счетоводства», были изданы под одним переплетом.

² Сиверс различал науку об учете — счетоведение и практику учета — счетоводство.

Таблица

Классификация счетоводных наук Е. Е. Сиверса

| Соотношение счетоводства с другими науками | Состав главных и вспомогательных наук | Назначение главных и вспомогательных наук |
|--|--|---|
| Главные счетоводные науки | Общее счетоводство Специальные счетоводные науки (счетоводство банковое, железнодорожное, сельскохозяйственное и др.) | Знакомят с основными началами организации и ведения счетов вообще (в науке общего счетоводства) и в применении их к отдельным хозяйствам (в специальных счетоводных науках) |
| Вспомогательные счетоводные науки | Политическая экономия, статистика, правовые науки, логика, товароведение и др. | Дают необходимые законы для познания истин, служащих как основанием для главных счетоводных наук, так и вытекающих из них |

Таблица составлена по: (Сиверс, 1915а, с. 97–102).

Разделение общих и специальных счетоводных наук позволяло идентифицировать собственно теорию учета и соотнести разные области теоретических учетных знаний. Два главных вида счетоводных наук — общее счетоводство и специальные науки — Сиверс уподоблял энциклопедизму и специализму. Общее счетоводство он называл энциклопедией счетоведения, а его взаимосвязь с другими счетоводными науками рассматривал как отношение общего к частному (Сиверс, 1915а, с. 99–102; 1915г, с. 50–51).

Науку общего счетоводства Сиверс делил на два отдела: догматический и историко-генетический. Первый включал характерные для того времени общие принципы счетоводства для изучения в средних коммерческих учебных заведениях. Второй отдел Сиверс написал для будущих высших коммерческих институтов, где считал необходимым излагать и исследовать принципы счетоводства в развитии. Разделяя далее догматический отдел, он исходил из широкого толкования счетоводной науки и отнес к ней теорию счета, теорию книг, отчетов, оправдательных документов и, в качестве практического приложения — делопроизводство и организацию контор.

Сиверс настаивал на необходимости вводной части курса счетоводства. Именно введение, полагал он, дает возможность «определить точное положение счетоводства в общей классификации наук» (Сиверс, 1915в, с. 109). Сам он считал, что счетоводство по методу относится к прикладной математике, по содержанию — к общественным или социальным наукам, а по цели — к наукам коммерческим (Сиверс, 1915в, с. 66).

Первой и главной частью догматического раздела у Сиверса являлась общая теория счета. В ней счет рассматривался сам по себе, а его сущность объяснялась исходя их характера экономических оборотов. Сиверс отделял изучение счетов от учетной техники. Существо счета, писал он, должно выясняться «без всякого отношения к тем или другим книгам, в которых открываются счета» (Сиверс, 1915а, с. 112). В духе сложившихся в то время взглядов, разделяемых многими авторами, двойная запись на счетах интерпретировалась им как закон, лежащий в основе учета экономических оборотов.

Следуя дидактике, обучению от простого к сложному, Сиверс сначала предлагал изучить основные книги (журнал и главную книгу), а затем приступать к вспомогательным. Классификацию книг, в назидание пишущим учебные пособия, он считал необходимым строить не произвольно, а обосновывая ее признаки. В его системе преподавания основанием классификации вспомогательных

книг служила классификация счетов, связанная, в свою очередь, с гражданским правом, в частности имущественным и обязательственным.

В первоначальную версию программы Сиверса отдельными разделами входили теория оправдательных документов и теория отчета. Оба эти раздела в равной мере вызвали критику вплоть до полного отрицания их необходимости¹. Ссылка Сиверса на бухгалтеров-практиков, подтверждающих важность и значение оправдательных документов и работ по составлению отчетов, очевидно, не была убедительной, и позднее он был вынужден этими разделами пожертвовать².

Особенного упоминания заслуживает историко-генетический отдел программы Сиверса. Изучение истории бухгалтерии, полагал он, «может принести наилучшие плоды». Во-первых, оно оберегает от промахов и ошибок предшественников. И, во-вторых, от увлечения новшествами со злым умыслом, от которого «как ни грустно, не застрахована даже наука» (Сиверс, 1915а, с. 118).

Программа Сиверса привлекла большое внимание преподавателей бухгалтерии, но теория учета в его изложении оказалась слишком смелой идеей. Спустя более десяти лет после ее презентации, среди участников Третьего съезда русских деятелей по техническому и профессиональному образованию был распространен опросный лист, посеявший сомнения в самой необходимости преподавания теоретических основ бухгалтерии. Преподавателей бухгалтерии торговых школ спросили о возможности и желательности введения теоретического курса и его объеме. Их мнения ожидаемо разделились: одни склонялись к возможно более краткой теоретической части, предпочитая обучать практике учета, другие настаивали на более обстоятельном изучении теории (Григорьев, 1910, с. 734–735).

По итогам работы на протяжении 1891/93 гг. специальная комиссия при Императорском русском техническом обществе поддержала программу Сиверса. Интересно, что большинство членов комиссии отдали за нее голоса, мотивируя свое решение возможностью «испробовать новый метод преподавания бухгалтерии» (Сиверс, 1915а, с. 122). Одобрение комиссии вместе с тем не было безоговорочным. Сиверс получил замечания как редакционного, так и содержательного характера, в совокупности упрощающие программу. Так, ему рекомендовали изложить введение в более доступной для учеников форме и без излишних подробностей; все примеры для изучения счетоводства брать только из торговой практики, а разделы, посвященные организации контор, системам и отраслям счетоводства, а также его месту в ряду других знаний, и вовсе исключить из программы. Многие замечания Сиверс принял, демонстрируя способность к компромиссу и предполагая, очевидно, что при ограниченных часах на счетоводство в средних учебных заведениях его программа в полном объеме чрезмерна³.

Новую версию программы Сиверс дважды выносил на публичное обсуждение в 1902/03 гг.: сначала на Съезде директоров и представителей попечительных советов коммерческих учебных заведений, а затем на Третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Логику ее формирования

¹ Оппонент Сиверса в обсуждении программы преподавания бухгалтерии Вальденберг, в частности, утверждал, что «никакой теории оправдательных документов и никакой теории отчета даже не существует и существовать не может» (Сиверс, 1915а, с. 117).

² В 1901 г. в докладе «Учебники счетоводства и классификация счетных наук», прочтенном в Обществе для распространения коммерческих знаний, Сиверс изложил содержание общего счетоводства в другой редакции с включением только трех частей: теории счета, теории книг и форм хозяйств и их влияния на счетоводство (Сиверс, 1901, с. 54).

³ В семиклассных коммерческих училищах на курс бухгалтерии отводились: в шестом классе три часа в неделю и в седьмом — пять (Материалы..., 1901, с. 153).

Сиверс объяснил, прибегнув к периодизации счетоводства как научного знания. Он выделил три периода или момента в истории его развития. В первый момент счетоводство применялось, удовлетворяя требованиям отдельных предприятий без претензий на теоретическую обработку или общие принципы. Вторым моментом — Сиверс назвал его моментом специализации — наступал с осознанием потребности в принципах, позволяющих устанавливать счетоводство однородных предприятий на одинаковых началах. Наконец, третий момент, соответствующий началу XX в., Сиверс характеризовал как начало поиска общих принципов специальных отраслей счетоводства (Сиверс, 1902, с. 197).

Специальные счетоводные науки, которые в первой версии программы составляли дисциплины второго плана и, более того, рекомендовались к исключению, на этот раз приобрели самостоятельное значение. Новая программа счетоводства была структурирована следующим образом:

1. Общее счетоводство;
2. Торговое счетоводство;
3. Сношения с банками и Основные положения промышленного счетоводства (Сиверс, 1902, с. 200).

Отраслевое счетоводство по программе Сиверса от 1902 г. предлагалось изучать в последовательности, соответствующей логике развития предпринимательства. Поставленное в начало торговое счетоводство Сиверс считал простейшим и самым удобным для изучения в практическом преломлении, «в живом деле». Вторым следовало банковское счетоводство. Его надлежало изучать по записям операций краткосрочного и долгосрочного кредитования исключительно в книгах клиентов. Промышленное счетоводство, самая новая в то время отрасль специальных знаний, упомянуто в программе последним и оставлено Сиверсом почти без комментариев. Редкий случай, когда он отдал методические проблемы на откуп преподавателям.

Преподаватели коммерческих учебных заведений предлагали самые разные варианты специализации курса бухгалтерии. На том же Третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, где состоялся доклад Сиверса, свои выступления и программы представили А. Ф. Игнатюк, А. М. Песоцкий и А. Н. Соловьев¹. И каждый высказался, в том числе, о специализации курса счетоводства.

Игнатюк придерживался логики изложения предмета, заданной Сиверсом, и еще в большей степени склонялся к преимущественному изучению торгового счетоводства. Он был убежден в его универсальности, способности отражать обороты, свойственные и другим отраслям деятельности (Игнатюк, 1904, с. 741).

У Песоцкого специализация счетоводства — это разделение его на полное счетоводство розничной торговли и особенности счетоводства специальных хозяйств. К последним он относил учет в торговле при создании отделений или через комиссионеров и подотчетных приказчиков; учет в акционерных обществах и товариществах на паях, а также особенности учета в фабрично-заводском деле (Песоцкий, 1904, с. 730).

Соловьев предлагал разделить полный курс счетоводства на три части: общее счетоводство, коммерческое счетоводство и финансовое счетоводство. Первый раздел он отводил для объяснения метода систематического счетоводства. Во втором

¹ Александр Францевич Игнатюк — преподаватель торговых школ, автор учебных пособий; был избран товарищем председателя Общества для разработки и распространения счетоводных знаний. А. Н. Соловьев — инспектор Саратовской торговой школы. Павел Андреевич Иванов — преподаватель частного женского коммерческого училища Бухтеевой в Одессе.

разделе этот метод прилагался к учету различных видов коммерческих хозяйств, а в третьем он же апробировался в финансовых хозяйствах (Соловьев, 1904, с. 751).

В 1903 г. журнал «Счетоводство» опубликовал программу преподавания счетоводства исключительно специальной направленности. Она принадлежала А. И. Гуляеву и посвящалась фабричной бухгалтерии. Программа разделялась на теоретическую и практическую части. В ранг теоретических в ней возводились вопросы формирования себестоимости продукции. Предлагалось учет производственных затрат рассматривать по элементам: материалы, живая рабочая сила и механическая сила. В учебную программу впервые были вынесены: понятие о своей цене и способы ее определения; учет по калькуляционным единицам, заказам, сортам; учет основной и побочной продукции; учет и погашение накладных и общих расходов; учет готовых изделий (Гуляев, 1903, с. 248–249). Логично, что Гуляев ратовал за преподавание фабричной бухгалтерии отдельно от общей.

Заключение

В 1902 г. министр финансов утвердил Правила для производства испытаний и для выдачи свидетельств на право преподавания специальных предметов в подведомственных коммерческих учебных заведениях. К ним прилагались программы специальных предметов, которые с утверждением правил приобрели официальный характер. Среди них — программа курса бухгалтерии авторства Сиверса. К началу XX в. Сиверс получил признание как автор учебников по счетоводству, с годами многократно переизданных¹. По опросу, проведенному на Третьем съезде русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в 1903/04 гг., его курс «Общего счетоводства» использовало большинство коммерческих училищ (Свод мнений..., 1904, с. 155). Сиверс состоял членом Учебного комитета при Министерстве финансов и возглавлял комиссию по преподаванию бухгалтерии, коммерческой арифметики и коммерческой корреспонденции.

Программа Сиверса, имея официальный статус и освященная его именем, приобрела эталонный характер. Дискуссию о преподавании бухгалтерии в то время можно было считать завершенной, но в ретроспективе формальные моменты не столь важны. На новый взгляд, в многообразии старых методов и практик преподавания бухгалтерии есть как минимум несколько достойных идей:

- преподавание исключительно практического счетоводства там, где оно востребовано в минимальном объеме (например, в субъектах малого предпринимательства);
- сочетание научного и дидактического подходов, так, чтобы последний учитывал современные достижения педагогики;
- использование концентрической модели преподавания;
- обзор в учебном курсе основных научных идей в адаптированном для восприятия обучающихся виде;
- использование математических и других моделей для интерпретации учетных систем и счетных записей:

¹ В 1901 г. вышло его «Общее счетоводство», претерпевшее семь изданий (четыре из них при жизни автора). В 1902 г. — «Сношения с банками (учреждениями краткосрочного и долгосрочного кредита)». Четыре прижизненных издания выдержало «Торговое счетоводство и сношения с банками» (первое в 1904 г.). «Учебник счетоводства для торговых школ» имел семь изданий (впервые опубликован в 1904 г.). Работа под названием «Организация банковского счетоводства» увидела свет в 1906 г. и публиковалась дважды (Сведения приведены по: Медведев, 2005, с. 170).

- построение программы преподавания по Сиверсу с разделением на догматический и историко-генетический разделы;
- развитие теории отраслевого счетоводства.

Над этими идеями, как писал Белов, «нужно подумать и подумать» (Белов, 1894, с. 188).

Источники

Белов В. Д. По поводу статьи Н. У. Попова «Закон двойного счета в простой, двойной и других системах счетоводства» // Счетоводство. 1894. № 10–11. С. 142–145. № 14–15. С. 186–188.

Вальденберг Э. Г. Общий взгляд на преподавание бухгалтерии в наших средних учебных заведениях // Счетоводство. 1900. № 1–2. С. 15–20.

Вальденберг Э. Г. Программа преподавания бухгалтерии // Счетоводство. 1892. № 6–7. С. 89–91.

Григорьев Б. Специальные предметы в торговых школах. Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Секция IV коммерческого образования. Ч. 2. М., 1904. С. 734–738.

Гуляев А. И. О преподавании фабричной бухгалтерии // Счетоводство. 1903. № 21–22. С. 248–249.

Дудышкин С. Г. (сост.). Программы реальных училищ. М., 1898.

Игнатьев А. Ф. Преподавание счетоводства в торговых школах. Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Секция IV коммерческого образования. Часть вторая. М., 1904. С. 739–747.

Киперман И. Я. О преподавании коммерческой бухгалтерии // Счетоводство. 1894. № 8–9. С. 119–121. № 10–11. С. 146–149. № 12–13. С. 170–173.

Киперман И. Я. Программа начальных оснований счетоводства // Счетоводство. 1901. № 21–22. С. 243–245.

Медведев М. Ю. (сост.). Кто есть Кто в российской бухгалтерии: краткий библиографический указатель. М., 2005.

Львова И. Н. Об истории использования деловых игр при обучении бухгалтерии // Финансы и бизнес. 2011. № 4. С. 296–309.

Материалы по коммерческому образованию. *Выпуск I.* Коммерческие училища. Съезд директоров и представителей попечительных советов в июне месяце 1901 года в г. С.-Петербурге. СПб., 1901.

Н. О преподавании специальных предметов в коммерческих отделениях реальных училищ // Журнал министерства народного просвещения. 1875. Ч. CLXXVIII, отд. 3. С. 63–116.

Обзор учебного курса в московской практической коммерческой академии. М., 1840.

Песоцкий А. М. Специальные предметы в торговых школах и их объем. Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Секция IV коммерческого образования. Часть вторая. М., 1904. С. 729–733.

Помазков Н. С. Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, 1929.

Попов А. З. Предмет счетоводства // Счетоводство. 1895. № 13–14. С. 186–189.

Попов А. З. Счетоводство как метод исследования хозяйственной деятельности. Курс по теории счетоводства. СПб., 1899.

Попов Н. У. Бухгалтерия и системы счетоводства и отчетности // Счетоводство. 1895. № 1. С. 10–14.

Попов Н. У. Закон двойного счета в простой, двойной и других системах счетоводства // Счетоводство. 1894а. № 6–7. С. 95–101.

Попов Н. У. К вопросу о принципах бухгалтерии // Счетоводство. 1894б. № 16–17. С. 222–224.

Попов Н. У. Математический метод бухгалтерии. Красноярск, 1906.

Попов Н. У. Руководство общей бухгалтерии. Теоретический курс. Томск, 1888.

Порядок учения в Московской практической академии, расположенный на двухгодичный курс. Москва, 1834.

Премии Ф. И. Базилевского // Счетоводство. 1888. № 5. С. 66–67.

ПСЗ — Полное собрание законов Российской империи. Собр. 2. СПб., 1830–1885.

Руссиян И. П. По поводу статьи г. Н. Попова «Счета балансов» // Счетоводство. 1894. № 16–17. С. 220–222.

Свод мнений по бухгалтерии. Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. Секция IV коммерческого образования. Часть первая. М., 1904. С. 152–171.

Сибиряков И. О преподавании счетоводства // Счетоводство. 1893. № 6. С. 94.

Сиверс Е. Е. В защиту программы преподавания счетоводства в средних учебных заведениях, предложенной мною в специальной комиссии Императорского русского технического общества 15-го октября 1892 г. Доклад в той же комиссии 22 апреля 1893 г. // Сборник докладов, переводов, рецензий и пр. Выпуск 3-й. 1892 и 1893 гг. Пг., 1915а. С. 94–124.

Сиверс Е. Е. Проект программы преподавания счетоводства в средних учебных заведениях с краткою объяснительною запискою. Доклад в специальной Комиссии Императорского Русского Технического Общества, читанный 15 октября 1892 г. // Сборник докладов, переводов, рецензий и пр. Вып. 3-й. 1892 и 1893 гг. Пг., 1915б. С. 70–88.

Сиверс Е. Е. Счетоведение и счетоводство. Опыт научного исследования. Доклад, читанный 6 февраля 1892 г. в Обществе для распространения коммерческих знаний // Сборник докладов, переводов, рецензий и пр. Выпуск 3-й. 1892 и 1893 гг. Пг., 1915в. С. 48–68.

Сиверс Е. Е. Учебники счетоводства и классификация счетных наук. Доклад, читанный в Обществе для распространения коммерческих знаний 7-го ноября 1901 г.: Сборник докладов, переводов, рецензий и пр. Вып. 4-й. 1895–1904 гг. Пг., 1915 г. С. 37–55.

Сиверс Е. Е. О постановке преподавания коммерческих наук в коммерческих училищах // Материалы по коммерческому образованию. Выпуск II. Коммерческие училища. Съезд директоров и представителей попечительных советов в январе месяце 1902 г. в гор. С.-Петербурге. СПб., 1902.

Соловьев А. Н. Счетоводство, как предмет преподавания // Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Секция IV коммерческого образования. Ч. 2. М., 1904. С. 748–755.

Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М., 2000.

Съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. 1889–1890. СПб., 1891.

Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию. Секция IV коммерческого образования. Ч. 2. М., 1904.

Учебные планы и программы учебного курса ремесленных училищ (Утверждены Министерством народного просвещения 19 декабря 1891 г.) // Журнал министерства народного просвещения. 1892. № 1. С. 11–12.

Ушинский К. Д. Собр. соч. Т. 10. М.; Л., 1950.

Юбилейный конкурс // Счетоводство. 1892. № 18. С. 214–216.

References

Belov V. D. Po povodust' i N. U. Popova «Zakon dvojnogo scheta v prostoi, dvojnoi i drugih sistemah schetovodstva» [Regarding the article by N. U. Popov “The law of double counting in simple-entry, double-entry and other accounting systems”]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1894, N 10–11, pp. 142–145; N 14–15, pp. 186–188. (In Russian)

Dudyshkin S. G. *Programmy real'nyh uchilishh* [Realschule syllabus]. Moscow, 1898. (In Russian)

Grigor'ev B. Special'nye predmety v torgovyh shkolah [Practical classes in trade schools]. *Tretiy s'ezd russkikh deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya* [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part two], 1904, pp. 734–738. (In Russian)

Gulyaev A. I. O prepodavanii fabrichnoy buhgalterii [On teaching factory accounting]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1903, N 21–22, pp. 248–249. (In Russian)

Ignatyuk A. F. Prepodavanie schetovodstva v torgovyh shkolah [Teaching bookkeeping in trade schools]. *Tretiy s'ezd russkikh deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya* [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part two], 1904, pp. 739–747. (In Russian)

Jubileiny konkurs [Anniversary competition]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, N 18, pp. 214–216. (In Russian)

Kiperman I. Ya. O prepodavanii kommercheskoi buhgalterii [On teaching trade accounting]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1894, N 89, pp. 119–121; N 10–11, pp. 146–149; N 12–13, pp. 170–173. (In Russian)

Kiperman I. Ya. Programma nachal'nyh osnovanii schetovodstva [The syllabus of preliminary accounting course]. *Schetovodstvo* [Accountancy], N 21–22, pp. 243–245. (In Russian)

Lvova I. N. Ob istorii ispol'zovaniya delovyh igr pri obuchenii buhgalterii [Business games in teaching accounting: on the history accounting education in Russia]. *Finansy i Biznes* [Finance and Business], 2011, N 4, pp. 296–309. (In Russian)

Materialy po kommercheskomu obrazovaniyu. Vypusk I. Kommercheskie uchilishha. [Issues on commercial education. Issue I. Commercial schools]. *S'ezd direktorov I predstavitelei popechitel'nyh sovetov v iune mesiace 1901 goda v g. S.-Peterburge* [The Congress of Directors and Representatives of the Boards of Trustees in June 1901 in St. Petersburg]. Saint-Petersburg, 1901. (In Russian)

Medvedev M. Y. *Ktoest' kto v rossiiskoy buhgalterii: kratkii bibliograficheskii ukazatel'* [Who's who in the Russian accounting: a brief bibliography]. Moscow, 2005. (In Russian)

N. O prepodavanii special'nyh predmetov v kommercheskih otdeleniyah real'nyh uchilicsh [About teaching in *Realschule* practical classes of commerce]. *Zhurnal ministerstva narodnogo prosveshheniya* [Ministry of Education Journal], 1875, ch. CLXXVIII, part. 3, pp. 63–116. (In Russian)

Obozrenie uchebnogo kursa v moskovskoi prakticheskoi kommercheskoi akademii [Review of the Moscow Practical Academy syllabus]. Moscow, 1840. (In Russian)

Pesockii A. M. Special'nye predmety v trgovykh shkolah i ih ob'em [Practical classes in trade schools and their curriculum]. *Tretiy s'ezd russkikh deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya* [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part two], 1904, pp. 729–733. (In Russian)

Pomazkov N. S. *Schetnye teorii. Princip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Accounting theories. Duality principle and double entry method]. Leningrad, 1929. (In Russian)

Popov A. Z. Predmet schetovodstva [The subject of accounting]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1895, N 13–14, pp. 186–189. (In Russian)

Popov A. Z. *Schetovodstvo kak metod issledovaniya hozyajstvennoi deyatel'nosti. Kurs po teorii schetovodstva* [Accounting as a method of researching economic activity. Course on the theory of accounting]. Saint-Petersburg, 1899. (In Russian)

Popov N. U. Buhgalteriya i sistemy schetovodstva i otchetnosti [Accountancy and accounting and reporting systems]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1895, N 1, pp. 10–14. (In Russian)

Popov N. U. K voprosu o principah buhgalterii [On the question of the principles of accounting]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1894b, N 16–17, pp. 222–224. (In Russian)

Popov N. U. *Matematicheskii metod buhgalterii* [Mathematical method of accounting]. Krasnoyarsk, 1906. (In Russian)

Popov N. U. *Rukovodstvo obshhei buhgalterii. Teoreticheskii kurs* [General Accounting. Theoretical course]. Tomsk, 1888.

Popov N. U. Zakon dvojnogo scheta v prostoi, dvojnoui i drugih sistemah schetovodstva [The law of double counting in simple-entry, double-entry and other accounting systems]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1894a, N 6–7, pp. 95–101. (In Russian)

Poryadok ucheniya v Moskovskoi prakticheskoi akademii, raspolozhennyi na dvuhgodichnyi kurs [Curriculum of the Moscow Practical Academy, a two-year course]. Moscow, 1834. (In Russian)

Premii F. I. Bazilevskogo [F. I. Bazilevsky awards]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1888, N 5, pp. 66–67. (In Russian)

PSZ — Polnoe sobranie zakonov Rossijskoi imperii. Sobr. 2 [Complete collection of laws of the Russian Empire. Collection 2]. Saint-Petersburg, 1830–1885. (In Russian)

Russijan I. P. Po povodu stat'i g. N. Popova «Scheta balansov» [Reflecting on the article by Mr. N. Popov "Accounts of balances"]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1894, N 16–17, pp. 220–222. (In Russian)

S'ezd russkikh deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu [Congress of Russian Leaders in Technical and Vocational Education. 1889–1890]. 1889–1890. Saint-Petersburg, 1891. (In Russian)

Sibiryakov I. O prepodavanii schetovodstva [About teaching accounting] *Schetovodstvo* [Accountancy], 1893, N 6, pp. 94. (In Russian)

Sivers E. E. O postanovke prepodavaniya kommercheskih nauk v kommercheskih uchilishhah [On the organization of teaching commercial sciences in trade schools]. *Materialy po kommercheskomu obrazovaniyu. Vypusk II. Kommercheskie uchilishha. S'ezd direktorov I predstavitelei popechitel'nyh sovetov v yanvare mesyace 1902 g. v gor. S.-Peterburge* [Materials on commercial education. Edition II. Commercial schools. The Congress of Directors and Representatives of the Boards of Trustees in January 1902 in the city of St. Petersburg]. Saint-Petersburg, 1902. (In Russian)

Sivers E. E. Proekt programmy prepodavaniya schetovodstva v srednih uchebnykh zavedeniyah s kratkoi ob'yasnitel'noy zapiskoi. Doklad v special'noi Komissii Imperatorskogo Russkogo Tehnicheskogo Obshhestva, chitannyi 15 oktobra 1892 g. [Draft curriculum for teaching accounting in secondary schools with a short explanatory note. Report to the Special Commission of the Imperial Russian Technical Society, read on October 15, 1892]. *Sbornik dokladov, perevodov, recenzii i pr. Vypusk 3-i. 1892 i 1893 gg.* [Collection of reports, translations, reviews, etc. Issue 3rd. 1892 and 1893 years]. Petrograd, 1915b, pp. 70–88. (In Russian)

Sivers E. E. Schetovedenie I schetovodstvo. Opyt nauchnogo issledovaniya. Doklad, chitanniy 6 fevralya 1892 g. v Obshhestve dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy. [Accountancy and bookkeeping. Scientific research experience. Report read on February 6, 1892 in the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge]. *Sbornik dokladov, perevodov, recenzii i pr. Vypusk 3-i. 1892 i 1893 gg.* [Collection of reports, translations, reviews, etc. Issue 3rd. 1892 and 1893 years]. Petrograd, 1915c, pp. 48–68. (In Russian)

Sivers E. E. Uchebniki schetovodstva I klassifikaciya schetnyh nauk. Doklad, chitanniy v Obshhestve dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy 7-go noyabra 1901 g. [Accounting textbooks and classification of accounting sciences. Report read at the Society for the Dissemination of Commercial Knowledge on November 7, 1901]. *Sbornik dokladov, perevodov, recenzii i pr. Vypusk 3-i. 1892 i 1893 gg.* [Collection of reports, translations, reviews, etc. Issue 3rd. 1892 and 1893 years]. Petrograd, 1915d, pp. 37–55. (In Russian)

Sivers E. E. V zashhitu programmy prepodavaniya schetovodstva v srednih uchebnyh zavedeniyah, predlozhennoi mnoyu v special'noi komissii Imperatorskogo russkogo tehniceskogo obshhestva 15-go oktyabrya 1892 g. Doklad v toi zhe komissii 22 aprelya 1893 g. [In defense of the accounting curriculum of the secondary educational institutions, proposed by me in a special commission of the Imperial Russian Technical Society on October 15, 1892. Report to the same commission on April 22, 1893]. *Sbornik dokladov, perevodov, recenzii i pr. Vypusk 3-i. 1892 i 1893 gg.* [Collection of reports, translations, reviews, etc. Issue 3rd. 1892 and 1893 years]. Petrograd, 1915a, pp. 94–124. (In Russian)

Sokolov Ya. V. *Osnovy teorii buhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, 2000. (In Russian)

Solov'ev A. N. Schetovodstvo, kak predmet prepodavaniya [Accounting as a subject of teaching]. *Tretiy s'ezd russkih deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya* [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part two], 1904, pp. 748–755. (In Russian)

Svodmnenii po buhgalterii [A set of opinions on accounting]. *Tretiy s'ezd russkih deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya* [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part one], 1904, pp. 152–171. (In Russian)

Tretiy s'ezd russkih deyatelei po tehniceskomu i professional'nomu obrazovaniyu. Sekciya IV kommercheskogo obrazovaniya. Chast' vtoraya [Third Congress of Russian leaders in technical and vocational education. Section IV of Commercial Education. Part two]. Moscow, 1904. (In Russian)

Uchebnye plany i programmy uchebnogo kursa remeslennyh uchilishh (Utverzhdeny Ministerstvom narodnogo prosveshheniya 19 dekabrya 1891 g.) [Curriculum and syllabus for vocational schools (Approved by the Ministry of Education on December 19, 1891)]. *Zhurnal ministerstva narodnogo prosveshheniya* [Ministry of Education Journal], 1892, N 1, pp. 11–12. (In Russian)

Ushinsky K. D. *Sobranie sochineniy. T.10* [Collected Works]. Moscow; Leningrad, 1950. (In Russian)

Val'denberg E. G. Obschy vzglyad na prepodavanie buhgalterii v nashih srednih uchebnyh zavedeniyah [General view on teaching accounting in our secondary schools]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1900, N 1–2, pp. 15–20. (In Russian)

Val'denberg E. G. Programma prepodavaniya buhgalterii [Accounting course syllabus]. *Schetovodstvo* [Accountancy], 1892, N 6–7, pp. 89–91. (In Russian)