

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381**БУХГАЛТЕРИЯ В РЯДУ ДРУГИХ УЧЕБНЫХ ДИСЦИПЛИН:
ДИСКУССИИ КОНЦА XIX – НАЧАЛА XX ВВ.****Михаил Алексеевич ОСИПОВ^{a*}, Ирина Николаевна ЛЬВОВА^b**

^a доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и анализа, проректор по развитию учебного комплекса, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация
osipov@fines.ru
ORCID: отсутствует
SPIN-код: 2919-3750

^b кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация
irinalvova@list.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9521-8333>
SPIN-код: 3521-5650

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 18.09.2018
Получена в доработанном виде 01.10.2018
Одобрена 15.10.2018
Доступна онлайн 15.11.2018

УДК 372.83, 377.352,
657.1.012.1, 657.01
JEL: I26, M41, M53, N33

Ключевые слова: реальные училища, коммерческие учебные заведения, бухгалтерский учет, политическая экономия

Аннотация

Предмет. В статье рассматривается преподавание бухгалтерии (счетоводства) в коммерческих учебных заведениях и в коммерческих отделениях реальных училищ в конце XIX – начале XX вв.

Цели. Поиск истоков междисциплинарных связей бухгалтерии с политической экономией, статистикой, математикой.

Методология. Методологической основой исследования является исторический анализ эволюции бухгалтерского учета как учебной дисциплины. Исследование опирается на такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, обоснование причинно-следственных связей, а также наблюдение, сравнение, обобщение, интерпретация и др.

Результаты. Интерпретированы предмет, метод и функции бухгалтерии в контексте взаимосвязанных научных знаний. Исследованы разные представления об указанных объектах и раскрыт вклад известных ученых в создание экономической науки и ее статистических и математических начал. Показано, как бухгалтерия, будучи ранее областью практической деятельности, приобретала характер учебной и научной дисциплины. Статья раскрывает ретроспективу формирования взаимосвязанных учебных и научных дисциплин и существенно дополняет современные представления об их содержании.

Область применения. В результате исследования в современную науку возвращены споры о взаимодействии бухгалтерии, политической экономии, статистики и математики, которые имели место в период создания массового коммерческого образования. Аргументы участников этих споров открывают новые возможности для развития научного знания. Они также могут быть предметом современного научного дискурса о содержании и методике преподавания экономических дисциплин.

Выводы. На рубеже XIX – начала XX вв. бухгалтерия как учебная дисциплина находилась на этапе своего становления. В этот период формировались и впервые стали предметом активного обсуждения междисциплинарные связи в коммерческом и среднем специальном образовании. Как тема этого обсуждения, так и высказанные его участниками аргументы не потеряли своей актуальности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Осипов М.А., Львова И.Н. Бухгалтерия в ряду других учебных дисциплин: дискуссии конца XIX – начала XX вв. // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 11. – С. 1340–1354.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1340>

Для современного образовательного процесса в экономических вузах и на экономических факультетах характерно многообразие дисциплин, включенных в программы преподавания. Они отражают тенденции развития экономики и экономической науки. Взаимосвязи между этими дисциплинами и их вклад в подготовку бакалавров и магистров находят отражение в определении компетенций, формируемых каждой дисциплиной, установлении оптимального количества часов на каждую из них и согласовании, при необходимости, отдельных тем во избежание дублирования и повторов учебного материала. Между тем междисциплинарные связи значительно глубже. Они касаются содержательной части дисциплин: трактовки их предметной области, методологии, функций и других признаков, оправдывающих само существование той или иной учебной дисциплины.

Активное обсуждение места и роли бухгалтерии в ряду других знаний впервые началось вместе с развитием в конце XIX – начале XX вв. массового реального и коммерческого (экономического) образования. Будучи в то время одной из самых молодых наук, бухгалтерия нуждалась как в развитии своей методологии, так и в признании. Не случайно именно в это время предпринимаются попытки возвысить бухгалтерское знание до уровня политико-экономического, статистического и математического. В дискуссиях, которые вылились на журнальные страницы, ведущие авторы искали грани межпредметного взаимодействия. Эти дискуссии, несмотря на некоторую архаичность, не лишены интереса: они удивляют смелостью предположений, аргументацией и многообразием идей.

Место в образовательном процессе

Преподавание бухгалтерии за сравнительно короткий срок – не более двух веков – прошло путь от платного ученичества до передачи знаний в аудиториях специальных учебных заведений. С конца XIX в. бухгалтерии (счетоводству¹) учили сначала в реальных, а затем в повсеместно открываемых коммерческих училищах [1].

¹ Бухгалтерия и бухгалтерский учет – современное название учебной дисциплины. Я.В. Соколов отмечает, что в прошлом благодаря журналу «Счетоводство» получил распространение термин, указанный на его обложке. К концу XIX в. счетоводством было принято называть практическую деятельность, а науку – счетоведением. В этой статье используется терминология, характерная для обозначения соответствующего предмета преподавания в коммерческой школе.

Начало созданию реальных училищ было положено в 1830-х гг., но законодательное определение они получили после Высочайшего утверждения 15 мая 1872 г. Устава реальных училищ Министерства народного просвещения. Объявленная Уставом цель этих учебных заведений состояла в том, чтобы «доставлять учащемуся в них юношеству общее образование, приспособленное к практическим потребностям и к приобретению технических познаний»². При этом имелись в виду преимущественно потребности торговли и промышленности³.

Устав допускал создание в старших классах училищ (V и VI) основного и коммерческого отделений⁴. При старшем основном отделении, кроме того, допускалось открывать дополнительный класс с тремя разрядами: общим, предназначенным для подготовки в высшие специальные учебные заведения, механико-техническим и химико-техническим. Последние два – для желающих приобрести среднее техническое образование.

После утверждения Устава начинается быстрый рост числа реальных училищ. Если в 1872 г. в России насчитывалось 7 училищ, то через десять лет их число достигло 79, а в 1890-х гг. в стране действовало более ста реальных училищ (в 1891 г. – 104, в 1898 г. – 112). Коммерческие отделения открывались далеко не во всех училищах, и, тем не менее, они также обнаруживали заметный рост. В первые десять лет было открыто 23 коммерческих отделения, а к началу 1890-х гг. 44 училища имели в своем составе коммерческие отделения⁵.

Создание коммерческих отделений в реальных училищах было в то время новым явлением и задавало актуальный тренд в подготовке специалистов для торговли и промышленности:

² Высочайше утвержденный Устав реальных училищ Министерства народного просвещения / Полное собрание законов Российской Империи (ПСЗ). Собрание 2 (1825–1881). Т. 47. № 50834. СПб., 1872.

³ Реальные училища / Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона: в 86 томах (82 т. и 4 доп.). Т. 26. СПб.: Типография Акционерного Общества «Издательское Дело, бывшее Брокгауз-Ефрон», 1899. С. 408–413.

⁴ Исходя из местных условий реальные училища утверждались в составе шести, пяти, четырех, трех и двух классов. Классы обозначались следующим образом: в пятиклассных училищах от II до VI включительно, в четырехклассных – от III до VI, в трехклассных – от IV до VI и в двухклассных от V до VI. Таким образом, в каждом случае старшими оказывались V и VI классы.

⁵ Реальные училища // Энциклопедический словарь Ф.А. Брокгауза и И.А. Ефрона.

реальное образование начало приобретать некоторый экономический уклон. В прилагаемой к Уставу 1872 г. таблице недельных уроков экономическая составляющая была представлена дисциплинами «счетоводство» и «письмоводство и книговодство». Счетоводство преподавалось в механико-техническом и химико-техническом дополнительных классах (два урока в неделю) наряду с Законом Божьим, математикой, естественной историей, физикой, общестроительным искусством и химической технологией. В механико-техническом классе счетоводство, кроме того, соседствовало с механикой, составлением исполнительных чертежей машин, моделированием, а также землемерием и нивелировкой. В коммерческом отделении к общеобразовательным дисциплинам добавлялись письмоводство и книговодство (по пять уроков в неделю в V и VI классах)⁶.

Присутствие учетных дисциплин в учебном плане в одном ряду с предметами с давней историей школьного изучения и научной основой вызвало негативную реакцию и сопровождалось критикой. При обсуждении программ специальных предметов в коммерческих отделениях реальных училищ на страницах Журнала Министерства народного просвещения в 1875 г. было высказано, что бухгалтерии «отведено слишком почетное и обширное место в специальном курсе коммерческого отделения»⁷. Убедительности критике добавило мнение известного петербургского адвоката и ученого юриста А.П. Башилова. В том же журнале он писал: «Бухгалтерия не наука и до сих пор ни к чему еще не привели странные попытки возвести на степень науки это по преимуществу практическое, можно сказать вульгарное, искусство ведения торговых книг в хронологическом и систематическом порядке»⁸.

Лишь через двадцать лет В.Д. Белов развенчает распространенное заблуждение о том, что только технические знания отвечают потребностям развивающейся торговли и промышленности.

⁶ Высочайше утвержденный Устав реальных училищ Министерства народного просвещения / ПСЗ. Собрание 2. Т. 47. № 50834. Программы реальных училищ. Составил С.Г. Дудышкин. СПб., 1898. 255 с.

⁷ О преподавании специальных предметов в коммерческих отделениях реальных училищ // Журнал Министерства народного просвещения, 1875. Ч. CLXXVIII. № IV (апрель). С. 63–73.

⁸ Башилов А.П. К вопросу о преподавании бухгалтерии // Журнал Министерства народного просвещения. 1875. Ч. CLXXXI, Отд. 3.

В 1898 г. в журнале «Счетоводство» будет опубликована его статья «Коммерческие и технические знания». В ней В.Д. Белов даст широкое толкование коммерческих знаний и придет к выводу, что они не могут игнорировать оценку технической стороны деятельности предприятия. Более того, «техника может проявлять свою деятельность лишь настолько, насколько она оправдывается коммерческим расчетом» [2, с. 2]. Опережая время, Белов будет ратовать за то, чтобы во главе предприятий стояли не техники, а коммерсанты, способные к целесообразным административным распоряжениям⁹ [3].

Между тем к концу 1880-х гг. стало очевидным, что коммерческие отделения реальных училищ, несмотря на рост их количества, не пользовались популярностью в той же степени, как основные отделения. Преподаватель Санкт-Петербургского Первого реального училища П. Колумбус отмечал, что число учащихся в коммерческих отделениях почти везде очень незначительно, а во многих городах за отсутствием учеников даже закрыты и сами эти отделения [4, с. 132]. Разочарование в коммерческой подготовке «реалистов» было настолько большим, что Второй съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию, состоявшийся в 1895–1896 гг., предложил и вовсе закрыть коммерческие отделения в реальных училищах. Они не оправдали надежд, связанных с усилением коммерческой составляющей технического образования.

К концу XIX в. коммерческие знания начинают приобретать самостоятельное значение. Они ассоциируются со здоровыми понятиями о торговле, формирование которых все больше связывается не только с опытом, но и со специальным образованием. В 1888 г. в первом номере журнала «Счетоводство» П. Колумбус пишет о возможно большем распространении коммерческого образования как укоренившемся в обществе убеждении. Образование купечества он ставит в один ряд с таким важным условием осуществления торговли и промышленности, как торговые законы. Какими бы совершенными ни были эти законы, сами по себе они не способны умножить капиталы, увеличить торговые или промышленные предприятия. Главным двигателем и регулятором торговой жизни должны стать коммерческие знания [5, с. 7].

⁹ Биография В.Д. Белова и его взгляды раскрываются в статье В.Я. Соколова.

Первым шагом к приобретению коммерческим образованием самостоятельности стало его переподчинение его в 1894 г. Министерству финансов, возглавляемому в ту пору С.Ю. Витте. Это ведомство, в отличие от Министерства народного просвещения, которому ранее была подчинена коммерческая школа, было ближе ее проблемам. В редакционной статье журнала «Счетоводство» № 19 за 1894 г. это решение получило публичное одобрение. С ним связывались надежды на то, что от перехода в подчинение ведомству, непосредственного заинтересованному в судьбах этой отрасли образования, дело коммерческого образования только выиграет¹⁰. Через два года, в 1896 г., было Высочайше утверждено Положение о коммерческих учебных заведениях, положившее начало их массовому распространению¹¹.

Положение определяло цель образовательной деятельности применительно к каждому установленному виду коммерческих учебных заведений. Семиклассные коммерческие училища имели целью давать учащимся общее и коммерческое образование, а трехклассные – только коммерческое. Торговые школы создавались с целью подготовить учащихся к службе в торгово-промышленных учреждениях. В торговых классах предполагалось давать начальные коммерческие знания, необходимые в торговом деле, а на курсах коммерческих знаний – сообщать познания по одному или нескольким предметам коммерческой специальности.

Двудеиная цель семиклассных коммерческих училищ послужила поводом для широкой общественной дискуссии о содержании коммерческого образования, а в более узком ее преломлении – о приоритетах общеобразовательных или специальных дисциплин. В защиту преимущественно общего образования с некоторой специальной направленностью выступил известный профессор А. Сахаров. Его программная статья, опубликованная в двух номерах журнала «Русская школа», дала аргументы тем, кто последовательно стремился к повышению уровня культуры общества, усматривая именно в ней, а не в

специальных знаниях, залог развития торговли и промышленности.

Приоритет общего образования над специальным А. Сахаров считал неизбежным и обосновывал его исключительно российскими условиями:

- недостатком общеобразовательных школ и желанием получить общее образование под видом коммерческого;
- примитивностью торговых отношений;
- отсутствием большого спроса на образованных приказчиков, бухгалтеров, коммивояжеров [6, с. 108–109].

Таблица примерного распределения уроков в семиклассном коммерческом училище отражала компромисс между общеобразовательными и специальными дисциплинами, но приоритет был отдан первым. Из 21 дисциплины¹² лишь пять можно было отнести к специальным экономическим: коммерческая арифметика, бухгалтерия, коммерческая корреспонденция, коммерческая география и политическая экономия. Они преподавались в старших (в основном VI и VII) классах.

Специализация образования парадоксальным образом не связывалась с его практической направленностью. Пример бухгалтерии лучше других показывает, что практический характер дисциплины давал повод для ее отнесения к второстепенным, присутствующим в учебном плане лишь настолько, насколько практика нуждается в минимально необходимом объяснении. В докладе подкомиссии по специальным предметам съезда директоров и представителей попечительных советов коммерческих училищ, состоявшемся в 1901 г., бухгалтерия была отнесена к специально-техническим предметам в отличие от политической экономии и законоведения, «имеющих не только практическое, но и высокое общеобразовательное значение»¹³. Все присутствовавшие в заседании подкомиссии

¹⁰ Коммерческое образование // Счетоводство. 1894. № 19. С. 250–252.

¹¹ По Положению 1896 г. коммерческие учебные заведения делились на четыре разряда: коммерческие училища, торговые школы, торговые классы и курсы коммерческих знаний. Высочайше утвержденное Положение о коммерческих учебных заведениях / ПСЗ. Собрание 3. Т. 16. Отд. 1. № 12774. СПб., 1899.

¹² Помимо специальных экономических дисциплин, в коммерческих училищах изучались Закон Божий, русский, немецкий и французский языки, арифметика, алгебра, геометрия и тригонометрия, география, история, естественная история, физика, графические искусства, химия, товароведение, законоведение, а также проводились практические занятия по химии и товароведению.

¹³ Материалы по коммерческому образованию. Выпуск I. Коммерческие училища / Съезд директоров и представителей попечительских советов в июне месяце 1901 г. в С.-Петербурге. СПб., 1901. 164 с.

практические деятели, явившиеся представителями от попечительных советов (Киндлер, Коган, Кернбаум, Марков и Ротванд) единодушно высказались за то, что преподавание бухгалтерии в коммерческих училищах не следует расширять. Для будущего коммерсанта, считали они, достаточно усвоить основные начала двойной системы, а на практических занятиях рассмотреть только несколько основных операций. «Преподаватель не должен стремиться к недостижимой цели – приготовить бухгалтера, способного вести самостоятельно книги в любом коммерческом деле. Таких бухгалтеров может приготовить только практическая жизнь, а отнюдь не школа»¹⁴. Рассуждения о том, что бухгалтеров можно подготовить исключительно в конторах были в то время общим местом [7]¹⁵.

Бухгалтерия явно проигрывала состязание с другими предметами за место в учебном процессе. Ее, если не отодвигали на второй план, то просто не замечали. По этому поводу точное замечание сделал В.Д. Белов: «Бухгалтерия принадлежит к числу самых скромных знаний, она не бьет на эффект; значение ее понятно только ищущим его понять» [8, с. 186].

В поисках места среди других научных дисциплин

В 1894 г. в докладе, прочитанном на юбилейном собрании Общества для распространения коммерческих знаний и посвященном Луке Пачоли¹⁶, В.Д. Белов заметил и то, что через четыре века «среди общего величия всех отраслей знаний одному счетоводству нет места в храме наук» [9, с. 31]. Сам он последовательно отстаивал право бухгалтерии на статус научного знания и был одним из наиболее активных участников дискуссии о содержании учетной науки и ее связи

с другими научными дисциплинами. Материалам этой дискуссии в конце XIX – начале XX вв. много места отводил журнал «Счетоводство»¹⁷ [10–13]. В нее были вовлечены многие известные авторы: М.Я. Батеньков [13], С.М. Барац [14], Л.И. Гомберг [15, 16], Н.И. Попов [17], И.Т. Тарасов [18] и др. Помимо того, журнал печатал в переводе на русский язык статьи, также посвященные взаимосвязи счетоводства с другими науками, авторства зарубежных ученых: Е. Банфи¹⁸, Ф. Беста¹⁹, Дж. Мальоне²⁰, П.Ж. Прудона²¹, Шетро-Рисобона²².

Незадолго до выхода Положения о коммерческих учебных заведениях в журнале «Счетоводство» была опубликована статья одного из самых авторитетных авторов в области счетоводства – итальянца Фабио Беста – под названием «Счетоводство в ряду других наук»²³. Подчеркивая практический характер предмета счетоводства, он, тем не менее, обратил внимание на его связи с разными областями научных познаний, прежде всего, социальными, юридическими и политическими науками с математическими и техническими.

Как очевидные Ф. Беста рассматривал взаимоотношения счетоводства с юриспруденцией и политической экономией. Как он писал, без освещения правом счетоводство не смогло бы «применять своей охранительной деятельности по отношению к богатству в отдельных предприятиях»²⁴. Оно не может, изучая это богатство, находиться также в разногласии с политэкономией, исследующей его в отношении общества в целом.

Из всех социальных наук по тесноте связей со счетоводством Ф. Беста выделял статистику.

¹⁴ Там же. С. 77.

¹⁵ Профессор А.Ф. Фортунатов, например, писал: «Практика торгового дела достигается...исключительно службою в торговых предприятиях». Обучение в коммерческой школе нередко рассматривалось как суррогат практического. «Преподавание счетоводства, – сформулировал эту позицию А.М. Песоцкий – должно идти чисто практическим путем, т.е. состоять из систематически проведенного по конторским книгам ряда задач, по возможности, предложенных в виде того или иного документа»;

Песоцкий А.М. Специальные предметы в торговых школах и их объем. Третий съезд русских деятелей по техническому и профессиональному образованию в России. 1895–1896. Секция IV Коммерческого образования. Часть вторая. СПб., 1904. С. 729–731.

¹⁶ В 1894 г. отмечалось 400-летие со времени публикации «Трактата о счетах и записях» Луки Пачоли, первого описания двойной бухгалтерии.

¹⁷ Подробнее о журнале «Счетоводство» можно прочитать в статье С.Н. Карельской и Д.А. Львовой. Участников организованной журналом дискуссии цитируют Я.В. Соколов [11] и В.В. Ковалев [12].

¹⁸ *Банфи Е.* Счетоводство и статистика // Счетоводство. 1894. № 2. С. 26–27.

¹⁹ *Беста Ф.* Счетоводство в ряду других наук // Счетоводство. 1894. № 4. С. 58–59.

²⁰ *Мальоне Дж.* Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1891. № 1. С. 5–8.

²¹ *Прудон о счетоводстве* // Счетоводство. 1889. № 16. С. 257–258.

²² *Шетро-Рисобон.* Счетоводство и его отношение к общественному и частному благосостоянию // Счетоводство. 1889. № 4. С. 46–48; № 6. С. 74–75.

²³ *Беста Ф.* Счетоводство в ряду других наук // Счетоводство. 1894. № 4. С. 58–59.

²⁴ *Беста Ф.* Счетоводство в ряду других наук // Счетоводство. 1894. № 4. С. 58–59.

Учетные записи в обширном смысле слова он уподоблял статистике. Счетоводство, как и статистика, собирает сведения о достоверных и вероятных фактах, группирует и резюмирует их по однородным признакам и, что самое главное, основывается на тех же законах и методах, что и статистика и пользуется теми же средствами для наглядного представления итоговых чисел и выводов.

В математических науках великий итальянец видел подспорье счетоводству в оценке богатства и его изменений, составлении и группировке записей. Именно математику он рассматривал как способ выражения отношений между счетами, склоняясь к математическому объяснению равенства между дебетом и кредитом (двойной записи).

Счетоводство и политическая экономия

Особенное внимание авторов привлекала возможность найти и интерпретировать взаимосвязи счетоводства и политической экономии. Не исключено, что интерес именно к этому взаимодействию на протяжении ряда лет поддерживала статья с изложением взглядов П.Ж. Прудона²⁵, представленных русскоязычному читателю в 1889 г., почти через два с половиной десятилетия после кончины их автора. «Я долго и тщетно искал, почему в сочинениях, предназначенных для обучения политической экономии, начиная с А. Смита и кончая А. Шевалье, нигде не упоминается о коммерческом счетоводстве. И я окончил открытием, что счетоводство, – или, проще, бухгалтерия, – и есть настоящая политическая экономия, до чего, понятно, не могли додуматься авторы трактатов, так называемых *экономических*, в сущности же представляющих ничто иное, как более или менее дельные толкования о способах ведения книг»²⁶.

Спустя восемь лет Л.И. Гомберг, опровергая П.Ж. Прудона, проведет различия между политической экономией и счетоводством, как двумя науками. «Счетоводство не есть политическая экономия, как это утверждает Прудон» [15, с. 131]. Счетоводство изучает экономическую деятельность единичного хозяйства, в то время как политическая экономия – законы социального хозяйства, то есть всего общественного хозяйства в совокупности.

²⁵ Прудон о счетоводстве // Счетоводство. 1889. № 16. С. 257–258.

²⁶ Прудон о счетоводстве // Счетоводство. 1889. № 16. С. 257–258.

Соотношение между политэкономией и счетоводством Л.И. Гомберг трактовал в пользу счетоводства. Политэкономия, по его мнению, основывается на счетоводстве, и ее выводы тем более верны, чем более она руководствуется точными данными счетоводства. А потому «политическая экономия следует за счетоводством; исследования свои она может дать только после работы счетоводства...» [16, с. 131]. Применительно к учебному процессу эти рассуждения трансформировались в предложение читать счетоводство прежде политической экономии на всех курсах, где обе эти дисциплины были обязательны.

Самые обширные комментарии к соотношению политической экономии и счетоводства на страницах журнала принадлежали Дж. Мальоне²⁷. Текст его работы, отмеченный премией имени Сакки, в переводе на русский язык публиковался в десяти номерах за 1891 г.

Сходства и различия в предмете счетоводства и политической экономии, лишь отмеченные Ф. Беста, у Дж. Мальоне изложены подробней. Обе науки, считал Дж. Мальоне, сосредоточены на теме богатства. Политэкономия изучает его производство и последующие видоизменения, в то время как счетоводство – образование (создание) имущества, его классификацию, оценку, а также сохранение и извлечение из него пользы. При этом в каждой науке практикуются свои подходы к изучению богатства (*табл. 1*).

Соотношение между этими науками Дж. Мальоне рассматривал в контексте свойственных им принципов. Общим для них обеих является принцип (Дж. Мальоне называет его также законом) наименьших средств. В политической экономии этот принцип находит выражение «в замене полезности, добытой с трудом, полезностью даровою», а в счетоводстве – «в понятии о достижении наибольшего дохода при наименьших расходах»²⁸. Подобно основным принципам, характерным для политической экономии, Дж. Мальоне сформулировал основные принципы счетоводства (*табл. 2*).

Если Дж. Мальоне стремился возвысить счетоводство до уровня теоретической науки, поставив его в один ряд с политической экономией, другие авторы мыслили иначе. Они

²⁷ Мальоне Дж. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1891. № 1. С. 5–8.

²⁸ Мальоне Дж. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1891. № 1. С. 5–8.

отдавали предпочтение утилитарному подходу к научному знанию и рассматривали, в частности, политическую экономию, как прикладную дисциплину.

Профессор И.Т. Тарасов, например, считал излишним изучение в коммерческих учебных заведениях «разного рода отвлеченностей», таких как теория ценностей или история хозяйства. «Нужно ли все это для оканчивающего курс в среднем коммерческом училище?» – задавал он вопрос с предсказуемым отрицательным ответом [18 с. 90]. Полный курс политической экономии, преподаваемый в университетах, для коммерческих училищ И.Т. Тарасов предлагал по немецкому образцу сократить до одной только прикладной части, так называемой народнохозяйственной политики (*Volkswirtschafts – politik, Volkswirtschaftspflege*). Дисциплина приобретала иное содержание, и поэтому вслед за другим инициатором совершенствования образовательного процесса Д.Д. Моревым он предлагал переименовать ее в «Коммерческую экономию» [18, 19].

Счетоводство и статистика

В 1872 г. в Санкт-Петербурге состоялся Международный статистический конгресс. Труды его были отпечатаны небольшим тиражом и к тому же на французском языке, что отчасти (в некоторой степени) затрудняло их распространение среди российской читающей публики. Одним из участников этого конгресса был М.Я. Батеньков. Когда в 1890-х гг. развернулась дискуссия о взаимосвязи общественных (социальных) наук, он опубликовал свой доклад в журнале «Счетоводство», напомним о своих давних, но не потерявших актуальности, взглядах.

М.Я. Батеньков подчеркивал тесную связь статистики со счетоводством, полагая, что «статистика народного хозяйства, промышленности и торговли аналогична счетоводству» [13, с. 312]. Он считал возможным использование в статистике народного хозяйства тех же методов, что и в учете отдельных предприятий. Уподобляя статистическое бюро хозяину, имеющему разные фабрики и производящему разные операции, он предлагал вести статистический учет по правилам двойной бухгалтерии.

М.Я. Батеньков предложил своеобразную форму баланса будущей статистической науки (рис. 1). В активе этого баланса он расположил объекты

статистического наблюдения, подсчитанные за отчетный год и объединенные в четыре группы: антропология, образование, промышленность и торговля. Источником этих активов (пассив) служили прогресс и открытия в образовании и промышленности. В пассиве, кроме того, приводились активы за предыдущий отчетный год. Превышение актива над пассивом должно было означать годовую прибыль в народонаселении, промышленности, товарах, а обратное соотношение между активом и пассивом приводило к регрессу (убыли). Оставалось только измерить прогресс и открытия и определить их соотношение с активами [20].

К обсуждению статистики и счетоводства, начало которой положил М.Я. Батеньков, по просьбе редакции журнала «Счетоводство» присоединился заведующий статистическим отделом Миланского городского управления Е. Банфи. Он обратил внимание на то, что в отличие от статистики счетоводство в то время еще не преподавалось в большинстве университетов, и в сравнении этих двух наук исходил из университетской – статистики. Поскольку статистика изучает «человеческое общество в его развитии, строении, отправлениях и в продуктах его труда», счетоводство, считал Е. Банфи, должно иметь своим предметом исследование «человеческих предприятий в их законах, явлениях и результатах»²⁹. Характерное для статистики определение средних величин (среднего человека) он распространил и на счетоводство. Последнее, по мнению Е. Банфи, стремится найти типичное, среднее предприятие, соединяющее «среднюю сумму всех особенностей, присущих предприятиям»³⁰. Лишь в средствах достижения своих целей счетоводство у Е. Банфи не походило на статистику. Цель статистики, писал он, достигается с помощью закона больших чисел; тогда как счетоводство добывается ее при помощи хозяйственных функций³¹.

С вступлением в дискуссию Л.И. Гомберга счетоводство приобрело сильного и небеспристрастного сторонника. Будучи убежденным поклонником двойной записи, возведенной в ранг закона, он судил о статистике, как о второстепенной в сравнении со счетоводством дисциплине. Предметом статистики Л.И. Гомберг называл счисление (количественный учет), а объектом – конкретные предметы и

²⁹ Банфи Е. Счетоводство и статистика // Счетоводство. 1894. № 2. С. 26–27.

³⁰ Там же.

³¹ Там же.

явления. Статистике он отводил лишь описательную функцию и в конце XIX в. (статья была опубликована в 1897 г.) не увидел ближайшей перспективы развития ее методологии. «Еще много придется работать на поприще статистики, чтобы добытые ею из наблюдений данные имели бы вполне научный характер, чтобы найти общие законы, руководящие этими явлениями и неизменные отношения между наблюдаемыми предметами, чтобы статистика достигла совершенства как наука» [16, с. 164].

В отличие от статистики счетоводство, полагал Л.И. Гомберг, имеет дело не только с конкретными (материальное имущество), но и с абстрактными явлениями (услуги). Его суть не в простом счислении, как в статистике, а в логическом исследовании движения ценностей. При этом счетоводство выполняет три функции: описательную (выяснение юридических положений, то есть состояния имущества, прав и обязательств); заключительную (выяснение экономических положений, то есть результатов хозяйственной деятельности, увеличения или уменьшения чистого имущества) и исследовательскую (исследование причин, руководящих этими результатами).

Л.И. Гомберг отмечал широкую предметную область статистики: она применима ко всем областям человеческого знания (социальная статистика, метеорологическая, хозяйственная, военная и т.д.) и более узкую – счетоводства, ограниченного экономической деятельностью единичного хозяйства. Вместе с тем он находил две точки, в которых счетоводство примыкает к статистике, используя ее элементы. Первая находится на входе в систему счетоводства (счисление единиц, образование суммы предметов), а вторая – на выходе из нее (средние выводы, построенные на сопоставлении и резюмировании данных о протекшей деятельности предприятия для уяснения будущей).

Особую «органическую» связь между счетоводством и статистикой подчеркивал и В.Д. Белов. В этой взаимосвязи, по его мнению, счетоводство приносит в дар статистике «ручательство в верности работы, в правильности ее выводов». Только счетоводство может дать материал, на который можно положиться, а статистика – переработать его в средние цифры, которые, будучи основанными на точных данных, «вполне могут быть переданы для руководства» [21, с. 267].

Бухгалтерия и математика

Известно, что Лука Пачоли, автор Трактата о счетах и записях (1494 г.) был математиком. Его изложение начал бухгалтерии и поныне служит источником научных исследований [22, 23]³². Между тем в дискуссиях XIX в. о месте бухгалтерии в ряду других знаний ее математическая природа подвергалась сомнению.

Л.И. Гомберг, например, считал ошибочным отнесение счетоводства к математическим наукам. Математические вычисления, полагал он, служат лишь средствами, способами изображения счетоводства. Их роль в счетоводстве подобна роли слов в философском трактате. Такой трактат нельзя отнести к области лингвистики на том лишь основании, что его текст изложен словами [16, с. 162–163].

Больше других авторов тяготел к использованию математики в бухгалтерии Н.И. Попов. Он делил экономические функции предприятия на три главных категории (части): управление, технику, или делопроизводство, и счетоводство с отчетностью. Последнюю, счетную часть Н.И. Попов рассматривал в качестве предмета бухгалтерии. Принадлежность бухгалтерии к математике он выводил из следующих исходных положений:

- в автономных и казенных учреждениях, торговых и промышленных предприятиях и частных хозяйствах счетная часть строится по одинаковым законам и правилам;
- счетная часть требует вычислений и сложных графических приемов [17]³³.

Преломление (использование, применение) математических и графических методов в счетной части, полагал Н.И. Попов, рождает самостоятельное знание. Его лишь по аналогии (условно) можно назвать наукой бухгалтерии,

³² Следует отметить, прежде всего, исследования профессора М.И. Кутера и созданной им в Кубанском государственном университете научной школы.

³³ Графические приемы в счетоводстве, полагал Н.И. Попов, становятся главными в сравнении с алгеброй и арифметикой, а в решении счетоводных задач появляется «новый предмет математических соображений». Математические (графические) подходы проявляются, например, при указании определенного места в счете для положительных и отрицательных показателей, расположении однородных предметов колонками в общем счете или отдельными счетами, размещении по разным книгам реальных и отвлеченных счетов и открытии параллельных отделов счетоводства. Они имеют место при простых и сложных вычислениях и сводке хронологических и систематических записей.

книговодством, счетоводством с отчетностью и счетной частью предприятий и учреждений. Н.И. Попов относил это знание к математическим наукам и вместе с ним бухгалтерию признавал областью математики [17, с. 26–30]. Более того, он считал, что бухгалтерия, принадлежащая к математике, требует «серьезной постановки теоретического курса»³⁴ [11, 17, 24, 25].

Соотношение между бухгалтерией и математикой, примиряющее сторонников двух противоположных взглядов пытался найти В.Д. Белов. «Оба взгляда представляют крайности, одинаково неверные» [26, с. 211]. Исходным в его рассуждениях было положение о том, что предмет бухгалтерии есть капитал и происходящие с ним в процессе производства и потребления изменения. Этого посыла оказалось достаточно для того, чтобы отнести бухгалтерию к семье экономических, а не математических наук.

Вместе с тем, В.Д. Белов признавал, как в случае со счетоводством и статистикой, тесную органическую связь между обоими этими знаниями. Математика, по его мнению, входит в область бухгалтерии и является существенной частью бухгалтерского знания, более того, она формирует его основной принцип. «Научные принципы только тогда становятся законами, когда находят свою математическую формулу» [26, с. 211]. В математическую формулу был облечен принцип (закон) двойной записи, который В.Д. Белов называл фундаментом бухгалтерии. Математика, считал он, дает этому принципу «твердость, неизбежность», а значит, и крепость всему зданию бухгалтерии. Граница проникновения математики в область бухгалтерии – здания пролегла на уровне фундамента, который, естественно, не мог простираться до крыши [26, с. 212].

В отличие от Н.И. Попова, В.Д. Белов предлагал включать математику в курс преподавания бухгалтерии. При этом он ратовал не за высшую математику, а за арифметику и первоначальную алгебру. Последняя была призвана дать понятие равенства, как основного принципа бухгалтерии.

Заключение

Таким образом, развитие реального и коммерческого образования в конце XIX – начале XX вв. сопровождалось дискуссиями о межпредметных связях и их содержательном характере. Отчасти они были инициированы преподавателями бухгалтерии, заинтересованными в укреплении позиций своего предмета в учебном процессе. Вместе с тем эта инициатива и пристрастность бухгалтеров обострили спор о взаимодействии бухгалтерии, политической экономии, статистики и математики.

Если перенести эту дискуссию в современные условия, небезынтересными могут стать следующие проблемы:

- бухгалтерия как основа политической экономии, возможность преподавания политэкономии не до бухгалтерии, а вслед за ней;
- как бухгалтерия и политическая экономия изучают богатство;
- соотношение принципов политической экономии и бухгалтерии;
- как в этих науках проявляется общий для них принцип наименьших затрат;
- имеет ли право на существование дисциплина «Коммерческая экономия», есть ли у нее современная интерпретация;
- имеет ли значение для современной науки «Баланс будущей статистической науки» М.Я. Батенькова;
- каково место статистических средних величин в бухгалтерии;
- можно ли упрекнуть статистику в отсутствии логического исследования движения ценностей;
- относится ли бухгалтерия к экономическим или математическим наукам.

Возможно, современные дискуссии будут не менее острыми и содержательными.

³⁴ В 1888 г. вышло в свет Руководство общей бухгалтерии Н.И. Попова, в котором при изложении правил бухгалтерии он опирался на математические методы. Эта работа послужила поводом для дискуссии о соотношении бухгалтерии и математики между Н.И. Поповым и В.Д. Беловым на страницах журнала «Счетоводство» в 1891 и 1892 гг.

Таблица 1

Изучение богатства в политической экономии и счетоводстве

Table 1

Study into the wealth as viewed in political economy and bookkeeping

Политическая экономия	Счетоводство
Следит за различными фазисами претерпеваемых богатствами изменений	Доказывает, что нельзя сохранять богатства без умелого заведования ими
Не устанавливает непосредственной связи между произведенным богатством и производителем	Исследует и разъясняет все те отношения, которые устанавливаются между самими богатствами и личностью тех, кто владеет или должен владеть ими
Ограничивается исследованием законов, управляющих богатствами как социальным явлением	Расширяет область своего ведения, разъясняя и те последствия, которые возникают для процветания отдельных предприятий от соблюдения известных принципов

Источник: Мальоне Дж. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1891. № 1. С. 5–8

Source: Maglione G. [The relationship of accounting and political economy]. Schetovodstvo = Accountancy, 1891, no. 1, pp. 5–8. (In Russ.)

Таблица 2

Основные принципы политической экономии и счетоводства

Table 2

The basic principles of political economy and accounting

Политическая экономия	Счетоводство
Личный интерес как побудительный мотив труда	Организация предприятий сообразно с их целями
Ограниченная плодородность почвы	Сохранение имущества с увеличением его доходности
Увеличение народонаселения пропорционально умножению средств к существованию	Хозяйственное управление делом, сопровождающееся возможностью знать результат

Источник: Мальоне Дж. Отношение счетоводства к политической экономии // Счетоводство. 1891. № 1. С. 5–8

Source: Maglione G. [The relationship of accounting and political economy]. Schetovodstvo = Accountancy, 1891, no. 1, pp. 5–8. (In Russ.)

Рисунок 1**Баланс будущей статистической науки****Figure 1****Balance-sheet of the future statistical science**

<i>Актив</i>	<i>Пассив</i>
31 декабря 1900 г.	<i>Прогресс и открытия</i>
<i>Антропология</i>	В образовании...
На лицо людей:	Промышленности...
По племенам...	<i>Прибыль</i>
состоянию...	В народонаселении...
и пр.	промышленности...
<i>Образование</i>	товарах...
На лицо училищ...	Наличность предыдущего 1899 г. была:
учащихся...	В отделе антропологии:
техников...	Людей по племенам...
медиков...	состоянию...
и пр.	и пр.
<i>Промышленность</i>	В отделе образования:
На лицо заводов...	училищ...
фабрик...	учащихся...
рабочих...	техников...
и пр.	медиков...
<i>Торговля</i>	и пр. и т.д.
На лицо товаров...	
и пр.	
<i>Регресс, убыль</i>	
В образовании...	
промышленности...	
торговле...	
БАЛАНС	БАЛАНС

Источник: [13, с. 314]

Source: [13, p. 314]

Список литературы

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
2. Белов В.Д. Коммерческие и технические знания // Счетоводство. 1897. № 1. С. 2–6.
3. Соколов В.Я. Друг страждущего человечества: неизвестная биография Василия Дмитриевича Белова // Финансы и бизнес. 2013. № 2. С. 197–218.
4. Колумбус П. Еще о преподавании бухгалтерии // Счетоводство. 1888. № 8. С. 131–132.
5. Колумбус П. Коммерческое образование в России // Счетоводство. 1888. № 1. С. 7–8.
6. Сахаров А. Наши коммерческие школы и их общественное значение // Русская школа. 1906. № 4. С. 99–121.
7. Фортунатов А. О высшем коммерческом образовании // Вестник воспитания. 1906. № 6. С. 44–66.
8. Белов В.Д. Бухгалтерия в ряду других знаний // Счетоводство. 1889. № 14–15. С. 184–187.
9. Белов В.Д. Практическое значение счетоводства и его современное положение // Счетоводство. 1895. № 2. С. 30–34.
10. Карельская С.Н., Львова Д.А. Печальный юбилей // Аудиторские ведомости. 2014. № 12. С. 47–64.
11. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

12. Ковалев В.В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. 2013. № 2. С. 90–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/yavlyaetsya-li-buhgalterskiy-uchet-naukoj-retrospektiva-vzglyadov-i-tendentsii>
13. Батеньков М.Я. Счетоводство и статистика // Счетоводство. 1893. № 21. С. 312–314.
14. Барац С.М. Бухгалтерия и ее значение // Счетоводство. 1904. № 19-20. С. 218–222.
15. Гомберг Л. Счетоводство и политическая экономия // Счетоводство. 1897. № 10–16. С. 129–131.
16. Гомберг Л. Счетоводство и статистика // Счетоводство. 1897. № 10-16. С. 161–165.
17. Попов Н.И. По поводу статьи г. Белова «Бухгалтерия и математика» // Счетоводство. 1892. № 2. С. 26–30.
18. Тарасов И.Т. Политическая экономия в коммерческих училищах // Счетоводство. 1896. № 5-6. С. 90–91.
19. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Корпоративные финансы и учет: понятия, алгоритмы, показатели. М.: КноРус, Проспект, 2015. 1000 с.
20. Pyatov M.L., Karelskaya S.N. Balance Models in the Economic Statistics in Russia: Retrospective Analysis // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Экономика. 2012. Вып. 1. С. 159–174. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/balansovye-modeli-v-metodologii-otechestvennoy-ekonomicheskoy-statistiki-istoriya-voprosa>
21. Белов В.Д. Бухгалтерия и статистика // Счетоводство. 1896. № 19-20. С. 267–268.
22. Кутер М.И., Гурская М.М. О трактате Л. Пачоли, формальных признаках двойной бухгалтерии, классификации ранних балансов по структуре, содержанию и назначению // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 1. С. 123–132. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/o-traktate-l-pacholi-formalnyh-priznakah-dvoynoy-buhgalterii-klassifikatsii-rannih-balansov-po-strukture-soderzhaniyu-i-naznacheniyu>
23. Кутер М.И., Гурская М.М., Кутер К.М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17. С. 46–64.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis>
24. Попов Н.У. Руководство общей бухгалтерии. Томск: Типо-литография Михайлова и Макушина, 1888. 352 с.
25. Колчугин С.В. Математические основы теории балансового учета А.П. Рудановского // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20. № 8. С. 477–490.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/matematicheskie-osnovy-teorii-balansovogo-ucheta-a-p-rudanovskogo>
26. Белов В.Д. Бухгалтерия и математика // Счетоводство. 1891. № 16-17. С. 210–212.

Информация о конфликте интересов

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

**ACCOUNTANCY AMONG OTHER ACADEMIC DISCIPLINES:
DISCOURSE OF THE LATE 19TH – EARLY 20TH CENTURIES****Mikhail A. OSIPOV^{a,*}, Irina N. L'VOVA^b**^a Saint-Petersburg State Economic University (SPbSEU), St. Petersburg, Russian Federation
osipov@finec.ru
ORCID: not available^b Saint-Petersburg State Economic University (SPbSEU), St. Petersburg, Russian Federation
irinalvova@list.ru
<https://orcid.org/0000-0001-9521-8333>

* Corresponding author

Article history:Received 18 September 2018
Received in revised form
1 October 2018
Accepted 15 October 2018
Available online
15 November 2018**JEL classification:** I26, M41,
M53, N33**Abstract****Subject** The article studies the teaching practice of accountancy in tuition-based schools and departments of non-classical secondary schools in the late 19th through early 20th centuries.**Objectives** We search for cross-disciplinary ties of accountancy and political economy, statistics, mathematics.**Methods** The methodological framework is based on historical analysis of the evolution of accountancy as an academic discipline. The research draws upon general methods of cognition, such as analysis, synthesis, substantiation of the cause-and-effect relationship, observation, comparison, generalization, interpretation, etc.**Results** We interpreted the subject, method and functions of accounting from perspectives of relevant scientific knowledge. The article also reviews various ideas of subjects and reveals contribution of renowned scholars into the creation of economic science, its statistical and mathematical principles. We demonstrate how accountancy became an academic and scientific discipline, though it used to be just a practice. The article unfolds the formation of related academic and scientific disciplines in retrospect and significantly supplements the existing knowledge of their substance.**Conclusions** In the late 19th through early 20th centuries, accountancy sprang as an academic discipline. Scholarly circles discuss cross-disciplinary ties in tuition-based and secondary vocational training. Ideas of this research and our arguments are still relevant. As a result of this research, we reassessed the discourse on the relationship of accountancy, political economy, statistics and mathematics. Various arguments open new opportunities for developing the scientific knowledge. They may also underlie the contemporary discourse on the substance and methods for teaching economic disciplines.**Keywords:** realschule, tuition-based schools, accounting, political economy

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Osipov M.A., L'vova I.N. Accountancy Among Other Academic Disciplines: Discourse of the Late 19th – Early 20th Centuries. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 11, pp. 1340–1354.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.11.1340>**References**

1. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Principles of the accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 496 p.
2. Belov V.D. [Commercial and technical knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1897, no. 1, pp. 2–6. (In Russ.)
3. Sokolov V.Ya. [A friend of the afflicted humankind: An unknown biography of Vasilii Dmitrievich Belov]. *Finansy i bizness = Finance and Business*, 2013, no. 2, pp. 197–218. (In Russ.)

4. Kolumbus P. [Reassuming the discussion on teaching the accounting practice]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1888, no. 8, pp. 131–132. (In Russ.)
5. Kolumbus P. [Tuition-based education in Russia]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1888, no. 1, pp. 7–8. (In Russ.)
6. Sakharov A. [Our tuition-based schools and their public role]. *Russkaya shkola = Russian Schooling*, 1906, no. 4, pp. 99–121. (In Russ.)
7. Fortunatov A. [On higher tuition-based education]. *Vestnik vospitaniya = Bulletin of Upbringing*, 1906, no. 6, pp. 44–66. (In Russ.)
8. Belov V.D. [Accounting among other fields of knowledge]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1889, no. 14-15, pp. 184–187. (In Russ.)
9. Belov V.D. [The practical role of accountancy and its contemporary status]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1895, no. 2, pp. 30–34. (In Russ.)
10. Karel'skaya S.N., L'vova D.A. [Sad anniversary]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*, 2014, no. 12, pp. 47–64. (In Russ.)
11. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet: Ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: From origins to the present days]. Moscow, Audit, YUNITI Publ., 1996, 638 p.
12. Kovalev V.V. [Whether accounting can be treated as a science: Retrospective of views and tendency]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2013, no. 2, pp. 90–112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/yavlyaetsya-li-bukhgalterskiy-uchet-naukoy-retrospektiva-vzglyadov-i-tendentsii> (In Russ.)
13. Baten'kov M.Ya. [Bookkeeping and statistics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1893, no. 21, pp. 312–314. (In Russ.)
14. Barats S.M. [Accounting and its importance]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1904, no. 19-20, pp. 218–222. (In Russ.)
15. Gomberg L. [Accounting and political economy]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1897, no. 10-16, pp. 129–131. (In Russ.)
16. Gomberg L. [Accounting and statistics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1897, no. 10-16, pp. 161–165. (In Russ.)
17. Popov N.I. [On the article by Belov, Accounting and Mathematics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1892, no. 2, pp. 26–30. (In Russ.)
18. Tarasov I.T. [Political economy in tuition-based schools]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1896, no. 5-6, pp. 90–91. (In Russ.)
19. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. *Korporativnye finansy i uchet: ponyatia, algoritmy, pokazateli* [Corporate finance and accounting: Concepts, algorithms, indicators]. Moscow, KnoRus, Prospekt Publ., 2015, 1000 p.
20. Pyatov M.L., Karelskaya S.N. Balance Models in the Economic Statistics in Russia: Retrospective Analysis. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*, 2012, iss. 1, pp. 159–174.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/balansovye-modeli-v-metodologii-otechestvennoy-ekonomicheskoy-statistiki-istoriya-voprosa> (In Russ.)
21. Belov V.D. [Accounting and statistics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1896, no. 19-20, pp. 267–268. (In Russ.)

22. Kuter M.I., Gurskaya M.M. [Pacioli's treatise, formal characteristics of double entry bookkeeping, balance sheet classification (structure, contents and functions)]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 1, pp. 123–132. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/o-traktate-l-pacholi-formalnyh-priznakah-dvoynoy-buhgalterii-klassifikatsii-rannih-balansov-po-strukture-soderzhaniyu-i-naznacheniyu> (In Russ.)
23. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Kuter K.M. [History of double accounting: Double entry]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2011, no. 17, pp. 46–64. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoriya-dvoynoy-buhgalterii-dvoynaya-zapis> (In Russ.)
24. Popov N.I. *Rukovodstvo obshchei bukhgalterii* [General accounting guide]. Tomsk, Tipo-litografiya Mikhailova i Makushina Publ., 1888, 352 p.
25. Kolchugin S.V. [Mathematical foundations of the balance sheet theory by A.B. Roudanovsky]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2017, vol. 20, no. 8, pp. 477–490. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/matematicheskie-osnovy-teorii-balansovogo-ucheta-a-p-rudanovskogo> (In Russ.)
26. Belov V.D. [Accounting and mathematics]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1891, no. 16-17, pp. 210–212. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

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