

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-6-63-74
УДК 330.8
JEL M40, M41

Влияние личности Ф.В. Езерского на формирование его научных взглядов

В.Я. Соколов^а, С.Н. Карельская^б, Е.И. Зуга^с

^а Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия;

^{б,с} Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрена форма счетоводства, созданная Ф.В. Езерским, одним из самых известных русских бухгалтеров. История его тройной русской бухгалтерии составляет предмет исследования как в нашей стране, так и за рубежом. В статье используются просопографический **метод** и метод архивных исследований. Авторы ставят своей **целью** анализ работ Ф.В. Езерского в сравнении с аналогичными трудами его времени. Показано, что российская тройная бухгалтерия представляет собой вариант двойной записи, при которой собственный капитал представляется как разница между активами и пассивами, аналогично английской бухгалтерии, и они никак не связаны с идеями тройной бухгалтерии Идзири. У происхождения системы Езерского есть два триггера: его опыт работы в военном министерстве в области бюджетного учета и английская система бухгалтерского учета Джонсона. Для ее распространения он создал условия, в которых о ней узнали все. Езерский спровоцировал ученых бухгалтеров на публичную дискуссию вокруг этой системы, публикуя в собственных журналах критику двойной бухгалтерии и защиту своего творения. Знакомство с тройной русской системой счетоводства специалистов-практиков Езерский обеспечил открытием курсов, на которых за 40 лет существования были обучены более 15 тысяч счетных работников. Кроме того, он объединил вокруг себя единомышленников, сторонников и сочувствующих, создав общество бухгалтеров. Его членов привлекали не только возможностью повышать квалификацию, но и проводить свободное время, в том числе с семьями. Разработанная Езерским система стала не только делом его жизни, но и способом зарабатывания денег. Несмотря на славу первопроходца, Езерский не был одинок в отказе от классических регистров итальянской двойной бухгалтерии. Проведенный в статье анализ позволил установить близость системы Езерского к идеям Э. Дегранжа-отца, создателя так называемой американской формы счетоводства. В основе этой системы лежало стремление к упрощению учетных записей путем их выделения во вспомогательные регистры и сокращения числа счетов главной книги. Сам термин «тройная бухгалтерия» был известен и до Езерского. Так назвал свою книгу Р. Рупп, представивший форму счетоводства, весьма схожую с системой Дегранжа. Как и Езерский, Рупп отмечал, что его тройная бухгалтерия необходима для предотвращения ошибок в записях. Это не умаляет заслуг Езерского, ведь в его время нередко различали системы учета не по числу счетов, по которым проводились записи, а по числу регистров, в которых они отражались. Такая особенность присуща и системе Езерского. **Ключевые слова:** тройная русская бухгалтерия; Ф.В. Езерский; двойная запись; финансовый результат; Общество счетоводов

Для цитирования: Соколов В.Я., Карельская С.Н., Зуга Е.И. Влияние личности Ф.В. Езерского на формирование его научных взглядов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2024;11(6):63-74. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-6-63-74

ORIGINAL PAPER

F.V. Yezeriskiy Personality's Influence on the Development of his Scientific Views

V.Ya. Sokolov^а, S.N. Karelskaia^б, E.I. Zuga^с

^а Saint-Petersburg State Economic University, Saint-Petersburg, Russia;

^{б,с} Saint-Petersburg State University, Saint-Petersburg, Russia

ABSTRACT

The paper explores accounting theories focusing on the influence of Fyodor Ezerskiy's, one of the most famous Russian accountants, his identity and surroundings. The history of his triple Russian accounting is the subject of research both in our country and abroad. The study uses the prosopographical and archival research **methods**. The authors **aim** to analyze

© Соколов В.Я., Карельская С.Н., Зуга Е.И., 2024

the works of F.V. Ezerskiy in comparison with similar works of his time. Russian triple-entry bookkeeping, as research shows, is a double-entry system variation where equity equals assets minus liabilities, mirroring English practices. And they are in no way related to the ideas of Ijiri's triple-entry bookkeeping. Ezerskiy's system originated from two sources: his War Office budgetary accounting experience and Johnson's English accounting system. In order to spread it, he created conditions under which everyone knew it. Ezerskiy spurred debate among academic accountants on his system by critiquing double-entry bookkeeping and promoting his own in his journals. Ezerskiy's courses trained over 15,000 accountants in Russia's triple-entry bookkeeping system over 40 years. Also, he attracted like-minded supporters and sympathizers by establishing an accountant's society, offering professional development and family-friendly activities. The system developed by Ezerskiy became not only his life's work but also a way to earn money. Although the pioneering bookkeeper, who shunned traditional Italian double-entry methods, was famous, Ezerskiy was not unique. The authors' analysis in this paper established that Ezerskiy's system closely resembles the ideas of E. Dégrange (Sr.) – the creator of the so called an American accounting form. They simplified accounting by employing auxiliary registers and decreasing the number of general ledger accounts. The phrase “triple-entry bookkeeping” pre-dates Ezerskiy; Rodolphe Roupp's book describes a system much like Dégrange's. Like Ezerskiy, Roupp also noted that his triple-entry bookkeeping was necessary to avoid errors in the records. This doesn't diminish Ezerskiy's contributions; his era's accounting systems were distinguished by the number of registers, not the number of accounts used. This is also characteristic of Ezerskiy's system.

Keywords: triple-entry Russian bookkeeping; F.V. Ezerskiy; double-entry; financial result; Society of Accountants

For citation: Sokolov V.Ya., Karelskaia S.N., Zuga E.I. F.V. Ezerskiy personality's influence on the development of his scientific views. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(6):63-74. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-6-63-74

ВВЕДЕНИЕ

Имя Федора Венедиктовича Езерского (1835–1915) наиболее известно в длинном списке русских бухгалтеров. В то же время его труды, связанные с тройной формой бухгалтерии, не оказали значительного влияния на развитие учета и рассматриваются скорее как экзотические, подобно попыткам введения новых фигур в шахматную игру [1–4].

В исследованиях, посвященных Езерскому, его систему часто и несправедливо рассматривают как предшественницу идей Иджири (Y. Ijiri (1986–1993) [5, 6]. Биография Езерского известна фрагментарно [7] и в основном с его собственных слов. Но именно личность Езерского и его поступки определяли как успех, так и провалы его системы.

Цель данной работы состоит в разъяснении многочисленных недоразумений, связанных с тройной русской бухгалтерией Езерского. Так, в англоязычной литературе тройная запись связана с именем Иджири: Cai [8] и другие авторы не упоминают эту систему до 1986 г. и не упоминают Езерского вовсе. В русской же литературе система Иджири практически неизвестна, за исключением отдельных упоминаний [6], а понятие «тройная запись» прочно связано с Езерским [9, с. 12]. Несмотря на то, что на практике тройная система Езерского почти не использовалась, а после его смерти вовсе не применялась, «патриотическое» название и рекламные усилия Езерского сделали ее крайне популярной в русской счетной литературе, а самого Езерского олицетворением русского учета [2, 10–12].

Методологическую основу для изучения жизни и трудов Ф.В. Езерского составили библиографические исследования исторических публикаций [13–15] и обзор работ по теории учета Франции и Германии XX в. [16]. Важной основой исследования стали статьи, посвященные персоналиям профессии. Их значение в изучении истории учета обосновано Д. Ч. Карнеги и К. Нэпиером [17, с. 21], которые писали: «Современный бухгалтерский учет не может быть понят независимо от ключевых лиц, которые способствовали бухгалтерскому развитию» [17, с. 21].

В работе также применяется просопографический метод, позволяющий выявить круг лиц, причастных к изучаемому вопросу. Биографический и просопографический методы являются признанными подходами в исследовании истории бухгалтерского учета [14, с. 17–23]. Применение этих методов в сочетании с архивными исследованиями позволило установить, каким образом идеи Езерского предопределены особенностями его личности и окружения.

ЛИЧНОСТЬ Ф.В. ЕЗЕРСКОГО

Жизнеописание Езерского представлено фрагментарно. Это, собственно, не биография, а некоторые выбранные факты. Федор Венедиктович Езерский родился 17 февраля 1835 г. в имении Залесовичи Рогачевского уезда Могилевской губернии. Отец — Венедикт Францевич Езерский, мать — Татьяна Григорьевна урожденная Бонч-Осмоловская, сестра Анатолия Осиповича Бонч-Осмоловского (1857–1930) — члена организаций «Земля и воля», «Чёрный передел» и ЦК

эсеров. Из-за болезни Езерский получил домашнее образование. В 1855 г. он поступил в счетный отдел провиантского департамента военного министерства, которым руководил его дядя статский советник Григорий Францевич Езерский, на должность ревизора. В 1866 г. Езерский женился на Александре Николаевне Гагариной (1826–1905), родственнице Валериана Алексеевича Татарина (1816–1871) — активного участника реформ Александра Второго, действительного тайного советника, занимавшего должность государственного контролера.

После женитьбы Езерский в чине коллежского асессора занял пост старшего ревизора в тверском отделении государственного контроля. В 1867 г. Езерский вышел в отставку [24, с. 1863] и отправился в Дрезден изучать экономические науки. В 1870 г. в Дрездене родился его сын Николай и вышло его первое сочинение по тройной системе учета — «Первый публичный опыт новой системы». По возвращении в Санкт-Петербург в 1873 г. Езерский начал активную пропаганду своих идей в России и выпустил книгу «Теория торгового счетоводства по новой системе», за которой последовало множество других публикаций. Задачу распространения своих идей он видел в массовом обучении молодежи и стал одним из первых создателей массовых бухгалтерских курсов в России.

Езерский редактировал и издавал журналы: «Журнал общества счетоводов» (1896–1905), «Счетовод» (1911–1914), «Практическая жизнь» (1889–1913). В 1892 г. он основал в Москве Общество счетоводов, главные задачи которого состояли в объединении счетных работников и организации взаимопомощи: материальной поддержки, трудоустройства и проч. В дальнейшем, вплоть до самой смерти, Езерский занимался продвижением своих идей и установлением приоритетности своей учетной системы. Он написал огромное количество писем самым разным людям по различным вопросам. Из них были опубликованы «Письма к законосоставителям».

РУССКАЯ ТРОЙНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

В 1869 г. в Дрездене, где в это время жил Ф.В. Езерский, была опубликована работа, в которой он впервые представил положения своей системы счетоводства [25, с. 138]. По словам автора, система была создана на основе его восемнадцатилетнего опыта работы и тщательного анализа различных методов счетоводства [26, с. IV]. В России Езерский впервые представил свою систему счетоводства в 1870 г. в газете «Московские ведомости». Он пафосно опи-

сал это событие: «впервые заблаговестил о новом русском изобретении — русской тройной системе счетоводства» [27, с. VII]. В названии творения Езерского слово «русская» использовано по двум причинам: во-первых, из патриотических соображений, поскольку она была «изобретена русским» [28, с. XIV], и, во-вторых, для противопоставления ее итальянской форме счетоводства.

Езерский связывал создание тройной русской бухгалтерии с недостатками двойной, к числу которых относил:

- дописывание подставных приходов и расходов;
- приписки остатков к дебету и кредиту;
- горизонтальную форму главной книги и отчета;
- двойной путь записей двойной системы: главного и вспомогательного;
- неподчинение признакам верности [29].

Критика Езерского представляла собой расширенное продолжение критики Э.Т. Джонса (1767–1833) — автора английской системы бухгалтерского учета, которую русский автор назвал «предтечею» своего изобретения в области учета [28, с. XII]. Ф.В. Езерский уточнял, что при создании тройной русской системы бухгалтерии он отделил все ненужное от необходимого и добился в ней «ясности, краткости, полноты и верности» [26, с. III].

Езерский определял основную идею системы в названии «тройная», и этому служили три основания.

1. Три типа учетных регистров: хронологический (капитальная книга), систематический и отчетный (сводная книга) (рис. 2–5).

2. Трехчастная структура регистров учета, в которых записи осуществляются по трем столбцам: приход, расход, остаток (капитал).

3. Целостность и законченность системы [28, с. XI–XIV].

Очевидно, что Езерский, как и многие бухгалтеры его времени, соотносил двойственность или тройственность учета не с проводками, а со структурой регистров. Кроме того, название «тройная» содержит скрытую апелляцию к Святой Троице, что характерно для Езерского, делившего всех бухгалтеров на православных счетоводов тройной системы и иудейских поклонников двойной записи [30, с. 10].

Учетная процедура в тройной системе состояла из трех параллелей, или этапов, в терминологии автора или этапов (рис. 1).

Первый этап состоял в занесении записей хозяйственных операций в регистр хронологического

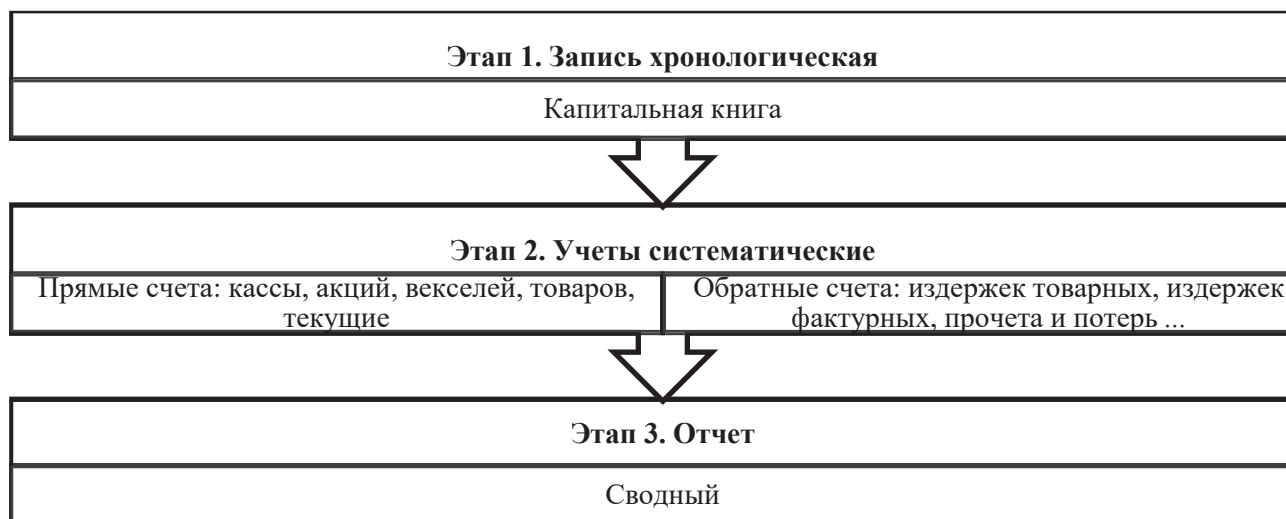


Рис. 1 / Fig. 1. Учетная процедура тройной русской системы счетоводства /
Accounting procedure of the triple Russian accounting system

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

учета — капитальную книгу (рис. 2). Название книги объяснялось двумя причинами: 1) отражение торгового капитала; 2) оперативное выявление размера капитала [26, с. 7].

В капитальной книге Езерский объединил пять книг и один счет из разных учетных систем: дневную (журнал) или дневную книгу из простой, двойной и английской бухгалтерий; памятную или черновую — из простой и двойной учетных систем; кассовую — из простой, двойной и английской систем учета и счет кассы — из главных книг двойной и английской бухгалтерий [26, с. 7].

В капитальной книге счет кассы обособлен от прочих ценностей с целью упрощения процесса контроля [26, с. 16]. На этом счете отражается наибольшее количество хозяйственных операций, поэтому он требует особого внимания. Такой порядок организации записей в учетной книге позволяет в любой момент сверить учетные данные с фактическим остатком денег в кассе.

В капитальной книге числовые данные по операциям записывались в три графы, соответствующие ключевым элементам (или счетам) тройной системы счетоводства: касса, ценности и издержки, убытки и прибыль [26, с. 8]. В своих последующих работах Езерский стал использовать термины «остаток» или «капитал» для обозначения последнего из названных элементов (издержки, убытки и прибыль) [27, с. 22; 28, с. XV]. Ключевые счета в форме капитальной книги разделены на две группы: прямые и обратные. В прямых счетах приход записывался как увеличе-

ние, а расход — как уменьшение наблюдаемых объектов учета. В обратном счете остатка или капитала использовался обратный порядок [26, с. 8, 12].

В капитальной книге факты хозяйственной жизни регистрировались с использованием двойной записи, равновеликие суммы дважды отражались на прямых и обратных счетах, что обеспечивало равенство суммы итогов двух прямых и одного обратного счетов.

На *втором этапе* учетной процедуры данные переносились из капитальной книги в регистры систематического учета (счета). Они открывались на каждый объект бухгалтерского наблюдения, где систематизировались подробные данные о них [26, с. 19].

Количество и состав счетов определялись исходя из соображений удобства для практического применения. Каждую из учетных книг можно было подразделить на несколько частей или, напротив, объединить. При их открытии следовало избегать двух крайностей: с одной стороны, не усложнять учет слишком большим их количеством; с другой стороны, не соединять в одном счете слишком разрозненные суммы [26, с. 19].

В формах книг систематического учета (счетов) Езерский добивался решения важной задачи — он стремился облегчить нахождение данных. Все книги этого этапа учета оформлены единообразно, но содержат необходимые дополнения для учета отдельных объектов бухгалтерского наблюдения (рис. 3).

Счета систематического учета представляют собой двухсторонние таблицы: слева показан при-

Месяц, число и ход дел	Мемориал		Прямые счета				Обратные счета	
			Касса		Ценности		Издержки, убыток, прибыль	
	Приход	Расход	Приход	Расход	Приход	Расход	Убыток, приход	Прибыль, расход

Рис. 2 / Fig. 2. Капитальная книга / Capital book

Источник / Source: Составлено авторами на основе [26, с. 8] / compiled from [26, p. 8].

Дата ход дел, ...	№ счета	Сумма	Регулятор	Единиц упаковки	Нетто				Цена продажи	Единиц упаковки	Дата ход дел, ...	№ счета	Выручка	Стоимость	Убыток	Прибыль
					Цена	Приход	Налицо	Расход								

Рис. 3 / Fig. 3. Форма счетов товаров / Goods accounts form

Источник / Source: составлено авторами на основе [26, с. 27] / compiled from [26, p. 27].

Наименование книг и счетов	№ счета	Баланс-инвентарь к началу месяца		Наименование месяца					Баланс- инвентарь к концу месяца	
		Актив	Пассив	Приход	Расход		Убыток	Прибыль	Актив	Пассив
					Выручка	Стоимость				

Рис. 4 / Fig. 4. Форма сводной книги / Summary book form

Источник / Source: составлено авторами на основе по [31, с. 68] / compiled from: [31, p. 68].

ход, справа — расход. В расходной части всех счетов включены графы «выручка», «убыток» и «прибыль».

В этих книгах записывали все подробности о хозяйственных делах. В счетах товаров указывались: общая денежная оценка по факту хозяйственной жизни, сведения о единицах упаковки, цена покупки и продажи.

Третий этап учетной процедуры включал в себя перенос итоговых оборотов по счетам систематического учета в сводную отчетную книгу (рис. 4).

Сводная книга заменяла книги, существовавшие в разных учетных системах: инвентарную книгу простой, двойной и английской; балансовую — простой, двойной и английской; пробный баланс —

двойной; главную книгу — двойной; балансовый счет для хозяина — двойной; журнал — двойной [26, с. 66]. Ее рекомендовалось составлять ежемесячно, а также при ликвидации предприятия [26, с. 68]. В сводной книге объединялись данные баланса на две отчетные даты (на начало и конец периода) и отчета о прибылях и убытках. Кроме того, в ней раскрывались сведения об оборотах по приходу и расходу всех счетов систематического учета [26, с. 64–65]. Таким образом, можно заключить, что тройная русская система Езерского построена на всех ключевых компонентах двойной бухгалтерии.

В основе учетной системы Езерского лежит балансовое равенство (его можно выявить из содержания капитальной книги (см. рис. 2). Оно имеет следующий вид:

$$\text{Касса} + \text{Ценности} = \text{Капитал} \quad (1).$$

Это равенство показывает, что объектом учета в системе Езерского являются изменения кассы и ценностей, которые представляют отдельные части капитала. Создатель тройной системы изменил традиционное балансовое равенство, но это не повлекло изменения методологии учета, была скорректирована только форма двойной бухгалтерии, то есть технические средства сбора, обработки первичных данных и получения результатной учетной информации [32, с. 327].

В основной регистр учета — в капитальную книгу — Езерский не включил отдельно счета расчетов (дебиторской и кредиторской задолженности). Однако он признавал их важность и считал необходимой частью инвентаря. Отсутствие этих счетов в капитальной книге компенсируется их наличием в составе систематических счетов. Для учета этих объектов наблюдения автор использовал текущие счета (жироkonto) (см. рис. 1).

В системе Езерского *текущими счетами* являются счета для учета долговых оборотов, то есть личные счета или счета расчетов. Структура книги для учета на этих счетах представлена на рис. 5.

Эта форма счета подходит для учета дебиторской и кредиторской задолженности, но для последней из них используются обратные записи, то есть записи, которые вычитаются из общей суммы активов [26, с. 51]. Об этом писал в 1929 г. историк учета Н. С. Помазков (1889–1968), который осуществил критический анализ системы Езерского [33, с. 212–213]. Принимая во внимание это замечание, можно представить балансовое равенство, лежащее в основе тройной русской системы счетоводства, в следующем виде:

$$\text{Касса} + \text{Ценности} - \text{Долговые обороты} = \text{Капитал} \quad (2).$$

В этой формуле явно прослеживается традиционное для Великобритании балансовое равенство:

$$\text{Актив} - \text{Обязательства} = \text{Капитал} \quad (3).$$

Это равенство часто называют балансовым или капитальным уравнением И. Ф. Шера (1846–1924) [34]. Оно построено по остаточному принципу относительно капитала и раскрывает сумму чистых активов.

Главным достоинством системы учета Ф. В. Езерского считается *оперативное выявление величины капитала*. Это достигается благодаря специальной структуре учетных регистров, в которых отдельно отображается размер капитала [26, с. 114]. Для этого в каждой книге учета в системе предусмотрена графа капитала или его составляющих (прибыль и убыток), в которой показываются результаты по всем хозяйственным операциям [26, с. 4]. Это отличительная черта тройной русской системы учета от прочих форм учета. Обычно прибыль или

Дата ход дел, ...	№ счета	Сумма	Срок	Отметка о срочных платежах		Дисконт	Срок	Дата ход дел, ...	№ счета	Выручка	Стоимость	Убыток	Прибыль
				Приход	Расход								

Рис. 5 / Fig. 5. Форма текущих счетов / Current accounts form

Источник / Source: составлено авторами на основе [26, с. 28] / compiled from: [26, p. 28].

убыток выявляется по итогам закрытия учетных книг (счетов учета) в конце отчетного периода. Езерскому удалось решить важную задачу управления: организовать наблюдение в реальном времени за успешностью работы предприятия. Оперативно выявляемый финансовый результат в тройной бухгалтерии не является абсолютно точным, он уточняется по итогам закрытия всех учетных книг при окончании отчетного периода, но он достаточен для принятия экономических решений [26, с. 14].

В системе счетоводства, разработанной Ф.В. Езерским, в центре учетной процедуры поставлен учет капитала. Это обусловлено структурой всех учетных книг, применяемых в данной системе (рис. 2–5).

Баланс, который строится по системе Езерского, аналогичен по своим данным балансу по обычной двойной записи. Только его форма ближе не к итальянской или французской системам учета, а к английской, где капитал определяется как разница между активами и обязательствами, а не как часть пассива. Сокращенное количество счетов в учетных регистрах Езерского развивает идеи Эдмона Дегранжа-отца (1763–1826?). Э. Дегранж — автор системы, названной американской, которая была также популярна в Бельгии, Франции и Германии. В нашей стране она известна как «Журнал — Главная» (это точный перевод названия основного регистра учета).

В первой версии системы (1804) Э. Дегранж предусмотрел всего шесть счетов: товары, касса, счета к получению, счета к платежу, прибыли и убытки, счета разные [35]. В последующих изданиях Э. Дегранж дополнил систему счетами общих расходов и текущими [36, с. 305]. Именно в такой группировке эта система использовалась в Германии [37, 38]. Родольф Рупп, французский бухгалтер, в 1829 г. предложил систему счетоводства, похожую на систему Дегранжа, которую он назвал тройной [39]. Как и впоследствии у Езерского, термин «тройная» происходил из особенностей учетных регистров.

В бухгалтерии Р. Руппа предусматривались три главных регистра: 1) журнал, который ведется ежедневно; 2) репертуар — главная книга, в которой помещены все счета; 3) баланс (сальдовая ведомость), составляемый на конец каждого месяца по данным журнала как сальдовая ведомость и после инвентаризации трансформируемый в бухгалтерский баланс (часть 2, с. 7). Система Руппа также предусматривала шесть счетов: касса, товары, счета к получению, счета к платежу, прибыли и убытки,

счета разные. Как и Езерский, Рупп главным достоинством своей системы полагал возможность выверок и записей в момент каждой проводки, так что его бухгалтерия имеет не меньше прав на определение «самопроверочная» бухгалтерия, чем система Езерского.

В отличие от форм Дегранжа и Руппа система Езерского изначально была задумана как гибкая, поскольку ее создатель не устанавливал строгий перечень счетов учета, предоставив практикам свободу в решении этого вопроса [26, с. 20]. Обособление счета кассы роднит бухгалтерию Езерского с немецкой формой счетоводства С. Ф. Гельвига (1774), в которой все кассовые операции выделялись в особую книгу [32, с. 340].

Споры Езерского со сторонниками двойной записи привели к парадоксальному выводу: «Никто не отвергает того, что тройная система решила правильно предложенные ей задачи по приемам двойной системы счетоводства» [40].

Таким образом, очевидно, что тройная система Езерского не предполагала тройной записи: в этом смысле она не имеет ничего общего с системой Идзири, несмотря на общность названий. Она представляет собой лишь иную форму ведения книг: их совокупность, набор счетов и дизайн. Несмотря на это, в 1911 г. на Международном конгрессе в Шарлеруа (Бельгия) она получила приз [9, с. 248].

ПРОДВИЖЕНИЕ ТРОЙНОЙ СИСТЕМЫ

Как и все у Езерского, продвижение тройной системы осуществлялось по трем направлениям.

1. Учреждение Общества счетоводов (1892), работавших или намеревавшихся работать по тройной системе. Общество финансировалось как за счет членских взносов (для пожизненных членов единовременно 200 руб.; для действительных членов единовременно 20 руб. и ежегодно — 12 руб.), так и за счет организации досуга его посещавших (игра в карты, кегли, бильярд, буфет). На полученные средства Общество построило дом (1 Тверская-Ямская, 6), квартиры в котором сдавались членам Общества (в одноместной комнате — 12 руб. в месяц, в двухместной — по 8 руб. в месяц, в трехместной комнате — по 6 руб. в месяц с человека либо 50 коп. день за сутки) [28, с. 8]. В Совет Общества счетоводов Езерский включил своих многочисленных родственников. Сын Николай (1870–1938) — известный адвокат, член первой Думы от конституционно-демократической партии, в постреволюционной эмиграции священник, редактировал журнал отца

«Практическая жизнь». Племянник Степан Давидович (1872–1921) — архитектор дома Общества, Степан Иванович Езерский (?–1902) — действительный статский советник по ведомству императрицы Марии, и, наконец, его дядя Григорий Францевич, устроивший когда-то молодого Езерского в военное министерство, его официальная должность в Совете звучала так: «Человек, научивший счетоводству Председателя Общества счетоводов».

2. Выпуск бухгалтерских журналов, в которых пропагандировалась тройная бухгалтерия. Езерский в разные годы издавал журналы «Счетовод», «Практическая жизнь», «Журнал Общества счетоводов». Издательская деятельность приносила убытки. Стремясь найти средства для издания «Практической жизни», Езерский пиратски публиковал «Воскресенье» Льва Толстого. Это привело не только к моральным, но и материальным проблемам [7, с. 225]. Журнал пришлось закрыть.

3. Организация курсов обучения тройной бухгалтерии. Общество открыло счетоводные курсы, на которых обучали тройной русской системе счетоводства. За 40 лет их прослушали более 15 тыс. человек [41, с. 534]. Однако на этом Езерский не остановился, в дополнение к ним была еще открыта кулинарная школа.

ИЗВЕСТНОСТЬ Ф.В. ЕЗЕРСКОГО

Неустанная и неумная рекламная деятельность Езерского под патриотически русофильской вывеской сделала его самым популярным в России бухгалтером среди широкой публики и витриной русского учета. Это место он сохраняет и сегодня. Имя Езерского и название его счетоводных курсов стали частью русского культурного дискурса. У Езерского учились многие известнейшие люди. Слушатель курсов великий философ Николай Лосский писал: «Тройная бухгалтерия Езерского отличается от двойной тем, что каждая операция записывается не дважды, как в двойной бухгалтерии, на приход и на расход, а трижды: третья за-

пись — в счете прибылей и убытков. Таким образом, о доходности предприятия можно судить не только в конце отчетного периода, но и в каждый момент ведения дела. Кроме бухгалтерии, преподавалась еще коммерческая арифметика, коммерческая корреспонденция и торговое право. Курсы, кажется, были полугодовые. Езерский очень любил свое дело. В день праздника по поводу годовщины основания школы он произнес речь, в которой говорил о чрезвычайной важности учета и, следовательно, бухгалтерии для всех деятельности человека. Выходило так, что бухгалтерия — важнейшая наука, и что преподавать ее надо во всех средних и высших учебных заведениях»*. Курсы Езерского закончили: известный анархист А. В. Андреев (1884 — после 1935), книгоиздатель П. П. Сойкин (1862–1938), народная артистка С. Г. Бирман (1890–1976). Курсы упоминаются И. Буниным и Л. Пантелеевым. Дом счетоводных курсов признан объектом архитектурного наследия.

ВЫВОДЫ

Анализ личности и трудов Ф. В. Езерского в сопоставлении с работами Джонса, Дегранжа и Руппа позволил выявить связь его биографии с созданной им тройной русской бухгалтерией. Настоящее исследование сопоставило русскую тройную бухгалтерию с системами Дегранжа и Руппа, имя последнего впервые упоминается в русской счетной литературе. Дальнейший анализ системы Езерского должен раскрыть его связь или отличие от системы Джонса. Также полезен сравнительный анализ форм Езерского с формами Дегранжа и Руппа. Пристальное изучение жизни Езерского необходимо для выяснения причин, побудивших его создать «русскую тройную форму» и продвигать ее с напором, граничившим с фанатизмом.

* Предание.ру. Православный портал. URL: <http://predanie.ru/losskiy-nikolay-onufrievich/book/92901-vospominaniya/> (дата обращения: 09.09.2024).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Motyka W. The Impact of Western Europe on Accounting Development in Tsarist Russia Prior to 1800. *Abacus*. 1990;(26):36–62.
2. Bailey D. The attempt to establish the Russian accounting profession 1875–1931. *Accounting, Business and Financial History*. 1992;2(1):1–24.
3. Mattessich R. Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: An international survey of authors, ideas and publications. *Accounting, Business and Financial History*. 2003;13(2):125–170.

4. Mukhanova I. The Role of professional accounting societies in the development of accounting in Russia from a historical perspective. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 2018;(15):189–210.
5. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Тройная русская система счетоводства: новая процедура или содержание? *Международный бухгалтерский учет*. 2015;27(369):48–60.
6. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Тройная бухгалтерия Ю. Идзири. *Аудиторские ведомости*. 2015.(8):62–74.
7. Соколов В.Я. Просопографический анализ личности Ф.В. Езерского. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2020.5(125):219–227.
8. Cai C.W. Triple-entry accounting with blockchain: How far have we come? *Accounting and Finance*. 2021;61(1):71–93.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Москва: Аудит; 1996. 640 с.
10. Sokolov Y.V., Bychkova S.M. Russian accounting in the XX-th century. *Report on the International conference "General accounting theory. Towards balancing the society"*. Poland; 2004:1–66.
11. Sokolov V.A History of professional accounting societies in St. Petersburg. *Accounting History*. 2015;20(3):375–395.
12. Платонова Н.В. Ф.В. Езерский и развитие теории и практики бухгалтерского учета в России. *Вестник НГУЭУ*. 2015;(4):160–170.
13. Edwards J.R. Subjects, sources and dissemination. In: *The Routledge Companion to accounting history*. London: Routledge; 2009:50–69.
14. Carnegie G.D., Napier C.J. Accounting's past, present and future: the unifying power of history. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2012;25(2):328–369.
15. Fowler C.J., Keeper T. Twenty years of Accounting History, 1996–2015: Evidence of the changing faces of accounting history research. *Accounting History*. 2016;21(4):389–418.
16. Degos J.-G., Mattessich R. German and French writers: some relevant alternatives to IAS–IFRS conceptual framework. *International Journal of Critical Accounting*. 2012;4(4):380–400.
17. Carnegie G.D., Napier C.J. Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1996;9(3):7–39.
18. Flowers W.B. Biography and accounting history. *The Accounting Historians Journal*. 1974;1(1–4):21–22.
19. Parker R.H. Research needs in accounting history. *The Accounting Historians Journal*. 1977;4(2):1–28.
20. Previts G.J., Parker L.D., Coffman E.N. An accounting historiography: Subject matter and methodology. *Abacus*. 1990;26(2):136–158.
21. Degos J.-G. Un comptable moderne sous la revolution: Le bordelais Pierre Boucher. *Revue francaise de comptabilite*. 1989;202:170–191.
22. Shelton W., Jacobs K. Allan Douglas Barton: A scholar who spanned theory and practice. *Accounting History*. 2015;20(1):20–42.
23. Carnegie G.D. Robert William Gibson, an all-round accounting contribution. *Accounting History*. 2016;21(4):419–444.
24. Платонова Н.В. Ф.В. Езерский и развитие теории и практики бухгалтерского учета в России. *Вестник НГУЭУ*. 2015;(4):160–170.
25. Дмитриев А.Л. «Тройная русская система счетоводства» и ее изобретатель Федор Венедиктович Езерский. Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге. 1703–2003. Под ред. Я.В. Соколова. СПб.: Юридический центр прессы; 2003:136–160.
26. Езерский Ф.В. Теория торгового счетоводства по новой системе. Дрезден: Schopff; СПб.: А.О. Базунова; 1873. 115 с.
27. Езерский Ф.В. Русская упрощенная тройная система как позднейшее слово в науки. Издание XXV. Петроград; Москва: Типография «Крестнаго Календаря»; 1915. VIII. 111 с.
28. Юбилейное издание XL (1859–1899) литературных трудов, XXX (1869/1870–1899/1900) русской тройной системы счетоводства и XXV (1874–1899) счетоводных курсов Ф.В. Езерского. СПб.; М.: Тип. А.В. Васильева, 1899. XX, 164, 127 с.
29. Езерский Ф.В. Простая, двойная, английская и другие системы в порядке их исторического развития; Анализ систем и учебников счетоводства. СПб.; М.: Тип. М-ва пут. сообщ.; 1903. 92 с.
30. Езерский Ф.В. Учредители института бухгалтеров. Практическая жизнь. 1913: 15–19.
31. Езерский Ф.В. Упрощенная тройная система. 18-е изд. СПб.; М.: Тип. Гатцук; 1908. 111 с.

32. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2003. 496 с.
33. Помазков Н.С. Счетные теории. Л.: Экономическое образование; 1929. 268 с.
34. Карельская С.Н., Зуга Е.И. Балансовые равенства и уравнения в истории русской бухгалтерии. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(43):55–63.
35. Dégrange E. Supplément à la Tenue des livres rendue facile: Ou Nouvelle méthode d'enseignement de la tenue des livres en double partie. Paris, 1804.
36. Dégrange E. La tenue des livres; ou, Nouveau cours de comptabilité générale. 32 ed. Paris: Librairie Hachette; 1896.
37. Schiebe A. Die Lehre von der Buchhaltung, theoretisch und praktisch dargestellt. 3rd ed. Grimma: J.M. Gebhardt; 1847.
38. Kheil C. P. Über "Amerikanische" Buchführung. Wien: Manzschke k.u.k. Hof-Verlags und UniversitätsBuchhandlung; 1908.
39. Roupp R. Nouveau traité de tenue des livres, avec balance perpétuelle et répertoire-grand livre par Rodolphe Roupp [Partie 2]. Paris: Bonvallet; 1829.
40. Вальденберг Э.Г. Тройная система счетоводства (Ф.В. Езерского) пред судом специалистов в теории и на практике. Стенографический отчет о заседаниях специальной комиссии с примечаниями редакции журнала «Счетоводство» и своими дополнениями. М.: Издание С.П. Шолохова; 1897.
41. Кирюшин Е. Памяти Ф.В. Езерского. *Счетоводство*. 1925;5(535):533–535.

REFERENCES

1. Motyka W. The Impact of Western Europe on Accounting Development in Tsarist Russia Prior to 1800. *Abacus*. 1990;(26):36–62.
2. Bailey D. The attempt to establish the Russian accounting profession 1875–1931. *Accounting, Business and Financial History*. 1992;2(1):1–24.
3. Mattessich R. Accounting research and researchers of the nineteenth century and the beginning of the twentieth century: An international survey of authors, ideas and publications. *Accounting, Business and Financial History*. 2003;13(2):125–170.
4. Mukhanova I. The role of professional accounting societies in the development of accounting in Russia from a historical perspective. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. 2018;(15):189–210.
5. Karelskaia S.N., Zuga E.I. Russian triple-entry bookkeeping: a new procedure or content? *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2015;27(369):48–60. (In Russ.).
6. Karelskaia S.N., Zuga E.I. Triple-entry bookkeeping theory of Yu. Idziri. *Auditorskiye vedomosti = Audit journal*. 2015;(8):62–74. (In Russ.).
7. Sokolov V. Ya. Prosopographic analysis of the personality F.V. Ezersky. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta*. 2020;5(125):219–227. (In Russ.).
8. Cai C.W. Triple-entry accounting with blockchain: How far have we come? *Accounting and Finance*. 2021;61(1):71–93.
9. Sokolov Ya.V. Accounting: from its origins to the present day. Moscow: Audit; 1996. 640 p. (In Russ.).
10. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. Russian accounting in the XX-th century. Report on the International conference "General accounting theory. Towards balancing the society", Poland; 2004:1–66.
11. Sokolov V.A History of professional accounting societies in St. Petersburg. *Accounting History*. 2015;20(3):375–395.
12. Platonova N.V. F.V. Ezersky and the development of accounting thought and practices in Russia. *Vestnik NSUEM = Vestnik NGUEU*. 2015;(4):160–170. (In Russ.).
13. Edwards J.R. Subjects, sources and dissemination. In: *The Routledge Companion to Accounting History*. London: Routledge; 2009:50–69.
14. Carnegie G.D., Napier C.J. Accounting's past, present and future: the unifying power of history. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 2012;25(2):328–369.
15. Fowler C.J., Keeper T. Twenty years of Accounting History, 1996–2015: Evidence of the changing faces of accounting history research. *Accounting History*. 2016;21(4):389–418.

16. Degos J.-G., Mattessich R. German and French writers: some relevant alternatives to IAS–IFRS conceptual framework. *International Journal of Critical Accounting*. 2012;4(4):380–400.
17. Carnegie G.D., Napier C.J. Critical and interpretive histories: Insights into accounting's present and future through its past. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 1996;9(3):7–39.
18. Flowers W.B. Biography and accounting history. *Accounting Historians Journal*. 1974;1(1–4):21–22.
19. Parker R.H. Research needs in accounting history. *Accounting Historians Journal*. 1977;4(2):1–28.
20. Previts G.J., Parker L.D., Coffman E.N. An accounting historiography: Subject matter and methodology. *Abacus*. 1990;26(2):136–158.
21. Degos J.-G. Un comptable moderne sous la revolution: le bordelais Pierre Boucher. *Revue francaise de comptabilite*. 1989;202:170–191.
22. Shelton W., Jacobs K. Allan Douglas Barton: A scholar who spanned theory and practice. *Accounting History*. 2015;20(1):20–42.
23. Carnegie G.D. Robert William Gibson, an all-round accounting contribution. *Accounting History*. 2016;21(4):419–444.
24. Platonova N.V. F.V. Ezersky and the development of the theory and practice of accounting in Russia. *Vestnik NGUEU = Vestnik NSUEM*. 2015;(4):160–170. (In Russ.).
25. Dmitriev A.L. Triple-entry Russian accounting system' and its inventor Fyodor Venediktovich Ezersky. Accounting in St. Petersburg. 1703–2003. Ya.V. Sokolov, ed. St. Petersburg: Yuridicheskii Tsentr Press; 2003:136–160. (In Russ.).
26. Ezersky F.V. The theory of commercial accounting according to the new system, Dresden; St. Petersburg; 1873. 115 p. (In Russ.).
27. Ezersky F.V. Russian simplified triple system as the latest word in science. Edition XXV. Petrograd; Moscow: Printing house of the "Godfather Calendar"; 1915: VIII, 111 p. (In Russ.).
28. Jubilee edition of XL (1859–1899) of literary works, XXX (1869/1870–1899/1900) of the Russian triple accounting system and XXV (1874–1899) of F.V. Ezersky's accounting courses (1899), St. Petersburg; Moscow: Tipografiya A.V. Vasilyeva, 1899. XX, 164, 127 c. (In Russ.).
29. Ezersky F.V. Single-entry, double-entry, English and other systems in the order of their historical development; analysis of accounting systems and textbooks. Complete visual accounting practice using the following systems. St. Petersburg; Moscow: Tipografiya Ministerstva putei soobshcheniya; 1903. 92 p. (In Russ.).
30. Ezersky F.V. The founders of the Institute of Accountants. *Prakticheskaya zhizn'*. 1913:15–19. (In Russ.).
31. Ezersky F.V. *Simplified triple-entry system*. 18th ed. St. Petersburg; Moscow: Tipografiya Gattsuk; 1908. 111 p. (In Russ.).
32. Sokolov Ya.V. Fundamentals of accounting theory. Moscow: Finance and statistics; 2003. 496 p. (In Russ.).
33. Pomazkov N.S. Accounting theories. Leningrad; 1929. 268 p. (In Russ.).
34. Karelskaia S.N., Zuga E.I. Balance sheet equations and equations in the history of Russian accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2012;(43):55–63. (In Russ.).
35. Dégrange E. Supplément à la Tenue des livres rendue facile: ou Nouvelle méthode d'enseignement de la tenue des livres en double partie. Paris, 1804. (In France).
36. Dégrange E. La tenue des livres; ou, Nouveau cours de comptabilité générale. 32 ed. Paris: Librairie Hachette; 1896. (In France).
37. Schiebe A. Die Lehre von der Buchhaltung, theoretisch und praktisch dargestellt. 3rd ed. Grimma: J.M. Gebhardt; 1847. (In German).
38. Kheil, C. P. *Über "Amerikanische" Buchführung*. Wien: Manz'sche k.u.k. Hof-Verlags und Universitäts-Buchhandlung; 1908. (In German).
39. Roupp R. Nouveau traité de tenue des livres, avec balance perpétuelle et repertoire-grand livre par Rodolphe Roupp [Partie 2]. Paris: Bonvallet; 1829. (In France).
40. Waldenberg E.G. The triple-entry bookkeeping system (F.V. Ezersky) before the court of specialists in theory and practice. Detailed report on the meetings of the special commission with comments by the editors of the journal "Accounting" and their additions. Moscow: Izdanie S.P. Sholokhova; 1897. (In Russ.).
41. Kiryushin E. In memory of F.V. Ezersky. *Schetovodstvo*. 1925;5(535):533–535. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Вячеслав Ярославович Соколов — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

Viatcheslav Ya. Sokolov — Dr. Sci. (Econ), Prof., Prof. of the Department of Accounting and Analysis, Saint-Petersburg State Economic University, Saint Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-8771-8909>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

sokolov@unecon.ru

Светлана Николаевна Карельская — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

Svetlana N. Karelskaia — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of Statistics, Accounting and Audit, Saint-Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-6721-3401>

s.karelskaya@spbu.ru

Екатерина Игоревна Зуга — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

Ekaterina I. Zuga — Cand. Sci. (Econ.), Assoc. Prof. of Department of Statistics, Accounting and Audit, Saint-Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2470-4403>

e.zuga@spbu.ru

Заявленный вклад авторов:

Соколов В. Я. — аналитическое структурирование объекта исследования; разработка структуры статьи, описание результатов и формирование выводов.

Карельская С. Н. — формулирование концептуальных основ исследования; подготовка текста статьи; подготовка и редактирование текста статьи.

Зуга Е. И. — подбор и анализ литературных источников, формирование выводов; обзор литературных источников.

Authors' declared contribution:

Sokolov V. Ya. — analytical structuring of the research object, development of the article structure, description of the results and formation of conclusions.

Karelskaia S. N. — formulation of the conceptual basis of the research, preparation of the text of the article, preparation and editing of the text of the article.

Zuga E. I. — selection and analysis of literary sources, review of literary sources.

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 05.11.2024; после рецензирования 22.12.2024; принята к публикации 14.01.2025.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 05.11.2024; revised on 22.12.2024 and accepted for publication on 14.01.2025.

The authors read and approved the final version of the manuscript.