ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Страницы истории

ГЛАВНЫЙ БУХГАЛТЕР МОСКОВСКОЙ ГОРОДСКОЙ УПРАВЫ А.П. РУДАНОВСКИЙ И ЕГО БАЛАНС

Дина Алексеевна ЛЬВОВА

кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики, учета и аудита,
Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация
d.lvova@spbu.ru

История статьи:
Принята 20.07.2016
Принята в доработанном виде 01.08.2016
Одобрена 12.08.2016

УДК 330.8, 336.6, 657.1
JEL: H72, H75, H76, H83, M48, N93

Ключевые слова: история бухгалтерского учета, общественное счетоводство, бухгалтерский баланс, городское самоуправление

Аннотация

Предмет. В статье рассмотрена реформа бухгалтерского учета Московского городского самоуправления, предпринятая в конце 1890-х гг. главным бухгалтером городской управы А.П. Рудановским. Эта реформа привела к созданию системы учета общественного хозяйства, включающей документооборот, план счетов и отчетность. Она также дала основание для создания оригинальной балансовой модели общественного хозяйства, которая впоследствии получила известность как трехчастный баланс Рудановского.

Цели. Анализ практики ведения учета и формирования отчетности московского городского хозяйства в бытность главным бухгалтером городской управы А.П. Рудановского; исследование методических приемов, использованных Рудановским для установления взаимосвязи между балансом и бюджетом, между коммерческим и общественным счетоводством.

Методология. Методологической основой данной статьи является исторический анализ эволюции бухгалтерского учета городского самоуправления. Исследование опирается на такие общенаучные методы познания, как анализ и синтез, обоснование причинно-следственных связей, а также наблюдение, сравнение, группировка, интерпретация и др.

Результаты. В результате исследования выявлены побудительные мотивы создания трехчастного баланса и проведен анализ его постепенной формализации. Трехчастный баланс впервые интерпретирован как следствие эксперимента по преобразованию счетоводства г. Москвы.

Область применения. Статья восполняет недостаточность теоретических исследований в области общественного счетоводства, необходимых для определения направления и содержания его реформирования.

Выводы. Опыты Рудановского по составлению баланса московского городского хозяйства имеют значение как иллюстрация поиска и рождения новой научной теории, отвечающей потребностям практики общественного счетоводства.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

Бухгалтерский учет в Московском городском хозяйстве был объектом реформирования с 1870-х гг.[1] до событий 1917 г., т.е. в течение всего периода существования городского самоуправления. В предыдущей статье[2] рассмотрена реформа городского счетоводства в бытность городским головой купца Алексеева. Она была направлена на то, чтобы внедрить в городском хозяйстве правила коммерческого счетоводства. В то время довести ее до логического завершения не удалось. Со сменой градоначальников к руководству городской бухгалтерией пришел Александр Павлович Рудановский. Он предпринял ряд методологических экспериментов, которые вывели реформу практического счетоводства на новый уровень. Потребность объединить баланс и бюджет привела к созданию оригинальной балансовой модели Рудановского.

Главный бухгалтер города Москвы

В апреле 1897 г. городским головой Москвы стал князь Владимир Михайлович Голицын (1847–1932). Вступление в должность нового градоначальника сопровождалось переназначением должностных лиц

[1] О первых преобразованиях в бухгалтерии Московского городского самоуправления см. первую статью серии: *Львова Д.А.* Счетоводство и отчетность Москвы в эпоху зарождения городского самоуправления // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 35. С. 49–60.

[2] *Львова Д.А.* Учет имущества города Москвы в конце XIX в. // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 5. С. 30–45.

московской управы, как это обычно происходило при смене городской власти. Перемены не обошли и бухгалтерию: исполняющий обязанности главного бухгалтера Н. Романов был «уволен от службы» и 5 мая (по старому стилю) 1897 г. на его место заступил тридцатичетырехлетний кандидат математических наук Александр Павлович Рудановский (1863–1931)[3].

Современники отзывались о городском голове Голицыне как о человеке «тишайшего и кротчайшего» характера [1, с. 659]. Он не стремился быть лидером (в отличие от своего недавнего предшественника Алексеева), умел ладить с людьми и охотно отдавал инициативу членам управы [2, с. 281]. Рудановский, напротив, отличался жесткостью, неуживчивостью [3, с. 141], был «глубоко одарен и трудолюбив» и в то же время «заносчив и несносен» [4]. Свойства характера князя Голицына и его нового сотрудника, вероятно, и сделали возможным то, что раньше трудно было представить – превращение главного бухгалтера управы в одну из самых заметных и влиятельных фигур московского самоуправления.

Начиная с 1897 г. все преобразования в счетоводстве Москвы имели лишь одного автора – Рудановского. Городской голова не решал более бухгалтерские дела и не высказывал по этому предмету самостоятельного суждения. И когда в 1905 г. князя Голицына сменил предприниматель и октябрист Николай Иванович Гучков (1860–1935), и когда в 1914 г. главой города стал предприниматель и кадет Михаил Васильевич Челноков (1863–1935)[4], бухгалтерия Москвы оставалась во власти Рудановского. Он занимал должность главного бухгалтера ровно двадцать лет – до февраля революционного 1917 г. – и за это время сумел добиться безусловного авторитета. «Своего рода бухгалтерское божество», – так, без тени иронии охарактеризовал Рудановского князь Михаил Владимирович Голицын (1873–1942), сын городского головы, гласный и член управы с 1912 по 1917 г. [5, с. 477].

Рудановскому довелось вести учет одного из самых масштабных и динамичных хозяйств. Ни один город или земство (за исключением столицы – Санкт-Петербурга[5]) не мог сравниться с Москвой своими доходами и имуществом. В первое десятилетие XX в. финансовые показатели города возросли настолько, что достигли значений, недоступных в то время и крупнейшему частному бизнесу[6] (см. табл. 1).

Представленные в табл. 1 числовые данные наглядно демонстрируют рост городского хозяйства во время пребывания Рудановского в должности главного бухгалтера. Как следует из этих цифр, свой первый баланс Москвы (на 1 января 1898 г.) Александр Павлович подытожил в сумме чуть более шестидесяти миллионов царских рублей (завидный итог для любого банка или промышленного гиганта). По прошествии десяти с небольшим лет он ставил подпись под балансами в четверть миллиарда[7] и мог с полным правом полагать, что достиг вершины бухгалтерского олимпа.

В течение 1900–1912 гг. Москва получила несколько крупных займов на общую сумму свыше 110 млн руб.[8], причем только в 1908 г. в Англии и Франции был размещен облигационный заем на 30 млн руб. [2, с. 330]. Не удивительно, что финансовый отчет Московской городской управы за 1908 г. стал предметом пристального внимания особой ревизионной комиссии, созданной в 1909 г. [10, с. 96]. Вопреки обычаю, ревизионная комиссия в тот год пригласила для проверки отчетности внешних бухгалтеров-экспертов. Самой известной персоной в этой «экспертизе» был Андрей

[3] Отчет о деятельности Московской городской управы за май месяц 1897 года. Отделение I. 1-й стол. (По административной части). Движение по службе // Известия Московской городской думы. Отдел общий. Май 1912 г. № 5. Вып. 2. М.: Городская типография, 1912. С. 1.

[4] Рудановский, по сведениям Я.В. Соколова, принадлежал к боевой группе эсеров, что не препятствовало его службе в Московской городской управе [3].

[5] Показатели доходов и расходов двух столиц различались незначительно.

[6] Действительно, ни одна торговая или промышленная компания не могла приблизиться к показателям баланса Москвы. Исключение составляли лишь банки. В Москве четыре банка распоряжались большими активами: Соединенный банк, Московский купеческий банк, Банкирский дом «И.В. Юнкер и Ко» и Московский банк (см.: [6]). Они проигрывали Москве только по показателю чистых активов.

[7] Более 10 млрд современных долларов при пересчете по «индексу картошки» (1 царский рубль начала XX в. примерно равен 48 современным долларам). За основу расчета взят один из наиболее устойчивых в потреблении продуктов – эквивалентов покупательной способности. Расчет покупательной способности царского рубля по «индексу картошки» предпочтительней других популярных способов расчета: по золотому эквиваленту и по долларовому эквиваленту. Однако и к этому расчету следует относиться с изрядной долей осторожности. Масштаб экономики и инфраструктуры, объем и качество производства и потребления сто лет назад были не сопоставимы с современными, так же, как и степень расслоения общества на богатых и бедных. Необходимо также иметь в виду, что к 1912 г. население Москвы едва превысило 1,5 млн чел. Составить представление о масштабах цифр в финансовых отчетах Москвы лучше всего путем сопоставления их с ценами и зарплатами в то время [9, с. 407–436].

[8] Кредитная политика московского городского управления в области займов на бездоходные сооружения // Бюллетени. Орган Общества Разработки и распространения счетоводных знаний. 1913, № 4(31). С. 378–379.

Алексеевич Мошкин – «бухгалтер масляной торговли» (по другим сведениям – бухгалтер красильной фабрики), а позднее автор практических пособий по бухгалтерии земств и городов [10, с. 96; 11, с. 7]. Рудановский и его единомышленник Антон Никифорович Крючков называли Мошкина типичным самоуверенным счетоводом-клерком, не обладающим достаточными образованием и знаниями, но смело судившем о незнакомой ему отрасли учета. Также Рудановский отзывался и о других участниках «экспертизы», ничем, по его мнению, не отличавшихся от Мошкина[9].

Рудановский был возмущен не только самим фактом «особой» ревизии, но и ее выводами, по большей части неодобрительными (подробнее об итогах ревизии см. [10; 12]). Он полагал, что ревизия была инспирирована банковским лобби в Московской думе и управе, желавшим получить в свое распоряжение (перевести на счета в коммерческих банках) колоссальные городские средства [13]. В Думе действительно было немало представителей богатейших московских купеческих фамилий – Алексеевых, Барановых, Бахрушиных, Ганелиных, Гучковых, Карзинкиных, Морозовых, Найденовых, Расторгуевых, Рябушинских и др. – связанных личной и семейной униями с крупнейшими московскими банками[10]. «Ясно, что на пути к осуществлению вожделений банков стояла главная бухгалтерия Городской управы, – писал по прошествии десяти лет Рудановский, – опорочить которую и сбить с ее твердой позиции – центра управления финансами города было для банков необходимо, а эту дружескую услугу им стала оказывать ревизионная комиссия. Началась семилетняя война главной бухгалтерии с ревизионной комиссией…» [13, с. 42].

Из этого противостояния Рудановский вышел победителем[11]. Он не только сохранил свой пост, но и сумел обернуть выявленные ревизией недостатки в свою пользу. Ревизоры ставили главному бухгалтеру в вину отсутствие «должной связи между центральным управлением, отделами и предприятиями» и недостаточное «техническое однообразие» счетоводства «по формам и содержанию» [10, с. 27, 37]. В ответ Рудановский потребовал дополнительных полномочий и полной перестройки бухгалтерии. В конце 1912 г. Городская дума утвердила представленный Рудановским проект новой организации счетного отделения Московского городского управления, и в 1913 г. он вступил в действие. С этого года главная бухгалтерия Управы, возглавляемая Рудановским, вышла из подчинения одному из отраслевых отделений (городских министерств), получила статус самостоятельного – счетного – отделения Управы в ведении товарища (заместителя) Городского головы и под непосредственным руководством главного бухгалтера[12]. Управляющие отделений управы, учреждений и предприятий Москвы лишились административных прав в отношении своих бухгалтерских служб: деятельность всех счетоводов города была подчинена главной бухгалтерии[13]. Таким образом, счетное отделение получило полную автономию, а главный бухгалтер городской управы превратился в главного бухгалтера всего московского хозяйства – в «главного бухгалтера Москвы».

Устанавливая полный контроль над городским счетоводством, Рудановский преследовал, по меньшей мере, три цели: достичь единообразия в учете городского хозяйства Москвы и «сбалансированности всей системы»; получить полномочия по подбору бухгалтерских кадров и улучшить кадровый состав, а также придать бухгалтерии функции независимого, внешнего контроля городских предприятий [16, с. 46–48]. Все они, как сообщил в очерке о московском городском счетоводстве счетный инспектор Управы Арсений Николаевич Сиземский, довольно скоро были достигнуты [15]. Еще одна цель открыто не декларировалась, но, безусловно, подразумевалась – повысить значение главной бухгалтерии в городском хозяйстве. Рудановскому и здесь удалось достичь зримых результатов. «Самый штат бухгалтерии из 15-ти человек вырос до 200 человек, а затем во время

[9] «Экспертиза составлена из пяти ничем никому неизвестных лиц, – писал возмущенный Рудановский, – бухгалтера одной чайной фирмы, бухгалтера одного потребительного общества, содержателя счетоводных курсов, где обыкновенно обучают учету по методам, нигде не практикуемым, и по формам, давно отжившим… Мало того, все эти лица… никогда не видели в глаза городского или земского хозяйства, не были в нем даже конторщиками, а не только бухгалтерами» [10, с. 96].

[10] Имеются в виду, прежде всего, Соединенный банк, Московский купеческий банк, Московский банк, Московский учетный банк, Московский торговый банк, Московский частный коммерческий банк. Подробнее о банковских униях см. [6].

[11] По утверждению Рудановского, он не пользовался поддержкой Управы и вынужден был отстаивать интересы бухгалтерии «на свой риск и страх» [13].

[12] Это означало, что Рудановский, не будучи «членом Управы» – министром московского правительства (эту должность занимали, как правило, лица из числа гласных Городской думы), получил аналогичный статус (о членах управы см. [14, с. 449]).

[13] Деятельность Московского городского управления // Известия Московской городской думы. Отдел общий. Ноябрь 1912. С. 5–6; Список учреждений, предприятий, сооружений и отдельных агентов Московского городского управления на 1916 г. Составлен в Контроле городской управы. (Издание 9-е). М.: Тип. Моск. гор. Арнольдо-Третьяковск. учил. глухонем., 1916. С. 36–38. См. также: [15, с. 624–629; 16, с. 52–54].

войны – до 1 000 человек, – не без гордости вспоминал позднее Александр Павлович, – незначительные оклады сильно повысились[14], а внутреннее скрытое значение обратилось в большую внешнюю силу» [16, с. 42].

Заключение ревизоров не только повысило статус Рудановского – главного бухгалтера, но и послужило поводом для написания им первой научной работы – книги «Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии» (1912). В первом разделе этой книги каждому пункту обвинений, выдвинутых ревизионной комиссией, была посвящена отдельная глава, и, как отмечает М.Л. Пятов, «уже эти главы в силу содержащихся в них отступлений от прямых ответов оппонентам, уводивших автора к изложению своего понимания важнейших вопросов теории учета, представляют несомненный интерес» [12, с. 39]. В последующих разделах книги Рудановский отошел от разбора результатов экспертизы, в пользу изложения собственной теоретической концепции. В этой работе все выглядело необычным: авторский стиль с обширным цитированием трудов выдающихся зарубежных бухгалтеров, построение теории учета на основе актуальных философских, правовых экономических и статистических трудов, с привлечением серьезного математического анализа. Так в то время писали университетские профессоры, но не бухгалтеры.

Многие и тогда, и позднее отмечали, что Рудановский в своей первой книге чересчур увлекся самовосхвалением (см. напр.: [12; 17, с. 99; 18, с. 189]). Он явно бравировал своими образованием и эрудицией, унижая оппонентов нарочитой сложностью текста[15], указывая им на интеллектуальную беспомощность и некомпетентность. Преследуя вполне определенную цель – опровергнуть выводы экспертизы – Рудановский сумел, вместе с тем, добиться признания своих научных идей. «Труд почтенного Александра Павловича настолько интересен, и полезен для всякого мыслящего счетовода, что его следует рекомендовать всем, занимающимся счетоводными вопросами, как теоретическими, так и практическими», – писал учредитель бухгалтерских курсов и автор работ по теории учета Антип Тимофеевич Малев [18, с. 189].

В 1912 – в год выхода книги – Рудановский дебютировал в публичной научной дискуссии по докладу московского преподавателя бухгалтерии Алексея Ивановича Гуляева (1877–?)[16] под названием «Что самое важное в науке счетоводства». Рудановский был оппонентом Гуляева, и дискуссия между ними вылилась в серию публикаций (докладов, статей и рецензий) со взаимной критикой. В начале 1913 г. Рудановский сам дважды выступил в роли докладчика. Первый научный доклад – «Рационалистическое направление итальянской счетной школы» [19] – был прочитан им в Обществе окончивших коммерческий институт по случаю юбилея профессора счетоводства Фабио Беста (1845–1923). Представление второго доклада Рудановского – «Построение баланса» состоялось в Московском Обществе разработки и распространения счетоводных знаний [20].

В том же 1913 г. Рудановский опубликовал первый учебник «Принципы общественного счетоведения» [21], встреченный критикой вполне благосклонно (хотя и не без претензий к авторскому стилю) [22], и серию статей в журналах «Бюллетени. Орган Общества разработки и распространения счетоводных знаний», «Новости коммерческой литературы» и «Счетоводство и хозяйство» [23–25]. Не остался незамеченным и еще один доклад Рудановского «Новое направление счетоводства» [26], прочитанный в публичном заседании Общества разработки и распространения счетоводных знаний 10 января 1914 г. По образному выражению самого Александра Павловича, он выставлял на передовую «орудия докладов и счетных работ» [13], и они не только помогли справиться с противниками, но и сделали Рудановскому имя в учетной науке.

Первыми позитивные отзывы о работах Рудановского дали ближайшие соратники и ученики. Журнал «Бюллетени. Орган Общества разработки и распространения счетоводных знаний», с редакцией которого его связывало самое тесное сотрудничество, выступил в защиту теории Рудановского и против Гуляева. Анонимный автор журнала подчеркнул то, что впоследствии будет признано несомненным научным достижением. «Предложенная г. Рудановским теория, – отметил он, – не философская, не правовая, не экономическая, не математическая, а чисто счетная, где философия,

[14] В 1913 г., в новых штатах Счетного отделения главному бухгалтеру был положен оклад в 9 000 руб. в год [15, с. 629] – около 432 000 современных долл. в пересчете по «индексу картошки».

[15] «Автор наполнил всю первую часть своего труда ссылками на Леоте, Гильбо, Росси, Беста, Пизани и др. счетоводов, из которых многие цитируются большими отрывками на итальянском языке без перевода», – упрекал Рудановского Гуляев в рецензии, опубликованной под псевдонимом «М.Б.» [17, с. 98].

[16] Протокол публичного заседания Общества разработки и распространения счетоводных знаний 1-го ноября 1912 г. // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. № 1. С. 99–100; Извлечение из речей оппонентов по докладу А.И. Гуляева // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. № 1. С. 38–48.

право, политическая экономия и математика служат лишь материалом для построения счетоводства, как науки».

Ученик Рудановского Александр Михайлович Галаган (1879–1938) свой первый исторический очерк развития бухгалтерии завершил изложением теории своего учителя. «… Можно сказать, – написал он, – что теория А.П. Рудановского является высшим синтезом всех разработанных до настоящего времени научно-обоснованных теорий счетоведения… это – глубоко продуманное произведение, коренная, научная переработка всех данных, добытых лучшими авторами мировой литературы по счетоведению, – и в этом важная заслуга А.П. Рудановского, сразу сумевшего поднять русскую счетоводную литературу на значительную высоту научного исследования принципов счетоведения» [27, с. 119].

К третьему десятилетию двадцатого века заслуги Рудановского как теоретика учета уже не подвергались сомнению. Н. Верин, автор рецензии на его книгу «Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях», вышедшей в 1924 г., назвал Рудановского одним из видных мировых теоретиков счетоведения, а его место в русской счетоводной литературе – исключительным. «Было бы слишком смело, – писал он, – опровергать или оспаривать те или иные выводы и предложения автора, авторитет которого стоит так высоко и безупречно среди счетных работников» [28, с. 763].

Баланс города Москвы

Известность Рудановскому принесла оригинальная балансовая модель трехчастной формы, в которой левая сторона – актив и правая сторона – пассив, дополнены условной «третьей» стороной – бюджетом [3, 4, 12, 29–33]. Эта модель, бесспорно авторская, тем не менее, имела прообраз. Первая попытка связать баланс с бюджетом принадлежала отнюдь не Рудановскому. Она была предпринята в 1884 г., тринадцатью годами ранее вступления Александра Павловича в должность главного бухгалтера Московской городской управы. Впервые баланс Москвы, соединенный с бюджетом, составил один из предшественников Рудановского, главный бухгалтер В. Спасский, правда лишь в проекте.

Баланс Спасского опубликован в документе под названием «Доклад № 33 Комиссии по преобразованию бухгалтерии Московской Городской Управы» (М.: Городская типография, 1886). Он представлял собой обзор рабочих материалов, подготовленных при проектировании «Правил счетоводства и отчетности городской управы» 1888 г. Существенную часть материалов составили формы бухгалтерских книг и отчетов, в том числе балансов. Проект баланса Спасского составлен на основе фактического числового материала и занимает несколько страниц. В табл. 2 представлена его сокращенная, сводная версия, иллюстрирующая нововведения автора.

Спасский строил баланс как производное от бюджета, поэтому в активе вместо статей имущества в нем значились статьи «сумм, израсходованных на приобретение имуществ», дополненные статьями дебиторов по недоимкам, денег и ценных бумаг и, что вполне естественно в этом контексте, – расходов по смете. В пассиве статьи благотворительных капиталов (как основного источника расходов на социальные учреждения), разнообразных кредиторов и недоимщиков, целевых займов на постройки и сооружения органично сочетались со статьями сметных доходов.

Расходы и доходы по отдельным статьям сметы Спасский вносил в баланс как в запланированных, так и в исполненных суммах. С этой целью в балансовую таблицу он ввел колонки «ассигновано» и «израсходовано». Очевидно, что данные об ассигнованиях по статьям доходов и расходов носили справочный характер, поскольку валюту баланса формировали лишь итоговые суммы фактически произведенных расходов и поступивших доходов.

Баланс Спасского, вероятно, явился одной из первых попыток капитализации расходов общественного хозяйства. В то время еще не была очерчена граница, отделяющая текущие доходы и расходы бюджета, от «доходов и расходов, вызываемых движением капиталов» [34, с. 65]. Тогда лишь начинало складываться представление о том, за счет каких источников город может финансировать капитальные затраты и как надлежит их учитывать. Одним из главных предметов обсуждения был метод учета исполнения бюджета: кассовый – по фактически поступившим доходам и расходам или начисления – по дебиторской задолженности плательщиков налогов перед бюджетом в сравнении с кредиторской задолженностью бюджета перед поставщиками.

Нам не известно, отказался ли сам Спасский от совмещения баланса и сметы или такой подход не одобрили управа и дума, но спроектированный им баланс не получил применения на практике. Балансы г. Москвы, которые он сам позднее подписывал, имели вполне традиционный вид. Текущие доходы и расходы в них не раскрывались.

В 1897 г., вступив в должность, Рудановский начал реформу городского счетоводства и отчетности. Первым шагом этой реформы стало изменение системы счетов главной книги городской Управы. Счетам был посвящен доклад Рудановского в июне 1897 г. Далее в период с июля 1897 по январь 1898 г.

он сделал еще шесть докладов, разъясняющих мотивы и содержание новой реформы. Внутреннее, кулуарное обсуждение его работы городской администрацией очевидно показалось Рудановскому недостаточным, и он вынес реформу счетоводства в публичное пространство. В годовой отчет о деятельности Московской городской управы за 1897 г. по инициативе Рудановского был включен двадцатистраничный очерк с обоснованием реформы счетоводства и предпринятых в этом направлении действий [35]. Этот шаг был необычным: никогда прежде в публичных отчетах управы не отводилось места бухгалтерии. Повод для предания гласности методов составления отчетности был более чем достаточным: изменение подходов к учету исполнения бюджета и новая форма бухгалтерского баланса затрагивали интересы главных пользователей отчетности – гласных городской думы.

Сам Александр Павлович писал, что его баланс лишь «несколько отступает от действовавшей до сего времени формы годичных балансов Управы» [35, с. 168]. В этом замечании есть изрядная доля лукавства, а видимая скромность автора нового баланса – не более чем желание выдать масштабные изменения за небольшие корректировки, своего рода тактический прием реформатора.

Рудановский преобразовал как вертикальную, так и горизонтальную структуру баланса. Начиная реформу со счетного плана, он имел целью, прежде всего, образование балансовых статей на новой, упорядоченной основе. «…Задача правильной постановки каждого счета заключается в точном определении его содержания путем строгого разграничения с другими счетами, т.е. разделение счетов по существенным и неоспоримым признакам, – читаем в отчете Московской городской управы. – Все обороты каждого предприятия или хозяйства необходимо систематизировать… все однородные счета должны быть объединяемы в одном главном счете и в главной книге должно давать место только главным счетам» [35, с. 167].

По требованию Рудановского счета управы были разделены на «детальные» – элементарные или аналитические в современной интенции, и «главные» – синтетические. Первые были переведены во вспомогательные учетные книги простой системы, вторые составили главную книгу двойной системы. Далее, для построения баланса все главные счета были классифицированы на активные и пассивные. Это деление относилось не только к сальдовым счетам, традиционно включаемым в баланс, но и к счетам оборота, предназначенным для сопоставления доходов и расходов хозяйства. «…Всякий счет сводится к балансу и принадлежит какому-либо балансу, – был убежден Рудановский, а всякий счет, не принадлежащий балансу, есть бессмысленный иероглиф» [20, с. 86].

К 1898 г. в главной книге Московской городской управы числилось 48 счетов: 22 активных и 26 пассивных. Каждый из них был представлен в новом балансе соответствующей статьей. Дополнительную ясность балансовому отчету придавало объединение статей в однородные группы (например, в активе: наличных денег, процентных бумаг, имущества, обязательств, бюджета, переходных сумм). Фрагмент актива в редакции Рудановского в сравнении с предыдущей редакцией иллюстрирует табл. 2.

В отчете за 1897 г. был впервые апробирован трехчастный баланс Рудановского. Актив и пассив баланса Московской городской Управы дополнили группы статей под одинаковым названием «Бюджет». В активе по этой группе проходили статьи расходов бюджета, а в пассиве – соответствующих доходов. Они формировались по тем же правилам, что и традиционные статьи баланса, т.е. в укрупненной группировке.

Структура баланса Рудановского неоднократно комментировалась как его современниками, так и в наши дни, но его временные параметры (отчетные моменты) обычно оставались без внимания. Возможно, они упускались из виду по той причине, что сам Рудановский не акцентировал на них внимание в теоретических работах. Их можно увидеть только в отчетных балансах Московской городской управы. Можно предположить, что это обстоятельство в существенной степени затрудняло понимание самой теоретической конструкции трехчастного баланса Рудановского.

Особенность строения баланса Рудановского заключалась в том, что отчетная дата в нем раскладывалась на три момента, в каждый из которых формировались отдельные, свойственные только этому моменту показатели балансовых статей. Так, например, в балансе, завершающем 1897 год, были последовательно приведены следующие показатели:

1. Дебет (кредит). Суммы, переходящие на 1898 г.
2. Актив (пассив) 1897 г. на 31 декабря 1897 г.
3. Актив (пассив) 1898 г. на 1 января 1898 г. (см. табл. 3).

В первый отчетный момент баланс предстает перед нами в виде свода остатков по счетам главной книги. В определенном смысле это счет баланса (счет «генерального баланса», как пишет Рудановский). Рассуждая об этом моменте, Рудановский

разграничивал общепринятый баланс, составленный по счетам главной книги, и предлагаемую им конструкцию. Во втором и третьем моментах он стремился выйти за пределы принятого в то время баланса с тем, чтобы придать ему содержание и форму отчета, иллюстрирующего финансовое положение города и то, как формировались показатели, его отражающие. Можно без преувеличения сказать, что Александр Павлович одним из первых понял, что баланс – как свод остатков, и баланс – как отчет, не равнозначны.

Первый отчетный момент – с одной стороны, и второй, и третий – с другой, отделены процедурами, связанными с формированием баланса в значении отчетного документа. При этом Рудановский предложил ряд уникальных процедур формирования отчета, показывающих методологические различия между текущим бухгалтерский учетом и отчетностью (см. рис. 2).

Баланс в первый момент (суммы, переходящие на 1898 г.) отличается от баланса во второй момент (актив / пассив на 31 декабря 1897 г.) и, соответственно, от баланса третьего момента (актив / пассив на 1 января 1898 г.) на величину изменений в оценке активов (процентных бумаг) и сумм, учтенных на парных счетах.

Корректировка стоимости процентных бумаг имела целью доведение в балансе, по возможности, учетной цены бумаг до покупной и устранение технической статьи переходных сумм по счету операций с процентными бумагами, характерной для баланса, построенного на основе сальдо счетов главной книги.

В то время процентные бумаги принимались на баланс города Москвы вследствие двух операций: пожертвований в пользу города или размещения остатков свободных денежных средств. Процентные бумаги, принятые городом в дар, отражались в активе баланса по номинальной стоимости. При этом в пассиве на соответствующую сумму формировались или увеличивались статьи специальных или неприкосновенных капиталов. Приобретенные процентные бумаги Рудановский показывал в балансе иначе. За эти бумаги город платил по покупной (курсовой) стоимости, которая отличалась от номинальной в сторону увеличения или уменьшения. В балансе первого момента стоимость приобретенных процентных бумаг раскладывалась на две статьи, соответствующие счетным остаткам: процентные бумаги по счету процентных бумаг (в активе) и переходные суммы по счету операций с процентными бумагами (в активе и/или пассиве). По первой статье значилась номинальная стоимость бумаг, а по второй – отклонения от номинала. В балансе второго момента (Актив (пассив) 1897 г. 31 декабря 1897 г.) номинальная стоимость приобретенных процентных бумаг доводилась до покупной и взамен двух статей формировалась одна (см. табл. 4). Эта же статья повторялась в балансе третьего момента.

873 824,90 – 887 330,00 = –13 505,10 – разница отклонений между покупной и номинальной стоимостью приобретенных процентных бумаг;

9 917 557,76 – 13 505,10 = 9 904 052,66 – сумма номинальной стоимости процентных бумаг, полученных в дар, и покупной стоимости приобретенных процентных бумаг.

Процедуры, связанные с парными счетами – сегодня мы бы их назвали забалансовыми – касались четырех объектов учета:

– процентных бумаг в залоге;

– подотчетных сумм;

– подотчетной кассы и артели;

– облигационных займов.

Обоснованность отражения указанных объектов в отчетном балансе вызывала у Рудановского сомнение. В споре о том, стоит ли включать сальдо парных счетов в баланс в свое время высказывались разные точки зрения. Н.С. Аринушкин полагал, что возможно отражать в балансе учтенные на парных счетах ценности, отдаваемые и принимаемые в обеспечение разного рода обязательств [36]. Н.А. Кипарисов, в отличие от Аринушкина, считал более правильным парные счета учета ценностей, не принадлежащих хозяйству, указывать за балансом [37]. Рудановский нашел оригинальный способ разрешения этой проблемы еще до возникновения спора. Разделив балансы первого и второго отчетного моментов вертикальными графами, он оставил указанные объекты на балансе первого момента – традиционном счете баланса, но исключил их из баланса второго момента – баланса отчетного. Баланс третьего момента по этим показателям совпадал с балансом второго момента.

Процентные бумаги в залоге, писал Рудановский «активного значения не имеют», так как «находятся только на хранении»[17]. Соответственно, в балансовой таблице они показаны по первой графе – («суммы, переходящие на 1898 г.»), предназначенной для демонстрации сальдо счетов, в то время как вторая и третья графы по этой статье оставлены пустыми. Это означает, что процентные бумаги в залоге не

[17] Отчет о движении сумм г. Москвы за 1897 год. М.: Городская типография, 1898. С. 12.

принимаются во внимание при расчете итогов по отчетному балансу.

В отношении подотчетных сумм проявилась принципиальная позиция Рудановского: в то время он был сторонником кассового метода учета исполнения бюджета. Согласно этой позиции, подотчетные суммы признавались расходом в момент их выдачи из кассы. При этом дебиторская задолженность подотчетных лиц становилась условным активом, в пару которому создавался условный пассив в виде капитала в авансах. Из отчетных балансов обе эти суммы исключались.

По активным статьям подотчетной кассы и артели значились бланки подписанных, но еще не выпущенных в обращение облигаций города, купонных листов, марки и открытые письма (открытки), напечатанные в городской типографии и переданные на хранение. Они принимались к учету на парные счета и статьи (соответствующая статья имела место и в пассиве) в оценке по номинальной стоимости без отражения в отчетном балансе городской управы.

Во многих методологических решениях Рудановский продемонстрировал подлинное искусство, и все же его первый опыт построения балансовой модели городской управы не был однозначным. Спорное решение было принято им по поводу отражения в балансе облигационных займов, выпущенных городом для строительства городских предприятий. После ряда счетных записей имущество, созданное за счет заемных средств, ставилось в отчетный баланс: в активе, как недвижимое, движимое имущество или сооружения и учреждения общественного пользования, а в пассиве – как капитал в имуществе, без уточнения, собственный это капитал или заемный. При этом сумма непогашенных заимствований учитывалась на парных счетах «облигаций городских займов» и «капитала облигационных займов» и в отчетный баланс не попадала[18]. Незначимыми оказывались действительные обязательства города более чем на 18 млн руб. В этом решении вновь проявилось стремление Рудановского следовать кассовому методу исполнения бюджета, подчиняя ему балансовый отчет.

Баланс в третий отчетный момент, в части оценки и отсечения некоторых парных счетов, по существу не отличался от баланса второго момента. Логика взаимодействия этих двух балансов состояла не в трансформации отдельных статей, а в установлении взаимосвязи с бюджетом. И здесь, наконец, надо обратиться к истории о том, как возник знаменитый трехчастный баланс Рудановского.

Три момента в рамках отчетной даты и трехчастный баланс неразрывно связаны между собой и в определенной степени взаимообусловлены. Можно предположить, что, используя эти методические приемы, Рудановский, не в последнюю очередь, стремился разрешить проблемы составления отчетности, вызванные применением действующего законодательства (Городового положения).

Городовое положение (п. 19) 1892 г. устанавливало два временных периода и два соответствующих им понятия: период, в течение которого действовала смета (с 1 января до 31 декабря каждого года включительно) и льготный срок, предназначенный для окончания расчетов с кредиторами и удовлетворения их требований (продолжался до 1 апреля следующего года)[19]. Соответственно в Городскую думу требовалось представлять годовой финансовый отчет с учетом операций, произведенных в льготный срок или, как было сказано в Положении, «о действительном исполнении смет» [14, с. 191–192]. Таким образом, бухгалтерия получала необходимые для отчета сведения об исполнении сметы к 1 апреля. Не позднее 1 июня отчет должен был быть представлен в ревизионную комиссию (ст. 68) и не позднее 1 сентября – в Думу, «с заключением сей комиссии» [14, с. 191–192].

Рудановский неоднократно высказывался за соблюдение правила отсроченного завершения отчета, убедительно обосновывая необходимость включения в отчет операций льготного периода. Его аргументы приобретали особенное значение, когда они касались сбора с недвижимых имуществ (он же оценочный сбор или налог с недвижимых имуществ). Этот налог был одним из бюджетообразующих. Его доля в налоговых доходах

[18] «…Так как несрочные займы должны считаться до наступления срока вполне обеспеченными облигациями, находящимися в обращении, – полагал Рудановский, – то в пассив этот капитал не вносится, равно как и в активе не значатся обеспечивающие его и находящиеся в обращении облигации» (Отчет о движении сумм... С. 18).

[19] Таким образом, срок действия сметы был фактически продлен до 1 апреля. Ранее, до вступления в действие Городового положения 1892 г., действие сметы заканчивалось строго к 1 января и никаких расчетов по годовой смете с истечением отчетной даты не производилось. Т.н. «правило льготного срока» для завершения всех сметных денежных расчетов было привнесено в Городовое положение из правительственных «Сметных правил». Министерства с 1862 г. пользовались четырехмесячным льготным сроком для завершения исполнения сметы (Сметные правила, ст. 37). «Соответственно сему, для городского управления срок заключения смет может быть установлен, без всяких опасений, в размере трех месяцев», – отмечалось в журнале Общего собрания Государственного Совета от 18 мая 1892 г. (Цит. по: [38, с. 106]).

бюджета неизменно составляла около 50%[20], а в общей сумме доходов – до 30% [2, с. 310; 39, с. 58].

По принятому в то время порядку сумма сбора с недвижимых имуществ, заложенная в смету и исчисленная по каждому плательщику, становилась известна[21] в начале отчетного года. Таким образом, формировались обязательства налогоплательщиков перед бюджетом, величина которых была определена и подтверждена документально. Казалось бы, основания для постановки на баланс указанной задолженности были достаточными, но Александр Павлович считал иначе. «Нельзя, – писал он, – покрыть своих срочных обязательств предстоящими поступлениями, как бы бесспорны они не были» [35, с. 174]. В этой цитате отражена позиция сторонника кассового метода исполнения бюджета, а отнюдь не метода начисления.

Приоритет кассового исполнения бюджета диктовал Рудановскому необходимость рассчитывать итоги по бюджету и формировать списки недоимщиков не ранее 1 апреля следующего за отчетным года. С закрытием бюджета 31 декабря, как это делалось ранее, доходная, а, следовательно, и расходная части оставались в существенной степени неисполненными. «При прежней системе в недоимке показывалось более 2 миллионов доходов отчетного года, хотя значительную сумму из них нельзя рассматривать недоимкою, так как она… образуется из доходов текущего поступления, перешедших поступлением на будущий год по самым условиям сбора, отмечал Рудановский, – следовательно, по прежнему отчету о недоимках невозможно было составить себе никакого представления о размере таковых, тогда как в настоящее время в недоимке показано доходов на сумму несколько более 500 тысяч…» [35, с. 174].

Последовательно придерживаясь кассового метода в том, что касалось закрытия бюджета, Рудановский, тем не менее, находил возможность держать под контролем недоимщиков по оценочному сбору. Не поступившие своевременно (до 1 апреля) суммы сбора надлежало учитывать на парных счетах недоимщиков и капитала в недоимках. Соответствующие статьи, как и в других случаях использования парных счетов, демонстрировались в балансе в виде сальдо по счетам главной книги (первый отчетный момент), но исключались из балансов на отчетную дату (второй и третий отчетный моменты). При этом рекомендовалось составление и представление в отчетности (в приложениях к балансу) именного списка недоимщиков.

Для Александра Павловича баланс общественного хозяйства всегда был следствием бюджета. При учете доходов и расходов бюджета кассовым методом и льготном периоде погашения обязательств по налогам и сборам, главную проблему для него создавало своевременное отражение расчетов по исполнению бюджета и формирование на их основе балансовых показателей. Анализ практики составления первого баланса Московской городской управы показывает, что для решения этой проблемы Рудановский прибегнул к внедрению в баланс «виртуальной» отчетной даты – второго отчетного момента.

Именно на эту, «виртуальную», дату он составил баланс периода действия сметы (на 31 декабря 1897 г.). Собственно, этот баланс и был трехчастным, включающим актив, пассив и бюджет (см. рис. 2 и 3).

Расходы бюджета сметного периода помещались в левой части баланса – активе, а доходы – в правой, пассиве. Доходы и расходы (поступления и платежи денежных средств) были показаны в этом балансе развернуто в одинаковом размере, а запасный капитал в величине, уменьшенной на сумму денежного дефицита. Здесь надо отметить, что запасный капитал, также как доходы и расходы, Рудановский стремился формировать в духе кассового метода. С его подачи управа установила за правило «отчислять в запасный капитал только превышение действительно поступивших ко дню заключения отчетности доходов над действительно произведенными расходами» [35, с. 177]. Списание лишь подлинного кассового дефицита за счет капитала не представлялось Рудановскому прегрешением против чистоты бухгалтерской методологии.

Баланс льготного периода (на 1 января 1898 г.) – именно его мы можем считать подлинным балансом в современном понимании – и выглядел, и составлялся иначе. Этот баланс Рудановский называл ликвидационным, имея ввиду его завершающий характер. «Невозможность заключить все расчеты по отчетному году к 1 января следующего года, – писал он, – заставляет проводить ликвидацию каждого года в течение некоторого льготного срока, который по городовому положению определен в три месяца, т.е. по 1 апреля следующего года»[22]. Ликвидационный баланс, в отличие от предыдущего, не был

[20] Сборник очерков по городу Москве. Общие сведения по городу и обзор деятельности Московского городского общественного управления. Издание Московского городского общественного управления. М.: Московская городская типография, 1897. С. 102; [7, с. 245].

[21] Одним из способов доведения до налогоплательщиков раскладки оценочного сбора была печать раскладочных ведомостей в местных периодических изданиях [14, с. 135].

[22] Отчет о движении сумм г. Москвы за 1897 год (М.: Городская типография, 1898. С. 10).

трехчастным: доходы и расходы, уравненные на последний день года, были в нем неуместны, а доходы и расходы льготного периода в этот баланс не заносились. Очевидно, при составлении этого, последнего баланса предпочтение отдавалось показателям, связывающим завершенный год с наступающим. Запасный капитал, имея в виду его денежное наполнение, уменьшался с одновременным увеличением капитала в недоимках и кредиторской задолженности. Отчисление средств запасного капитала в капитал недоимок покрывало кассовый дефицит льготного периода (превышение платежей над поступлениями денежных средств). Кредиторская задолженность при том, что смета исполнялась кассовым методом, возникала в тех случаях, когда управа оставляла за собой право признавать в новом году некоторые обязательства, связанные с исполнением сметы прошедшего года. Уменьшение запасного капитала в этом случае означало, что на баланс ставятся гарантированные обязательства.

Составляя свои балансы, Рудановский активно пользовался таким инструментом, как переходные суммы. В эту категорию попадало все, что он по разным причинам считал неуместным показывать в отчетном балансе. К ним, например, приравнивались суммы, уточняющие оценку процентных бумаг, стоимость ценностей на хранении или условных активов (обязательств). Сюда же Рудановский относил задолженность недоимщиков и обязательства по облигационным займам. Переходные суммы были настолько велики и разнообразны, что для них в сальдовом балансе формировалась отдельная группа статей.

Заключение

Бухгалтерия г. Москвы служила для Рудановского своего рода испытательным полигоном, на котором апробировались идеи, составившие впоследствии основу его научной теории. Некоторые из этих идей не выдержали испытания.

Три момента в рамках отчетной даты оказались излишними. К 1901 отчетному году в балансе г. Москвы не формировались показатели по состоянию на 31 декабря отчетного года. А позднее Александр Павлович отказался и от «книжного баланса» (сальдо по счетам главной книги). Эволюция баланса отражала изменение взглядов Рудановского на исполнение бюджета. В начале своей карьеры он был явным сторонником кассового метода. Стремление сформировать бюджет исполненным по кассе и послужило причиной включения его в баланс 1897 г. Движение денежных средств было для Рудановского основой создания и изменения статей баланса. Он считал балансовые статьи реальными лишь настолько, насколько под ними подразумевались деньги и другие ценности. И лишь когда все платежи были проведены через бюджет, баланс признавался завершенным.

В первом балансе Рудановского, ориентированном на кассовое исполнение бюджета, мы не найдем статей дебиторов и кредиторов. Они появятся к концу первого десятилетия XX в. Тогда же из баланса будет окончательно исключен бюджет. Сам бюджет к тому времени Александр Павлович станет формировать с использованием метода начисления: расходы исходя из обязательств, признанных управой, а доходы – в размере поступлений, включая причитающиеся.

Эксперименты Рудановского по составлению баланса г. Москвы могут показаться неудачными, но их нельзя рассматривать исключительно в практической плоскости: следующим этапом стало рождение теории Рудановского, и без этих экспериментов она не могла состояться.

Таблица 1

Динамика финансовых показателей Москвы за период с 1897 по 1911 г. (руб.)

Table 1

Changes in the financial performance of the City of Moscow for 1897–1911, RUB

Показатели	Отчетный год					Рост, %
	1897 г.	1902 г.	1906 г.	1911 г.	1915 г.	
Доходы обыкновенного бюджета, в т.ч.	10 147 055	17 571 973	24 329 881	39 805 022	67 874 996	669
– доходы «общего управления»	*8 618 652*	*12 018 055*	*14 207 017*	*19 374 374*	*30 977 046*	*360*
– доходы городских предприятий	*1 528 404*	*5 553 918*	*10 122 864*	*20 430 648*	*36 897 950*	*2 414*
Расходы обыкновенного бюджета, в т.ч.	10 299 710	17 465 075	25 658 192	39 613 065	70 316 199	683
– расходы «общего управления»	*9 299 094*	*12 181 412*	*14 987 412*	*22 869 812*	*37 484 709*	*403*
– расходы городских предприятий	*1 000 616*	*5 283 663*	*10 670 780*	*16 743 253*	*33 131 490*	*3 311*
Чистая прибыль городских предприятий	527 788	270 255	–547 916	3 687 395	3 639 548	690
Актив	62 457 731	96 732 077	131 777 155	223 216 529	321 458 255	515
Чистый капитал в имуществе	49 496 623	47 565 516	64 130 896	68 358 996	68 862 001	139
Капитал в предприятиях	–	35 304 181	57 990 397	108 443 374	146 258 073	414
Облигационный капитал	18 415 100	35 521 900	40 171 300	112 538 078	143 610 776	780

Источник: Отчет о движении сумм г. Москвы за 1897 г. Издание Московской городской управы. М.: Городская типография, 1898; Отчет о движении сумм г. Москвы за 1902 г. Издание Московской городской управы. М.: Городская типография, 1903; Отчет о движении сумм г. Москвы за 1906 г. Ч. 1. Издание Московской городской управы. М.: Городская типография, 1907; Отчет о движении сумм г. Москвы за 1911 г. Ч. 1. Издание Московской городской управы. М.: Городская типография, 1912; Отчет о движении сумм г. Москвы за 1915 г. Ч. 1. Издание Московской городской управы. М.: Городская типография, 1917; Сведения о финансовом положении г. Москвы. [Москва, 1914]; [7, с. 242–285; 8, с. 349–360]

Source: A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897. Publication of the Moscow City Council. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898; A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1902. Publication of the Moscow City Council. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1903; A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1906. Publication of the Moscow City Council. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1907; A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1911. Part 1. Publication of the Moscow City Council. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1912; A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1915. Part 1. Publication of the Moscow City Council. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1917; The City of Moscow. Financial Information. [Moscow, 1914]; [7, pp. 242–285; 8, pp. 349–360]

Таблица 2

Вертикальная структура баланса г. Москвы, составленного А.П. Рудановским, в сравнении с предшествующим балансом

Table 2

Vertical structure of the balance sheet of the City of Moscow prepared by A.P. Roudanovsky as compared with the previous balance sheet

Баланс на 1-е января 1898 г. (составитель: А.П. Рудановский)	Баланс на 1-е января 1897 г. (составитель: Н. Романов по методике В. Спасского)
Фрагмент актива	
Наличные деньги	Счет Кассы
По счету Кассы	Счет текущий в Государственном банке
По текущему счету в Государственном банке	Счет текущий особый в Государственном банке
По текущему счету в Волжско-Камском банке	Счет текущий в Московском купеческом обществе взаимного кредита
По текущему счету в Московском купеческом банке	Счет текущий особый в Московском купеческом обществе взаимного кредита
По текущему счету в Обществе взаимного кредита	Счет текущий в Волжско-Камском коммерческом банке
Процентные бумаги	Счет текущий в Московском купеческом банке
По счету процентных бумаг	Счет процентных бумаг, принадлежащих городу
По счету процентных бумаг депозитных	Счет процентных бумаг специальных капиталов
	Счет процентных бумаг, принятых в залоги
	Счет свидетельства о неимении запрещения на заводе Газового общества
	Счет облигаций XV серии

Источник: авторская разработка по материалам финансовых отчетов Московской городской управы (Отчет о движении сумм г. Москвы за 1896 год. М.: Городская типография, 1897; Отчет о движении сумм г. Москвы за 1897 год. М.: Городская типография, 1898)

Source: Authoring, based on financial statements of the Moscow City Council (A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1896. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1897; A Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898)

Таблица 3

Отчетные моменты-показатели в первом балансе города Москвы, составленном А.П. Рудановским

Table 3

Reporting points in the first balance sheet of the City of Moscow prepared by A.P. Roudanovsky

	Дебет / кредит суммы, переходящие на 1898 г.	**Актив / пассив 1897 г. 31 декабря 1897 г.**	**Актив / пассив 1898 г. 1 января 1898 г.**
Описание показателя по А.П. Рудановскому	остатки, переходящие по счетам главной книги на счет генерального баланса	только те из переходящих на следующий год сумм, которые ко дню заключения отчета реализовались	
	имеют лишь учетное значение	*отчетный баланс сметного периода: актив-пассив-бюджет*	*ликвидационный баланс*
Современный аналог	сальдо конечное счетов в оборотно-сальдовой ведомости	нет современного аналога	баланс на отчетную дату

Источник: авторская разработка по материалам Отчета о движении сумм г. Москвы за 1897 год (М.: Городская типография, 1898. С. 3–20)

Source: Authoring, based on *Otchet o dvizhenii summ g. Moskvy za 1897 g* [Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898, pp. 3–20

Таблица 4

Отражение в балансе А.П. Рудановского корректировки стоимости процентных бумаг на отчетную дату (руб.)

Table 4

Reporting the value adjustment of interest bearing securities at the balance sheet date in the A.P. Roudanovsky balance sheet, RUB

Наименование разделов	**Дебет. Суммы, переходя-щие на 1898 г.**	**Актив 1897 г. 31 декабря 1897 г.**	**Актив 1898 г. на 1 января 1898 г.**	**Наименование разделов**	**Кредит. Суммы, переходя-щие на 1898 г.**	**Пассив 1897 г. 31 декабря 1897 г.**	**Пассив 1898 г. на 1 января 1898 г.**
1. Процентные бумаги *по счету процентных бумаг*	9 917 557,76	9 904 052,66	9 904 052,66			–	–
…				…			
2. Переходные суммы *по счету операций с процентными бумагами*	873 824,9	–	–	**Переходные суммы** *по счету операций с процентными бумагами*	887 330,0	–	–

Источник: Отчет о движении сумм г. Москвы за 1897 г. (М.: Городская типография, 1898. С. 3–20)

Source: Otchet o dvizhenii summ g. Moskvy za 1897 g [Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898, pp. 3–20

Рисунок 1

Баланс г. Москвы по проекту В. Спасского (1884 г.)

Figure 1

Balance sheet of the City of Moscow drafted by V. Spasskii in 1884

АКТИВ	Ассигновано	Израсходовано	Итого	ПАССИВ	Ассигновано	Израсходовано	Итого
Касса, текущие счета в банках, процентные бумаги		Ч	О	Специальные капиталы *(благотворительные)*			О
				Залоги частных лиц *(партикулярные суммы)*			О
				Государственный налог с недвижимых имуществ			О
				Остаточный капитал *(балансирующая статья)*			О
				Кредиторы города по сметным расходам прежних лет		Ч	О
Расходы по смете *(в разрезе статей сметы)*	П/Ч	Ф/Ч	Ф/О	**Доходы по смете** *(в разрезе статей сметы)*	П/Ч	Ф/Ч	Ф/О
Расходы будущего года			О	Доходы будущего года			О
				Сумма, отчисленная из остаточного капитала на покрытие дефицитов по смете 1884 г.			О
Дебиторы города (разные должники), в том числе по недоимкам прошлых лет			О	Суммы, следующие к поступлению, недоимки и прочее			О
Заемные суммы, израсходованные на приобретение имуществ, постройки и сооружения *(по направлениям расходов)*		Ч	О	Долги города *(целевые займы по источникам заимствования)*		Ч	О
Баланс			О	*Баланс*			О

Условные обозначения: Ч – частная сумма (по отдельной статье), О – общая (итоговая) сумма (по группе статей), П/Ч – плановая частная сумма, Ф/Ч – фактическая частная сумма, Ф/О – фактическая общая (итоговая) сумма.

Источник: составлено по материалам Доклада № 33 Комиссии по преобразованию бухгалтерии Московской Городской Управы (М.: Городская типография, 1886)

Source: Authoring, based on *Doklad № 33 Komissii po preobrazovaniyu bukhgalterii Moskovskoi Gorodskoi Upravy* [Materials of Report No. 33 of the Commission for Accounting Reform of the Moscow City Council]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1886

Рисунок 2

Модель баланса Московской городской управы на 1 января 1898 г. (трехчастного баланса А.П. Рудановского)

Figure 2

A balance sheet model of the City of Moscow as of January 1, 1898 (the so called 'three-part balance sheet' by A.P. Roudanovsky)

Структура баланса	Баланс во временном разрезе		
отчетные моменты / группы показателей	**Дебет (кредит). Суммы, переходящие на 1898 год.**	**Актив (пассив) 1897 г. 31 декабря 1897 г.**	**Актив (пассив) 1898 г. На 1 января 1898 г.**
	баланс первого отчетного момента	баланс второго отчетного момента	баланс третьего отчетного момента
	сальдо счетов главной книги «книжный» баланс *строился по остаткам на счетах главной книги на 1 января 1898 г. без корректировок*	«виртуальная» отчетная дата «отчетный» баланс сметного периода *строился по остаткам и оборотам счетов главной книги на 31 декабря 1897 г. с учетом корректировок – процедур формирования отчета*	действительная отчетная дата «ликвидационный» баланс *строился по остаткам на счетах главной книги на 1 января 1898 г. с учетом результатов исполнения бюджета на 1 апреля 1898 г. и корректировок – процедур формирования отчета*
	процедуры по формированию баланса как отчетного документа		
		события после отчетной даты (операции льготного периода исполнения сметы)	
	Актив		
Наличные деньги	сальдо	сальдо	сальдо
Процентные бумаги	сальдо	корректировки	корректировки
Имущество	сальдо	корректировки	корректировки
Обязательства	сальдо	сальдо	сальдо
Бюджет	*	обороты по расходам бюджета	—
Переходные суммы	сальдо	—	—
	Пассив		
Капиталы основные	сальдо	корректировки	корректировки
Капиталы депозитов	сальдо	корректировки	корректировки
Бюджет	*	обороты по доходам бюджета	**
Переходные суммы	сальдо	—	***

* По «обыкновенному» бюджету сальдо не было; по «особенному» и «чрезвычайному» бюджетам показывалось сальдо «неоконченных расчетов»;

** По «чрезвычайному бюджету» показывалось сальдо капиталов, неизрасходованных на строительство городских предприятий;

*** Сальдо по счету «капитала в недоимке» раздела «переходные суммы» – закрытие кассового дефицита бюджета.

Источник: авторская разработка по материалам [35] и Отчета о движении сумм г. Москвы за 1897 год (М.: Городская типография, 1898. С. 3–20)

Source: Authoring, based on [35] and *Otchet o dvizhenii summ g. Moskvy za 1897 g* [Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898, pp. 3–20

Рисунок 3

Отражение в балансе Московской городской управы на 1 января 1898 г. (трехчастном балансе А.П. Рудановского) результатов исполнения бюджета (по бюджету обыкновенному) (руб.)

Figure 3

Budgetary outcomes (for ordinary budget) in the balance sheet of the Moscow City Council as of January 1, 1898 (Roudanovsky's 'three-part balance sheet'), RUB

Актив			Пассив		
Дебет. Суммы, переходящие на 1898 г.	Актив 1897 г. 31 декабря 1897 г.	Актив 1898 г. на 1 января 1898 г.	Кредит. Суммы, переходящие на 1898 г.	Пассив 1897 г. 31 декабря 1897 г.	Пассив 1898 г. на 1 января 1898 г.
Исполнение бюджета на 31 декабря 1897 г.					
	Расходы бюджета **8 970 649,49**	← *период действия сметы* →		Доходы бюджета (с отчислением на покрытие дефицита бюджета) **8 958 466,90 + 12 182,59**	
Исполнение бюджета в льготный период – на 1 апреля 1898 г.					
				Запасный капитал **758 735,96**	Запасный капитал **601 883,05**
			доисполнение бюджета в льготный период, отчисление дефицита из запасного капитала		Кредиторы **16 380,79**
					Капитал в недоимках **140 472,12**

Источник: авторская разработка по данным Отчета о движении сумм г. Москвы за 1897 год (М.: Городская типография, 1898. С. 3–20)

Source: Authoring, based on *Otchet o dvizhenii summ g. Moskvy za 1897 g* [Statement of Cash Flow of the City of Moscow for 1897]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898, pp. 3–20

Список литературы

1. *Дорошевич В.* Трагедия о Московской думе и об украденном ларце. Историческая хроника начала XX столетия в зеленых стихах / *Писарькова Л.Ф.* Городские реформы в России и Московская дума. М.: Новый хронограф, АИРО-XXI, 2010. С. 657–672.

2. *Писарькова Л.Ф.* Городские реформы в России и Московская дума. М.: Новый хронограф, АИРО-XXI, 2010, 752 с.

3. *Соколов Я.В.* Великий реформатор // Расчет. 2003. № 9. С. 140–142.

4. *Медведев М.Ю., Назаров Д.В.* История русской бухгалтерии: 1246–1996. М.: Бухгалтерский учет, 2007. 436 с.

5. *Голицын М.В.* Мои воспоминания (1873–1917). М.: Русский мир, 2007. 778 с.

6. *Петров Ю.А.* Коммерческие банки Москвы. Конец XIX в.—1914. М.: Российская политическая энциклопедия (РОССПЭН), 1998. 375 с.

7. *Авсаркисов М.П.* Финансы г. Москвы. В кн.: Современное хозяйство города Москвы. Издание Московского городского управления под ред. И.А. Вернера. М.: Городская типография, 1913. С. 242–285.

8. *Новиков А.* Бюджет города Москвы за 1902/1911 гг. // Бюллетени. Орган Общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. № 4(31). С. 349–360.

9. *Миронов Б.Н.* Благосостояние населения и революции в имперской России: XVIII– начало XX века / 2-е изд., испр., доп. М.: Весь мир, 2012. 848 с.

10. *Рудановский А.П.* Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М.: Городская типография, 1912. 402 с.

11. *Крючков А.Н.* Несостоятельность А. Мошкина как бухгалтера и критика отчетов Земского и Городского союзов. По поводу его книги «Обзор отчетов всероссийских союзов земств и городов и военно-промышленных комитетов». М.: Курсы Езерского, 1916. 49 с.

12. *Пятов М.Л.* Александр Павлович Рудановский: история одной ревизионной проверки // БУХ.1С. 2010. № 4. С. 39–43.

13. *Рудановский А.П.* Д.А. Крюков // Вестник счетоводства. 1924. № 1-2. С. 39–46.

14. *Щегловитов С.Г.* Городовое положение с законодательными мотивами, разъяснениями и дополнительными узаконениями. Санкт-Петербург: Тип. М.М. Стасюлевича, 1892. 746 с.

15. *Сиземский А.Н.* Московское городское счетоводство. В кн.: Современное хозяйство города Москвы / под ред. И.А. Вернера. М.: Издание Московского городского управления, 1913. С. 624–629.

16. *Рудановский А.П.* Организация учета общественного хозяйства на началах автономии // Счетоводство и хозяйство. 1913. № 2. С. 52–54.

17. *Гуляев А.И.* Рудановский А.П. «Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии» // Коммерческое образование. 1912–13. Т. 5. С. 98–99.

18. *Малев А.Т.* Обоснование двойной записи разными теориями // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. Вып. 29. № 2. С. 160–209.

19. *Рудановский А.П.* Рационалистическое направление итальянской счетной школы // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. Вып. 29. № 2. С. 125–159.

20. *Рудановский А.П.* Построение баланса. Доклад А.П. Рудановского, прочитанный в публичном заседании Общества разработки и распространения счетоводных знаний 24 марта 1913 г. // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. Вып. 30. № 3. С. 283–307.

21. *Рудановский А.П.* Принципы общественного счетоведения. М.: Изд-е Издательской комиссии студентов Московского коммерческого института, 1913. 422 с.

22. *Ждан-Пушкин С.С.* Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения // Новости коммерческой литературы. 1914. № 5-6. С. 151–152.

23. *Рудановский А.П.* Руководящие начала (принципы) фабричного счетоведения, вытекающие из понятия себестоимости // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. Вып. 33. № 6. С. 447–489.

24. *Рудановский А.П.* Для чего нужно математическое обоснование учета? // Бюллетени общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. Вып. 30. № 3. С. 312–323.

25. *Рудановский А.П.* О двойной камеральной бухгалтерии // Новости коммерческой литературы. 1914. № 9-12. С. 231–241.

26. *Рудановский А.П.* Новое направление счетоводства. Доклад, прочитанный в публичном заседании О-ва разработки и распространения счетоводных знаний 10 янв. 1914 г. М.: Типо-Литография И.Ф. Смирнова, 1914. 40 с.

27. *Галаган А.М.* Основные моменты в развитии счетной идеи. Очерк по истории счетоведения. М.: О-во оконч. Моск. коммерч. ин-т, 1914. 32 с.

28. *Верин Н.* Рудановский А.П. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях // Счетоводство. 1924. № 7-8(10-11). С. 764–769.

29. *Пятов М.Л.* А.П. Рудановский: «не все способны видеть очевидное» // БУХ.1С. 2010. № 8. С. 40–43.

30. *Пятов М.Л.* А.П. Рудановский: «научное обоснование счетной деятельности» // БУХ.1С. 2010. № 11. С. 40–43.

31. *Пятов М.Л.* А.П. Рудановский: баланс как модель финансового положения предприятия // БУХ.1С. 2011. № 6. С. 39–43.

32. *Пятов М.Л., Карельская С.Н.* Балансовые модели в методологии отечественной экономической статистики: история вопроса // Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5. Экономика. 2012. Вып. 1. С. 159–174.

33. *Karelskaya S., Zuga E.* Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky // Economics and Management. 2012. Vol. 17(1). P. 38–44. doi: http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.1.2249

34. *Евзлин З.П.* Бюджетный контроль и система государственной отчетности при конституционном образе правления. СПб.: Типография В.Я. Мильштейна, 1907. 164 с.

35. *Рудановский А.П.* Бухгалтерия. Отчет о деятельности Московской городской управы за 1897 год. М.: Городская типография, 1898. С. 166–188.

36. *Аринушкин Н.* Балансы акционерных предприятий: Юридическая и бухгалтерская природа баланса в связи с нормами русского финансово-податного обложения. С приложением таблиц исчисления чистой прибыли, подлежащей обложению в предприятиях, обязанных публичной отчетностью. М.: Юридический книжный магазин Правоведение И.К. Голубева, 1912. 240 с.

37. *Кипарисов Н.А.* Анализ баланса / 4-е изд. М.: Гостип. им. Смирнова, 1929. 106 с.

38. *Плехан И.С.* Бюджетные законы: I. Общие сметные правила, изд. с 22 мая 1862 г. по 8 марта 1906 г. Частные сметные правила железнодорожных управлений, Государственного, Дворянского и Крестьянского банков, Ведомства имп. Марии и Управления государственных сберегательных касс. II. Правила составления смет: а) земских, б) городских и в) казачьих капиталов: С разъяснениями и алфавитным предметным указателем. СПб: Изд. юрид. кн. скл. Право, 1911. 580 с.

39. *Рудановский А.П.* Пояснительная записка к годовому бухгалтерскому отчету. Заключительный технический анализ баланса. Примерная пояснительная записка к отчету г. Москвы за 1904 г. Вступительная статья В.Д. Новодворского. Составитель Д.В. Назаров. М.: Большая медведица, 1999. 213 с.

ISSN 2311-9381 (Online)
ISSN 2073-5081 (Print)

Chapter of History

CHIEF ACCOUNTANT OF THE MOSCOW CITY COUNCIL A.P. ROUDANOVSKY AND HIS BALANCE SHEET MODEL

Dina A. L'VOVA

Saint-Petersburg State University, St. Petersburg, Russian Federation
d.lvova@spbu.ru

Article history:
Received 20 July 2016
Received in revised form
1 August 2016
Accepted 12 August 2016

JEL classification: H72, H75, H76, H83, M48, N93

Keywords: accounting, history, public sector accounting, balance sheet, city government

Abstract

Importance The article discusses the accounting reform of the Moscow City government in the late 1890s undertaken by Alexander Roudanovsky, the Chief Accountant of the municipal administration. The reform resulted in the creation of a distinctive accounting system of the public economy, including the document management, chart of accounts and set of financial and non-financial reports. It also served as a basis for the original balance sheet model of the public sector economy, which later became known as the Roudanovsky three-part balance sheet.

Objectives The paper aims to analyze the practice of accounting and reporting of the Moscow City economy, when Roudanovsky was the Chief Accountant of the municipal administration, to study his methods to establish the relationship between balance sheet and budget, commercial and public sector accounting.

Methods The paper rests on the historical analysis of the evolution of municipal accounting, analysis, synthesis, grounding the cause-effect relationships, observation, comparison, grouping, interpretation, etc.

Results The study reveals the motivation to create a three-part balance sheet model and analyzes its gradual formalization. For the first time, the three-part balance sheet model is interpreted as a consequence of the experiment in the Moscow City accounting system transformation.

Conclusions and Relevance Roudanovsky's experiments for creating a balance sheet model of the Moscow City economy are significant; they illustrate the search and origination of the new scientific theory that meets the needs of the public sector's accounting practice.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Doroshevich V. *Tragediya o Moskovskoi dume i ob ukradennom lartse. Istoricheskaya khronika nachala XX stoletiya v zelenykh stikhakh. V kn.: Gorodskie reformy v Rossii i Moskovskaya duma* [The tragedy of the Moscow Duma and a stolen box. Annals of the early 20th century in the green poetry. In: Urban reforms in Russia and the Moscow Duma]. Moscow, Novyi khronograf, AIRO-XXI Publ., 2010, pp. 657–672.

2. Pisar'kova L.F. *Gorodskie reformy v Rossii i Moskovskaya duma* [Urban reforms in Russia and the Moscow Duma]. Moscow, Novyi khronograf, AIRO-XXI Publ., 2010, 752 p.

3. Sokolov Ya.V. [The great reformer]. *Raschet = Calculus*, 2003, no. 9, pp. 140–142. (In Russ.)

4. Medvedev M.Yu., Nazarov D.V. *Istoriya russkoi buhgalterii: 1246–1996.* [The history of the Russian accounting: 1246–1996]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2007, 436 p.

5. Golitsyn M.V. *Moi vospominaniya (1873–1917)* [My recollections (1873–1917)]. Moscow, Russkii mir Publ., 2007, 767 p.

6. Petrov Yu.A. *Kommercheskie banki Moskvy. Konets XIX v.–1914 g* [Commercial banks of Moscow. The end of the 19th century–1914]. Moscow, Rossiiskaya politicheskaya entsiklopediya (ROSSPEN) Publ., 1998, 375 p.

7. Avsarkisov M.P. *Finansy g. Moskvy. V kn.: Sovremennoe khozyaistvo goroda Moskvy. Izdanie Moskovskogo gorodskogo upravleniya* [The finance of the City of Moscowю In: Modern management system of the City of

Moscow. Publication of the Moscow City government]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1913, pp. 242–285.

8. Novikov A. [Moscow City budget for 1902–1911]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, no. 4(31), pp. 349–360. (In Russ.)

9. Mironov B.N. *Blagosostoyanie naseleniya i revolyutsii v imperskoi Rossii: XVIII– nachalo XX veka* [Human wellbeing and revolutions in Imperial Russia: the 18th century–beginning of the 20th century]. Moscow, Ves' Mir Publ., 2012, 846 p.

10. Roudanovsky A.P. *Obshchaya teoriya ucheta i otsenka Moskovskogo gorodskogo schetovodstva s tochki zreniya schetnoi teorii i schetnoi praktiki v ikh sovremennom razvitii* [General accounting theory and assessment of the Moscow City accounting system from the standpoint of accounting theory and accounting practice in their modern development]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1912, 402 p.

11. Kruchkov A.N. *Nesostoyatel'nost' A. Moshkina kak bukhgaltera i kritika otchetov Zemskogo i Gorodskogo soyuzov. Po povodu ego knigi 'Obzor otchetov vserossiiskikh soyuzov zemstv i gorodov i voenno-promyshlennykh komitetov'* [Inadequacy of A. Moshkin as an accountant and critic of Zemstvo and City unions' reports. On his book 'A review of reports of all-Russian Zemstvo and City Unions and military-industrial committees']. Moscow, Kursy Ezerskogo Publ., 1916, 49 p.

12. Pyatov M.L. [Alexander Pavlovich Roudanovsky: the story of one audit]. *BUKH.1C*, 2010, no. 4, pp. 39–43. (In Russ.)

13. Roudanovsky A.P. [D.A. Kryukov]. *Vestnik schetovodstva = Journal of Accountancy*, 1924, no. 1-2, pp. 39–46. (In Russ.)

14. Shcheglovitov S.G. *Gorodovoe polozhenie s zakonodatel'nymi motivami, raz"yasneniyami i dopolnitel'nymi uzakoneniyami* [City regulation with legislative motives, explanations, and additional laws]. St. Petersburg, Tip. M.M. Stasyulevicha Publ., 1892, 746 p.

15. Sizemskii A.N. *Moskovskoe gorodskoe schetovodstvo. V kn.: Sovremennoe khozyaistvo goroda Moskvy* [Moscow City accounting. In: Modern management system of the City of Moscow]. Moscow, Izdanie Moskovskogo gorodskogo upravleniya Publ., 1913, pp. 624–629.

16. Roudanovsky A.P. [Organization of the public sector economy on the basis of autonomy]. *Schetovodstvo i khozyaistvo = Accounting and Management*, 1913, no. 2, pp. 52–54. (In Russ.)

17. Gulyaev A.I. [Roudanovsky A.P. 'General accounting theory and assessment of the Moscow City accounting system from the standpoint of accounting theory and accounting practice in their modern development']. *Kommercheskoe obrazovanie = Commercial Education*, 1912–1913, vol. 5, pp. 98–99. (In Russ.)

18. Malev A.T. [Substantiating the double entry system by different theories]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 29, no. 2, pp. 160–209. (In Russ.)

19. Roudanovsky A.P. [Rationalist trend of the Italian accounting school]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 29, no. 2, pp. 125–159. (In Russ.)

20. Roudanovsky A.P. [Building a balance sheet. A report delivered at the public meeting of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge on March 24, 1913]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 30, no. 3, pp. 283–307. (In Russ.)

21. Roudanovsky A.P. *Principy obshhestvennogo schetovedeniya* [Fundamentals of the public sector accounting science]. Moscow, Publication Commission of Students of Moscow Commercial Institute Publ., 1913, 422 p.

22. Zhdan-Pushkin S.S. [Roudanovsky A.P. Fundamentals of the public sector accounting science]. *Novosti kommercheskoi literatury = News of Commercial Literature*, 1914, no. 5-6, pp. 151–152. (In Russ.)

23. Roudanovsky A.P. [Guidelines (basic principles) of the factory accounting science arising from the cost concept]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 33, no. 6, pp. 447–489. (In Russ.)

24. Roudanovsky A.P. [Why do we need a mathematical justification of accounting?]. *Byulleteni. Organ Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 30, no. 3, pp. 312–323. (In Russ.)

25. Roudanovsky A.P. [On double-entry cameral accounting]. *Novosti kommercheskoi literatury = News of Commercial Literature*, 1914, no. 9-12, pp. 231–241. (In Russ.)

26. Roudanovsky A.P. *Novoe napravlenie schetovodstva. Doklad, prochitannyi v publichnom zasedanii O-va razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii 10 yanv. 1914 g* [New area of accounting. A report delivered at the public meeting of Society for Development and Dissemination of Accounting Knowledge on January 10, 1914]. Moscow, Tipo-Lithographiya I. F. Smirnova Publ., 1914, 40 p.

27. Galagan A.M. *Osnovnye momenty v razvitii schetnoi idei. Ocherk po istorii schetovedeniya* [Milestones in accounting ideas development. An essay on the history of accounting science]. Moscow, Association of Alumnus of Moscow Commercial Institute Publ., 1914, 32 p.

28. Verin N. [Roudanovsky A.P. Guidelines (basic principles) of accounting and reporting by State economic associations]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1924, no. 7-8(10-11), pp. 764–769. (In Russ.)

29. Pyatov M.L. [A.P. Roudanovsky: 'not all are able to see obvious things']. *BUKH. 1C*, 2010, no. 8, pp. 40–43. (In Russ.)

30. Pyatov M.L. [A.P. Roudanovsky: 'scientific substantiation of accounting activities']. *BUKH. 1C*, 2010, no. 11, pp. 40–43. (In Russ.)

31. Pyatov M.L. [A.P. Roudanovsky: 'balance sheet as a model of company's financial position']. *BUKH. 1C*, 2011, no. 6, pp. 39–43. (In Russ.)

32. Pyatov M.L., Karel'skaya S.N. [Balance sheet models in the methodology of domestic economic statistics: Background]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo Universiteta. Ser. 5. Ekonomika = Vestnik of Saint Petersburg University. Series 5. Economics*, 2012, no. 1, pp. 159–174. (In Russ.)

33. Karelskaya S., Zuga E. Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky. *Economics and Management*, 2012, no. 17(1), pp. 38–44. doi: http://dx.doi.org/10.5755/j01.em.17.1.2249

34. Evzlin Z.P. *Byudzhetnyi kontrol' i sistema gosudarstvennoi otchetnosti pri konstitutsionnom obraze pravleniya* [Budget control and government reporting system under the constitutional government]. St. Petersburg, Tipografiya V.Ya. Mil'shteina Publ., 1907, 164 p.

35. Roudanovsky A.P. *Bukhgalteriya. Otchet o deyatel'nosti Moskovskoi gorodskoi upravy za 1897 god* [Accounting. A report on activities of the Moscow City Council for 1897]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1898, pp. 166–188.

36. Arinushkin N. *Balansy aktsionernykh predpriyatii: Yuridicheskaya i bukhgalterskaya priroda balansa v svyazi s normami russkogo finansovo-podatnogo oblozheniya. S prilozheniem tablits ischisleniya chistoi pribyli, podlezhashchei oblozheniyu v predpriyatiyakh, obyazannykh publichnoi otchetnost'yu* [Balance sheets of joint stock companies: Legal and accounting nature of balance sheet in relation to the norms of Russian financial and tax-paying legislation. With attached tables of calculated net profit subject to taxation for companies that are required to provide public reports]. Moscow, Pravovedenie I.K. Golubeva Publ., 1912, 240 p.

37. Kiparisov N.A. *Analiz balansa* [Analysis of balance sheet]. Moscow, Gostip. im. Smirnova Publ., 1929, 106 p.

38. Plekhan I.S. *Byudzhetnye zakony: I. Obshchie smetnye pravila, izd. s 22 maya 1862 g. po 8 marta 1906 g. Chastnye smetnye pravila zheleznodorozhnykh upravlenii, Gosudarstvennogo, Dvoryanskogo i Krest'yanskogo bankov, Vedomstva imp. Marii i Upravleniya gosudarstvennykh sberegatel'nykh kass. II. Pravila sostavleniya smet: a) zemskikh, b) gorodskikh i v) kazach'ikh kapitalov: S raz"yasneniyami i alfavitnym predmetnym ukazatelem* [Budget laws: I. General budget rules, issued from May 22, 1862 to March 8, 1906. Special budget rules of railway administration offices, State, Noble and Peasant banks, administration office of Empress Maria and offices of public savings banks. II. Budgeting rules for: a) zemstvo, b) urban and c) Cossack capitals: With explanations and alphabetical subject index]. St. Petersburg, Izd. yurid. kn. skl. Pravo Publ., 1911, 580 p.

39. Roudanovsky A.P. *Poyasnitel'naya zapiska k godovomu bukhgalterskomu otchetu. Zaklyuchitel'nyi tekhnicheskii analiz balansa. Primernaya poyasnitel'naya zapiska k otchetu g. Moskvy za 1904 g* [An explanatory note to the annual accounting report. The final technical analysis of the balance sheet. A model explanatory note to the report of the City of Moscow for 1904]. Moscow, Bol'shaya medveditsa Publ., 1999, 213 p.