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

Страницы истории

БАЛАНСОВАЯ ТЕОРИЯ А.П. РУДАНОВСКОГО

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 27.07.2016
Одобрена 03.08.2016

УДК 330.8, 336.6, 657.1
JEL: H72, H83, M41, N93, R25

Ключевые слова: история, бухгалтерский учет, общественное счетоводство, теория бухгалтерского баланса

Аннотация

Предмет. В статье рассмотрена оригинальная балансовая теория А.П. Рудановского как результат синтеза учений Л. Пачоли, Дж. Чербони, Дж. Росси, Ф. Бесты, Э. Пизани, Э.П. Леоте, А. Гильбо и Ф. Гюгли. Концепция исследована применительно к общественному хозяйству, для которого изначально была создана.

Цели. Анализ названной теории и ее объяснение исходя из особенностей общественного хозяйства, его финансирования и проведения хозяйственных операций.

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

Результаты. Дана новая интерпретация балансовой теории А.П. Рудановского как конкретного и в то же время достаточно абстрактного построения. Ее исходным моментом являются пространственная и временнáя трактовки баланса. Изучаемая концепция представлена в контексте эпохи и характерного для нее состояния теории и практики бухгалтерского учета.

Выводы. К основным характеристикам балансовой теории А.П. Рудановского следует отнести установление взаимосвязи между балансом и бюджетом, обоснование сущности актива и пассива баланса общественного хозяйства, определение возможностей и границ применения в общественном хозяйстве кассового метода и метода начислений.

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

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2016

Введение

В 1995 г. лауреат Нобелевской премии по экономике (1988 г.) Морис Алле (1911–2010) написал: «Теория ценна лишь постольку, поскольку она представляет конденсат реального» [1, с. 38]. Это высказывание можно с полным основанием отнести к теории баланса Александра Павловича Рудановского. Ее связи с реальным более чем очевидны: эта теория родилась из практического опыта ее автора и в практической бухгалтерии прошла все этапы развития[1].

Известные трехчастные балансы Москвы «актив – пассив – бюджет», составленные А.П. Рудановским, можно оценить как своего рода критический эксперимент (experimentum crucis). Ученый апробировал такую модель в разных версиях с 1898 по 1909 гг., но затем отказался от этой практики. Когда теория балансового учета была разработана во всей своей полноте – это произошло в 1912 г. – баланс Москвы вновь приобрел традиционную форму «актив – пассив».

Имея эмпирические корни, балансовая теория Рудановского не подлежит, тем не менее, буквальному, утилитарному толкованию. В завершенном виде она настолько абстрагирована от реальности, что ее впору не сопоставлять с практикой – прошлой или настоящей – а использовать в качестве

[1] О практике составления балансов Москвы в бытность А.П. Рудановского главным бухгалтером Московской городской управы см.: *Львова Д.А.* Главный бухгалтер Московской городской управы и его баланс // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 20. С. 41–62.

иллюстрации исключительно научных подходов к построению баланса.

В данной статье балансовая модель Рудановского рассмотрена в развитии, на разных этапах абстракции, до того момента, когда она превратится в идеальную модель, поражающую воображение современников и все еще способную привлекать внимание исследователей. Теоретические работы ученого интерпретируются в статье как результат практического эксперимента и его осмысления.

Балансовая теория Рудановского в контексте бухгалтерских учений

Балансовую теорию А.П. Рудановский создал, опираясь на достижения известных научных школ бухгалтерии. «Я имею право утверждать, – писал он, – что совокупность всех новейших исследований в области теории и практики учета заключает в себе все необходимые начала для научного обоснования учета» [2, с. VIII].

Представление об источниках этой теории можно составить по многочисленным обращениям к работам итальянских, французских, немецких, австрийских и швейцарских авторов. В книге «Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии» (1912) [3], написанной в оправдание московского счетоводства, А.П. Рудановский перечисляет ученых, которые могли бы составить идеальную ревизионную комиссию в противовес той, что не смогла оценить предложенную им методику.

В «Принципах общественного счетоведения» (1913) [2] и в других, более поздних работах он щедро цитирует труды известных ученых в подтверждение научного характера своих предложений. Есть и еще один источник сведений об основах теории Рудановского. Это критическая статья Н.Н. Ласкина и И.Я. Сорокина [4], написанная в 1932 г. В ней для доказательства «враждебных» идей Рудановского указаны труды российских дореволюционных и зарубежных авторов, которыми он пользовался.

Судя по этим источникам, основу балансовой теории Рудановского составили:

- учение Луки Пачоли (1445–1517) о равновеликости дебета и кредита;
- учение Джузеппе Чербони (1827–1917, тосканская школа) о логисмографии и дифференциации счетов;
- учение Джиованни Росси (1845–1921, тосканская школа) о разграничении хозяйственной деятельности на три вида: экономическую, юридическую и административную; об определении баланса как синонима хозяйства и учета как гармонического сочетания хозяйственных функций (теория функционального баланса);
- учение Фабио Бесты (1845–1922, венецианская школа) об оценке баланса и балансе как объекте учета;
- аксиому Эммануэле Пизани (1845–1915) о разграничении статики и динамики баланса;
- принцип Эжена Пьера Леоте (1845–1908) и Адольфа Гильбо (1819–1895) о перманентности инвентаря;
- учения Фридриха Гюгли (1833–1902) и Иосифа Шротта (1813–1888) об оборотах, изменениях актива и пассива и т.д.» [4, с. X].

Все эти учения Александр Павлович поставил на службу балансовой теории. «В настоящее время в деле учета все внимание обращается на исследование, или анализ баланса, и на построение, или синтез баланса. Все школы, без различия направлений, заняты этим вопросом и, таким образом, мы можем сказать, что объектом учета все более и более становится баланс», – говорил он в одном из докладов [5, с. 283].

А.П. Рудановский, а затем и Я.М. Гальперин всегда придерживались широкого понятия балансоведения. В.В. Ковалев отмечает, что фактически эти ученые отождествляли балансоведение и счетоведение [6, с. 224].

«Баланс представляет собою объект или предмет особой науки, именуемой балансоведением, или иначе счетоведением», – писал Я.М. Гальперин [7, с. 8]. В этой цитате ученый выразил одну из ключевых идей А.П. Рудановского о единстве бухгалтерского учета и баланса. В 1925 г. Александр Павлович сформулировал ее еще более четко: учение о балансе создает «полную теорию учета, или, что то же, теорию балансоведения» [8, с. II].

Схожие научные взгляды на взаимосвязь балансоведения и бухгалтерского учета высказывал Николай Аркадьевич Кипарисов (1875–1956). «Что же касается общей теории учета, то она поставлена производной от балансоведения, и это нам кажется единственно правильным, – писал он. – Текущий учет тогда только может быть поставлен рационально, когда он имеет в своем основании правильно построенный баланс» [9, с. 11].

Вместе с тем Н.А. Кипарисов возражал против отождествления терминов «счетоведение» и «балансоведение», замены одного термина другим. «Балансоведение хотя и является центром всей счетной науки, – полагал он, – но все же оно представляет собой только отрасль счетоведения» [9, с. 15].

По-разному определяли содержание балансоведения А.М. Галаган, Н.Р. Вейцман, Н.А. Блатов, Н.С. Аринушкин и Н.С. Помазков, однако сходились в том, что это отличная от счетоведения (теории учета) дисциплина. А.М. Галаган, например, считал, что А.П. Рудановский чересчур радикален в трактовке балансоведения, а его точка зрения «вообще уничтожает ту дифференциацию, которая свойственна каждой научной дисциплине. Изучение самого объекта учета – баланса объединяется вместе с изучением «методов учета» [10, с. 1118].

Во всеобъемлющей теории Рудановского баланс – это «совокупность всего того, что в хозяйстве может быть исчислено» [5, с. 285], «область хозяйственной деятельности», «хозяйственный комплекс» [11, с. 13–19] и это главный и единственный объект учета. «Вам совершенно ясно должно быть, что теория баланса есть теория счета», – писал он [5, с. 286].

Аксиому Л. Пачоли о равновеликости дебета и кредита А.П. Рудановский рассматривал применительно к балансу: «В балансе (а отнюдь не вне его) дебет всех счетов, т.е. каких угодно частных подразделений баланса, всегда равен кредиту тех же счетов» [12, с. 16]. По мнению ученого, эта аксиома[2] является не чем иным как «счетным истолкованием» балансового равенства.

С помощью аксиомы Пачоли Александр Павлович устанавливал связь баланса со счетами и счетов с балансом. Он рассматривал прием диграфических записей операций на счетах как вполне естественное условие двойственности баланса, равенства его сторон.

Обосновывая эту двойственность, ученый апеллировал к основному закону логики, где «начало знания есть сознательное противопоставление себя предмету и стремление снять эту противоположность мыслью» [3, с. 202].

В учете, полагал А.П. Рудановский, «знание хозяйственной жизни начинается с противоположения хозяйства и собственника» [3, с. 202]. Отсюда вытекает: бухгалтерский прием диграфических записей, соединенный «с основным законом природы и логики – законом двойственности», формирует начальное свойство баланса – уравнение и противопоставление двух «исключительных крайностей», двух «антагонистических совокупностей» и составляет его вертикальную структуру.

В исходной модели своего баланса А.П. Рудановский обозначил левую и правую стороны по аналогии со сторонами счета: дебет и кредит. Выбор терминов здесь не случаен и обусловлен двумя мотивами: представить баланс как счет счетов, вершину счетной иерархии, и в то же время показать, что классический баланс, механически соединяющий остатки по счетам, не является

[2] Я.В. Соколов ввел в оборот другое название – постулаты Пачоли: один – о равенстве сальдо, другой – о равенстве оборотов по счетам [13].

подлинным балансом с его активом и пассивом.

Первый мотив был достаточно определенно сформулирован А.П. Рудановским в 1913 г. в докладе «Построение баланса»: «Действительно, возьмем обычную форму счета; в заголовке я пишу «баланс» и прибавлять мне «счет баланса»[3] незачем, ибо баланс есть счет счетов, – объяснял А.П. Рудановский. – Затем я говорю, что по общему принципу двойственности в балансе должен быть дебет, который я буду для краткости обозначать буквой Д, и кредит, который будет обозначаться буквой К» [5, с. 286].

Эта фраза и ранее высказанная Александром Павловичем критика в адрес его главного оппонента Е.Е. Сиверса не остались незамеченными. Они вызвали ответную реплику со стороны «сиверсовца» Н.А. Блатова: «Раз сам г. Рудановский называет баланс «счетом счетов», раз он сам в целой брошюре говорит о разложении баланса на счета, – тем самым он дает… и право ставить теорию счета во главу теоретического обоснования принципов двойной записи и в основу методических приемов обучения счетоводству» [14, с. 126].

В действительности, представляя баланс в форме счета и в то же время определяя баланс как понятие более общее, нежели счет, А.П. Рудановский возвышал балансовую теорию, ставил ее над доминировавшей в то время теорией счета Сиверса.

«Когда баланс изобретался, а не исчислялся, все внимание обращалось не на тот общий счет, из которого с логической необходимостью вытекают все другие счета, а на отдельные счета, которые стремились подтасовать так, чтобы они давали, в общем, ту выгодную для хозяина игру, которой и давали название баланса, – объяснял А.П. Рудановский преимущества балансовой теории перед счетной. – Эти отдельные счета не объясняли собой частей целого, необходимо вытекающих из целого, т.е. баланса, по законам правильного, научно обоснованного анализа; баланс не представлялся в виде разложения целого, подобно спектру всех цветов, на который разлагается белый луч света по законам естественного преломления; напротив, отдельные счета брались наугад и по усмотрению, как краски с палитры, и с помощью их рисовалось счетное обличье хозяйства, т.е. баланс, в таком цвете, какой нравится хозяину» [12, с. 3].

Идея о представлении баланса как вершины счетной иерархии и «единого счета предприятия»[4] была заимствована А.П. Рудановским у Дж. Чербони, автора логисмографии – одной из первых научных теорий бухгалтерского учета. «Логисмография впервые дала нам, – писал Александр Павлович, – систематическое разложение баланса на ряд счетов, показав, что наиболее устойчивая совокупность хозяйственных явлений – баланс есть интегральный, т.е. общий счет, состоящий из совокупности отдельных счетов…» [2, с. XIII–XIV].

В логисмографии А.П. Рудановский нашел подходы к построению и интерпретации пассива баланса. Ученый был убежден, что «пассив не так прост, как актив, и в нем любой счет отличается довольно сложной конструкцией». Эту сложность не могла преодолеть формальная балансовая теория двойной записи: данная концепция, как отмечает Я.В. Соколов, не могла «объяснить многочисленный класс счетов, связанных с учетом расчетов, так называемых личных счетов». Один и тот же счет, отражающий расчеты с корреспондентами, мог иметь в одни моменты дебетовое (активное) сальдо, а в другие – кредитовое (пассивное сальдо) [13, с. 259]. А.П. Рудановский с помощью теории логисмографии предпринял попытку обосновать особые свойства этой группы счетов по отношению к балансу.

«Сущность логисмографии заключается в том, что она разлагает весь баланс на три счета: счет агентов, счет корреспондентов и счет, который называется различно, но который лучше всего назвать счетом фондов, куда

[3] Внутренние кавычки в оригинальной цитате отсутствовали. – *Д.Л.*

[4] *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. С. 121.

входит счет самого хозяина», – формулировал А.П. Рудановский исходное положение теории Дж. Чербони с тем, чтобы далее внести в нее свои поправки. С точки зрения ученого, разложение баланса в логисмографии является «чисто пассивным» и к активу не должно иметь отношения.

Представление Дж. Чербони об активе бухгалтерского баланса как о совокупности обязательств материально ответственных лиц – агентов, хранителей ценностей А.П. Рудановскому было чуждо. Александр Павлович вслед за Фабио Бестой трактовал актив экономически, как имущество, а агентами по обычаям делового оборота называл лишь лиц, действующих по поручению и располагающих «нашими суммами» [5, с. 298][5].

По мысли ученого, все счета расчетов следовало бы интерпретировать вне зависимости от характера их сальдо как счета пассива баланса. В балансе А.П. Рудановского активу и пассиву придавалось разное содержание, и счета должны были этому содержанию «подчиняться». У Дж. Росси, сторонника логисмографии и ученика Дж. Чербони, Александр Павлович почерпнул концепцию экономических и правовых актов, определяющих имущество с одной стороны, и личные права и обязательства – с другой[6].

Однако Дж. Росси не соотносил свою концепцию с балансом, и А.П. Рудановский восполнил этот пробел: «Если мы, опираясь на данные счетным опытом представления об активе и пассиве, придадим им то содержание, которое диктуется взглядами Росси, то придем к установлению… категорий баланса: во-первых, совокупность всех внутренних отношений хозяйства, исчисляемая активом, имеет имущественное содержание – носит экономический характер; во-вторых, совокупность всех внешних отношений, исчисляемая пассивом… получает… правовое содержание – носит юридический характер…» [12, с. 13].

Строгое разграничение всех явлений хозяйственной жизни на внутренние и внешние по отношению к хозяйству А.П. Рудановский нашел и у французских исследователей Э. Леоте и А. Гильбо [3, с. 247].

Счета расчетов с корреспондентами отражали, таким образом, внешние, правовые отношения, поэтому становились во всей своей совокупности пассивными. Если сформулировать этот аргумент Александра Павловича «от противного», то есть с позиций актива, как это сделали Я.В. Соколов[7] и В.Я. Соколов [16, с. 86], окажется, что счета корреспондентов, и в их числе счета дебиторов, не могут принадлежать активу, так как за ними не стоят денежные и материальные ценности[8].

Итак, пассив баланса, по А.П. Рудановскому, включал группу личных счетов, или счетов корреспондентов. К этим счетам относились счета агентов, фондов или капиталов (они также рассматривались ученым как счета третьих лиц по отношению к хозяйству), дебиторов и кредиторов[9].

[5] В роли агентов в ту пору обычно выступали артельщики (подробнее об артелях и артельщиках см. в работе: *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. 638 с.). В Московской городской управе артельщикам передавалось ведение кассовых операций и ответственное хранение бланков городских облигаций.

[6] *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. С. 123.

[7] Там же. С. 467.

[8] В современной интерпретации баланса, где актив – это ресурсы, дебиторская задолженность может быть признана частью актива не только с технической – по сальдо, но и с содержательной точки зрения – как ресурс компании, обладающий потенциальной выгодой.

[9] Н.С. Помазков полагал, что классификация счетов третьих лиц у А.П. Рудановского не лишена изъянов. «Переходя к рассмотрению характерных особенностей ряда счетов агентов, отметим, прежде всего, что счета эти могут иметь особое значение лишь в общественных хозяйствах, – писал Н.С. Помазков, – где счетами агентов являются все те счета третьих лиц, которые приходят в непосредственное соприкосновение (устанавливают прямую корреспонденцию) со счетами актива, не пользуясь, следовательно, при этом посредничеством счета Бюджета. В капиталистических же хозяйствах, – где использование счета Бюджета для фиксации в нем всего оборота хозяйства происходит далеко не с той полнотой, как в хозяйствах общественных, – отграничение счета Агентов от счета Дебиторов, а в некоторых случаях даже и от счетов материальных, методологически неосуществимо» [17, с. 86].

Счета агентов всегда имеют дебетовое сальдо, счета фондов – кредитовое. Счета дебиторов и кредиторов могут менять сальдо, и чтобы этого избежать, необходимо, как подчеркивал Александр Павлович, составить такую комбинацию этих счетов (в первую очередь, в их аналитическом разложении), чтобы устойчивость сальдо сохранялась – дебетового у счетов дебиторов и кредитового – у счетов кредиторов соответственно. В этом, по мнению ученого, состояла одна из сложностей конструирования личных счетов и, как следствие, пассива баланса. Подвижность сальдо в расчетах стала одним из поводов к созданию А.П. Рудановским особой, горизонтальной, так называемой трехчастной структуры баланса.

Интерпретация пассива как совокупности личных счетов, аккумулирующих обязательства третьих лиц перед хозяйством и хозяйства – перед третьими лицами, в теории выглядела вполне обоснованной, однако она была неисполнима на практике в рамках диграфической модели учета. И ученый вынужден был прибегнуть к логическим и терминологическим ухищрениям, отчасти заимствованным у Э. Леоте и А. Гильбо.

Личные счета с дебетовым сальдо получили в его теории наименование условного актива и были размещены на левой стороне баланса, в то время как личные счета с кредитовым сальдо были названы безусловным пассивом и остались на правой, пассивной стороне.

«Иногда диграфическое, т.е. начертательное представление баланса – на развернутом листе бумаги, в силу самих условий написания – актива на левой, пассива – на правой стороне приводит к необходимости переносить в балансе дебет пассива налево, т.е. на сторону актива, а кредит актива – направо, т.е. на сторону пассива», – писал в оправдание своей капитуляции перед графической формой баланса А.П. Рудановский [12].

На первый взгляд, эти рассуждения излишне усложняют конструкцию баланса и его интерпретацию. Сам Александр Павлович сложных конструкций не опасался, будучи убежден, что «экономия мышления… равносильна умственному застою, возводящему невежество или умственный консерватизм в идеал» [18, с. 320].

Из логисмографии Дж. Чербони А.П. Рудановский вывел положение о сложности пассива и на основании этого сформулировал важный вывод о неравнозначности дебета активу, а кредита – пассиву.

«Разница между дебетом и кредитом, активом и пассивом, которые на практике часто смешиваются, очевидна, – утверждал ученый, – актив и пассив суть две противоположные, всегда раздельные стороны самого объекта учета, т.е. баланса, тогда как дебет и кредит суть два противоположные направления в каждой из этих сторон, равно как и в той части баланса, которая связывает эти стороны в одно целое» [12, с. 15].

Эти категории Дж. Чербони не различил, за что был укорен Александром Павловичем: «Логисмография еще раз сделала блестящую попытку обосновать учет только на понятиях о дебете и кредите, без каких-либо представлений об активе и пассиве…» [19, с. 3].

Дальнейшее развитие балансовой теории учета связано с именами представителей трех научных школ: французской – Э. Леоте и А. Гильбо, итальянской – Э. Пизани и немецкой (швейцарской) – Ф. Гюгли. Но, как и в случае с Дж. Чербони, известные теории получили у А.П. Рудановского новое толкование.

Вначале ученый отталкивался от общепринятых положений: «Все знают из практики, что во всяком балансе есть две стороны прямо противоположные, совершенно различные… Всем известно, что всегда пассив баланса равен его активу» [5, с. 288]. Затем: «Две противоположные стороны баланса давно и достаточно выявлены опытом всего учета и интуитивно, так или иначе, разграничиваются во всяком балансе» [12, с. 11].

Далее исследователь обратил внимание, что актив и пассив изменяются в течение отчетного периода, «как показывает ежедневный опыт, независимо друг от друга вследствие только того, что они находятся в

хозяйственном обороте» [5, с. 288]. Оборот хозяйства соединяет актив с пассивом, образуя «область связующих отношений», «грань или связь, без которой отчетливое разграничение двух сторон баланса – лица и изнанки его не могло бы иметь места» [12, с. 11, 13].

В частном хозяйстве связь баланса и оборота устанавливается посредством счета прибыли и убытка, а в общественном – посредством бюджета. Из этого положения А.П. Рудановский выводит следующее. Чтобы зафиксировать изменчивость баланса, он предлагает составлять его из двух частей в горизонтальной проекции: «В одной части будут учитываться изменения, явно от времени не зависящие, которые назовем статическими, и в другой части будут учитываться изменения, явно зависящие от времени, которые назовем динамическими» [12, с. 20].

Первая часть была по существу балансом в традиционной форме, а вторая – бюджетом, или счетом оборота хозяйства. При этом надо иметь в виду, что термин «бюджет» Александр Павлович использовал не только применительно к общественному хозяйству, он считал возможным распространить это «на счет оборота всякого хозяйства» [5, с. 289][10].

Соединяя два разреза баланса – вертикальный и горизонтальный – А.П. Рудановский придал ему трехчастную форму. В книге «Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса» этот новый баланс представлен как объемная геометрическая фигура с тремя «кардинальными сечениями»: актив и пассив в вертикальной проекции и оба они совместно с бюджетом – в горизонтальной (рис. 1).

Трехмерная форма баланса открывала новые возможности для его интерпретаций в учетной науке, но в силу абстракции не воспринималась как нечто применимое. Это обстоятельство не могло не смущать главного бухгалтера Москвы, использующего к тому же свою теорию как щит в борьбе с ревизорами, не оценившими своеобразия московского учета.

Реальный баланс – с этим надо было считаться – имеет плоскую, диграфическую форму, а бюджет как целое, или оборот, «не укладывается в рамки диграфического представления» сальдового баланса. На практике сведение бюджета к диграфическому достигалось и поныне достигается преждевременным сальдированием «сводя его к пассиву или активу» [5, с. 305].

Казус был налицо, и для его разрешения А.П. Рудановский вновь прибегает к уловке – условному разложению несальдированного бюджета на две стороны баланса. Дебет бюджета (счет расходов) он ставит на левую сторону диграфического баланса как условный актив, а кредит (счет доходов) – на правую как условный пассив [5, с. 305]. При буквальном прочтении указанной страницы текста работы ученого полученный баланс можно представить в определенном виде (рис. 2).

Сочетание остатков по счетам в статической части баланса с оборотами счетов в динамической части выглядит оксюмороном в классической бухгалтерии, но у А.П. Рудановского можно найти аргументы в пользу правомерности такого подхода.

Когда бюджет сальдируется преждевременно, считал Александр Павлович, «недооценивается важность учета оборота хозяйства в полном объеме». При этом в активе и, особенно, в пассиве неизбежными становятся «такие пропуски, благодаря которым выведенный в счете прибыли и убытков результат может оказаться фиктивным» [5, с. 305].

Убежденный в том, что бюджет надо учитывать, А.П. Рудановский полагал, что само допущение иного может привести к целому ряду вуалирований и фальсификаций баланса [5, с. 306].

[10] К 1925 г. А.П. Рудановский обосновывал расширительное толкование термина «бюджет» исходя из новых общественных отношений: «Понятие о бюджете хозяйства, если понимать бюджет в широком смысле, должно лежать в основе не только общественной, но и частной хозяйственной деятельности, если желают последнюю заставить служить не только личным, но и общественным интересам, словом, если желают так нормировать частную хозяйственную деятельность, чтобы она не вела к непроизводительному и хищническому пользованию всеми общественными силами и средствами» [20, с. XVI].

В общественных хозяйствах Александр Павлович усматривал и другие мотивы к раскрытию в балансе показателей бюджета. Опыт работы бухгалтером Московской городской управы убеждал его в том, что в такого рода хозяйствах бюджет первичен, а баланс – лишь его следствие.

«В общественном хозяйстве причины хозяйственной деятельности, а, следовательно, и весь круг оборотов, т.е. бюджет, – писал ученый, – наперед очерчен и установлен так, что все результаты этой деятельности являются лишь необходимыми следствиями этих причин, почему актив и пассив, т.е. имущества и права, или обязательства, общественного хозяйства не являются причинами хозяйственной деятельности, а следствиями, накопившимися в результате ряда оборотов» [2, с. 44].

Причинно-следственная связь бюджета и баланса в общественных хозяйствах укрепляла прежние аргументы в обоснование трехчастного баланса (с развернутыми доходами и расходами), придавая им некую естественность.

Отметим, что бюджет у А.П. Рудановского не только доминирует над активами и пассивами баланса, но и определяет их оценку, а по большому счету устанавливает само балансовое равенство.

«Бюджет, – отмечал ученый, – есть тот узел баланса, в котором связаны все определяющие его моменты и в котором неравенство доходов с расходами имеет решающее значение для уравнения в балансе стоимости актива с ценностью пассива» [11, с. 90]. В этой цитате – квинтэссенция теории Рудановского или, как отмечает М.Л. Пятов, одна из важнейших его идей[11].

Александр Павлович был настолько последовательным в своих взглядах на структуру баланса общественного хозяйства, что даже изменение общественно-политического строя, которое многих заставило пересмотреть взгляды на методы бухгалтерии, ему только дало повод для усиленного продвижения своей теории. В 1924 г. он писал о необходимости применения ее государственными предприятиями.

«В государственных предприятиях, для которых извлечение прибыли есть только мерило интенсивности их деятельности и кредитоспособности их в данных условиях хозяйственной деятельности, – читаем в «Руководящих началах (принципах) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях», – показание прибыли и убытка безотносительно к обороту недопустимо, ибо извлечение ими прибыли и допущение в них убытка должно вытекать из оборота, отвечающего их целям и назначению». Развернутое представление доходов и расходов с подразделением их на основные и побочные он обосновывал важностью преодоления погони «за выгодою побочных операций», подрывающей или сокращающей «свои действительные обороты», отвечающие прямому назначению предприятия [24; 25, с. 42].

Не сдался А.П. Рудановский и к концу 1920-х, когда уже появилось ощущение «откуда и куда дует ветер» [26, с. 142]. В 1928 г., выступая на диспуте в Научном совете Московского общества работников учета (Мосгуб. ОРУ) на тему «Балансоведение как наука», Александр Павлович впервые предпринял попытку защитить свою теорию, призывая на помощь классовый подход.

«Без оборота баланс никакого смысла не имеет, ибо прибыль и убыток есть только частное выражение, а нам важно знать, увеличивает ли хозяйство свой оборот или уменьшает, т.к. с этим связано количество рабочих, которые могут быть заняты в производстве», – произнес ученый с трибуны общества [27, с. 858].

Идя на всевозможные компромиссы, А.П. Рудановский не мог, тем ни менее, поступиться любимой идеей: «Бюджет, или счет оборота… во всяком балансе есть счет, который нарушает равновесие пассива, для уравнения его со всегда неуравновешенным активом» [24; 28, с. 767].

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

Подлинной причиной настойчивого и подчеркнутого внимания ученого к оборотам хозяйства являлось все же не желание построить во что бы то ни стало трехчастный баланс, а стремление непременно преодолеть распространенный в то время прием «чисто статического представления прибыли как превышения актива над пассивом» [2, с. 38].

Александр Павлович снова и снова обращал внимание на то, что «в практике полный оборот хозяйства обыкновенно остается без учета, благодаря тому, что учет изменений сводится к учету результатов…» [3, с. 247] и активно пропагандировал метод «перманентности инвентаря»[12] французских авторов Э. Леоте и А. Гильбо.

Еще в 1860-е гг. Эжен Леоте предложил сопоставлять доходы и расходы по отдельным операциям продажи, что обеспечивало «получение финансового результата на любой момент времени». Адольф Гильбо тогда же предложил для этой цели ведение счета реализации (продажи)[13].

Александра Павловича привлекала в идеях французских коллег возможность динамического определения прибыли как превышения продажной стоимости над первоначальной [2, с. 38]. Ныне такой способ определения финансового результата от продаж распространен повсеместно, но на рубеже XIX и XX вв. он только завоевывал признание.

В то время лишь некоторые крупные российские компании учитывали и сопоставляли доходы и расходы по отдельным операциям на специальном счете продаж. В большинстве частных хозяйств пользовались «старозаветным» рецептом: поступление товаров по покупным ценам относили в дебет одноименного инвентарного счета, а проданные товары по ценам реализации списывали с его кредита. Прибыль от продаж в этом случае можно было выявить только путем инвентаризации[14] и расценки остатков не проданных товаров.

Именитые авторы А.В. Прокофьев, С.М. Барац, Е.Е. Сиверс и другие к началу XX в. все еще излагали инвентарный способ определения финансового результата в своих учебниках. В этом смысле они придерживались немецкой бухгалтерской школы, неизменно влиятельной в России[15]. В 1920-е гг. этот способ определения прибыли не потерял своей популярности, что дало А.П. Рудановскому повод к новым его критическим замечаниям[16].

Александр Павлович был против свойственной инвентарному способу представления баланса дооценки товарных остатков до рыночных цен и отнесения ее на увеличение прибыли.

[12] Словосочетание «перманентность инвентаря» является калькой с французского inventaire permanent. А.П. Рудановский воспользовался этим буквальным переводом в 1913 г. для обозначения метода Леоте и Гильбо в учебнике «Принципы общественного счетоведения», чем дал повод к критическому замечанию. «Здесь, однако, нельзя не поставить в упрек автору недостаточную заботливость о чистоте русского языка, – писал по этому поводу рецензент журнала «Новости коммерческой литературы» С.С. Ждан-Пушкин. – Введение таких терминов, как перманентность инвентаря (сам автор в одном месте совершенно правильно определяет – постоянство инвентаря; раньше в русской счетоводной литературе французский термин inventaire permanent обычно переводился – непрерывный инвентарь)… способствует лишь скорее засорению языка» [29, с. 152]. Несмотря на критику, А.П. Рудановский продолжал пользоваться своей версией перевода, как и оспоренными С.С. Жданом-Пушкиным терминами «титул счета» и «диграфически». В наше время словосочетание «перманентный инвентарь» применительно к теории Леоте и Гильбо известно по работам Я.В. Соколова.

[13] *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, 1996. С. 150.

[14] Нередки были случаи, когда инвентаризацию проводили лишь по окончании года и тогда же определяли прибыль хозяйства путем сопоставления чистых активов прошлого и отчетного периодов.

[15] «Немецкая школа – писал в 1927 г. Н. Цыганов в рецензии на «Курс балансоведения» Н.Р. Вейцмана, – придает большое значение инвентарному балансу, что находит объяснение в том, что немцы широко пользуются в учете смешанными счетами, при ведении которых часто приходится обращаться к натуральной инвентаризации. Отсюда большое внимание инвентарному балансу и отождествление инвентаря и баланса. Это влияние немецкой школы чувствуется у автора в первой части книги, излагающей теорию баланса» [30].

[16] В рецензии Н. Верина на книгу А.П. Рудановского (1924 г.) читаем: «В целях правильности и ясности баланса автор считает… недопустимыми «всякого рода смешанные счета, кои скрывают обороты хозяйства, покрывая дебет не относящимся к нему кредитом, и обратно, например: приход материальных ценностей, списываемый расходом и по оценке большей или меньшей первоначального оприходования» [28, с. 766].

Он называл эту операцию не иначе как фальсификацией баланса. «Потрудитесь, – обращался он к бухгалтерам, – определить точно, почем вы продали, и притом берите лишь фактические сделки, ибо только фактические сделки дают вам право записать какую-либо сумму на приход, т.е. в доход оборота, иначе вы в вашем учете прибыли опережаете ход событий» [5, с. 306].

В итальянской школе А.П. Рудановский заимствовал и одно из основных понятий своей балансовой теории – «динамическая часть баланса». Этот термин принадлежит Эммануэле Пизани, автору учения статмографии. Его именем – в знак признания заслуг – Александр Павлович назвал вторую после Пачолиевской, аксиому учета, «недавно установленную и пока не усвоенную»: аксиому о равновеликости сальдо статических счетов сальдо счетов динамических.

Интерес к обороту – динамической части баланса в теории Рудановского – мог привести к самостоятельному отчету о финансовых результатах (бюджету) многих исследователей, но только не Александра Павловича. Он ассоциировал динамику хозяйства именно с балансом.

Нельзя сказать, что ученый не допускал возможности «условиться сконцентрировать все динамические изменения в одном из основных счетов, каковым… может быть счет бюджета, как связующий счет между активом и пассивом» [12, с. 20]. Как главный бухгалтер он со временем признал рациональность отделения в отчетности статики (баланса) от динамики (бюджета).

При этом в теории статическое и динамическое в балансе оставались для него неразлучными. Их связывало вместе время – фактор, влияние которого на баланс было для А.П. Рудановского настолько важным, что именно временны́м параметрам он подчинил свою сложную балансовую модель.

«В отношении ко времени баланс не представляет собою тождества, – писал он, – а является уравнением, которое необходимо решить в смысле строгого отделения в нем статистической постоянной части, явно от времени не зависящей, от динамической – переменной части, явно зависящей от времени» [12, с. 20].

Время в балансовой теории Рудановского

О том, что отчетная форма баланса «игнорирует фактор времени», писал Я.В. Соколов [31, с. 347]. Как и А.П. Рудановский, он считал, что «время, на или за которое составляется бухгалтерская отчетность, уже включает в себя ряд искусственных расчетов. Это среднее время» [31, с. 350].

В аксиомах Пачоли и Пизани Александр Павлович прежде всего увидел несопряженность временны́х ориентиров. Если руководствоваться лишь аксиомой Пачоли о равновеликости дебета и кредита всех счетов, рассуждал он, то баланс будет представляться уравновешенным в любой момент. Однако это лишь видимость баланса – сальдовая ведомость и не более. Этот сальдовый баланс, считал А.П. Рудановский, будет верным, сведенным с учетом времени, при выполнении ряда условий:

1) «если в активе баланса нет незаконченных операций по купле и продаже, а в пассиве нет незаконченных отношений к корреспондентам, т.е. нет ни дебиторов, ни кредиторов»;

2) «если требование размена бумажных денег на золото соблюдается или по тем или иным причинам нет основания проводить между той и другой формой денег какое-либо различие»;

3) «если нет доходов и расходов по производству и потреблению, относящихся к следующему периоду»;

4) «не должно быть не выданной прибыли, ибо даже причисление к капиталу прибыли вместо вывода ее из хозяйства нарушает статику хозяйства» [11, с. 93].

Поскольку выполнить одновременно все перечисленные условия практически невозможно, А.П. Рудановский еще более убеждается в том, что у баланса согласно учению Пизани есть две различные части: неизменная – статическая и изменяющаяся – динамическая. При этом аксиома Пизани «определяет результаты изменений, связанных с переходом хозяйства из одного состояния… в другое» [12, с. 27].

Сопоставление аксиом Пачоли и Пизани приводит Александра Павловича к важному выводу: во избежание противоречий постулаты должны быть истолкованы с разных временны́х позиций. «Аксиома Пачоли, – пишет он, – есть гипотеза о возможности представления состояния баланса в целом уравновешенным на любой момент времени; тогда как аксиома Пизани есть гипотеза о возможности достижения в балансе периодического уравновешения в бюджете доходов с расходами, вследствие чего периодически уравнивается и актив с пассивом» [11, с. 92]. Оставалось только провести «демаркационную линию», отделяющую динамическую часть баланса от статической, что Александр Павлович и сделает с большим успехом.

«Проведение линии разграничения статики от динамики в балансе, на любой момент времени, т.е. соблюдение аксиомы Пизани, можно сравнить с держанием курса корабля в открытом море по компасу, – написано в одной из работ А.П. Рудановского, – тогда как соблюдение одной аксиомы Пачоли столь же мало может помочь в держании правильного курса учета, как равномерное и плавное махание веслами, или искусное управление парусами не может все же заменить руля» [12, с. 25].

Если продолжить сравнение аксиомы Пизани в действии с плывущим кораблем, следует привести еще одну цитату: «Пока течение денежных оборотов совершается между двумя видимыми берегами, из которых один представляется чужим – убытком, а другой кажется своим – прибылью, учет как-никак мог разбираться в балансе, опираясь на одну аксиому Пачоли; но с развитием денежного обращения, с выходом в открытое море мирового кредита, границы оборотов часто теряются, а потому очень легко принять чужое за свое, и обратно, словом, сделать высадку на чужом берегу и потерять не только прибыль, но и самое хозяйство…» [12, с. 25].

Александр Павлович ощущал себя адмиралом флотилии балансов, маневрирующих в бурных волнах огромного городского хозяйства. И тем, кто плыл на утлой лодке элементарного, пачолиевского учета и мог наблюдать лишь прибыли и убытки немногочисленных операций своего маленького хозяйства, не понять было – считал он – всех тяжестей путешествия от баланса к балансу консолидированного океанского флота «водоизмещением» в четверть миллиарда.

При балансе в двести пятьдесят миллионов рублей любое методологические решение в области бухгалтерского учета исчислялось значительными суммами. Особенной силой влияния на валюту баланса обладала «демаркационная линия», или, точнее, момент ее установления. Последний, в свою очередь, определялся методом учета доходов и расходов бюджета.

В зависимости от того, какой будет выбран метод – кассовый или начисления, валюта баланса Москвы к концу первого десятилетия XX в. могла варьироваться в пределах нескольких десятков миллионов рублей. Кроме того, метод учета мог иметь критическое значение для главного финансового документа города – его бюджета. Метод в значительной степени определял как величину бюджета, так и его исполнение (с профицитом или дефицитом).

Свой первый бюджет А.П. Рудановский, как было показано в предыдущей статье[17], составил, основываясь на кассовом методе. В чистом виде он, как известно, отрицает само существование дебиторской и кредиторской задолженности. И, соответственно, в первом балансе не были показаны обязательства, связанные с исполнением бюджета.

Кассовый метод вполне соответствовал изначальным представлениям Александра Павловича о завершенной операции. В первое время он признавал таковой только операцию, по которой на отчетную дату прошел полный расчет.

Желание довести операцию до логического конца в масштабном городском хозяйстве сталкивалось с препятствиями. Главное среди них – необходимость признания недоимщиков должниками. В тесных рамках кассового

[17] *Львова Д.А.* Главный бухгалтер Московской городской управы и его баланс // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 21. С. 41–62.

метода А.П. Рудановский вначале пытался разрешить проблему исполнения бюджета (поступления платежей), растягивая отчетную дату. На рис. 3 показано, как единая отчетная дата – на 1 января – в балансе распадается на три отчетных момента, вызывающих недоумение до той поры, пока не соотнесешь теоретические рассуждения ученого с городскими отчетами:

- суммы, переходящие на следующий год (заключительный сальдовый баланс года);
- баланс на 31 декабря отчетного года (трехчастный баланс, в котором показан бюджет, исполненный кассовым методом на 31 декабря);
- баланс на 1 января следующего года (отчетный баланс, демонстрирующий результат исполнения бюджета на 1 апреля следующего года).

Эксперимент с разделением одной отчетной даты на три продолжался в практике московского счетоводства не более четырех лет, по истечении которых Александр Павлович от него отказался.

Сам он не дал объяснения по этому поводу, и остается лишь догадываться о побудительных мотивах данного решения. Неизвестно, было ли оно признанием неудачи или окончанием испытательного срока для придуманной теоретической конструкции. Во всяком случае эксперименты помогали понять степень абстракции трехчастного баланса, его отдаленности от реальных временны́х координат бухгалтерии.

Позднее это явление – бессмысленность дробления настоящего времени – хорошо опишет Ж.П. Сартр: «Три «элемента» времени – прошлое, настоящее, будущее – не следует рассматривать как собрание «данных», которые должны составить сумму, например бесконечный ряд «теперь»... иначе мы с самого начала получим парадокс: прошлого больше нет, будущего еще нет, что же касается настоящего момента, то каждый хорошо знает, что его совсем нет, он является границей бесконечного деления» [32, с. 137; 33].

В 1910-е гг. А.П. Рудановский приходит к выводу о недостижимости соответствия отчетного периода и хозяйственного оборота. «Период хозяйственного оборота и отчетный период… – это цитата из работы 1913 г., – не совпадают, и если в хозяйстве имеет место целый ряд оборотов, то и достичь такого совпадения невозможно».

Данное суждение – первое в цепи абстракций. Затем Александр Павлович делает еще один шаг: он признает условным деление оборота на временны́е отрезки. Читаем дальше: условный характер отчетного периода делает и само разделение оборота условным, ликвидируя все отношения прошлого оборота досрочно, а ликвидация будущего оборота откладывается до следующего периода. Как полагал ученый, в силу доказанной возможности разложения каждого оборота на актив – расходы и пассив – доходы возникают «достаточные основания рассматривать неоконченные обороты прошлого периода и начинательные обороты будущего периода с точки зрения оборотов текущего периода, как актив и пассив».

Александр Павлович остается верным своим представлениям о завершенной операции, но на последнем этапе рассуждений вносит в них новые краски: «Только законченный оборот по существу неразложим на свои составные части, ибо только в нем доходы и расходы взаимно поглощают друг друга, а в части прошлого оборота – доходы его становятся недоимками, или дебиторами, т.е. условным активом, а расходы – кредиторами, т.е. переходят в пассив; напротив, в части будущего оборота – доходы его остаются пассивом, тогда как расходы могут рассматриваться как условный актив» [2, с. 60–61].

В поздних отчетных балансах А.П. Рудановского можно увидеть статьи дебиторской и кредиторской задолженности, то есть сальдо счетов расчетов (ликвидационных счетов). Он рассматривал эти статьи как свидетельство досрочной ликвидации бюджета, или, по меткому выражению Александра Павловича, «ускоренного констатирования вполне определившихся расходов» [34].

Со временем ученый утратил прежнюю склонность к кассовому методу и допускал возможным считать бюджет исполненным при том, что не все доходы и расходы обрели денежное воплощение.

Отчасти в 1910-е гг. А.П. Рудановский воплотил идеи Ф. Гюгли о ликвидационных счетах как средстве взаимосвязи камеральной бухгалтерии с двойной. Эти счета, в представлении Александра Павловича, были своего рода мостом «между бюджетом – этим центром всякого рода изменений, т.е. центром динамической части баланса, и активом с пассивом – этим центром всякого рода состояния, т.е. центром статической части баланса» [34, с. 235].

По признанию А.П. Рудановского, Ф. Гюгли искусно провел линию разграничения между статикой хозяйства и его динамикой, ту «демаркационную линию», которую сам Александр Павлович обозначил в балансе.

Вместе с тем у Ф. Гюгли и у А.П. Рудановского эта линия проведена по-разному и в разные моменты времени. Первый рассматривал не исполненные доходы и расходы как обязательства, подлежащие текущему учету с момента возникновения права требования. Второй ориентировался только на баланс и избрал более осторожный подход.

В отношении расходов Александр Павлович был отчасти согласен с Ф. Гюгли, а в части доходов – нет. У А.П. Рудановского обязательства по получению доходов, в отличие от расходных, принимались к учету лишь на отчетную дату, по существу, ради отражения в балансе. К тому же Ф. Гюгли уделял внимание только взаимосвязи бюджета и актива, тогда как А.П. Рудановский в своей теории учитывал все три совокупности: актив, пассив и бюджет.

Заключение

Таким образом, А.П. Рудановский существенно обогатил российскую балансовую теорию. Хорошо известна его оригинальная трехчастная модель баланса, которая до настоящего времени остается непревзойденной. И, как мы убедились, она все еще дает материал для научного анализа. Если рассматривать ее во взаимосвязи с отчетами городского хозяйства Москвы, обнаруживаются новые подходы к ее интерпретации, позволяющие сполна оценить вклад российского ученого в балансоведение.

Трехчастный баланс А.П. Рудановского (актив – пассив – бюджет) являлся для его автора своеобразным методическим приемом, призванным объяснить, во-первых, необходимость формирования показателей прибыли и убытка на основе текущего учета доходов и расходов и, во-вторых, влияние кассового метода и метода начисления на формирование показателей баланса («демаркационная линия» между статикой и динамикой баланса, между завершенными и незавершенными операциями).

К заслугам Александра Павловича следует отнести:

- синтез итальянской, французской и немецкой научных школ бухгалтерии и их глубокое переосмысление;
- установление взаимосвязи между балансом как статикой хозяйства и хозяйственными оборотами как его динамикой. По существу, была создана одна из первых теорий динамического баланса;
- обоснование сущности актива и пассива баланса общественного хозяйства;
- исследование и определение возможностей и границ применения в общественном хозяйстве кассового метода и метода начислений;
- пространственное и временно́е определение баланса, придание ему объемного характера.

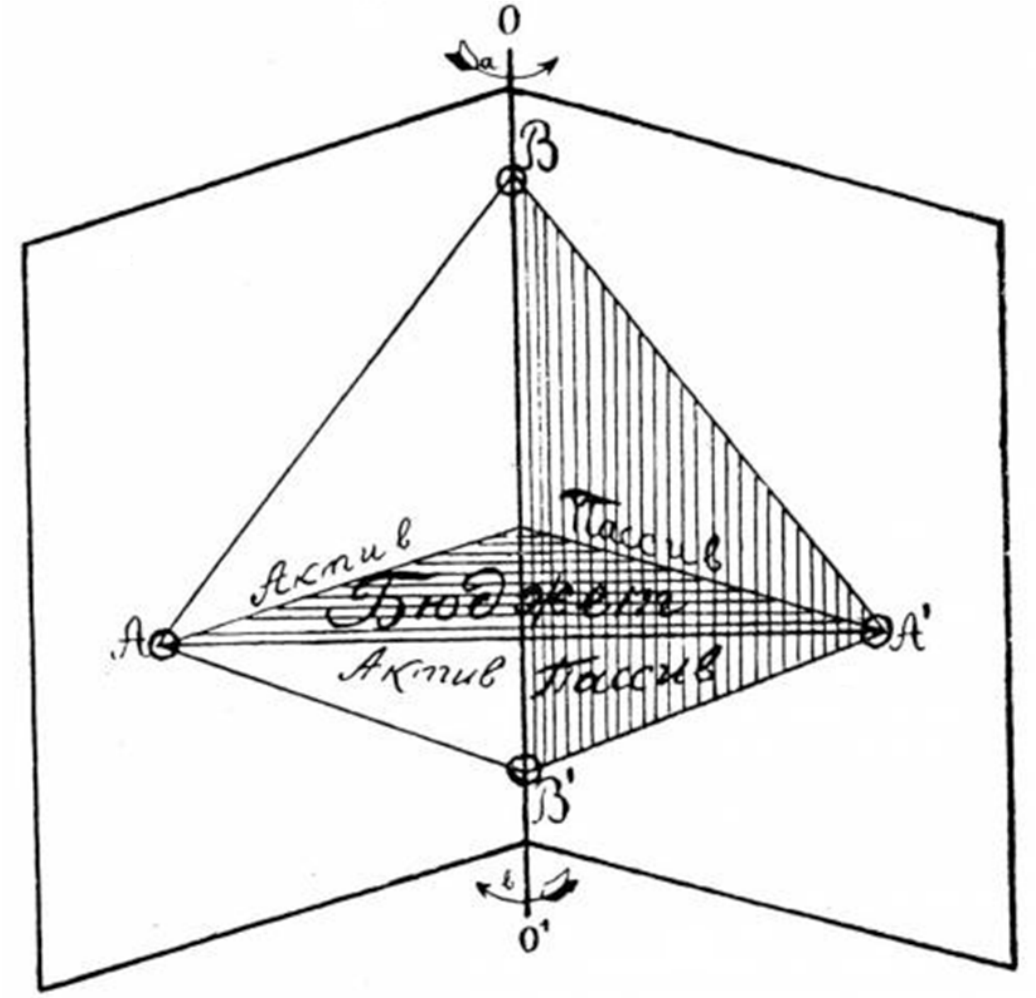
Оценивая трехчастный баланс А.П. Рудановского почти через сто лет, можно в полной мере отнести к нему высказывание, обращенное Александром Павловичем к Фридриху Гюгли: «Идея учета причитающихся сумм во всяком балансе, исходя как из бюджета, т.е. оборота, каждого хозяйства, а также из пассива, есть идея, развитие которой принадлежит ближайшему будущему» [34].

Рисунок 1

Соотношение актива, пассива и бюджета по А.П. Рудановскому

Figure 1

The correlation of assets, liabilities and budget, according to A.P. Roudanovsky



Источник: [21, с. 247; 22, с. 42; 23]

Source: [21, p. 247; 22, p. 42; 23]

Рисунок 2

Модель трехчастного баланса А.П. Рудановского в диграфическом формате (формальная реконструкция)

Figure 2

Roudanovsky's balance sheet model of three parts presented digraphically: formal reconstruction

СТАТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ	
Безусловный актив	Безусловный пассив
Инвентарь. Ссуды. Наличные средства	Фонды. Займы. Кредиты
ДИНАМИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ	
Условный актив	Условный пассив
Дебиторы. *Бюджет – статьи расходов*	Кредиторы. *Бюджет – статьи доходов*

Примечание. Данная модель не является сколько-нибудь вольной интерпретацией А.П. Рудановского. Подобную таблицу для объяснения трехчастного баланса использовал, например, Н.С. Помазков в книге «Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи» [18, с. 89]. Она же воспроизведена в статье С.Н. Карельской и Е.И. Зуги [22, с. 43].
Источник: авторская разработка на основе работ А.П. Рудановского

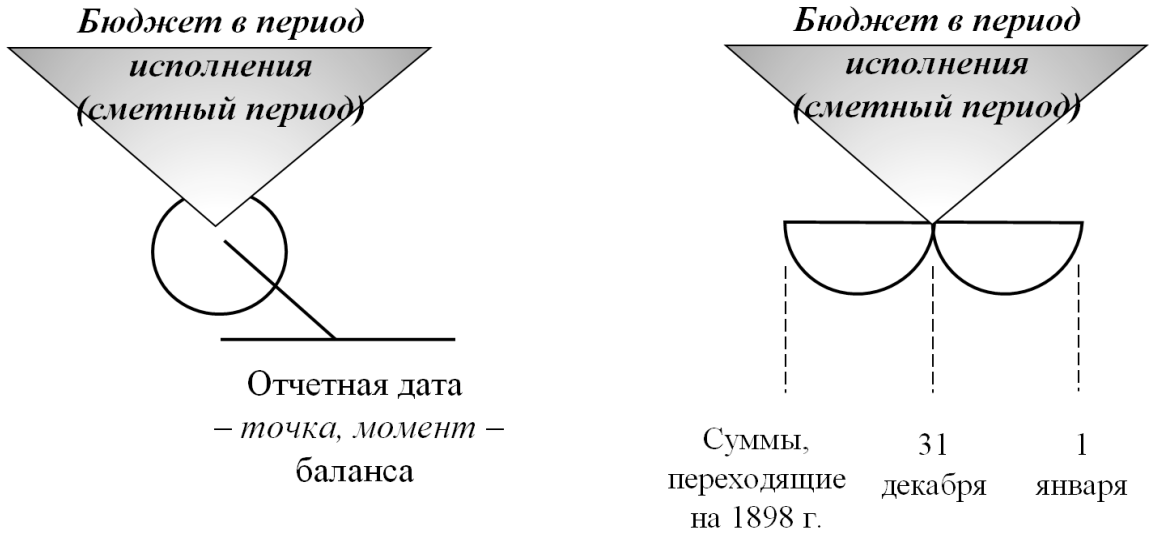
Note. The model is not a loose interpretation by A.P. Roudanovsky. N.S. Pomazkov used a similar table to explain the tripartite structure of the balance sheet in his book *Accounting theories. The duality principle and double entry method* [18]. The interpretation is also presented in the article by S.N. Karelskaya and E.I. Zuga [22].
Source: Authoring based on works by A.P. Roudanovsky

Рисунок 3

Разделение отчетной даты на три отчетных момента в ранних балансах А.П. Рудановского (балансах Московской городской управы, конец XIX в.)

Figure 3

Division of the reporting date into three reporting instances as per Roudanovsky's earlier balance sheets: balance sheets of the Moscow City Board in the 19th century



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. *Алле М.* Экономика как наука: пер. с франц. И.А. Егорова. М.: Наука для общества, РГГУ, 1995. 168 с.

2. *Рудановский А.П.* Принципы общественного счетоведения. М.: Московский коммерческий ин-т, 1913. 422 с.

3. *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 тип., 1912. 402 с.

4. *Ласкин Н.Н., Сорокин И.Я.* Книга на счетно-теоретическом фронте / Б.М. Волькенштейн, И.А. Смирнов. Счетная литература СССР за 1930 год. Л., М.: Стандартизация и рационализация, 1932. С. V–XIV.

5. *Рудановский А.П.* Построение баланса // Бюллетени Общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. № 3. С. 283–307.

6. *Ковалев В.В.* Балансоведение и экономический анализ в работах российских ученых / Бухгалтерский учет в Санкт-Петербурге: 1703–2003 / сб. статей под ред. Я.В. Соколова. СПб: Юридический центр «Пресс», 2003. С. 191–312.

7. *Гальперин Я.М.* Основы балансоведения. Общие положения теории учета. Тифлис: Практический институт счетоведения, 1925. 112 с.

8. *Крейбиг И.К., Рудановский А.П., Шер И.Ф.* Вопросы анализа баланса, отчетной калькуляции и фабрично-заводской бухгалтерии. М.: Макиз, 1925. 84 с.

9. *Кипарисов Н.А.* Основы балансоведения. Построение балансов и анализ. М.: Наркомторг СССР и РСФСР, гос. тип. им. Е. Соколовой, 1928. 296 с.

10. *Галаган А.М., Блатов Н.А.* Балансоведение // Счетоводство. 1927. № 12. С. 1115–1120.

11. *Рудановский А.П.* Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета. М.: Макиз, гос. тип. им. Е. Соколовой, 1928. 258 с.

12. *Рудановский А.П.* Новое направление счетоводства. М.: Типо-литография И.Ф. Смирнова, 1914. 40 с.

13. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета: монография. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.

14. *Блатов Н.А.* Рудановский А.П. Построение баланса // Новости коммерческой литературы. 1913. № 4. С. 125–126.

15. *Львова И.Н.* Н.А. Блатов: штрихи к портрету. К 140-летию со дня рождения // Финансы и бизнес. 2015. № 2. С. 172–190.

16. *Соколов В.Я.* Капитализация расчетов // Бухгалтерский учет. 2011. № 6. С. 85–90.

17. *Помазков Н.С.* Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, 1929. 268 с.

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

19. *Рудановский А.П.* Математическое обоснование принципа двойственности в счетоводстве // Вестник счетоводства. 1924. № 15-18. С. 3–18.

20. *Рудановский А.П.* Принципы общественного счетоведения. 2-е изд. М.: Макиз, 1925. 310 с.

21. *Рудановский А.П.* Теория учета. Дебет и кредит как метод учета баланса. 2-е изд. М.: Макиз, 1925. 319 с.

22. *Karelskaya S., Zuga E.* Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky // Economics and Management, 2012, vol. 17, iss. 1, pp. 38–44.

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

24. *Рудановский А.П.* Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях. М.: Макиз, 1924. 115 с.

25. *Горбачев И.А.* А.П. Рудановский. Руководящие начала (принципы) по счетоводству и отчетности в государственных хозяйственных объединениях // Вестник счетоводства. 1924. № 9-10. С. 38–45.

26. *Соколов Я.В.* Новые ветры / Статистика в Санкт-Петербургском университете: под ред. Я.В. Соколова, Д.А. Львовой. СПб: СПбГУ, 2010. С. 142–143.

27. *Левин П., Сандлер С.* Балансоведение как наука // Счетоводство. 1928. № 8. С. 854–859.

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

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

30. *Цыганов Н.* Вейцман Н.Р. Курс балансоведения // Счетоводство. 1927. № 10. С. 917–919.

31. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет – веселая наука. М.: 1С-Паблишинг, 2011. 638 с.

32. *Сартр Ж.П.* Бытие и ничто: опыт феноменологической онтологии. М.: Республика, 2000. 639 с.

33. *Пятов М.Л.* Время в бухгалтерском учете: Ярослав Соколов и Жан Поль Сартр // БУХ.1С. 2013. № 6.

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

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

Chapter of History

THE BALANCE SHEET THEORY OF A.P. ROUDANOVSKY

Dina A. L'VOVA

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

Article history:
Received 20 July 2016
Accepted in final form 27 July 2016
Accepted 3 August 2016

JEL classification: H72, H83, M41, N93, R25

Keywords: history, accounting, public accounting, balance sheet theory

Abstract

Importance The article overviews the original balance sheet theory of A.P. Roudanovsky as a synthesis of some European scholars' theories. The concept was analyzed in relation to public economy.

Objectives The research analyzes the theory and explains it in terms of the specifics of public economy, its finance and business processes.

Methods The evolution of municipal authority accounting practices was examined with such methods as analysis, synthesis, substantiation of the cause-and-effect relations, observation, comparison, grouping, interpretation, etc.

Results I provided a new interpretation of the Roudanosky balance sheet theory as a specific and theoretical construct. The theory stems from spatial and timing interpretations of the balance sheet. The concept is presented in the context of the epoch and the former theory and practices of accounting.

Conclusions and Relevance As main characteristics of the Roudanosky balance sheet theory, it implies a correlation between the balance sheet and budget, substantiates the substance of assets and liabilities in the balance sheet of public entity, determines opportunities and scope of applying the cash method and accrual basis in the public entity. The article supplements theoretical researches in public accounting as needed to determine areas and contents of its reforms.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2016

References

1. Allais M. *Ekonomika kak nauka* [Russian edition. Economics as a science]. Moscow, Nauka dlya obshchestva, RSGU Publ., 1995, 168 p.

2. Roudanovsky A.P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniya* [Principles of public accounting]. Moscow, Moskovskii kommercheskii institut Publ., 1913, 422 p.

3. Roudanovsky A.P. *Obshchaya teoriya ucheta i otsenka Moskovskogo gorodskogo schetovodstva s tochki zreniya schetnoi teorii i schetnoi praktiki v ikh sovremennom razvitii* [General theory of accounting and evaluation of municipal accounting practices in Moscow in terms of the accounting theory and accounting practices at their current development stage]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1912, 402 p.

4. Laskin N.N., Sorokin I.Ya. *Kniga na schetno-teoreticheskom fronte. V kn.: Schetnaya literatura SSSR. Bibliografiya za 1930 god* [The significance of the book for the accounting theory. In: Accounting literature. Bibliography for 1930]. Leningrad, Moscow, Standartizatsiya i ratsionalizatsiya Publ., pp. 5–14.

5. Roudanovsky A.P. [The preparation of the balance sheet]. *Bulleteni Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of the Society of Creation and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 30, no. 3, pp. 283–307. (In Russ.)

6. Kovalev V.V. *Balansovedenie i ekonomicheskii analiz v rabotakh rossiiskikh uchenykh. V kn.: Bukhgalterskii uchet v Sankt-Peterburge: 1703–2003* [Balance sheet study and economic analysis

in proceedings of the Russian scholars. In: Accounting in Saint Petersburg: 1703–2003]. St. Petersburg, Press Publ., 2003, pp. 191–312.

7. Gal'perin Ya.M. *Osnovy balansovedeniya. Obshchie polozheniya teorii ucheta* [Principles of the balance sheet study. General principles of the accounting theory]. Tiflis, Prakticheskii institut schetovedeniya Publ., 1925, 112 p.

8. Kreibig I.K., Roudanovsky A.P., Schär J.F. *Voprosy analiza balansa, otchetnoi kal'kulyatsii i fabrichno-zavodskoi bukhgalterii* [Issues of the balance sheet analysis, accounting estimates and accounting practices in factories and plants]. Moscow, Makiz Publ., 1925, 84 p.

9. Kiparisov N.A. *Osnovy balansovedeniya. Postroenie balansov i analiz* [Fundamentals of the balance sheet study. The preparation of balance sheets and analysis]. Moscow, Narkomtorg SSSR i RSFSR, Gosudarstvennaya tipografiya imeni E. Sokolovoi Publ., 1928, 296 p.

10. Galagan A.M., Blatov N.A. [The balance sheet study]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1927, no. 12, pp. 1115–1120. (In Russ.)

11. Roudanovsky A.P. *Teoriya balansovogo ucheta. Vvedenie v teoriyu balansovogo ucheta. Balans kak ob'ekt ucheta* [The theory of balance sheet accounting. Introduction into the theory of balance sheet. The balance sheet as an accounting item]. Moscow, Makiz, Gosudarstvennaya tipografiya imeni E. Sokolovoi Publ., 1928, 258 p.

12. Roudanovsky A.P. *Novoe napravlenie schetovodstva* [A new discipline of accounting]. Moscow, Tipolitografiya I.F. Smirnova Publ., 1914, 40 p.

13. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Fundamentals of the accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 495 p.

14. Blatov N.A., Roudanovsky A.P. [The preparation of the balance sheet]. *Novosti kommercheskoi literatury = Newsletter of Commercial Literature*, 1913, no. 4, pp. 125–126. (In Russ.)

15. L'vova I.N. [N.A. Blatov: Some touches to the portrait: on the 140th birthday]. *Finansy i bisnes = Finance and Business*, 2015, no. 2, pp. 172–190. (In Russ.)

16. Sokolov V.Ya. [Capitalization of estimates]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2011, no. 6, pp. 85–90. (In Russ.)

17. Pomazkov N.S. *Schetnye teorii. Printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Accounting theories. The duality principle and double entry method]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929, 268 p.

18. Roudanovsky A.P. [Why do we need mathematical rationale for accounting?]. *Bulleteni Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znanii = Bulletins of the Society of Creation and Dissemination of Accounting Knowledge*, 1913, vol. 30, no. 3, pp. 312–323. (In Russ.)

19. Roudanovsky A.P. [Mathematical rationale for the duality principle in accounting]. *Vestnik chetovodstva = Bulletin of Accounting*, 1924, no. 15-18, pp. 3–18. (In Russ.)

20. Roudanovsky A.P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniya* [Principles of public accounting studies]. Moscow, Makiz Publ., 1925, 310 p.

21. Roudanovsky A.P. *Teoriya ucheta. Debet i kredit kak metod ucheta balansa* [The accounting theory. Debit and credit as a balance sheet accounting method]. Moscow, Makiz Publ., 1925, 319 p.

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

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

24. Roudanovsky A.P. *Rukovodyashchie nachala (printsipy) po schetovodstvu i otchetnosti v gosudarstvennykh khozyaistvennykh ob'edineniyakh* [Bookkeeping and accounting guidelines in public economic associations]. Moscow, Makiz Publ., 1924, 115 p.

25. Gorbachev I.A. [Roudanovsky A.P. Bookkeeping and accounting guidelines in public economic associations]. *Vestnik chetovodstva = Bulletin of Accounting*, 1924, no. 9-10, pp. 38–45. (In Russ.)

26. Sokolov Ya.V. *Novye vetry. V kn.: Statistika v Sankt-Peterburgskom universitete* [New winds. In: Statistics in the Saint Petersburg University]. St. Petersburg, SpbSU Publ., 2010, pp. 142–143.

27. Levin P., Sandler S. [The balance sheet study as a science]. *Chetovodstvo = Accountancy*, 1928, no. 8, pp. 854–859. (In Russ.)

28. Verin N. [Roudanovsky A.P. Bookkeeping and accounting guidelines in public economic associations]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1924, no. 7-8, pp. 764–769. (In Russ.)

29. Zhdan-Pushkin S.S. [Roudanovsky A.P. Principles of public accounting practices]. *Novosti kommercheskoi literatury = Newsletter of Commercial Literature*, 1914, no. 5-6, pp. 151–152. (In Russ.)

30. Tsyganov N.N. [The book review. R. Veitsman. The balance sheet reading course]. *Schetovodstvo = Accountancy*, 1927, no. 10, pp. 917–919. (In Russ.)

31. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet – veselaya nauka* [Accounting is an amusing science]. Moscow, 1C-Pablishing Publ., 2011, 638 p.

32. Sartre J.P. *Bytie i nichto: opyt fenomenologicheskoi ontologii* [L'Être et le néant: Essai d'ontologie phénoménologique]. Moscow, Respublika Publ., 2000, 639 p.

33. Pyatov M.L. [Time in accounting: Yaroslav Sokolov and Jean-Paul Sartre]. *BUKH.1C*, 2013, no. 6. (In Russ.)

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