

**СЧЕТОВОДСТВО И ОТЧЕТНОСТЬ МОСКВЫ В ЭПОХУ ЗАРОЖДЕНИЯ
ГОРОДСКОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ*****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:

Получена 24.11.2015
Получена в доработанном
виде 02.12.2015
Одобрена 10.12.2015
Доступна онлайн 27.07.2017

УДК 330.8, 336.6, 657.1

JEL: H72, H75, H76, H83,
M41, M48, N93, R25**Аннотация**

Предмет. В статье впервые в российской бухгалтерской историографии рассмотрена история становления учета и отчетности городского самоуправления на примере отчетности Москвы 1870–1880-х гг.

Цели. Статья содержит развернутый анализ содержания, методологии и развития отчетности в эпоху зарождения городского самоуправления в России на примере Москвы. Это первый опыт исследования отчетов российских городов в исторической ретроспективе.

Методология. Методологической основой данной статьи является исторический анализ эволюции отчетности городского самоуправления. Исследование также 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 определены характер отчетности города Москвы в первые десятилетия по учреждению городского самоуправления, ее формат, методологические основания и новации в сравнении с общепринятой практикой. В статье обращается внимание на попытки использования этих новаций в прошлом и их неутраченную актуальность. Раскрывается значимость отчетности Москвы как уникального культурного памятника, хранящего обширные сведения из истории городской жизни.

Выводы. Отчетность Москвы исследуемого периода представляет собой уникальный пример обдуманного и творческого подхода к построению муниципального отчета. Отчетность Москвы за первые 20 лет деятельности городского самоуправления отличал дуализм – разделение финансовых и годовых отчетов и внимание не только к востребованным законом финансовым сведениям, но и к нефинансовой информации. Этот опыт может быть полезен и для современной реформы бухгалтерского учета и отчетности общественного сектора экономики.

Ключевые слова: история бухгалтерского учета, общественное счетоводство, финансовый отчет, годовой отчет, городское самоуправление

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2015

Для цитирования: Львова Д.А. Счетоводство и отчетность Москвы в эпоху зарождения городского самоуправления // *Международный бухгалтерский учет*. – 2017. – Т. 20, № 14. – С. 842 – 854.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.14.842>

Введение. История бухгалтерского учета городов (муниципалитетов) сравнительно с другими областями учетной историографии изучена пока мало как в нашей стране, так и за рубежом.

Так, в англоязычной научной периодической литературе можно обнаружить не более полутора

десятка работ по истории муниципального учета, опубликованных в период с 1970-х по 2000-е гг.

Эти немногочисленные исследования пока не слишком представительны и разрозненны. Например, А. Мартинелли (A. Martinelli) в работе 1983 г. описал содержание главных книг Генуи 1340 и 1341 гг., так называемых картуляриев (Cartularies), с тем чтобы расширить наше представление о происхождении двойной бухгалтерии, в то время как А. Тик (A. Thick, 1999) анализировал «книги управляющих» (stewards' books) английских городов XV в. как пример

* Посвящается классикам московской школы бухгалтерского учета и ее современным представителям, искренне увлеченным историей бухгалтерии.

Статья публикуется по материалам журнала «Международный бухгалтерский учет». 2015. № 35.

средневековой бухгалтерии, направленной на контроль городских финансов и подотчетность должностных лиц. Р. Джонс в работе 1985 г. рассмотрел историю учета в приходах, муниципалитетах и местных казначействах Британии в то время, когда в местном самоуправлении доминировал феодальный приходно-расходный учет (charge and discharge accounting) [1, 2].

Работы Дж. Поттса (J. Potts, 1977), Р. Маркетта и Р. Флэйшмена (R. Marquette, R. Fleischman, 1987, 1992) посвящены эволюции бюджетного учета в городах США (Нью-Йорке и Огайо) на рубеже XIX–XX вв. Л. Бегеван и О. Олсон (L. Bergevarn, O. Olson, 1989) исследовали развитие муниципального учета в Швеции с середины XIX в. до наших дней. Российские ученые обратились к истории учета местного самоуправления, когда эта проблема после долгого перерыва приобрела практическое значение и исследовательскую перспективу. А. Бурмистров и Ф. Меллемвик (1999) обратили внимание на те изменения в учете российских местных органов власти, которые имели место после перестройки в сравнении с советским периодом [3].

Ретроспективных исследований, направленных в более отдаленное прошлое, в нашей стране в советский и постсоветский периоды не проводилось.

Между тем вторая половина XIX в. – начало XX в. является тем временем, которое имеет множество аналогий с современностью, особенно заметных, когда мы обращаемся к истории городского управления и счетоводства. Примером тому является летопись отчетности Москвы в пору, когда местное самоуправление в нашей стране только зарождалось.

Московское городское самоуправление. Начало городскому самоуправлению в России было положено при Александре II (годы правления: 1855–1881). Проведенные им реформы изменили сами основы хозяйственной деятельности городов. В 1870 г. (16 июня) император подписал первый акт нового городского законодательства – Городовое положение. По этому положению городское управление предполагалось строить на началах всесословности и самостоятельности местных учреждений, а также невмешательства центральной администрации в городские дела. Вновь созданные органы городского самоуправления – Дума (выборный и распорядительный) и Управа (исполнительный) – были наделены исключительным правом

представлять «все городское общество»¹ и управлять городским хозяйством. В ведение местного самоуправления перешли вопросы городского благоустройства (водоснабжение и канализация, уличное освещение, транспорт, озеленение, регулирование градостроительства), охраны здоровья и народного образования (устройство и содержание больниц, школ и музеев и т.п.) и благосостояния городского общества (содействие в обеспечении населения продовольствием, меры против нищенства, пожаров и других бедствий) [4, с. 48].

Самостоятельное управление городским хозяйством требовало финансовой независимости, и Положение 1870 г. ее предоставило. Города получили собственные источники финансирования – налоги (с недвижимой собственности, торгово-промышленных документов, трактиров, лавок, извозного промысла, с квартир и иных жилых помещений) и сборы (нотариальные, по клеймению мер и весов, с аукционных продаж, с лошадей, экипажей и собак и др.). Кроме того, они приобрели право заимствования.

Центральная власть больше не могла вмешиваться в расходование городских средств и распоряжение городскими имуществами.

Городское управление избавилось также и от обязанности отчитываться перед кем-либо о своей деятельности: утверждение представляемых городской управой смет и отчетов стало исключительной компетенцией Городской думы.

Единственным адресатом отчетности вне городского самоуправления остался губернатор: ему отчеты направлялись «для сведений».

Нельзя не упомянуть и о том, что согласно Положению городские сметы и отчеты не подлежали более ревизии «общих контрольных учреждений» [6].

К 1873 г. в Городовое положение были внесены изменения и дополнения «по некоторым частным вопросам столичных хозяйств» и его юрисдикция распространилась на Петербург и Москву [6], до того времени бывших вне действия данного положения.

Изменения коснулись главным образом положений политического характера, которые для двух крупнейших российских городов получили новую редакцию: было увеличено в сравнении с другими городами число гласных (депутатов) Городской

¹ Высочайше утвержденное 16-го июня 1870 года Городовое положение с объяснениями. Спб.: Хоз. департ. М.В.Д., 1870.

думы, усовершенствована выборная система и пр. В то же время нормы Положения об имуществе и финансах городов были распространены на столицы без каких-либо изменений.

Надо отметить, что московское общественное управление получило под свою опеку незавидное хозяйство: в ту пору в Москве – единственной из европейских столиц – не было газового освещения, канализации и центрального водоснабжения [5, с. 304], мостовые имели неприглядный вид. Лечебные заведения города до передачи городскому самоуправлению находились в ведении губернских учреждений – приказов общественного призрения, и их количество было явно недостаточным. В народном образовании и вовсе царил неопределенность или, как писали спустя некоторое время, «в среде его еще не было достаточно ясного представления о самых задачах его в этой области»². Жители города ожидали от нового городского самоуправления перемен к лучшему. «В Московской городской думе дела идут тихо, и город остается в том же грязном положении, – записал в 1871 г. в своем дневнике москвич камергер С.М. Сухотин, – разве что с введением нового [Городового] положения дела примут другой вид» [8, с. 53].

Между тем состояние городских финансов и имущества не давало оснований для избыточного оптимизма.

На 1 мая 1873 г. бюджет города Москвы был определен в следующих параметрах: текущие доходы – 2 543 748, 69 руб. (для сравнения: в Петербурге за тот же отчетный год около 3 500 000 руб.), текущие расходы – 2 721 739, 78 руб., дефицит – 177 991, 09 руб. [9, с. 96–97].

О том, насколько значительны эти суммы, можно судить по относительному показателю расходов в пересчете на одного жителя. В Москве он не превышал 4,5 руб., в то время как в городах Европы и США измерялся в двузначных цифрах (в рублевом эквиваленте) [10, с. 405; 12, с. 29].

Внешне финансовое положение Москвы было вполне устойчивым: наличных капиталов в сумме 1 540 531, 93 руб. хватало для покрытия бюджетного дефицита и выплаты долга в 376 871, 91 руб. Вместе с тем видимая стабильность не сулила перспективы: город, не обладавший до введения Городового положения правом собственности, не инвестировал свободные средства и «ко времени преобразования

в непосредственном распоряжении города находилось весьма незначительное число имуществ, приносящих доход» [9, с. 101].

Отчетность московского городского самоуправления в первое десятилетие его деятельности. Городовым положением помимо прочего были определены общие требования к отчетности городского самоуправления. Подотчетной становилась исключительно финансовая деятельность городов.

Параграф 141 Положения обязывал Городскую управу ежегодно составлять смету (роспись) предстоящих городских доходов и расходов и в установленные сроки представлять ее на рассмотрение Думы [12, с. 230–231]. В параграфе 146 содержалось лаконичное указание на обязательность учета денежных сумм посредством ведения «правильных счетов» [13, с. 104].

Следующий за ним параграф 147 обязывал Управу к назначенному сроку составлять ежегодный «отчет о движении городских сумм» [14, с. 240]. Никаких иных указаний относительно сметы (росписи) и отчета городского самоуправления положение не имело.

Формат и наполнение сметы и отчета, методика учета («правильные счета» по формулировке Положения) остались вне законодательного регулирования.

Содержание первых городских «отчетов о движении сумм» – финансовых отчетов – было задано сметой и не выходило за ее пределы. На смету как основание для формирования финансового отчета ссылались, например, Санкт-Петербургская городская управа. «Городская управа, считая годовой отчет о движении сумм результатом годичной деятельности по исполнению сметы, – читаем в пояснении к отчету Управы за 1873 г., – расположила отчет по статьям сметы» [12, с. 11].

В 1870-е гг. подобным образом подходили к формированию отчета о движении сумм и в других городах. Финансовый отчет города повсеместно представлял собой в ту пору не более чем отчет об исполнении бюджета. Иного отчета не могла создать камеральная форма бухгалтерии, единственно доступная в то время городскому самоуправлению.

Параметры первого финансового отчета «О движении денежных сумм г. Москвы» (с 1 мая 1873 г. по 1 мая 1874 г.) вполне отвечали традиционной учетной модели, структуре сметы и характеру сосредоточенного на денежных доходах и расходах московского городского хозяйства.

² Городские учреждения Москвы, основанные на пожертвования, и капиталы, пожертвованные Московскому городскому общественному управлению в течение 1863–1904 гг. изд. Московского городского общественного управления. М.: Типография И.Н. Холчев и Ко, 1906. 478 с.

Отчет состоял из трех разделов: сводного отчета об исполнении сметы по основным группам доходов и расходов и двух детализированных отчетов отдельно по доходам и по расходам с подробным описанием каждого источника поступления или основания для выплаты.

В отчетных таблицах сметные предположения сопоставлялись с фактическими поступлениями и выплатами и выводились положительные (более) или отрицательные (менее) отклонения «против сметных предположений».

По каждому отклонению отчет давал развернутые пояснения о причинах неисполнения сметы. Так, например, в 1873 г. было запланировано 7 537,7 руб. дохода от сдачи в аренду 12 мест для купален, фактически поступило 7 113,5 руб.; разница в 424,2 руб. была разделена на две части: недоимка в сумме 348 руб. и неисполнение сметы по доходам в сумме 76,2 руб. В объяснение последней цифры было сказано: «Уменьшение произошло от того, что купцом Горичевым занято для устройства купальни против его бань на 76,2 кв. саж. менее против того, что предполагалось ему отдать, с платою по 1 руб. за каждую квадратную сажень»³. Форма отчетных таблиц об исполнении сметы с пояснениями сохранялась в неизменном виде все время деятельности московского городского самоуправления.

В 1874 г. в дополнение к финансовому отчету («О движении денежных сумм») Городская управа составила и опубликовала отчет «О деятельности московского городского общественного управления». С этого момента отчетность городского самоуправления приобрела новое назначение и новый смысл.

Очень точно подметил особенности нового отчета М.П. Щепкин (1832–1908), известный публицист, исследователь московского хозяйства и гласный Московской городской думы: «Этот... труд заключал в себе не только объяснения всех числовых данных денежного отчета, но и изложение мнений и предположений управы по каждому частному предмету хозяйства, и всегда мог служить ей надежным руководством для составления смет и способом проверки ее собственных действий по заведыванию хозяйством» [15, с. 263].

«Отчет о деятельности московского городского общественного управления» являлся тем, что впоследствии стали называть годовым отчетом. Аналогичный документ («Отчет С.-Петербургской городской управы») был подготовлен в том же году

в столице империи – Санкт-Петербурге. Первые годовые отчеты столиц по существу положили начало публичной отчетности в России в той форме, которая в наши дни приобрела особенную актуальность. Эта новация, однако, оставалась и остается не замеченной и не изученной историками бухгалтерии.

По устоявшемуся стереотипу эволюцию публичной отчетности рассматривают исключительно в контексте акционерного учредительства. Между тем систематическая публикация отчетов акционерных компаний началась не ранее 1885 г., когда эти компании были отнесены к числу обязанных публичную отчетностью [17, с. 106]. Причем публиковать следовало лишь «балансы и извлечения из отчетов», а характер «извлечений» не уточнялся. Часто компании ограничивались публикацией только баланса, иногда к нему добавляли счет прибылей и убытков и краткие выписки из протоколов общего собрания акционеров о назначении правления и об утверждении отчета и распределении прибыли.

Положение о государственном промысловом налоге в редакции 1898 г. расширило состав отчетных данных, обязательных к публикации. К ним помимо баланса были отнесены: «1) сумма основного, запасного, резервного и прочих капиталов, 2) счет прибылей за отчетный год и 3) распределение чистой прибыли с указанием в необходимых случаях размера выданного или подлежащего выдаче дивиденда на каждую акцию или пай»⁴ [18, с. 179]. И уже в добровольном порядке компании присоединяли к этому перечню ревизионный акт.

Все перечисленные элементы отчетности объединялись и объединяются ныне понятием финансового или бухгалтерского отчета. Сведения нефинансового характера о деятельности акционерных компаний не обобщались и не публиковались.

Не было в публикуемой отчетности акционерных компаний и пояснений к финансовым показателям. Лишь в начале XX в. в бухгалтерской литературе появились рекомендации о желательности включения в отчеты подробных разъяснений показателей баланса и отчета о прибылях и убытках, технических описаний наиболее существенных частей имущества предприятия, статистических данных о важнейших операциях, о произведенных расходах, сравнении этих данных «последовательно с показателями прошлых лет»

⁴ Положение о государственном промысловом налоге (Высочайше утвержденное 8 июня 1898 г.) с дополнениями, цирк. и инструкциями, обнародованными по 1 января 1900 г., изд. 2. СПб.: кн. маг. Н.К. Мартынова, 1900. 122 с.

³ Отчет о движении городских сумм за 1873 год. М.: Тип. И.И. Родзевича, 1874. 66 с.

[21, с. 12; 18, с. 171]. Автор этих рекомендаций Захарий Евзлин полагал, что «не следует ограничиваться одной только финансовой точкой зрения, представляя лишь цифры относительно доходности предприятия; необходимо иметь в виду и данные, имеющие значение в народно-хозяйственном и техническом отношениях» [21, с. 12, цит. по: 18, с. 171]. Впрочем, его рекомендации так и остались неисполненными и, в отличие от отчетности городов, акционерная отчетность дореволюционной поры имела исключительно финансовый и, можно сказать, формальный характер, не выходя за рамки законодательных установлений.

Годовой отчет Москвы не был (цитату из Щепкина не следует трактовать буквально) простым дополнением к финансовому отчету. Он имел самостоятельное значение, главным образом как источник сведений о деятельности Городской управы.

Начиная с первого выпуска отчета «О деятельности московского городского общественного управления» (1873 г.) сложилась его своеобразная структура, которая поддерживалась во всех последующих отчетах.

Специальные разделы отчета были отведены каждому отделению городской управы, отвечающему за одну или несколько отраслей городского управления или городского хозяйства.

Так, отчет первого отделения включал сведения об организации общественного управления, делопроизводстве, а также статистику поступлений налогов и сборов, описание работ по оценке городских имуществ и др.

Второе отделение отчитывалось о расходах городских учреждений в его ведении, как-то: полиции, тюрем, больниц, городских начальных училищ, а также о расходах на содержание, благоустройство и освещение улиц.

Отдельный раздел отчета был посвящен обзору результатов деятельности строительного отделения, в ведении которого было санкционирование частных построек и землемерные работы.

Завершали отчет резолюции Городской думы на доклады управы по хозяйственным и финансовым вопросам.

Отчет (главным образом второго отделения) дает представление о принятой в то время практике освоения бюджетных ассигнований, ответственности исполнителей и их отчетности. Так, например, средства на содержание личного

состава жандармского дивизиона отпускались в полное распоряжение его командира, от которого в определенные сроки поступал отчет об израсходованных суммах. Командир самостоятельно занимался заготовкой амуниции, провианта и фуража. Управа признавала такой способ закупок, называемый ею «хозяйственным», выгодным, так как, по рассуждению составителей отчета, командир мог добиться от поставщиков выгодных цен. «Вследствие такого порядка, — отмечалось в документе, — содержание дивизиона обходится городу дешевле, чем в том случае, если бы довольствие это производилось с торгов»⁵.

Финансовая информация (в том числе цифровая) присутствовала в московском городском отчете лишь в той мере, в какой она дополняла иные сведения, придавала им большую конкретность. Например, результаты деятельности торговой полиции выражались в увеличении платы за места под временную торговлю ягодами, фруктами, рыбой, грибами и зеленью и т.п.

Годовой отчет Санкт-Петербургской городской управы был устроен иначе: он объединял финансовый отчет и пояснения к нему. Из трех разделов отчета лишь первый содержал описание управы и каждого из ее отделений, а также текстом и в цифровом выражении давал оценку исполняемых ими функций. Разделы 2 и 3 содержали развернутый анализ результатов исполнения сметы в постатейном формате.

В Москве аналогичные сведения были признаны предметом финансового, а не годового отчета. Финансовый характер имело и большинство приложений к петербургскому годовому отчету, а именно «ведомость о положении городских капиталов», «счет расходов на непредвиденные надобности и спешные работы», «доходы с купальных ванн», «доходы с мест, отдаваемых для катания по льду на коньках» и т.п.

Таким образом, столичные управы создали два оригинальных формата годового отчета.

Один формат (московский) был акцентирован на описании хозяйственной деятельности и, хотя и обращался к числовому материалу финансового свойства, прямой взаимосвязи по структуре и содержанию с финансовым отчетом не имел.

Другой формат (петербургский) носил по преимуществу финансовый характер и являлся подробным дополнением к финансовому отчету. И московский, и петербургский годовые отчеты за 1873 г. были относительно невелики

⁵ Отчет о деятельности Московского городского общественного управления за 1873 год. М.: Тип. В. Ислентьева, 1874. 189 с.

(сравнительно с будущими годами) и не превышали двухсот страниц.

В завершение обзора первых годовых отчетов столичных управ отметим, что дебютный годовой отчет Москвы был составлен по большей части непредвзято и описывал как достижения, так и неудачи первого года деятельности независимого городского самоуправления.

Так, критическому разбору были подвергнуты результаты работы II отделения управы, ответственного в числе прочего за казначейство, бухгалтерию и контроль.

В отчете были отмечены очевидные недостатки этих служб: усложненный и запутанный документооборот казначейства, «неудобное устройство» бухгалтерии, неспешная ревизия переданных городскому самоуправлению финансовых отчетов прошлых лет и лояльная – текущих операций⁶. Впрочем, сложно было ожидать успехов там, где распоряжение деньгами, учет и контроль были объединены под одним началом. Скажем больше, столь неудачная организация сулила в будущем большие неприятности.

В конце 1870-х – начале 1880-х гг. состояние городских финансов, по оценке Щепкина, «круто изменилось в самую неблагоприятную сторону».

В 1877 г. Московская дума пожертвовала весь так называемый остаточный (запасный) капитал (более 1 млн руб. свободных средств) на потребности Русско-турецкой войны.

Вскоре городу пришлось заимствовать около 3 млн руб. на неотложные расходы по строительству казарм и благоустройству территорий, прилегающих к храму Христа Спасителя. К тому же в первое десятилетие деятельности городского самоуправления значительно возросли так называемые обязательные расходы, в том числе на полицию, более чем в два раза.

Показатели городского бюджета на 1882 г. давали основание для тревоги и неблагоприятных прогнозов: доходы – около 5 млн руб., расходы – более 6 млн руб., дефицит – 1,2 млн руб., долги города – 3,5 млн руб. при полном отсутствии резервов [18, с. 250].

В январе 1882 г. в должность городского головы вступил известный ученый и земский деятель Борис Николаевич Чичерин (1828–1904). В его планах по усовершенствованию московского

городского хозяйства одно из первых мест, по праву и необходимости, заняли вопросы финансов, отчетности и контроля.

Бюджетный дефицит в сумме, превышающей 1 млн руб., не мог быть оставлен без внимания и требовал незамедлительных действий, направленных на финансовое оздоровление.

Вместе с тем и сам Чичерин, и сочувственно встретивший его назначение Щепкин не сомневались, что цифра дефицита в значительной степени преувеличена. «Издавна смета вообще, и эта, в частности, несколько вздувалась, из опасения, чтобы Правительство не вздумало налагать на город новые расходы, — писал в своих воспоминаниях Чичерин, не преуменьшая, тем не менее, масштаб проблемы, — все же финансовое положение было таково, что оно требовало чрезвычайных мер» [22, с. 194].

Щепкин в подтверждение преувеличенной расходной части смет ссылаясь на тот факт, что только в течение первых пяти лет деятельности независимого московского самоуправления «не было совсем исполнено 68 сметных статей почти на 1 миллион рублей» [18, с. 248]. Приведем еще один пример: по оценке Щепкина, в предвоенном 1876 г. смета оказалась неисполненной на 780 000 руб.

«Составляемые Думою сметы никогда не служили ей обдуманною, строго определенной программой предстоящей на каждый год деятельности ее по заведению общественным хозяйством, — возмущался Щепкин, — а рассмотрение и утверждение их было исполнением скорее скучной формальности, нежели важной обязанности, возлагаемой на Думу законом и самым существом дела» [18, с. 248].

Не меньшей проблемой, чем огромный дефицит при необоснованной смете, было, по мнению Чичерина, отсутствие регулярной отчетности и контроля.

Небольшой фрагмент из воспоминаний городского головы, посвященный этой проблеме, известен современным исследователям, его ввела в научный оборот Л.Ф. Писарькова. «Едва ли не с 1873 года Управа не предоставляла никаких отчетов, — вспоминал Чичерин, — кроме чисто бухгалтерских сведений о движении сумм, и ни разу со стороны Думы не была произведена ревизия» [22, с. 198; 5, с. 306]. Эта цитата, а также следующее далее высказывание автора: «...мне, привыкшему к земским порядкам, это казалось совершенно несообразным», дают между тем повод вспомнить о субъективности и недостоверности мемуаристики как исторического источника.

⁶ Отчет о деятельности Московского городского общественного управления за 1873 год. М.: Тип. В. Ислентьева, 1874. 189 с.

В критическом отзыве Чичерина об отчетности Московской городской управы в первые десять лет ее деятельности допущено сразу несколько фактических ошибок.

Во-первых, ошибочным является его утверждение о том, что управа за все это время не подготовила ни одного отчета.

Факты, изложенные ранее в этой статье, и каталоги двух крупнейших библиотек (РНБ и РГБ) доказывают обратное: подробнейшие годовые «отчеты о деятельности московского городского общественного управления» составлялись за период с 1873 по 1879 г.

Таким образом, Городская дума не получала (и, заметим, не требовала) годовых отчетов лишь в последние пять лет, предшествующие избранию Чичерина, и это обстоятельство, безусловно, заслуживало порицания.

Во-вторых, то, что Чичерин назвал «чисто бухгалтерскими сведениями о движении сумм», представляет собой не менее значимый, а с точки зрения городских финансов куда более важный отчетный документ, каковым является финансовый отчет.

Этот отчет (в 1873–1876 гг. выходил под названием «Отчет о движении городских сумм», с 1877 г. – «Отчет о движении сумм») составлялся по требованию Городового положения, был регулярным и содержал начиная с первого отчета исчерпывающие сведения о постатейном исполнении городских смет. В-третьих, ссылка на земства, как на образец ответственного отношения к подготовке отчетов и контролю, сомнительна.

История земских злоупотреблений в сфере учета и отчетности весьма обширна (достаточно вспомнить публицистику М.Е. Салтыкова-Щедрина и С.А. Приклонского, чтобы избавиться от каких бы то ни было иллюзий на этот предмет).

Кроме того, в большинстве земств отчетность не выходила за рамки пренебрежительно упоминаемых Чичериным «чисто бухгалтерских сведений о движении сумм» и по этой причине ничем не отличалась от критикуемой мемуаристом московской отчетности.

Очевидно, что Чичерин допустил в своих воспоминаниях свойственное порой мемуаристам поверхностное суждение. На нем можно было бы не заострять внимания, если бы не два обстоятельства:

1) в современных исторических исследованиях цитата из воспоминаний Чичерина об отчетах Московской городской управы служит основанием

для поспешных выводов о несостоятельности местного самоуправления;

2) заблуждения Чичерина побуждают к тому, чтобы заново оценить изменения в отчетности московского городского самоуправления по истечении первых десяти лет его деятельности.

Первое дает повод для ссылки, второе – для нового раздела данной статьи.

Отчетность московского городского самоуправления во второе десятилетие его деятельности. Чичерин был, очевидно, прав в том, что отчетность Москвы не могла быть ограничена одними лишь финансовыми показателями. Следовало возобновить прерванную в конце 1870-х гг. практику составления подробных годовых отчетов городского самоуправления.

И Чичерин сумел этого добиться, несмотря на то что должность городского головы ему пришлось занимать менее двух лет. «В апреле 1883 года я имел удовольствие положить на столе перед Думой целую кипу фолиантов и просить ее выбрать ревизионную комиссию, – с гордостью вспоминал он. – Комиссия была выбрана: но результатов ее работы я не дождался, ибо вышел в отчетном году» [22, с. 199].

Итак, в 1883 г. был опубликован первый после пятилетнего перерыва годовой отчет «О деятельности московской городской управы за 1882 г.». Объем отчета удвоился в сравнении с предшествующими годовыми отчетами (за 1873–1877 гг.) за счет обширного числового материала, призванного служить подтверждением обоснованности принимаемых управой решений.

Наиболее показательными были в этом отношении разделы отчета, подготовленные вторым и четвертым отделениями.

Обзору деятельности второго отделения было отведено около четверти всего отчета управы (из более чем 400 страниц). Это отделение отвечало за традиционно затратную отрасль городского хозяйства (благоустройство городских улиц, бульваров и парков), и обоснование его расходов не могло быть кратким.

Новый отчет представил вниманию Думы и горожан исчерпывающие калькуляции стоимости работ по строительству, ремонту, очистке, поливке, освещению улиц, озеленению и уборке парков и т. п.

Так, расходы на мощение и ремонт мостовых были расписаны постатейно: стоимость мостового камня (закупленного и израсходованного), оплата работ, побочные расходы.

Каждая статья заключала в себе поэтапные развернутые расчеты, призванные наглядно показать целесообразность трат.

Отчет без утайки показывал, например, цены закупок мостового камня у каждого поставщика и по каждой партии в отдельности с выведением средней цены за кубическую сажень поставленного материала.

В расчет стоимости израсходованного камня принимались остатки на начало и конец года (также дифференцированно по складам) по той же средней цене.

Метод средней цены для расчета стоимости поступивших и израсходованных материалов был безусловной новацией: в ту пору его еще только начинали использовать в крупных промышленных компаниях (см., например [31]), и в немногочисленной бухгалтерской литературе он описан не был.

С бухгалтерской скрупулезностью были показаны в отчете и расходы на работы по мощению улиц. В ведомости лицевого счета артелей подрядчиков по каждому из них указывалось количество квадратных саженей уложенной мостовой и стоимость работы, количество квадратных саженей и стоимость работ по укладке подзора, расходы на поденных рабочих лошадей и штрафы за несоблюдение условий работ.

Эти данные, а также расчеты стоимости работ по укладке мостовых, выполненных собственными рабочими, послужили основанием для весьма полезного для управления городским хозяйством заключения: работы по ямочному ремонту, исполненные городскими рабочими, обходятся на 16,5 коп. с кв. сажени дешевле, нежели при их передаче в подряд.

В заключительной калькуляции расходов можно было видеть, в какую сумму обошлось городу мощение каждой из отремонтированных в отчетном году улиц и из каких составляющих эта сумма складывалась.

Сто сорок страниц годового отчета были посвящены деятельности четвертого отделения управы.

Сведения об отраслях городского хозяйства и городских повинностях, находящихся в ведении этого отделения, были представлены в отчете с разной степенью подробности.

Все, что касалось содержания управы, конторы адресов, полиции, жандармского отделения, пожарной части, тюремной части, пенсий и пособий, Румянцевского музея, помещений для

воинских частей, помещалось на первых двадцати страницах.

Остальная часть отчета отделения была посвящена обзору деятельности и расходов городского здравоохранения.

Четыре больничных отчета (Первой и Второй московских городских больниц, детской больницы Святого Владимира и Покровской больницы) включали финансовые и нефинансовые сведения.

Прежде всего надо отметить, что нефинансовая часть отчета являла собой один из первых примеров статистических обобщений в области медицины.

Статистика больных велась по сословиям, возрасту, характеру заболеваний; накапливались данные об операциях и проценте смертности.

Ряд отчетных показателей давал представление о той стороне деятельности больниц, которая в наши дни обозначается термином «результативность»: общее количество больничных дней, среднее число больных на излечении, оборот больничной койки, пребывание больного на излечении (наименьшее, наибольшее и среднее), суточная и годовая стоимость содержания больного, стоимость одной порции еды для больного, сложная стоимость одного рецепта и др.

Финансовая часть больничных годовых отчетов имела один из трех форматов: в виде отчета об исполнении сметы расходов (Вторая городская больница), приходно-расходных счетов по статьям сметы (Покровская больница) и приходно-расходных счетов с пояснениями (детская больница Святого Владимира).

В первом случае отчет ограничивался сопоставлением сметных назначений фактическим расходам по статьям.

Во втором для каждой сметной статьи открывался отдельный счет, а в третьем записи на счетах сопровождалась пояснениями о происхождении отчетных показателей (с отсылкой к учетным регистрам) и аналитическими выкладками. Об унификации отчетных форм подразделений в ту пору еще не задумывались.

Итак, в годовой отчет были включены финансовые отчеты отдельных городских учреждений.

Составляя финансовый отчет, Управа, очевидно, исходила из минимальных требований Городового положения (о составлении «отчета о движении сумм» – исполнении бюджета города). Все остальные данные, необходимые для контроля деятельности органов местного самоуправления

вне зависимости от их характера (финансовые или нефинансовые) в 1880-е гг., получили отражение в годовом отчете.

Заключение. Таким образом, реформа местного самоуправления второй половины XIX в. дает основание для некоторых заключений вневременного характера, которые могут быть отнесены к любым преобразованиям, затрагивающим так или иначе область финансов и бухгалтерии.

Прежде всего она рождает убеждение в том, что бухгалтерия и отчетность должны быть вовлечены в процесс преобразований далеко не в последнюю очередь, когда, нередко, только и начинает осознаваться их значимость. Пример Москвы XIX в. показывает, что отчетность может стать одной из важнейших составляющих реформы городского самоуправления.

Отчетность в процессе реформирования становится отражением не только результатов, но и самой сущности реформ.

Содержание и характер отчетной информации, степень детализации, способы ее обобщения и представления позволяют судить о том, что было

важно знать о городском хозяйстве в условиях нового городского управления.

Во второй половине XIX в., вполне в духе современных представлений об отчетности, она стала наполняться сведениями не только финансового, но и нефинансового характера.

В то время еще не была однозначно определена форма представления и способы взаимосвязи этих двух видов информации, но отрицать то, что присутствие их в отчетности уже было осознанно, невозможно.

Отчетный дуализм (отчет Москвы может служить образцом такого подхода к составлению публичной отчетности), к сожалению, не был заимствован коммерческим сектором ни в то время, ни позднее.

В пользу изучения отчетности городского хозяйства Москвы и Петербурга во второй половине XIX в. можно привести еще один аргумент. Помимо методологических находок из области бухгалтерии она содержит обширные сведения из истории городской жизни и в этом смысле является уникальным культурным памятником.

Список литературы

1. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results // *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 2013. Vol. 9. № 2. P. 212–229.
2. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса, или Как понимать баланс. 3-е изд. М.: Проспект, 2012. 784 с.
3. Sargiacomo M., Gomes D. Accounting and accountability in local government: Contributions from accounting history research // *Accounting History*. 2011. № 16. P. 253–290.
4. Нардова В.А. Городское самоуправление в России во второй половине XIX – начале XX в.: власть и общество. СПб.: Лики России, 2014. 575 с.
5. Писарькова Л.Ф. Городские реформы в России и Московская дума. М.: Новый хронограф: АИРО-XXI, 2010. 752 с.
6. Щепкин М.П. Городовое положение. В применении к столицам // *Отечественные записки*. 1873. Март. С. 1–31.
7. Боборыкин П.Д. Письма о Москве // *Вестник Европы*. Кн. 3. 1881. С. 375–405.
8. Сухотин С.М. Из памятных тетрадей. Русский архив; вып. 9. Кн. 3. 1894. С. 51–68.
9. Щепкин М.П. Опыты изучения общественного хозяйства и управления городов. Ч. 1. М.: Тип. М.П. Щепкина, 1882. 433 с.
10. Велихов Л.А. Основы городского хозяйства. М.: Наука, 1996. 480 с.
11. Фидлер В. Краткие очерки городского благоустройства. М.: Тип. Е.А. Благушиной, 1897. 140 с.
12. Майдель В., Белюстин В. Систематический сборник решений Правительствующего Сената, разъясняющих Городовое положение. СПб.: Тип. В. Киршбаума, 1879. 410 с.

13. *Мыш М.И.* Городовое положение со всеми относящимися к нему узаконениями, судебными и правительственными разъяснениями. СПб.: Тип. Н.А. Лебедева, 1876. 165 с.
14. Отчет С.-Петербургской городской управы за 1874 год. СПб.: Тип. Юлия Виганда, 1874. 218 с.
15. *Щепкин М.П.* Опыты изучения общественного хозяйства и управления городов. Ч. 2. М.: Тип. М.П. Щепкина, 1884. 345 с.
16. О пользе обнародования отчетов. (Мысли, взятые из Бентама) // С.-Петербургский журнал. 1804. № 1. С. 119–121.
17. *Шепелёв Л.Е.* Акционерная статистика в дореволюционной России // Финансы и бизнес. 2005. № 3. С. 99–125.
18. *Львова И.Н.* Идеи интеграции отчетности: исторический аспект // Вестник ИНЖЭКОНа. Сер. Экономика. 2014. № 1. С. 177–182.
19. *Назаров Д.В., Сидорова М.И.* Роль бухгалтерского учета в обществе: исторический аспект // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. 2015. № 3. С. 1–15. URL: <http://uecs.ru/marketing/item/3393-2015-03-07-08-33-12>
20. *Львова Д.А.* Акционерные компании: история злоупотреблений в учете // Бухгалтерский учет. 2006. № 18. С. 54–59.
21. *Евзлин З.* Общепонятный отчет акционерных предприятий и его значение в торгово-промышленной жизни (К вопросу об однообразной форме отчетов для акционерных обществ). СПб.: Тип. А.Г. Фарбера, 1901. 112 с.
22. *Чичерин Б.Н.* Воспоминания Бориса Николаевича Чичерина. Земство и Московская дума / под ред. М.А. Цявловского. М.: Север, 1934. 372 с.
23. Земское самоуправление в России, 1864–1918. В 2 кн. / Рос. акад. наук, Ин-т рос. истор. / редкол.: Н.Г. Королева (отв. ред.) и др. Кн. 1: 1864–1904. М.: Наука, 2005. 428 с.
24. *Серженко И.И.* Кто в городе главный? Московское городское самоуправление и администрация на примере частного случая из истории городского коммунального хозяйства // Государственное управление. 2013. № 37. С. 178–190. URL: http://e-journal.spa.msu.ru/vestnik/item_178
25. *Львова Д.А.* Управленческий учет в конце XIX–начале XX веков // Бухгалтерский учет. 2006. № 17. С. 51–57.
26. *Генералова Н.В., Карельская С.Н.* Эволюция отчетности по группе компаний в России // Финансы и бизнес. 2015. № 1. С. 133–149.

Информация о конфликте интересов

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

**ACCOUNTING AND FINANCIAL REPORTING OF THE CITY OF MOSCOW
DURING THE ORIENTATION OF THE CITY GOVERNMENT****Dina A. L'VOVA**Saint Petersburg State University, St. Petersburg, Russian Federation
d.lvova@spbu.ru**Article history:**Received 24 November 2015
Received in revised form
2 December 2015
Accepted 10 December 2015
Available online 27 July 2017**JEL classification:** H72, H75,
H76, H83, M41, M48, N93,
R25**Keywords:** accounting
history, public bookkeeping,
financial report, annual report,
city government**Abstract****Importance** The article presents a pioneering historical overview of the origination of accounting and financial reporting in the city government, illustrating financial statements of the City of Moscow within 1870s through 1880s.**Objectives** The article analyzes the content, methods and progress of financial reporting during the period when local authorities originated in Russia, and Moscow, in particular.**Methods** The methodological framework relies upon a historical analysis of how financial reporting evolved in the city government. The research is also based on analysis, synthesis, substantiation of the cause and effect relation, observation, comparison, grouping, interpretation, etc.**Results** I figured out what kind of financial reporting the City of Moscow had issued for the first decades after the city government had been established. I also reviewed its format, methodological basis and novelties as compared with general practices.**Conclusions and Relevance** Financial statements of the City of Moscow of the said period exemplify the elaborated and creative approach to preparation of municipal reports. Moscow's financial statements of the period were of the dual nature, i.e. they split financial and annual reports and included non-financial information, rather than only financials prescribed in laws. This expertise may appear interesting for the contemporary accounting and financial reporting reform in the public sector.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2015

Please cite this article as: L'vova D.A. Accounting and Financial Reporting of the City of Moscow during the Origination of the City Government. *International Accounting*, 2017, vol. 20, iss. 14, pp. 842–854.
<https://doi.org/10.24891/ia.20.14.842>**Acknowledgments**

The article is dedicated to classical scholars of the Moscow accounting practice and its contemporary representatives who are genuinely interested in the history of accounting.

The article is adapted from the *International Accounting* journal, 2015, no. 35.**References**

1. Kuter M.I., Gurskaya M.M., Sidiropulo O.A. The Genoese Commune Massari's Ledger of 1340: The First Computer Modeling Experience and Its Results. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 2013, vol. 9, no. 2, pp. 212–229.
2. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. *Analiz balansa ili kak ponimat' balans* [The balance sheet analysis or how to read the balance sheet]. Moscow, Prospekt Publ., 2013, 784 p.
3. Sargiacomo M., Gomes D. Accounting and Accountability in Local Government: Contributions from Accounting History Research. *Accounting History*, 2011, vol. 16, no. 3, pp. 253–290.
4. Nardova V.A. *Gorodskoe samoupravlenie v Rossii vo vtoroi polovine XIX – nachale XX v.: vlast' i obshchestvo* [City authorities in Russia in the second half of the 19th century and early 20th century: The power and the society]. St. Petersburg, Liki Rossii Publ., 2014, 575 p.
5. Pissar'kova L.F. *Gorodskie reformy v Rossii i Moskovskaya дума* [Urban reforms in Russia and the Moscow Duma]. Moscow, Novyi khronograf, AIRO-XXI Publ., 2010, 752 p.

6. Shchepkin M.P. [The city regulation if applied to capital cities]. *Otechestvennye zapiski = Notes of the Fatherland*, 1873, March, pp. 1–31. (In Russ.)
7. Boborykin P.B. [Letters about Moscow]. *Vestnik Evropy = The Bulletin of Europe*, 1881, vol. 3, pp. 375–405. (In Russ.)
8. Sukhotin S.M. [From memorable notebooks]. *Russkii arkhiv = Russian Archive*, 1894, vol. 9, no. 3, pp. 51–68. (In Russ.)
9. Shchepkin M.P. *Opyty izucheniya obshchestvennogo khozyaistva i upravleniya gorodov. Ch. 1* [The practice of studying the public economy and urban management. Part 1]. Moscow, Tipografiya M.P. Shchepkina Publ., 1882, 433 p.
10. Velikhov L.A. *Osnovy gorodskogo khozyaistva* [Fundamentals of urban economy]. Moscow, Nauka Publ., 1996, 480 p.
11. Fidler V. *Moskva. Kratkie ocherki gorodskogo blagoustroistva* [Moscow. Brief essays on urban improvement]. Moscow, Tipografiya E.A. Blagushinoy Publ., 1897, 140 p.
12. Maidel' V., Belyustin V. *Sistematicheskii sbornik reshenii Pravitel'stvuyushchego Senata, raz'yasnyayushchikh Gorodovoe polozhenie* [A regular collection of the Governing Senate decisions clarifying provisions of the City Regulation]. St. Petersburg, Tipografiya V. Kirshbauma Publ., 1879, 410 p.
13. Mysh M.I. *Gorodovoe polozhenie so vsemi otnosyashchimisya k nemu uzakonenyami, sudebnymi i pravitel'stvennymi raz'yasneniyami* [The City Regulation with all relevant pieces of legislation, judicial and governmental explanations]. St. Petersburg, Tip. N. A. Lebedeva Publ., 1876, 165 p.
14. *Otchet S.-Peterburgskoi gorodskoi upravy za 1874 god* [The report of the St. Petersburg City Council for 1874]. St. Petersburg, Tipografiya Yuliya Viganda Publ., 1874, 218 p.
15. Shchepkin M.P. *Opyty izucheniya obshchestvennogo khozyaistva i upravleniya gorodov. Ch. 2* [Practices of studying the public economy and urban management. Part 2]. Moscow, Tipografiya M.P. Shchepkina Publ., 1884, 345 p.
16. [How useful published reports may be (ideas taken from Bentham)]. *Sankt-Peterburgskii zhurnal = Saint Petersburg Journal*, 1804, no. 1, pp. 119–121. (In Russ.)
17. Shepelev L.E. [Statistics on share holding in pre-revolutionary Russia]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2005, no. 3, pp. 99–125. (In Russ.)
18. L'vova I.N. [The idea of integrated reporting: historical perspectives]. *Vestnik INZhEKONa. Seriya: Ekonomika = ENGECON Bulletin. Series: Economics*, 2014, no. 1, pp. 177–182. (In Russ.)
19. Nazarov D.V., Sidorova M.I. [The role of accounting in the society: A historical aspect]. *Management of Economic Systems: Scientific Electronic Journal*, 2015, no. 3, pp. 1–5. (In Russ.)
URL: <http://uecs.ru/marketing/item/3393-2015-03-07-08-33-12>.
20. L'vova D.A. [Joint stock companies: History of accounting abuses]. *Bukhgalterskii uchët = Accounting*, 2006, no. 18, pp. 54–59. (In Russ.)
21. Evzlin Z. *Obshcheponyatnyi otchet aktsionernykh predpriyatii i ego znachenie v torгово-promyshlennoi zhizni (K voprosu ob odnoobraznoi forme otchetov dlya aktsionernykh obshchestv)* [Generally comprehensible reporting of joint stock companies and its significance in trading and industrial operations (On the issue of unified format of reports for joint stock companies)]. St. Petersburg, Tip. A.G. Farbera Publ., 1901, 112 p.
22. Chicherin B.N. *Vospominaniya Borisa Nikolaevicha Chicherina. Zemstvo i Moskovskaya дума* [Recollections of Boris Nikolaevich Chicherin. Country Council and the Moscow Duma]. Moscow, Sever Publ., 1934, 372 p.
23. *Zemskoe samoupravlenie v Rossii, 1864–1918. V 2 kn. Kn. 1: 1864–1904* [Territorial authorities in Russia, 1864–1918. In two volumes. Volume 1: 1864–1904]. Moscow, Nauka Publ., 2005, 428 p.

24. Serzhenko I.I. [Who rules the city? Moscow City authorities and administration illustrated with a specific case in the history of urban housing and utilities service]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyi vestnik*, 2013, no. 37, pp. 178–190. (In Russ.) URL: http://e-journal.spa.msu.ru/vestnik/item_178.
25. L'vova D.A. [Management accounting in the late 19th century – early 20th century]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2006, no. 17, pp. 51–57. (In Russ.)
26. Generalova N.V., Karel'skaya S.N. [The evolution of reporting on a group of companies in Russia]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2015, no. 1, pp. 133–149. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

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