

ЭВОЛЮЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В ОБЩЕСТВЕННОМ СЕКТОРЕ ЭКОНОМИКИ**Лидия Ивановна КУЛИКОВА^{a,*}, Ильнар Ильфарович ЯХИН^b**

^a доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой учета, анализа и аудита,
Казанский федеральный университет (КФУ), Казань, Российская Федерация
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>
SPIN-код: 3171-1409

^b аспирант кафедры учета, анализа и аудита,
Казанский федеральный университет (КФУ), Казань, Российская Федерация
ilyakhin@mail.com
ORCID: отсутствует
SPIN-код: отсутствует

* Ответственный автор

История статьи:

Получена 30.07.2019
Получена в доработанном
виде 12.08.2019
Одобрена 30.08.2019
Доступна онлайн
16.09.2019

УДК 657

JEL: M41

Аннотация

Предмет. Анализ исторического опыта развития бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе экономики.

Цели. Изучение различных учетных направлений и национальных школ бухгалтерского учета и определение периодов возникновения и развития учета и отчетности в общественном секторе с указанием временных границ и масштабных событий.

Методология. Методологической основой исследования послужили труды известных ученых в области бухгалтерского учета конца XIX – начала XX века, таких как А.М. Галаган, Ф. Гюгли, З.П. Евзлин, Н.С. Помазков, А.П. Рудановский, а также современных авторов. Достоверность результатов исследования основана на применении таких методов, как наблюдение, сравнение, обобщение и интерпретация.

Результаты. В работе определены периоды развития учета и отчетности в общественном секторе. Доказано, что первый период начинается с момента организации хозяйства на началах менового оборота, когда появляются счетные документы и составляются годовые отчеты о государственных доходах и расходах. Второй период характеризуется преимущественно как эпоха появления и разработки камерального учета, у истоков которого стояли представители немецкой школы. Началом третьего периода может считаться момент применения теории логисмографии, разработчиком которой являются представители итальянской школы. Четвертый период характеризуется разработкой и теоретическим обоснованием принципов ведения учета и составления отчетности общественных хозяйств на основании правил и приемов учета, которые использовались в практической деятельности Московской городской управы.

Выводы. Сделан вывод о том, что экономическая сущность и содержание учета и отчетности в общественном секторе изменялись в процессе развития наук о бухгалтерском учете. Значимость исследования заключается в обосновании положения о том, что при разработке современных принципов учета в общественном секторе экономики целесообразно использовать научные идеи авторов прошлых лет.

Ключевые слова: учет,
отчетность, общественный
сектор, эволюция

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Куликова Л.И., Яхин И.И. Эволюция бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе экономики // *Международный бухгалтерский учет*. – 2019. – Т. 22, № 9. – С. 1067 – 1084.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.9.1067>

Предметом нашего исследования является общественный сектор экономики. Суть понятия «отчетность общественного сектора экономики» раскрывается в ходе изучения истории обозначенного вопроса. Следует отметить, что на протяжении многих лет менялась терминология, означающая бухгалтерский учет в этой области. Д.А. Львова отмечает, что «поиск адекватной терминологии и ее постоянные изменения сопровождали развитие общественной бухгалтерии с начала XIX в., то есть по существу с первых ее шагов» [1, с. 7]. Так, К.И. Арнольд, автор одной из первых работ по рассматриваемой отрасли бухгалтерии, предложил использование термина «государственное счетоводство» [2]. Этим же понятием в начале XX в. оперировал З.П. Евзлин [3]. А.М. Галаган [4] и А.П. Рудановский [5] в своих работах применяли термин «общественное счетоведение».

Понятие «отчетность в общественном секторе экономики» появилось благодаря Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора¹. В современной российской бухгалтерии используется понятие «государственный сектор» в связи с введением на территории Российской Федерации с 2018 г. федеральных стандартов отчетности для государственного сектора экономики.

Для лучшего выяснения основных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в общественном секторе экономики целесообразно определить этапы развития, указать временной период и назвать события, происходящие в этот период. При исследовании вопросов развития бухгалтерской науки многие авторы делали попытки классификации временных периодов и установления границ. Одним из первых авторов, который попытался произвести

классификацию этапов развития науки о бухгалтерском учете был профессор А.М. Галаган [6]. Он рассматривал историю развития науки о счетоведении в целом и делил ее на четыре основных периода [7, с. 97]. В нашем исследовании мы ограничимся периодизацией развития только государственного (общественного) счетоводства, взяв за основу работы А.М. Галагана и дополнив их результатами собственных изучений.

Первый период развития счетного искусства, по мнению А.М. Галагана, начинается «еще в те отдаленные времена, когда впервые возникли меновые отношения между людьми, и когда эти меновые отношения вылились в форму регулярных торговых отношений между отдельными лицами и впоследствии между отдельными нациями» [8, с. 7].

Как полагал А.М. Галаган, в древнем мире свидетельством ведения учета путем совершения счетных записей были записи римлян, которые хорошо сохранились, поскольку для регистрации фактов и событий использовались бронзовые таблицы [6, с. 3]. В государственном счетоводстве применялась книга систематической записи, которая служила в одно время сметой и отчетом за пять лет. В этой книге отражались суммы, планируемые к расходованию в течение ближайших пяти лет и разделенные на следующие статьи: ассигнования на содержание войска, жалованье чиновникам, корм лошадей и т.д. Регистрацию записей в ней вели особые должностные лица, которые были в полном смысле государственными бухгалтерами, так как им был вверен надзор за правильностью прихода и расхода государственных сумм [6, с. 6].

Я.В. Соколов и В.Я. Соколов отмечали, что государственный учет в Риме значительно развился. Книгу (бревариум), где отражались сметные ассигнования и их исполнение,

¹ International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

можно рассматривать как первый баланс государственного хозяйства².

В Древней Греции, в Афинах, записи всех операций с государственными суммами вели логографы, которые ежегодно составляли отчеты по операциям с государственными финансами. Эти годовые отчеты высекались обыкновенно из камня и выставлялись для публичного обозрения [6, с. 8]. А.М. Галаган отмечал, что счетное искусство в его применении к государственным финансам Древней Греции достигло такого развития, что дает основание предположить, что именно афинянам принадлежит право первого в истории счетоведения опыта применения «правильного государственного счетоводства» [8, с. 20].

А.М. Галаган полагал, что в истории развития счетной идеи должен быть отдельно отмечен XIV в., так как именно к этому времени должно быть отнесено появление двойной записи, которая использовалась для отражения торговых операций купцами Генуи, Флоренции, Венеции. Вместе с тем в государственном счетоводстве система двойной записи не применялась.

Второй период (с 1762 по 1873 гг.) в истории государственного счетоводства характеризуется тем, что тогда появляется и разрабатывается камеральное направление учета. Ссылаясь на труды немецкого автора Шротта, Н.С. Помазков поясняет, что такое наименование это направление получило потому, что «применение свое находит в государственном финансовом или же камеральном хозяйстве, будучи более всего приспособленным для его целей и требований» [9, с. 30].

Теоретиком камеральной формы счетоводства считается австрийский экономист М. Пуэхберг, который выпустил в 1762 г. первый труд по теории камеральной

бухгалтерии «Введение в усовершенствованную камеральную бухгалтерию государственного хозяйства». Особенностью камерального счетоводства является то что объектом записей являются исключительно кассовые операции, которые сводились к приходу и расходу наличных денег. Материальные ценности учитываются только в натуральном выражении, без указания цены и суммы. В камеральном счетоводстве не ведутся записи о расчетах с дебиторами и кредиторами, состояние расчетов и с ними выясняется путем выборок из записей прихода и расхода наличных денег [10, с. 378].

При камеральном счетоводстве ведутся две основные книги: кассовый журнал и кассовая главная книга, в основе которой лежит кассовая смета, то есть перечень предполагаемых доходов и расходов хозяйства.

Сущность камеральной формы заключается в том, что производится текущее систематическое сопоставление распоряжений на производство определенных операций с исполнением тех же операций. Она учитывает только операции как оборот хозяйства, совершенно вне зависимости от хозяйствующего субъекта и от объекта экономической деятельности [6, с. 14].

Распоряжение на производство определенных операций заключается в том, что определяются и назначаются суммы, которые должны поступить в кассу хозяйства или же могут быть израсходованы на определенные нужды этого хозяйства. Исполнение этих назначений состоит в фактическом поступлении или же выдаче указанных сумм [9, с. 29].

Исследуя сущность камеральной бухгалтерии М. Пуэхберга, Я.В. Соколов отмечал, что задачей этой бухгалтерии является составление сметы (бюджета) доходов и расходов. Каждый вид доходов и расходов

² Соколов Я.В., Соколов В.Я. История бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2006. 288 с.

отражается по строго определенной статье, а бухгалтер контролирует соблюдение хозяйственным бюджетом или «финансового плана»³.

Началом третьего периода в истории государственного счетоводства можно считать 1873 г., когда вышел в свет труд выдающегося итальянского автора Джузеппе Чербони под названием «Первые опыты логисмографии». Как считал А.М. Галаган, в это время был «произведен грандиозный и имеющий высокое общественное значение опыт применения двойной системы к учету государственного хозяйства» [6, с. 18]. Опыт был поставлен в Италии, где требовалось правильно организовать счетоводство в государственном хозяйстве. Первый закон о государственном счетоводстве был издан 23 марта 1853 г. в период работы министра Камилло Бенсо ди Кавура. Были установлены общие нормы управления и учета государственного имущества.

В 1869 г. был принят новый закон, который отличался тем, что предписывал вести учет не только доходов и расходов, но и всего государственного имущества. Однако счетоводство велось по обычным нормам итальянской бухгалтерии. В 1877 г. Дж. Чербони представил проект ведения записей по формам логисмографии, и декретом от 15 июня 1877 г. логисмография была включена систему государственного счетоводства. Логисмографический метод нашел широкое применение в военном министерстве, в министерствах земледелия, почты и телеграфов, в депозитно-ссудной государственной кассе и в провинциальных казначействах.

Популяризатором идей Дж. Чербони в России был З.П. Евзлин, который полагал, что логисмографический метод является наиболее пригодным для государственного хозяйства. Он отмечал, что метод, предложенный

Дж. Чербони, «не только дает полное и наглядное изображение всех экономических действий государственной администрации, но и выясняет влияние, которое эти действия оказывают на государственную собственность и на исполнение бюджета» [3, с. 72]. Задача логисмографической записи, по мнению З.П. Евзлина, должна быть сведена к определению тех изменений, которые каждое экономическое действие производит во взаимных отношениях участвующих в них лиц. Всех лиц, которые принимали участие в хозяйственной деятельности, подразделяют на четыре группы, представленные в *табл. 1*.

В соответствии с приведенной группировкой в логисмографии открываются два различных счета: один для собственника исключительно, а другой – для всей совокупности хранителей и корреспондентов, которые всегда противопоставляются друг другу. Кредит счета собственника соответствует дебету счета хранителей (агентов) и корреспондентов, а дебет счета собственника всегда противопоставляется кредиту счета агентов и корреспондентов. З.П. Евзлин отмечал, что в логисмографии эти счета ведутся всегда смежно и параллельно и называются поэтому экономическим или основным балансом [3, с. 76].

З.П. Евзлин наглядно представил форму логисмографического журнала и алгебраическую формулу для записи логисмографическим методом (*табл. 2*).

На основании данных логисмографического журнала можно установить общее состояние имущества хозяйства, но состояние отдельных частей этого имущества определить невозможно. В связи с этим данные логисмографического журнала должны быть дополнены системой аналитических записей. Для получения более подробных сведений о состоянии каждой отдельной части имущества и отдельных лиц необходимо разложить счета на отдельные подсчета.

³ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.

Исследуя логисмографическую теорию Дж. Чербони, Н.С. Помазков отмечал, что разложение счетов происходит в определенном порядке: сначала устанавливается несколько групп счетов, обладающих менее общими признаками, чем основные счета экономического баланса. Эти счета будут представлять собой первый порядок или же первую ступень разложения основного счета. Каждый счет первого порядка разложения распадается на ряд счетов второго порядка разложения и т.д. [9, с. 98]. Пример аналитического разложения счета агентов и корреспондентов Н.С. Помазков представил следующим образом (*рис. 1*).

Таким образом, логисмография раскладывает основные счета, постепенно переходя от классов к категориям, от категорий к родам, от родов к видам, от видов к единицам.

Излагая теорию Дж. Чербони, З.П. Евзлин отмечал, что логисмография делит государственную бухгалтерию на две части: по управлению государственной собственностью во всей совокупности (имущественный баланс) и по исполнению бюджета (финансовый баланс) [3, с. 91].

Имущественный баланс отражает состояние государственной собственности со всеми изменениями, превращениями одного вида в другой, приращениями и уменьшениями, которые происходят в течение года. Финансовый баланс представляет собой отчет о поступлении доходов и производимых расходах в сравнении со сметами (бюджетом).

Рассматривая теорию Дж. Чербони, Д.А. Львова делает вывод о том, что эта теория обогатила мировую школу государственного (общественного) учета ценными идеями. Благодаря иерархии счетов, бухгалтерия приобрела способность к синтезу и анализу [1, с. 142].

Третий период знаменуется тем, что камеральное направление получает широкое

практическое применение в государственном учете, особенно в Германии и Австрии. В России форма камерального счетоводства была введена в 1862 г. Большой вклад в развитие камерального учета внес В.А. Татаринов (1816–1871 гг.), который предварительно изучил систему государственной отчетности во Франции, Бельгии, Австрии и Пруссии. Практическая разработка «реформы Татаринова» заключалась в том, что вводилась общая система учета и отчетности: каждое министерство должно было ежегодно представлять подробные сметы с указанием отдельных статей и после их утверждения строго соблюдать такую номенклатуру расходов. Как полагал А.М. Галаган, форма камерального учета просуществовала почти до 1922 г., когда во всех советских учреждениях была введена двойная система счетоводства [8, с. 165].

Полная научная проработка камерального учета произошла в Швейцарии благодаря Ф. Гюгли, который во второй половине XIX в. был государственным бухгалтером кантона Берна. В 1887 г. была издана книга Ф. Гюгли под названием «Константная бухгалтерия», положения которой легли в основу попытки синтеза камеральной и двойной бухгалтерии.

В России в 1916 г. был опубликован перевод книги Ф. Гюгли под названием «Двойная камеральная бухгалтерия», где отмечалось, что названная бухгалтерия «обязана своим происхождением улучшить государственное счетоводство» [11, с. 133]. Нововведение Ф. Гюгли заключалось в признании объектом государственного учета имущества (активов), а также в учете финансового результата государственного учреждения как изменения стоимости имущества (чистых активов).

Ф. Гюгли считал, что бухгалтерия использует четыре системы счетоводства, сравнительную характеристику которых можно представить следующим образом (*табл. 3*).

По мнению Ф. Гюгли, двойная камеральная бухгалтерия использует два ряда счетов противоположного направления: счета составных частей имущества и счета чистого имущества (в современной интерпретации – счета чистых активов).

Соотношение между двумя рядами счетов Ф. Гюгли поясняет соответствующими алгебраическими уравнениями. Хозяйственные операции, которые не влияют на величину чистого имущества, обозначаются буквой «а». Операции, увеличивающие чистое имущество, – буквой «b»; операции, уменьшающие чистое имущество, – буквой «с», результат всех операций или чистое имущество – буквой «s». В этом случае оба ряда счетов двойной системы счетоводства будут характеризоваться следующими уравнениями.

Активные и пассивные счета:

Дебет – Кредит = Сальдо

$$(a+b)-(a+c)=s.$$

Счета чистого имущества:

Кредит – Дебет = Сальдо

$$b-c=s.$$

Ф. Гюгли полагал, что оба ряда счетов (составных частей имущества и чистого имущества) распадаются на три группы счетов: счета администрации, счета расчетные и счета кассы. Счета расчетные и счета кассы принадлежат к счетам состояния имущества. Счета администрации представляют собой счета изменений в состоянии имущества. Систему счетов двойной камеральной бухгалтерии Ф. Гюгли представляет следующим образом [11, с. 128].

Счета составных частей имущества:

- а) счета администрации;
- в) кассовые счета;
- с) расчетные счета.

Счета чистого имущества:

- а) счета администрации.

Счета администрации подразделяются для счетов состояния имущества по видам имущества, для счетов чистого имущества – на счета прибыли и убытка. Кассовые счета противопоставляются счетам администрации. Между ними появляется третья группа счетов – расчетные счета. Расчетные счета подразделяются на три вида: счета активных обязательств, счета пассивных обязательств и счета взаимных расчетов [11, с. 129]. Остатки по счету активных обязательств показывают недополученные доходы, а остатки по счетам пассивных обязательств – произведенные расходы.

Ф. Гюгли вводит понятия «исполнение» и «назначение» доходов и расходов. Под назначением доходов и расходов подразумевается их начисление, которое представляет собой возникновение права требования бюджета к третьим лицам или третьих лиц к бюджету. Под исполнением доходов и расходов Ф. Гюгли понимал кассовые поступления и выбытия, которые в хронологическом порядке записываются в кассовую книгу.

По мнению Д.А. Львовой, в определении назначенных доходов и расходов Ф. Гюгли выходил за пределы камеральной бухгалтерии [1, с. 119]. Д.А. Львова интерпретирует «назначенные доходы» как дебиторскую задолженность перед бюджетом (по терминологии Ф. Гюгли, «активные обязательства»), «назначенные расходы» – как кредиторскую задолженность бюджета перед контрагентами («пассивные обязательства»).

Вместе с тем попытка синтеза камеральной и двойной систем учета, предпринятая Ф. Гюгли, по мнению Я.В. Соколова, не дала впечатляющих результатов и не может быть признана удачной [12, с. 23]. Но вклад Ф. Гюгли в развитие государственного учета

не следует недооценивать, так как его идеи существенно повлияли на разработку принципов общественного счетоведения.

Четвертый период развития государственного счетоводства мы будем рассматривать, изучая работы русских авторов, посвященные разработке принципов общественного счетоведения. Особое внимание общественному счетоведению уделяли А.П. Рудановский, Н.А. Блатов, А.М. Галаган. Д.А. Львова отмечает, что «Рудановского без преувеличения можно назвать родоначальником российской теории общественного счетоводства и теории государственного баланса» [1, с. 143].

Началом четвертого периода можно считать 1912 г., когда в свет вышла книга А.П. Рудановского, главного бухгалтера Московской городской управы «Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии» [13]. Эта книга была написана в ответ на неудовлетворительную оценку ревизионной комиссией уровня счетоводства и баланса Московской городской управы, которая в 1911 г. провела названную экспертизу [14, с. 43].

А.П. Рудановский убедительно доказал, что в Московском городском счетоводстве учет планомерен, между счетоводством отделов и центральным счетным органом Московского городского управления существует должная связь, техника учета совершенна, классификация счетов образцовая, принципы учета отвечают требованиям счетной теории и практики. Ссылаясь на работы известных авторов, А.П. Рудановский отметил, что в Московской городской управе применяются принципы камеральной бухгалтерии и логисмографии, осуществляется бюджетирование всех оборотов в хозяйстве Москвы. В Московском городском управлении учитывается не только касса, но и весь актив и пассив в постоянной связи с бюджетом.

В 1913 г. издательской комиссией студентов Московского коммерческого института была опубликована книга А.П. Рудановского «Принципы общественного счетоведения», где на основании всех новейших исследований в области теории учета были обоснованы теоретические принципы ведения учета и составления отчетности общественных хозяйств. В предисловии к данной книге А.П. Рудановский писал, что принципы формировались на основе правил и приемов учета, которые выработаны практикой и проверены на опыте [5, с. VIII].

В 1925 г. выходит в свет второе издание этой книги, в предисловии к которой А.П. Рудановский пишет, что принципы общественного счетоведения были осознаны и выявлены в процессе практического учета большого общественного хозяйства (речь шла о городском хозяйстве Москвы) на протяжении двух десятилетий [5, с. VII]. Вместе с тем, в основу своих принципов А.П. Рудановский положил теоретические положения работ ученых – представителей различных школ: итальянской, французской, немецкой и т.д. Он отмечал, что является сторонником «построения учета на научных началах, обязательных для хозяйств, каков бы ни был их строй» [5, с. XII].

Рассмотрим, исследования каких ученых и практиков были положены в основу обоснования научных принципов общественного счетоведения А.П. Рудановским (табл. 4).

Таким образом, А.П. Рудановский осуществил синтез итальянской, французской и немецкой научных школ бухгалтерии. Он установил принципы учета, связал их со счетными аксиомами, указал общий научный метод, ведущий к цели учета – денежному измерению, ввел в оборот понятие «счет бюджета», впервые разложил баланс на три главных счета: счет актива, счет пассива и счет бюджета, или оборота, доказав, что три процесса хозяйственной жизни – накопление,

потребление и производство – ведут к расслоению баланса на счета по степени подвижности.

Рассмотрим более подробно основные идеи А.П. Рудановского, положенные им в основу учета общественного хозяйства.

По мнению А.П. Рудановского, для учета общественного хозяйства необходимо развитие бюджетной бухгалтерии, в основе которой сочетаются несколько видов учета: камеральный, коммерческий и логисмографический. В практику бюджетной бухгалтерии А.П. Рудановский ввел понятие «бюджет», который связан с активом и пассивом. Актив, по мнению А.П. Рудановского, представляет имущество хозяйства, то есть совокупность чисто экономических отношений. Пассив представляет собой совокупность юридических отношений, а бюджет или оборот хозяйственных масс – совокупность, связующую актив с пассивом, то есть область политико-экономических отношений [5, с. 5].

Три названные совокупности получают отражение в балансе и на счетах «Актив», «Пассив» и «Бюджет». По принципу двойственности бюджет, или оборот, выражает связь между активом и пассивом, поэтому всякое изменение в счетах актива или пассива находит свое отражение на счете этих изменений – счете бюджета.

А.П. Рудановский полагал, что в учете есть три основных момента: регистрация, координация и систематизация. При систематизации, применяя закон подобия или однородности, необходимо строить такую систему, «в которой каждый счет и вся система в целом были бы устойчивы» [15, с. 294]. Это вызывает необходимость разложения каждого главного счета на элементарные счета.

Счет «Актив» разлагается на материальные счета, счет «Пассив» – на ряд личных счетов, а

счет «Бюджет» – на ряд специфических счетов. При этом разложение актива всегда однорядное, в каждом элементарном счете актива дебет больше кредита. В отличие от счетов актива, счета пассива имеют более сложную конструкцию: личные счета пассива разлагаются на счета агентов, счета фондов и счета корреспондентов, которые, в свою очередь, разлагаются на счета дебиторов и кредиторов. Таким образом, разложение пассива многорядно. В состав специфических счетов бюджета входят две группы счетов: счета расходов и счета доходов. Разложение бюджета двухрядное. Порядок разложения счетов, предложенный А.П. Рудановским, представлен в *табл. 5*.

Представленное А.П. Рудановским разложение счетов имело большое практическое значение, поскольку оно допускало представление в балансе всех трех видов счетов. В активе баланса показывался реальный актив (на основании счета имущества), условный актив из пассива (на основании счетов агентов и дебиторов), а также условный актив из бюджета (на основании счетов расходов). В пассиве баланса отражался безусловный пассив (на основании счета фондов), кредиторы, а также условный пассив из бюджета (на основании счета доходов).

Представим фрагмент баланса общественного хозяйства г. Москвы, составленного по состоянию на 1 января 1912 г., для наглядной иллюстрации использования всей совокупности счетов, предложенных А.П. Рудановским (*табл. 6*).

Рассматривая построение баланса, можно сделать вывод, что бюджет подразделяется по источникам доходов. К обыкновенным доходам относятся доходы от общественного имущества (водопровода, городских железных дорог, эксплуатации канализации), налоги разного вида, косвенные налоги, которые идут на удовлетворение общественных нужд, то

есть на нужды потребления. Особенный бюджет создается путем добровольных пожертвований на общественные нужды, связанные с процессом накопления. Чрезвычайные доходы связаны с чрезвычайными расходами общественного хозяйства, покрытие которых превышает средства одного бюджетного периода.

Таким образом, А.П. Рудановский одним из первых в России обосновал научные принципы общественного счетоведения, аналогов которым ранее не было. Его принципы могут быть положены в основу разработки новых подходов к формированию финансовой отчетности организаций общественного сектора.

Таблица 1

Группы лиц, их права и обязанности по Дж. Чербони

Table 1

Groups of actors, their rights and obligations as per the theory of Guisepppe Cerboni

Группы лиц	Права и обязанности
Собственники (верховная власть)	Предоставлено право верховного распоряжения предприятием (в общественных предприятиях руководство принадлежит специальным уполномоченным)
Заведующие (правлящая власть)	Обязанность: приведение в движение административной машины согласно предписаниям верховной власти
Хранители (исполнительная власть)	Обязанность: выполнение распоряжений заведующего посредством получения и выдачи различных видов имущества
Корреспонденты	Лица, осуществляющие сделки с другими предприятиями

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 2

Сравнительная характеристика четырех систем учета по Ф. Гюгли

Table 2

Comparative characteristics of four accounting systems as per F. Hügli

Система учета	Характеристика
А. Счетоводство без различения и противопоставления распоряжений и исполнения в ходе имущественных изменений	
Простая бухгалтерия	Только один ряд счетов: счета составных частей имущества. Главный учет – учет инвентаря
Двойная бухгалтерия	Два противоположных ряда счетов: счета составных частей имущества и счета чистого имущества. Главный учет – в главной книге. Отношения между счетами непостоянны
В. Счетоводство с различением и противопоставлением распоряжений и исполнения в ходе имущественных изменений. Только систематические записи, хронологических записей нет, или же последние факультативны	
Камеральная бухгалтерия	Только один ряд счетов: счета составных частей имущества. Главный учет – учет инвентаря
Двойная камеральная бухгалтерия	Два противоположных ряда счетов: счета составных частей имущества и счета чистого имущества, разделение на группы счетов: счета администрации, счета расчетные и счета кассы. Главный учет – в главной книге. Отношения между счетами постоянны

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 3**Научные идеи авторов, использованные А.П. Рудановским при разработке принципов общественного счетоведения****Table 3****Scientific ideas which A.P. Roudanovsky relied upon to outlining public accounting principles**

Авторы	Научные идеи авторов	Что сделано А.П. Рудановским на основании научных идей других авторов
Лука Пачоли (1445–1517) – представитель итальянской школы	Разработка и описание приема двойных записей	Указана конечная цель учета: исчисление хозяйственных явлений (операций), что практически выполнимо в соответствии с принципом двойственности
Фабио Беста (1845–1923) – представитель итальянской школы	Определение, что цель учета заключается в оценке баланса	
Джузеппе Чербони (1827–1917), Джиованни Росси (1845–1921) – представители итальянской школы	Определение, что цель учета – надлежащее координирование различных хозяйственных функций. Разработка принципов логисмографии и дифференциации счетов, учение о синтетическом сложении и аналитическом разложении счетов	Определен объект учета как совокупность того, что допускает денежное исчисление, указан элемент этой совокупности – счет, дано определение счета как устойчивой дифференциальной (частной) совокупности исчислимых хозяйственных явлений
Эммануэл Пизани (1845–1915) – представитель итальянской школы	Открытие важного приема практического учета, состоящего из требований строгого отделения во всяком балансе статики и динамики	
Лука Пачоли (1445–1517) – представитель итальянской школы	Равновеликость дебета и кредита	Упомянута важность первой аксиомы учета, требующей равновеликости дебета и кредита в каждом изолированном счете и в любой совокупности счетов
Эммануэл Пизани (1845–1915) – представитель итальянской школы	Разграничение статической части баланса от динамической	Указал на важность второй аксиомы учета, требующей конструкции баланса, в которой статический остаток равновелик всегда динамическому остатку
Эжен Пьер Леоте (1845–1908), Адольф Гильбо (1819–1895) – представители французской школы	Необходимость разделения актива и пассива, дополнения счетов актива и пассива счетом оборота (бюджета)	Введены в практику учет счет бюджета, методы резервирования и фондирования
Джиованни Росси (1845–1921) – представитель итальянской школы	Разграничение хозяйственной деятельности на три вида: экономическую, юридическую и административную	Дано политико-экономическое определение главных счетов: счет актива есть совокупность всех экономических отношений в хозяйстве, счет пассива – совокупность всех юридических отношений, счет бюджета – совокупность административных отношений. Показано, что три кардинальных процесса хозяйственной деятельности (накопление, потребление и производство) находят свое отражение на балансе
Клитофонте Беллини (1852–1935) – представитель итальянской школы	Разграничение понятий инвентаря и сметы, которая показывает будущее положение дел. Установлено, что учет должен приводить к выявлению причин хозяйственной деятельности	Определено, что в учете общественного хозяйства причина хозяйственной деятельности исчислена наперед сметой

Ренат Эхенфрид Штурм – представитель немецкой школы	Определение бюджета в историческом его развитии, начало построения теории финансов	Построена система учета общественного хозяйства, исходя из понятия о бюджете как основной нормы хозяйственной деятельности
Фридрих Гюгли (1833–1902) – представитель немецкой школы	Разработка принципов двойной камеральной бухгалтерии	Обосновано понятие бюджетной бухгалтерии, представляющей сочетание камерального направления с двойной бухгалтерией

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 4

Разложение счетов актива, пассива и бюджета по А.П. Рудановскому

Table 4

Segregation of accounts pertaining to Assets, Liabilities and Budget as per A.P. Roudanovsky

Наименование главных счетов	Наименования элементарных счетов
Счета актива	Материальные счета (дебет больше кредита)
Счета пассива	Счета агентов (дебет больше кредита). Счета фондов (кредит больше дебета). Счета дебиторов (дебет больше кредита). Счета кредиторов (кредит больше дебета)
Счета бюджета	Счета расходов (дебет всегда превышает кредит). Счета доходов (кредит превышает дебет)

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Таблица 5

Баланс общественного хозяйства г. Москвы на 1 января 1912 г. (фрагмент)

Table 5

Balance sheet of public economy in Moscow, as of January 1, 1912: A fragment

Актив	Пассив
Наличные деньги	Капитал города:
Процентные бумаги	• капитал в имуществе;
Городские облигации	• капитал предприятий
Недоимки:	Капитал облигационный
• прежних лет;	Капитал запасный
• отчетного года	Фонд для приобретения запаса материалов
Дебиторы	Фонд досрочного выкупа облигаций
Подотчетные лица	Депозиты разные
Движимое имущество	Кредиторы:
Имущество предприятий	• прежних лет;
Недвижимое имущество	• отчетного года
Расходы, произведенные за счет доходов будущего года:	Доходы, полученные на покрытие расходов будущего года:
Запасы материалов	– обыкновенные
Расходы разные	– особенные
Капитальные затраты	– чрезвычайные (остатки от займов)
Дефициты прошлых лет	

Источник: авторская разработка. Баланс составлен по отчету, представленному А.Н. Сиземским в книге «Современное хозяйство города Москвы» [16, с. 631]

Source: Authoring; the balance sheet was based on the report presented by Sizemskii A.N. [16, p. 631]

Рисунок 1**Форма логисмографического журнала, представленная З.П. Евзлиным****Figure 1****The form of a logismographic book as presented by Z.P. Evzlin**

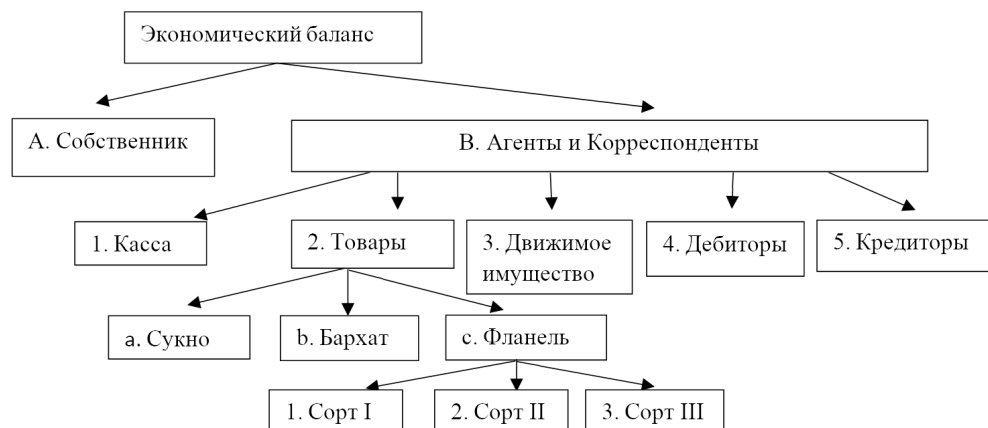
№ записей	Месяц и число	Предмет записи	Число и итог сумм по двойной записи		Экономический баланс				Зачеты и перемещения	
					А Счет хозяина		В Счет хранителей		Сумма	Означ. счета
					Долж.	Имеет.	Долж.	Имеет.		
1	2	3	4		5	6	7	8	9	10
		Обороты, изменяющие экономический баланс								
		Увеличивающие капитал предприятия	1	а	–	а	а	–	–	–
		Уменьшающие его	1	в	б	–	–	б	–	–
		Обороты перемещения и замены одного вида имущества другим								
		Только по счету собственника	1	с	–	–	–	–	с	А
		Только по счету хранителей	1	с	–	–	–	–	с	В
		По обоим счетам	2	с.с	–	–	–	–	с с	В А
		Обороты, заключающие в себе как изменения в балансе, так и перемещения								
		Увеличивающие капитал дела	3	д+2е	–	д	д	–	е е	А В
		Уменьшающие его	3	д+2е	д	–	–	д	е е	А В

Источник: [3, с. 82]

Source: [3, p. 82]

Рисунок 2
Аналитическое разложение счета Агента и Корреспондента

Figure 2
Analytical itemization of the Agent-and-Correspondent account



Источник: [9, с. 99]

Source: [9, p. 99]

Список литературы

1. Львова Д.А. Истоки теории бухгалтерского учета общественного сектора экономики. СПб: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2014. 160 с.
2. Арнольд К.И. О системе государственного счетоводства. СПб: в тип. Медицинского департамента Министерства внутренних дел, 1823. 240 с.
3. Евзлин З. Бюджетный контроль и система государственной отчетности при конституционном образе правления. С.-Петербург: Тип. В.Я. Мильштейна, 1913. 164 с.
4. Галаган А.М. Общественное счетоведение. М.: Издание книжного магазина «Высшая Школа», 1915. 132 с.
5. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Издание издательской комиссии студентов Московского коммерческого института, 1913. 422 с.
6. Галаган А.М. Основные моменты в развитии счетной идеи. М.: Московский коммерческий институт, 1914. 32 с.
7. Куликова Л.И. Исторический аспект возникновения и развития науки о счетоведении // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия 5: Экономика. 2015. № 3. С. 97–105. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoricheskiy-aspekt-vozniknoveniya-i-razvitiya-nauki-o-schetovedenii>
8. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. Л.: Госиздат, 1927. 166 с.
9. Помазков Н.С. Счетные теории: принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Издательство «Экономическое образование», 1929. 265 с.
10. Галаган А.М. Основы общего счетоведения. М.: Изд-во Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 436 с.
11. Гюгли Ф. Двойная камеральная бухгалтерия. Петроград: Издание книгоиздательства «Коммерческая Литература», 1916. 132 с.
12. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
13. Рудановский А.П. Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М.: Городская типография, 1912. 385 с.
14. Львова Д.А. Главный бухгалтер Московской городской управы А.П. Рудановский и его баланс // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 20. С. 43–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/glavnyu-buhgalter-moskovskoy-gorodskoy-upravu-a-p-rudanovskiy-i-ego-balans>
15. Рудановский А.П. Построение баланса. Доклад, прочитанный в публичном заседании Общества разработки и распространения счетоводных знаний 24 марта 1913 г. // Бюллетень Органа Общества разработки и распространения счетоводных знаний. 1913. № 3. С. 283–307.

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

Информация о конфликте интересов

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

THE EVOLUTION OF ACCOUNTING AND REPORTING IN THE PUBLIC SECTOR OF ECONOMYLidiya I. KULIKOVA ^{a,*}, Il'nar I. YAKHIN ^b^a Kazan Federal University (KFU), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
777phd@rambler.ru
<https://orcid.org/0000-0001-7277-9971>^b Kazan Federal University (KFU), Kazan, Republic of Tatarstan, Russian Federation
ilyakhin@mail.com
ORCID: not available

* Corresponding author

Article history:Received 30 July 2019
Received in revised form
12 August 2019
Accepted 30 August 2019
Available online
16 September 2019**JEL classification:** M41**Keywords:** accounting,
reporting, public sector,
evolution**Abstract****Subject** The article analyzes how the practice of accounting and reporting historically evolved in the public sector of economy.**Objectives** The research focuses on various accounting schools and national accounting schools specifically and determines periods when accounting and reporting practices originated in the public sector, indicating respective timelines and milestones.**Methods** The methodological framework includes proceedings of renowned scholars in accounting who worked in the late 19th through early 20th cc. and some contemporary authors. The reliability of findings is ensured with such methods as observation, comparison, generalization and interpretation.**Results** We determine when accounting and reporting practices emerged in the public sector. The first period was proved to start with exchange practices, seeing the first preparation of accounting documents and annual reports on public income and expenditures. During the second period, internal accounting originated from proceedings of the German accounting school. The third period was opened with the use of logismography devised by the Italian school of accounting scholars. During the fourth period, principles of accounting and reporting in public companies were developed and theorized through accounting rules and techniques which were applied by the Moscow City Council.**Conclusions and Relevance** We conclude that the economic substance and content of accounting and reporting practices in the public sector transformed as accounting sciences evolved. The research proves it is reasonable to refer to the previous and earlier proceedings when outlining modern accounting principles in the public sector of economy.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Kulikova L.I., Yakhin I.I. The Evolution of Accounting and Reporting in the Public Sector of Economy. *International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 9, pp. 1067–1084.
<https://doi.org/10.24891/ia.22.9.1067>**References**

1. L'vova D.A. *Istoki teorii bukhgalterskogo ucheta obshchestvennogo sektora ekonomiki* [Origins of the accounting theory for the public sector of economy]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State University Publ., 2014, 160 p.
2. Arnol'd K.I. *O sisteme gosudarstvennogo schetovodstva* [To the system of national bookkeeping]. Saint Petersburg, Medical Department of the Ministry of the Interior Publ., 1823, 240 p.

3. Evzlin Z. *Byudzhetni kontrol' i sistema gosudarstvennoi otchetnosti pri konstitutsionnom obraze pravleniya* [Fiscal control and public reporting system under the regime of constitutional governance]. St. Petersburg, Tipografiya V.Ya. Mil'shteina Publ., 1913, 164 p.
4. Galagan A.M. *Obshchestvennoe schetovedenie* [Public bookkeeping]. Moscow, Vysshaya Shkola Publ., 1915, 132 p.
5. Roudanovsky A.P. *Printsipy obshchestvennogo schetovedeniya* [Principles of public bookkeeping]. Moscow, Moscow Institute of Commerce Publ., 1913, 422 p.
6. Galagan A.M. *Osnovnye momenty v razvitiy schetnoi idei* [Key aspects of the accounting theory development]. Moscow, Moscow Institute of Commerce Publ., 1914, 32 p.
7. Kulikova L.I. [The historical aspect of origin and development of the science of accounting system]. *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5: Ekonomika = Bulletin of Adyghe State University. Series 5: Economics*, 2015, no. 3, pp. 97–105.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/istoricheskiy-aspekt-vozniknoveniya-i-razvitiya-nauki-o-schetovedenii> (In Russ.)
8. Galagan A.M. *Schetovodstvo v ego istoricheskom razvitiy* [Accounting in its historical evolution]. Leningrad, Gosizdat Publ., 1927, 166 p.
9. Pomazkov N.S. *Schetnye teorii: printsip dvoistvennosti i metod dvoinoi zapisi* [Accounting theories: The principle of dualism and double entry method]. Leningrad, Ekonomicheskoe obrazovanie Publ., 1929, 265 p.
10. Galagan A.M. *Osnovy obshchego schetovedeniya* [Principles of general accounting]. Moscow, Izdatel'stvo Narkomtorga SSSR i RSFSR Publ., 1928, 436 p.
11. Hügli F. *Dvoynaya kameral'naya bukhgalteriya* [Die konstante Buchhaltung]. Petrograd, Kommercheskaya literatura Publ., 1916, 132 p.
12. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Principles of the accounting theory]. Moscow, Finansy i Statistika Publ., 2000, 496 p.
13. Roudanovsky A.P. *Obshchaya teoriya ucheta i otsenka Moskovskogo gorodskogo schetovodstva s tochki zreniya schetnoi teorii i schetnoi praktiki v ikh sovremennom razvitiy* [The general theory of accounting and view of the Moscow City bookkeeping in terms of the accounting theory and bookkeeping at their current phase]. Moscow, Gorodskaya tipografiya Publ., 1912, 385 p.
14. L'vova D.A. [Chief accountant of the Moscow City Council A.P. Roudanovsky and his balance sheet model]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2016, no. 20, pp. 43–60. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/glavnyy-buhgalter-moskovskoy-gorodskoy-upravy-a-p-rudanovskiy-i-ego-balans> (In Russ.)
15. Roudanovsky A.P. [The preparation of the balance sheet. The report delivered at the public meeting of the Society for Creating and Disseminating the Accounting Knowledge of March 24, 1913]. *Byulleten' Organa Obshchestva razrabotki i rasprostraneniya schetovodnykh znaniy = Bulletin of the Office of the Society for Creating and Disseminating the Accounting Knowledge*, 1913, no. 3, pp. 283–307. (In Russ.)

16. Sizemskii A.N. *Moskovskoe gorodskoe schetovodstvo. V kn.: Sovremennoe khozyaistvo goroda Moskvy* [Moscow City bookkeeping. In: Modern economy of Moscow]. Moscow, Moscow City Council Publ., 1913, pp. 624–629.

Conflict-of-interest notification

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