

Вестник НГУЭУ. 2023. № 4. С. 144–163

Vestnik NSUEM. 2023. No. 4. P. 144–163

Научная статья

УДК 657

DOI: 10.34020/2073-6495-2023-4-144-163

А.П. РУДАНОВСКИЙ И ЕГО ИДЕИ АНАЛИЗА БАЛАНСА КАК МОДЕЛИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Глазко Анна Ивановна

Санкт-Петербургский государственный университет

st026312@student.spbu.ru

Аннотация. Данная статья посвящена вкладу в развитие отечественного бухгалтерского учета одного из выдающихся ученых XX в. Александра Павловича Рудановского. Особое внимание уделено балансу как центральной категории в трудах исследователя. Баланс в работах Рудановского в современном понимании может быть рассмотрен как модель хозяйственных отношений. Несмотря на то, что идеи Рудановского не были впоследствии развиты советскими экономистами, они высоко оценены и вдохновили исследователей постсоветского времени на обновленные концепции. Таким образом, изучение его теоретических положений остается актуальным.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, балансоведение, баланс, теория, модель, анализ

Для цитирования: Глазко А.И. А.П. Рудановский и его идеи анализа баланса как модели предприятия // Вестник НГУЭУ. 2023. № 4. С. 144–163. DOI: 10.34020/2073-6495-2023-4-144-163.

Original article

A.P. RUDANOVSKY AND HIS IDEAS OF BALANCE SHEET ANALYSIS AS AN ENTERPRISE MODEL

Glazko Anna I.

St. Petersburg State University

st026312@student.spbu.ru

Abstract. This article is devoted to the contribution to the development of Russian accounting by one of the outstanding scientists of the XX century Alexander Pavlovich Rudanovsky. Particular attention is paid to balance sheet as a central category in the researcher's works. In Rudanovsky's works the balance sheet can be considered as a model in the modern sense of economic relations. Despite the fact that Rudanovsky's ideas were not subsequently developed by Soviet economists, they were highly appreciated and inspired post-Soviet researchers to updated concepts. Thus, the study of its theoretical provisions remains relevant.

Keywords: accounting, balance sheet studies, balance sheet, theory, model, analysis

For citation: Glazko A.I. A.P. Rudanovsky and his ideas of balance sheet analysis as an enterprise model. *Vestnik NSUEM*. 2023; (4): 144–163. (In Russ.). DOI: 10.34020/2073-6495-2023-4-144-163.

Введение

«Александр Павлович Рудановский (1863–1934) – сын безземельного украинского шляхтича, математик по образованию (окончил Харьковский университет), всю жизнь проработал бухгалтером, сначала железных дорог, а потом долгие годы – главным бухгалтером Московской городской управы. В советское время занимал должности главных бухгалтеров в различных трестах. С начала XX в. он принадлежал к партии социалистов-революционеров, входил в ее боевую дружину и при всем при том был большим ученым-бухгалтером» [16, с. 464].

Немаловажно, что Рудановский жил во время перехода к новому экономическому строю, во время нестабильности, беспорядка и высокой изменчивости. «Без баланса нельзя держаться в открытом море хозяйственных отношений, особенно, когда оно взволновано полным и бурным переустройством» [11, с. 3]. М.Л. Пятов подчеркивает: «Рудановский был человеком своей эпохи – эпохи преобразований и разломов, индустриализации и революции, эпохи рокота станков и машин как зова светлого будущего» [18]. Рудановский получил возможность наиболее обстоятельно изложить свои идеи благодаря НЭПу. В работах Рудановского наблюдается сожаление и раздражение по поводу неполного и неточного бухгалтерского учета непосредственно на предприятиях его времени.

Рудановский считал баланс объектом учета в условиях общественного хозяйства, т.е. его центральной категорией. Это может объясняться, во-первых, общим влиянием в 1920-х гг. на русскую бухгалтерию немецкой школы, И.Ф. Шера в частности, во-вторых, положениями марксизма и ленинизма как идеологической основы нового экономического строя. Эти положения заключались в ключевой роли учета в контроле и управлении государством и общественным производством. Баланс, хоть и плохо составленный, необходим, по мнению Рудановского, для познания хозяйственных отношений общественного хозяйства, а такое познание, в свою очередь, необходимо для управления хозяйством в интересах общества.

Баланс в представлении Рудановского

Рудановский давал следующее определение балансу: «баланс есть умозрительное счетное представление хозяйственных отношений в известных ограниченных пределах данной формы хозяйственных отношений, где эти отношения согласованы и приведены в порядок» [11, с. 12]. Следует отметить, что баланс не сводится к общей форме отчета, которую имеем в виду в современном понимании, баланс может быть и у операции, частный баланс которой вносится в общий баланс. Таким образом, под балансом понимаются различные формы представления хозяйственных отношений, суть которых по принципу двойственности в равенстве дебета и кредита.

Определение баланса как объекта учета позволяет сделать вывод о том, что Рудановский считал баланс объективно существующим в реальности, а бухгалтерский учет лишь «восстанавливает» его общие свойства и состояния. «Пора понять, что баланс есть душа хозяйства, существование которой не менее реально, чем материального инвентаря хозяйства. Конечно, баланс можно постичь только умозрением, а нельзя, как инвентарь связать в натуре» [12, с. 3]. При этом под объективно существующим балансом он понимал «совокупность всех хозяйственных отношений, представленных с исчерпывающей полнотой», а под проанализированным счетным представлением баланса – «отчет, представляющий совокупность систематически обработанных документов» [11, с. 274]. Такая точка зрения на баланс может объясняться идеологией марксизма, которая базировалась на представлениях философов-материалистов. Согласно взглядам материалистов, человеческое знание формируется объективно существующей реальностью, а бытие определяет сознание [4, с. 66], следовательно, если существует баланс как результат умозрения, значит, существует и объективный баланс.

Рассмотрим, что же отражает баланс, по мнению Рудановского, и на каких допущениях он строится. Баланс отражает хозяйственные отношения. В силу нематериального характера хозяйственных отношений для их представления устанавливаются категории, отвечающие смыслу хозяйственных отношений, им придается содержание, сообщается вес, последовательность и частота повторяемости того или иного рода, исчисляя всякое хозяйственное отношение в общей мере, за какую берутся деньги. «Рядом чисел, определяемых в денежной мере, каждое хозяйственное отношение улавливается и вливается в категорию, определяемую по признаку, имеющему хозяйственный смысл и значение» [11, с. 3].

При этом Рудановский подчеркивает, что категории должны быть строго разграниченными соответственно с реальными хозяйственными формами. Эти категории есть счета, представляющие собой отчеты о различных состояниях хозяйства в различных фазах.

Например, готовая продукция – это категория, содержание которой заключается в наличии и движении готовой продукции, через исчисление можно вывести долю в активе/оборотных средствах, для получения готовой продукции материалы и полуфабрикаты подвергаются обработке, что повторяется согласно циклу производства. Таким образом, переработка материалов и полуфабрикатов в результате производства, т.е. труда рабочих с помощью или без оборудования вливается в категорию готовой продукции по окончании ее создания. Любое действие на предприятии между людьми – хозяйственные отношения – сопровождается категориями.

Само словосочетание хозяйственных отношений подразумевает взаимодействие людей в деятельности, нацеленное на удовлетворение потребностей, что требует использования вещей различного рода. Счета координируются в наиболее общие совокупности: в актив, который «представляет имущество данного хозяйства – совокупность вещей и, вообще, совокупность чисто экономических отношений» и в пассив, который «указывает происхождение этого имущества или принадлежность его и отношения к отдельным лицам, т.е. пассив представляет совокупность юридических отно-

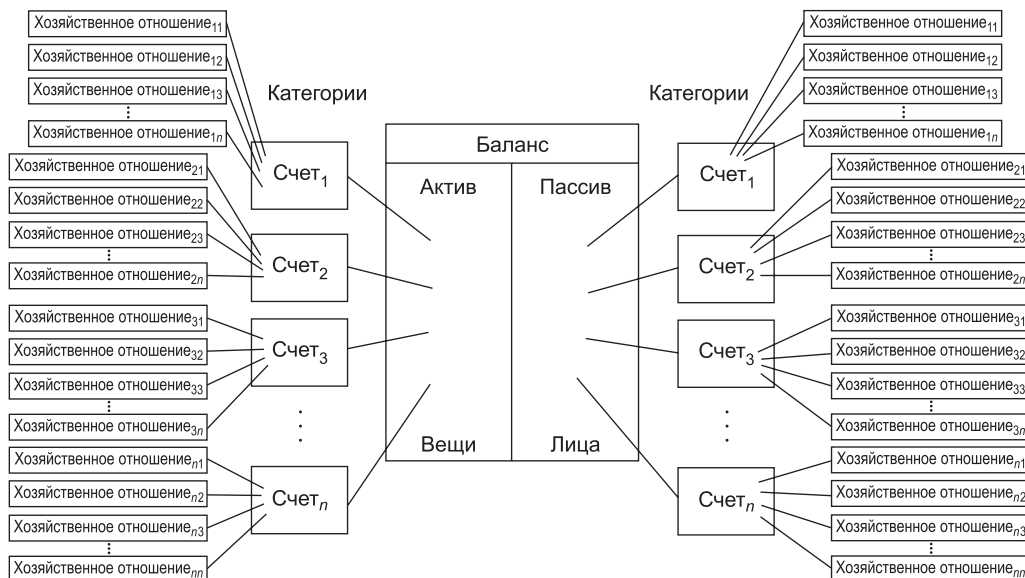


Рис. 1. Отражение балансом хозяйственных отношений
Reflection of the balance sheet of economic relations

шений – прав, имеющих экономическое значение, каковыя экономические права суть капиталы» [13, с. 5]. В свою очередь эти общие совокупности образуют баланс хозяйства. Причем в активе представлена «стоимость как накопление трудовой энергии в определенных вещах», а в пассиве – «выражение перераспределения ценности между другими лицами» [11, с. 307]. Отражение балансом хозяйственных отношений представлено на рис. 1.

Для составления баланса требуется «построение системы счетов, проводящих баланс хозяйства в связь с хозяйственными функциями или отношениями, по признакам непрерывного связно-разграничительного противоположения» [11, с. 13]. Хозяйственные отношения оформляются в документах определенной формы, из которых вытекают определенные взаимоотношения, отражаемые через корреспонденцию счетов. Такая система счетов дает совокупность внутренних и внешних соотношений хозяйства, сведенных к общим категориям вещей и лиц, т.е. баланс хозяйства. Причем существование счетов немыслимо без баланса, которые являются его составными частями. По мнению Рудановского, важным условием построения качественного счетного баланса является отчетность хозяйствующих агентов в своих действиях, подтвержденных документами.

Рудановский обращал внимание, что баланс – это отражение результата, а не сам результат. Он считал баланс необстоятельным без данных о полном обороте, т.е. без данных о доходах и расходах (данные, которые в настоящий момент представлены в отчете о финансовых результатах). «Вещи движутся лицами в среде хозяйственных отношений, поддерживаемых и создаваемых денежным оборотом, оставляя видимый след своего оборота в расходах и доходах. Отсюда должна иметь место постоянная согласованность между вещами и лицами через посредство доходов и расходов в деньгах» [11, с. 11]. Другими словами, трудовые действия лиц

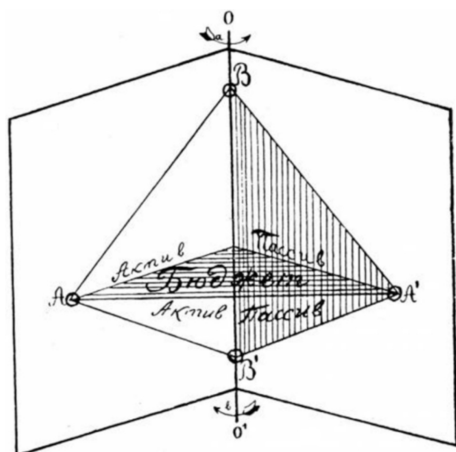


Рис. 2. Отношения между активом, пассивом и бюджетом

Relationship between asset, liability and budget

посредством вещей приводят к результатам, для которых и созданы хозяйства.оборот связывает актив и пассив, нарушает «одно равновесие между вещественными и личными отношениями в балансе и» заменяет «его другим равновесием между вещами же и лицами» [11, с. 307]. «Баланс, в котором нет денежного оборота, т.е. расходов и доходов хозяйства, есть пустая скорлупа, лишенная смысла и содержания» [11, с. 13]. Отношения между активом, пассивом и бюджетом представлены схематично Рудановским на рис. 2 [15, с. 247].

Рудановский выделял три аксиомы, лежащие в основе построения баланса: аксиомы Пачиоли, Пизани и Леотея. Аксиома Пачиоли заключается в равенстве дебета и кредита (связанно-разграничительные противоположения).

Тем не менее он признавал, что «соблюдение аксиомы Пачиоли обеспечивается самим механизмом записей». Однако «прием учета, ограничивающийся двойными записями, есть прием учета неполный, в котором вывод сальдо баланса совершенно произвольный и потому самый учет в отношении правильности вывода его является всегда сомнительным» [11, с. 551–552]. Это утверждение связано с замечанием, что в основе аксиомы Пачиоли лежит неизменность баланса, его уравновешенность в любой момент.

Именно поэтому аксиома Пачиоли, по мнению А.П. Рудановского, обязательно должна дополняться аксиомой Пизани, которая заключается в равенстве статического и динамического сальдо баланса. Статика понимается А.П. Рудановским как «остаток, вытекающий из всего совершившегося и законченного к данному моменту» [15, с. 7], в то время как динамика – как ряд «отклонений, состоящих из незаконченного и незавершенного равновесия, более или менее переменного, состояния равновесия, что по мере завершений и закончания, приводит к установлению нового состояния равновесия, при чем последнее может осуществляться и по частям, и в целом» [11, с. 658–659]. По его мнению, баланс является не совокупностью тождеств, а совокупностью неравенств, где статическое сальдо уравнивает динамическое сальдо. Арифметически равенство статического и динамического сальдо баланса выражается в разнице первоначального и нового баланса, где и дебет, и кредит изменяется на одну величину. «Аксиома Пачиоли есть гипотеза о возможности представления состояния баланса в целом уравновешенным на любой момент времени; тогда как аксиома Пизани есть гипотеза о возможности достижения в балансе периодического уравновешения в бюджете доходов с расходами, вследствие чего периодически уравнивается актив с пассивом» [14, с. 92].

Аксиома Леотея, как назвал ее Рудановский, заключается в непрерывном изменении валюты баланса на сумму оборота, т.е. на сумму финансового результата, который исчисляется как разность между доходами и расходами за отчетный период.

При этом Рудановский выступал за перманентность оценок баланса, т.е. за исторические цены и был резко против переоценки, которая «извращает» баланс. Если принять во внимание возможную заинтересованность лиц, ответственных за исполнение плана, через переоценку влиять в свою пользу на выполнение плана, то позиция Рудановского обоснована.

Рудановский особенно обращал внимание на то, что прибыль или убыток можно определять только как превышение доходов над расходами или превышение расходов над доходами. В современной практике это кажется очевидным, однако во времена Рудановского прибыль вычислялась через разницу между активом (имуществом) и пассивом (обязательствами перед 3-ми лицами), а так как было принято вести смешанный счет товаров, т.е. в дебете были все поступившие товары по покупной цене, а на кредите все проданные товары по продажной цене, то прибыль можно было определить только после инвентаризации. «Искать в новых условиях хозяйственных отношений выражение результата хозяйственной деятельности не в обороте, т.е. не в соотношении продажной оценки продукции и себестоимости его, а в разности между активом и пассивом есть, следовательно, только неизжитые представления старого строя хозяйственных отношений, т.е. представления, свойственные частному собственнику, чуждые тем представлениям, которые диктуются национализацией хозяйства в целях развития производственного оборота» [11, с. 399].

Рассмотрение баланса как модели в трудах Рудановского

Итак, разобрав представление Рудановского о балансе, ответим на вопрос, можно ли назвать его моделью предприятия. В работах Рудановского слово модель не встречается, что закономерно, если обратиться к определению модели в его годы жизни: «модель – подобие какого-либо предмета, сделанное из дерева, пробки, картона, воска, глины, металла или другого вещества, воспроизводящее этот предмет с точностью, но в уменьшенном виде» [10, с. 862].

Тем не менее противопоставление беспорядочной реальности упорядоченному балансу в работах Рудановского, т.е. упрощение действительности для ее познания соответствует одной из основных функций модели в современном ее понимании. «В области реальных хозяйственных отношений, полной безысходных противоречий, все незакончено, нет ни начала, ни конца; идет борьба за существование непримиримых интересов; словом, на любой момент все спутано. Однако, вся эта беспорядочность и непоследовательность в ходе реальных хозяйственных отношений в счетном умозрении исчислением приводится в порядок, противоречия разрешаются в ясные противоположения, взаимно друг друга дополняющие; все незаконченное завершается учетом прошлого и настоящего, чем приводится в

связь с началом и концом; вместо борьбы непримиримых интересов получается полная взаимная согласованность – гармония, конечно, только в умозрении, отнюдь не в действительности; все распутывается и укладывается в порядок, который может видоизменяться и сменяться один другим, но всегда сохраняет последовательность и согласованность, т.е. счетную гармонию всей совокупности хозяйственных отношений, что и выражается счетным балансом. Счетный баланс позволяет, при всей беспорядочности реальных хозяйственных отношений связать их в умозрительном порядке, проследить каждое явление во всех его последовательных изменениях, никогда не смешивая с другими» [11, с. 10–11].

Интересно, что Рудановский использует умозрение как способ выведения баланса: «выдумать баланс нельзя, хотя он и представляет умозрительное представление хозяйственных отношений: и именно потому, что это есть умозрение, ибо, если нет внешнего предмета для умозрения, то нечего и умозреть» [11, с. 223]. Вновь обратимся к словарю 1913 г. для прояснения значения слова умозрение: «умозрение (спекуляция) – обозначает выведение путем чистого мышления, независимого от опыта и наблюдения, каких-либо истин. Умозрение не занимается объяснением каких-либо частных явлений, а их общих законов, смысла и принципа». Следовательно, в самом определении уже заложен отрыв баланса от действительности, отрыв представления о хозяйстве от самого хозяйства. С этой точки зрения назвать баланс моделью у Рудановского нельзя, так как модель всегда предполагает подобие с реально существующим предметом или явлением, происходит сверка его подобия через наблюдение, теоретическое моделирование проверяется результатами наблюдения, в противном случае создается конструкция, которая живет сама по себе, без корректировки опытом, нельзя проверить адекватность модели.

Акцент Рудановского на умозрении может исходить из непригодности, неустойчивости, слабости, поверхностности, по его мнению, практики тех лет. В то время как существует совершенность теории, которую необходимо внедрять на практике. «Хозяйственная деятельность должна удовлетворять требованию счетного баланса, диктуемого всегда счетною теориею, отнюдь не хозяйственным умозрением» [14, с. 178–179].

Рудановский склонен считать баланс точно и полно отражающим все хозяйственные явления, несмотря на комплекс преобразований, разложений и перегруппировок, которые он излагает в своих работах для корректной оценки изменения баланса. Баланс дает «возможность расположить явления действительности в таком порядке, при котором ни одно явление не может ускользнуть из сферы нашего наблюдения, каковы бы ни были изменения его в пространстве с течением времени, ... ибо каждое хозяйственное явление в балансе имеет свое место, отмечено характеризующими его чертами» [11, с. 11].

Это может объясняться общим представлением в послереволюционной идеологии об учетных данных как идеально отражающих реальные хозяйственные процессы по мнению К. Маркса [9, с. 152]. В.И. Ленин в своей теории отражения продолжил эту мысль: «учетная информация выступает

отражением, т.е. письменно зафиксированным воспроизведением фактов хозяйственной жизни. Все, что отражено в бухгалтерских регистрах, отображает реально существующие и объективно протекающие процессы» [16, с. 446]. Таким образом, полное отражение реальности бухгалтерским учетом можно считать идеологической аксиомой тех лет.

Еще одно доказательство объективного отражения балансом действительности можно найти в убеждении существования общего языка у счетовода и хозяйственника для взаимного представления о хозяйстве. Используя разные инструменты: условные счетные категории и хозяйственный опыт, счетовод и хозяйственник основываются на реальных признаках баланса и «следовательно, никаких затруднений для хозяйственника, знающего реальные признаки хозяйства, чтение баланса этого хозяйства представлять не может» [11, с. 7]. Единственное расхождение возможно в оценке и может корректироваться в результате диалога. Другими словами, счетные категории точно отражают хозяйственную реальность. Как справедливо заметил М.Л. Пятов, «если хозяйственнику и так всё понятно в том, что может продемонстрировать ему баланс, то зачем он ему нужен вообще, если только цель его – это не проверка бухгалтера, собирающегося представить такой отчет внешним заинтересованным лицам» [18].

Я.В. Соколов писал, что по мнению Рудановского бухгалтеры конструируют модели, т.е. счетные балансы, которые воспроизводят объективный баланс [16, с. 465], т.е. совокупность всех хозяйственных отношений. Употребление модели в работе Соколова обоснованно, ведь в его время определение модели звучит следующим образом: «модель – искусственно созданный объект в виде схемы, чертежа, логико-математических знаковых формул, физической конструкции и т.п., который, будучи аналогичен (подобен, сходен) исследуемому объекту (плотине, кораблю, самолету, ракете, космической станции и т.п.), отображает и воспроизводит в более простом, уменьшенном виде структуру, свойства, взаимосвязи и отношения между элементами исследуемого объекта, непосредственное изучение которого связано с какими-либо трудностями, большими затратами средств и энергии или просто недоступно, и тем самым облегчает процесс получения информации об интересующем нас предмете» [7, с. 313].

Таким образом, можно считать, что Рудановский действительно занимался балансовым моделированием. Раскроем этот тезис далее. Рудановский видел конечную цель учета в оценке изменений баланса, что говорило об эффективности общественного хозяйства. Для этого общий счетный баланс можно рассмотреть с разных сторон посредством его разложения и перегруппировки его статей.

Во-первых, Рудановский подразделял актив и пассив баланса на статику – внутренние отношения и динамику – внешние отношения. Такие состояния различной изменяемости позволяют выявлять «те хозяйственные силы, под действием которых складывается хозяйственный оборот и поддерживается его непрерывное течение» [11, с. 300]. Таким образом, с помощью баланса можно сделать выводы о внутренних или внешних причинах изменений баланса. Рудановский их также называет реальными и нереаль-

ными дебетом и кредитом. Реальные дебит и кредит выражаются модификациями, т.е. операциями, приводящими к изменению валюты баланса, а нереальный дебит и кредит связан с пермутациями, т.е. перегруппировка сумм статей баланса без изменения его валюты. «Модификации приводят к прибыли или убытку баланса, или развитию оборота хозяйственных взаимоотношений. Пермутации видоизменяют формы взаимоотношений хозяйства, являются причинами изменений результатов хозяйственной деятельности» [11, с. 93].

Во-вторых, Рудановский раскладывает сам баланс на три производных баланса: баланс снабжения, баланс производства и баланс сбыта, что выявляет связь прибыли или убытка с основными процессами хозяйственной деятельности. Пример такого разложения представлен ниже (рис. 3) [11, с. 228–229].

В-третьих, Рудановский также видит возможность разложить баланс на четыре баланса: инвентарный, логисмографический, коммерческий и камеральный. Инвентарный баланс сосредоточивает внимание на учете только отношений к вещам без отношения к лицам, логисмографический – на учете отношений между индивидуальными или коллективными лицами без выражения этих отношений в вещах. Коммерческий баланс есть объединение инвентарного и логисмографического балансов, а камеральный баланс включает в себя обороты доходов и расходов. Такое разложение дает возможность рассмотреть баланс с трех точек зрения. «Коммерческое направление учета обращает внимание исключительно на экономическую сторону хозяйства – дает экономический баланс; напротив, менее известное в практике направления учета – логисмографическое, стремясь свести в хозяйстве все отношения исключительно к юридическим, дает баланс юридических – правовых отношений; наконец, также мало известное в нашей практике направление учета – камеральное сосредоточивает внимание исключительно на финансовых отношениях – дает финансовый баланс» [14, с. 74].

Таким образом, видим, что для выявления и оценки совокупности всех хозяйственных отношений с исчерпывающей полнотой необходимо преобразовывать общий баланс. Также теоретически это можно назвать моделированием балансов, как писал ранее Соколов.

Однако моделирование балансов не означает представление баланса как модели предприятия. Признать баланс моделью предприятия у Рудановского можно только при допущении, что предприятие – это совокупность хозяйственных отношений. В современных условиях, а еще более в социалистических условиях, этот тезис можно признать корректным. Что, в свою очередь, подчеркивает социальный, а не логико-математический характер бухгалтерского учета.

При этом сомнительно, что Рудановский воспринимает баланс как модель, в его современном понимании, так как он ставит баланс выше хозяйства. Он писал: «без баланса хозяйство теряет само право на существование, как не имеющее никакой формы и никакого определенного содержания, выделяющего его из общей хозяйственной массы» [11, с. 306].

1-й частный баланс – снабжения.					
Счет дебета.	На 31.12.23	На 31.12.22	Счет кредита.	На 31.12.23	На 31.12.22
	тысячи руб.			тысячи руб.	
Материалы.....	4962	2769	Поставщики.....	1290	122
Снабжения-авансы.....	1885	129	Векселя выдан.....	1317	883
			Фонды снабжен.....	2393	2393
			Прибыль снабж.....	1847	–
	6847	2898		6847	2898
2-й частный баланс – распределения (сбыта).					
Готов. изд.....	2438	1447	Займы у банк.....	1871	602
Товары.....	82	82			
Неокончен. производство	1019	380			
Покупатели.....	1193	462	Авансы покуп.....	407	–
Векселя получ.....	1284	564			
Наличн. средства.....	2041	670			
Дебиторы разн.....	677	1518	Кредиторы разн...	427	1186
			Фонд распредел.....	3335	3335
			Прибыль распредел...	2694	–
	8734	5123		8734	5123

3-й частный баланс – производства.					
Счет дебета.	На 31.12.23	На 31.12.22	Счет кредита.	На 31.12.23	На 31.12.22
	тысячи руб.			тысячи руб.	
Оборудование.....	–	–			
Приобретен. оборуд.....	658	–			
Расходы производ.....	22964	21475	Доходы производ....	29973	23086
Депозитн. отчисл.....	2288	–	Приращ. основн. ф...	658	–
Прибыль:					
Отчислен. на амортиз.....	527	–	Основной фонд	–	–
и в спец. фонд.....	574	–			
Чистая прибыль.....	1810	–			
	2911	1611			
	30631	23086		30631	23086
Общий баланс.....	45212	31105	Общий баланс.....	45212	31105

Рис. 3. Разложение баланса на баланс снабжения, баланс сбыта и баланс производства
Decomposition of the balance into supply balance, sales balance and production balance

Возможно, такое категоричное суждение вызвано уверенностью в совершенстве двойной записи как противоположения хозяйственных отношений, в полноте охвата в балансе всех явлений хозяйственной жизни, доступных для наблюдения на основании документов, что было важно в условиях становления общественных хозяйств, когда неопределенность, фальсификация, вуалирование препятствовало прозрачности информации для достижения экономических целей развития хозяйств в общественных интересах. Документы обеспечивали подотчетность и контроль, форма не допускала упущения существенных моментов и обеспечивала проверяемость баланса. Это одновременно акт о состоянии хозяйства и его оправдательный документ.

Оценка идей Рудановского другими исследователями в области бухгалтерского учета

Исследователи в области бухгалтерского учета, знакомые с идеями Рудановского, признают его значительный вклад в развитие бухгалтерского учета. Его современник С.С. Ждан-Пушкин в рецензии на работу «Принципы общественного счетоведения» называет ее кодекс учета [5]. Ученик Рудановского А.М. Галаган, оценивал вклад Рудановского следующим образом: «теория А.П. Рудановского является высшим синтезом всех разработанных до настоящего времени научно-обоснованных теорий счетоведения; она, эта теория представляет собой не простое механическое соединение всего того, что есть лучшего в иностранной литературе; это – глубоко продуманное произведение, коренная, научная переработка всех данных, добытых лучшими авторами мировой литературы по счетоведению, – и в этом важная заслуга А.П. Рудановского, сразу сумевшего поднять русскую счетоводную литературу на значительную высоту научного исследования принципов счетоведения» [3, с. 43]. Однако тринадцать лет спустя Галаган отмечает радикальность взгляда Рудановского на балансоведение, где «совершенно не говорится об изучении «средств учета», что обязательно должно входить в круг таких сугубо практических наук, как науки счетные» [2, с. 1118].

Н.А. Блатов называет доклад Рудановского «Построение баланса» любопытной попыткой разложения баланса на ряд счетов. Он был не согласен с Рудановским, который объединял теорию баланса и теорию счетов, указывая на тот факт, что сам Рудановский назвал баланс «счетом счетов», что говорит о более общем понятии баланса над счетами. Следовательно, есть право «ставить теорию счета во главу теоретического обоснования принципов двойной записи» [1, с. 126].

Перейдем от современников Рудановского к исследователям новейшего времени. Я.В. Соколов отмечал большой вклад Рудановского в практику и теорию российского учета (впервые выступил против смешанных счетов, относил косвенные расходы на счет убытков и прибылей, а не на счет основного производства и т.д.). Однако главными постулатами, выведенными Рудановским, по его мнению, являются отказ от сальдирования дебитор-

ской задолженности с кредиторской и историчность цен. «Все активы необходимо оценивать только по себестоимости и никогда ни при каких условиях не допускать их переоценки. Он знал, что дай людям волю, они такую «справедливую» цену насочиняют, что вся отчетность будет искажена и погублена. Эти и множество других положений стали правилами современного учета и нормами бухгалтерского законодательства» [21, с. 142].

М.Л. Пятов оценивает работы Рудановского следующим образом: «прочтение текстов А.П. Рудановского весьма непростая, но чрезвычайно важная задача. Причина этому – фантастическое богатство совершенно современных идей и предлагаемых решений, имеющих место и сегодня проблем, которое во много раз окупает характерную оригинальность их изложения» [19].

Д.А. Львова подчеркивает вклад Рудановского в балансовую теорию: «А.П. Рудановский существенно обогатил российскую балансовую теорию. Хорошо известна его оригинальная трехчастная модель баланса, которая до настоящего времени остается непревзойденной. Трехчастный баланс А.П. Рудановского (актив – пассив – бюджет) являлся для его автора своеобразным методическим приемом, призванным объяснить, во-первых, необходимость формирования показателей прибыли и убытка на основе текущего учета доходов и расходов и, во-вторых, влияние кассового метода и метода начисления на формирование показателей баланса («демаркационная линия» между статикой и динамикой баланса, между завершенными и незавершенными операциями)» [8, с. 43].

С.В. Колчугин обращает внимание на математизацию теории бухгалтерского учета: «Теория А.П. Рудановского является оригинальным произведением, в котором присутствуют глубокие и плодотворные идеи по многим аспектам методологии бухгалтерского учета». Вместе с тем, по его мнению, применение переноса законов области физических явлений на область хозяйственных явлений не доказано [17].

В силу исторического развития идеи Рудановского не получили дальнейшего развития в советское время. Однако после распада СССР переход к рыночной экономике поставил ряд вопросов, требовавших решения в новых условиях. Один из исследователей, который принялся за решения актуальных проблем в области финансового менеджмента и анализа, был В.В. Ковалев. «Ковалев называет баланс объектом управления финансового менеджмента, фактически развивая идеи А.П. Рудановского о балансе предприятия как предмете учета» [20, с. 66].

Ковалев рассматривал бухгалтерский баланс как наилучшую финансовую модель фирмы и для финансового менеджмента, и для анализа. В своей работе Ковалев дает следующее определение: «финансовый менеджмент – это система действий по оптимизации баланса хозяйствующего субъекта» [6, с. 45], обосновывая это тем, что «любые действия по реализации финансовых отношений (в частности, в приложении к коммерческой организации) немедленно сказываются на ее имущественном и финансовом положении» [6, с. 45]. Таким образом, в балансе систематизированы в общем виде все основные объекты внимания финансового менеджера.

В финансовом анализе же, по его мнению, изучение и интерпретация баланса как модели в статике и динамике позволяет любому заинтересованному лицу составить вполне адекватное представление о фирме, ее возможностях и складывающихся тенденциях. Идеи Рудановского практически столетие спустя получают новый импульс к развитию.

Актуальность идей Рудановского

Несмотря на различие социально-экономических строев современности и во времена Рудановского остается актуальной его мысль, которая звучит следующим образом: «с обезличиванием же хозяйства осязательность его границ и содержания утрачивается. Все более и более создается необходимость постигать хозяйство посредством того или иного умозрения, которое приводит к понятию, определяемому балансом» [11, с. 1]. В условиях наличия крупных компаний с определенной долей обезличенных акционеров, с диверсификацией по видам деятельности и географическому положению понимание функционирования компаний несомненно усложняется и можно наблюдать увеличивающееся количество запросов на информационные инструменты, помогающих постичь эти сложные системы. Однако решения, которые предлагаются Рудановским, сложны, абстрактны и требуют доступа к внутренним данным для перегруппировки баланса, что может быть недоступно внешнему пользователю бухгалтерской отчетности.

Акцент Рудановского на единстве баланса и бюджета, т.е., по сути, на единстве баланса и современного отчета о финансовых результатах выражается в нынешнем коэффициентном финансовом анализе. Следует отметить, по Рудановскому именно оборот доходов и расходов изменяет валюту баланса и важнее для анализа предприятия, чем активы и пассивы баланса. В современной литературе также можно встретить точку зрения о приоритете отчета о финансовых результатах над балансом. Согласно этой позиции, отчет о финансовых результатах по своей природе фокусирует внимание на деятельности фирмы, на том факте, что стоимость фирмы возникает не из совокупности ресурсов, а из постоянного использования этих ресурсов, рискуя их стоимостью в своей деятельности. Модель отчета о финансовых результатах ясно показывает, что успех в бизнесе определяется реальными операциями: фирма должна привлечь клиентов для своих товаров или услуг, а клиенты в свою очередь обеспечивают окончательную проверку бизнес-модели, покупая и оплачивая то, что предлагает компания [22].

Актуальной остается мысль о том, что баланс позволяет упорядочить разноплановую, противоречивую, сложную реальность, предоставляя привычную форму для анализа финансовой функции предприятия. Работая с балансом, можно отталкиваться от первоначальной информации, запрашивая и углубляясь, по необходимости, в анализ расшифровок баланса или дополнительной информации.

Рассмотрение счетов как категорий реальных хозяйственных форм дает возможность обновлять счета в соответствии с изменяющейся действительностью, наделять их новым содержанием.

Интересной кажется идея выделения балансового дефицита в активе и оборотного фонда в пассиве. Причем Рудановский считает, что хозяйственный цикл должен финансироваться за счет кредиторов и займов, а прошлые затраты, оставшиеся без покрытия, – за счет оборотного фонда, т.е. за счет собственных средств. Предварительные затраты, расходы неоконченных операций рассматриваются как дефицит, а не как инвестиции, что наблюдается в современном финансовом анализе, что с точки зрения принципа осмотрительности бухгалтерского учета более корректно. Однако отнесение незавершенного производства на балансовый дефицит, а материалы и оборудование на реальный дебет (актив) спорно, так как и материалы, и оборудование необязательно приведут к готовой продукции, а готовая продукция, в свою очередь, необязательно будет реализована. Поэтому кроме наличных средств все активы могут быть признаны балансовым дефицитом до определенного момента. Что касается оборотного фонда, т.е. капиталов, резервов и нераспределенной прибыли, то они показывают сумму когда-то вложенных средств для поддержания и расширения оборота.

Еще одно примечательное наблюдение – внутренние и внешние изменения, которые представлены в балансе. Под внутренними изменениями понимаются затраты на расширение оборота (капитализированные расходы, незавершенное производство и строительство), изменение в собственном капитале, распределении прибыли. К внешним изменениям относятся изменение цен на материалы и оборудование, дебиторская и кредиторская задолженность, влияние спроса на продажу готовой продукции, займы и кредиты. Таким образом, можно сделать вывод, рост валюты баланса происходит за счет изменения внешней конъюнктуры или за счет внутренней политики перераспределения средств. При этом он обращал внимание на то, что вывод о внутренних и внешних изменениях есть умозрение, требующее проверку соответственно реальным условиям.

Изложение Рудановским баланса как умозрения может быть ценным для осознания первичности в бухгалтерском учете теории над практикой. Несмотря на то, что бухгалтерский учет считается практической областью экономики, именно данные бухгалтерского учета используются для большинства отчетов и расчетов для принятия конкретных управленческих решений, он реконструирует факты хозяйственной жизни согласно созданной теории, которая слабо корректируется по запросам практики. Как следствие, организовываются управленческий, оперативный, экологический учеты для удовлетворения этих запросов.

Следует отметить, что Рудановский был против стандартизированных схем анализа баланса, утверждая, что нельзя уложить в рамки схемы всю живую действительность со всем разнообразием ее особенностей, в противном случае происходит подгонка баланса под эту схему. Схемы должны наводить на выводы, а не приводить к выводам. Глубокий анализ включает в себя интуитивные подходы и выдвижение гипотез. Поэтому с коэффициентным анализом, скорее всего, Рудановский был бы не согласен.

Таким образом, многие идеи Рудановского являются актуальными, хотя и имеют в большей степени теоретическую ценность. Изучение его работ способствует критической оценке привычных для современных условий представлений о балансе в частности.

Заключение

Особенный взгляд Рудановского на баланс – этот синтез итальянской, французской и немецкой научных школ бухгалтерии в сочетании с математическим инструментарием, безусловно обогативших российскую теорию бухгалтерского учета.

Всеобъемлющая идея Рудановского, заключающаяся в способности баланса «упорядочивать сложную действительность и представлять умопостигаемое счетное представление хозяйства», отражена в российской и зарубежной практике анализа финансовой отчетности для принятия пользователями управленческих решений. Несмотря на определенную критику содержания финансовой отчетности, она остается ключевым источником информации при оценке предприятий. Предприятия сравнивают и ранжируют между собой через коэффициенты рентабельности, что может говорить об отождествлении данных финансовой отчетности с предприятием.

Рудановский впервые возразил против смешанных счетов, обосновав счет реализации, который стал использоваться повсеместно, способствовав замене практики исчисления финансового результата, как в XV в., через прирост богатства, который понимался как разница между имуществом и долгами по итогу инвентаризации. Оборот доходов и расходов постоянно нарушает бухгалтерское равновесие, заменяя его другим равновесием, т.е. движение, или в терминах Рудановского, динамика на предприятии происходит только благодаря обороту, делая его движущей силой предприятия. Баланс же как отражение равновесия в результате этого движения показывает различное состояние хозяйства в различных фазах его деятельности. Это разграничение очень важно помнить при анализе предприятий в текущих условиях.

Продолжением приоритетности оборота является приверженность Рудановского историческим ценам. Его представление о «гибели отчетности» в случае «сочинения цены» в результате переоценки может быть в том числе связано с тем, что исторические цены дают достоверный финансовый результат. Благодаря учету по историческим ценам, по мнению Рудановского, риск фальсификации и намеренного искажения отчетности в пользу заинтересованных лиц уменьшается. В советском учете и в настоящее время исторические цены в отчетности преобладают, к чему и стремился Рудановский.

Он выступал за построение четкой системы счетов, корреспонденция которых должна отражать реальные хозяйственные отношения. Примечательно, что первый типовый план счетов был разработан в 1925 г., во времена интереса современников к работам Рудановского. В настоящее время продолжает действовать практика единого плана счетов, утвержденного Минфином, для единого методологического руководства учетной работы и отчетности предприятий.

Рудановский также способствовал отказу от сальдирования дебиторской задолженности с кредиторской. Представление в балансе сальдо сумм задолженности независимых друг от друга дебиторов и кредиторов иска-

жало баланс как юридически, так и экономически. Сокращение самостоятельных прав и обязательств через их вычитание с юридической точки зрения не имеет смысла. Скрытие полного объема долгов искажает финансовое положение предприятия и лишает ценной информации для принятия управленческих решений пользователей.

Кроме того, Рудановский впервые определил отнесение косвенных расходов на счет прибылей и убытков, а не на счет основного производства. В действующей российской практике можно выбрать способ отнесения косвенных расходов: на счет прибылей и убытков или на счет основного производства. Примечательно, что в МСФО такого выбора нет. Что может свидетельствовать о вкладе в этот вопрос в российскую практику трудов Рудановского.

Убежденность Рудановского в совершенности баланса как уmozрения финансовых отношений также можно проследить в трудах современных балансоведов. В частности, В.В. Ковалев считал баланс наилучшей финансовой моделью фирмы.

Оценка вклада трудов Рудановского в русский бухгалтерский учет была бы неполной без упоминания идей, которые не нашли в дальнейшем развития. Во-первых, положение об объективно существующем балансе. Я.В. Соколов характеризовал баланс как элемент метода двойной записи. «Как бы ни трактовать, что такое двойная бухгалтерия, она при всех обстоятельствах формирует три непеременимых элемента метода: баланс, счета и двойную запись. И они создают иллюзию гармонии, ведь дебет всегда должен сходиться с кредитом, актив будет равен пассиву. Так требует бухгалтерия. Но не такова жизнь. Бухгалтерия, следовательно, обманывает сознание, но этот обман, или самообман, необходим, так как позволяет нам упрощать действительность, создавая предпосылки для управления ею» [16, с. 62]. Следовательно, наличие объективно существующего баланса дискуссионно.

Во-вторых, представление стоимости в активе и ценности в пассиве. Несмотря на то, что Рудановский понимает, что «стоимость и ценность не равны даже тогда, когда они равновелики» [14, с. 139], он тем не менее при разделении балансов на статику и динамику видел возможность определять стоимость и ценность. Ценность, как субъективная оценка в теории маржиналистов, не целесообразна в условиях двойной записи и противоречит позиции Рудановского о перманентности инвентаря.

В-третьих, характеристика актива как отношений к вещи, а пассива – к лицам скорее утратила свою актуальность. С современной точки зрения нематериальные активы, ценные бумаги, расходы на НИР, выданные займы, НДС по приобретенным ценностям не могут быть отнесены к вещам, а добавочный капитал – к лицам.

В-четвертых, разложение баланса как на инвентарный, логисмографический, коммерческий и камеральный, так и на баланс снабжения, производства и сбыта. Возможно, что первое разложение баланса не нашло дальнейшего отражения в теории и практике бухгалтерского учета, потому что непосредственно вытекает из существующих форм финансовой отчет-

ности, т.е. не требуется дополнительных действий. А второе разложение спорно. Предприятие рассматривается комплексно, где процессы существуют не сами по себе, а синергетически.

Далее следует отметить, что некоторые идеи Рудановского имеют потенциал развития в современной бухгалтерской теории. Первое, социальный контекст бухгалтерского учета, который отражает хозяйственные отношения. У Рудановского преобладает в изложении математический формализм, который предполагает хозяйственные отношения как объективные и однозначные процессы. Возможно, через изучение влияния интересов и конфликтов хозяйствующих агентов можно пересмотреть некоторые постулаты и принципы бухгалтерского учета.

Второе, рассмотрение счетов Рудановским как категорий, корректируемых соответственно деятельности предприятий и исходя из ее потребностей, напоминает о том, что бухгалтерский учет это не набор готовых, формальных проводок для отражения определенных фактов хозяйственной жизни, а реконструкция хозяйственных отношений, которые могут индивидуально проявляться на предприятии. Таким образом, критический анализ и сопоставление текущей практики и распространенной теории ее отражения через систему счетов может быть темой для дальнейших работ исследователей в области бухгалтерского учета.

Третье, касается анализа предприятий по финансовой отчетности. Повторимся, Рудановский был сторонником качественного анализа, основанного на интуитивном подходе и выдвижении гипотез, опасаясь подгонки баланса под готовые схемы анализа. Таким образом, выделение в балансе статики и динамики, которые выражают, по мнению Рудановского, внутренние и внешние изменения, совершившиеся и незаконченные к данному моменту операции, могут помочь в анализе взглянуть на финансовое положение предприятия по-другому. Равно как и выделение в балансе реальных дебета и кредита, бюджетного дефицита и оборотного фонда позволяет, например, выявить риски, связанные с расширением деятельности и скрытой убыточной деятельности. С учетом того, что эту информацию сложно выявить с помощью коэффициентного анализа, подобный подход может помочь исследованиям по анализу предприятий по внешней отчетности расширить практические методы и определить малоизвестные закономерности.

Список источников

1. Блатов Н.А. Рудановский А.П. Построение баланса // *Новости коммерческой литературы*. 1913. № 4. С. 125–126.
2. Галаган А.М., Блатов Н.А. Балансоведение // *Счетоводство*. 1927. № 12. С. 1115–1120.
3. Галаган А.М. Основные моменты в развитии счетной идеи: Очерк по истории счетоведения. М.: О-во оконч. Моск. коммерч. ин-т, 1914. 32 с.
4. Грэхэм Л.Р. Естествознание, философия и науки о человеческом поведении в Советском Союзе. М.: Издательство политической литературы, 1991. 480 с.
5. Ждан-Пушкин С.С. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения // *Новости коммерческой литературы*. 1914. № 5-6. С. 151–152.

6. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. М.: Финансы и статистика, 2005. 768 с.
7. Кондаков Н.И. Логический словарь-справочник / АН СССР. Ин-т философии; 2-е изд., испр. и доп. М.: Наука, 1975. 720 с.
8. Львова Д.А. Балансовая теория А.П. Рудановского // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2019. № 22 (478). С. 31–47.
9. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. Т. 24 / 2-е изд. М., 1931. 690 с.
10. Новый энциклопедический словарь / под ред. К.К. Арсеньева. Петроград: Издание Акционерного Общества «Издательское дело бывшее Брокгауз-Ефрон», 1915. 26 т.
11. Рудановский А.П. Анализ баланса. М.: Макиз, 1925. 748 с.
12. Рудановский А.П. Построение баланса. М.: МАКИЗ, 1926. 36 с.
13. Рудановский А.П. Принципы общественного счетоведения. М.: Товарищество «Печатня С.П. Яковлева», 1913. 382 с.
14. Рудановский А.П. Теория балансового учета: Введение в теорию балансового учета: Баланс как объект учета. М.: МАКИЗ, 1928.
15. Рудановский А.П. Теория учета: дебет и кредит как метод учета баланса / 2-е изд., перераб. и доп. М.: МАКИЗ, 1925. 282 с.
16. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб. пособие для вузов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. 638 с.
17. Колчугин С.В. Математические основы теории балансового учета А.П. Рудановского // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 8 (422). С. 477–490. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_29041822_95427987.pdf (дата обращения: 20.07.2023).
18. Пятов М.Л. А. Рудановский и К. Малевич: анализ баланса как экономический супрематизм // БУХ.1С, 09.11.2016. URL: <https://buh.ru/articles/documents/51163/> (дата обращения: 20.07.2023).
19. Пятов М.Л. Александр Павлович Рудановский: история одной ревизионной проверки / БУХ.1С, 28.04.2010. URL: <https://buh.ru/articles/documents/14543/> (дата обращения: 20.07.2023).
20. Пятов М.Л. Последний российский балансовед XX века // Вестник НГУЭУ. 2021. № 2. С. 46–78. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/posledniy-rossiyskiy-balansoved-xx-veka> (дата обращения: 20.07.2023).
21. Соколов Я. Великий реформатор // Расчет. 2003. Сентябрь. С. 140–142. URL: <http://www.library.fa.ru/files/Sokolov-reform.pdf> (дата обращения: 20.07.2023).
22. Dichev Ilia D. On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting // Accounting Horizons. 2008. Vol. 22, no. 4. P. 453–470. URL: https://www.researchgate.net/publication/271411870_Business_Models_and_Business_Strategy_-_Phenomenon_of_Explicitness (дата обращения: 20.07.2023).

References

1. Blatov N.A. Rudanovskij A.P. Postroenie balansa [Building a balance], *Novosti kommercheskoj literatury* [News of commercial literature], 1913, no. 4, pp. 125–126.
2. Galagan A.M. Blatov N.A. Balansovedenie [Balance sheet], *Schetovodstvo* [Accounting], 1927, no. 12, pp. 1115–1120.
3. Galagan A.M. Osnovnye momenty v razvitii schetnoj idei: Ocherk po istorii schetovedenija [Main points in the development of the counting idea: Essay on the history of counting]. Moscow: O-vo okonch. Mosk. kommerch. in-t, 1914. 32 p.
4. Grjehjem L.R. Estestvoznание, filosofija i nauki o chelovecheskom povedenii v Sovetskom Sojuze [Natural science, philosophy and the sciences of human behavior in the Soviet Union]. Moscow, Izdatel'stvo politicheskoy literatury, 1991. 480 p.

5. Zhdan-Pushkin S.S., Rudanovskij A.P. Principy obshhestvennogo schetovedenija [Rudanovsky A.P. Principles of public accounting], *Novosti kommercheskoj literatury* [News of commercial literature], 1914, no. 5-6, pp. 151–152.
6. Kovalev V.V. Vvedenie v finansovyj menedzhment [Introduction to financial management]. Moscow: Finansy i statistika, 2005. 768 p.
7. Kondakov N.I. Logicheskij slovar'-spravochnik [Logical dictionary-reference book]. AN SSSR. In-t filosofii; 2-e izd., ispr. i dop. Moscow: Nauka, 1975. 720 p.
8. L'vova D.A. Balansovaja teorija A.P. Rudanovskogo [Balance theory A.P. Rudanovsky], *Buhgalterskij uchet v bjudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah* [Accounting in budgetary and non-profit organizations], 2019, no. 22 (478), pp. 31–47.
9. Marks K., Jengel's F. Sochinenija [Works]. Vol. 24. 2-e izd. Moscow, 1931. 690 p.
10. Novyj jenciklopedicheskij slovar' [New encyclopedic dictionary]. Pod red. K.K. Arsen'eva. Petrograd: Izdanie Akcionernogo Obshhestva «Izdatel'skoe delo byvshee Brokgauz-Efron», 1915. 26 t.
11. Rudanovskij A.P. Analiz balansa [Balance analysis]. Moscow: Makiz, 1925. 748 p.
12. Rudanovskij A.P. Postroenie balansa [Building a balance]. Moscow: MAKIZ, 1926. 36 p.
13. Rudanovskij A.P. Principy obshhestvennogo schetovedenija [Principles of public accounting]. Moscow: Tovarishhestvo «Pечатnja S.P. Jakovleva», 1913. 382 p.
14. Rudanovskij A.P. Teorija balansovogo ucheta: Vvedenie v teoriju balansovogo ucheta: Balans kak ob'ekt ucheta [Theory of balance sheet accounting: Introduction to the theory of balance sheet accounting: Balance sheet as an object of accounting]. Moscow: MAKIZ, 1928.
15. Rudanovskij A.P. Teorija ucheta: debet i kredit kak metod ucheta balansa [Accounting theory: debit and credit as a method of balance sheet accounting]. 2-e izd., pererab. i dop. Moscow: MAKIZ, 1925. 282 p.
16. Sokolov Ja.V. Buhgalterskij uchet: ot istokov do nashih dnei: Ucheb. posobie dlja vuzov [Accounting: from origins to the present day: Textbook. manual for universities]. Moscow: Audit, JuNITI, 1996. 638 p.
17. Kolchugin S.V. Matematicheskie osnovy teorii balansovogo ucheta A.P. Rudanovskogo [Mathematical foundations of the theory of balance sheet accounting A.P. Rudanovsky], *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet* [International accounting], 2017, vol. 20, no. 8 (422), pp. 477–490. Available at: https://elibrary.ru/download/elibrary_29041822_95427987.pdf (accessed: 20.07.2023).
18. Pjatov M.L. A. Rudanovskij i K. Malevich: analiz balansa kak jekonomicheskij suprematizm [A. Rudanovsky and K. Malevich: balance sheet analysis as economic suprematism], *BUH.IS [BUKH.IS]*, 09.11.2016. Available at: <https://buh.ru/articles/documents/51163/> (accessed: 20.07.2023).
19. Pjatov M.L. Aleksandr Pavlovich Rudanovskij: istorija odnoj revizionnoj proverki [Alexander Pavlovich Rudanovsky: the history of one audit], *BUH.IS [BUKH.IS]*, 28.04.2010. Available at: <https://buh.ru/articles/documents/14543/> (accessed: 20.07.2023).
20. Pjatov M.L. Poslednij rossijskij balansoved XX veka [The last Russian balance expert of the 20th century], *Vestnik NGUJeU [Vestnik NSUEM]*, 2021, no. 2, pp. 46–78. Available at: <https://cyberleninka.ru/article/n/poslednij-rossijskij-balansoved-xx-veka> (accessed: 20.07.2023).
21. Sokolov Ja. Velikij reformator [Great reformer], *Raschet [Calculation]*, 2003, September, pp. 140–142. Available at: <http://www.library.fa.ru/files/Sokolov-reform.pdf> (accessed: 20.07.2023).
22. Dichev Ilia D. On the Balance Sheet-Based Model of Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 2008, vol. 22, no. 4, pp. 453–470. Available at: https://www.researchgate.net/publication/271411870_Business_Models_and_Business_Strategy_-_Phenomenon_of_Explicitness (accessed: 20.07.2023).

Сведения об авторе:

А.И. Глазко – аспирант, кафедра статистики, учета и аудита экономического факультета, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Российская Федерация.

Information about the author:

A.I. Glazko – Graduate Student, Department of Statistics, Accounting and Audit, Faculty of Economics, St. Petersburg State University, St. Petersburg, Russian Federation.

<i>Статья поступила в редакцию</i>	<i>23.08.2023</i>	<i>The article was submitted</i>	<i>23.08.2023</i>
<i>Одобрена после рецензирования</i>	<i>30.10.2023</i>	<i>Approved after reviewing</i>	<i>30.10.2023</i>
<i>Принята к публикации</i>	<i>13.11.2023</i>	<i>Accepted for publication</i>	<i>13.11.2023</i>