



С.В. КОЛЧУГИН,
кандидат экономических наук, доцент кафедры
информационно-аналитического обеспечения
и бухгалтерского учета Новосибирского
государственного университета экономики
и управления – «НИИХ»
s.kolchugin@rambler.ru

ВУАЛИРОВАНИЕ И ФАЛЬСИФИКАЦИЯ КАК ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ДИГРАФИЧЕСКОЙ МЕТОДОЛОГИИ В ТЕОРИИ БАЛАНСОВОГО УЧЕТА А.П. РУДАНОВСКОГО

ключевые слова: *искажение финансовой отчетности, динамический баланс, статический баланс, история бухгалтерского учета, теория бухгалтерского учета, А.П. Рудановский*

Рассматриваются вопросы искажения финансовой отчетности организации, связанные с такими проблемами диграфической методологии бухгалтерского учета, как смешение статической и динамической частей бухгалтерского баланса, необходимость исключения внутригрупповых оборотов в интегрированных корпоративных структурах и порядок признания расходов по незаконченным хозяйственным операциям.

S.V. KOLCHUGIN

CONCEALMENT AND FALSIFICATION AS THE MAIN PROBLEMS OF DOUBLE ACCOUNTING METHODOLOGY IN THE ACCOUNTING THEORY OF A.P. RUDANOVSKY

key words: *misstatement of financial statements, dynamic balance, static balance, history of accounting, accounting theory, A.P. Roudanovsky*

The article considers such problems of accounting methodology as a commixture of static and dynamic parts of the balance sheet, the need to exclude intra-group turnover in large corporate structures, and recognition of expenses for unfinished business transactions.

Введение

В начале XX века в отечественной и иностранной литературе по бухгалтерскому учету появляется новая теория бухгалтерского баланса, которую немецкий профессор Ойген Шмаленбах (Eugen Schmalenbach) (1873–1955) назвал теорией динамического баланса [1]. Теория динамического баланса получила широкое признание в мире. В Германии данную теорию разрабатывал Ойген Шмаленбах, в Италии элементы теории динамического баланса присутствовали в работах Эммануэля Пизани (Pisani Emanuele) (1845–1915), в России – у Александра Павловича Рудановского (1863–1931). В первой части своей работы «Бухгалтерия и баланс по экономическим, юридическим и математическим основам для юристов, инженеров, коммерсантов и студентов экономического направления с приложением: Бухгалтерия и баланс при денежных колебаниях»¹ [2] Иоганн Фридрих Шер (Schär Johann Friedrich) (1846–1924) отмечает: «В последнее время некоторые авторы, в том числе О. Шмаленбах (E. Schmalenbach), Кельн (Köln), Э. Пизани (E. Pisani), Рим (Rom), А.П. Рудановский (A.P. Rudanowski) из Москвы, ввели в терминологию бухгалтерского учета два новых терми-

нологических заимствования из математической физики – статика и динамика, которые приблизительно соответствуют балансу активов и пассивов предприятия и балансу доходов» [2, с. 55]².

В своих работах А.П. Рудановский поднимал такие фундаментальные проблемы теории и практики бухгалтерского учета, как обоснование научного статуса бухгалтерского учета, объяснение метода двойной записи, разработка теории динамического баланса и связанные с данной теорией практические проблемы вуалирования и фальсификации финансовой отчетности, а также многие другие проблемы.

Богатство теории балансового учета и современное кризисное состояние методологии учета вызывают неподдельный интерес современных ученых к трудам

² В статье «Великий реформатор», посвященной А.П. Рудановскому, Я.В. Соколов пишет: «Первым его (А.П. Рудановского. – С.К.) трудом стала книга, известная по сей день: «Общая теория учета и оценка счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии». Выход в 1912 г. этой книги стал событием в бухгалтерском мире. В российских и зарубежных журналах появились восторженные отклики. Самый знаменитый бухгалтер того времени швейцарец Иоганн Фридрих Шер процитировал некоторые ее положения. Из гонимого Александр Павлович превратился в героя» [4, с. 141]. Фактически, в приведенном фрагменте, И.Ф. Шер ставит в один ряд таких авторов, как Э. Шмаленбах, Э. Пизани и А.П. Рудановский, и возводит последнего на «бухгалтерский Олимп».

¹ Русский перевод [3].

А.П. Рудановского. В ведущих научных журналах публикуются работы, посвященные теории балансового учета и практической деятельности А.П. Рудановского на посту главного бухгалтера Московской городской управы [5, 6]. Анализируются отдельные положения динамической теории баланса А.П. Рудановского [7], вместе с тем комплексного исследования творческого наследия А.П. Рудановского, его вклад в развитие теории динамического учета. Исследование проблемы смешения статического и динамического учета не получили должного развития до настоящего момента.

В данной работе изучается вклад А.П. Рудановского в теорию динамического баланса и разбираются проблемы вуалирования и фальсификации как основные проблемы диграфической методологии.

Три аксиомы теории балансового учета А.П. Рудановского

В качестве постулатов теории балансового учета А.П. Рудановский принимает три постулата – постулат Пачоли, постулат Пизани и постулат Леотея и Гильбо. В работах А.П. Рудановского данные постулаты на математический манер именуются аксиомами. При этом, строго говоря, посту-

латы Пачоли, Пизани и Леотея и Гильбо в теории А.П. Рудановского не могут быть признаны аксиомами. Под аксиомой понимается истинное суждение дедуктивной теории, принимаемое бездоказательно. Например, в [8] аксиома определяется следующим образом: «аксиома (*греч.* *axioma* – значимое, достойное уважения, принятое, бесспорное) – истинное суждение (предложение), которое при дедуктивном построении какой-либо теории в рамках замкнутой теории принимается без доказательства в качестве сходного положения и которое кладется в основу доказательства всех других положений этой теории» [8, с. 18]. Дедуктивная теория предполагает не только наличие системы аксиом, но и правил вывода из нее. В теории балансового учета отсутствуют как правила вывода, так и сами выводы из принятой системы аксиом.

В современной методологии диграфического учета различают первый и второй постулаты Л. Пачоли. Согласно первому постулату: «*сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов той же системы счетов*» [9, с. 243]. Согласно второму постулату: «*сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо той же системы счетов*» [9, с. 243]. А.П. Рудановский вводит только один постулат («акси-

ому») Пачоли, который формулируется им следующим образом: *«аксиома Пачоли, т.е. уравнение актива и пассива через бюджет, с точки зрения счетной координации, есть только простейшая форма возможной функциональной зависимости в балансе между активом, пассивом и бюджетом (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)»* [10, с. 116–117]. Символическая запись постулата («аксиомы») Пачоли имеет следующий вид³:

$$A + П + Б = 0,$$

где А – актив бухгалтерского баланса, П – пассив бухгалтерского баланса, Б – бюджет.

Постулат («аксиома») Пизани у А.П. Рудановского формулируется следующим образом: *«... вторая аксиома учета Пизани, с точки зрения координации, есть не что иное, как простейшая форма разложения баланса на две равные части, из которых одна зависит от времени, а другая зависит только от пространственных отношений, каковое уравнение всегда возможно, если известны те изменения, которые вносит время в данное состояние баланса»* [10, с. 118].

Символическая запись постулата («аксиомы») Пизани имеет следующий вид⁴:

$$F_1 (A, П, Б) = F_2 [A(t), П(t), Б(t)],$$

где $F_1 (A, П, Б)$ – актив (А), пассив (П), бюджет (Б) бухгалтерского баланса, не зависящие от фактора времени или иными словами – статическая часть бухгалтерского баланса;

$F_2 [A(t), П(t), Б(t)]$ – актив (А(t)), пассив (П(t)), бюджет (Б(t)) бухгалтерского баланса, зависящие от фактора времени, или иными словами – динамическая часть бухгалтерского баланса.

Третий постулат («аксиома») теории балансового учета – это постулат («аксиома») Леотея и Гильбо, который трактуется А.П. Рудановским двояко. С одной стороны, данным постулатом («аксиомой») утверждается непрерывность изменения в бухгалтерском балансе: *«...с точки зрения координации, третья аксиома учета Леотея есть не что иное, как допущение, что всевозможные изменения в балансе, с течением времени, совершаются непрерывно»* [10, с. 119].

В данной трактовке третий постулат («аксиома») имеет следующее символическое выражение:

$$F(A', П', Б', t') - F(A, П, Б, t) = (t' - t) \phi (A, П, Б, t),$$

где $F(A', П', Б', t')$ – $F(A, П, Б, t)$ – приращение бухгалтерского

³ См., например, [10, с. 91], [10, с. 116–117], [11, 13 (II)], [11, 91 (II)] и т.д.

⁴ См., например, [10, с. 118].

баланса с момента t_0 (t'), до момента t_1 (t). Данное приращение может быть обозначено как dB , причем $dB \neq 0$. В данном случае А.П. Рудановский постулирует «непрерывное изменение валюты баланса» [10, с. 119], а третий постулат («аксиома») утверждает непрерывное изменение валюты баланса.

С другой стороны, с помощью постулата («аксиомы») Леотея и Гильбо А.П. Рудановский утверждает недопустимость смешения актива и пассива бухгалтерского баланса: «Эта недопустимость смешения различных сторон – частей актива с частями пассива и есть третья аксиома учета – аксиома Леотея и Гильбо, ... , что еще более поясняет нам разнородность строения дебета и кредита в балансе» [12, с. 12]. По существу, принимая постулат («аксиому») Леотея и Гильбо, А.П. Рудановский отказывается от второго постулата Пачоли (в его современной трактовке), так как если нельзя смешивать (суммировать) дебет актива с дебетом пассива, а кредит актива с кредитом пассива в итоговых оборотах, то второй постулат Пачоли не соблюдается.

Рассматривая все три постулата («аксиомы») теории балансового учета в совокупности, можно отметить, что постулат Пачоли («первая аксиома») и постулат Леотея и Гильбо («третья

аксиома») сводятся к постулату Пизани («вторая аксиома»). То, что постулат («аксиома») Пачоли у А.П. Рудановского сводится к постулату («аксиоме») Пизани, видно уже из самой формулировки и символической записи постулата («аксиомы») Пачоли. Аутентичная формулировка первого постулата Пачоли имеет следующий вид: «... все внесенные в Главную книгу записи окажутся связанными между собой, и ты никогда не сможешь ничего записать в дебет, не сделав соответствующей записи в кредит, занести что-либо в кредит, не записав в дебет ту же сумму. Именно из этого правила вытекает баланс, который составляется при закрытии Главной книги, и сумма сальдо дебиторов должна быть равна сумме сальдо кредиторов» [13, с. 49]. В Трактате о счетах и записях и в существовавшей практике ведения бухгалтерского учета того времени нет и не могло быть динамической теории бухгалтерского баланса, а, следовательно, не могло быть и представлений о доходах, расходах и бюджете как разности доходов и расходов. Поэтому формулировка постулата («аксиомы») Пачоли в теории балансового учета А.П. Рудановского есть не что иное, как постулат Пизани.

Постулат Леотея и Гильбо («третья аксиома») как «непрерывное изменение валюты ба-

ланса» [10, с. 119] ($F(A', П', Б', t')$ – $F(A, П, Б, t)$), является не чем иным, как первой частью постулата Пизани. В этом смысле «третья аксиома» производна от «второй аксиомы», т.е. постулат Леотея и Гильбо («третья аксиома») не является независимой по отношению к постулату Пизани («второй аксиоме»). Вторая интерпретация постулата Леотея и Гильбо, как уже было отмечено, сводится к отрицанию второго постулата Пачоли (в его современной трактовке).

Таким образом, в основе теории балансового учета А.П. Рудановского лежит постулат Э. Пизани о равновеликости статической и динамической частей бухгалтерского баланса. Приоритет постулата («аксиомы») Пизани подчеркивает и А.П. Рудановский: «... моя теория учета в основу уравнения в балансе актива с пассивом кладет не аксиому Пачиоли, при соблюдении которой такое уравнение всегда возможно, как бы ни были не верны оценки актива и пассива и как бы они ни были далеки от действительного уравнения, а аксиому Пизани, требующую отделения в балансе статической части от динамической ...» [10, с. 18]. В данном случае, можно согласиться с И.Ф. Шером, который утверждал, что А.П. Рудановский, прежде всего развивал динамическую теорию бухгалтерского учета.

Вуалирование и фальсификация⁵ в методологии диграфического учета

Принимая за основной постулат теории балансового учета постулат Пизани, А.П. Рудановский вводит условие о неравенстве актива и пассива ($A \neq П$). В понятиях теории бухгалтерского учета бухгалтерский баланс как уравновешенный ряд неравенств формулируется А.П. Рудановским следующим образом: «Итак, от приема двойных записей, вошедшего в практику учета и сохраняющего баланс, как тождество, при всех возможных изменениях в нем, приходят к необходимости дополнения баланса неравенством, которое практически выявляется в балансе сначала посредством счета Прибыли или убытка, затем счета Покупок и продаж, далее – счета Расходов и доходов эксплуатации, наконец, – счета Причитающегося. В конце концов, *от представления о неравенстве в балансе, нарушающем его тождество, теория приходит окончательно*

⁵ А.П. Рудановский не дает определения таким понятиям, как «вуалирование» и «фальсификация». В контекстуальном смысле А.П. Рудановский понимает под вуалированием и фальсификацией, как правило, искажение бухгалтерского баланса, связанное с несовершенством методологии диграфического учета. Подробнее о понятии «вуалирование» смотри, например, приложение к работе [3].

к представлению о балансе, как уравнении ряда неравенств, в основе которых лежит уравнение причитающегося с непричитающимся (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)» [11⁶, с. 9 (II)]⁷. Уравнение актива и пассива в бухгалтерском балансе автор признает как ложное: «... уравнение актива с пассивом без посредства бюджета в корне ложное и возможно лишь в частном случае уравнения доходов с расходами бюджета (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)» [11, с. 107 (II)]».

Определение бухгалтерского баланса как ряда взаимно уравновешенных неравенств приводит А.П. Рудановского к необходимости построения достоверного бух-

галтерского баланса свободного от вуалирования и фальсификаций. Формирование достоверного баланса возможно посредством отделения в бухгалтерском балансе статической части от динамической части.

Рассмотрим основные причины вуалирования и фальсификации бухгалтерского баланса согласно теории балансового учета А.П. Рудановского.

Смешение статической и динамической частей бухгалтерского баланса

А.П. Рудановский считает основной причиной вуалирования и фальсификации и существенным недостатком диграфической методологии двойную запись: «Во всех же остальных случаях, кроме случая начинательного баланса, *всякое уравнение в балансе актива с пассивом без учета в полном объеме оборота по доходам и расходам есть фальсификация баланса и подделка оценки его* (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)» [10, с. 147].

Система двойного учета, в которой не проводится разделение статике и динамики, подвергается жесткой критике: «...двойная бухгалтерия, выбрасывающая из своего баланса бюджет, т.е. учет оборотов хозяйства и даже оборота хозяина, сводит свой баланс на разницу, выдаваемую за приращение капитала собственника, постоянно подменявая актив инвента-

⁶ Работа [11] включает две части: первая часть – «Введение в теорию балансового учета. Принцип двойственности. Теория комплексов»; вторая часть – «Баланс как объект учета. Построение баланса». И первая, и вторая часть имеют самостоятельную нумерацию (первая часть со страницы 19 по страницу 75, вторая часть с 1 страницы по 179 страницу), что не позволяет делать обычные ссылки на данную работу А.П. Рудановского. Во избежание путаницы при ссылках на работу [11] после страницы, в круглых скобках, будет указываться часть работы. Например, [11, с. 20 (I)] означает, ссылка на страницу 20 первой части, а [11, с. 20 (II)] – ссылку на страницу 20 второй части.

⁷ По определению бухгалтерского баланса как ряда взаимно уравновешиваемых неравенств см.: [10, с. 104], [10, с. 133], [11, с. 16 (II)], [11, с. 68 (II)], [11, с. 90 (II)], [11, с. 165 (II)], [12, с. 6], [12, с. 10], [12, с. 12], [12, с. 14–16], [12, с. 19], [12, с. 74], [12, с. 94–95] и во многих других местах.

рем, т.е. перечнем вещей в натуре, с более или менее произвольной оценкой его, диктуемой усмотрением хозяина или хозяйственника. Это должно считаться ложным учетом ... Это бухгалтерское искусство ничего общего с научным учетом – исчислением баланса хозяйства отнюдь не имеет и иметь не может, кроме того, что формы, выработанные этим искусством, могут быть использованы для оформления балансового учета, но и то до выработки более подходящих форм; прием же двойных записей настолько лжив, что ничего кроме вреда для учета хозяйства социалистического строя, т.е. строя, не служащего интересам частного собственника, принести не может, ибо никакого принципа у двойной бухгалтерии нет, а есть только искусственный прием двойных записей, который «как дышло, куда повернешь его, туда и вышло» [11, с. 11 (I)]. Таким образом, смешение статической и динамической частей баланса является причиной искажения финансового результата организации и методологической причиной искажения бухгалтерского баланса. Причем методологический характер искажения, вызванный смешением статической и динамической частей, связан с формально правильным ведением бухгалтерского учета.

Наиболее актуальной причиной вуалирования и фальсификации бухгалтерского баланса, вы-

деляемой А.П. Рудановским, является *необходимость исключения внутригрупповых оборотов* интегрированных корпоративных структур (тресты, объединение трестов и т.д.). Рассматривая «решающее уравнение теории балансового учета» ($\text{Актив} + \text{Пассив} + \text{Бюджет} = 0$), автор задается фундаментальным вопросом о применимости существующей теории и практики бухгалтерского учета информационным потребностям крупных интегрированных корпоративных структур («сложных объединений» в терминологии автора), таких как трест, объединение трестов и т.д.: «Это простейшее уравнение всегда возможно, если баланс хозяйства рассматривать без отношения к балансам других хозяйств, как баланс автономного хозяйства. Но насколько правильно допущение такой простейшей зависимости между активом, пассивом и бюджетом в сложных объединениях, каковы тресты и объединения самых трестов в государственном масштабе – это вопрос» [10, с. 116]. А.П. Рудановский приходит к выводу, что до определенного момента существующая система бухгалтерского учета может применяться и в крупных интегрированных корпоративных структурах, при этом ошибки методологического характера будут аккумулироваться, и в определенный момент, такие ошибки приобрета-

ют критическое значение. В этом случае существующая методология бухгалтерского учета не позволит отражать реальное хозяйственное положение крупных интегрированных корпоративных структур и формировать достоверную финансовую отчетность. Ученый отмечает: «... неточность этого первого приближения может сказаться лишь с течением времени, при накоплении тех отклонений, которые по этой формуле остаются без учета и, вполне возможно, накапливаясь, дают такое отклонение, которым нельзя пренебрегать даже в целях практического упрощения учета» [10, с. 116]. Далее автор обозначает возможные пути преодоления методологического кризиса: «Если опыт подтвердит это, то придется искать путей более совершенных, чем те, которые даются в формах регистрации по двойной системе, иначе самые важнейшие явления хозяйственных отношений, вытекающие из их взаимоотношения, т.е. явления их коллективного взаимодействия друг на друга, могут оставаться без учета. Некоторые признаки этого есть уже и сейчас в необходимости исключения взаимных расчетов объединяемых хозяйств, как бы сложны они ни были, игнорируя их в сводном балансе» [10, с. 116]. В данном месте стоит лишь с сожалением отметить, что, несмотря на то что в работах А.П. Рудановского идея

о необходимости составления консолидированной финансовой отчетности для интегрированных корпоративных структур была в общей форме озвучена еще в 1928 г.⁸, в России данная идея нашла свое практическое воплощение только в XXI веке, и только через заимствование «передового зарубежного опыта». Во истину «Несть пророка в отечестве своем» (Мф. 13, 57).

Следующей причиной вуалирования и фальсификации баланса А.П. Рудановский признает отнесение на расходы *незаконченных операций организации*: «Прежде всего при заключении баланса сальдируются расходы с доходами – на срок заключения. Самый грубый прием сальдирования заключается в простом погашении расходов доходами за период баланса, но при таком сопоставлении расходов и доходов окон-

⁸ «Теория балансового учета» разрабатывалась автором гораздо раньше. По признанию А.П. Рудановского, теория балансового учета разрабатывалась им еще до революции 1917 г. (была написана приблизительно в 1915 г.): «Эта часть теории учета – «Теория счетной оценки баланса» так же давно – десять лет тому назад, уже была написана, но предполагается к изданию лишь теперь, так как надо было дать время для того, чтобы в сознание счетоводов проникла и усвоилась ими идея учета хозяйства, как исчисления баланса, тогда как до сего времени представления большинства счетоводов о задачах учета ограничиваются разработкой приемов регистрации натуральных оценок, что дает баланс с довольно произвольными оценками» [2, с. XIV].

ченные и неоконченные операции сливаются и, следовательно, балансовая отделка их вуалируется, ибо покрытие расходов незаконченных операций доходами законченных операций или обращение доходов незаконченных операций на покрытие расходов законченных операций, равно как покрытие расходов незаконченных операций доходами незаконченных же операций, есть, очевидно, смешение в оценке разносрочных оборотов и может считаться нереальным покрытием расходов доходами» [11, с. 64 (II)]. По существу, А.П. Рудановский вводит требование признания расходов в отчете о финансовых результатах. В современной теории и практике бухгалтерского учета, данное требование известно как требование (принцип) соответствия доходов и расходов: «Расходы признаются в отчете о финансовых результатах: с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов)...» [14, п. 19]. Отдельно стоит отметить, что не всегда очевидна взаимосвязь между полученными организацией доходами и произведенными расходами. Таким образом, диграфическая методология бухгалтерского учета, приводящая к безусловному равенству актива и пассива, не исключает вуалирования и фальсификации бухгалтерского баланса.

А.П. Рудановский предлагает решение проблемы вуалирования и фальсификации бухгалтерского баланса посредством смешения статической и динамической частей бухгалтерского баланса. По мнению ученого, данную проблему можно решить только посредством построения правильной системы счетов, которая позволяет отделить статическую часть баланса от динамической: «Отсюда, практическое требование, которое нужно предъявлять к правильно построенному балансу, заключается в следующем: *в текущей регистрации должно строго соблюдаться применение аксиомы Пачиоли, которая при регистрации сводится к приему двойных записей, причем разграничение баланса на статическую и динамическую части должно быть обеспечено в построении самой системы счетов, которая должна давать возможность представить заключительный баланс в виде уравнения статического сальдо с динамическим сальдо, т.е. на одной стороне баланса должен быть не только актив, но и сальдо всех статических счетов, а на другой стороне – не только пассив, но и сальдо всех динамических счетов* (выделено А.П. Рудановским. – С.К.)» [11, с. 93–94 (II)].

Предлагаемая система счетов приводится автором в работе [12] и состоит из шестнадцати счетов (см. таблицу).

	Счета	Определяющие моменты				Координация по свойствам (главные счета)
		Положение	Состояние	Назначение	Содержание	
1	Касса	Дебет	Статическое	Получение	Вещественное	Актив
2	Убыток	Дебет	Динамическое	Уплата	Оборотное	Бюджет
3	Ссуды	Дебет	Статическое	Уплата	Личное	Пассив
4	Римессы	Дебет	Динамическое	Получение	Вещественное	Актив
5	Дебиторы	Дебет	Статическое	Получение	Личное	Пассив
6	Расходы	Дебет	Динамическое	Уплата	Оборотное	Бюджет
7	Инвентарь	Дебет	Статическое	Уплата	Вещественное	Актив
8	Акцепт.вексел.	Дебет	Динамическое	Получение	Оборотное	Бюджет
9	Основной кап.	Кредит	Статическое	Получение	Вещественное	Пассив
10	Акцепт.вексел.	Кредит	Динамическое	Уплата	Оборотное	Бюджет
11	Кредиторы	Кредит	Статическое	Уплата	Личное	Пассив
12	Доходы	Кредит	Динамическое	Получение	Оборотное	Бюджет
13	Займы	Кредит	Статическое	Получение	Личное	Пассив
14	Тратты	Кредит	Динамическое	Уплата	Вещественное	Пассив
15	Запасный кап.	Кредит	Статическое	Уплата	Оборотное	Бюджет
16	Прибыль	Кредит	Динамическое	Получение	Оборотное	Бюджет

Источник: составлено А.П. Рудановским [12, с. 241].

Таким образом, решение методологической проблемы смешения статической и динамической частей бухгалтерского баланса возможно посредством построения системы счетов, позволяющей изначально разделять статику и динамику бухгалтерского баланса.

Заключение

Подводя итоги проведенному исследованию, следует акцен-

тировать внимание на его ключевых моментах. Динамическая теория бухгалтерского баланса получила свое развитие в трудах ведущих ученых немецкой (О. Шмаленбах), итальянской (Э. Пизани) школ бухгалтерского учета. В дореволюционной России положения теории динамического баланса разрабатывал А.П. Рудановский.

В основу теории балансового учета А.П. Рудановский вводит три постулата, которые автор

именует аксиомами. Это – постулаты Пачоли, Пизани, Леотея и Гильбо. При этом фактически в основе теории А.П. Рудановского лежит именно постулат Пизани о равновеликости сальдо статического и динамического учета, постулат Пачоли (в формулировке А.П. Рудановского), а также постулат Леотея и Гильбо сводятся к постулату Пизани.

В своих трудах А.П. Рудановский исследовал такие фундаментальные проблемы методологии диграфического учета, как смешение статической и динамической частей бухгалтерского баланса, необходимость исключения внутригрупповых оборотов в интегрированных корпоративных структурах и порядок признания расходов по незаконченным хозяйственным операциям.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Schmalenbach E.* Dunamische Bilanz / E. Schmalenbach – Lpz., 1926. – 376 s.
2. *Schär J.F.* Buchhaltung und Bilanz auf wirtschaftlicher, rechtlicher und mathematischer Grundlage für Juristen, Ingenieure, Kaufleute und Studierende der Betriebswirtschaftslehre mit einem Anhang: Buchhaltung und Bilanz bei Geldwertschwankungen / J. F. Schär – Springer-Verlag Berlin Heidelberg GmbH, 1932. – 368 s.
3. *Шер И.Ф.* Бухгалтерия и баланс [Текст] / И.Ф. Шер. – 4-е изд. – М.: Экономическая жизнь, 1926. – 576 с.
4. *Соколов Я.В.* Великий реформатор [Текст] / Я.В. Соколов // Расчет. – 2003. – № 9. – С. 140–142.
5. *Львова Д.А.* Главный бухгалтер Московской городской управы А.П. Рудановский и его баланс [Текст] / Д.А. Львова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 20 (410). – С. 41–62.
6. *Львова Д.А.* Балансовая теория А.П. Рудановского [Текст] / Д.А. Львова // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 23 (413). – С. 44–64.
7. *Гурская М.М.* Модели статического и динамического учета и их роль в развитии бухгалтерской науки [Текст] / М.М. Гурская // Вестник СамГУПС. – 2011. – № 1. – С. 33а–37.
8. *Кондаков Н.И.* Логический словарь-справочник [Текст] / Н.И. Кондаков – М.: Наука, 1975. – 720 с.
9. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. / Я.В. Соколов – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
10. *Рудановский А.П.* Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. Счетное исчисление [Текст] / А.П. Рудановский. – М.: МАКИЗ, 1928. – 177 с.
11. *Рудановский А.П.* Теория балансового учета. Введение в теорию балансового учета. Баланс как объект учета [Текст] / А.П. Рудановский. – М.: МАКИЗ, 1928. – 255 с.
12. *Рудановский А.П.* Теория учета: Дебет и кредит как метод учета баланса [Текст] / А.П. Рудановский. – М.: МАКИЗ, 1925. – 299 с.
13. *Пачоли Л.* Трактат о счетах и записях [Текст] / Л. Пачоли; под ред. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика; Краснодар Просвещение-Юг, 2009. – 308 с.
14. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) [Электронный ресурс]: приказ Минфина России от 06.05.99 г. № 33н (ред. от 06.04.15 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».