

УДК 657.01

ИДЕИ ДЖУЗЕППЕ ЧЕРБОНИ В РОССИЙСКОЙ БУХГАЛТЕРИИ

Дина Алексеевна Львова,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры статистики, учета и аудита,
Санкт-Петербургский государственный университет,
Санкт-Петербург, Российская Федерация
d.lvova@spbu.ru

Предмет/тема. В статье рассмотрена история проникновения в Россию идей итальянской школы учета, и в частности учения Дж. Чербони, известного под названием «логисмография». Теорию Чербони изучали и интерпретировали российские авторы с 1880-х по 1930-е гг. Особенно заметный вклад в ее исследование и практическое применение внесли А.З. Попов, Ф.В. Езерский, А.П. Рудановский, А.М. Галаган и З. П. Евзлин.

Цели/задачи. Статья содержит развернутый анализ идей Чербони и их влияния на российскую школу бухгалтерии, теорию и практику бухгалтерского учета общественного сектора.

Методология. Методологической основой данной статьи является исторический анализ теорий бухгалтерского учета, оставивших заметный след в итальянской и российской школах бухгалтерии.

Результаты. В результате исследования установлено, какие положения теории Чербони привлекали внимание российских авторов второй половины XIX в. — первой половины XX в. и как они были ими интерпретированы. Обращается внимание на попытки использования этих идей в прошлом и их неутраченную актуальность.

Обсуждение/применение. Результаты исследования обсуждались на 34-м Международном конгрессе Европейской бухгалтерской ассоциации в Риме.

Выводы/значимость. В России имела место уникальная попытка практического применения логисмографии Чербони, обнаружившая бесспорные достоинства этой теории как основы синтеза камеральной (бюджетной) и коммерческой бухгалтерии. Этот опыт может быть полезен и для современной реформы бюджетного учета (бухгалтерского учета общественного сектора).

Ключевые слова: Джузеппе Чербони, логисмография, бюджетный учет, камеральная бухгалтерия, общественное хозяйство, учет исполнения сметы

Введение

Научная школа бухгалтерии в России, как и повсюду в мире, создавалась под влиянием идей, принадлежащих ученым разных стран. Особенно активные попытки заимствования и интерпретации зарубежных учетных теорий имели место на рубеже XIX–XX вв. В это время в России формировалась предпринимательская среда, и большой интерес возникал к методам рыночного счетоводства, основанным на применении двойной записи. Родина двойной записи — Италия привлекала наибольшее внимание, а работы итальянских

авторов служили неиссякаемым источником вдохновения российских ученых.

Интерес к творчеству итальянских ученых поддерживался до 1930-х гг., однако затем книги итальянских бухгалтеров в числе других иностранных изданий оказались под запретом — бухгалтерии социализма достижения учетной мысли капиталистических стран были чужды. Знакомство российских бухгалтеров с идеями итальянских авторов прошлого возобновилось благодаря серии книг по истории и теории бухгалтерского учета профессора Я.В. Соколова (1938–2010), изданных столетие спустя [11, 18–22]. Новую жизнь получили основательно забытые к нашему времени учетные теории Никколо д'Анастасио (*Niccolò D'Anastasio*, ?–?), Джузеппе Борначини (*Giuseppe Bornaccini*, ?–1842), Джузеппе Людовико Криппы (*Giuseppe Ludovico Crippa*, ?–?), Франческо Виллы (*Francesco Villa*, 1801–1884), Франческо Марчи (*Francesco Marchi*, 1822–1871), Джузеппе Чербони (*Giuseppe Cerboni*, 1827–1917), Клитофонте Беллини (*Clitofonte Bellini*, 1852–1935), Джованни Массы (*Giovanni Massa*, 1850–1904 или 1918), Винченцо Джитти (*Vincenzo Gitti*, 1856–1945), Этторе Мондини (*Ettore Mondini*, 1849–1917), Фабио Бесты (*Fabio Besta*, 1845–1922), Витторио Альфиери (*Vittorio Alfieri*, 1863–1930), Карло Гидильи (*Carlo Ghidiglia*, 1870–1913), Эмануэля Пизани (*Emanuele Pisani*, 1845–1915), Винченцо Армущи (*Vincenzo Armuzzi*, 1861–1919), Антонио Мазетти (*Antonio Masetti*, 1863–1932), Джованни Росси (*Giovanni Rossi*, 1845–1921), Гаспара Росси (*Gaspare Rossi*, ?–?) и др. Необходимо отметить, что профессор Я.В. Соколов открыл российским читателям итальянских ученых двадцатого века: Винченцо Масси (*Vincenzo Masi*, 1893–1977), Пьетро д'Альвизе (*Pietro D'Alvise*, 1860–1943), Джино Дзаппу (*Gino Zappa*, 1879–1960).

Следует отметить, что профессор Соколов продолжил исследования, предпринятые российскими учеными XIX — первой половины XX вв.: А.М. Галаганом (1879–1938) [2, 3], Ф.В. Езерским (1836–1915) [8, 9], З.П. Евзлиным (1869–?) [7], А.П. Рудановским (1863–1931) [14, 16], А.З. Поповым (1855–?) [12], Н.С. Помазковым (1889–1968) [13] и др. Вслед за ними он обратился к идеям ломбардской, тосканской и венецианской школ, отдав должное каждой из них.

Данная статья не претендует на новое изложение, и тем более на развитие итальянских счетных теорий. У нее иная задача. Она состоит в том, чтобы выяснить особенности интерпретаций российскими авторами XIX — первой половины XX вв. работ итальянских коллег, отделить в этих интерпретациях элементы субъективности и конъюнктурные трактовки от исходного смысла первоисточников и, наконец, определить степень и направление влияния итальянской школы на российскую теорию учета.

Среди итальянских авторов прошлого наибольшее внимание в России привлекал глава тосканской научной школы и один из первых теоретиков общественного счетоводства Джузеппе Чербони. Так случилось, что его имя чаще других итальянских ученых упоминали в своих работах российские авторы, только его труды были переведены на русский язык. И именно они были предметом многочисленных толкований¹. Содержание толкований в разное время определялось уровнем развития теории учета, представлениями об устройстве государственного (общественного) хозяйства и, наконец, личными пристрастиями тех, кто их предпринимал.

Это исследование имеет современное значение, поскольку осуществляемая в настоящее время реформа бухгалтерского учета общественного сектора, как и всякая другая реформа, предполагает выбор и обоснование определенного направления развития. При этом должны быть рассмотрены все возможные концепции общественного счетоводства, в том числе те, которые в свое время были признаны как в теории, так и на практике, но не получили развития в силу разных ограничений.

¹ В числе современных российских исследований по истории учета пока нет специальной научной работы, посвященной изучению наследия знаменитого итальянского ученого (по данным научной электронной библиотеки elibrary.ru; научно-популярные очерки и вторичные работы не принимались во внимание). Впрочем, и в англоязычной истории учета труды Чербони пока не стали предметом самостоятельного исследования и публикации (по данным наукометрических баз данных Scopus и Web of Science, а также библиографиям исследований, посвященных итальянской научной школе [25, 26]).

Распространение идей Чербони в России

Идеи Джузеппе Чербони оказывали влияние на русскую научную школу бухгалтерского учета в течение довольно продолжительного времени: примерно с 1880-х по 1930-е гг.

Первые публикации, посвященные теории Чербони, появились в российском журнале «Счетоводство». Во главе этого журнала стоял известный поклонник итальянской бухгалтерии Адольф Маркович Вольф (1854–1920). Его авторитет был признан в том числе и на родине двойной записи. Вольф был членом Болонской академии счетоводов, действительным членом национального общества итальянских счетоводов, членом-корреспондентом Коллегии бухгалтеров Урбино [18, с. 253]. Главной заслугой редактора и самого журнала явилось содействие развитию учетной науки — счетоведения и распространение наиболее совершенных методов учета в практике предприятий разных отраслей: финансовой, транспортной (пароходной и железнодорожной), горнозаводской, фабричной, сельскохозяйственной и в общественном хозяйстве. Среди авторов журнала были известные российские бухгалтеры: С.М. Барац (1850–1913), М.Я. Батеньков (1844–1896), В.Д. Белов (1829 или 1830–1910)², Э.Г. Вальденберг (1836–1895), Л.И. Гомберг (1866–1935), А.З. Попов, Н.И. Попов (1843–?), И.П. Руссиян (?–?), К.Г. Щетинин-Какуев (?–?) и др.³, а также их зарубежные коллеги. Читатели имели возможность познакомиться с работами итальянцев Дж. Чербони, Ф. Беста, В. Джитти, Дж. Мальоне французов Е. Леотэ (Eugène Lyautey, 1845–1908) и А. Гильбо (Adolphe Guilbault, 1819–1895), швейцарца И.Ф. Шера (Johann Friedrich Schdt, 1846–1924), британца Д.С. Льюиса и др.

Работы Чербони занимали особенное место в журнале, не только потому, что его редактор имел склонность к итальянским счетным теориям, но и вследствие большого резонанса, который эти работы получили как в Европе, так и в России. В пору, когда был учреждено «Счетоводство»,

² Василию Дмитриевичу Белову посвящена биографическая статья В.Я. Соколова [17].

³ Обзор теорий перечисленных авторов представлен в главе «Круг «Счетоводства»» книги Я.В. Соколова «Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней» [18, с. 252–264].

теория Чербони, названная им «логисмографией», была новым явлением в бухгалтерской науке⁴, и примечательно, что публикация, освещающая эту теорию, появилась уже в третьем томе журнала. Это была статья А.З. Попова (1890 г.) о методах записей на счетах [12]. В ней впервые российским автором была предпринята попытка объяснить сущность двойной записи как метода регистрации взаимоотношений собственника с третьими лицами:

«Всякое предприятие предполагает собственника, который или заведует своим имуществом непосредственно, или поручает заведывание другому лицу. В предприятиях устанавливаются обыкновенно отношения между собственником или его заместителем, с одной стороны, и различными агентами и корреспондентами, с другой... Двойная запись, рассматривая отношения между собственниками, его агентами и корреспондентами, кредитует собственника тем, чем дебетует агентов и корреспондентов, и наоборот» [12, с. 326].

Такая интерпретация двойной записи, как следует из примечания редакции журнала, была навеяна идеями Чербони и являлась, по существу, изложением основных положений логисмографии, которая, очевидно, произвела на Попова сильное впечатление. Поскольку это первое описание логисмографии в российской печати, приведем его полностью.

«Важное нововведение в дело счетоводства вносит логисмография, основанная на системе

⁴ По сведениям А.М. Галагана, крупнейшего в России специалиста в итальянской теории учета XIX в., логисмография Чербони была впервые представлена на суд научной общественности в начале 1870-х гг. «Трудом, в котором ясно и точно были изложены принципы нового учения в счетоведении, нужно считать ту работу Чербони, которую он представил на рассмотрение XI Конгресса итальянских ученых и которая называлась “Первые опыты логисмографии” (1873), — писал А.М. Галаган. — Свои идеи Чербони развивал далее в ряде работ, пока, наконец, основные принципы его учения не оформились в стройные положения; когда это произошло, когда найдена была строгая, научно обоснованная формулировка основных положений нового учения, Чербони изложил их в своей классической работе, вышедшей в 1886-м под названием “Научное счетоведение в его связи с административными и общественными науками”» [3, с. 108]. Таким образом, стараниями редакции журнала «Счетоводство» российские бухгалтеры знакомы с новейшими течениями европейской учетной мысли.

двойного счета, от которого она, однако, отличается тем, что в ней операции, перемещающие и изменяющие, дают начало юридическому отношению между заинтересованными двумя сторонами, так что собственник ведет счет своему имуществу, изменяющемуся качественно и количественно, соответственно изменениям в счетах своих агентов и корреспондентов; с другой стороны, чтобы выделить в особую группу все операции, которые не производят изменения в совокупности имущества, в логисмографии вводится новый счетный элемент «перемещения», и разложение счетов, начиная от самых сводных до аналитических, совершается в другой форме» [12, с. 326].

В описании логисмографии Попов упоминает существенные элементы — новации этой теории: ее юридическую основу, иерархическое разложение счетов и классификацию операций на изменяющие и не изменяющие стоимости имущества. Напомним, вкратце, содержание этих новаций.

Логисмография, как известно, стала первой теорией двойной записи, построенной на юридическом основании. Устанавливая правила регистрации фактов хозяйственной жизни *F*, автор логисмографии исходил из того, что каждый из них приводит к возникновению права требования, с одной стороны, и обязательства — с другой. Стороны (лица), имеющие отношение к хозяйству, были поделены им на четыре группы: собственник, администратор, агенты и корреспонденты. Для каждой из этих групп, по теории логисмографии, следовало открывать одноименные синтетические счета. Счет Собственника отражал права и обязанности владельца хозяйства. Счет Агентов представлял лиц, состоявших в его штате и наделенных материальной ответственностью за те или иные ценности. Счет Корреспондентов предназначался для учета правоотношений с посторонними для хозяйства лицами — поставщиками, подрядчиками, покупателями, и, наконец, счет Администратора служил (как и лицо, которое он представлял) посредником между собственником, с одной стороны, и агентами и корреспондентами — с другой [2, с. 19; 18, с. 120–121].

Еще одной новацией теории логисмографии стало использование в бухгалтерии таких понятий, как *анализ* и *синтез*. Чербони создал учение

о синтетическом сложении и аналитическом разложении счетов, что, как отмечал профессор Соколов, «резко увеличивало число контрольных моментов в учете» [18, с. 121]. Ссылаясь на публикацию в журнале «Счетоводство» 1892 г.⁵, Соколов заключил, что «дифференциация счетов Чербони привела к образованию понятия *подсчет* или *субсчет* (курсив мой — Д.Л.) и, кроме того, она позволяла сразу перейти к установлению определенного, конкретно необходимого уровня информации» [18, с. 121].

И, наконец, Чербони впервые классифицировал хозяйственные операции предприятия по влиянию на итог бухгалтерского баланса на *пермутации* или *статистические операции*, не меняющие итога баланса, и *модификации* — операции, приводящие к увеличению или уменьшению баланса. Последние он подразделял на операции юридические, отражающие расчеты с корреспондентами, и экономические — изменяющие суммы расчетов предприятия с собственником [2, с. 19; 18, с. 120–121].

Возвращаясь к первой интерпретации теории Чербони в России — работе Попова, следует обратить внимание на сформулированные автором десять задач бухгалтерии (он называл их принципами). Бухгалтерский учет, считал Попов, призван:

- 1) информировать собственника о состоянии принадлежащего ему имущества;
- 2) регистрировать юридические взаимоотношения собственника предприятия с его агентами и корреспондентами;
- 3) следить за всеми изменениями в имуществе;
- 4) информировать собственника имущества и других заинтересованных лиц о юридических последствиях операций с имуществом;
- 5) отражать операции пермутации и модификации;
- 6) выявлять влияние этих операций на имущество в целом и его составные элементы;
- 7) различать в каждой операции — акте обмена — две противоположные стороны;

⁵ Соколов не указал названия публикации, но речь, по всей видимости, идет о размещенном в нескольких номерах журнала за тот год переводе одной из работ Чербони — «Основные начала логисмографии».

8) соблюдать неизменную двойственность регистрации операций на противоположных сторонах счетов и тем создавать взаимный контроль;

9) систематизировать записи таким образом, чтобы записи синтетические (сводные) не смешивались с записями аналитическими (отдельными);

10) облегчить текущий, периодический и последующий контроль [11, с. 326], положившие основу юридическому направлению в российской теории учета.

Журнал «Счетоводство» как минимум еще дважды обращался к изложению идей Чербони. В 1891 г. была опубликована статья Ал. Аледжани [1], посвященная логисмографии, а затем в нескольких номерах за 1892 г. помещена и сама работа «Основные начала логисмографии» в русском переводе [23].

На рубеже XIX и XX вв. в России развернулась дискуссия между приверженцами двойной записи как научного метода бухгалтерии и автором тройной русской бухгалтерии Ф.В. Езерским⁶. Логисмография Чербони в этом споре стала аргументом, который использовался обеими сторонами, но каждой на свой лад.

Езерский получил известность как активный критик двойной бухгалтерии, но его замечания распространялись на бухгалтерский учет лишь в том виде, в каком он существовал до Чербони. В стремлении преобразовать бухгалтерию он разделял некоторые идеи Чербони: его тройная система, так же, как логисмография, предполагала перманентное (после каждой операции) выявление финансового результата. Одно из основных различий двух систем заключалось, пожалуй, в том, что Чербони интерпретировал содержание учета юридически, а Езерский — экономически. В 1911 г. тройная русская бухгалтерия Езерского получила одобрение на Международном конгрессе счетоводов. Наряду с логисмографией Чербони

⁶ Название «тройная» бухгалтерия Езерского получила по нескольким основаниям: 1) регистрация велась по *трем* группировочным совокупностям: *приход, расход, остаток*; 2) регистрами выступали *три* книги: *журнал* (скаса), *Главная* (книга учетов) и *отчетная* (заменяющая баланс); 3) использовались только *три* счета: Касса, Ценности, Капитал [18, с. 246–247]. В действительности она являлась не чем иным, как модификацией двойной бухгалтерии с некоторыми ее усовершенствованиями.

и статмографией Пизани она была рекомендована для включения в программы преподавания счетоводства [10, с. 21].

Позиции Езерского после мирового триумфа существенно укрепились, и это придало ему новые силы для критики традиционной двойной бухгалтерии. Обостряя дискуссию, Езерский создавал рекламу своим курсам бухгалтерии и одновременно провоцировал все более резкую ответную критику в свой адрес. И, как это бывает в нелицеприятных спорах, противники искали только недостатки, не замечая достоинств другой стороны. Значительные усовершенствования, внесенные Езерским в систему двойной бухгалтерии, долго не признавал никто, кроме самого автора и его учеников. Приверженцы традиционной двойной бухгалтерии обвиняли Езерского в ниспровержении основ учетной науки, причисляя Чербони к числу своих сторонников. «Такие действительно глубокие знатоки счетоводства, как знаменитый творец логисмографии, — писал журнал «Счетоводство», — исходят из того основного положения, что двойная запись составляет единственно совершенную систему и является величайшим изобретением человеческого гения» [12, с. 326].

Энергия научного поиска была, таким образом, направлена на взаимные упреки в научной несостоятельности, в то время как российское счетоводство уже в то время могло развиваться по пути обогащения традиционной двойной бухгалтерии логисмографией Чербони и тройной бухгалтерией Езерского.

Спор между авторами журнала «Счетоводство» и Езерским о том, чью сторону мог бы занять автор логисмографии, в значительной степени утратил смысл, когда к истолкованию итальянских учетных теорий обратился А.М. Галаган. В 1912 г. вышла в свет его работа «Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. Логисмография и статмография» [2], и представления российских читателей о логисмографии были существенно расширены. Помимо «Логисмографии» Галаган поместил в эту книгу обзор ранних работ Чербони: *Relazione sullo stato millitare e rendicondo dei conti della corre-spettiva amministrazione dal 1 Gennaio 1859 la 31 Marzo 1860* (1859) и *Condizioni che impedirono e impediscono l'assetto della*

Contabilita dell'imposte dirette (1869). Попытки видоизменения основного метода двойной бухгалтерии, отмечал Галаган, предпринимались давно, и все они так или иначе имели целью приспособить систему записей к требованиям и характеру разного рода хозяйств. Эти видоизменения вовсе не представляют собой новых «систем», а являются только особыми, новыми формами одной и той же системы.

Идеи Чербони в учете общественного хозяйства

Один из разделов работы Галагана от 1912 г. под названием «Логисмография, как система счетоводства потребительных хозяйств» был посвящен теории Чербони в приложении к бухгалтерии общественного сектора⁷. Этот аспект не был в достаточной степени понят как современниками Галагана, так и российскими авторами много позднее.

В основе логисмографии общественного хозяйства лежит разделение его деятельности на два взаимосвязанных, но различных по содержанию вида: управление финансами и хозяйственное управление.

К первому относится совокупность операций, направленных на выполнение сметы.

Ко второму — операции по распоряжению имуществом.

Центром учетной системы являются правоотношения собственника и участников хозяйственной деятельности: агентов, корреспондентов и администратора.

В работе Галагана логисмография предстает в той полной версии, в какой ее создал автор и в которой определены функции каждого участника деятельности. Система Чербони представляла собой синтез камеральной и патримональной бухгалтерии, благодаря которому обычная практика учета правоотношений, возникающих в коммерческой деятельности, расширяет границы и приобретает новое содержание. Она становится адекватной потребностям общественного счетоводства.

⁷ Джузеппе Чербони занимал должность главного бухгалтера итальянского государства с 10.04.1876 по 30.04.1891 [24, с. 24].

Те, кто интерпретировал Чербони применительно к коммерческой бухгалтерии, обычно не рассматривали одного из участников деятельности — администратора. Ранее была приведена цитата из статьи Попова, опубликованной в журнале «Счетоводство». Автор в объяснении теории Чербони оперирует исключительно понятиями собственника, агентов и корреспондентов и оставляет без внимания понятие администратора. Такая интерпретация была вполне оправдана. Соколов объясняет ее следующим образом: «... так как администратор выступает посредником между собственником, с одной стороны, и агентами и корреспондентами, с другой стороны, то дебетовый и кредитовый обороты этого счета всегда будут равны, счет не имеет сальдо и исключается из общей системы счетов» [18, с. 120].

В общественном счетоводстве Чербони (в изложении Галагана) администратор становится главной фигурой, а счет администратора превращается в инструмент учета процесса финансового управления. Администратор наделяется правом взимать доходы от имени собственника (хозяйства) и производить назначенные сметой расходы. По дебету счета Администратора отражаются его обязательства по сбору и передаче собственнику запланированных доходов, а по кредиту фиксируется право администратора осуществить расходы в ассигнованной сумме. Никогда прежде — до Чербони — обязательства по исполнению сметы не были объектом учета на счетах двойной бухгалтерии.

В логисмографии Чербони формируются два баланса: финансовый и хозяйственный.

Первый представляет собой не что иное, как баланс исполнения сметы, а второй — баланс в традиционном понимании.

Финансовый баланс раскрывает обороты счета Администратора, а традиционный (как свод остатков по счетам хозяйственной бухгалтерии) дает возможность ввести в систему управления и отчетности общественного хозяйства сведения об имуществе. Два баланса были связаны между собой посредством доходов и расходов: поступившие сметные доходы увеличивали имущество в хозяйственном балансе, а произведенные в счет сметы расходы — уменьшали его. При этом объектом учета в общественном хозяйстве были

признаны начисленные доходы и расходы. Именно они отражались в финансовом балансе как исполнение сметы, а в хозяйственном балансе — как изменение стоимости имущества.

Ученик и последователь Чербони — Клитофонте Беллини, мнение которого приводит Галаган в своей работе от 1912 г., был убежден, что логисмография является единственной формой, пригодной для учета деятельности общественных хозяйств [2, с. 62].

В то время, когда Галаган излагал и комментировал работы Чербони, российские земские деятели вели активную, но не слишком продуктивную дискуссию о том, каким должно быть земское счетоводство. Протоколы и заключения съездов и совещаний бухгалтеров земских управ сохранили свидетельства о самых разных мнениях практиков земского учета относительно его методов. Так, Харьковское земское собрание в 1909 г. высказалось за применение двойной системы счетоводства, в то время как Екатеринославское совещание бухгалтеров тогда же рекомендовало тройную систему [6, с. 11]. Резолюция Ярославского совещания (1911 г.) свидетельствовала о полной растерянности земских бухгалтеров, поставленных перед выбором учетной системы. Они рекомендовали «ввести счетоводство, основанное на законе двойного счета», объединив под этим названием двойную, тройную, журнал-главную и английскую системы [5, с. 9].

Неопределенность правил земского и городского счетоводства создавала условия для критических замечаний со стороны органов и лиц, уполномоченных проверять правильность его ведения. В 1911 г. экспертная комиссия выразила, например, неблагоприятное мнение о счетоводстве и балансе Московского городского управления. С ним не мог согласиться главный бухгалтер г. Москвы А.П. Рудановский (1863–1931). И этот случай послужил поводом для написания им «Общей теории учета и оценки московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии» [14].

Галаган, изучавший логисмографию на ее родине в Италии, через три года издаст краткий курс общего счетоведения, в основу которого положит именно теорию Рудановского. В этой

сравнительно небольшой работе будут изложены главные идеи Рудановского, и там же он напишет: «Впервые в русской литературе строго научные принципы общественного счетоведения были установлены Рудановским» [4, с. 29]. Рудановский разделял взгляды Чербони, но не настолько, чтобы полностью им следовать. У Чербони он заимствовал принцип совмещения в единой системе учета исполнения сметы с учетом имущества, т.е. сочетания бюджетной и коммерческой бухгалтерии. Рудановский использовал в городском учете метод начисления и двойную запись. Он также был большим поклонником предложенного Чербони иерархического разложения счетов. Опираясь на эти безусловные находки Чербони, Рудановский во многом превзошел итальянского автора.

В отличие от Чербони, Рудановский не считал возможным определять финансовый результат деятельности общественного хозяйства методами коммерческого счетоводства. Начисленные доходы, считал он, следует сопоставлять не с расходами, а, прежде всего, со сметными назначениями. Также надлежит поступать и в отношении расходов. Сопоставление начисленных доходов с начисленными расходами в учете общественного хозяйства неприемлемо, поскольку показатель финансового результата здесь не важен.

Рудановский также полагал, что операцию покупки имущества имеет смысл трактовать не как единовременный расход бюджета (камеральная бухгалтерия) и не как капитализированные будущие расходы (коммерческая бухгалтерия), а как накопление за счет бюджетных ассигнований специального фонда — капитала имущества. Амортизация в общественном счетоводстве не является механизмом распределения расходов на покупку имущества во времени, поэтому начисление амортизации необходимо рассматривать как уменьшение капитала, а не увеличение расходов; приобретение имущества в городском хозяйстве не имеет целью получение дохода и не аккумулирует этот доход [16, с. 42].

Заканчивая краткий экскурс в теорию Рудановского, отметим, что ему удалось создать новую систему общественного счетоводства, аналогов которой ранее не существовало. К сожалению, в начале XX в. она не могла быть востребована,

поскольку намного опередила потребности управления общественным хозяйством.

Логисмография и советская бухгалтерия

Интерес к работам Чербони появился вновь после военных и революционных лет, когда начался поиск методов учета для новой советской бухгалтерии. В 1920-е гг. возобновились переводы на русский язык и публикации трудов известных зарубежных бухгалтеров: И.Ф. Шера, Эйгена Шмаленбаха (Eugen Schmalenbach, 1873–1955) Чартера Гаррисона (George Charter Harrison, 1881– после 1968), П. Герстнера (Paul Gerstner), Т. Губера, Альберта Кальмеса (Albert Calmes, 1881–1967), Ю. Кено-Репонда, И.К. Крейбига, Вальтера Ле Кутре (Walter le Coutre, 1885–1965) Эжена Леоте и Адольфа Гильбо (Adolphe Guibault, 1819–1896), И. Обербаха, Балдуина Пенндорфа (Balduin Penndorf, 1873–1941), К. Порцига.

Среди итальянских авторов предпочтение снова было отдано Чербони. В 1925 г. З.П. Евзлин (1869–?) издал самое подробное изложение знаменитой логисмографии. Книга была озаглавлена «Новая система бухгалтерии для государственных учреждений (Логисмография Иос. Чербони)». Название актуализировало теорию, которой к тому времени минуло пятьдесят лет⁸.

Пожалуй, в 1920-е гг. логисмография переживала период наибольшей популярности с той поры, как стала известна российским бухгалтерам. Она была включена в программы высших учебных заведений, что сделало преподавание логисмографии обязательным. Вместе с тем избранный большинством преподавателей способ изложения этой теории вызывал сомнения, а Рудановский считал его и вовсе неприемлемым. Преподаватели, писал он, «вульгаризировали логисмографию и изложили ее на немецкий лад в виде бездушной терминологии и бессодержательных форм, причем и самый метод логисмографии — последовательных статистических

разложений — не усвоен, а даются ее наименее пригодные для практического учета формы» [15, с. 13].

Критикуемый Рудановским метод преподавания логисмографии, вероятно, был предложен Евзлиным. В духе времени он интерпретировал теорию Чербони как руководство по научной организации труда (НОТ). В годы преодоления разрухи представлялось важным наладить, прежде всего, технику учета, а совершенствование его методов считалось второстепенной задачей. Первый тираж книги Евзлина о логисмографии полностью разошелся и в 1929 г., на излете НЭПа, было предпринято ее второе издание, однако уже без указания в заглавии на новизну излагаемой системы счетоводства.

В 1920-е гг. критические замечания Рудановского в адрес логисмографии приобрели новое направление: необходимо было скорректировать учетную систему в условиях, когда на смену праву собственности пришло государственное право. Вопреки старым теориям он высказался за то, чтобы государственные хозяйства были лишены права собственности, ограничивающего и даже исключаящего государственное право. Право собственности, считал Рудановский, в данном случае является мнимым и может приводить к построению такого же мнимого государственного баланса. Теория Чербони, в которой правоотношения собственника и хозяйства были поставлены во главу угла, впала в противоречие с новыми идеями.

Рудановский и Евзлин были последними из российских ученых, кто обращался к логисмографии Чербони в целях ее адаптации к российской бухгалтерии. Вскоре сам Рудановский и его ученики оказались «в стороне от главных путей развития учета» [18, с. 470].

Заключение

Логисмография Чербони оставила заметный след в истории российской бухгалтерии. Проникнув в Россию в самом начале 1890-х гг., она около 40 лет служила объектом исследований и научных дискуссий. Ее пример свидетельствует о том, что истинно научная теория не стареет, в новых обстоятельствах обретая свежие краски.

⁸ Последняя научная работа Чербони была издана в 1902 г. (эссе о логисмографии). Дж. Галасси и Р. Маттессич назвали ее «лебединой песней» и заметили, что логисмография к тому времени «вышла из моды» не только в государственном счетоводстве, но также и в коммерческом [25, с. 63].

Работы Чербони обогатили российскую школу бухгалтерского учета ценными идеями. Они открыли возможность развития теории учета на основе юридической трактовки двойной записи. Благодаря иерархии счетов Чербони российская бухгалтерия приобрела способность к синтезу и анализу. Стало очевидным, что структура счетов может быть построена адекватно структуре предприятия. Из логисмографии научный оборот российской литературы вошли понятия «пермутация» и «модификация».

Судьба логисмографии в России уникальна тем, что здесь имела место попытка ее практического применения, обнаружившая бесспорные достоинства этой теории как основы синтеза камеральной и коммерческой бухгалтерии.

В настоящее время, в период реформы бюджетного учета в России, к идеям Чербони вновь обращено внимание российских ученых. Профессор Соколов одним из важных преимуществ логисмографии для современной бюджетной бухгалтерии считал ее исключительное соответствие целям контроля за сохранностью материальных ценностей. Она как нельзя лучше отражает отношения между агентами и собственником, вытекающие из договоров материальной ответственности.

Российская наука, так же, как наука любой европейской страны, испытывала в прошлом и продолжает испытывать влияние итальянской школы учета, где, как известно, зародилась современная бухгалтерия.

Список литературы

1. *Аледжиани А.* Организация счетов // Счетоводство. 1891. № 2. С. 18–19.
2. *Галаган А.М.* Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии. М.: Типография Д. Чернышев и Н. Кобельков, 1912. 158 с.
3. *Галаган А.М.* Основные моменты в развитии счетной идеи. М.: Общество окончивших Московский коммерческий институт, 1914. 32 с.
4. *Галаган А.М.* Общественное счетоведение. Краткий курс с приложением форм документов и книг. М.: Высшая школа, 1918. 324 с.
5. *Грасс В.А.* Губернские съезды и совещания бухгалтеров земских управ в 1911 году. Чернигов: Тип. губ. земства, 1911. 22 с.
6. *Грасс В.А.* Материалы по организации однотипного счетоводства в уездных земствах. Чернигов: Тип. губ. земства, 1913. 118 с.
7. *Евзлин З.П.* Новая система бухгалтерии для государственных учреждений. Логисмография Иос. Чербони. Л.: Наука и школа, 1925. 139 с.
8. *Езерский Ф.В.* Теория счетоводства. СПб.; М.: Тип. М.Г. Волчанинова, 1899. 160 с.
9. *Езерский Ф.В.* Научные формы учетов в счетоводных книгах. СПб.; М., 1908. 24 с.
10. Международный конгресс счетоводов, созванный Акад. обществом счетоводства в Бельгии на Выставке 1911 г. в Шарлеруа. СПб.; М.: Тип. А.А. Шовского, 1911. 66 с.
11. *Палий В.Ф., Соколов Я.В.* Введение в теорию бухгалтерского учета. М.: Финансы, 1979. 303 с.
12. *Попов А.З.* Мысли по теории счетоводства // Счетоводство. 1890. № 29–30. С. 325–327.
13. *Помазков Н.С.* Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Экономическое образование, Тип. «Коминтерн», 1929. 268 с.
14. *Рудановский А.П.* Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М.: Городская тип., 1912. 402 с.
15. *Рудановский, А.П.* Построение государственного баланса. М.: Наркомторг СССР и РСФСР, 1928. 99 с.
16. *Рудановский А.П.* Принципы общественного счетоведения. 2-е изд. М.: Макиз, 1925. 310 с.
17. *Соколов В.Я.* Друг страждущего человечества. Неизвестная биография Василия Дмитриевича Белова // Финансы и бизнес. 2013. № 2. С. 197–218.
18. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М., ЮНИТИ, 1996. 638 с.
19. *Соколов Я.В.* Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. Москва: Магистр, 2010. 221 с.
20. *Соколов Я.В.* История развития бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1985. 367 с.
21. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.

22. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1991. 399 с.

23. Чербони К. Основные начала логисмографии Д. Чербони // Счетоводство. 1893. № 21. С. 20–25.

24. Cantisano G. Bilancio e contabilita pubblica: analisi evolutiva ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Anno Accademico 2005 / 2006.

25. Galassi G., Mattessich R. Italian Accounting Research in the First Half of the 20th Century. Review of Accounting and Finance. 2004. Vol. 3. Iss. 2. P. 62 — 83.

26. Sargiacomo M., Servalli S. & Andrei P. Fabio Besta: accounting thinker and accounting history pioneer // Accounting History Review. 2012. № 22(3). P. 249-267.

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

Chapter of History

IDEAS OF GIUSEPPE CERBONI IN THE RUSSIAN ACCOUNTANCY

Dina A. L'VOVA

Abstract

Subject The article deals with the background of penetration of the Italian accounting school ideas into Russia, and, in particular, *logismografia*, Giuseppe Cerboni's doctrine. Cerboni's ideas were influential in the Russian theory of accounting from the 1880s to the 1930s. Several Russian accounting researchers, namely, Popov A.Z., Ezerskii F.V., Rudanovskii A.P., Galagan A.M., and Evslin Z.P. made a significant contribution to the study of the doctrine.

Objectives The article contains a detailed analysis of Cerboni's ideas, their influence on the Russian accounting school, and especially on the public sector's accounting theory.

Methods The methodological basis of the study is a historical analysis of accounting theories that were significant for Italian and Russian accounting schools.

Results The study determines what provisions of Cerboni's theory attracted attention of Russian scientists, and how the latter interpreted them. The article focuses on the attempts of using Cerboni's ideas in the past, and on their continuing relevance. The results of the study were presented at the 34th Congress of the European Accounting Association in Rome.

Conclusions and Relevance Russian accountants undertook a unique attempt of practical application of Cerboni's *logismografia*. The theory showed its undeniable advantages as a basis of synthesis of the

budgetary and commercial accountancy. The experience may be also useful for the ongoing reform of the public sector (budgetary) accounting.

Keywords: Giuseppe Cerboni, *logismografia*, public sector accounting, cameral accounting, budget utilization

References

1. Aledzhiani A. Organizatsiya schetov [Organization of accounts]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1891, no. 2, pp. 18–19.

2. Galagan A.M. *Noveishie ital'yanskie formy dvoynoi bukhgalterii* [The newest Italian forms of double-entry bookkeeping]. Moscow, Tipografiya D. Chernyshev i N. Kobel'kov Publ., 1912, 158 p.

3. Galagan A.M. *Osnovnye momenty v razvitii schetnoi idei* [Milestones in the development of accounting ideas]. Moscow, Obshchestvo okonchivshikh Moskovskii kommercheskii institut Publ., 1914, 32 p.

4. Galagan A.M. *Obshchestvennoe schetovedenie. Kratkii kurs s prilozheniem form dokumentov i knig* [Public accounting. A brief course with forms, documents and books]. Moscow, Vysshaya shkola Publ., 1918, 324 p.

5. Grass V.A. *Gubernskie s"ezdy i soveshchaniya bukhgalterov zemskikh uprav v 1911 godu* [Provincial

congresses and meetings of accountants of municipal councils in 1911]. Chernigov, Tip. gub. zemstva Publ., 1911, 22 p.

6. Grass V.A. *Materialy po organizatsii odnotipnogo schetovodstva v uездnykh zemstvakh* [Materials on organization of uniform accounting in district councils]. Chernigov, Tip. gub. zemstva Publ., 1913, 118 p.

7. Evzlin Z.P. *Novaya sistema bukhgalterii dlya gosudarstvennykh uchrezhdenii. Logismografiya Ios. Cherboni* [New accounting system for government agencies. Logismografia of G. Cerboni]. Leningrad, Nauka i shkola Publ., 1925, 139 p.

8. Ezerskii F.V. *Teoriya schetovodstva* [Theory of accounting]. St. Petersburg, Moscow, Tip. M.G. Volchaninov Publ., 1899, 160 p.

9. Ezerskii F.V. *Nauchnye formy ucheta v schetovodnykh knigakh* [Scientific forms of accounting in accounting books]. St. Petersburg, Moscow, 1908, 24 p.

10. *Mezhdunarodnyi kongress schetovodov, sozvannyi Akad. obshchestvom schetovodstva v Bel'gii na Vystavke 1911 g. v Sharlerua* [International Congress of accountants convened by the Academic society of accountants in Belgium in 1911 at the Exhibition in Charleroi]. St. Petersburg, Moscow, Tip. A.A. Shovskii Publ., 1911, 66 p.

11. Palii V.F., Sokolov Ya.V. *Vvedenie v teoriyu bukhgalterskogo ucheta* [Introduction to the theory of accounting]. Moscow, Finansy Publ., 1979, 303 p.

12. Popov A.Z. *Mysli po teorii schetovodstva* [Thoughts on the book-keeping theory]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1890, no. 29-30, pp. 325–327.

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

14. Rudanovskii A.P. *Obshchaya teoriya ucheta i otsenka Moskovskogo gorodskogo schetovodstva s tochki zreniya schetnoi teorii i schetnoi praktiki v ikh sovremennom razvitii* [General theory of accounting and assessment of the Moscow City bookkeeping in terms of accounting theory and accounting practices in their modern development]. Moscow, Gorodskaya tip. Publ., 1912, 402 p.

15. Rudanovskii A.P. *Postroenie gosudarstvennogo balansa* [Building the State balance sheet].

Moscow, Narkomtorg SSSR i RSFSR Publ., 1928, 99 p.

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

17. Sokolov V.Ya. *Drug strazhdushchego chelovechestva. Neizvestnaya biografiya Vasiliya Dmitrievicha Belova* [A friend of the suffering humanity. The unknown biography of Vasiliy Dmitrievich Belov]. *Finansy i biznes = Finance and Business*, 2013, no. 2, pp. 197–218.

18. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet: ot istokov do nashikh dnei* [Accounting: from the cradle to our days]. Moscow, YUNITI Publ., 1996, 638 p.

19. Sokolov Ya.V. *Bukhgalterskii uchet kak summa faktov khozyaistvennoi zhizni* [Accounting as the sum of facts of economic life]. Moscow, Magistr Publ., 2010, 221 p.

20. Sokolov Ya.V. *Istoriya razvitiya bukhgalterskogo ucheta* [History of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1985, 367 p.

21. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Basic theory of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.

22. Sokolov Ya.V. *Ocherki po istorii bukhgalterskogo ucheta* [Essays on the history of accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1991, 399 p.

23. Cerboni K. *Osnovnye nachala logismografii Dzh. Cherboni* [Basics of the logismografia of Giuseppe Cerboni]. *Schetovodstvo = Bookkeeping*, 1893, no. 21, pp. 20–25.

24. Cantisano G. *Bilancio e contabilita pubblica: analisi evolutiva ed esigenze di cambiamento nel contesto internazionale. Anno Accademico 2005–2006*.

25. Galassi G., Mattessich R. *Italian Accounting Research in the First Half of the 20th Century. Review of Accounting and Finance*, 2004, vol. 3, iss. 2, pp. 62–83.

26. Sargiacomo M., Servalli S., Andrei P. Fabio Besta: accounting thinker and accounting history pioneer. *Accounting History Review*, 2012, no. 22(3), pp. 249–267.

Dina A. L'VOVA

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