

## СТАТИСТИКА И УЧЕТ

УДК 336.01

*М. Л. Пятов, С. Н. Карельская*

### БАЛАНСОВЫЕ МОДЕЛИ В МЕТОДОЛОГИИ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ СТАТИСТИКИ: ИСТОРИЯ ВОПРОСА

Гармонизация методологии бухгалтерского учета и экономической статистики — тема, которая занимает наших коллег уже довольно давно. Интерес к ней совершенно не случаен, ведь во многом показатели современной экономической статистики формируются на основе данных бухгалтерской отчетности. Отсюда не следует оставлять без внимания методы, с помощью которых получают агрегируемые в статистике данные. Актуальность вопросов соотношения методологии бухгалтерского учета и статистики значительно повышается в условиях перехода отечественной статистики на систему национальных счетов, которая в том числе основывается на бухгалтерском методе двойной записи. При этом, как уже полвека назад писал Жан Маршаль, «для многих... счетоводство продолжает оставаться загадочной и сомнительной системой. Это связано с тем, что бухгалтерские методы принято считать сложными и малодоступными. Бухгалтер представляется каким-то особым существом, которое выражает простые факты при помощи непривычных приемов» [1, с. 17]. Вместе с тем, как отмечает В. В. Ковалев, такой «традиционный скептицизм и даже нелюбовь к бухгалтерскому учету со стороны многих... легко объясним и кроется главным образом в нежелании, а иногда и в непосильности овладения логикой и основаниями методологии этой весьма специфической науки» [2, с. 108]. Однако при видимых различиях бухгалтерский учет и экономическую статистику объединяет результат работы наших коллег — это информация, определенным образом характеризующая реальность. Через бухгалтерский учет, как и через статистику, по утверждению Я. В. Соколова, формируется «новое понимание мира, преобразующее его» [3, с. 137]. И бухгалтерская, и статистическая ин-

---

**Михаил Львович ПЯТОВ** — д-р экон. наук, профессор кафедры статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ. В 1996 г. окончил Санкт-Петербургский торгово-экономический институт. В 1997 г. защитил кандидатскую, в 2003 г. — докторскую диссертации. Основные направления научных интересов — теория бухгалтерского учета, анализ бухгалтерской информации, регулирование практики бухгалтерского учета. Автор более 300 публикаций.

**Светлана Николаевна КАРЕЛЬСКАЯ** — канд. экон. наук, старший преподаватель кафедры статистики, учета и аудита экономического факультета СПбГУ. В 1996 г. окончила Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. В 2009 г. защитила кандидатскую диссертацию. Область научных интересов — история бухгалтерского учета и статистики, балансоведение, управленческий учет. Автор 33 публикаций.

© М. Л. Пятов, С. Н. Карельская, 2012

формация «подобно рентгеновским снимкам раскрывает внутренний, скрытый от глаз механизм общественных явлений» [3, с. 137]. Раскрытие такого «внутреннего смысла общественных явлений» экономической статистикой обусловлено методологией, служащей основой составления бухгалтерской отчетности. Именно в связи с этим целый ряд известных отечественных бухгалтеров, во многом сформировавших историю учета в России, занимались вопросами соотношения бухгалтерского учета и статистики. О соотношении методологии бухгалтерского учета и статистики писали такие авторы, как В. Д. Белов (1888), С. Ф. Иванов (1915–1916) [4; 5]. Методологические отличия бухгалтерского и статистического учета анализировал Л. И. Гомберг (1897) [6]. Варианты использования в статистике метода двойной записи предлагал Н. У. Попов [7, с. 80–81].

Особый интерес в этой связи представляют работы, в которых авторы предложили балансовые модели для обобщения статистической информации. Это труды М. Я. Батенькова [8], И. Ф. Валицкого [11], С. Г. Струмилина [18], А. П. Рудановского [20] и Н. С. Помазкова [27]. Рассмотрим содержание этих работ и попытаемся оценить значение изложенных в них идей для развития современной статистической методологии.

#### Михаил Яковлевич Батеньков

Михаил Яковлевич Батеньков (1844–1896) — преподаватель нижегородского речного училища, автор ряда известных работ по бухгалтерскому учету и ревизии, видел цель составления статистического баланса в систематизации сведений, формируемых за разные годы, и представлении взаимной связи между ними. Наилучшим средством для достижения этого, по его мнению, мог служить метод двойной записи, который позволяет «дробить каждый однородный отдел, группировать все сведения, все отдельные операции и случаи в деле... учитывает их по месту, времени и количеству каждого названия предмета». С помощью двойной записи, по убеждению Батенькова, возможно было собрать и систематизировать информацию, раскрывающую «ход дела и ... отношения дела к прочим местам и лицам» [8, с. 313]. Возможность применения двойной записи к статистической информации он обосновывал использованием в статистике необходимого измерения, т. е. суммы и количества.

В докладе, прозвучавшем в августе 1872 г. на Международном статистическом конгрессе в Санкт-Петербурге, М. Я. Батеньков представил собраным своим «статистический баланс» (табл. 1).

Нужно сказать, что баланс М. Я. Батенькова, несмотря на то что его части именовались «актив» и «пассив», имел мало общего с бухгалтерским балансом в его традиционном понимании. Привычное для бухгалтеров равенство актива и пассива в статистическом балансе Батенькова присутствовало. Однако оно обеспечивалось лишь за счет того, что итог «актива», включающий данные об остатках по показателям различных разделов на конец отчетного периода и уменьшение их (по определению автора «регресс, убыток») в отчетом году, должен был равняться «пассиву», который объединял сведения об остатках в том же разрезе на начало периода и величину «прибыли или прогресса». Таким образом, итог актива и пассива в предложенном Батеньковым балансе не имел конкретного информационного содержания, поскольку в нем сводились данные о людях, учебных заведениях, промышленных и торговых предприятиях и проч.

Таблица 1. Общая схема статистического баланса М. Я. Батенькова

Баланс	
<i>Актив</i>	<i>Пассив</i>
31 декабря 1900 г.	
<i>Антропология</i>	
Налицо людей:	Прогресс и открытия:
по племенам,	в образовании,
состоянию	промышленности
и проч.	<i>Прибыль:</i>
<i>Образование</i>	в народонаселении,
Налицо училищ:	промышленности,
учащихся,	товарах
техников,	
медиков	Наличность предыдущего года была:
и проч.	в отделе антропологии —
<i>Промышленность</i>	людей по племенам,
Налицо заводов:	состоянию
фабрик,	и проч.;
рабочих	
и проч.	в отделе образования:
<i>Торговля</i>	училищ;
Налицо товаров:	учащихся;
и проч.	техников;
<i>Регресс, убыль:</i>	медиков
в образовании,	и проч., и т. п.
промышленности,	
торговле	
БАЛАНС	БАЛАНС

Источник: [8, с. 314].

Несмотря на указанные особенности такого баланса, нельзя не отметить, что мысль Батенькова о необходимости обобщения в единой таблице всей статистической информации о фактах государственной жизни стала важным шагом в развитии методологии отечественной статистики.

К сожалению, доклад М. Я. Батенькова был встречен его коллегами, как писал известный российский бухгалтер тех лет С. Ф. Иванов, «довольно равнодушно» (цит. по: [5, с. 96]). Вместе с тем его идеи нашли отражение в трудах И. Ф. Валицкого, имевших гораздо больший успех. Ссылки на них по настоящее время можно встретить даже в зарубежной печати (цит. по: [9, с. 249]).

### Иван Францевич Валицкий

Иван Францевич Валицкий<sup>1</sup> (?–1898) — автор книг по бухгалтерскому учету на железных дорогах и в золотопромышленных предприятиях [10, с. 34]. Статистический баланс И. Ф. Валицкого был представлен автором на суд коллег в 1876 г. в «Обществе для содействия русской промышленности и торговли». Спустя год доклад Валицкого

<sup>1</sup> Настоящее имя — Януарий Франтишек.

увидел свет в издательстве типографии В. С. Балашева в Санкт-Петербурге под названием «Теория счетоводства в применении к народному хозяйству». В качестве приложения к книге был напечатан статистический баланс Валицкого, названный им «Состояние счетов по экономии европейской России к 1 января 1876 г.».

Статистический баланс И. Ф. Валицкого уже не только и не столько был разработкой форм статистических обобщений, но и определял цели, задачи и основные принципы того, что мы сегодня могли бы назвать «макроучетом», т. е. учетом функционирования хозяйства страны. На основании сформулированных задач и основных принципов (правил) «макроучета» формировался и предложенный баланс, и соответствующая ему учетная процедура.

Целью «макроучета» Валицкий считал «изучение перемен в состоянии народного капитала» [11, с. 1]. При этом под капиталом он понимал «сбереженный труд» [11, с. 13].

Среди задач учета, результатом которого автор представлял статистический баланс, он выделял следующие:

- исчисление материального богатства страны;
- определение состава частей этого богатства по количеству, местным ценам и общей стоимости;
- абсолютное и относительное (на 100 душ народонаселения) сравнение данных о составных частях национального богатства России и других стран;
- определение динамики запасов ценностей, которые используются в дальнейшем производстве (см. [11, с. 1]).

Основные принципы статистического балансового учета Валицкий определил следующим образом: 1) использование единого денежного измерителя (что, согласно Валицкому, должно обеспечить сопоставимость данных о стоимости разнообразных «веществ» исходя из «индивидуальных цен» «общепольного предмета» — хлеба); 2) построение учетных записей по правилу «не может быть дебитора без кредитора»; 3) систематизация данных по однородным группам; 4) соответствие групп данных статьям актива статистического баланса [11, с. 2–3].

Учетную процедуру, описанную И. Ф. Валицким, можно представить следующей схемой (рисунок).



Процедура макроучета И. Ф. Валицкого.

Составлено по: [11, с. 3–6, 11]; использованы образцы схем форм счетоводства Я. В. Соколова [12, с. 336–360].

Таким образом, процедура «макроучета» по Валицкому состояла из следующих этапов:

1. *Внесение данных о фактах статистического исчисления из актов (сообщений) присутственных мест в мемориал (памятную книгу).*

Рассмотрение данного этапа учетной процедуры позволяет сделать вывод о том, что И. Ф. Валицкий определял предмет статистики как «факт статистического исчисления», который современный нам Федеральный закон «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации» от 29 ноября 2007 г. № 282-ФЗ называет «первичными статистическими данными» (п. 2 ст. 7 Закона). Факт статистического исчисления по Валицкому — это «акты присутственных мест», представляемые ими в органы статистики. Отсюда Валицкий проводит границу между данными о действительной хозяйственной жизни, формируемыми вне статистического учета («макроучета» — по его определению), и методологией статистики, позволяющей обобщить и проанализировать эти сведения, к методам формирования которых сам статистический учет, его методология уже отношения не имеют. Именно исходя из этого утверждения и определяет сегодня методологию официальной статистики Федеральный закон № 282-ФЗ, согласно которому «официальная статистическая методология включает в себя методы сбора, контроля, редактирования, сводки и группировки первичных статистических данных и административных данных» (п. 2 ст. 7 Закона).

2. *Переоценка стоимости объектов учета в целях приведения ее к единому измерителю.*

Проведенное автором разделение методологии формирования «первичных статистических данных» и методологии их статистического учета позволяет определить данный этап рассматриваемой процедуры как следующее, не менее важное правило Валицкого: обобщение полученных статистиками первичных данных требует их обязательной переоценки в целях приведения к единому измерителю и единым методам исчисления стоимости. Отсюда, согласно Валицкому, единство методов оценки объектов статистического учета — это необходимое условие достоверности статистической информации.

3. *Систематизация данных методом двойной записи.*

4. *Перенос данных согласно содержанию мемориала в главную, или сортовую, книгу.*

Цель главной книги в системе Валицкого состояла в окончательной группировке статистических данных по счетам. Счета статистического учета в главной книге делились на две группы: счета народного дохода и счета народного богатства [9, с. 249].

5. *Выведение в конце отчетного периода остатков по счетам и составление на основе записей главной книги «отчета исчисления приращения русского народного богатства» и «статистического баланса»* [11, с. 3–6, 11; 9, с. 249–250].

«Отчет исчисления приращения русского народного богатства» Валицкого по содержанию представлял собой модель состояния хозяйства страны, которую можно сравнить с отчетом о прибылях и убытках коммерческих организаций. В нем сопоставлялись показатели национального потребления и национального дохода (в терминологии автора — производства). Превышение дохода, увеличенного на сумму прироста национального богатства за прошлый отчетный период, над потреблением за отчетный период определялось как прирост национального богатства. Эта величина должна была отражаться в пассиве баланса национального богатства — статистического баланса Валицкого.

В табл. 2 в сокращенной форме представлен «Отчет исчисления прироста русского народного богатства за 1875 г.», составленный И. Ф. Валицким.

Таблица 2. Отчет о национальном доходе и национальном потреблении И. Ф. Валицкого

Номенклатура счетов потребления	Сумма, млн руб.	Номенклатура счетов производства	Сумма, млн руб.
Государственные доходы (налоги и сборы)	543,22	Государственные расходы	543,22
Внешняя торговля (экспорт)	370,78	Внешняя торговля (импорт)	428,78
Специальные средства Синода	5,94	Сверхсметные церковные расходы	5,94
Бюджеты по самоуправлению	53,06	Расходы по самоуправлению	53,06
Транспортные сборы	130,0	Транспорт	130,00
Личное потребление	5088,0	Хлебная промышленность	5330,96
Производственные затраты	946,0	Животноводство	186,24
		Акцизная промышленность	350,6
		Горное производство	202,0
		Промышленное производство	570,0
		Ремесленное производство	2300,0
		Строительство	4067,0
		Риск и случайности (увеличение стоимости земли, открытие полезных ископаемых, предметы повторного употребления и т. д.)	5681,38
Убытки от стихийных бедствий	963,0		
Убытки от естественного износа	900,0		
Итого потребление отчетного года	9000,00		19 849,18
Приращение богатства прошлого 1874 г.	7748,74	Приращение богатства отчетного 1875 г.	(3100,44)
Итого по потреблению	16 748,74	Итого по производству	16 748,74

Составлено по: [11, с. 15–31].

Существенной методологической особенностью «Отчета...» Валицкого является отражение налогов. Он показал суммы налогов и сборов в составе государственного потребления. Вероятно, это можно объяснить тем, что автор рассматривал в составе потребления не только фактическую передачу ресурсов государства в личное или производственное потребление, но и выбытие ресурсов у основных производителей национального дохода, т. е. предприятий, для которых оплата налогов являлась расходом. Данное предположение дает возможность объяснить включение И. Ф. Валицким в состав национального дохода (производства) государственных расходов. Под государственными расходами ученый понимал расходы на финансирование высших государственных учреждений, ведомств Святейшего синода, министерств, органов контроля и т. д.) [11, с. 17]. Включение этих сумм в национальный доход можно объяснить пониманием их как денежной оценки оказанных услуг перечисленных государственных структур, которые не получают иных доходов, кроме государственного финансирования.

Новацией было включение в пассив данных о кредиторской задолженности, или внешних и внутренних долгах государства. Актив раскрывал сведения об остатках материальных ценностей, составляющих национальное богатство страны. Его статьи должны были представляться в единой оценке — текущей рыночной — на отчетную

дату. Таким образом, согласно Валицкому, статистический баланс должен был иметь самостоятельное аналитическое значение. Пользователь его данных имел возможность, отняв величину отраженных в пассиве внешних долгов государства на отчетную дату от суммы оценки имущества страны на ту же дату, получить величину национального богатства государства, отдельно в балансе не выделяющуюся.

В сокращенном виде баланс национального богатства России на 1 января 1876 г., составленный И. Ф. Валицким, показан в табл. 3.

Таблица 3. Схема баланса национального богатства И. Ф. Валицкого

Наименование статей актива	Сумма, млн руб.	Наименование статей пассива	Сумма, млн руб.
Незастроенная территория	23 199,25	Народное богатство к 1 января 1875 г. <i>В том числе приращение богатства в течение 1874 г.</i> Долги: внешние внутренние	37 310,67  7748,74 1 074,24 566,08
Застроенные территории	3 071,04		
Разменный фонд	792,25		
Железные дороги	1 275,45		
Коммерческий флот	44,00		
Телеграф	10,12		
Материалы внешней защиты	767,0		
Водные пути	98,0		
Шоссейные дороги	37,15		
Хлебный продукт	2 066,16		
Домашние животные	4 769,44		
Промышленные заводы	718,0		
Театры и сценические увеселения	24,0		
Государственная роспись доходов	40,45		
Маяки и береговые знаки	7,24		
Разное движимое имущество	1 354,0		
Строительные материалы	41,39		
Материалы	3434,63	Переходящие суммы**	3 100,44
Переходящие суммы*	301,86		
Итого	42 051,43	Итого	42 051,43

\* «Переходящие суммы» в активе включают оценку строящихся железных дорог, кораблей, разных сооружений и горных приисков [11, с. 49].

\*\* «Переходящие суммы» в пассиве — это сумма прироста национального богатства за отчетный год (в терминологии автора – русского национального богатства) [11, с. 5, 31, 49].

Составлено по: [11, с. 33–49].

Рассмотрение отчета и баланса Валицкого показывает, что, являясь пропагандистом балансового метода в статистике, он при этом великолепно продемонстрировал и объективные границы возможностей его применения.

Таким образом, теория «макроучета» И. Ф. Валицкого — это методология статистического учета, позволяющая определять национальный доход и национальное богатство страны, а его статистический баланс — модель, позволяющая увидеть значение показателя национального богатства для определения благосостояния отдельного государства.

Много лет спустя в Советской России, уже после опубликования баланса народного хозяйства СССР 1923/24 г., в печати разгорелись дискуссии о методологии его со-

ставления. Большинство статистиков признавали, что общая схема баланса народного хозяйства «... должна состоять из серии таблиц, связанных друг с другом и в общей совокупности охватывающих все основные моменты хозяйственной жизни в их взаимной обусловленности — производство, распределение, обмен и производство, включая накопление» [13, с. 141; 14, с. 81]. Но были и такие, которые продолжали предлагать новые схемы балансов народного хозяйства, построенных аналогично балансу частного хозяйства. Одним из таких авторов был Владимир Густавович Громан<sup>2</sup> (1874–1940), который в 1927 г. предложил схему баланса, построенную по принципам бухгалтерского учета. В сокращенном виде эта схема выглядит следующим образом (табл. 4).

Таблица 4. Схема статистического баланса В. Г. Громана

I. Состояние капиталов к началу года (в том числе материальная и денежная части)	
II. Движение капиталов в течение года	
Левая часть баланса	Правая часть баланса
А. Приобретено материальных ценностей	А. Потреблено
Б. Поступило денежных средств	Б. Отчуждено
В. Произведено материальных ценностей	В. Расходы денежных средств
III. Состояние капиталов к концу года (в том числе материальная и денежная части)	

Составлено по: [14, с. 81; 16, с. 54–55].

Предложения Громана не получили поддержки. Здесь любопытно обратить внимание на содержание критики, высказанной в его адрес. Так, например, по мнению авторов работы «Развитие статистической науки», В. Г. Громан только «заимствует из бухгалтерского учета прием сопоставления прихода и расхода денежных и материальных ценностей. Экономико-статистический анализ этого “баланса” показывает, что он — не более чем набор показателей, которые непосредственно даже не балансируются между собой... Таким образом, вместо баланса перед нами только сочетание разных разделов, в которых смешаны разнородные категории и показатели» [17, с. 224].

Продолжали выдвигать свои идеи составления статистических балансов и бухгалтеры. Среди них следует особо остановиться на работах С. Г. Струмилина и А. П. Рудановского.

### Станислав Густавович Струмилин

Станислав Густавович Струмилин<sup>3</sup> (1877–1974) — автор более 700 научных работ по экономике, планированию, бухгалтерском учету и отчетности, статистике, демографии, социологии, политэкономии, истории народного хозяйства, управлению народным хозяйством [15, с. 152–154]. В 1927 г. он предложил свой вариант баланса народного хозяйства. В сокращенном варианте его статистический баланс может быть представлен в следующем виде (табл. 5).

<sup>2</sup> Псевдоним В. Г. Громана — Горн [14, с. 43].

<sup>3</sup> Настоящая фамилия — Струмилло-Петрашкévич.

Таблица 5. Схема баланса народного хозяйства по методологии С. Г. Струмилина

Наименование статьи баланса	Состояние народного хозяйства к началу года		Годовые обороты по:		Состояние народного хозяйства к концу года	
	Актив (наличие) по секторам	Пассив (обязательства) по секторам	дебету (приходу) по секторам	кредиту (расходу) по секторам	Актив (наличие) по секторам	Пассив (обязательства) по секторам
Секторы: социалистический, капиталистический, простой товарный						
Рабочая сила						
Жилищный фонд						
Хозяйственные строения и сооружения						
Машины и орудия						
Мертвый инвентарь						
Живой инвентарь						
Основные фонды						
Амортизационный фонд						
Сельскохозяйственное сырье						
Материалы и полуфабрикаты						
Топливо и энергия						
Готовые изделия непроизводственного назначения						
Золото и другие валютные металлы						
Русская бумажная валюта						
Инвалюта						
Ценные бумаги						
Текущие счета в кредитных учреждениях						
Дебиторы и кредиторы						
Оборотные фонды						
Потери и накопления						

Составлено по: [18, с. 58–59; 14, с. 82].

Главная идея С. Г. Струмилина относительно построения статистического баланса состояла в том, что «баланс народного хозяйства в целом по форме должен представлять собой сводный баланс отдельных отраслей хозяйства и социальных укладов, с расшифровкой этой сводки в целой системе частных балансов, счетов производства и результативных счетов» [18, с. 56]. Информационным источником для составления статистического баланса должны являться балансы отдельных предприятий. Это, по мнению автора, могло бы обеспечиваться построением баланса народного хозяйства по структуре, аналогичной балансу частного хозяйства [18, с. 56].

Таким образом, очевидно, что идеи С. Г. Струмилина подкрепляли и развивали положения трудов Батенькова и Валицкого. Главный вывод, который мы можем сделать из его работ, состоит в следующем. Предмет экономической статистики не составляет квалификация тех фактов, которые отражаются в бухгалтерском учете. Однако

при этом ее задача состоит в формировании на основе представляемых бухгалтерами данных новых информационных сообщений, характеризующих состояние хозяйства страны. Следовательно, в этом случае методологически оправданным может быть только построение экономической статистической отчетности посредством обобщения и преобразования отчетности бухгалтерской. Это делает необходимым если не объединение методологических принципов бухгалтерского учета и экономической статистики, то, по крайней мере, принятие во внимание одних при формировании других.

Среди статистиков идеи Струмилина не получили официального одобрения. Любопытно обратить внимание на то, что автора много критиковали за использование бухгалтерских категорий (актив, пассив, дебет, кредит), а также за искусственность разделения данных на актив и пассив. Но главным объектом критики коллег стало включение Струмилиным статьи «рабочая сила» в денежной оценке в состав активов народного хозяйства [17, с. 225–226; 19, с. 67–68]. Интересно, что в наши дни разработка методологии учета так называемого «человеческого капитала» рассматривается как одна из актуальнейших задач теории бухгалтерского учета.

Абсолютно новаторский подход к составлению статистического государственного баланса в 1928 г. был предложен А. П. Рудановским.

#### Александр Павлович Рудановский

Александр Павлович Рудановский (1863–1931) — выдающийся отечественный бухгалтер-практик, который долгие годы проработал главным бухгалтером Московской городской управы, автор работ по теории бухгалтерского учета и анализу бухгалтерской информации. Его статистический баланс увидел свет в 1928 г. в книге «Построение государственного баланса». Сокращенная схема баланса<sup>4</sup> представлена в табл. 6.

Таблица 6. Схема «госбаланса» по А. П. Рудановскому

Дебет	Кредит
Внешняя торговля	
Заграничные покупатели	Заграничные продавцы
Римессы	Траты заграничные
Потребители ввоза	Кредиты
Склады	Поставщики вывоза
Вывоз в червонной оценке	Ввоз в червонной оценке
Превышение импорта над экспортом	Превышение экспорта над импортом
Убытки внешней торговли	Прибыль внешней торговли
Денежное обращение	
Инвалюта	Народный фонд
Запас золота и драгоценностей	Эмиссионный фонд
Земли и жилые постройки	Вклады
Дворцы, музеи, памятники	Взносы кооперативов
Наличные средства	Внутренние займы
Процентные бумаги	Векселя
Векселя	Резерв учетных векселей

<sup>4</sup> А. П. Рудановский для обозначения сторон баланса вместо традиционных наименований «актив» и «пассив» использовал термины «дебет» и «кредит». Это связано с тем, что автор понимал под балансом «счет счетов» и поэтому считал, что «в балансе, как во всяком счете, должен быть дебет... и кредит» [21, с. 8].

Дебет	Кредит
Потеря на инвалюте	Прибыль в инвалюте
Проценты и комиссии, уплаченные банками	Проценты и комиссии, полученные банками
Госуправление	
Оборудование	Основной фонд госбюджета
Авансирование госбюджета наркоматами	Запасный фонд госбюджета
Дефицит госбюджета	Фонды госбюджета за наркоматами
Расходы	Кредиты
	Доходы
Добывающая промышленность	
Природные блага обеспеченной добычи	Основной фонд добычи
Предварительные затраты	Промссуды
Склады на местах добычи	Кредиты
Обрабатывающая промышленность	
Оборудование	Основной фонд производства
Доценка оборудования	в восстановительной оценке
Агенты производства	Промссуды
Акции	Облигационные займы
Незаконченное производство	Производственный фонд
Полуфабрикаты	Кредиты
Готовые изделия	Дотации
Себестоимость продукции всей обрабатывающей промышленности	Доходы от выручки за продукцию
Торговля	
Товары на складах и в магазинах	Торговый оборотный фонд
Агенты торговые	Кредиты
Акции	Прибыль торговли
Незаконченные заготовки	
Убытки торговли	
Кооперация	
Склады и лавки	Оборотный фонд кооперации
Покупатели	Кредиты
Векселя	Поставщики
Покупная стоимость предметов	Продажная выручка
Коммунальное хозяйство	
Общественные сооружения и постройки	Основной фонд коммунального хозяйства
Общественные предприятия	Кредиты
Обзаведения коммунальных хозяйств	Жилищный фонд
Жилищные постройки в пользовании населения	Кредиты
Наличные средства	Запасный фонд
Дефициты коммунального бюджета	Доходы
Расходы	
Постройка жилых домов	
Сооружения коммунальных предприятий	
Потребление	
	Сальдо расчетов с госбалансом потребления и вообще балансов, входящих в госбаланс

Источник: [20, с. 84–87].

Государственный баланс А. П. Рудановский предлагал построить исходя из положений сформулированной им ранее балансовой теории. Одна из основных ее идей состоит в констатации искусственности столь привычного для бухгалтеров и многие десятилетия не подвергавшегося ими никакому сомнению равенства актива и пассива бухгалтерского баланса. По мнению Рудановского, подлинное равенство актива и пассива баланса, характеризующих состояние капитала хозяйства и источников его формирования, может быть обеспечено только включением в баланс третьего элемента — бюджета, раскрывающего величины доходов и расходов хозяйства за отчетный период (см. [22]). Таким образом, бюджет в теории Рудановского — это дополнительный элемент баланса, обеспечивающий соблюдение равенства его итогов баланса и отражающий независимые изменения актива и пассива. А. П. Рудановский был убежден, что при отсутствии в балансе бюджета «сбалансированность актива с пассивом на сальдо прибыли и убытка дает ложный баланс» [20, с. 13]. Именно на основе этого подхода А. П. Рудановский в большинство разделов «государственного баланса» включил статьи доходов (выручки) и расходов (себестоимости выбывших товаров).

Государственный баланс А. П. Рудановского состоит из девяти разделов, соответствующих девяти выделяемым им функциям государственного хозяйства: 1) внешняя торговля; 2) денежное обращение; 3) госуправление; 4) добывающая промышленность; 5) обрабатывающая промышленность; 6) торговля; 7) кооперация; 8) коммунальное хозяйство и 9) потребление [20, с. 16, 20, 87].

По методологии составления государственного баланса А. П. Рудановского — это сводный баланс отдельных наркоматов или министерств (см. [23, с. 309]). Основой для его формирования должны были служить две группы шахматных балансов<sup>5</sup> отдельных наркоматов, в которых выявлялись взаимные расчеты между ними, элиминируемые в госбалансе, и функциональные обороты.

Очень важно отметить, что А. П. Рудановский не только предложил новую форму государственного баланса, но и разработал методологию статистического учета, основанную на принципе двойной записи, которая строилась «от балансов отдельных хозяйств, через балансы их объединений» [24, с. 4]. Эта методология предполагала не простое суммирование данных единичных балансов, а выявление внутрибалансовых и межбалансовых взаимосвязей, что полностью перестраивало учетную информацию, обеспечивая раскрытие данных о выполняемых функциях государства.

Таким образом, А. П. Рудановский показал, что использование балансовой модели в экономической статистике способно обеспечить методологическое единство при агрегировании данных бухгалтерской отчетности и позволяет на основе информации о положении дел единичных хозяйств, представляемой в их балансах, оценивать реализацию государством его экономических функций.

Здесь интересно обратить внимание на то, что одной из важнейших таблиц современной системы национальных счетов является так называемая «межсекторная матрица активов и обязательств», характеризующая взаимоотношения между различными институциональными секторами экономики. Она раскрывает данные об активах и обязательствах выделенных секторов на отчетную дату. Таким образом, фактически для формирования этой матричной таблицы используется методология составления государственного баланса, предложенная А. П. Рудановским в 1928 г.

---

<sup>5</sup> Шахматный баланс автор определял как оперативный баланс, раскрывающий «взаимоотношения — корреспонденцию каждого счета со всеми остальными счетами» [20, с. 14].

Формируемые в настоящее время на основе Международных стандартов макроэкономической статистики матричные балансовые таблицы являются инструментом макроэкономического мониторинга, надзора за развитием экономики и выявления тенденций к нарушению экономического равновесия [25, с. 54–55]. Главной задачей их составления является создание единого информационного пространства, обеспечивающего равномерное развитие национальных экономик и мирового рынка [26, с. 16]. В связи с этим следует вспомнить предложение по разработке статистических балансов еще одного известного бухгалтера Н. С. Помазкова, выдвинутое в 1929 г.

### Николай Семенович Помазков

Николай Семенович Помазков (1889–1968) — профессор Ленинградского института советской торговли, автор известных работ по балансоведению, истории и теории бухгалтерского учета.

Н. С. Помазков предложил не ограничивать макроучет рамками отдельной страны. Он разработал статистическую балансовую модель, характеризующую макроэкономические показатели мирового хозяйства. Свой статистический баланс Помазков назвал абсолютным балансом. Его схема представлена в табл. 7.

Таблица 7. Схема статистического баланса Н. С. Помазкова

Актив	Абсолютный баланс	Пассив
Здания и сооружения Оборудование и машины Транспорт Сырье и основные материалы Топливо и вспомогательные материалы Полуфабрикаты Товары и готовые изделия	Чистый капитал	

Составлено по: [27, с. 255].

В активе предложенного Помазковым абсолютного баланса раскрывается информация о массе материальных ценностей, формирующих капитал мирового хозяйства. Среди них, по его замыслу, должна была отсутствовать такая позиция, как денежные средства, поскольку, по мнению Н. С. Помазкова, «деньги по своей природе могут частично относиться к материальным ценностям (металл), а частью к дебиторам (бумажные деньги)» [27, с. 250–251]. Автор также изъясил из своего баланса статьи дебиторской и кредиторской задолженности, поскольку они лишь «выражают перемещение отдельных частей имущества (капитала) и в пределах баланса мирового хозяйства имеют тождественное суммовое выражение, причем статья “дебиторы” показывает сумму переданных, а статья “кредиторы” сумму полученных частей имущества мирового хозяйства ... при этом ... те или иные перемещения отдельных частей имущества мирового хозяйства не отражаются на общей величине этого имущества ... отсутствие в балансе этих же статей не может отразиться на общей величине имущества мирового хозяйства» [27, с. 253].

По всей видимости, именно такая модель баланса мирового хозяйства, которую представил на суд коллег Помазков, позволяет увидеть определенную степень условности форм межгосударственного кредитования, в реальности обеспечивающего не столько доход отдельных стран от предоставления кредита другим государствам, сколько относительную стабильность функционирования мировой экономики в целом. Это и подчеркивает абсолютный баланс Помазкова тем, что не содержит статей расчетов.

В пассиве абсолютного баланса показатель «Чистый капитал» характеризует «итог суммовых выражений, перечисленных в ... активе баланса» [27, с. 254]. Чистый капитал, представленный в пассиве баланса, Н. С. Помазков предлагал раскрывать в разрезе по районам (народное хозяйство Советского Союза, Германии, Франции и т. д.) или по отраслям [27, с. 258]. Таким образом, согласно Помазкову, в масштабе мировой экономики все присутствующее имущество — это не что иное, как чистые активы общего мирового хозяйства, относительно которого по определению абсолютно бессмысленны рассуждения о платежеспособности.

К сожалению, при всей масштабности идей Помазкова о построении абсолютного статистического баланса, ученый не описал способов его формирования, оставив без внимания методологию абсолютного учета. С методологической точки зрения очевидно лишь то, что в предложенном балансе соблюдается равенство актива и пассива, и актив и пассив понимаются аналогично тому, как они трактуются в рамках методологии бухгалтерского учета юридических лиц. Нужно отметить, что схожие с идеями Помазкова предложения использовал один из основоположников системы национальных счетов, голландский экономист Ван Клифф в 1930-х годах, обосновывая возможность применения принципов бухгалтерского учета для описания экономики в целом [28, с.193].

\* \* \*

Рассмотренные нами идеи ученых-балансоведов — более или менее удачные, более или менее оригинальные, как нашедшие отражение в практике учета, так и не получившие признания, — это доказательства в определенной степени единства задач бухгалтерского учета и экономической статистики — создания количественной экономической информации. В настоящей статье мы обратили внимание читателя лишь на один из аспектов множества работ, отражающих идеи гармонизации методологии экономической статистики и бухгалтерского учета. Так, например, совсем недавно Я. В. Соколов, ставя вопрос о том, «какая статистика нужна обществу», и пытаясь дать на него ответ, как условие повышения достоверности статистических данных определял необходимость применения в статистике бухгалтерского принципа «достоверного и добросовестного взгляда» (true and fair view) [3, с. 131–133]. Рассматривая «бухгалтерский учет как часть экономической статистики», профессор Соколов определял его как «микростатистику», что, в частности, позволяет увидеть относительность «классического» утверждения об отличии бухгалтерского учета и экономической статистики прежде всего по предмету: единичные хозяйственные факты в первом случае и совокупности — во втором. Совокупность, считал Я. В. Соколов, — это исходное понятие статистики. Однако «бухгалтер, приступая к учету, должен, прежде всего, сконструировать совокупность, т. е. выделить те объекты и явления, которые принадлежат учету,

на том или ином счете. Все входящие в совокупность факты должны быть связаны между собой общей связью, что позволяет объединить их... Отбор проводится на основании признаков, которыми обладают единицы совокупности, ее составляющие. Основные категории бухгалтерского учета — баланс и счета — это статистические совокупности в полном смысле этого слова. И, что самое главное, бухгалтер формирует их как статистик» [29, с. 189].

Исходя из этого утверждения при рассмотрении информативности статистических показателей Я. В. Соколов определял данную категорию в статистике совершенно аналогично понятию информативности сообщений о единичном хозяйственном факте [3, с. 134; 30, с. 40–41].

Заканчивая статью, следует отметить, что переход отечественной статистики на систему СНС, модернизация нормативно-правового регулирования статистического учета в нашей стране — это чрезвычайно важные, но не самые главные причины того, что делает актуальным вопрос о соотношении методологии учета и экономической статистики. Наблюдая и изучая экономическую реальность, нельзя не заметить, насколько экономическая жизнь общества зависит от получаемой им количественной информации о хозяйственных процессах, формируемой бухгалтерами и обобщаемой и анализируемой статистиками. Качество экономической информации — это важнейшее условие экономической стабильности. И здесь бухгалтеры и статистики вместе способны сделать много больше, чем обособившись за весьма относительными отличиями методологических принципов.

## Литература

1. *Маршаль Ж.* Новые элементы французской системы национальных счетов. М.: Статистика, 1967. 374 с.
2. *Ковалев В. В.* Бухгалтерский учет в России: смена приоритетов // *Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика.* 2010. Вып. 4. С. 98–112.
3. *Соколов Я. В.* Какая статистика нужна обществу? // *Вестн. С.-Петербург. ун-та. Сер. 5: Экономика.* 2008. Вып. 3. С. 131–139.
4. *Белов В.* Бухгалтерия в ряду других знаний // *Счетоводство.* 1888. № 22. С. 368–370; № 23. С. 391–393, 1889; № 14–15. С. 184–187; 1891. № 1. С. 3–5.
5. *Иванов С. Ф.* Очерки по счетоводно-хозяйственной статистике // *Коммерческая школа и жизнь.* 1915–1916. № 4, вып. 15. С. 93–116.
6. *Гомберг Л.* Счетоводство и статистика // *Счетоводство.* 1897. № 10–16. С. 161–165.
7. *Попов Н. У.* Математический метод бухгалтерии. Красноярск. Типо-литография М. Я. Кухановской, 1906. 286 с.
8. *Батеньков М. Я.* Счетоводство и статистика // *Счетоводство.* 1893. № 21. С. 312–314.
9. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Финансы, 1996. 638 с.
10. *Соколов Я. В., Стуков С. А.* Идеи макроучета в России // *Бухгалтерский учет.* 1992. № 1. С. 34–38.
11. *Валицкий И. Ф.* Теория счетоводства в применении к народному хозяйству с приложением состояния счетов по экономии России. СПб.: Типография В. С. Балашева, 1877. 49 с.
12. *Соколов Я. В.* Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2003. 496 с.
13. *Зейлингер В. И., Гухман Б. А.* К методике построения баланса народного хозяйства СССР // *Плановое хозяйство.* 1928. № 4. С. 141–158.
14. *Соколин В. Л., Симчера В. М.* К истории становления и развития балансовых работ в России // *Вопросы статистики.* 2006. № 6. С. 76–87.

15. *Корнев В. П.* Видные деятели отечественной статистики. М.: Финансы и статистика, 1993. 200 с.
16. *Громан В. Г.* О теории баланса народного хозяйства и методах его построения // Вестник статистики. 1927. № 1. С. 46–55.
17. *Рябушкин Т. В., Симчера В. М., Машихин Е. А.* Развитие статистической науки в СССР. М.: Наука, 1985. 336 с.
18. *Струмилин С. Г.* О методах построения баланса народного хозяйства и частности народного богатства // Вестник статистики. 1927. № 1. С. 56–61.
19. *Смирнов В.* По поводу тезисов гг. Громана и Струмилины о балансе народного хозяйства // Вестн. статистики. 1927. № 1. С. 65–71.
20. *Рудановский А. П.* Построение государственного баланса. М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. 94 с.
21. *Рудановский А. П.* Построение баланса. М.: Московское академическое издательство «Макиз», 1926. 36 с.
22. *Рудановский А. П.* Общая теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. М., 1912. 390 с.
23. *Соколов Я. В.* Бухгалтерский учет в России: теория и практика // Очерки истории развития экономической мысли. М.: Наука, 2003. С. 304–311.
24. *Борьян Б. А.* Проблема государственного баланса: вступительная статья к книге Рудановского А. П. Построение государственного баланса. М.: Издательство Наркомторга СССР и РСФСР, 1928. С. 1–6.
25. *Замараев Б. А., Назарова А. Г.* СНС и матричные формы представления статистических данных в практике макроэкономического анализа прогнозирования // Вопросы статистики. 2011. № 2. С. 42–56.
26. *Пушкина М. В.* Гармонизация бухгалтерского учета и системы национальных счетов // Аудиторские ведомости. 2007. № 1. С. 16–23.
27. *Помазков Н. С.* Счетные теории. Принцип двойственности и метод двойной записи. Л.: Изд-во «Экономическое образование», 1929. 268 с.
28. *Иванов Ю. Н., Казаринова С. Е., Карасева Л. А.* Основы национального счетоводства. М.: ИНФРА-М, 2005. 480 с.
29. Статистика в Санкт-Петербургском университете / под ред. Я. В. Соколова, Д. А. Львовой. СПб.: Изд-во СПбГУ, 2010. 266 с.
30. *Палий В. Ф., Соколов Я. В.* АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1981. 224 с.

Статья поступила в редакцию 31 октября 2011 г.