

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СССР:
НЭП И РЕСТАВРАЦИЯ ТРАДИЦИОННОЙ СИСТЕМЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА (1921–1929 гг.)**

***Ключевые слова:** баланс, бухгалтерский учет, двойная запись, новая экономическая политика, объекты хозяйственной деятельности, оценка, предмет и метод учета, регистрация, систематизация.*

***Аннотация.** Развитие новой экономической политики требовало нового подхода к бухгалтерскому учету. В это время бухгалтерский учет стал развиваться как наука. Ученые того времени сделали научные открытия, которые достигли ошеломительных результатов: созданы всесторонние методологические концепции учета; унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности; разработано учение о нормировании баланса.*

Зачем люди изучают историю бухгалтерского учета? Если посмотреть из прошлого в настоящее, то история демонстрирует процесс накопления и развития знаний. Однако если взглянуть из настоящего в прошлое, то предстанет несколько иная картина: одни знания теряются, другие нарастают. И самое главное – в их развитии нет непосредственной преемственности. Одни процессы развиваются кумулятивно, другие обрываются и теряются во времени, что-то возникает вновь, как бы на пустом месте.

20 век в России – время социализма, которое оставило в истории развития бухгалтерского учета свой след. Это произошло как с позиции ученых, ее развивавших, так и новых традиций, которые были заложены советскими работниками научной деятельности. Некоторые из этих новшеств действительно по сей день, какие-то из них ушли в историю России. Одним из значительных этапов бухгалтерского учета при Социализме стало время НЭПа, в связи с чем тема данного исследования является актуальной.

Новая экономическая политика возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Твердые деньги обеспечивали эту эффективность и действенность классических традиционных учетных принципов.

Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. Это Р. Я. Вейцман, Н. А. Блатов, И. Р. Николаев, А. П. Рудановский и А. М. Галаган.

Рахмилий Яковлевич Вейцман (1870–1936) развил и распространил по всей России идеи московской балансовой школы. Будучи последовательным ее сторонником, он исходил из трехчленного балансового уравнения

$$A = C + K, \quad (1)$$

где A – актив;

C – капитал;

K – кредиторская задолженность, из которого он делал выводы, связанные с типизацией фактов хозяйственной жизни, и выводил баланс, двойную запись и счета.

Этот подход получил название балансовой теории, которая господствует в нашем учете до сих пор. Ее особенности можно свети к следующему:

1) в основе учета лежит балансовое уравнение:

$A = П$, (2) т. е. средства (актив) равны источникам (пассив);

2) счета вытекают из баланса, а его уравнение обуславливает правила двойной записи;

3) счета делятся на активные и пассивные;

4) значение дебета и кредита меняется противоположным образом в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете;

5) начинать обучение надо с баланса, от общего к частному (дедуктивный путь) [3, с. 215].

Иван Романович Николаев (1877–1942) развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с помощью баланса изучаются.

Он справедливо отмечал, что демагогические требования «точного баланса» не только невыполнимы, но и глубоко утопичны. Нужно стремиться к тому, чтобы бухгалтерский учет был не отображающим зеркалом, а увеличительным стеклом, ибо он призван реконструировать хозяйственный процесс в целях последующего эффективного управления. Кроме того, учет должен представлять только ту информацию, которая может быть использована в управлении и получение которой может повлиять на процесс принятия управленческих решений.

Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходит к мысли о том, что весь актив есть не что иное, как ра-

нее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать как расходы будущих периодов.

Он допускал использование регулирующих счетов, создавал возможности для введения в учет и других видов оценки, дополняющих себестоимость. Николаев придерживался правила, что, только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей. Таким образом, он один из немногих, кто считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег.

Николай Александрович Блатов (1875–1942) – крупнейший представитель меновой теории. Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии, при этом акцент делался не на ценности, а на их потоки в форме мены.

Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные и условные, под условными ценностями понимают обязательства заплатить. Блатов сконструировал специальную модель всех возможных видов обмена в хозяйстве, отражаемых двойной записью. Эта модель известна в науке как «квадрат профессора Блатова». Принимая обозначения: В – вещественные ценности, Д – деньги, У – условные ценности, можно отразить их потоки в виде квадрата.

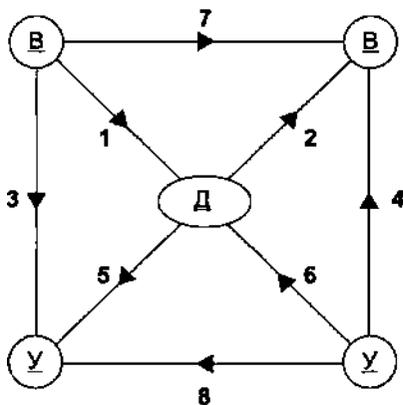


Рисунок 1 – Модель потоков ценностей в хозяйстве

1 – обмен вещественных ценностей на деньги (например, продажа населению товаров);

2 – обмен денег на вещественные ценности (например, покупка домашних предметов у населения в ломбардах);

3 – обмен вещественных ценностей на условные, т. е. обещание платежа (например, продажа товаров населению в кредит);

4 – обмен условных ценностей на вещественные (например, получение товаров, обязательства их оплатить);

5 – обмен денег на условные ценности (например, выдача денег под отчет агенту, который должен отчитаться за полученную сумму);

6 – обмен условных ценностей на деньги (например, оплата счета поставщика);

7 – обмен одних вещественных ценностей на другие (например, разборка здания на дрова);

8 – обмен одних условных ценностей на другие (например, к прибыли предприятия присоединены средства бюджетного финансирования, перевод или зачет задолженности).

Все эти восемь потоков имеют неодинаковое значение и различный удельный вес в хозяйстве. Модель предопределяла классификацию счетов и их корреспонденцию. Она приводила к выводу, что бухгалтерский баланс есть следствие двойной записи [2, с. 87].

Александр Павлович Рудановский (1863–1934) – сын безземельного украинского шляхтича, математик по образованию, всю жизнь проработал бухгалтером. В советское время занимал должности главных бухгалтеров в различных трестах. С его точки зрения, при НЭПе возродился подлинный учет. Забота о продуктивном учете привела Рудановского к созданию совершенно нового учения о предмете и методе счетоведения.

Под предметом он понимал баланс, который существует объективно в самом хозяйстве. Бухгалтеры, констатируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс. Очевидно, что чем совершеннее модель, тем большее отражение получает хозяйственная деятельность. Если баланс признать абсолютной истиной, а модель, которая находит место в практическом обиходе, относительной, то в отношении бухгалтерского учета ряд ценных выводов:

а) в бухгалтерском учете отражается только часть хозяйственной жизни, а сведения, фигурирующие в нем, имеют вопреки бухгалтерскому сомнению весьма относительную ценность;

б) развитие теории бухгалтерского учета должно быть направлено на создание таких моделей учета, которые обеспечат наиболее полное отражение хозяйственных процессов.

Под методом Рудановский понимал средство познания предмета: регистрацию, систематизацию, координацию и оценку.

Регистрация – наиболее традиционный и самый распространенный метод учета, соответствует наблюдению в статистике. Эволюция бухгалтерского учета должна с неизбежностью приводить к вытеснению бухгалтерской регистрации математическими методами косвенного исчисления. Регистрация слишком трудоемка и несовершенна, и репрезентативность данных, полученных с ее помощью, невелика.

Систематизация – правила построения счетов бухгалтерского учета, которые он рассматривал только как балансовые счета. Объяснение счета как части баланса приводило к выводу, что план счетов – это план баланса, и группировка баланса есть не что иное, как классификация счетов, ее цель – систематизировать три вида хозяйственных отношений: экономические, юридические и финансовые.

В конструируемой модели бухгалтерского баланса выделяют-ся две аксиомы: Пачоли – о равновеликости дебета и кредита, и Пизани – о равновеликости сальдо динамических и статических счетов. Более важной Рудановский считал аксиому Пизани. Вслед за ним он делил баланс не только по вертикали (аксиома Пачоли), но и по горизонтали, отделяя статику от динамики, относя к статике актив и пассив, а к динамике – результатные счета. Благодаря специальному счету раскрывается динамика хозяйства и возникает двойная запись – мост между динамикой (причиной) и статикой (следствием). Две аксиомы приводят Рудановского к такой модели баланса: двусторонняя вертикальная форма (слева дебет, справа кредит) и трехчастная горизонтальная форма. Пассив показывает внешние отношения предприятия. Актив отражает внутренние отношения, существующие на предприятии.

Координация – размещение хозяйственных операций по счетам баланса – осуществляется двойной записью. Рудановский сравнивал счета с клавиатурой, ноты которой представлены рядом оправдательных документов. Композиция счетных операций задана корреспонденцией (проводками).

Оценка – выявление финансового результата, который может возникнуть только в процессе реализации и не должен являться средством произвольных переоценок, поскольку все ценности показываются по себестоимости.

Существенным моментом теории Рудановского было введенное им понятие «нормирование баланса». По мнению Рудановского, нормирование вытекало из закона приспособления, который являлся синтезом законов подобия, причинности и развития.

Закон приспособления (адаптации) в нормировании предполагает: фондирование, резервирование и бюджетирование.

Фондирование предусматривает распределение собственных средств актива в соответствии с нормами, указываемыми в пассивных счетах. Резервирование предполагает уточнение оценки ценностей, показанных в балансе (это резерв на списание сомнительных долгов, резерв естественной убыли; амортизация и т. п.).

Бюджетирование позволяет установить связь каждого факта хозяйственной жизни с бюджетом, т. е. с результатными счетами.

Рудановский был большим противником взгляда, согласно которому инвентаризация является методом бухгалтерского учета. Он исходил из необходимости отличать инвентаризацию натуральную от инвентаризации счетной. В учете правомерно рассматривать только счетную инвентаризацию.

Рудановский предложил целый ряд идей, которые до сих пор используются в современной бухгалтерии. А именно:

- 1) предложил новое понятие «фонд» вместо старого «капитал»;
- 2) дал обоснование счету «реализация»;
- 3) указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех положениях о правах и обязанностях главных бухгалтеров;
- 4) настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов;
- 5) ввел принцип накопительных ведомостей.

Учение Рудановского, тем не менее, для широких бухгалтерских масс было сложным и большим влиянием в то время не пользовалось [3, с. 220].

Александр Михайлович Галаган (1879–1938) описал европейский, преимущественно итальянский, опыт ведения бухгалтерского учета, попытался создать диалектико-материалистическую теорию бухгалтерского учета и осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики.

Хозяйственная деятельность, согласно Галагану, предполагает три важнейших элемента: субъекты, объекты и операции.

Субъекты – участники хозяйственного процесса. Они представлены в соответствии с классификацией Чербони собственниками, администратором, агентами и корреспондентами.

Объекты – различные виды основных и оборотных средств предприятия.

Операции – воздействия человека на ценности, с которыми он работает. Операции делятся:

1) по видам: производственные, меновые (распределительные) и потребительные;

2) по влиянию на хозяйственную массу: модификации, приводящие к прибыли или убытку, и пермутации, в результате которых меняется структура хозяйственной массы, но при этом не образуется ни прибыли, ни убытка;

3) по времени их возникновения: начинательные, текущие и заключительные.

Исследуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под три группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики:

а) наблюдение;

б) классификация;

в) индукция и дедукция.

Наблюдение. Сущность метода состоит в том, что при помощи этого метода счетоведение получает необходимые сведения обо всех фактах и явлениях, представляющих собою объект исследования этой науки.

Классификация. Средством классификации выступают бухгалтерские счета, в которых методически записываются все операции, отражающие хозяйственные процессы. Счета открываются для каждого определенного процесса, выполняемого в хозяйстве.

Индукция и дедукция. Галаган пытался рассмотреть хозяйственную операцию с точки зрения индукции и дедукции. С точки зрения индукции каждая операция всегда оказывает в одно и то же время положительное и отрицательное влияние на отдельные процессы, выполняемые в хозяйстве. В результате возникает закон двойственности. Зная этот закон, можно путем дедукции установить для каждой хозяйственной операции дебетуемый и кредитуемый счета [3, с. 224].

Профессиональное движение и журналистика. В годы НЭПа воссоздаются профессиональные объединения бухгалтеров, расцветает профессиональная журналистика. Наиболее крупным объединением становится созданный 4 марта 1923 г. ОУХД – отдел учета хозяйственной деятельности при Московском отделении русского технического общества во главе с А. И. Новиковым.

С 1923 г. ОУХД начал издавать журнал «Счетоводство», редактором которого был Николай Аркадьевич Кипарисов (1873–1956). Название журнала подчеркивало связь с традициями учета дореволюционной России, и редакция объявила не о создании нового журнала, а

о возобновлении «Счетоводства». Центральной темой, обсуждавшейся на его страницах, был вопрос об учете в условиях падающей валюты.

Приверженцы противоположных взглядов избрали своей трибуной журнал «Вестник счетоводства» (1923–1926), руководимый Рудановским. Аналитический характер журнала делают его статьи значимыми до сих пор.

Однако самым многочисленным в то время было уникальное профессиональное общество – ОРУ – объединение работников учета. Оно было создано 3 мая 1924 г., пользовалось поддержкой властей и профсоюзов, в своей работе напоминало РАПП – российскую ассоциацию пролетарских писателей. В конце 20-х годов в связи с директивным процессом объединения творческих союзов все бухгалтерские организации были распущены или влились в ОРУ, которое захватило журнал «Счетоводство». В 1938 г. вышел в свет первый номер журнала «Бухгалтерский учет», издаваемый и сегодня. В конце 20-х – начале 30-х годов разгрому подверглись не только журналы, но и сама бухгалтерская мысль. Это было тяжелое время: живая творческая мысль на многие годы исчезла из нашей профессии [1, с. 152].

Из всего вышесказанного можно сделать вывод о том, что идеи советских ученых, творивших во времена НЭПа, и их открытия достигли ошеломительных результатов:

- созданы всесторонние методологические концепции учета (Рудановский, Галаган);
- унифицирован план счетов и типизированы формы отчетности; разработано учение о нормировании баланса;
- профессиональный журнал «Бухгалтерский учет» побил все отечественные рекорды по длительности издания, тиражу и влиянию.

В то же время в советские годы произошла значительная деформация учетных принципов. Их исследование было подменено решением схоластических, а нередко псевдонаучных задач. Теория учета сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям о предмете и методе. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного – исследования финансового положения, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений. И, наконец, самым печальным обстоятельством было двусмысленное положение, в котором оказались главные бухгалтеры. Им вменялось в обязанность доносить на руководителей, под руководством которых им (бухгалтерам) надо было ежедневно работать. Это не могло не привести к резкому падению престижа профессии.

ЛИТЕРАТУРА

1. Медведев М. Ю. История русской бухгалтерии: учебник. М.: Бухгалтерский учет. 2007. 436 с.
2. Родина Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета: учебное пособие / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. Тамбов : Изд-во Тамб. гос.техн. ун-та. 2007. 100 с.
3. Соколов Я. В. История бухгалтерского учета: учебник. 3-е изд., перераб. и доп. / Я. В. Соколов. М.: Магистр. 2011. 287 с.

ACCOUNTING IN THE USSR: NEP AND RESTORATION TRADITIONAL SYSTEMS ACCOUNTING SCIENTISTS TA (1921 – 1929 gg.)

Keywords: balance, accounting, double entry, the new economic policy, the objects of economic activity, assessment, subject and method of accounting, registration, systematization.

Abstract. The development of new economic policies required of a new approach to accounting. At this time, accounting began to develop as a science. Scientists of the time did scientific discoveries that reached daunting results: Stock-building comprehensive methodological concepts of accounting; unified chart of accounts and reporting forms typed; developed the doctrine of the balance of rationing.

КУЛЬКОВА НАДЕЖДА СЕРАФИМОВНА – доцент кафедры «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит», Нижегородский государственный инженерно-экономический институт, Россия, Княгинино, (kulkova00@list.ru).

KULKOVA NADEZHDA SERAFIMOVNA – Associate Professor «of accounting, analysis and audit», Nizhny Novgorod State Engineering-Economic Institute, Russian, Knyaginino, (kulkova00@list.ru).

ПИГАЛЕВА ДАРЬЯ ЕВГЕНЬЕВНА – студентка Нижегородского государственного инженерно-экономического института, Россия, Княгинино, (buhngiei@yandex.ru).

PIGALEVA DARIA EVGENIEVNA – student Novgorod State University of Engineering and Economics Institute, Russian, Knyaginino, (buhngiei@yandex.ru).
