**РЕФЕРАТ**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В СССР**

**1. Учет в эпоху военного коммунизма (1917-1921 гг.)**

Последствия Октябрьской революции привели к ликвидации денежного обращения, замене торговли распределением, уничтожили кредит, а обобществление производительных сил потребовало невиданной централизации управления народным хозяйством страны. Все это не могло не затронуть бухгалтерский учет.

Уже 5 декабря 1917 г. были изданы: Постановление СНК «Об образовании и составе коллегии Комиссариата государственного контроля» и Декрет «О правах народного комиссара по Государственному контролю в Совете Народных Комиссаров». В составе комиссариата была создана Центральная государственная бухгалтерия, на которую были возложены фантастические обязанности: «Суммарный учет всех денежных средств и материального имущества; составление годовых бухгалтерских отчетов о доходах и расходах республики; статистика народного хозяйства и пр.» Центральная бухгалтерия должна была составлять к концу отчетного периода генеральный баланс и отчет для представления на утверждение Всероссийского съезда Советов рабочее -крестьянских и солдатских депутатов» [Цит.: Маздоров, с. 53].

Конечно, из этого ничего не получилось. И пришлось принимать более реалистичные, как тогда казалось, правила. 13 июля 1918 г ЦИК РСФСР издал Основные положения учета имущества . Учет возлагался на отчетный отдел Государственного контроля, который должен был вести Главную книгу, содержащую всего три активных счета: «Недвижимость», «Материалы», «Инвентарь». Работа началась с повсеместной инвентаризации, описи составлялись в трех экземплярах, один служил основанием для учета на предприятии, второй отправлялся в губернское управление, третий — прямо в центр (Москву).

Положение было написано замечательным русским бухгалтером A.M. Галаганом, только что вернувшимся из Италии, где он учился у одного из самых великих бухгалтеров XX в. Фабио Бесты.

Галаган написал все, что ему говорили «товарищи», но, сославшись на итальянский закон от 17 февраля 1884 г., ввел от себя требование денежной оценки всех видов имущества, которая должна выполняться по рыночным ценам на момент инвентаризации, если же комиссия не могла найти таковых, то по себестоимости.

Таким образом, ему удалось официально ввести денежный измеритель и оценку по рыночной стоимости (при отсутствии рынка). Это сыграло большую роль в подготовке и принятии 27 июля 1918 г. Постановления СНК РСФСР о торговых книгах, ведение которых вменялось частным торговым и торгово-промышленным предприятиям. В сущности, это было традиционное положение, которое мало чем отличалось от подобных нормативных документов, принятых в условиях рыночной экономики, но в тот момент политическая ориентация на переход к коммунизму не была поколеблена.

В языке революции всегда преобладает, возвышенный стиль. В то время распространенным было слово «чрезвычайный»: чрезвычайные меры, чрезвычайные комиссии, чрезвычайный учет. Последний был создан в теории и апробирован на практике в Петрограде П. Амосовым и А. Савичем. То, что они сделали, можно было бы, используя современную терминологию, назвать централизованной бухгалтерией, учитывающей все движение материалов в пределах Петрограда. Это и был чрезучет (чрезвычайный учет). Каждый главный бухгалтер должен был один раз в неделю сдавать документы о движении материалов в чрезучет. Теоретически у чрезвычайного учета был один недостаток — он не позволял выполнять обобщений, необходимых для экономического анализа как на микро-, так и на макроуровне. Считалось, что деньги для этой цели использовать нельзя не только потому, что в стране свирепствовала невиданная инфляция, но и- потому, что при коммунизме денег вообще не должно быть.

Поскольку деньги стремительно исчезали из экономики, возникла проблема всеобщего учетного измерителя. Проблема была серьезной, и между экономистами и бухгалтерами возникли разногласия. Первые полагали, что деньги в результате построения коммунизма и инфляции больше для учета не нужны. И поэтому экономисты предлагали новые, по их мнению, более совершенные измерители, в качестве которых предлагали трудовые, энергетические или предметные.

Самыми влиятельными были сторонники трудового измерителя. Они считали целесообразным вести учет материальных ценностей в трудочасах. В этом не было ничего нового. Такие единицы (трудочас, трудодень) пропагандировали Оуэн, Прудон и Род-бертус, а Маркс и Энгельс подвергли критике их идеи. В эпоху коммунизма сторонники такого измерителя разделились на две группы: теоретиков (С. Г. Струмилин, Е. С. Варга и др.), исходивших в своих построениях из теоретических положений марксистской политической экономии, и практиков (3. С. Каценеленбаум, К. Ф. Шмелев), считавших, что трудовой измеритель (у.е. -условная единица) при падающей валюте — единственно возможное средство для обобщающих расчетов.

В группе теоретиков видное место принадлежало Струмилину, давшему наиболее стройную, и поэтому наиболее абсурдную, систему учета и планирования хозяйства с помощью трудового измерителя. Струмилин полагал, что каждый трудящийся по месту работы должен получить книжку, в которой ему будет записано отработанное число трудовых единиц (тредов). В магазинах при отпуске продуктов в книжке будет отмечено, на сколько тредов продуктов получил трудящийся. Получать продукты и услуги по этой книжке можно до тех пор, пока не будет исчерпан кредит. Такие взгляды широко пропагандировались. Так, в январе 1920 г. на III съезде Советов народного хозяйства предлагалось установление «твердой счетной единицы в хозяйстве и бюджете страны, взяв за основание измерения единицу труда» [Богомазов, с. 8]. Перед адептами нового учета возникла необходимость сведения конкретного труда к абстрактному. Для этого предлагали составление специальных каталогов с коэффициентами редукции, полагая, что все может быть оценено в трудовых единицах. (Например, в театре за единицу труда актеров принимаются зрители. Если это пролетарии или красноармейцы, то за каждого такого зрителя труппа получала две единицы, а если зритель - обыватель, мелкий буржуй, то только одну единицу.)

Среди сторонников энергетического измерителя необходимо отметить М. Н. Смит и С. Л. Клепикова, которые полагали, что в основу единого измерителя должна быть положена затрата условной приведенной единицы энергии («эрг»), а среди представите­лей предметного - А.В. Чаянова, считавшего, что должна быть применена условная единица, отражающая величину воплощенного в предмете количества сырья и орудий производства.

Другую группу составляли приверженцы натурального измерителя (П. Амосов, А. Савич, А. Измайлов). Признавая денежный измеритель негодным, они не обольщались надеждами найти замену, а поэтому рассматривали бухгалтерию только как материальный натуральный учет.

Затем возникла борьба ведомств, для предотвращения которой многие стали требовать натурального учета. Теоретические концепции и практика учета получили отражения в разработанных НКРКИ (НКРКИ — Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции) Основных положениях по государственному счетоводству и отчетности, утвержденных СЙК РСФСР и изданных 14 сентября 1920 г.

Бухгалтеры-реалисты, в большинстве своем практики, были не склонны вступать в теоретические споры и вели учет по старинке в денежном измерителе. Не мудрствуя лукаво, они просто перерабатывали и приспосабливали инструкции и положения, применявшиеся до революции в наиболее развитых в экономическом отношении предприятиях, к новым условиям. В результате инструкции значительно упрощались, так как отпадали многие хозяйственные функции. Так, путем трансформации старого в новое формировался советский учет.

**1.2 НЭП и реставрация традиционной системы бухгалтерского учета (1921-1929 гг.)**

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

Выдающиеся ученые, сложившиеся еще до революции, наконец, смогли проявить себя с полной силой. К ним можно отнести Р. Я. Вейцмана, Н.С. Помазкова, Н. А. Блатова, И. Р. Николаева и особенно А. П. Рудановского 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: А= К+С, где/1 — актив; С — капитал; К—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 свести к следующему:

1) в основе учета лежит балансовое уравнение

А=П, где П = С + К, т.е. средства (актив) равны источникам (пассив);

1. счета вытекают из баланса, а его уравнение обусловливает правила двойной записи;
2. счета делятся на активные и пассивные;
3. значение дебета и кредита меняется противоположным образом в зависимости от того, идет ли речь об активном или пассивном счете;
4. начинать обучение надо с баланса, от общего к частному (дедуктивный путь).
5. Николай Семенович Помазков (1889 — 1968) развил балансовую теорию. Он назвал свои идеи учением об абсолютном балансе. Эта теория заключалась в том, что двойное членение средств по составу и по источникам есть только частный случай более общей — «абсолютной» — модели бухгалтерского баланса, которая может состоять из бесконечного ряда возможных членений. Эта идея интересна тем, что заставляет сомневаться в отправной точке балансовой теории — двойная запись вытекает из баланса. В самом деле, если в балансе не два членения, а п (теоретически из может быть бесконечное число), тем не менее значение каждой признака внутри определенного членения все равно может либо увеличиваться, либо уменьшаться, так что двойная запись сохраняется, она не превращается в тройную и тем более п -мерную и для грушшровочного признака, т.е. для бухгалтерского счета.

Николай Александрович Блатов (1875 - 1942), ученик Е. Е. Сиверса - крупнейший представитель меновой теории. Он утверждал, что двойная запись всегда отражает только естественный обмен ценностями на предприятии, при этом акцент делался не и ценности, а на их потоки в форме мены. Но так как обмен должен быть всегда эквивалентным, то и двойная запись является, таки образом, естественным следствием обмена, или, как тогда про почитали говорить, мены.

Меновая теория выделяет три главные группы ценностей: вещественные, денежные и условные. Под Условными понимали обязательства заплатить. Блатов, развивая учение Сиверса, 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

1. - обмен вещественных ценностей на деньги (продажа населению товаров);
2. - обмен денег на вещественные ценности (покупка домашних предметов у населения в скупочных пунктах);
3. - обмен вещественных ценностей на условные, т.е. обещание платежа (продажа товаров населению в кредит);
4. - обмен условных ценностей на вещественные (получение товаров, обязательства их оплатить — акцепт счета поставщика);
5. - обмен денег на условные ценности (выдача денег под отчет агенту, который должен отчитаться за полученную сумму);
6. — обмен условных ценностей на деньги (оплата счета поставщика);
7. — обмен одних вещественных ценностей на другие (разборка здания на дрова);
8. - обмен одних условных ценностей на другие (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. Меновая теория, хотя и была долгое время главенствующей, подвергалась сильной критике. Традиционная критика делала упор на то, что далеко не все факты хозяйственной жизни могут рассматриваться как мена. Советская же критика, получившая распростра­нение в 30-е годы, исходила из того, что двойная запись отражает капиталистические производственные отношения и что, следовательно, учение о мене, об обмене эквивалентами приводит к сокрытию факта производства прибавочной стоимости. Модель Блатова имела крупный недостаток, ибо полностью игнорировала операционные, результатные, собирательно-распределительные и регулирующие счета. Это значительно уменьшает ее познавательную ценность. Вместе с тем влияние меновой теории сохранялось в нашей литературе, хотя ее проявления носили скрытый характер. Однако все теоретики, признававшие объективный характер двойной записи, вытекающей из движения средств, в сущности, повторяли идеи Сиверса — Блатова.

Н. А. Блатов известен также как автор классификации балансов, для которой он выделил шесть оснований.

1. По источникам составления — 1) инвентарный (заполняется по данным трансформированной инвентаризационной описи);

1. книжный (составляется путем сальдирования синтетических счетов);
2. генеральный — книжный баланс, откорректированный данными инвентаризационных описей.

2. По сроку составления — вступительный (существует при открытии, образовании предприятия); операционный, или промежуточный (возможен или как начинательный баланс, если строится на основе начальных сальдо, или как заключительный баланс, если заполняется на основе конечных сальдо); ликвидационный (составляется при ликвидации предприятия).

3. По объему — простой (заполняется при полной централизации учета);

сводный (составляется при децентрализации учета путем сальдирования счетов взаимных расчетов);

сложный, или сложенный (получают путем механического агрегирования отдельных балансов, относящихся к подведомственным хозяйственным единицам). В дальнейшем эта классификация несколько изменилась. Самостоятельным (с 2004 г. -индивидуальным) стали называть баланс уставного предприятия, отдельным — балансы его филиалов и сводным — агрегированные самостоятельные балансы нескольких уставных предприятий.

4. По полноте оценки — брутто (включаются регулирующие статьи) и нетто (исключаются регулирующие статьи). Блатов больше склонялся к тому, что первый баланс включает результатные счета, а второй — все результатные счета свертывает, перенося их сальдо на счет «Прибыли и убытки».

1. По содержанию — оборотный (оборотные ведомости); сальдовый (включает только сальдо).
2. По форме — двусторонний (построен по форме: актив слева, пассив справа, возможно обратное расположение, как это еще встречается в практике отдельных английских предприятий); разновидностью этого типа является двусторонняя разделенная форма (суммы актива записываются слева, пассива — справа, в центре — название статей баланса); односторонний (вначале записывают актив, а затем пассив, который приводится не как противопоставление, а как продолжение актива, или актив записывают на одной стороне баланса, а пассив — на обороте его); шахматный (составляется в виде матрицы).

Данная классификация и терминология используется и сегодня.

Иван Романович Николаев (1877 - 1942), ученик П. Б. Струве (1870 — 1944), помогавший учителю при написании раздела о бухгалтерском учете в книге «Хозяйство и цена», развивал взгляд, согласно которому бухгалтерский учет, организуемый через баланс, не может быть зеркальным отражением тех реальных процессов, которые с его помощью изучаются. Принятой в его время и получившей вскоре всеобщее признание (к сожалению, до сих пор распространенной) концепции учетного натурализма (стремление точно отобразить в учете все то, что имеет или должно иметь место в жизни) Николаев противопоставил тенденцию учетного реализма. «Мы сжились, — замечал он, — с представлением о необходимости иметь на балансе точную и верную картину положения хозяйства. Однако, как это ни прискорбно, а приходится признаться, что наше желание построить точный баланс в этом именно смысле есть чистейшая утопия, и притом — из числа наиболее упорных. Это пора бы усвоить и, разумеется, чем скорее, тем лучше; бухгалтерии слишком дорого обходится выполнение заданий, по самой своей природе невыполнимых, а это приводит к тому, что, несмотря на массу упорного труда, результаты получаются довольно сомнительные» [Николаев, с. 33 - 34].

Автор справедливо отмечал, что наивные или демагогические требования «точного баланса» не только невыполнимы, но и глубоко утопичны. Нужно стремиться к тому, чтобы, перефразируя слова В. Маяковского, 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. Если дополнительная информация не влияет на характер решений, принимаемых ее пользователем, то ее не следует и получать.

Развивая реалистическое начало бухгалтерского учета, Николаев приходил к мысли о том, что весь актив есть не что иное, как ранее совершенные расходы, которые для предприятия должны выступать (и в реальной жизни выступают) как расходы будущих периодов. (Исключение делается для статей денежных средств.)

Исходя из финансовой трактовки учетных показателей, Николаев и оценку статей сводил, естественно, к себестоимости, правда, в духе последующих завоеваний теории Николаев, допуская использование регулирующих счетов, создавал возможности для введения в учет и других видов оценки, дополняющих себестоимость. Он придерживался правила, что, только превратившись в деньги, материальные ценности могут оказывать влияние на величину убытков или прибылей. Таким образом, он один из немногих, а возможно, первый в отечественной литературе считал, что моментом реализации может быть только момент поступления денег.

Николаев сформулировал три требования, которым должен отвечать настоящий бухгалтер:

* хорошо знать особенности предприятия, в котором работает;
* быть достаточно жестким, чтобы с успехом противостоять тому давлению, какое он постоянно испытывает со стороны «своего природного антагониста — оперативника- хозяйственника»;
* обладать способностью быстро ориентироваться в особенностях каждой сделки, чтобы знать, что от кого потребовать, и не опасаться за какие-либо осложнения в будущем, приступая к исполнению сделки.

Наиболее весомый вклад в развитие теории учета в России внесли А. П. Рудановский и А. М. Галаган.

Александр Павлович Рудановский (1863 - 1934) - сын безземельного украинского шляхтича, математик по образованию (окончил Харьковский университет), всю жизнь проработал бухгалтером, сначала железных дорог, а потом долгие годы - главным бухгалтером Московской городской управы. В советское время занимал должности главных бухгалтеров в различных трестах. С начала XX в. Рудановский принадлежал к партии социалистов-революционеров, входил в ее боевую дружину и при всем при том был большим ученым-бухгалтером. Революцию и социалистические преобразования Рудановский приветствовал, но методы хозяйственного руководства, сложившиеся в эпоху военного коммунизма, осуждал. 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, конструируя различные модели, только воспроизводят этот объективный баланс. Очевидно, что чем совершеннее модель, тем, следовательно, более адекватное отражение получает хозяйственная деятельность. Если баланс признать абсолютной истиной, а модель, которая находит место в практическом обиходе, относительной, то, исходя из диалектики абсолютной и относительной истины, можно сделать в отношении бухгалтерского учета ряд ценных выводов:

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

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: «... счет без баланса не имеет смысла и так же безжизнен, как безжизненны руки и ноги, не принадлежащие живому организму» [Рудановский, 1926, с. 7]. 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 выделяются 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 Пизани 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. Не ограничиваясь учетом фактических величин, отбрасывая представление об учете как об историческом описании хозяйства, Рудановский считал, что в балансе должны найти отражение и те события, которые еще только будут происходить. Двойная запись определялась им как средство для нахождения неизвестного финансового результата по известному. Так, запись в дебет счета «Касса» с кредита счета «Товары» является простой, так как затрагивает только статику. Если же дебетуется счет «Касса» и кредитуется счет «Реализация», то раскрывается оборот денег (поступление денег от продажи продукции), и ему необходим противостоящий, встречный поток товаров, который образуется следующей проводкой: дебет счета «Реализация», кредит счета «Товары». 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, эти отношения могут быть только юридическими и характеризуют процесс производства; актив отражает внутренние отношения, существующие на предприятии, эти отношения могут быть только экономическими и характеризуют процесс распределения; бюджет фиксирует пограничные отношения, т.е. отношения, которые лежат между внутренними и внешними, эти отношения носят финансовый характер и отражают процесс потребления. Обмен опосредствует три названные фазы воспроизводства. Такой Подход приводил к тому, что в активе представлены денежные и материальные счета, в бюджете — результатные счета, а в пассиве — все остальные; причем вся дебиторская задолженность рассматривается как пассив с дебетовым сальдо. Баланс включает все результаты хозяйственной деятельности (динамика), при этом традиционная часть баланса — статика — рассматривается как следствие причины, динамика — как следствие хозяйственного оборота. Отсюда и своеобразная классификация счетов, одним из основных требований которой считается устойчивость сальдо, т.е. счет всегда должен иметь только дебетовое или кредитовое сальдо.

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. Правда, в книге «Анализ балан­са» он признал необходимость двух оценок, а для торговли, при оценке продаваемых товаров, прямо высказывался в пользу продажных цен.

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. Фондирование имеет три основные цели:

а) создание фонда собственных оборотных средств для нормального функционирования предприятия;

б) создание предела кредитованию третьих лиц;

в) создание предела в ограничении права предприятия по превращению одного вида имущества в другое.

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.

Будучи практиком, Рудановский заботился о практическом учете и полагал, что знает лучше, чем кто-либо другой, что нужно работникам бухгалтерий: «Практикам-счетоводам нужен живой и осмысленный учет, ведущий вперед, ибо хозяйственная жизнь, как всякая жизнь, не ждет тех, кто перебирает четки и мнется на одном месте, а потому я думаю, что надо употребить все усилия, чтобы сдать неподвижное, старое направление счетоводства туда, где место всему отжившему, — в архив, а его два якоря — двойные записи — поднять на борт нового направления учета и смело отдаться движению и исканию в пространстве учета — балансе, новых путей к познанию новых свойств, могущих обогатить сознание счетоводов настолько, чтобы их главная книга стала "книгою живота" и не уподоблялась той "книге мертвых", которую египетские жрецы вручали каждому египтянину, но не прежде, чем он становился мумией, так же как до сих пор жрецы счетоводства неустанно пытаются наделить мертвой бухгалтерией живых счетоводов» [Рудановский, 1925, с. 299].

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

Существенным было его суждение, отрицающее забалансовые счета, наличие которых в учете он рассматривал как пережиток юридической теории.

Очень интересны соображения Рудановского в области промышленного учета (капитализация, отнесение на себестоимость только прямых расходов) и макроучета (построение государственного баланса).

Рудановский имел круг почитателей, но сам он и его учение стояли в стороне от главных путей развития учета, его идеи больше привлекали внимание карательных органов, чем коллег. И тем не менее он дал так много, что сейчас целый ряд идей стал достоянием всех наших бухгалтеров:

1) предложил новое понятие «фонд» вместо старого «капитал»;

2) дал обоснование счету «Реализация», который стал на многие десятилетия
неотъемлемой частью всех планов счетов;

1. указал на необходимость подчинять бухгалтера в методологических вопросах только вышестоящему главному бухгалтеру, что отмечалось во всех положениях о правах и обязанностях главных бухгалтеров;
2. настоял на своде балансов только прямым путем вместо ранее практиковавшегося порядка использования внутренних расчетов;
3. ввел принцип накопительных ведомостей — один из самых популярных в нашей бухгалтерской практике.

Учение Рудановского тем не менее для широких бухгалтерских масс было сложным и большим влиянием в то время не пользовалось.

Александр Михайлович Галаган (1879 — 1938) в большую науку вошел четырьмя курсами учета:

1916 г. — описание европейского, преимущественно итальянского, опыта [Галаган, 1916], 1928 г. — осмысление этого опыта, наиболее оригинальная и целостная концепция [Галаган, 1928],

1930 г. — попытка создания диалектико-материалистической теории бухгалтерского учета, желание осмыслить двойную запись в терминах гегелевской диалектики [Галаган, 1930]и наконец,

1939 г. — посмертное издание, переполненное сносками и пояснениями С. К. Татура и А. Ш. Маргулиса, «выпрямлявшими линию» [Галаган, 1939].

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;

1. 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;
2. по времени их возникновения: начинательные, текущие и заключительные. Исследуя метод, Галаган пытался подвести все традиционные учетные приемы под четыре группы методов, заимствованные им из формальной логики и статистики: а) наблюдение, б) классификация, в) индукция и дедукция, г) синтез и анализ.

Наблюдение — «сущность метода состоит в том, что при помощи этого метода счетоведение получает необходимые сведения о всех фактах и явлениях, представляющих собою объект исследования этой науки» [Галаган, 1928, с. 57]. В бухгалтерском учете наблюдение преследует две цели: выявление общего состояния хозяйства на определенный момент его существования и контроля текущей работы. Первая цель достигается с помощью инвентаризации, вторая — первичных документов.

Учет начинается с наблюдения тех ценностей, с которыми единичное хозяйство вступает в экономическую деятельность. Информация об этих ценностях формируется в инвентаре, а преобразованный и представленный в сжатой форме инвентарь называется балансом. Инвентарь и баланс отражают статику хозяйства, т.е. наличие ценностей и обязательств на определенный момент времени. Первичные, или, как предпочитал не без основания говорить Галаган, оправдательные, документы позволяют отражать динамику хозяйства, т. е. движение ценностей и обязательств за определенный момент времени. Только с помощью оправдательных документов можно получить данные о текущей хозяйственной деятельности и управлять ею. Именно оправдательные документы придают юридическую и экономическую обоснованность всем утверждениям, вытекающим из данных бухгалтерского учета.

Классификация: Средством классификации выступают счета, в которых методически записываются все операции, отражающие хозяйственные процессы. Счета открываются для каждого определенного процесса, выполняемого в хозяйстве. Таким образом, счетоведение превращается в науку о счетах, а не о балансе.

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. В сущности, каждый раз, когда бухгалтер получает первичный документ и задумывается, какими счетными записями (проводками) отразить факт хозяйственной жизни, стоящий за этим документом, он прибегает к силлогизму. Напри­мер, все поступления от поставщиков должны отражаться по дебету счета «Материалы» и кредиту счета «Расчеты с поставщиками» — большая посылка; по накладной поступило на 2000 руб. ситца - малая посылка. Следовательно, нужно дебетовать счет «Материалы» и кредитовать счет «Расчеты с поставщиками» на 2000 руб. — вывод. Эта процедура называется счетной корреспонденцией (точнее, корреспонденцией счетов). Она реализуется в Трех вариантах журнальных статей: простых, сложных и сборных (смешанных). Первые предусматривают один дебетуемый и один кредитуемый счет; вторые — один дебетуемый и несколько кредитуемых счетов или несколько дебетуемых и один кредитуемый счет; третьи — несколько дебетуемых и несколько кредитуемых счетов одновременно.

Синтез и анализ. Синтез Галаган связывал с пробным балансом или оборотной ведомостью, которые позволяют обобщить и проверить разноску по счетам. Далее Галаган, в сущности, предлагал основную идею логисмографии: если последовательно обобщать первичные (аналитические) счета, то возможен выход на синтетические счета в Главной книге, т. е. бухгалтер в этом случае осуществляет логический синтез, напротив, любой синтетический счет может быть последовательно разложен на несколько серий аналитических счетов. В этом случае проводится логический анализ. Так, благодаря Галагану в учебниках до сих пор пишут о синтетическом и аналитическом учете. Таким образом, отчетность трактовалась как синтез, а данные, ее подтверждающие, — как анализ.

В начале 30-х годов Галагана разоблачили как вредителя. Над ним был организован показательный общественный суд. В результате: «Профессор Галаган ... под давлением общественности признал не только отдельные ошибки, но и то, что в основе этих ошибок лежит законченная буржуазная идеология» [Спутник ..., 1931, № 6, с. 141]. Галагану была запрещена педагогическая работа, и в 1938 г., не дожив до шестидесяти лет, он скончался. 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 - главным бухгалтером сельскохозяйственного союза, бывшего активного критика МОБ. ОУХД объединяет прежде всего главных бухгалтеров крупных трестов. В него входили также видные теоретики: А. И. Гуляев, Г. А. Бахчисарайцев, С. Ф. Глебов, А. М. Галаган. 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, но о возобновлении «Счетоводства» А. М. Вольфа. Центральной темой, обсуждаемой на его страницах, был вопрос об учете в условиях падающей валюты. С. Ф. Глебов и его последователи, поддержанные редакцией журнала, утверждали необходимость составления отчетности в твердой валюте (червонных рублях) и пересчета в нее всех операций, выраженных в совзнаках.

Приверженцы противоположных взглядов избрали своей трибуной журнал «Вестник счетоводства» (1923 — 1926), руководимый Рудановским. Аналитический характер журнала делает его статьи значимыми до сих пор. В 1928 — 1930 гг. выходил один из самых интересных русских бухгалтерских журналов

— «Вестник ИГБЭ». Журнал издавал старый большевик Б. А. Борьян, занимавший пост директора Института государственных бухгалтеров-экспертов, призванный заниматься вопросами судебно-бухгалтерской экспертизы. В журнал были приглашены Рудановский и его сотрудники по «Вестнику счетоводства», с ним сотрудничал весь цвет бухгалтерской мысли: Блатов, Р. Я. и Н. Р. Вейцманы, Галаган, Кипарисов, а так же многие зарубежные бухгалтеры и прежде всего Г. Р. Хартфильд и В. Э. Патон.

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. Так же, как и рапповцы, бухгалтеры, входившие в ОРУ, резко критиковали бухгалтеров старой школы за их буржуазность. Они издавали журнал «Счетная мысль» (1925 — 1930) и приложение к нему «Спутник конторщика и счетовода» (1926 — 1928), вскоре переименованный в «Спутник счетовода» (1929 — 1932).

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». Победа была недолгой. 23 ноября 1931 г. решением ВЦСПС ОРУ было реорганизовано в ВОССУ - Всесоюзное общество содействия социалистическому учету, которое все издававшиеся журналы (кроме пролетарского «Спутника счетовод­ства») заменило одним - «За социалистический учет» (1930 -1932), редактором которого стал П.Б. Клейман. В 1932 г. все бухгалтерские журналы были ликвидированы. Удалось сохранить только «Спутник счетоводства», редколлегия которого открыла новый отраслевой журнал «Учет в социалистическом земледелии» (1933 - 1935), переименованный в 1935 г. в «Учет и финансы в колхозах», который затем неоднократно менял название и сохранился до наших дней.

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 бухгалтерская мысль: «Необходимо открыть сокрушительный огонь, — призывал Глейх, — и разгромить все троцкистские контрреволюционные вылазки в области теории учета и вместе с этим ударить со всей силой по всякого рода проявлениями гнилого либерализма в борьбе за марксистско-ленинскую теорию учета. Это было тяжелое время, живая творческая мысль была изгнана из профессии бухгалтера.