

ЭВОЛЮЦИЯ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Н.Г. БЕЛОВ, Л.И. ХОРУЖИЙ, А.И. ПАВЛЫЧЕВ

В своем становлении и функционировании научная школа бухгалтерского учета Тимирязевской академии прошла несколько этапов развития.

I этап. Генезис научной школы бухгалтерского учета в МСХА им. К.А. Тимирязева

История развития науки показывает, что новые отрасли знания выделяются в самостоятельные науки тогда, когда определенный круг вопросов практической деятельности приобретает важное самостоятельное значение и требует углубленной научной разработки.

Бухгалтерская научная мысль, как прикладная отрасль экономических знаний, зародилась в Европе в середине XIX в. Возникновение теории учета обусловлено формированием научных школ, а также их адаптацией к решению прикладных задач.

Под влиянием идей западноевропейской литературы в начале XX в. третье поколение русских дореволюционных бухгалтеров (Е.Н. Сивере, А.И. Гуляев, Н.Ф. фон Дитмар) пытались найти новое направление и это им в значительной степени удалось (И.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ф.И. Бельмер). Первая группа создала новую петербургскую, вторая — московскую научные школы.

Формирование научных основ отраслевого учета, связанного с парадигмой двойной записи, началось несколько позже.

У истоков научной школы на кафедре бухгалтерского учета МСХА

стоял А.М. Галаган. В первые годы советской власти он был ведущим ученым-экономистом России. Ученик выдающегося теоретика и педагога А.П. Рудановского А.М. Галаган по праву считался идеологом и классиком бухгалтерского учета в условиях победившей революции, являлся одновременно и создателем советской школы бухгалтеров.

Основная заслуга А.М. Галагана на этом этапе заключалась в том, что он сумел сохранить старые научные идеи и принципы, заложить зачатки нового учета и применить их к условиям формирования нового общественного строя.

В 1918-1929 гг. он всемерно развивал классические системы и формы бухгалтерского учета в бухгалтерской науке. В концептуальном отношении А.М. Галаган шел индуктивным путем от практики к теории. В системе бухгалтерского научного знания он последовательно обобщил все теоретические подходы различных мировых школ («Счетоводство в его историческом развитии», 1916).

На основе осмысления этих взглядов им была создана своя оригинальная и целостная концепция учета, в которой четко и аргументировано развиты идеи, связанные с трактовкой единичного предприятия (хозяйства) как предмета и объекта счетоводства, в хозяйственной деятельности которого существуют три важных элемента: субъекты, объекты и операции. Исходя из этих посылок вся методология учета делится на 4 группы: наблюдение, классификация, ин-

дукция и дедукция, синтез и анализ. Философия учета опирается на индукцию и дедукцию, с позиций которых рассматривается каждая хозяйственная операция, что способствует правильности и четкости построения корреспонденции счетов (силлогизма) («Учебник счетоведения», 1916, 1918; «Общественное коммунальное счетоведение», 1926; «Счетоводство», Энциклопедический словарь, «Основы общего счетоведения», 1928; «Счетоведение», 1930).

Практическое значение данного подхода заключалось в том, что каждый бухгалтер осуществляет логический синтез и, наоборот, любой общий синтетический счет может быть разложен на ряд более подробных аналитических счетов. В этом случае проводится логический анализ. Так, благодаря Галагану в современных учебниках до сих пор применяется терминология синтетического и аналитического учета.

Эволюция общества в России потребовала обобществления производительных сил и невиданной централизации управления народным хозяйством страны, что оказало существенное влияние на организацию учета. 13 июля 1918 г. ЦИК РСФСР издал Основные положения имущества, возлагающие учет на отчетный отдел Государственного контроля, который должен был вести Главную книгу, содержащую всего три счета: «Недвижимость», «Материаль», «Инвентарь». Это положение было разработано А.М. Галаганом, после возвращения из Италии, где он стажировался у одного из великих бухгалтеров XX в. Фабио Бесты. Он настоял на том, чтобы все виды имущества страны на момент инвентаризации были оценены в денежном измерении по рыночной стоимости (и это при отсутствии рынка на тот период времени).

В целом идеи А.М. Галагана не потеряли своей актуальности и на современном этапе развития бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, поскольку его цели и задачи вообще и отраслевой ветви, в частности, вытекают из этих общих особенностей. Таково общее видение теоретических взглядов этого выдающегося ученого, заложившего основополагающие «кирпичики» в фундамент отраслевой научной школы бухгалтерского учета.

II этап. Формирование научно-обоснованной системы бухгалтерского учета издержек производства и калькулирования себестоимости сельскохозяйственной продукции

Непосредственным основателем школы, ее организатором и идейным вдохновителем был проф. И.М. Прокофьев. Ее содержательный аспект заключался в разработке «Научно-обоснованной организации учета и контроля в сельском хозяйстве».

В начале 30-х гг. постановка бухгалтерского учета в сельском хозяйстве не отвечала требованиям социалистического строительства и при создании крупных механизированных предприятий в сельском хозяйстве — совхозов, МТС, а затем и колхозов — перед бухгалтерским учетом возникли серьезные научные проблемы.

Начались поиски новых способов и приемов с.-х. (отраслевого) учета. В 1933 г. в совхозах была создана особая система работы и свой счетный план, содержащий 134 балансовых счета. В середине 30-х гг. в стране проводилась большая работа по разукрупнению совхозов и ликвидации их чрезмерной специализации. В советских предприятиях налаживалось многоотраслевое хозяйство, организовывались под-

собные отрасли. Это потребовало внесения существенных изменений в учет затрат и калькуляцию себестоимости продукции.

Большое значение для развития теории и практики отраслевого бухгалтерского учета в этой связи имели работы И.М. Прокофьева, в которых подчеркивались его особенности, намечались пути установления связей с планированием, уделялось серьезное внимание научным методам учета, разработке теоретических вопросов издержек производства на основе марксовой теории трудовой стоимости.

Правильному научному освещению состояния и новых проблем учета в сельском хозяйстве способствовал научный труд И.М. Прокофьева «Основы калькулирования сельскохозяйственной продукции в совхозах», вышедший в 1940 г. В нем по существу были заложены теоретические основы калькуляции, обосновано значение себестоимости как измерителя затрат на производство продукции, служащей необходимой базой ценообразования и одним из важнейших условий внедрения экономических методов управления в государственных хозяйствах и, кроме того, важнейшим принципом организации всей экономической работы.

В этом научном труде уточнены основные положения постановки учета затрат на производство в совхозах, разработана научная классификация затрат, методы учета затрат, деления отраслей и затрат для целей калькуляции.

Несомненной его заслугой являлось рассмотрение экономической сущности калькулирования как самостоятельной отрасли и отдельной дисциплины научно-экономического изучения и исследования себестоимости. При этом в задачи калькулирования включается порядок учета каждого вида затрат.

По работам этого известного автора на кафедре бухгалтерского учета велась подготовка новых советских аграрных учетных работников и научных кадров для сельского хозяйства страны.

III этап. Единая организация бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования

Начиная с 1933 г. с особой остротой встали вопросы учета перед колхозами. Наркомзем СССР в 1933 г. издал инструкцию по колхозному счетоводству. В ней предусматривалось, что при наличии подготовленных счетных работников в колхозах вводится счетоводство по двойной системе с применением формы учета Журнал-Главная.

С целью создания лучших условий для дальнейшего развития сельского хозяйства в 1950~1951 гг. началось массовое объединение мелких колхозов в крупные. Укрупненные колхозы располагали значительными суммами средств. Нужно было обеспечить их обычный учет, усовершенствовать его методику, организовать правильное финансовое планирование в колхозах.

Первым важным шагом в этом деле было утверждение Министерством сельского хозяйства и ЦСУ СССР в октябре 1965 г. нового, единого для всех колхозов счетного плана. По своей структуре и содержанию он приближался к плану счетов совхозов. Однако в условиях многоотраслевой социалистической экономики очень важно было обеспечить максимум единообразия учета на различных предприятиях. Необходимо было регламентирующее ведение учета, создание общего счетного плана, который обеспечил бы одинаковое решение одних и тех же методологических вопросов на всех предприятиях.

Большая работа по популяризации и унификации с.-х. учета была

проведена школой бухгалтерского учета под руководством И.М. Прокофьева на этом этапе, поскольку сближение методологии учета в колхозах и совхозах облегчало обмен опытом между ними, упрощало подготовку учебных кадров.

В рамках Тимирязевской школы сформировался и единый подход к организации бухгалтерского учета в субъектах хозяйствования, что, в свою очередь, позволило осуществить и тематический подход к объединению преподавания учетных дисциплин для всех организационно-правовых форм собственности и хозяйствования.

IV этап. Развитие форм и практики учета и контроля в с.-х. организациях

Принципы социалистического хозяйствования в 1959-1965 гг. требовали сосредоточения внимания на наиболее рациональном и эффективном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов, устранения излишних издержек и потерь во всех сферах экономики страны и особенно в сельском хозяйстве.

В связи с этим усилился контроль учета основных и оборотных средств, труда и его оплаты, появилась необходимость в единой системе учета и статистики. Особое внимание обращалось на усиление научной, учебно-методической базы. На кафедре бухгалтерского учета и финансов МСХА был введен новый курс «Ревизия и контроль».

В этих условиях требовалась дальнейшая разработка системы учета, которая бы объединила все виды учетного наблюдения, процессов расширенного воспроизводства для информационного обеспечения всех уровней управления — от внутрихозяйственного до внешних.

Большой вклад в развитие истории, методологии и организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве внесли профессоры кафедры Н.Г. Белов и М.Я. Штейнман.

В монографии «Единая система учета в сельском хозяйстве» (1975) Н.Г. Белов впервые комплексно подошел к этой проблеме, осветил организацию учебной информации с точки зрения возможности создания единой системы учетного наблюдения процессов воспроизводства в сельском хозяйстве, разработал конкретные предложения по дальнейшему совершенствованию системы учетной информации для всех уровней управления с.-х. производством.

Методы усиления контрольной функции учета применительно к сельскому хозяйству обстоятельно изложены им в учебнике «Ревизия и контроль в сельском хозяйстве», выдержавшим несколько изданий, последнее вышло в свет в 2005 г.

Переход на новую систему хозяйствования вызвал настоятельную необходимость усилить режим экономии, укрепить хозяйственный расчет. Важную роль в совершенствовании с.-х. учета в условиях развития хозрасчетных отношений сыграли работы М.Я. Штейнмана, в которых обобщен передовой опыт в этом деле, освещены теоретические и практические вопросы учета, экономического анализа, ревизии и контроля, прогрессивные способы и приемы, выявляющие недостатки и пути их устранения.

V этап. Теория, методология и организация учета в отраслевом разрезе при рыночных отношениях

Бухгалтерский учет в России на современном этапе экономической реформы активно реорганизуется и

адаптируется к международным стандартам учета и отчетности. Существенно возрастает роль учета в управлении производственно-хозяйственной и финансовой деятельностью организаций разных форм собственности во всех сферах бизнеса, в т. ч. и в сельском хозяйстве.

Проводимые кафедрой научные исследования позволили адаптировать специфику отраслевого бухгалтерского учета к рыночным условиям хозяйствования. За период 2000—2005 г. по заказу Минсельхоза РФ кафедрой велись исследования по 30 научным темам. Итогом научно-исследовательской деятельности за этот период явилась разработка и утверждение 23 нормативных документов по бухгалтерскому учету и налогообложению в АПК.

Результаты проведенных исследований, изложенные в многочисленных методических рекомендациях, позволяют в значительной мере воздействовать на характер протекающих процессов в аграрной сфере. Их активно-адаптивный характер направлен на повышение эффективности принимаемых управленческих решений, улучшение результативности деятельности сельскохозяйственных организаций, усиление активности инвестирования средств в дальнейшее развитие отрасли.

Учеными кафедры (профессорами Н.Г. Беловым, Л.И. Хоружий, А.И. Павлычевым) разработана Концепция развития бухгалтерского учета в сельском хозяйстве на среднесрочную перспективу (до 2010 г.). Основные ее положения изложены и опубликованы в 9-м номере журнала «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий» за 2004 г. Она предусматривает 4 важных направления дальнейшего развития: четкое методи-

ческое разграничение между финансовым и управленческим учетом в рамках сложившейся единой системы отраслевого учета; адаптация общепринятых принципов и положений, содержащихся в международных стандартах (МСФО) применительно к аграрной сфере; формирование целостностной, не противоречивой методологии бухгалтерского (финансового) учета; совершенствование финансовой (бухгалтерской) отчетности с.-х. организаций.

Одной из центральных задач адаптации бухгалтерского учета к условиям рыночной экономики, освоения международной практики учета является формирование самостоятельного направления — управленческого учета. Это продиктовано условиями современной экономической жизни, ее проблемами, множеством различных трактовок сущности и содержания этого вида учета.

Концептуальные подходы к его содержанию, обоснование его понятийного аппарата, разработка теоретических основ методологии и организации управленческого учета в отраслевом разрезе изложены проф. Л.И. Хоружий в двух монографиях: «Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве» (2005) и «Теория и практика информационного обеспечения механизмов управления в сельском хозяйстве» (2003).

В настоящее время научная школа бухгалтерского учета МСХА на основе опыта своих учителей и национальных традиций продолжает вести научные исследования по развитию теории бухгалтерского учета, изменению его структуры, формированию новой профессии бухгалтера-аудитора XXI в.