

Даньків Й. Я.
кандидат економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку та аудиту
Ужгородського національного університету

Остап'юк М. Я.
кандидат економічних наук, професор,
завідувач кафедри обліку і аудиту та фінансів
Карпатського інституту підприємництва
Університету «Україна»

Сливка Я. В.
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту та фінансів
Карпатського інституту підприємництва
Університету «Україна»

Dankiv Y. Y.
PhD, Professor,
Head of Accounting and Auditing
Uzhgorod National University

Ostapyuk M. I.
PhD, Professor,
Head of the Accounting and Audit and Finance
Carpathian Institute of Business
University "Ukraine"

Slyvka Y. V.
PhD,
Assistant Professor of Accounting and Auditing and Finance
Carpathian Institute of Business
University "Ukraine"

ВКЛАД УКРАЇНСЬКИХ ВЧЕНИХ У ВІДНОВЛЕННЯ КЛАСИЧНОГО ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ В УМОВАХ НЕП І ЇХ РОЛЬ У ЦЬОМУ

UKRAINIAN DEPOSIT, TO SCIENTISTS IN ACCOUNTING CLASSICAL RECOVERY UNDER NEP AND THEIR ROLE IN THIS

Анотація. У статті автори досліджують діяльність видатних українських вчених в галузі обліку, відомих ще з до-революційних часів, а саме О.П. Рудановського та О.М. Галагана. Вони разом з іншими вченими тодішньої нової Росії, а саме Н.А. Блатовим, Р.Я. Вейцманом, Н.О. Кипарисовим, І.Р. Ніколасвим та Є.С. Сіверсом, зуміли відновити раніше наявні, традиційні системи обліку в умовах так званої Нової економічної політики (НЕП) більшовиків. Автори акцентують увагу на ролі, місці і значенні науково-практичної діяльності українських вчених в дореволюційний період, а також в умовах совдепії, особливо НЕПу, коли їх наукова діяльність досягла апогею.

Ключові слова: О.П. Рудановський, А.М. Галаган, нова економічна політика (НЕП), бухгалтерський облік, системи обліку, теоретичні погляди, складові методи обліку, суб'єкти, об'єкти, операції.

Постановка проблеми. Період нашої історії, нової економічної політики (далі – НЕП), в частині Східної України характеризується як капіталістичний при комуністичному управлінні. В популярній літературі кіно-періоду «розвиненого соціалізму» він завжди поданий з позиції насмішкватого гумору. Водночас НЕП була та «палочка-виручалочка», яка повністю відродила і поставила на високий рівень розвитку економіку, врятувала совдепію від краху. На жаль, комуністичні теоретики віддали перевагу не економіці, а ідеології. У 1929 році почалось будівництво соціалізму, яке тривало більше як 60 років, з подальшою фальсифікацією і знищенням всього цінного, що було набуто за період нової економічної політики. Автори у статті розкривають діяльність українських видатних вчених в галузі обліку в цей комуністично-капіталістичний період.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сьогодні найбільш повно наукові публікації періоду НЕПу знаходять відображення у фундаментальних працях з історії обліку російського вченого Я.В. Соколова. Історико-економічний, або історико-обліковий, аспект досліджуваної проблеми знаходить часткове відображення в працях Ф. Бутинця [2], Й. Даньківа [9], М. Лучка [11], М. Остап'юка [14; 15], І. Яремко [23] та інших українських вчених.

Метою статті є максимальне розкриття наукової діяльності наших вчених, О.П. Рудановського [16] та О.М. Галагана [6;7], в період відновлення і відродження бухгалтерського обліку в його класичній формі в час НЕПу як найбільш для них творчий та зрілий період діяльності.

Вклад основного матеріалу. Про видатних вчених в галузі обліку, про їх винаходи, пропозиції написано досить

вдало в запропонованому авторами переліку літератури, а також в масі публікацій. Також там описаний їх життєвий шлях, даються біографічні дані. Автори статті особливо будуть акцентувати увагу на ролі, місці і значенні науково-практичної діяльності наших українських вчених в дореволюційних період, а також в умовах совдепії, особливо НЕПу, коли їх наукова діяльність досягла апогею.

Вище уже названо прізвища відомих вчених в галузі обліку царської Росії кінця XIX – початку XX століття. Наприкінці XIX століття в Україні, як і в царській Росії, починає доминувати в бухгалтерському обліку відома спеціалістам «обмінна теорія», співавтором і модернізатором якої був А.М. Вольф [5]. А.М. Вольф (1854–1920 роки) – російський вчений в галузі обліку. Конкретний його вклад в бухгалтерську науку полягає в тому, що він чітко розмежував поняття, місця і функції рахунковедення як науки і рахівництва як практичної сфери діяльності. У своїх висновках і твердженнях він опирався на попередні роботи італійського вченого Дж. Чербоні [9, с. 60–61]. Зокрема, він поділив господарські операції, відповідно до їх характеру, на установчі, виконавчі, заключні. Всі ці викладки А.М. Вольфа одержали підтримку і були прийняті, незважаючи на опозиційні стосунки, всіма чотирма бухгалтерськими школами царської Росії. Спочатку петербурзькою, потім московською, київською і харківською, загалом по всій Росії. Як і вся тодішня система обліку, вона проіснувала до жовтневого перевороту (1917 рік). Хоча О.П. Рудановський, О.М. Галаган належали до московської школи, вони перш за все були вченими, що дотримувались принципів науковості, об'єктивності, взаємоповаги, пошуку реформаторських напрямів, публікації ідей в рамках ведення обліку всіх наявних шкіл.

В такий період жили і творили наші корифеї. Видатний російський вчений сучасності Я.В. Соколов [18; 19; 20] обґрунтовано доводить, що в описаний нами період на найвищому щаблі наукової бухгалтерської думки перебували О.П. Рудановський та О.М. Галаган. Автори статті погоджуються з тим, що наші вчені взяли в свої руки всі важелі керівництва бухгалтерським обліком і обліковою наукою в тогочасній царській Росії. На жаль, сучасні українські науковці у галузі обліку як нащадки у неокупному боргу перед ними. Наша сучасна українська бухгалтерська школа повинна постійно про них пам'ятати.

Щодо Олександра Павловича Рудановського, то з попередніх наукових публікацій відомо, що він був дворянином (шляхтичем). В бухгалтерську науку увійшов через практичну діяльність. Пройшов шлях від рядового обліковця, бухгалтера на залізничній колії до головного бухгалтера Московської управи. Авторам статті відомі його здобутки як вченого: обґрунтування необхідності таких рахунків, як «капітал», «реалізація»; зміни в організації обліку, в порядку і техніці складання балансів; розробка щодо нагромаджувальних відомостей, створення оригінальної, до речі, нині наявної, системи авансових розрахунків. Слушними й актуальними тоді були його пропозиції з організації і ведення бухгалтерського обліку в промисловості та макрообліку. Вчений, як відомо, повністю сформувався з бухгалтера-практика. Всі свої наукові розробки він створював на основі дедуктивного методу.

Не зрозуміло, чому він повністю заперечував і відкидав забалансовий метод обліку, щодо цього автори статті не зовсім згодні з видатним вченим.

О.П. Рудановський (1863–1934 роки) відомий нам не тільки як видатний вчений в галузі обліку і математики, адже він закінчив математичний факультет Харківського університету. З певним здивуванням дізнаємося, що наш вчений-бухгалтер на початку XX століття належав

до бойової дружини есерів. Зрозуміло, що він був симпатиком революції, але не з більшовицькою закваскою. Нав'язані більшовицькими вождями методи ведення господарства, зокрема обліку, терпіли крах, особливо ті, які мали місце в епоху воєнного комунізму. Відомо, що як вчений і практик О.П. Рудановський не міг спокійно реагувати на таку ситуацію, він постійно критикував стан речей, що склався в революціонерів. Це можна побачити в його працях 1921–1929 років, тобто періоду НЕПу. НЕП дав вченому поштовх до творчої праці, можливості поставити на місця відступників і вульгаризаторів обліку. За словами О.П. Рудановського, НЕП відродив об'єктивний, істинний облік без всякої суміші «кідотської чехарди».

Ще з дореволюційних часів, займаючись поглибленим вивченням і розвитком балансової теорії, яку сповідувала німецька бухгалтерська школа, український вчений підняв на небувалу висоту суть бухгалтерського балансу. Згідно з О.П. Рудановським, баланс – це основа господарських відносин (економічних, виробничих, фінансових та юридичних). Завдяки цим обставинам ім'я вченого стає відомим у світі. Один з основоположників балансоведення і засновників німецької бухгалтерської школи, швейцарський вчений І.Ф. Шер, у своїх працях звертається до О.П. Рудановського. НЕП благотворно вплинув на наукову діяльність вченого. У 1928 році у своїй праці «Побудова державного балансу» О.П. Рудановський критикує недолугих викладачів рахівництва, які плутають техніку обліку з його об'єктами, вчать облік від рахунків (книг) до балансу, а не навпаки, картає бухгалтерів-практиків за непродуктивний облік. Згідно з О.П. Рудановським, продуктивний облік характеризується як синтез змістовності, реальності, повноти, об'єктивності, доступності господарської діяльності, відображеної в балансі. Таким чином, баланс стає основним джерелом бухгалтерської інформації. Захопившись продуктивним обліком, вчений ніби випадково і ненавмисно доходить зовсім нового та оригінального визначення предмета та методу бухгалтерського обліку.

Під предметом він однозначно розумів тільки баланс. Дозволимо собі зауважити, що таке розуміння предмета звужувало сферу діяльності обліку. Адже з об'єктів обліку начисто пропадала його частина у вигляді господарських процесів. Нещодавно автори у своїх працях приділили значну увагу господарським процесам, відповідно доповнивши їх. Крім процесу постачання, виробництва, збуту (реалізації), авторами статті запропоновані процес створення (заснування) та процес припинення діяльності (ліквідація) підприємства. Щодо методу, то в цьому плані О.П. Рудановський не мав сам кінцевої та переконливої думки, дуже часто перетасовував елементи методу, відкидаючи та вводячи їх. Наприклад, повністю заперечував інвентаризацію як метод бухгалтерського обліку. Є й інші пропозиції, які не знайшли підтримки в бухгалтерських наукових та практичних колах.

Цікавим, випереджаючим час, науковим відкриттям О.П. Рудановського було введення і обґрунтування такого терміна, як нормування балансу. Праць, пропозицій і відкриттів в О.П. Рудановського було багато. Незважаючи на те, що, як відзначає Я.В. Соколов, він і його вчення стояли осторонь від магістральних доріг розвитку бухгалтерського обліку, він дав бухгалтерській науці і практиці так багато, що і досі ряд його тлумачень є актуальним та складає наше національне надбання.

Учнем О.П. Рудановського, як відомо, був Олександр Михайлович Галаган (1879–1938 роки). Незважаючи на те, що О.М. Галаган був значно молодший від свого вчителя, він зумів його наздогнати і випередити на науковій ниві. Через те, що, на відміну від О.П. Рудановського, О.М. Гала-

ган був теоретиком, він і проводив свої дослідження зовсім по-іншому, тобто не дедуктивно, а індуктивно. Однак концептуально О.М. Галаган еволюціонував поетапно і при цьому досить непослідовно. Так, в дореволюційний час, в період НЕПу, він був палким прихильником італійської бухгалтерської школи. Далі, мабуть, через переляк, під страхом подій 30-х років XX століття, О.М. Галаган почав наслідувати гегелівську філософію, шукав діалектико-матеріалістичні підходи до теорії обліку, адже більшовики в перші роки радянської влади оголосили О.М. Галагана першим вченим у галузі бухгалтерського обліку всієї Європи. Це дуже не сподобалося його соратникам, особливо його вчителю – О.П. Рудановському. А згодом, в страшні 30-ті роки XX століття, усім вченим цього періоду разом з О.М. Галаганом пригадали минуле і, як не дивно, розбили та розкрили те, що він намагався зробити.

Науковий спадок О.М. Галагана не менший, ніж О.П. Рудановського. Господарська діяльність кожного підприємства, як зазначав він, охоплює три важливі елементи: суб'єкти, об'єкти та операції. До об'єктів він, відповідно, відносив всі можливі види основних та оборотних засобів, що були наявні в господарюючому суб'єкті. Операції, згідно з О.М. Галаганом, є різними видами впливу суб'єктів на матеріальні цінності, з якими вони працюють. Розглядаючи метод бухгалтерського обліку, вчений всі його складові (прийоми) розділив на чотири групи: спостереження, класифікація, індукція та дедукція, синтез та аналіз. Звернемо увагу на дві останні групи, оскільки дві перші нашим науковцям зрозумілі.

Вчений намагався кожну господарську операцію розглянути з позиції індукції та дедукції. Він стверджував, що кожна операція, яка здійснюється, має як позитивний, так і негативний вплив на окремі господарські процеси в один і той час в певному господарстві. Він вважав, що такого висновку можна дійти, досліджуючи будь-яку операцію, а в результаті можна сформулювати об'єктивний закон подвійності. О.М. Галаган багато в цьому плані запозичив зі статистики [15, с. 159–161].

Щодо синтезу і аналізу, то О.М. Галаган вважав, що якщо послідовно і поступово узагальнювати дані первинного обліку, то є можливість їх синтезувати в рахунки Головної книги (синтетичний рахунок). Відповідно, навпаки, будь-який синтетичний рахунок можливо розкласти на відповідну йому кількість аналітичних рахунків. Завдяки вченому і в часи совдепії і в часи незалежної України наші підручники з обліку прославляють як аналітичний, так і синтетичний облік.

Вчені, які зробили великий вклад в розвиток вітчизняної і світової науки в галузі бухгалтерського обліку, прославили Росію і совдепію, були останньою опорочені і забуті. Однак їхні наукові здобутки назавжди залишились в бухгалтерській науці і практиці.

Їхня справжня батьківщина – Україна – стала вільною і незалежною. Завдання для нас, нащадків, полягає в тому, щоб не забувати про наших корифеїв, пропагувати їх наукові здобутки на батьківщині і закордоном, особливо в студентській аудиторії під час проведення занять і не тільки з історії предмета.

До часів НЕПу і загалом до часів створення пролетарської держави, по-перше, не дожив, а по-друге, невідомо,

чи лишився б живим, відомий український економіст Михайло Іванович Туган-Барановський (1865–1919 роки). За часів комуністичного правління його прізвище було стерто зі сторінок історії, як і інших українських патріотів-вчених. М.І. Туган-Барановський був міністром фінансів в Уряді Центральної Ради.

Дворянин, професор, доктор економічних наук, методологічно постійно працював зі вченими-бухгалтерами дореволюційної Росії, перш за все з О.П. Рудановським і О.М. Галаганом. Наукові теорії вченого про теорію вартості, розподілу суспільного доходу, історію господарського розвитку кооперативних стосунків господарської діяльності лягли в основу організації виробництва в умовах нової економічної політики совдепії в 1921–1929 роках.

Як вчений він дуже допоміг вченим-бухгалтерам у визначенні чистого прибутку, вилучених коштів. Заслугують на увагу його дослідження в галузі витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції. Він розробив класифікацію основних і накладних витрат, обґрунтував визначення величини валового продукту [15, с. 161].

Висновки. Отже, НЕП не був поворотом назад, як зазначають теоретики марксизму-ленінізму. НЕП був періодом спасіння від повного розвалу і краху, це була не інтеграція, а пристосування до світової товарно-грошової системи. Грошова одиниця була необхідна як повітря, і вона з'явилася. В умовах НЕПу на цій основі почав налагоджуватись облік.

Облік стає основним важелем управління і контролю. Ринок вимагав передової облікової думки, за основу якої було взято німецьку бухгалтерську школу. В Радянській Росії з'явилася велика кількість зарубіжної літератури, яка висвітлювала найсучасніші новинки в обліку. Почалось видання вітчизняних журналів і літератури. З 1924 року починає виходити багато наукової продукції з історії, теорії та галузевих курсів бухгалтерського обліку (М.А. Блатов [1], О.М. Галаган [6; 7], Я.М. Гальперін [8], М.О. Кипарисов [10], О.П. Рудановський [16]). Розглядаючи облік як систему господарства періоду НЕПу, можна сьогодні її охарактеризувати як «загублений світ» існування капіталістичних товарно-грошових відносин в країні, яка оповідувала діаметрально протилежні ідеологічні і політичні принципи.

Незважаючи на те, що НЕП був періодом піднесення і розквіту не тільки економіки, але й усього бухгалтерського обліку, більшовицькі вожді, побачивши переваги ринкових відносин, хірургічно їх зупинили. Більшовицька політика та ідеологія підмінили реальні економічні процеси штучними. НЕП був припинений, почався розквіт «сталінської демократії», принципи бухгалтерського обліку деформувались. На арені з'явилися нові вчені, які почали надавати обліку класового напрямку, це було їх найбільшим теоретичним досягненням в контексті його соціалізації. Найбільших утисків, звичайно, зазнали О.П. Рудановський і О.М. Галаган.

В найближчий час автори завершать дослідження «епохи деформації принципів бухгалтерського обліку» на основі «наукових праць» таких видатних «корифеїв» 30-х років минулого століття, як, зокрема, Д. Андріонов, Н. Геґекорі, Е. Глейх, П. Клейман, Н. Ласкін.

Список використаних джерел:

1. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии / Н.А. Блатов. – Л. : Экономическое образование, 1926. – 532 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Історія розвитку бухгалтерського обліку : [навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит»] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ЖІТІ, 1999. – 928 с.
3. Василевский В.В. Древняя торговля Киева с Регенсбургом / В.В. Василевский // Журнал Министерства Нарпроса. – СПб., 1888. – Т. 268.

4. Вейцман Р.Я. Курс счетоводства: Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств: для коммерческих учебных заведений, реальных и промышленных училищ и для самообучения / Р.Я. Вейцман. – 3-е изд., доп. – О. : Образование, 1913. – IV, 348 с.
5. Вольф А.М. Значение счетоводства, развитие и построение совершенной системы бухгалтерии, пути и преграды к распространению счетоводства / А.М. Вольф. – СПб., 1891.
6. Галаган А.М. Общее и торговое счетоводство / А.М. Галаган. – М., 1925.
7. Галаган А.М. Основы общего счетоведения / А.М. Галаган. – М. : Наркомторг СССР и РСФСР, 1928.
8. Гальперин Я.М. Школа балансового учета / Я.М. Гальперин. – Тифлис, 1926.
9. Даньків Й.Я. Історичні нариси обліково-правової культури: Європа і Україна (від зародження до наших днів) : [монографія] / Й.Я. Даньків, М.Я. Остап'юк. – Ужгород : Вид-во УжНУ «Говерла», 2015. – 160 с.
10. Кипарисов Н.А. Общее и торговое счетоводство / Н.А. Кипарисов. – М. ; Л. : Госиздат, 1928. – 427 с.
11. Лучко М.Р. Історія обліку: Світ та Україна, погляд крізь роки : [монографія] / М.Р. Лучко, М.Я. Остап'юк. – Тернопіль : Зорепад, 1998. – 152 с.
12. Маздоров В.А. История развития бухгалтерского учета в СССР / В.А. Маздоров. – М. : Финансы, 1972. – 318 с.
13. Николаев И.Р. Проблема реальности баланса / И.Р. Николаев. – Ленинград : Экономическое образование, 1926.
14. Історія бухгалтерського обліку: світ і Україна (курс лекцій) : [навч. посіб.] / [М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків]. – К. : Вид-во Європейського університету, 2006. – 170 с.
15. Історія бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / [М.Я. Остап'юк, М.Р. Лучко, Й.Я. Даньків]. – 2-ге вид., випр. і доп. – К. : Знання, 2009. – 278 с.
16. Рудановский А.П. Построение баланса / А.П. Рудановский. – М. : МАКИЗ, 1926.
17. Сиверс Е.Е. Учебник счетоводства / Е.Е. Сиверс. – Курск : Советская деревня, 1927.
18. Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 367 с.
19. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1991. – 400 с.
20. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1994. – 860 с.
21. Туган-Барановский М.И. Социализм как положительное учение / М.И. Туган-Барановский. – Пг. : Кооперация, 1918. – 133 с.
22. Шер И.Ф. Бухгалтерия и баланс / И.Ф. Шер ; пер. с нем. – М. : Экономическая жизнь, 1926.
23. Яремко І.Й. Історія обліку, аналізу та аудиту : [навч. посіб.] / І.Й. Яремко, О.С. Лемішовська. – Львів : Видавництво Львівської політехніки, 2015. – 220 с.

Аннотация. В статье авторы исследуют деятельность выдающихся украинских ученых в области учета, известных еще с дореволюционных времен, а именно А.П. Рудановского и А.М. Галагана. Они вместе с другими учеными тогдашней новой России, а именно Н.А. Блатовым, Р.Я. Вейцманом, Н.А. Кипарисовым, И.Р. Николаевым и Е.Е. Сиверсом, сумели восстановить ранее существующие, традиционные системы учета в условиях так называемой Новой экономической политики (НЭП) большевиков. Авторы акцентируют внимание на роли, месте и значении научно-практической деятельности украинских ученых в дореволюционный период, а также в условиях совдепии, особенно НЭПа, когда их научная деятельность достигла апогея.

Ключевые слова: А.П. Рудановский, А.М. Галаган, новая экономическая политика (НЭП), бухгалтерский учет, системы учета, теоретические взгляды, составляющие методы учета, субъекты, объекты, операции.

Summary. In the article the authors examine the activity of outstanding Ukrainian scientists in the field of accounting, known since pre-revolutionary times, namely, A.P. Rudanovsky and A.M. Galagan. They, along with other scientists that time the new Russia, namely, N.A. Blatov, R.Y. Weizmann, N.A. Kiparisov, I.R. Nikolaev and E.E. Sievers, managed to restore the pre-existing, traditional accounting system in the so-called New Economic Policy (NEP), the Bolsheviks. The authors emphasize the role, place and significance of the scientific and practical activities of Ukrainian scientists in the pre-revolutionary period, as well as in terms Sovdepiia, especially NEP when their scientific activity reached its climax.

Key words: A.P. Rudanovsky, A.M. Galagan, the New Economic Policy (NEP), accounting, accounting systems, theoretical views, components accounting methods, subjects, objects, operations.