

рию добавленной стоимости), формирует основу для расширения информационной базы принятия управленческих решений (например, о целесообразности изъятия из оборота части прибыли в виде дивидендов, исходя из информации об их денежном обеспечении).

### Типовой план счетов: современная история и перспективы развития

*В.Н. Лемеш, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства БГЭУ, к.э.н.,*

**Резюме.** В статье рассматриваются современная история состояние и перспективы развития теории бухгалтерского учета на примере типового плана счетов. Автор анализирует основные этапы развития отечественного счетоводства, факторы, влияющие на создание единого плана счетов, предложения по совершенствованию и возможные пути их применения.

### SAMPLE CHART OF ACCOUNTS: THE MODERN HISTORY AND PROSPECTS

*V.N.Lemesh*

**Summary.** The article discusses the modern history of the condition and prospects of development of accounting theory as an example of model plans-on accounts. The author analyzes the main stages of development national accounting, the factors influencing the creation of a single chart of accounts, suggestions for improvement and possible applications.

Бухгалтерский учет как наука в мировой практике признан давно. Бухгалтерский учет в научной среде иногда называют сервисной наукой, т.к. на его основе формируется информация, позволяющая пользователям отчетности своевременно принять необходимые тактические и стратегические управленческие решения. Следует согласиться с Лупи-ковой Е.В. в том, что парадигма исторической преемственности методологии предупреждает о непродуктивности эволюционных возвратов, что одновременно обуславливает практическую значимость исторического анализа бухгалтерского учета [3, с. 224]. Представляется, что проведение исследований в области бухгалтерского учета только тогда может дать хороший результат, когда имеется соответствующая теоретическая база, адаптированная под конкретные реалии, базирующаяся на историческом опыте предыдущих поколений. При этом концептуальные основы теории учета должны совмещать в себе все то лучшее, что было достигнуто за прошедшие годы, не отбрасывая достижений в области теории и учитывая развивающуюся практику периода СССР, накопленный опыт Республики Беларусь как независимого государства.

Применение счетов связано с необходимостью систематизации и унификации учетных записей в регистрах. Развитие счетоведения в нашей стране можно рассматривать с исторической точки как страны, ранее входившей в состав СССР – Белорусской Советской Социалистической Республики, а затем – как суверенного независимого государства – Республики Беларусь.

Бухгалтерский учет – это прикладная наука, которая не существует в отрыве от экономики государства. Отечественный бухгалтерский учет имеет свою историю. Наука о счетах – счетоведение, является составляющей теории бухгалтерского учета. Огромный вклад в ее развитие внесли такие известные ученые как И.Ф. Шер, Э. Шмаленбах, К. Ке-фер и другие. В развитие современной нау-

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Булыга, Р.П. Экономическая стратегия России на основе теории прибавочной стоимости / Р.П. Булыга, П.А. Кохно // Проблемы современной экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.m-esopomtu.ru/art.php?nArtId=1789>. – Дата доступа : 05.01.2011;
- 2 Панков, Д.А. Учёт по добавленной стоимости : монография / Д.А. Панков, Ю.Ю. Кухто. – Минск : БГАТУ, 2012. – 119 с.

ки счетоведение на различных этапах развития нашей страны значительный вклад внесли такие известные отечественные и зарубежные ученые как, Безруких П.С., Боримская Е.П., Дембинский Н.В., Кутер М.И., Маздоров В.А., Максимов Ю.П., Малюга Н.М., Мезенцев П.В., Палий В.Ф., Селезнев С.И., Соколов Я.В., Штейнман М.Я. и др. Знание истории позволяет систематизировать и проанализировать по прошествии времени то ценное, что способствовало продвижению и внедрению новаций, в том числе, счетоведения, а также учесть позитивное и возможные ошибки и неточности, характерные тому периоду, в котором они допускались.

Отметим, что историю счетоведения можно рассматривать с нескольких позиций:

развития научной мысли и теории в целом;

развитие правового поля по применению счетов и двойной записи (табл. 1);

практическое применение – счетоводство.

Все указанное выше можно рассматривать с выделением наиболее значимых этапов (рис. 1):

Внутри каждого из обозначенных этапов также можно выделить некоторые периоды, характеризующие особенности функционирования экономики народного хозяйства того периода. Остановимся более подробно на некоторых из них.

Рассматривая проблемы в области теории бухгалтерского учета применительно к счетоводству в период 1917–1925 гг., необходимо отметить, что они были связаны с перестройкой экономики молодого советского государства и поисков наиболее эффективной выработки экономической политики для достижения главной цели – эффективное плановое производство и распределение имеющихся ресурсов между трудящимися. Поскольку такого опыта ни у нашей страны, ни в других странах мира не было, приходилось не только двигаться вперед, но и ошибаться.

На этом этапе можно только условно говорить об эффективном учете, так как не было выработано экономически обоснованных и апробированных подходов. Однако даже такой незначительный для истории период позволил накопить, обобщить и предложить первые подходы к унификации учета в отношении счетных планов.

Первая попытка создания типового плана счетов была предпринята 11 сентября 1925 года, когда приказом ВСНХ СССР был утвержден и опубликован в журнале «Счетоводство» № 9 за 1925 год с названием «Схема распланировки счетов текущего учета». В нем соседствовали «буржуазные» термины, характерные для НЭПа, – «капитал», «вексель», «акция» и так необходимые в условиях планирования и социального ориентирования экономики: «Фонд по улучшению быта рабочих», «Социальные расходы».

Группировка счетов не носила должной экономической нагрузки и не в полной мере отражала особенности хозяйственной деятельности предприятий наиболее развитых отраслей экономики. Затраты на производство продукции (работ, услуг) формировались по отраслевому признаку: чугуноплавильное производство, производство сельскохозяйственных орудий, энергетических силовых станций и т.п. Однако предложенная схема распланировки счетов текущего учета была серьезным шагом вперед – она позволила на практике выявить некоторые проблемы и более оптимальные подходы.

Поэтому уже 13 августа 1926 года была принята новая редакция «Типовой номенклатуры счетов текущего учета», а также в дополнение к ней первая «Типовая схема корреспонденции счетов». ТПС 1926 был более структурирован. Например, в части имущества организации применительно к материалам было предусмотрено пять балансовых счетов: «Сырье и основные материалы», «Вспомогательные материалы», «Топливо», «Ремонтно-строительные материалы», «Материалы в пути». Для формирования себестоимости поступивших материалов открывался калькуляционный счет «Заготовление материалов».

Применительно к затратам на производство продукции (работ, услуг) предусматривались счета «Основное производство», «Вспомогательные и обслуживающие производства», «Подсобные производства и хозяйства», «побочные производства». Такая группировка затрат выгодно отличалась от варианта ТПС 1925.

Как известно, в 1929 году был принят первый пятилетний план. Уже при его разработке стала четко прослеживаться мысль об ужесточении контроля доводимых показателей. Ориентация правительства на соблюдение и контроль за доводимыми организациями планами потребовала введения соответствующего счета. В 1928 году приказом ВСНХ введен счет «Выполнение нарядов-заказов», предназначенный для сравнения фактической себестоимости продукции с ее сметной стоимостью по нарядам-заказам правления треста.

Дальнейшие изменения в ТПС 1926 были связаны с кредитной реформой 1930–1932 гг., которая включала в себя четыре этапа:

1) Ликвидация взаимного коммерческого кредита и замена его прямым банковским кредитом; сосредоточение всего процесса краткосрочного кредитования народного хозяйства в Государственном банке. В соответствии с принятым ЦИК и СНК СССР 30 января 1930 года законом о кредитной реформе ликвидировался коммерческий кредит, а социалистическим предприятиям запрещалось отгружать товары и оказывать услуги в кредит. Взамен коммерческого кредита как внепланового источника формирования оборотных средств вводился прямой банковский кредит. Все изложенное послужило основанием для отмены группы счетов для учета векселей в ТПС 1926 и введении в него новых счетов для учета расчетов с Государственным банком по расчетным и кредитным операциям, регулирующего счета бюджетного финансирования (оборотных средств);

2) Внедрение новых форм расчетов, укрепляющих позиции хозрасчета и Государственного банка. Совнарком СССР 14 января 1931 года принял постановление «О мерах улучшения практики кредитной реформы». Вводилась акцептная форма расчетов, стала внедряться аккредитивная форма расчетов. Таким образом, это повлекло введение в ТПС 1926 счета по расчетам аккредитивам;

3) Определение сферы функционирования собственных и заемных средств социалистических предприятий; установление принципов кредитования хозяйственных организаций. В соответствии с постановлением Совета Труда и Оборона от 23 июля 1931 года «Об оборотных средствах государственных объединений, трестов и других хозяйственных организаций» предприятия наделялись собственными оборотными средствами (нормативом) в размере, достаточном для покрытия минимальных постоянных затрат, вытекающих из плана производства и обращения товаров. Вместо контокоррента хозяйственным организациям было открыто два вида счетов – расчетные и ссудные счета. На расчетном счете концентрировались средства предприятия, а на ссудных – задолженность банку по каждому объекту кредитования. Это повлекло введение в ТПС 1926 счетов по расчетным счетам и лицевым счетам;

4) Завершение процесса перестройки системы кредитных отношений. Постановлением правительства от 5 мая 1932 года финансирование и кредитование капитальных затрат стали осуществлять Промбанк, Сельхозбанк, Всекомбанк (впоследствии Торгбанк), Цекобанк. Это повлекло введение в ТПС 1926 счетов по плановым займам, внеплановым займам, займам на суммы в пути, займам, не оплаченным в срок и др.

Начиная с этого периода и до 1940 года, в стране наблюдается разукрупнение наркоматов, создание отраслевых наркоматов. Эти структуры формировали планы счетов по отраслевому признаку. Данному периоду характерна значительная детализация плана счетов, что предполагало наличие значительное количество операционных и регулирующих счетов. Назрела потребность в унификации подходов, связанных с формированием данных учета для формирования отчетности, и, в первую очередь, форм бухгалтерской отчетности.

Выше обусловленные причины привели к тому, что был принят ТПС 1940. Это стало дальнейшим логическим совершенствованием ТПС, что позволило частично урегулировать назревшие за пятнадцать лет проблемы. В сопроводительном письме по вводимому с 1 января 1941 года ТПС 1940 отмечалось, что «существующий в настоящее время порядок издания счетных планов страдает весьма существенными дефектами. Центральные бухгалтерии почти всех ведомств считают почему-то своей обязанностью издавать свои счетные планы, отличные от других... Счетные планы ведомств, как правило, чрезвычайно громоздки и имеют излишнюю детализацию счетов, значительно расширенную против утвержденных НКФ баланса и периодической отчетности. При одинаковом экономическом содержании счета именуется по разному, а руководства к счетным планам различно разрешают принципиальные вопросы учета». Подтверждение данной мысли можно проследить по данным таблицы 2.

В ТПС 1940 было значительно сокращено количество синтетических счетов, что достигалось:

- приведением к минимуму операционных и регулирующих счетов;
- объединением однородных объектов, для которых в ТПС 1926 предусматривались отдельные синтетические счета.

ТПС 1940 сыграл важную роль в совершенствовании и упрощении бухгалтерского учета, упорядочении аналитического учета, активно используемого для формирования форм отчетности.

Данный план счетов содержал 26 разделов, 124 счета и 80 субсчетов.

**...Все таблицы данной статьи и её продолжение в номере 6...**