

К ВОПРОСУ О СУЩНОСТИ, СОДЕРЖАНИИ И ЗНАЧИМОСТИ ДВОЙНОЙ ЗАПИСИ

Т. А. Жилинская

Ученые-экономисты немалое внимание уделяют сущности двойной записи на счетах как основного элемента метода бухгалтерского учета. Следует отметить, что до сих пор не найдено единого, научно обоснованного подхода к определению этой важной научной категории.

В экономической литературе приводятся три основных подхода к определению сущности двойной записи: экономический, балансовый и операционный.

Представители первого, экономического, подхода объясняют сущность и необходимость двойной записи на счетах действием товарного производства и закона стоимости (П. В. Мезенцев), двойственным характером процесса обмена и двойственностью товара как потребительской стоимости и стоимости (И. В. Малышев), экономической природой смены форм стоимости в процессе кругооборота хозяйственных средств (В. Г. Макаров).

Хорошо известно, что при помощи двойной записи на счетах отражаются не только целенаправленные хозяйственные акты, сознательно организуемые и осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности, но и события, возникающие стихийно: непроектные потери, убытки от стихийных бедствий, которые нельзя отнести к разделу хозяйственных актов. На практике встречаются и такие хозяйственные операции, двойственное отражение которых нельзя объяснить экономическим содержанием. Это понимают сами приверженцы экономической характеристики двойной записи. Так, В. Г. Макаров считает необходимым подчеркнуть, что "двойная запись применяется для отражения не только изменения форм стоимости в процессе кругооборота, но и всех других хозяйственных операций... наряду с экономической природой она приобретает здесь также и правовую" [4, с. 74]. Двойная запись также вытекает из содержания хозяйственных операций, вызывающих взаимосвязанные изменения в составе хозяйственных средств, их источников и в хозяйственно-правовых отношениях. Следовательно, экономический подход не может объяснить всех случаев применения двойной записи.

Представители балансового подхода при объяснении сущности двойной записи связывают ее с двойственным характером изменений в объектах бухгалтерского учета, вытекающим из двойственной группировки средств (А. Л. Быкова), определяют двойную запись в качестве специфического метода, обеспечивающего балансовое обобщение кругооборота средств (Н. В. Дембинский).

Теоретики операционного подхода объясняют сущность двойной записи характером операций, объективно вызывающих двойные взаимосвязанные изменения в составе хозяйственных средств и источников (А. Л. Быкова, А. Ф. Галкин и др.) и отталкиваются в своих умозаключениях от понятия кругооборота средств предприятия, который вызывает взаимосвязанные изменения, как в составе этих средств, так и в их источниках (А. И. Сумцев). Не трудно заметить, что эти определения двойной записи по существу не отличаются от ее балансовой трактовки, так как исходят из подразделения всех объектов бухгалтерского учета на две группы (средства и их источники), соответствующего группировке этих объектов в бухгалтерском балансе.

Идентичность второго и третьего подхода хорошо видна из определения, приведенного А. Л. Быковой: "Двойная запись на счетах основана на двойственном характере изменений, вызываемых хозяйственными операциями в объектах бухгалтерского учета". Высказывается подход, характерный для теоретиков балансового подхода, но тут же приводится уточнение: "Необходимость ее возникает из двойственной группировки хозяйственных средств" [1, с. 74], т. е. из бухгалтерского баланса.

Исходя из вышесказанного, нами предлагается два подхода к определению сущности двойной записи на счетах бухгалтерского учета: экономический и оперативно-балансовый подход. Из них, как мы считаем, наиболее полное обоснование методу двойной записи дает оперативно-балансовый подход.

Согласно этому подходу сущность двойной записи объясняется строением баланса хозяйствующего субъекта, в котором с двух позиций рассматривается его имущество: по составу и размещению (актив баланса); по источникам формирования этого имущества (пассив баланса). Поэтому итоги актива и пассива баланса всегда равны. Каждая хозяйственная операция вследствие этого затрагивает две статьи баланса, что характеризуется влиянием на баланс четырех типов операций, которые изменяют или только имущество предприятия (актив баланса), или только источники формирования этого имущества (пассив баланса), или одновременно и имущество, и его источники образования (актив и пассив баланса). Следовательно, необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки имущества предприятия.

Для лучшего объяснения сущности двойной записи необходимо ответить на четыре важных вопроса:

- 1) является ли двойная запись неизбежной (объективной, естественной) или она изобретена людьми и имеет избирательное (субъективное, искусственное) значение?
- 2) для всех ли счетов значение дебета и кредита одинаковое или оно меняется в зависимости от типа счета?
- 3) имеет ли двойная запись какое-то содержательное значение или это формальная конструкция?
- 4) возможно ли тройная, четвертная и n-мерная бухгалтерия или только двойная?

На эти вопросы давались и даются неоднозначные ответы. По мнению профессора Я.В. Соколова, «на первый вопрос мы имеем два возможных ответа: 1) двойная запись объективно обусловлена реальными процессами, происходящими в хозяйстве, и 2) двойная запись – изобретение изощренных бухгалтерских умов XIII в.; на второй вопрос получено тоже два ответа: 1) понятие дебета и кредита стабильны (теория одного ряда счетов) и 2) эти понятия меняются от того, относятся ли они к активным или пассивным счетам (теории двух рядов счетов); на третий вопрос в различных вариантах находим тоже два ответа: 1) двойная запись несет большое или юридическое, или экономическое содержание и 2) двойная запись — это логическая конструкция, пригодная для отражения хозяйственных процессов, так и для записей химических реакций и даже результатов игры в преферанс; и, наконец, в ответе на последний вопрос мы, очевидно, столкнемся с редким единодушием — возможна только двойная бухгалтерия и невозможно n-мерная бухгалтерия» [6, с. 250].

Неоднозначность приведенных ответов не позволяет нам просто признать одни правильными, а другие нет. Необходимо провести анализ каждого из полученных ответов.

Анализ ответов на выделенный для определения сущности двойной записи первый вопрос, показывает, что, поскольку ответы на него являются противоположными, признать один из них верным, а второй нет, было бы необоснованно.

С одной стороны, все явления хозяйственной жизни взаимосвязаны и взаимообусловлены. Но связи между ними многогранны, их мысленное представление является весьма сложным и даже не всегда возможным. Простейшее представление объективных связей, явлений и процессов основано на описании одной связи между двумя объектами бухгалтерского учета. Отражаемые при помощи двойной записи связи и взаимодействия основаны на реальных проявлениях экономических, социальных, хозяйственно-правовых и иных отношениях в действительных условиях хозяйственной деятельности. Меняется сущность и характеристика экономических отношений, отражаемых в системе бухгалтерского учета, но характер двойной записи на счетах остается неизменным. Следовательно, двойная запись объективно обусловлена.

С другой стороны, на определенном этапе развития общества, связанным с возникновением капиталистических отношений (В. Зомбарт), развитием кредита (Ж. Прудон, А. П. Рудановский и др.), возникновением компаний (Р. де Рувер), эволюцией двусторонней формы ведения Главной книги, простая запись перестала отвечать требованиям ведения хозяйства, не обеспечивала проверку достоверности записей. Эти технические недостатки простой записи постепенно стали сдерживать обработку все возрастающего объема данных и сделались объектом пристального внимания думающего, тонко понимающего свое дело бухгалтера. В результате и возник технический прием двойной регистрации фактов хозяйственной деятельности. Двойная запись как технический прием оказалась удобной и для контроля за разностью данных по счетам. Группировка чисел в двух графах — приход и расход — позволила бухгалтеру оперативно сравнивать информацию и выводить остатки по счетам. Таким образом, можно признать, что двойная запись является изобретением гениальных бухгалтеров, обеспечивающим удобство и контроль при учете объектов на счетах.

Несмотря на то, что двойную запись было бы логично признать объективно обусловленной реальными процессами, объективно имеющими двойственный характер и оказывающими либо положительное, либо отрицательное значение на результаты хозяйственной деятельности предприятия, на наш взгляд, двойная запись не имеет объективного характера и является логическим следствием принятых бухгалтерами принципов, так как не все совершающиеся хозяйственные операции, подлежащие учету на данном предприятии, имеют объективно двойственный характер.

В ответ на второй вопрос мы также имеем два противоположных ответа:

- 1) понятия дебета и кредита стабильны;
- 2) эти понятия меняются в зависимости от того, относятся ли они к активным или пассивным счетам [6, с. 249—250].

На наш взгляд, нельзя сказать, что понятия дебета и кредита стабильны и не зависят от типа конкретного счета. Значение дебета и кредита не может быть одинаково заданно для всех счетов и всегда определяется

конкретными особенностями счета. Поэтому счета актива отражают по дебету увеличение, а по кредиту – уменьшение; счета пассивные – по дебету уменьшение, а по кредиту – увеличение.

Исходя из этого, нам кажется необоснованным считать понятия дебета и кредита стабильными, объясняя это или предполагаемым существованием причинно-следственных связей между ними, при которых дебет – следствие, а кредит – причина (Гомберг), или наличием у каждого факта хозяйственной жизни положительного и отрицательного “заряда”, которые предопределяют использование дебета всех счетов лишь для отражения положительных “зарядов”, а кредита – отрицательных.

В ответе на третий вопрос при объяснении сущности двойной записи по счетам, мы снова имеем два возможных ответа:

- 1) двойная запись несет большое или юридическое, или экономическое значение;
- 2) двойная запись – это логическая конструкция, пригодная как для отражения хозяйственных операций, так и для записи химических реакций или результатов игры в преферанс [6, с. 249—250].

По нашему мнению, несмотря на то, что в определенных смысловых значениях двойная запись несет конкретное экономическое или юридическое значение, наиболее правильным будет считать ее логической конструкцией, применяемой бухгалтерами вследствие тех преимуществ, которыми она располагает при учете хозяйственных операций и разноске по счетам. Необходимость метода двойной записи вытекает из метода балансовой группировки средств предприятия. При отсутствии баланса оказывается ненужной и двойная запись. Но ведь балансовая группировка представляет собой условную информационную модель, отражающую хозяйственную деятельность в обобщенных показателях движения и состояния средств и результатов хозяйствования. Причем балансовая схема не всегда может быть выведена из двойственного характера экономических процессов, хотя во многом и адекватна им. Следовательно, двойную запись можно признать формальным логическим приемом, обеспечивающим системное отражение и обобщение информации о хозяйственной деятельности.

Касательно последнего поставленного вопроса для объяснения сущности двойной записи мы привели только один ответ, который, по мнению Я.В. Соколова, является единодушным, исчерпывающим и не поддается сомнению на основании того, что “каждый символ-показатель, отражающий однородное подмножество объектов, учитываемых бухгалтером, может изменяться только или в сторону увеличения, или уменьшения. Таким образом, и теоретически, и практически возможна только двойная бухгалтерия” [6, с. 257-258].

На основе проведенного исследования с целью детального рассмотрения и определения сущности двойной записи по счетам бухгалтерского учета, нами были сделаны следующие выводы:

1. Наиболее полное обоснование методу двойной записи дает оперативно-балансовый подход, согласно которому необходимость метода двойной записи вытекает из балансовой группировки имущества хозяйствующего субъекта.
2. Двойная запись не носит объективного характера, но является логическим следствием принятых бухгалтерами принципов [6, с. 278]. Двойная запись – это плод коллективного творчества нескольких поколений думающих, тонко понимающих свое дело бухгалтеров, которые изобрели ее, но не открыли.
3. Понятие дебета и кредита меняется в зависимости от характера счета, поскольку оно не является заданным значением, независимым от конкретных особенностей счета.
4. Двойная запись – это логическая конструкция, формальный прием, обеспечивающий возможность системного отражения и обобщения информации о хозяйственной деятельности и ее результатах.
5. Ввиду того, что каждый показатель, учитываемый бухгалтером, может изменять свое значение, или увеличиваясь, или уменьшаясь, то теоретически и практически возможна только двойная запись на счетах бухгалтерского учета.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Быкова А. Л. Теория бухгалтерского учета.— М., 1962.
2. Галаган А. М. Основы общего счетоведения.— М., 1928.
3. Жилинская Л. Ф. История развития бухгалтерского учета.— Мн., 1998.
4. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета.— М., 1975.
5. Палий В. Ф., Соколов Я. В. Введение в теорию бухгалтерского учета.— М., 1979.
6. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета.— М., 2000.