

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ПРОЯВЛЕНИЯ ДВОЙСТВЕННОСТИ

*М.М. Гурская, к. э. н., доцент, Кубанский госуниверситет,
г. Краснодар, Российская Федерация*

Принцип двойственности в бухгалтерском учете можно смело назвать главенствующим принципом. Двойная бухгалтерия и ее элемент «двойная запись» с течением времени стали неотъемлемой частью бухгалтерского учета. Сейчас, трудно представить, что какой-либо факт хозяйственной жизни (ФХЖ) не будет отражен в учете дважды: по дебету одного счета и кредиту другого. Построение основной формы бухгалтерской отчетности также невозможно без ее применения.

Стоит отметить, что являясь основой бухгалтерского учета, двойственность проявляется не только в системе двойной записи. Она проходит через всю призму хозяйственной жизни в многообразных ее проявлениях. Попробуем высказать наш взгляд на проявления двойственности (рис.).

Фактологическая – изменения, возникающие в результате свершившегося ФХЖ, затрагивают два объекта бухгалтерского наблюдения.

По мнению Я.В. Соколова, «факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников, или средств и источников одновременно» [1, с. 3].

По мнению М.И. Кутера, хозяйственные процессы следует рассматривать как совокупность составляющих элементов – фактов хозяйственной жизни. В результате совершения отдельных ФХЖ финансовое положение экономического субъекта остается неизменным, но основная масса хозяйственных фактов оказывает влияние на финансовое положение организации. Такие ФХЖ именуются хозяйственными операциями [2, с. 176].

Юридическая двойственность – сумма долговых обязательств физического или юридического лица равна сумме требований к этому лицу. Как писал Лука Пачоли: «Что касается Ссудной палаты, или иных банков во Флоренции, или Дотационного банка в Генуе, или других учреждений, с которыми ты поддерживаешь деловые отношения, постарайся, чтобы твои счета всегда согласовывались с их счетами по дебету и по кредиту, по возможности, с какими-либо пояснениями, выполненными рукой счетоводов этих учреждений» [3, с. 61].

Структурная – бухгалтерский счет состоит из двух частей (дебет и кредит). Одно из определений дебета и кредита мы находим в словаре иностранных слов, 1964 г.:

«Дебет (лат. *debet* – он должен) – левая сторона счета в бухгалтерской книге, куда вносятся все наличные поступления по данному счету, а также все числящиеся по данному счету долги и расходы».

Виды проявления двойственности	ФАКТОЛОГИЧЕСКАЯ			
	Изменения, возникающие в результате ФХЖ, затрагивают два объекта бухгалтерского наблюдения			
	ЮРИДИЧЕСКАЯ (ВНЕШНЯЯ)			
	Сумма долговых обязательств физического или юридического лица равна сумме требований к этому лицу			
	СТРУКТУРНАЯ			
	Бухгалтерский счет состоит из двух частей (дебет и кредит)			
	Регистрационная	ОПЕРАЦИОННАЯ		
		Последствия свершившихся ФХЖ отражаются равновеликими суммами дважды (в дебете одного и кредите другого счета)		
		ПО ВИДАМ ЗАПИСЕЙ		
		Каждый ФХЖ должен фиксироваться дважды — в порядке возникновения (хронологическая регистрация) и согласно его содержанию (систематическая регистрация)		
		ПО УРОВНЮ ОБОБЩЕНИЯ		
		Каждый ФХЖ должен записываться дважды — один раз на уровне его естественного обобщения (аналитическая регистрация) и второй раз на уровне его обобщения заданной бухгалтерской задачей (синтетическая регистрация)		
	Аналитическая	ОБОРОТНАЯ		
		Сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна сумме оборотов по дебету и сумме оборотов по кредиту того счета, к которому они относятся		
		САЛЬДОВАЯ		
	Сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты			
	Контрольная	Оборотная	ПООБЪЕКТНАЯ (ВНУТРЕННЯЯ)	
			Сумма оборотов по дебету одного счета равна сумме оборотов по кредиту того же счета	
			СИСТЕМНАЯ	
			Сумма оборотов по дебету равна сумме оборотов по кредиту всех счетов одной и той же системы	
УВЯЗКИ СИСТЕМАТИЧЕСКОЙ И ХРОНОЛОГИЧЕСКОЙ РЕГИСТРАЦИИ				
Сумма дебетовых оборотов и сумма кредитовых оборотов по систематической регистрации равны между собой и должны быть тождественны итогу (сумме оборотов) хронологической регистрации				
Сальдовая		СИСТЕМНАЯ		
		Сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых той же системы счетов		

Рис. Виды проявления двойственности бухгалтерского учета

«Кредит (лат. *credit* – он верит) – правая сторона счета, открываемого какому-либо учреждению или лицу, на которую заносятся причитающиеся ему к уплате суммы».

В различных странах эти оси называются по-разному [4].

Как пишет В.Ф. Палий, «Каждый счет бухгалтерского учета, имея двухстороннюю структуру, является балансовой структурой (минибаланс), позволяя получать развернутую балансовую увязку по следующей схеме: начальное сальдо, плюс оборот, увеличивающий сальдо, минус оборот, уменьшающий сальдо, равно конечному сальдо за данный конкретный период» [5, с. 14].

Регистрационное проявление двойственности предполагает следующие формы регистрации фактов хозяйственной жизни.

Операционная – последствия свершившихся ФХЖ отражаются равновеликими суммами дважды (в дебете одного счета и в кредите другого). Каждый факт хозяйственной жизни должен быть квалифицирован в учетных координатах, оси которых – дебет – кредит.

По видам записей – каждый ФХЖ должен фиксироваться дважды – в порядке возникновения (хронологическая запись) и согласно его содержанию (систематическая регистрация).

Существует две формы регистрации хозяйственных операций в бухгалтерском учете: 1) хронологическая запись – фиксирование хозяйственных операций в порядке их совершения и оформления в специальных журналах регистрации; 2) систематическая запись – регистрация хозяйственных операций согласно их содержанию на счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи.

По уровню обобщения – каждый ФХЖ должен записываться дважды – один раз на уровне его естественного обобщения (аналитическая регистрация) и второй раз на уровне его обобщения заданной бухгалтерской задачей (синтетическая регистрация). В России в течение длительного периода времени принято было считать, что первым предложил разделять счета на аналитические и синтетические в XVII веке один из создателей коммерческого Кодекса Франции и комментария к нему Жак Савари [6]. Более того, с благословения профессора Я.В. Соколова, имя Жака Савари присвоено постулату, посвященному аналитическому и синтетическому учету. Я.В. Соколов писал: «Важнейшее значение имели постулаты, сформулированные Ж. Савари (1673 г.):

– *сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна оборотам по дебету и кредиту того счета, к которому они относятся.*

Этот постулат объясняет дифференциацию каждого синтетического счета на аналитические счета. При этом между синтетическим и аналитическими счетами различие проявляется только в признаке группировки: синтетический счет обобщает один или несколько аналитических:

– *сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты.*

Этот постулат вытекает из первого» [7, с. 243].

Постулаты увязки данных синтетического и аналитического учета существуют объективно и в учетной теории и практике относятся к аналитической двойственности:

Оборотная – сумма оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту всех аналитических счетов должна быть равна сумме оборотов по дебету и сумма оборотов по кредиту того счета, к которому они относятся.

Сальдовая – сумма сальдо всех аналитических счетов должна быть равна сальдо того синтетического счета, к которому они были открыты.

В нашей работе [8, с. 65 – 66] дано объяснение утверждению, согласно которому Жак Савари не имел к этому постулату никакого отношения.

Контрольное оборотное проявление двойственности предполагает следующие формы регистрации фактов хозяйственной жизни.

Пообъектная (внутренняя) – сумма оборотов по дебету одного счета равна сумме оборотов по кредиту того же счета.

Системная – сумма оборотов по дебету равна сумме оборотов по кредиту всех счетов одной и той же системы. Здесь стоит отметить, что не следует смешивать понятие баланса счета с понятием баланса оборотов счетов, что допускают в нашей литературе даже весьма авторитетные ученые.

Необходимо обратить внимание, что в средневековом учете, как в учетных системах большинства стран сегодня, сальдо начальное (сальдо после переноса) включается в рабочую сумму той стороны счета, на которой это сальдо размещено. Соответственно, это правило распространяется только на российскую систему счетов с нетто-оборотами.

Увязки систематической и хронологической записи – сумма дебетовых оборотов и сумма кредитовых оборотов по систематической регистрации равны между собой и должны быть тождественны итогу (сумме оборотов) хронологической регистрации. Это правило было научно обосновано в 1803 г. французом Абрахамом Мендесом, но не исключено, что могло применяться еще в 1688 г. в новоитальянской форме счетоводства, где применялась оборотная ведомость. Однако этот вопрос требует специального исследования.

Основная разновидность проявления двойственности – *контрольная сальдовая или системная*: сумма сальдо счетов дебетовых равна сумме сальдо счетов кредитовых. Как писал Пачоли: «Именно из этого правила вытекает баланс, который составляется при закрытии Главной книги, и сумма сальдо дебиторов должна быть равна сумме сальдо кредиторов. Т. е. если мы сложим все суммы дебета, вынесенные на отдельный лист, даже если их целых 10000, а затем сложим таким же образом все суммы кредита, обе суммы должны быть одинаковыми. Если это не так, значит, в Главной книге есть ошибка, что я объясню несколько позже, когда научу тебя правилу составления баланса» [2, с. 49].

Таким образом, нами рассмотрены все формы проявления двойственности в бухгалтерском учете. Как видно, двойная бухгалтерия и ее элемент двой-

ная запись, прошли долгий путь, и, не меняя своего предназначения, находят отражение и в современном бухгалтерском учете, построенном на моделях средневековой бухгалтерии.

Литература

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. – М.: Магистр, 2010.
2. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: учебник. – 3-е изд. перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2004 г. – 592 с.
3. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях / под ред. проф. М.И. Кутера. – М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение – Юг, 2009. – 308 с.
4. Словарь иностранных слов / под ред. Ф.Н. Петрова. – М: Советская Энциклопедия, 1964. – 784 с.
5. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
6. Savary, J. Le parfait négociant ou instruction générale pour ce qui regarde le commerce ... et l'application des ordonnances chez Louis Billaire... ; avec le privilège du ROY. (Reproduction en fac similé de la 1ère édition par Klassiker der Nationalökonomie, Allemagne, 1993). – 752 p.
7. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
8. Кутер М.И., Гурская М.М. О постулатах двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет, № 17, 2010, с. 57 – 66.

ANALYSIS OF THE STATE OF INTERNAL CONTROL SYSTEM IN THE LITHUANIAN EXTRACTIVE INDUSTRIAL ENTERPRISES

L. Giriūnas, doctor of social sciences, Vilnius University, Lithuania

Introduction. AS the competition is growing in the modern world, the technologies are rapidly developing and changing together with the market demands, and as the business processes are getting more complex, it is becoming more and more difficult to manage the enterprise and perform its internal control. Therefore the managers of extractive industrial enterprises need such a control management system that would allow managing the enterprise's activity effectively and securing the implementation of the ser goals and tasks. [1, 2] stress that only the effective internal control present in the enterprise helps to secure the productive economic activity, to guarantee that the laws, post-statutory acts and enterprise's regulations are followed, to implant proper protection methods of enterprise's property, to avoid mistakes, and to reveal misusing, etc. However, another untraditional attitude is also often encountered in the scientific literature, for example [3, 4] state that the effective internal control reveals the enterprise's development perspectives, helps to notice the risk hazardous to enterprise's existence – in such a way this control becomes an important risk management tool.